UNIVERSITÉ LILLE 1

Institut d'Administration des Entreprises

Lille Économie et Management – UMR 8179

École doctorale SÉSAM

n° d'ordre : 41150

Les facteurs d'adoption du balanced scorecard par les entreprises françaises dans le contexte du renouvellement du contrôle de gestion.

Thèse pour l'obtention du doctorat en sciences de gestion

Présentée et soutenue publiquement le 5 juillet 2013 par

Sylvain BAFCOP

Jury

Directeur de recherche :	**Monsieur Alain DESREUMAUX** *Professeur à l'Université Lille 1*
Rapporteurs :	**Monsieur Patrick BOISSELIER** *Professeur CNAM Paris*
	Monsieur Philippe DESBRIÈRES *Professeur à l'Université de Bourgogne*
Suffragant :	**Monsieur Guy VAN LOYE** *Professeur à l'Université Lille 1*

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Résumé.

Apparu dans un contexte de relative stabilité, le contrôle de gestion n'est plus adapté dans les environnements actuels caractérisés par une complexification croissante. Face à ces évolutions, un outil, le balanced scorecard (BSC) de Kaplan et Norton, présenté comme modèle à visée stratégique et non plus seulement financière, a réalisé une percée spectaculaire à travers le monde.
Le but de cette recherche est de procéder à un examen des facteurs pouvant expliquer l'adoption du BSC par les entreprises françaises dans le cadre des tentatives contemporaines de renouvellement du contrôle de gestion.

Suite au bilan de littérature sur le BSC, à l'identification des principales remises en cause du contrôle de gestion et à l'examen de certaines réponses proposées à celles-ci, une consultation a été menée auprès de 1623 entreprises, afin de mieux comprendre les raisons de l'adoption de cet outil de gestion. L'étude identifie ainsi les principales caractéristiques des utilisateurs du BSC en fonction de critères mobilisant la théorie de la contingence. Cette recherche offre la particularité de s'inspirer de la matrice de Løwendahl et Revang différenciant contexte externe/interne en s'intéressant aux adaptations de l'outil en fonction de la complexité. Des liens ont été observés en fonction du niveau d'utilisation du BSC, son contenu et les niveaux de complexité.
L'étude permet de mieux comprendre pourquoi les entreprises adoptent, abandonnent ou ne mettent pas en œuvre le BSC dans notre contexte.
Enfin, elle fournit également quelques informations sur les rôles des contrôleurs de gestion dans cet outil par rapport au tableau de bord français ou en fonction de la complexité.

Mots clefs.

Balanced scorecard, Contrôle de Gestion, Contrôleur de Gestion, Complexité, Stratégie.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

The factors of adoption of balanced scorecard by French companies in the context of the renewal of management control.

Abstract.

Emerged in a context of relative stability, the management control is no longer appropriate in today's environment characterized by increasing complexity. Light of these developments, a tool, the balanced scorecard (BSC) of Kaplan and Norton presented as a model for strategic focus and not just financial, achieved a major breakthrough in the world.
The purpose of this research is to conduct a review of the factors that may explain the adoption of the BSC by French companies in the context of contemporary attempts to renew the management control.

After the review of literature on the BSC, the identification of the main challenges to the management control and examination of some proposed answers to these, a consultation was conducted among 1623 companies to better understand the reasons for the adoption of this management tool. The study identifies the main characteristics of BSC users based on criteria mobilizing contingency theory. This research offers the characteristic to be inspired of the matrix of Løwendahl and Revang which distinguishing external/internal environments and by focusing on the adaptations of the tool depending on the complexity. Linkages were observed depending on the level of use of BSC, its contents and levels of complexity.
The study provides a better understanding of why companies adopt, abandon or not implement the BSC in our context.
Finally, it also provides some information on the roles of management controllers in this tool relative to the French dashboard or depending on the complexity.

Keywords :

Balanced scorecard, Management Control, Controller, Complexity, Strategy.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

L'université n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinons émises dans cette thèse.
Ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Remerciements

L'auteur de ce travail tient à remercier l'ensemble des personnes qui y ont contribué et se reconnaîtront en lisant ces lignes.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Table des matières.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Introduction. ***1***

Chapitre 1 : le contrôle de gestion et sa traduction dans les activités (ou le rôle) du contrôleur de gestion. ***10***

Section 1 : les éléments fondateurs du contrôle de gestion et le rôle associé du contrôleur. *11*

§1. Émergence et diffusion de la fonction contrôle de gestion. **11**

1. Avant le contrôle de gestion : le siècle de la comptabilité de gestion. . **11**

2. L'émergence du contrôle de gestion : 1920 - 1970. ..... **13**

2.1. l'élaboration des outils (1920 – 1950). 13

2.2. la conceptualisation des pratiques (1950 - 1970) 15

3. La diffusion du contrôle de gestion. **17**

3.1 une multitude de conceptions du contrôle de gestion. 17

3.2 l'adaptation au contexte. 20

§2. Le rôle du contrôleur de gestion dans la conception « traditionnelle » **25**

1. Une variété de fonctions « traditionnelles ». **25**

2. Des paramètres pour expliquer le rôle ou le positionnement. **31**

3. Essais de synthèse sur les fonctions des contrôleurs de gestion. **35**

Section 2 : les remises en cause contemporaines et leurs conséquences. *39*

§1. La critique du contrôle de gestion traditionnel. **39**

1. Pourquoi ces remises en cause de la fonction contrôle de gestion ? ... **40**

2. Quelles remises en cause ? **42**

§2. Les incertitudes sur la fonction contrôle de gestion. **49**

§3. Les incertitudes sur le métier de contrôleur de gestion. **54**

1. Les dangers qui guettent la fonction du contrôleur de gestion. **54**

2. De très nombreuses remises en cause. **56**

3. Vers une nécessaire évolution des compétences. **59**

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Chapitre 2 : le développement de « nouveaux » outils de contrôle de gestion. ***65***

Section 1 : un inventaire des propositions de « nouveaux » outils de contrôle de gestion. *67*

1. L'Activity Based Costing (ABC). **68**

2. Le Strategic Management Accounting (SMA). **70**

3. L'Economic Value Added (EVA™). **71**

4. Le Capital Intellectuel (IC). **72**

5. Le balanced scorecard. **73**

6. Le Value Based Management (VBM). **74**

Section 2 : signification et analyse critique de ces propositions. **78**

§1. Les logiques sous-jacentes des nouveaux outils. **78**

1. Des outils orientés vers une logique de focalisation sur la valeur. **78**

2. Des outils qui s'intéressent au long terme. **80**

3. Des techniques qui prennent en compte l'environnement externe de l'entreprise. **82**

§2. Vers un outil complet ? **85**

Chapitre 3 : le « balanced scorecard » : présentation d'un outil et analyse des recherches qu'il a suscitées. ***92***

Section 1 : présentation détaillée du concept du balanced scorecard. *92*

§1. Quelques généralités sur le balanced scorecard. **93**

§2. Présentation des quatre axes proposés par Kaplan et Norton. **100**

1. La perspective financière. **100**

2. La perspective clients. **102**

3. La perspective processus. **106**

4. La perspective apprentissage organisationnel. **107**

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

§3. Comment relier les mesures multiples du balanced scorecard à une stratégie unique ?.....108

1. L'importance de la chaîne causale. 109

2. Les cartes stratégiques. 113

3. Un nouveau système de gestion en boucle. 117

§4. Balanced scorecard et Tableau de Bord français : quelles interactions ?.....120

1. Un outil vieillissant : le Tableau de Bord français.....120

2. Balanced scorecard et Tableau de Bord français : quelles différences ?122

Section 2 : le balanced scorecard dans la littérature. 127

§1. Des constats sur la diffusion, les adaptations et les résultats du balanced scorecard.....127

1. La répartition des études sur le balanced scorecard : localisations et secteurs. 128

2. Le balanced scorecard : présentation, communication et adaptation.129

2.1. comment le balanced scorecard a été présenté et s'est adapté aux différents contextes rencontrés ? 130

2.2. le balanced scorecard dans le contexte français : une cohabitation délicate... 134

2.3. l'introduction du balanced scorecard en pratique : comment le mettre en œuvre ?..... 139

3. L'utilisation du balanced scorecard a-t-elle un impact sur la performance organisationnelle ?.....141

§2. Des essais d'explication de l'utilisation du balanced scorecard dans une perspective contingente. 147

1. Les facteurs de contingence qui renvoient au contexte organisationnel.147

2. Des facteurs de contingence qui relèvent du contexte environnemental.150

3. Des facteurs de contingence relatifs aux contextes technologique et stratégique. 152

© 2013 Tous droits réservés.

Chapitre 4 : l'étude des déterminants de l'adoption et de la mise en œuvre du balanced scorecard dans les entreprises françaises. ***159***

Section 1 : les facteurs potentiellement explicatifs de l'adoption du balanced scorecard. *160*

§1. Le cadre théorique : une recherche d'inspiration contingente. **161**

1. La logique exprimée par la théorie de la contingence. **161**

2. Les facteurs de contingence les plus souvent évoqués. **166**

3. Un schéma récapitulatif. **168**

§2. La justification du choix de la théorie de la contingence. **170**

1. Un besoin d'actualisation. **170**

2. Un accent particulier mis sur le facteur de complexité. **180**

2.1. les composantes environnementales à la base de la complexité organisationnelle. 180

2.2. du facteur incertitude au facteur complexité. 182

§3. Un cadre d'analyse de la complexité : la proposition de Løwendahl et Revang. **187**

1. Les raisons du choix de ce cadre d'analyse. **187**

2. La complexité environnementale selon Løwendahl et Revang. **189**

2.1. un contexte qualifié de « post-moderne ». 189

2.2. détail du cadre proposé par Løwendahl et Revang. 192

2.2.1. examen du contexte de basse complexité pour des entreprises en relative stabilité. 193

2.2.2. une situation de complexité élevée due exclusivement aux pressions externes. 193

2.2.3. examen de la situation de forte complexité issue exclusivement de pressions internes. 194

2.2.4. le cas des situations de double complexité : strategizing et organizing. 195

Section 2 : les hypothèses quant à la relation entre le balanced scorecard et la complexité. *198*

§1. Mise en œuvre du balanced scorecard et éléments de contingence : quels liens ? **198**

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

§2. Étude des effets de différentes données de contexte sur la mise en œuvre du balanced scorecard. 202

1. Les effets de la taille sur la mise en œuvre du balanced scorecard. .. 203

2. Les effets de la complexité environnementale sur la mise en œuvre du balanced scorecard. 204

3. Les effets des différents types de complexité sur le contenu du balanced scorecard mis en œuvre. 207

3.1. quel balanced scorecard dans un contexte faiblement complexe ? 207

3.2. les adaptations du balanced scorecard à une situation de forte complexité externe et de faible complexité interne. 210

3.3. le balanced scorecard des entreprises confrontées à de la forte complexité au niveau interne et un faible niveau de complexité externe. 212

3.4. la situation de double complexité : un balanced scorecard hybride. 216

Chapitre 5 : modalités de collecte des données. 221

Section 1 : le choix de la méthodologie de recherche et sa justification. 221

1. Quelle méthode choisir ? 222

2. Les raisons du choix de la méthode de collecte de données en lien avec le cadre théorique retenu. 227

Section 2 : présentation du questionnaire : construction et modalités d'administration. 229

§1. Généralités au sujet de l'agencement du questionnaire. 229

1. Le type de questions retenues. 229

2. La formulation des questions. 231

3. La dynamique sous-tendue. 232

4. Le choix des échelles de mesure. 236

§2. La logique sous-jacente du questionnaire. 239

1. La définition de l'environnement de l'entreprise. 239

2. Étude des systèmes de contrôle. 244

3. Les outils de contrôle de gestion utilisés. 245

4. L'entreprise et son balanced scorecard. 246

© 2013 Tous droits réservés.

5. Le répondant et le balanced scorecard. 247

6. Généralités au sujet du répondant et de l'entreprise..... 248

§3. Validation et administration du questionnaire..... 248

1. Le test du questionnaire. 248

2. La phase d'administration : à qui et comment ?..... 249

Chapitre 6 : présentation de l'échantillon d'enquête et des résultats de l'étude empirique. 253

1. Description de l'échantillon. 253

2. Description du contexte (l'environnement externe des entreprises considérées). 260

3. Examen de l'organisation interne des entreprises..... 262

4. Une description de l'échantillon en terme de stratégie des entreprises. 264

5. La description de l'échantillon par rapport aux caractéristiques des systèmes de contrôle. 267

5.1. la fonction contrôle de gestion des entreprises. 267

5.2. le système de contrôle de gestion. 268

5.3. les tableaux de bord de gestion. 270

6. Le balanced scorecard et les autres outils de contrôle de gestion. ..273

6.1. les faits : quels outils et quel balanced scorecard ?..... 273

6.1.1. description des outils de contrôle de gestion utilisés..... 273

6.1.2. comment et depuis quand le balanced scorecard est-il utilisé dans les entreprises ? 275

6.1.3. quelles sont les perspectives utilisées ? 278

6.2. les opinions. 280

6.2.1. le niveau de connaissance de l'outil balanced scorecard. 280

6.2.2. présentation des raisons du choix du balanced scorecard. 282

6.2.3. étude de la perception de l'outil par ses utilisateurs. 284

6.3. rôles et fonctions de certains acteurs de l'entreprise. 290

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Chapitre 7 : analyse des résultats de l'investigation empirique.298

Section1 : le traitement préalable des réponses. 298

1. La validation des réponses. 298

2. Le traitement des données. 299

2.1 la nécessité de l'analyse factorielle. 299

2.2 présentation des questions retenues pour l'estimation des niveaux de complexités des entreprises ayant participé à l'étude. 299

Section 2 : étude comparative des entreprises. 306

§1. Examen des caractéristiques générales de l'échantillon. 306

1. Analyse des secteurs d'activité. 306

2. Étude de l'influence de la taille des entreprises sur la mise en œuvre du balanced scorecard. 311

§2. Quelles différences au niveau du contexte environnemental ? 315

§3. Examen des différences au niveau de l'organisation interne. 321

§4. Étude des différences en fonction de la stratégie des entreprises.. 326

§5. Examen des caractéristiques des systèmes de contrôle des utilisateurs du balanced scorecard. 330

1. Les particularités de la fonction contrôle de gestion des utilisateurs du balanced scorecard. 330

2. Examen du système de contrôle de gestion des utilisateurs du balanced scorecard. 333

3. Les caractéristiques des tableaux de bord de gestion des utilisateurs du balanced scorecard. 336

§6. Le balanced scorecard et son contexte. 340

1. Les faits : étude des outils spécifiquement privilégiés par les utilisateurs du balanced scorecard. 340

2. Étude des relations entre la complexité et l'utilisation du balanced scorecard. 344

2.1. examen du lien entre la complexité et l'utilisation du balanced scorecard. 344

2.2. étude du lien entre les niveaux de complexité et le niveau d'utilisation du balanced scorecard. 348

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

3. Les opinions : le balanced scorecard, pourquoi ? comment ? 351

3.1. les raisons du choix du balanced scorecard. 352

3.2. comment l'outil est évalué ? 353

3.3. analyse des raisons de l'abandon du balanced scorecard. 354

3.4. pourquoi le balanced scorecard n'est pas mis en œuvre ? Analyse des résultats. 356

Section 3 : étude du contenu du balanced scorecard en fonction de la complexité. 359

§1. Examen du balanced scorecard des entreprises confrontées à une faible complexité. 359

§2. Le balanced scorecard des entreprises appartenant à la catégorie II de la matrice de Løwendahl et Revang 368

§3. Étude du contenu du balanced scorecard des entreprises confrontées à des niveaux élevés de complexité interne, et à de faibles niveaux de complexité externe. 375

§4. Les caractéristiques des balanced scorecard des entreprises confrontées à de la double complexité. 379

Section 4 : le balanced scorecard et la fonction contrôle de gestion : quelles incidences ? 392

§1. Le contrôleur de gestion, la complexité et le balanced scorecard. 392

§2. Le contrôleur de gestion, le balanced scorecard et le Tableau de bord français. 396

Conclusion. 404

Annexes. 413

Annexe 1 : présentation du questionnaire envoyé électroniquement 414

Annexe 2 : détail de l'analyse de fiabilité et calcul des niveaux de complexité. 432

Analyse de fiabilité 433

Explication du procédé de calcul des niveaux de complexité entreprise par entreprise. 435

Annexe 3 : tableau synoptique des études consacrées au balanced scorecard. 437

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Références bibliographiques. ***498***

Sommaire. ***543***

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Introduction.

« *De très fortes incertitudes subsistent quant à l'évolution de la fonction* » de contrôle de gestion (Bollecker, 2009, *p2*).

« *Un message important est que, dans les cinq années qui viennent de s'écouler, le contrôle de gestion traditionnel était très proche de l'obsolescence* » (Burns et Yazdifar, 2001, *p33*).

« *La crise de l'énergie et des matières premières, la mondialisation des échanges et des problématiques, l'avènement de nouvelles puissances industrielles, les dérèglements monétaires, les mutations technologiques, etc…, sont autant de manifestations d'une période de turbulence et d'accélération des changements, d'une époque faite d'incertitude et de complexité* » (A. Desreumaux, 1992, *p28*).

Ces trois citations soulignent l'évidence d'une profonde remise en question de la fonction contrôle de gestion et d'une manière plus générale des modèles de pilotage des entreprises.
En effet, si le contrôle de gestion est apparu dans un contexte de relative stabilité au début du XX^ème siècle, son utilité a été depuis lors remise en cause par nombre d'auteurs comme le font remarquer Bollecker ou Burns et Yazdifar par exemple. Pourquoi cette avalanche de critiques envers une fonction qui se révéla bien vite indispensable dans chaque entreprise dès son apparition ?

L'origine de ces incertitudes sur la fonction contrôle de gestion est multiple : tout d'abord, la fonction contrôle de gestion n'a pas su évoluer depuis plus de soixante ans (Burns *et al.*, 1999) : bien que le contexte se soit peu à peu modifié et que les changements tendent à s'accélérer, la description faite par A. Desreumaux de ces mutations venant parfaitement illustrer ce fait, aucun renouvellement de la fonction ne s'est manifesté en parallèle. Le contrôle de gestion est resté incapable de relier la mesure de performance aux initiatives stratégiques des entreprises (Davis et Albright 2004). Non seulement les technologies de production et d'information se sont modernisées, mais la concurrence s'est également accrue, obligeant les entreprises à disposer d'outils de veille stratégique adaptés à ces évolutions. En effet, on assiste à un phénomène de globalisation des marchés, les entreprises évoluant dans des environnements de plus en plus globaux et compétitifs, comme le soulignent Levitt, 1983, Ohmae, 1988, Porter, 1990, Bartlett et Ghoshal, 2000, ou encore Harvey *et al.*, 2001.
Par ailleurs, si le contexte a évolué, les outils du contrôle de gestion sont restés relativement simplistes, souvent mal utilisés, fournissant des informations inappropriées à des responsables d'entreprises soucieux de disposer au moment opportun d'une synthèse d'informations directement exploitables concernant un sujet donné. Ainsi, en fournissant des informations en surnombre, s'appuyant généralement sur les données passées ou encore difficilement accessibles, le contrôle de gestion s'est rapidement trouvé dépassé par rapport à d'autres fonctions capables

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

de procurer des informations plus pertinentes aux responsables. Ce n'est pas la multiplication des tableaux d'informations et des outils de gestion dans une même entreprise qui pourraient venir améliorer le bilan de cette fonction. Johnson et Kaplan (1987) insistent d'ailleurs sur le caractère de déconnection de la stratégie des outils de contrôle traditionnels, ce qui leur fait perdre une bonne partie de leur pertinence. C'est ainsi que nombre d'incertitudes sont apparues quant à l'avenir de cette fonction jugée ancienne et inutile au début des années 1980.

D'ailleurs, si la fonction contrôle de gestion est confrontée à de nombreuses remises en cause suite aux évolutions de contexte et au non renouvellement de ses modes opératoires, il en va de même pour le contrôleur de gestion, dont le profil n'est pas forcément apprécié de la part des acteurs de l'entreprise. Citons par exemple les constats de Chiapello (1990) à ce sujet : 45 % des opérationnels estiment que la fonction contrôle de gestion n'est utile que « partiellement » ; seuls 31 % d'entre eux considèrent l'image du contrôleur de gestion comme étant « très bonne », 50 % la trouvant « plutôt bonne » et 17 % l'estimant « moyenne ».

Durant les années 1980, les perspectives futures de la fonction contrôle de gestion et des contrôleurs de gestion des entreprises sont ainsi très réduites et le déclin voire la disparition, comme envisagés un temps par Besson et Bouquin (1991) et Bouquin (1996) semblent justifiés.

Cependant, en 2011, la fonction contrôle de gestion existe toujours dans la plupart des entreprises, et son renouveau est en marche. Afin de relever les défis posés par les évolutions des contextes auxquels sont confrontées les entreprises, des améliorations ont été apportées au contrôle de gestion du XX-ème siècle et on assiste depuis plus d'une décennie à un renouvellement des pratiques traditionnelles de contrôle de gestion. Examinons les pistes d'évolution proposées dans la littérature.

« *La représentation désormais classique de l'organisation est celle d'un système finalisé, ouvert sur un univers extérieur, et composé d'éléments ou sous-systèmes qui interagissent pour l'accomplissement des tâches requises par le projet de l'organisation et l'atteinte d'une certaine performance* » (A. Desreumaux, 1998, *p112*).

Comme l'indique A. Desreumaux, le « nouveau » contrôle de gestion doit non seulement prendre en compte et maîtriser les informations en provenance de son univers extérieur, mais également envisager les interactions entre les éléments le composant, qu'ils soient externes à l'entreprise (la concurrence, les clients, les fournisseurs…) ou même internes (la technologie, les besoins des employés…). C'est justement afin d'intégrer ces éléments dans le contrôle de gestion des entreprises, qu'un certain nombre de changements ont vu le jour depuis la multiplication de ces remises en cause.

Parmi ces changements, on trouve la mise en œuvre par les entreprises de nouveaux outils de gestion, principalement imaginés en vue de pallier les défaillances du contrôle de gestion : les plus connus sont l'EVA, le balanced scorecard, ou encore l'ABC qui se sont diffusés au début des années 1990. Afin de garantir une réponse adaptée aux remises en cause, ces outils novateurs devaient être capables de répondre à trois grands enjeux envisagés et récapitulés par des auteurs comme Mendoza *et al.* (2002). À travers leur proposition, ce sont des réponses aux

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

reproches formulés à l'encontre des systèmes traditionnels de contrôle de gestion qui sont apportées.

◊ le premier défi à relever concerne la réactivité des outils de gestion. A. Desreumaux l'indiquait en ouverture de cette introduction, l'environnement se modifie continuellement et de plus en plus vite. Non seulement on constate des évolutions technologiques de plus en plus rapides, des réorganisations, des fusions entre entreprises ou entre divisions d'un même groupe, ou, à l'inverse l'apparition d'une multitude de divisions à l'intérieur d'une même entreprise, mais l'internationalisation et la multiplication du nombre de concurrents sur un même marché imposent aux entreprises de ce début de XXI-ème siècle d'être capables de réagir suffisamment rapidement, afin de ne pas se laisser dépasser par ces facteurs.
Dans les environnements contemporains, les caractéristiques du produit ou du service fourni incluent la fonctionnalité, une haute qualité, une livraison sûre, un service après-vente efficace, une réponse flexible aux besoins en produits ou services de la part des clients, une production rapide y compris pour de gros volumes, et des renouvellements de gamme ainsi que des prix compétitifs (Levitt, 1983, Dertouzos *et al.*, 1989, Miller *et al.*, 1992).
On parle d'ailleurs de transformation du contexte dans lequel évoluent ces entreprises, depuis un contexte de relative stabilité dans lequel ont été élaborés les principaux outils de contrôle de gestion au cours du XX-ème siècle jusqu'aux nouveaux contextes caractérisés par de forts niveaux de complexité, instabilité, incertitude, turbulence. C'est dans cet environnement que les responsables d'entreprises doivent être capables de prendre les bonnes décisions au bon moment, aidés par une fonction contrôle de gestion jouant un rôle indispensable et profitable et des outils adéquats, c'est-à-dire ayant évolué depuis les fondements du contrôle de gestion au début du XX-ème siècle et l'instauration des premiers outils rendus depuis lors obsolètes.
Beaucoup de chercheurs et praticiens en gestion ont souligné la nécessité de restreindre la masse de données financières opérationnelles, afin d'intégrer une plus grande variété de mesures non – financières dans les systèmes de gestion de la performance par exemple (Kaplan, 1983). Cependant, beaucoup d'outils présentent le défaut de proposer un nombre trop important de données dans lesquelles se perdent les informations essentielles. Cela conduit au deuxième enjeu :

◊ un enjeu en terme de sélectivité : les évolutions, voire les révolutions en technologies de l'information ont entraîné un certain nombre de progrès au niveau de la façon dont les managers et des fonctions telles que le contrôle de gestion collectent et traitent les données. C'est ainsi que les acteurs d'une entreprise du XXI-ème siècle doivent faire face à un impressionnant volume d'informations disponibles, que ce soit en provenance de l'intérieur de l'entreprise ou de son environnement. Comment s'y retrouver ? Comment éviter la surcharge d'information ? Quels sont les moyens dont disposent responsables et autres acteurs, afin d'éviter ce piège d'un excès d'informations ? Afin de répondre à ces questions, il est assez rapidement apparu dans la littérature qu'il était nécessaire de mettre au point des outils de gestion capables de fournir uniquement les données dont tel responsable a réellement besoin. En effet, nombre d'études réalisées dans les années 1980 – 1990 ont suggéré que les outils de contrôle de gestion traditionnels étaient encore largement utilisés dans les entreprises, et que des techniques « avancées » de

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

gestion n'étaient pas employées massivement ou du moins pas aussi largement qu'attendu (Burns *et al.*, 1999). Cependant, si des chercheurs et praticiens ont bien tenté de mettre au point des techniques de plus en plus performantes et novatrices, bon nombre de ces outils de gestion ne se distinguent pas par leur cohérence, troisième enjeu d'un bon système d'information.

◊ un enjeu en termes de cohérence : ces dernières années, on assiste à la fusion de plusieurs entités, formant des grands groupes difficiles à gérer. En effet, l'obstacle de la taille, la multiplicité des acteurs les composant rendent la tâche de synchronisation des différentes activités extrêmement délicate. Il semble de nouveau indispensable de disposer d'un outil novateur capable de réaliser une bonne synchronisation de ces activités et d'assurer une bonne répartition en fonction des contextes. Ainsi, dans le cadre d'un grand groupe international, il sera nécessaire d'adopter une approche globale ; dans d'autres cas, il faudra pouvoir produire suffisamment de valeur ajoutée à destination des actionnaires et clients, impliquant une approche transversale. Enfin, un dernier type d'approche peut être qualifié de partagée, où l'information est dispersée parmi l'ensemble des niveaux et types de responsabilités.

En d'autres termes, une entreprise innovante et adaptée au nouveau contexte doit être capable de « clarifier le projet et la stratégie et les traduire en objectifs ; communiquer les objectifs et les indicateurs stratégiques, et les articuler ; planifier, fixer des objectifs et harmoniser les initiatives stratégiques ; renforcer le retour d'expérience et le suivi stratégique » (Kaplan et Norton, 1998, *p22*).

C'est dans le but d'être en mesure de répondre à ces éléments que de nouveaux outils de gestion ont été inventés en nombre depuis le début des remises en cause du contrôle de gestion. En effet, comment être en mesure de gérer une entreprise sans outil de gestion performant dans un contexte toujours plus innovant exigeant des dépenses importantes et caractérisé par des changements de plus en plus fréquents, rapides et difficiles à prévoir ?

Parmi l'ensemble des outils inventés à cette période, certains se composent d'une simple combinaison de mesures financières et non financières, tandis que d'autres constituent de vrais systèmes plus complets, reliant les opérations à diverses perspectives et à la stratégie. Parmi cette seconde catégorie, un seul s'est démarqué par sa rapidité de propagation à travers le monde et sa capacité à répondre à la plupart des grandes remises en cause formulées envers les pratiques traditionnelles de gestion : il s'agit du balanced scorecard, outil conçu pour permettre aux entreprises de survivre et de prospérer à l'âge de l'information et de la concurrence (Kaplan et Norton, 1998).
Il s'agit d'une approche relativement nouvelle par rapport aux autres outils apparus à cette période. En effet, le balanced scorecard est décrit comme renouvelant la gestion stratégique, la mesure de performance et le contrôle de gestion. L'intérêt porté à son égard a tout de suite été maximal que ce soit dans les milieux académique, scolaire, industriel, ou encore de conseil.
À l'origine de cet outil, le constat réalisé par ses inventeurs, Kaplan et Norton : les systèmes traditionnels de contrôle de gestion ne permettent pas de fournir une représentation fiable de la réalité complexe de l'entreprise, car ils sont trop focalisés sur les données financières.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Avec le balanced scorecard, les entreprises disposent d'une panoplie de mesures qui servent à relier la vision et la stratégie de l'entreprise, exprimées sous forme d'objectifs leur permettant de connaître l'état d'avancement dans la réalisation de la stratégie.

Si le choix de l'outil de gestion est déterminant dans la réponse apportée par les entreprises aux évolutions de contextes constatées depuis plus de deux décennies, il est également nécessaire de prendre en compte le rôle important que doivent jouer les acteurs de l'entreprise afin de disposer d'un outil pleinement satisfaisant. En effet, comment faire fonctionner un outil qui n'est pas validé ou exploité par la direction générale ? Il est ainsi indispensable que cette fonction sache faire partager les informations dont elle dispose, afin d'informer le plus grand nombre d'acteurs de ses buts et visions à long terme.
De même, quel est l'intérêt de disposer d'un nouvel outil de gestion s'il n'est exploitable que par une seule fonction et ne reflète qu'une seule vision stratégique ? C'est l'ensemble du haut de la pyramide hiérarchique qui doit être capable d'utiliser une technique de gestion, cette dernière pouvant refléter les particularités propres aux responsables de divisions.
Enfin, au niveau des opérationnels, cet outil doit également être facilement compris, afin qu'ils aient la même vision des buts et cibles fixés aux niveaux supérieurs de la hiérarchie. Ainsi, comprenant parfaitement ces objectifs, ils sont capables de traduire en indicateurs pertinents et ajustés à leurs unités opérationnelles les grands principes de base définis dans les perspectives de l'outil.

Par ses nombreux avantages et par son fonctionnement, le balanced scorecard et ses dérivés[1] apportent des éléments de réponse aux remises en cause et aux évolutions de contexte. Cependant, si cet outil novateur s'est très rapidement répandu à travers les différents continents, les évolutions de contexte sont-elles vraiment à l'origine de son adoption si rapide ?

Actuellement, pour gérer une entreprise, la principale préoccupation est de chercher à intégrer la qualité ainsi que la productivité dans un contexte de différenciation croissante des besoins du marché, des pressions de plus en plus fortes en provenance de la concurrence, un cycle de vie des produits qui se raccourcit progressivement, ainsi qu'un accroissement de l'attention à porter à l'environnement naturel. Une autre source de préoccupation provient du personnel, difficilement fidélisable, prêt à quitter l'entreprise avec son savoir-faire et ses compétences, tandis que ses besoins sont toujours plus importants.

Ce constat résume bien les difficultés auxquelles sont confrontées les entreprises de nos jours, parfaitement en phase avec les citations de A. Desreumaux. C'est ainsi que les entreprises doivent faire face à de la complexité pour certains, de la turbulence pour d'autres, de l'incertitude ou encore de l'instabilité pour ne citer que les dénominations les plus répandues. À travers ce travail, on s'est intéressé à l'un de ces critères, la complexité, notion plus précise que les autres appellations à connotation plus large.

[1] Ses inventeurs améliorent régulièrement le concept et ont imaginé, depuis, le concept de Cartes Stratégiques, ainsi que l'idée d'un système intégré de gestion en boucle, incluant le balanced scorecard, le complétant et y apportant des prolongements.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Cependant, comment évaluer avec précision la complexité afin de mieux comprendre les raisons de la mise en œuvre d'un outil tel que le balanced scorecard ? Il existe plusieurs cadres d'analyse intégrant des éléments de complexité et souvent exploités afin de mieux interpréter l'incidence de l'environnement sur tel ou tel facteur.
Afin de mieux discerner les facteurs environnementaux, la proposition d'analyse de Løwendahl et Revang (1998, 2004) a été retenue, permettant de distinguer entre critères environnementaux provenant de l'extérieur et de l'intérieur de l'entreprise. Grâce à leur cadre d'analyse, la recherche aura pour but d'examiner les raisons principales qui ont incité les entreprises à choisir cet outil de gestion, en vue de répondre aux défaillances constatées dans les outils traditionnels de contrôle de gestion.

Ainsi, les principaux objectifs de cette étude seront de montrer à quel point le balanced scorecard peut être considéré comme étant un outil capable de répondre aux modifications du contexte dans lequel évoluent les entreprises, et de mettre en évidence d'éventuelles implications au niveau de la fonction contrôle de gestion.

La recherche aura pour objet de répondre aux questions suivantes :

- existe-t-il un lien entre l'utilisation du balanced scorecard et le niveau de complexité rencontré par les entreprises ?
- quelles sont les grandes caractéristiques permettant aux utilisateurs du balanced scorecard de se démarquer des autres entreprises ?
- existe-t-il un lien proportionnel entre l'utilisation du balanced scorecard et le niveau de complexité ?
- est-ce qu'une entreprise confrontée à un niveau élevé de complexité sera tentée d'adapter son balanced scorecard à cette complexité, et dans quelle mesure ?
- quel rôle pour la fonction contrôle de gestion dans le balanced scorecard ?

Plus généralement, la thèse s'articulera autour de cette problématique centrale : réaliser un examen des facteurs pouvant expliquer l'adoption du balanced scorecard par les entreprises françaises dans le cadre des tentatives contemporaines de renouvellement du contrôle de gestion. En raison des nombreuses difficultés auxquelles les entreprises sont de plus en plus confrontées (concurrence agressive aux réactions promptes et imprévisibles, clients inconstants et instables, ayant des exigences et demandes difficiles à prévoir requérant davantage de flexibilité et d'adaptation plus systématique…), c'est le facteur complexité qui a été choisi afin de mener cette étude et d'envisager certaines implications pour la fonction contrôle de gestion.

La réponse à l'ensemble de ces questions permettra de dresser un bilan des grandes caractéristiques des utilisateurs du balanced scorecard et de mieux comprendre pourquoi et comment les entreprises le mettent en œuvre. À travers les réponses obtenues à l'enquête à distance menée auprès des responsables financiers et de contrôle de gestion d'entreprises françaises, l'une des facettes du renouvellement du contrôle de gestion sera abordée, le balanced scorecard pouvant constituer l'un des moyens de donner une nouvelle jeunesse à cette fonction.

Afin de réaliser cette recherche, sept grands chapitres seront nécessaires.
Dans un premier temps, il est apparu indispensable de présenter la situation du contrôle de gestion et de la fonction du contrôleur de gestion, ses principales remises en cause récentes, ainsi que les perspectives d'avenir envisagées dans la littérature.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Ce premier chapitre aura pour mission de définir précisément les bases sur lesquelles les systèmes de contrôle de gestion ont été élaborés au début du siècle dernier, ainsi que les évolutions de contextes. Ce sera l'occasion de comprendre les raisons pour lesquelles le contrôle de gestion ainsi que les contrôleurs de gestion ont été tant remis en cause depuis la fin des années 1970 et d'envisager des réponses aux incertitudes sur cette fonction.

Puis, dans un deuxième temps, un aspect des réponses aux critiques évoquées est envisagé : il s'agit du renouvellement des outils de contrôle de gestion. À travers six outils nouvellement imaginés ou remis en lumière à cette période, les réponses aux remises en cause sont passées en revue, comparées et analysées. Si la plupart de ces outils prétendent répondre aux principales défaillances abondamment diffusées dans la littérature traditionnelle de gestion, qu'elle soit académique ou non, bon nombre de ceux-ci s'avèrent difficiles à utiliser ou présentent des inconvénients notables. De l'examen critique de ces outils, il ressort que l'un de ceux-ci combine un certain nombre d'avancées significatives et pourrait présenter la solution aux évolutions de contextes et aux nouveaux besoins des entreprises en matière de gestion et de stratégie qui en découlent : il s'agit du balanced scorecard (ou tableau de bord prospectif).

La troisième partie du travail consiste en une présentation détaillée de cet outil, en s'attardant sur les différentes recherches académiques réalisées sur le balanced scorecard dans la littérature depuis son introduction au début des années 1990.
C'est ainsi que les évolutions du concept seront présentées dans un premier temps, depuis le simple cadre de base avec ses quatre axes constituant un système de mesure de performance, jusqu'aux derniers développements de l'outil où ses inventeurs proposent un nouveau système de gestion en boucle. En une quinzaine d'années, le balanced scorecard est en effet devenu un vrai système de gestion interactif, offrant une réelle alternative aux pratiques traditionnelles de contrôle de gestion, comme le tableau de bord français dont les questions de l'utilité/efficacité se posent de nos jours dans bon nombre d'entreprises françaises.
Ce troisième chapitre nous permettra également de mieux comprendre l'intérêt du choix d'un outil ayant connu un succès planétaire en si peu de temps : il en existe de nombreuses adaptations de par le monde et les résultats de son utilisation permettent de visualiser les avantages de son adoption. Dans le contexte français, ce sont les obstacles à sa diffusion qui seront tout particulièrement examinés.

Au cours du quatrième chapitre, c'est le cadre théorique de la recherche qui est présenté, ainsi que le modèle théorique retenu pour répondre aux questions de recherche évoquées ci-dessus.
On y développera les différents facteurs pouvant expliquer l'adoption du balanced scorecard par des entreprises en s'appuyant en particulier sur le cadre d'analyse proposé par Løwendahl et Revang dont les principes de base seront présentés au cours de ce chapitre. Ainsi, non seulement l'étude aura pour mission de valider de nouveau l'impact de paramètres dont les effets sont communément admis dans la littérature depuis de nombreuses années (c'est le cas de l'incidence du critère *taille* sur l'adoption d'une pratique de contrôle de gestion par exemple), mais elle s'intéressera également à un ensemble de paramètres pris d'une manière plus globale regroupés sous les différents niveaux de complexité déterminés en lien avec le cadre d'analyse.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

L'incidence de ces facteurs aboutit à l'identification d'adaptations du balanced scorecard rendues nécessaires par les évolutions de contextes rencontrées par les entreprises depuis une vingtaine d'années.

Tandis que le cinquième chapitre a pour mission de détailler la procédure qui a été choisie pour traiter de manière empirique le modèle théorique exposé au chapitre quatre, la sixième partie aura pour objet de présenter les résultats globaux obtenus et d'en tirer les premières conclusions sommaires, afin de décrire l'échantillon ainsi que ses grandes caractéristiques.
À travers ce sixième développement, l'environnement externe des entreprises sondées, leur organisation interne, stratégies, systèmes de contrôle de gestion ou encore outils de contrôle de gestion utilisés seront dévoilés. C'est ainsi que l'on pourra mieux connaître la façon dont un échantillon d'entreprises françaises utilise le balanced scorecard, les raisons de son choix, ainsi que les opinions des répondants au sujet d'un outil importé des USA.

Enfin, le dernier chapitre aura pour but d'apporter des réponses aux questionnements théoriques, afin de mieux comprendre les raisons pour lesquelles les entreprises françaises choisissent d'utiliser un outil anglo-saxon comme outil de gestion stratégique.
Ce chapitre se composera d'une présentation détaillée des facteurs responsables de l'utilisation du balanced scorecard ou caractérisant son adoption par les entreprises de notre échantillon. Les critères permettant de réaliser une distinction entre entreprises utilisant le balanced scorecard et entreprises ne l'utilisant pas seront ainsi présentés, aboutissant à un bilan des grandes caractéristiques des utilisateurs du balanced scorecard. Ces caractéristiques propres des utilisateurs du balanced scorecard reprendront les critères présentés ci-dessus (les environnements interne et externe, les choix stratégiques des entreprises, la fonction contrôle de gestion, ainsi que les outils de contrôle de gestion retenus par ces entreprises).
L'analyse de ces résultats permettra également de proposer des interprétations des raisons pour lesquelles des entreprises choisissent le balanced scorecard… ou décident de l'abandonner.
En outre, la recherche tentera de présenter et d'expliquer l'incidence de la complexité sur l'adoption du balanced scorecard et son contenu. À la suite de ces éléments, c'est l'impact des facteurs de complexité sur la fonction contrôle de gestion qui sera examiné.

L'ensemble des résultats et analyses proposés dans ce document permettent de mieux comprendre les raisons de l'adoption du balanced scorecard dans le contexte français, ses adaptations, ainsi que certaines perspectives d'évolution, voire de renouvellement de la fonction contrôle de gestion. Ainsi, la recherche tente d'expliquer les liens existant entre le choix du balanced scorecard et les niveaux de complexité des environnements des entreprises, en vue de compléter la littérature de gestion au sujet de l'étude des déterminants de la mise en œuvre d'un nouvel outil de gestion, ainsi que l'examen de possibilités de renouveau du contrôle de gestion et de la fonction associée.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Chapitre 1 : le contrôle de gestion et sa traduction dans les activités (ou le rôle) du contrôleur de gestion.

La fonction contrôle de gestion représente l'une des fonctions clefs de la plupart des entreprises. Elle a connu un développement bien particulier depuis son apparition au début du siècle dernier. Cette fonction reste néanmoins mal définie ou mystérieuse, puisqu'elle diffère beaucoup d'une entreprise à l'autre selon des critères très variés : elle peut se cantonner au contrôle de gestion au sens strict, regrouper plusieurs fonctions dans certains cas ou même présenter un champ d'action très large. D'où la nécessité de réaliser ce chapitre dans le but de présenter cette fonction dont les contours sont très rapidement devenus flous. Par ailleurs, étant apparue dans un contexte relativement stable, l'utilisation de principes valables en 1930 ne se justifie plus forcément de nos jours, dans un contexte de complexité grandissante et de concurrence accrue où l'on constate une remise en cause croissante des principes considérés comme fondamentaux durant une grande partie du XX^{ème} siècle. C'est pourquoi, de nombreuses critiques envers la fonction contrôle de gestion sont apparues ces dernières années, ainsi qu'une remise en question de la fonction et des attributs des contrôleurs. Est-il toujours possible de définir cette fonction ? Existe-t-il des solutions pour faire évoluer la fonction ? Les réponses à ces questions seront également abordées dans ce chapitre.

Cette partie se proposera de présenter brièvement dans un premier temps les éléments fondateurs de la fonction contrôle de gestion, intégrant son apparition au niveau de la comptabilité de gestion, son émergence et sa diffusion dans les entreprises. Suite à la création de la fonction contrôle de gestion, des personnes chargées spécifiquement du contrôle de gestion sont peu à peu apparues : cette première section s'intéressera également aux rôles « traditionnels » des contrôleurs de gestion. Puis, la seconde section réalisera une sorte d'inventaire de la profusion de remises en cause dont ont fait l'objet depuis quelques décennies certaines pratiques de contrôle de gestion dans l'environnement actuel. Ainsi, si le contrôle de gestion traditionnel du milieu du siècle dernier a été très critiqué depuis une trentaine d'années, on verra également que la fonction contrôle de gestion a également connu de fortes remises en cause. Néanmoins, des solutions existent et font actuellement l'objet de discussions actives afin de renouveler cette fonction en ce début de XXI^{ème} siècle. Même si le métier de contrôleur de gestion a bien failli disparaître, des solutions voient le jour, notamment par le biais de nouvelles conceptions de cette fonction et d'un renouvellement des outils de contrôle de gestion : ces nouveaux outils sont peut-être le symbole d'un certain renouveau, non seulement de la fonction contrôle de gestion, mais également du/des métier(s) de contrôleur de gestion.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Section 1 : les éléments fondateurs du contrôle de gestion et le rôle associé du contrôleur.

Le but de cette section n'est pas de réaliser une revue de littérature sur le sujet du contrôle de gestion, ni de s'appesantir longuement sur les différentes définitions que l'on peut trouver dans la littérature au sujet des termes de contrôle, de contrôleur ou de gestion. Il s'agira plutôt de montrer quelles étaient les bases du concept de contrôle de gestion lors des premières définitions et sa traduction dans le rôle d'un contrôleur de gestion. Le premier paragraphe présentera le concept du contrôle de gestion, ainsi qu'un échantillon des multiples définitions traditionnelles dont il fait l'objet. Il s'intéressera essentiellement à la période de relative stabilité que cette fonction a connue jusque dans les années 1970, tandis que le second s'intéressera davantage à la fonction du contrôleur de gestion : on essayera d'exposer les rôles originels, le métier du contrôleur de gestion, sa *(ou ses)* positions dans l'organigramme ainsi que les difficultés à définir précisément les contours des fonctions du contrôleur de gestion.

§1. Émergence et diffusion de la fonction contrôle de gestion.

Trois phases majeures permettent de présenter les grandes évolutions du contrôle de gestion : on note tout d'abord l'apparition de la comptabilité de gestion qui s'est rapidement imposée, avant l'apparition du contrôle de gestion proprement dit vers 1920, et enfin sa diffusion dans les années qui ont suivi.

1. Avant le contrôle de gestion : le siècle de la comptabilité de gestion.

Le but de ce court développement est de montrer le contexte dans lequel est apparu le contrôle de gestion, c'est-à-dire la façon dont les entreprises utilisaient des pratiques de contrôle de gestion à cette époque alors que celui-ci n'existait pas encore.
Selon Zimnovitch (1996), au début de l'ère industrielle, on a assisté au regroupement de plusieurs activités dans une même entité, comme par exemple dans l'industrie textile regroupant peignage, filature, tissage, teinture, voire confection.
Ainsi, c'est à cette période que se situe la naissance de la comptabilité industrielle, étant donné que « le marché n'apportant plus l'information du prix, le raisonnement économique pour s'effectuer (suivre la performance des ateliers, entre autres choses), va s'adosser au coût de production, calculé à partir du système comptable » (Zimnovitch, 1996, *p8*).
Dans ces vastes unités, la présence d'un outil de comptabilité interne permettant un suivi de la production tout le long de la chaîne de fabrication semblait indispensable, car le pilotage direct n'était plus envisageable.

À partir des années 1880, après l'apparition du travail à la chaîne, c'est le système d'information qui fait ses débuts afin que les responsables puissent détecter toute dérive en évitant la surveillance directe.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

L'approche traditionnelle du management vis-à-vis du contrôle, toujours d'actualité dans la réflexion sur le management et la comptabilité, est dérivée des travaux et écrits de Taylor et Fayol. Leur essai de domination globale des fonctions de gestion a été un échec, mais semblerait néanmoins avoir été un catalyseur pour une restructuration complexe des fonctions de gestion dans les entreprises (Parker et Lewis, 1995).
Selon Fayol, le contrôle fait partie des cinq fonctions de la gestion. Il fut d'ailleurs l'un des tous premiers à tenter une définition du terme de contrôle : il s'agit de vérifier si tout se déroule en accord avec le plan adopté, les directives établies et les principes fixés (d'après Fayol, 1949).

Concernant cette période, Lorino (1991) indiquait que beaucoup de pratiques encore utilisées de nos jours comme les indicateurs de productivité, la comptabilité industrielle, le R.O.I. ou le contrôle budgétaire proviennent du système de gestion de Taylor et ses pairs ; ces pratiques ont permis une forte croissance industrielle et une prospérité qui n'avaient jamais été vues dans l'histoire (Lorino, 1991, *p8*). Elles reposent alors sur quatre grands principes vérifiés dans le monde industriel de l'époque qui sont :

- ① les mécanismes de performance sont stables dans le temps ;
- ② le dirigeant a une information parfaite sur les mécanismes de performance du système qu'il dirige ;
- ③ la performance productive s'identifie à la minimisation des coûts ;
- ④ le coût global est équivalent au coût d'un facteur de production dominant, généralement la main d'œuvre directe.

En combinant les deux derniers principes, on aboutit à la définition du modèle de productivité industrielle : la performance industrielle s'identifie à la productivité d'une ressource (le plus souvent, la main d'œuvre directe). Les deux premiers principes considèrent le modèle de pilotage comme étant un modèle de contrôle : la performance est prédéfinie, en dehors du modèle ; le but du contrôle est donc de « s'assurer que les comportements réels sont conformes à l'optimum prédéfini » ; dans ces conditions, le contrôleur est un contrôleur, c'est-à-dire qu'il a pour rôle de vérifier et d'inspecter (Lorino, 1991, *p13 et 15*).

C'est lors de la phase d'industrialisation massive qu'est ainsi apparue la notion de comptabilité de gestion qui préfigurait l'apparition du contrôle de gestion. Cette fonction s'est surtout développée après la première guerre mondiale, qui aurait accéléré cette émergence des '*cost accountants*' en tant que spécialistes des coûts internes (Loft, 1986).
C'est dans ce contexte, au début du XX-ème siècle qu'apparaît la notion de contrôle de gestion. Le but du second développement sera de présenter la façon dont sont apparus les premiers outils de contrôle de gestion, ainsi que l'élaboration de ce concept.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

2. L'émergence du contrôle de gestion : 1920 - 1970.

Durant la période qui va de 1920 à 1970, deux phases peuvent être distinguées : la première correspond à l'élaboration des premiers outils de contrôle de gestion et à la définition assez large des contours de cette nouvelle fonction. Vient ensuite une seconde phase de 1950 à 1970, au cours de laquelle le concept de contrôle de gestion sera défini plus précisément, et les champs de cette fonction mieux délimités : il s'agira d'une phase d'élaboration du concept.

2.1. l'élaboration des outils (1920 – 1950).

Selon Bouquin (2006α), c'est peu avant 1920 que Fayol employa pour la première fois les termes de contrôle et de gestion. Au lieu du terme de gestion (ou *management*), il emploie le vocable d' « administration » des entreprises qu'il sous divise en cinq « opérations » :

- la prévoyance,
- l'organisation,
- le commandement,
- la coordination, et
- le contrôle (Fayol, 1916).

Ainsi, pour la première fois, on associe le terme de contrôle et celui de gestion. Le but ici n'étant pas d'entrer dans les détails de l'apparition du contrôle de gestion, ni de s'appesantir sur d'éventuelles querelles autour des appellations de *contrôle*, de *control*, de *gestion* et de *management* comme l'a fait Bouquin (2006α), on s'intéressera plutôt à la façon dont les outils du contrôle de gestion sont apparus durant cette période au travers de quelques exemples. Ces derniers ont été choisis afin d'analyser au mieux les débuts de cette fonction, que ce soit pour présenter des essais de définitions correspondant aux visions de la fonction à cette époque, ou des outils créés pour répondre aux besoins spécifiques de ce contexte des années 1920 – 1950.

Les outils de contrôle de gestion se sont développés dans un contexte caractérisé par la conjugaison d'une stabilité et d'une prévisibilité communes au système productif et à l'environnement concurrentiel. Il s'agissait alors de garantir que le comportement de l'entreprise réponde bien à un cadre que l'on pouvait prédéterminer, et, si ce n'était pas le cas, de s'assurer que des mesures correctives permettent un retour à celui-ci. Ce sont les images fournies par le système d'information comptable qui pouvaient permettre d'établir ce système de régulation de l'organisation (Amintas, 1996, *p166*).

C'est en 1920 qu'est apparu le premier texte traitant uniquement le sujet du contrôle de gestion : il s'agit de l'article de Lawson qui est généralement considéré comme étant un travail de pionnier (Giglioni et Bedeian, 1974).

À partir du moment où l'on a assisté au développement d'entreprises intégrées verticalement, organisées pour la production et la distribution de masse, un potentiel pour des avancées majeures dans le domaine de l'efficacité est apparu. Cependant, en grandissant, ces entreprises ont dû faire face à une complexité et une diversité

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

croissantes, ce qui entraîna très vite des problèmes de coordination, de planification et de contrôle.
L'une des innovations présentées à cette période, dans le cadre d'une entreprise intégrée verticalement, a été de développer l'idée de la forme fonctionnelle ou unitaire de l'entreprise qui est encore d'actualité de nos jours. Les entreprises étaient alors décentralisées en départements séparés (ventes, finances, fabrication…). Les responsables de chaque département devenaient des spécialistes pour chaque domaine et pouvaient poursuivre des stratégies qui avaient pour but de maximiser la performance de leurs départements ou de l'entreprise. Ce type d'organisation de l'entreprise décentralisée nécessitait un système de mesure de performance, afin de motiver et d'évaluer la performance du département, et d'éclairer la stratégie globale de l'entreprise. Néanmoins, certains problèmes sont apparus avec cette nouvelle organisation en cette période de fin de première guerre mondiale. La répartition des responsabilités entre les membres de l'état major au siège et les cadres dans les départements opérationnels n'était pas clairement définie, et il était courant que les supérieurs hiérarchiques interviennent de façon excessive dans les opérations au jour le jour en négligeant leurs responsabilités de planification et d'évaluation des tendances de l'environnement sur leur gestion.

Cette description des contextes des sociétés Du Pont et General Motors par Kaplan (1984) illustre parfaitement les problèmes que de nombreuses entreprises rencontraient à cette période.
D'ailleurs, à cet égard, Bouquin indique que, « ce qui a permis au contrôle de gestion contemporain d'apparaître, c'est la résolution d'un véritable paradoxe : certains managers sont enfin parvenus à décentraliser tout en recentralisant comme jamais auparavant ». (Bouquin, 1994*, p18*). Toujours à cette période et dans ce contexte, l'un des premiers à avoir défini le contrôle de gestion est certainement D. Brown, le fondateur du contrôle de gestion de General motors, en 1927 : « le contrôle [de gestion], dont l'objet est de garantir l'efficience maximale des capitaux investis, est l'essence du management » (Brown, 1927*, p169*).
Sa définition est d'ailleurs suivie l'année suivante par celle de Davis qui commençait à construire sa propre philosophie du contrôle de gestion : selon lui, le contrôle constitue « les directives et le mode opératoire pour l'entreprise et l'orientation et le pilotage de ses activités » (Davis, 1928*, p82*).

Cette période constitue un élément clef pour le contrôle de gestion, car les théories élaborées à cette période, notamment dans les deux entreprises citées ci-dessus sont encore partiellement d'actualité. D'ailleurs, Bouquin expliquait en 2001, que « les dispositifs qui constituent les systèmes de contrôle de gestion d'aujourd'hui ne sont pas d'invention récente. Ils reprennent ceux qui avaient été mis en place dès le début des années 1920 dans certaines grandes entreprises diversifiées sous le nom de *Financial Controls* (ainsi nommés, car ils reposaient sur le système d'informations comptables et le *langage financier*, ce qui montre d'ailleurs que tout contrôle de gestion repose sur un langage commun) » (Bouquin, 2001*, p19*).

Les pratiques de gestion qui apparurent à cette période connurent un développement assez rapide, étant donné que ce sont généralement des praticiens qui les inventèrent et non des chercheurs – dont les apports sont parfois remis en cause dans la littérature, certains considérant que leurs recherches ne prennent pas suffisamment en compte l'ensemble des éléments auxquels doivent faire face les

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

entreprises de manière concrète (c'est par exemple le cas de Kaplan et de nombre d'articles n'appartenant pas à la littérature académique).

Parmi ces pratiques en vogue à cette période figure le Return On Investment (ROI) qui est le plus original des outils de cette époque, garant d'une cohésion à court et à long terme et qui a connu un très large succès. Il met en évidence la rentabilité des investissements et combine rotation du capital et marge bénéficiaire. Jonction des concepts de performance dans la distribution et dans l'industrie, il constitue le mélange révolutionnaire qui va synthétiser en un chiffre l'objectif qu'assignent les actionnaires aux dirigeants : indiquer l'efficacité des départements opérationnels et la mesure de performance financière de l'entreprise au niveau global (Kaplan, 1984 et Zimnovitch, 1996).

Pour Zimnovitch, « cette simplicité de mesure, doublée d'une « objectivité évidente », lui confère force et légitimité pour évaluer la capacité du responsable à satisfaire son employeur, et à le toiser parmi ses autres collègues » (Zimnovitch, 1996, *p11*).
La gestion budgétaire permettait alors l'articulation objectif / moyens qui s'avère indispensable.

La vraie innovation de ce système budgétaire tient dans la fiabilité des prévisions traitées par des économistes et des statisticiens, dans la « reprévision » à laquelle les cadres se soumettaient en permanence.
On notera également que la dénomination de contrôleur de gestion a fait timidement son apparition durant cette période.

Après avoir assisté à l'élaboration d'outils de contrôle de gestion au cours de cette période 1920 – 1950 et aux premiers essais de définition, une deuxième période voit le jour dès 1950 : il s'agit d'une période durant laquelle certains théoriciens vont essayer de définir en détail les pratiques de contrôle de gestion. C'est d'ailleurs à cette époque qu'apparaît la définition qui servira de base au contrôle de gestion durant plus de trente ans et que la fonction contrôle de gestion commence à s'affirmer vraiment.

2.2. la conceptualisation des pratiques (1950 - 1970).

Cette deuxième période se caractérise, comme la première, par une relative stabilité du contexte des entreprises. Cette stabilité a certainement permis de définir plus précisément la fonction contrôle de gestion qui était entourée d'un certain flou par certains, dans les années 1950. Ainsi, comme le soulignait Dauten (1958), l'ensemble des activités de contrôle a longtemps été l'une des zones les plus négligées et les moins comprises de l'activité de gestion. D'ailleurs, Rowe ne déclarait-il pas en 1960 que, bien que le contrôle de gestion soit un champ important de discussions dans la littérature de gestion, très peu de choses ont été réalisées pour formuler les principes clefs à utiliser dans la conception des systèmes de gestion (*traduit de* Rowe, 1960, *p274*).
Cette nouvelle période voit donc se préciser les grands contours de cette discipline. Durant cet intervalle qui s'étend de 1950 aux années 1970, Maslow fournit en 1954 le cadre psychologique qui légitime le modèle de contrôle de gestion par lequel les

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

dirigeants peuvent mobiliser leurs effectifs ; les concepts ont ensuite été revus par Mac Gregor, Taylor et Maslow, ce qui permit de replier le plan psychologique sur le plan économique (Zimnovitch, 1996).

Viennent ensuite les principes du contrôle de gestion formulés par Koontz en 1958 et s'inspirant notamment de Taylor[2] : selon Dauten (1962), la théorie du contrôle de gestion représentée par ces principes est la formulation la plus claire et complète qui puisse exister à cette époque pour ce sujet. Selon lui, la présentation de 1958 était considérée au début des années 1960 comme l'un des classiques de la littérature de gestion.

Dans *Planning and Control Systems*, Anthony donne, en 1965, la célèbre définition du contrôle de gestion, en mettant l'accent sur l'acquisition et l'utilisation des ressources : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues avec efficacité, et efficience dans l'accomplissement des objectifs de l'organisation » (Anthony, 1965, *p31*).

Dans leur revue consacrée à la contribution de la littérature traitant de la gestion en général et de la théorie organisationnelle, Giglioni et Bedeian (1974) notent que cette définition décrit le contrôle de gestion « à partir d'un système participatif et essaye d'établir le rôle exact du contrôle dans le fonctionnement d'une entreprise » (Giglioni et Bedeian, 1974, *p300*).

De nos jours, on estime que le terme de contrôle de gestion s'est vu attribuer une grande partie de sa définition contemporaine par Anthony en 1965 dans son étude théorique dans laquelle il distinguait le contrôle de gestion des contrôles opérationnels et de la planification stratégique. En réalisant cette distinction, Anthony permettait d'éviter deux problèmes majeurs : non seulement il introduit une séparation concernant la question du sens dans lequel les entreprises ont des objectifs et des processus qu'elles utilisent pour formuler et redéfinir leurs stratégies, mais il évite la variété des pratiques caractéristiques des types d'industries qui ont besoin d'être prises en compte quand des contrôles opérationnels spécifiques sont observés. Cette définition permettait donc d'avoir un processus moyen de contrôle de gestion qui puisse être étudié, sans être embrouillé par des complications inutiles (Otley, 1994).
Parallèlement aux remarques d'Otley, Bouquin expliquera, que « le terme de 'ressources' visait à souligner la fonction de gestion économique du contrôle de gestion, qui était aussitôt réduite à une simple dimension comptable et financière, car 'l'expression monétaire est le seul dénominateur commun entre les inputs et les outputs' » *(d'après Bouquin, 2001, p64)*.

Cette définition a longtemps été la définition classique du contrôle de gestion ; cependant, comme les développements suivants le présenteront, elle n'est plus considérée comme satisfaisante, connaît de nombreuses remises en question, et a d'ailleurs été révisée par son auteur. On remarquera notamment l'abandon de la notion de moyens, laissant apparaître un degré d'autonomie supplémentaire, mais conservant la planification stratégique au seul niveau supérieur de la hiérarchie.

[2] Ils seront d'ailleurs complétés plus tard par Koontz et O'Donnell (1972).

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Pour Anthony, le contrôle de gestion intervient après la stratégie ; il fournit aux dirigeants le moyen de s'assurer que leurs objectifs sont atteints le plus rapidement possible (efficacité), en respectant la plus grande économie de moyens (efficience).

Cependant, une réserve d'Anthony n'a peut-être pas été suffisamment prise en compte : il déclarait : « quoique le cadre proposé nous semble s'appliquer à un grand nombre de situations, il n'est vraisemblablement pas universel » (Zimnovitch, 1996, *p13*), ce qui sera important à la fin des années 1980.
Le fait marquant de cette période consiste essentiellement dans la définition d'Anthony qui pose véritablement les bases du contrôle de gestion. Cependant, les ajustements de sa définition évoqués dans ce développement laissent entrevoir que des arrangements sont à prévoir dans les années qui suivent. Par ailleurs, lors de la phase de diffusion du concept de contrôle de gestion, nombreux sont ceux qui, comme Anthony souhaiteront présenter leur propre vision ou conception du contrôle de gestion. Le dernier développement de ce paragraphe aura pour objet de présenter quelques-unes de ces définitions qui diffèrent souvent de celles présentées jusqu'à présent, étant donné que la stabilité du contexte n'est plus toujours vérifiée au moment de leur formulation, surtout pour les plus récentes.

3. La diffusion du contrôle de gestion.

Depuis la définition d'Anthony, lors de la phase de développement du contrôle de gestion, de nombreux auteurs du domaine ont souhaité définir eux-mêmes le contrôle de gestion, afin de souligner leurs propres conceptions de la fonction. Loin d'avoir pour prétention de réaliser un inventaire complet de l'ensemble des définitions qui ont pu être répertoriées dans la littérature, ce développement essayera néanmoins d'en présenter un certain nombre, afin de souligner la raison de cette multitude de définitions et les différences qui existent entre la définition de référence (Anthony) et ces visions plus tardives. Ces différents points de vue sur le contrôle de gestion ont contribué à la diffusion de celui-ci et ont permis de mettre en évidence des ajustements nécessaires comme ce développement le présentera.

3.1 une multitude de conceptions du contrôle de gestion.

Après la définition d'Anthony de 1965, différents auteurs ont proposé leurs propres visions de la fonction, estimant que des ajustements par rapport à la conception d'Anthony étaient nécessaires. Ce développement se propose de réaliser un inventaire de quelques-unes de ces définitions et visions du contrôle de gestion élaborées sur une période d'une quarantaine d'années.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Selon Lowe (1971), le contrôle de gestion est :
« Un système de recherche et de collecte de l'information de l'entreprise, de vérification et de rétroaction pour s'assurer que l'entreprise s'adapte aux changements de son environnement propre et que l'activité de ses employés soit mesurée en s'appuyant sur un ensemble d'objectifs opérationnels secondaires (qui sont bien entendu conformes avec les objectifs globaux) de telle façon que les incompatibilités entre les deux puissent être minimisées et corrigées » *(traduit de Lowe, 1971, p5)*.

Un peu plus tard vient la vision du contrôle de gestion selon Hofstede (1981) : il estime que le contrôle de gestion n'est pas le seul mécanisme de contrôle des comportements car, tout au moins dans sa forme héritée du taylorisme, le contrôle de gestion suppose que soient réunies les quatre conditions suivantes :

◊ le caractère non ambigu des objectifs,
◊ la possibilité de mesurer les résultats,
◊ la possibilité de prévoir les effets des actions correctives,
◊ la répétitivité de l'activité ou, au minimum, la possibilité de capitaliser une expérience *(Hofstede, 1981)*.

Vient ensuite la proposition de Machin (1983) qui reprend la définition d'Anthony en analysant les concepts de management, contrôle et système en s'inscrivant ainsi dans le travail de Lowe.

En 1988, c'est la nouvelle version de la vision du contrôle de gestion d'Anthony qui voit le jour : « le but du processus de contrôle de gestion est de mettre en œuvre les stratégies que le processus de planification stratégique a définies pour atteindre ainsi les buts de l'organisation. Le processus implique une interaction entre les managers et les autres membres de l'organisation, y compris d'autres managers. Ces interactions sont une facette cruciale du processus de contrôle de gestion, et les aspects comportementaux sont importants pour comprendre ce processus.
Le processus de contrôle de gestion est systématique. Il consiste en un certain nombre de sous - processus qui s'enchaînent dans une séquence prescrite, chacun d'entre eux pouvant être décrit d'une manière spécifique. Ces sous - processus sont la programmation, la préparation des budgets, leur réalisation et l'évaluation. (…)
Le but principal du système est de faciliter la coordination. Si le système est inadéquat, certains managers n'agiront probablement pas de manière cohérente avec les stratégies de l'organisation pour deux raisons : d'abord, les individus ont des buts personnels pas tout à fait convergents avec ceux de l'organisation. L'un des buts du contrôle de gestion est de minimiser l'écart entre les buts individuels et les buts organisationnels. En outre, les individus peuvent ne pas être correctement informés sur les stratégies de l'organisation, sur le rôle des autres dans le déroulement de ces stratégies et sur ce qu'on attend d'eux » (Anthony, 1988, *p35*). Sa nouvelle définition est la suivante : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants influencent les membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation » (Anthony, 1988, *p34*).

Les entreprises évoluent dans des environnements dynamiques, et, comme ces derniers sont en perpétuelle évolution, elles doivent s'adapter à ces changements, en modifiant leurs comportements afin de satisfaire les demandes sur les plans internes et externes. C'est en fait ce qu'expliquait Lowe dès 1971 et qui est rappelé par Wilson

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

et Chua quand ils indiquent en 1993 que les systèmes de contrôle de gestion se fondent sur le principe d'un système qui est une association d'éléments interconnectés qui fonctionnent comme un tout.

En 1995, on trouve la définition de Simons :
le contrôle de gestion concerne l'ensemble des « processus et les procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation » (Simons, 1995, *p5*).
La même année, on trouve la définition de Guibert et Dupuy :
le contrôle de gestion est le « principe de création ou de renforcement de la cohésion organisationnelle sur la base du partage des représentations de la performance » (Guibert et Dupuy, 1995, *p355*).

Viennent ensuite les conceptions du contrôle de gestion de Bouquin (1997) : « la finalité du contrôle de gestion, est ainsi, de permettre la mise en œuvre, la déclinaison de la stratégie. Il s'agit donc :

◊ de garantir que les centres de responsabilité orientent leurs actions en conformité avec les missions que la stratégie leur confère ;

◊ de garantir que le contrôle d'exécution organise les tâches élémentaires les plus critiques pour la bonne mise en œuvre de la stratégie de manière cohérente avec la stratégie de l'entreprise, ou avec sa politique générale dans la mesure où toutes les tâches élémentaires n'ont pas d'impact stratégique » (Bouquin, 1997, *p207*).
Le contrôle de gestion est « formé des processus et systèmes qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes seront, sont et ont été cohérents, notamment grâce au contrôle d'exécution » (Bouquin, 1997, *p207*).

Deux ans plus tard, on trouve la vision de Fiol et Lebas :
le contrôle de gestion peut se définir comme « une capacité d'apprentissage des managers en vue de créer les conditions collectives d'un développement conjoint de la rationalité et du sens ». Le contrôle de gestion a également pour fonction de s'assurer que les « différents espaces de sens et champs d'action s'harmonisent les uns et les autres entre eux, mais aussi les uns avec les autres » (Fiol et Lebas, 1999, *p87*).

La dernière conception de cette fonction que l'on reprendra provient de Thomas (2003) : le contrôle de gestion a pour objet le pilotage de la régulation conjointe, c'est-à-dire que le contrôle de gestion n'est plus au service de la régulation de contrôle, mais est un élément de pilotage de la régulation conjointe. Il serait « un médium entre la régulation de contrôle et la régulation autonome ainsi qu'entre les règles et les actions » (Thomas, 2003, *p176*)[3].

Afin de compléter cet inventaire non exhaustif, il serait nécessaire de citer par exemple Chenhall (2003) proposant plutôt une définition des systèmes de contrôle de gestion, avec une vision beaucoup plus large du concept, élargi à la comptabilité de gestion dans cet exemple : selon lui, « les systèmes de comptabilité de gestion correspondent à l'utilisation systématique de la comptabilité de gestion pour atteindre un but » (Chenhall, 2003, *p129*).

[3] Sa définition trouve son origine dans les deux formes de régulation conjointe qu'elle distingue en s'appuyant sur les différents travaux de Reynaud (1993 et 1994) sur la régulation sociale et conjointe.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

D'autres auteurs ont cherché à fournir des vues beaucoup plus spécifiques de ce qui constitue les systèmes de contrôle de gestion : ainsi Merchant et Van der Stede (2007) proposent de scinder le contrôle de gestion en contrôle stratégique et définissent le contrôle de gestion comme moyen de superviser les actions des employés.
Enfin, à un niveau beaucoup plus large, davantage centrées sur le contrôle organisationnel, on trouvera également des définitions comme celle que l'on peut proposer : c'est l'ensemble des dispositifs utilisés par les dirigeants d'une organisation, pour orienter les comportements des parties prenantes à cette dernière.

On constate donc que chaque auteur du domaine a tenté de s'approprier le concept de contrôle de gestion, essayant de fournir une définition ou simplement une explication du concept selon son propre point de vue, certains se limitant au contrôle de gestion, d'autres élargissant le concept en y intégrant la comptabilité de gestion ou la notion de systèmes de contrôle de gestion ou en ne s'intéressant qu'au contrôle interne.
Le second développement essayera de présenter ces évolutions ou simples différences dans les visions du contrôle de gestion selon les auteurs qui viennent d'être cités en exemple.

3.2 l'adaptation au contexte.

Si l'une des explications à l'apparition de toutes ces définitions trouve son origine dans le contexte dans lequel Anthony a réalisé sa définition de 1965 (une exceptionnelle stabilité du contexte), d'autres raisons sont à prendre en compte. Par ailleurs, étant donné que le contexte a évolué depuis 1965, les outils de contrôle de gestion se révèlent rapidement inefficaces et incomplets. Les entreprises contemporaines sont sujettes à des niveaux d'incertitude et de complexités beaucoup plus élevés. Ainsi peut s'expliquer la définition de Lowe (1971) qui étend le champ du contrôle de gestion. Cependant, comme l'indique Otley, si la définition d'Anthony semble donc « périmée » et potentiellement gênante pour le développement du champ du contrôle de gestion, celle de Lowe suppose implicitement un environnement relativement stable dans lequel les buts opérationnels secondaires ont un certain degré de stabilité (Otley, 1994).

Après Lowe, Hofstede replace le contrôle de gestion par rapport au contrôle des comportements, afin d'exposer les limites du contrôle de gestion cybernétique.
Ces différentes conditions présentées par Hofstede étant rarement réunies, le contrôle de gestion est obligé de coexister avec bien d'autres formes de contrôle des comportements qui sont par exemple le contrôle par la hiérarchie, par le marché, par la règle, la culture, le clan, et les audits, ou une combinaison des outils de contrôle.
À la suite de sa proposition, Machin (1983) estime que la définition d'Anthony ne peut qu'entraîner un désaccord total entre les différents chercheurs en gestion, alors qu'ils étudient pourtant exactement le même concept (Otley, 1994). En effet, cette définition a donné lieu à d'abondants sujets de recherche. La révision proposée par Anthony en 1988 s'imposait vraiment, car plusieurs éléments de sa définition de 1965 posaient problème, et rendaient nécessaire une évolution de cette dernière :

- la définition d'Anthony évoque les *dispositifs utilisés par les managers* (les dirigeants ou les cadres principaux) : cela implique une vision taylorienne implicite

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

du contrôle de gestion. Le contrôle de gestion est coincé entre les dispositifs de planification stratégique (c'est-à-dire le lieu où l'on énonce les objectifs de l'organisation), et le contrôle opérationnel (qui vise à maîtriser les opérations au jour le jour, et le fonctionnement quotidien). Il est donc impossible de travailler sans interaction avec ces deux éléments.

- Anthony parle de *mobiliser et utiliser les ressources* pour atteindre un objectif : on a ici une assimilation entre le pôle ressource (la mobilisation des ressources), et les éléments financiers (tout ce qui peut se saisir sous une forme quantitative). La maîtrise de toutes les ressources entre dans la zone d'intervention du contrôle de gestion. Cela signifie qu'il y a donc une très rapide assimilation entre ressources et aspect quantifié, financier, d'où la très forte osmose entre le contrôle de gestion et les dispositifs comptables.
- concernant *l'efficience* et *l'efficacité* : *l'efficience*, c'est faire les choses correctement, en consommant le moins possible de ressources ; *L'efficacité*, c'est faire ce qu'il faut, par exemple délivrer aux clients les produits qu'ils attendent.

Derrière chaque niveau d'Anthony, (planification stratégique, contrôle de gestion, contrôle d'exécution ou opérationnel), il était possible de mettre un acteur – clef. C'est à ce niveau que des problèmes ont de grandes chances de survenir. En effet, ces acteurs ne seront jamais tous d'accord, il n'y aura pas obligation de communication entre eux, et ils ne seront pas forcément en cohérence avec les actions des autres.
Enfin, si l'on intègre également la fonction DRH, des conflits ou des incohérences supplémentaires deviennent possibles.

On est alors en droit de se poser les questions suivantes : est-ce que ce contrôle invisible a encore un sens, dans certaines formes d'organisations, où, semble-t-il, on a des fonctionnements qui sont aux antipodes de ce qui permet de constituer une culture commune, ou d'apprendre automatiquement un certain nombre de choses ?
Est-ce alors impossible à pratiquer, ou cynique, si c'est pratiqué ?

Par ailleurs, selon Bouquin (2001), en remettant en cause la vision comptable du contrôle de gestion traditionnelle, et en rectifiant sa définition, il la précise et l'élargit : l'entreprise n'est plus la seule à être prise en compte, mais c'est plus généralement les organisations marchandes ou non.
Anthony s'explique sur sa vision du contrôle de gestion de cette façon : Le contrôle de gestion est l'une des trois activités de planification et de contrôle qui prennent place dans une organisation. Les deux autres sont la planification stratégique et le contrôle opérationnel (contrôle des tâches). Pour bien cerner la fonction contrôle de gestion, il faut clairement la distinguer des deux autres types d'activité.
Le but du contrôle de gestion est de maintenir l'organisation « sous contrôle », dans le sens d'appliquer ses stratégies pour atteindre ses objectifs.
Le contrôle de gestion est l'un des types d'activité de planification et de contrôle qui fonctionnent dans une organisation. Cependant, de nombreuses activités de planification et contrôle ne sont pas incluses dans la définition du contrôle de gestion. Cette définition part de l'hypothèse que les buts et les stratégies de l'organisation existent, mais que leur traduction dans la réalité ne se fait pas automatiquement (Anthony, 1988).

Devant les interrogations que l'on vient de formuler, il est évident que la nouvelle définition du contrôle de gestion énoncée par Anthony est plus large et mieux

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

acceptée par les théoriciens, mais qu'elle présente néanmoins des imperfections que des auteurs vont s'attacher à gommer, compléter ou au contraire reprendre dans de nouvelles propositions de définition qui apparaissent après 1990.

Dans son essai de définition de 1995, Simons va plus loin qu'Anthony, tout en gardant la même ligne directrice : il considère que le contrôle de gestion va évoluer vers un ensemble très circonstanciel, comme celui qui est pratiqué par certaines entreprises performantes qu'il a étudiées, notamment dans l'industrie pharmaceutique (Bouquin, 2001).
Le rôle principal du contrôle de gestion est ainsi une mission de support aux managers. Cela signifie que la non prise en considération par les managers des informations et analyses proposées rendrait illégitime et dénuerait de valeur le processus en place (Godener et Fornerino, 2005α).

La même année, Oriot (1995) expliquait que « le contrôle de gestion serait donc à la fois le reflet et le déterminant des représentations, que les différents acteurs de l'entreprise se font, des objectifs et de la performance de cette dernière. À ce titre, il devrait pouvoir s'adapter aux besoins informationnels de chaque entité locale, et préserver leurs spécificités, tout en veillant, en même temps, au partage d'une vision minimale commune de ce que doit être la performance de l'entreprise dans son ensemble » (Oriot, 1995, *p178-179*).
Dans leur conception du contrôle de gestion, Guibert et Dupuy (1995) mettent aussi en avant cette notion de partage et de représentation.

Dans la 5ème réédition de son ouvrage, Bouquin donne son opinion quant à la nouvelle définition d'Anthony : il déclare que la substitution du terme de stratégie à celui de ressources traduit un tardif constat de biais, mais aussi l'affirmation que la préoccupation stratégique doit désormais être omniprésente.
La conception d'Anthony met désormais clairement en évidence deux points importants :

◊ la nécessaire relation entre la stratégie et le contrôle de gestion ;
◊ le fait que le contrôle ne se limite pas au processus de comparaison des résultats avec les objectifs.

Cependant, il estime qu'elle laisse subsister un problème principal : les trois niveaux du contrôle sont présentés comme juxtaposés, bien qu'en interaction. Or, les stratégies émergent parfois des observations quotidiennes des tâches, et l'organisation des tâches élémentaires peut être un moyen essentiel de mise en œuvre de la stratégie.
À travers sa propre vision du contrôle de gestion, il indique alors que cette deuxième mission, généralement ignorée par les contrôleurs de gestion qui voient leur rôle comme essentiellement consacré à la garde de la logique financière, fait explicitement partie de la conception d'Anthony, sur laquelle, par ailleurs, il fait quelques réserves. En exposant le contenu de son « contrôle des tâches », il note : « Les règles à suivre dans l'accomplissement de ces tâches sont prescrites en tant qu'éléments du processus de contrôle de gestion » (Anthony, 1988, *p37, d'après Bouquin, 1997*).

Deux ans plus tard, la conception de Fiol et Lebas (1999) s'inscrit dans une dimension moderne du concept, avec la notion d'interactivité. Selon ces deux auteurs, le contrôle de gestion peut se définir comme « une capacité d'apprentissage des managers en vue de créer les conditions collectives d'un

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

développement conjoint de la rationalité et du sens ». La notion d'interactivité est donc ici très présente (Thomas, 2003).

On voit ainsi qu'une multitude de conceptions existent autour du contrôle de gestion. Cependant, comme le soulignait Bouquin (2001), beaucoup de points communs se retrouvent dans ces définitions :

- « le contrôle de gestion est garant d'une *logique économique* »,
- le contrôle de gestion doit rendre *cohérente* cette logique économique avec la *stratégie* (ceci est plus récent) »,
- le contrôle de gestion s'emploie « à articuler des *processus d'ensemble* (des « configurations ») plutôt que le détail des opérations » (Bouquin, 2001*, p20*).

Comme il le constate, un terme est presque toujours repris dans toutes ces définitions : le contrôle de gestion s'adresse à des *managers*, c'est à dire des personnes qui, selon l'énoncé d'Anthony, doivent « atteindre *des résultats*, [c'est à dire des objectifs] par l'intermédiaire de l'action *d'autres personnes* » (Bouquin, 2001*, p20*). Anthony proposait que le contrôle de gestion serve d'outil pour que les dirigeants influencent d'autres membres de l'entreprise, Simons s'intéressait aux procédures et processus utilisés pour maintenir ou modifier des activités par ces dirigeants, Guibert et Dupuy parlaient de renforcement de cohésion organisationnelle (supposé par les dirigeants), Bouquin insistait sur l'assurance procurée par le contrôle de gestion pour la validité des choix des dirigeants.

Selon Bouquin, « les managers ont donc deux préoccupations majeures, car leur réussite en dépend : *comprendre l'avenir, maîtriser les actions des autres*. C'est fondamentalement pour les aider dans ces deux domaines que les dispositifs du contrôle de gestion sont installés dans de nombreuses organisations et spécialement dans les entreprises » (Bouquin, 2001*, p20*).

Une évolution vers une certaine participation plus large à la prise de décision se dessine : il apparaît que les processus hypercentralisés et bureaucratiques ne soient plus mis en valeur et que l'on se dirige vers un certain partage des informations : c'est par exemple visible dans la définition de Guibert et Dupuy qui évoquent le « partage des représentations de la performance[4] », ou, à un niveau moins développé chez Fiol et Lebas où l'on parle de « conditions collectives d'un développement conjoint de rationalité », soulignant l'interactivité dirigeants – autres membres de l'entreprise. Cette nécessaire interactivité se trouve également fortement mise en valeur dans l'explication de la définition que l'on a proposée ci-dessus. Cela se retrouve à travers les éléments d'animation et de mobilisation des acteurs, indispensables pour motiver les parties prenantes. Néanmoins, cette dernière remarque doit être nuancée, puisque cette conception s'apparente plutôt au contrôle organisationnel, dont le contrôle de gestion est une composante (Bouquin, 2001) et non au seul contrôle de gestion.
Comme l'indiquait Bouquin (2001*, p29*), on note une « recherche d'interactions plus souples, plus réactives, plus informelles » (Anthony parle d'ailleurs 'd'influencer d'autres membres de l'organisation') : il s'agirait ici d'une inspiration venue du management à la japonaise.

[4] Mais il convient de noter que cela ne signifie pas forcément que l'on se dirige vers un management participatif.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Par ailleurs, la notion d'orientation des comportements est souvent reprise dans les définitions proposées ; cependant, afin que cette orientation se fasse judicieusement, il faut que les outils de contrôle de gestion, ainsi que les résultats fournis par cette même fonction soient adéquats et adaptés au contexte actuel. Cela rejoint la seconde remarque faite par Bouquin : « à mesure que le doute a touché certains outils classiques, et certaines traditions bien ancrées, un retour aux sources s'est effectué. Il conduit au constat suivant : pour que le contrôle de gestion aide les managers à gérer l'avenir à travers les comportements, il faut qu'il soit conçu pour *articuler la stratégie de l'entreprise et l'action quotidienne de tous ceux, managers et non managers, dont dépend sa réussite et sa pertinence* » (Bouquin, 2001, *p29*).

Cette mutation trouve son origine dans l'évolution des formes organisationnelles, qui est reconnue par de nombreux auteurs (c'est le cas de Drucker (1992) ou Handy (1995), souvent considérés comme étant des références dans le domaine concernant les formes organisationnelles). Si certains tel Hodgson (2002) remettent en cause la nécessité d'une évolution des formes organisationnelles, on constate qu'il y a eu une évolution depuis une forme hiérarchique bureaucratique vers des structures plus réactives, et moins importantes. En effet, les formes hiérarchiques traditionnelles sont considérées comme inefficaces dans un contexte de concurrence accrue généré par la globalisation, la dérégulation, l'émergence de nouvelles économies puissantes et le développement de technologies de l'information. Le défi actuel pour le contrôle de gestion est, dans ce contexte, de développer des concepts et des systèmes qui permettent de combiner des relations horizontales et verticales à la fois (Berry *et al.*, 2009).

Il existe dans la littérature bien d'autres définitions de la fonction contrôle de gestion. Cependant, le but ici n'était pas de toutes les présenter, mais seulement de montrer que chaque auteur essaye de réaliser sa propre définition du contrôle de gestion, ce qui rend difficile une vue globale de la fonction. À travers les définitions présentées, il semblait important de montrer comment ces visions et conceptions du contrôle de gestion ont évolué en fonction du contexte économique. Il convient d'ailleurs, à ce sujet, de noter que l'article de Bouquin (2006β) dénommé *'Herméneutiques du contrôle'*, dont le but était initialement de montrer comment comprendre ou interpréter le contrôle de gestion, démontre en fait qu'on ne saura jamais comment le comprendre ou formuler une définition finale, ce qui est le propre de l'herméneutique.
Les dernières définitions présentées dans ce développement insistent sur le fait que les dirigeants jouent un rôle clef dans le contrôle de gestion : non seulement ils sont censés s'impliquer dans la transmission des informations, mais ils doivent également prendre en compte les informations fournies. Comme l'indique Otley (1994), le contexte et les procédures des entreprises nécessitent de la flexibilité, de l'adaptabilité et un apprentissage continu, mais ces caractéristiques ne sont pas toujours encouragées par les systèmes traditionnels de contrôle de gestion, à l'origine des turbulences auxquelles cette discipline a été confrontée. Chenhall indique d'ailleurs en 2003 que l'évolution de ces définitions des systèmes de contrôle de gestion était flagrante : la discipline était focalisée sur l'information formelle, financière et quantifiable pour assister la prise de décision des dirigeants. Elle doit maintenant intégrer des informations externes relatives aux marchés, clients, concurrents, et de l'information non financière au sujet des processus de production.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

À l'opposé, les premières définitions étaient adaptées à un contexte très stable et c'est également dans ce contexte qu'ont été élaborées les définitions des contours du métier de contrôleur de gestion. Le développement qui suit sera l'occasion de définir la fonction du contrôleur de gestion et de présenter le métier de celui-ci tel qu'il a été défini durant la période de relative stabilité.

§2. Le rôle du contrôleur de gestion dans la conception « traditionnelle ».

Ce paragraphe aura pour but de décrire les rôles traditionnels assignés aux contrôleurs de gestion dans les entreprises. Si la fonction contrôle de gestion a évolué depuis son apparition, les rôles du contrôleur de gestion se sont diversifiés. Tandis qu'aux débuts du contrôle de gestion le contrôleur de gestion n'existait pas en tant que tel, ou rarement, de vrais contrôleurs de gestion sont rapidement apparus avec des missions variées. S'il est tout d'abord difficile de définir clairement les contours de la fonction, que ce soit en consultant un dictionnaire ou en reprenant des études ayant pour but de définir ce que doit faire un contrôleur de gestion, on verra dans un second temps que les fonctions contrôle de gestion et comptables ont longtemps été associées, ce qui accentue la difficulté pour définir ses rôles. Par ailleurs, outre le fait qu'une multitude de rôles et de titres ont été donnés aux contrôleurs de gestion, des études ont également cherché à associer le rôle joué par le contrôleur de gestion et des paramètres tels que la taille ou des positions hiérarchiques. Suite aux évolutions, aux multiples rôles constatés dans les études, certains ont essayé de réaliser une synthèse contemporaine des rôles et missions, même si ce paragraphe s'achèvera sur le constat qu'il reste toujours très difficile de définir précisément ce que fait réellement un contrôleur de gestion par rapport au contrôle de gestion.

1. Une variété de fonctions « traditionnelles ».

Il est assez difficile de définir les contours de la fonction du contrôleur de gestion : comme le rappelle Bollecker en 2002, « les travaux portant exclusivement sur les contrôleurs de gestion sont peu nombreux en France » (Bollecker, 2002, *p117*). En effet, dans un premier temps, on verra que les rôles du contrôleur de gestion sont entourés d'un flou amplifié par les significations possibles de son appellation. Puis, ce développement insistera sur le fait que comptabilité et contrôle de gestion ont longtemps évolué côte à côte, ce qui a une incidence sur les fonctions du contrôleur de gestion. Enfin, la difficulté de ce travail sera illustrée en exposant la multitude de fonctions traditionnelles et de titres attribués aux contrôleurs de gestion.

Ce développement commence avec un double constat : très peu d'études empiriques ont été réalisées pour examiner les fonctions et les responsabilités des contrôleurs de gestion. En outre, l'étude du rôle des contrôleurs de gestion au travers des publications réalisées depuis environ soixante ans fait apparaître une certaine divergence dans les idées présentées (Bühler, 1979 et Bollecker, 2007).

Historiquement, il convient de noter que les responsabilités des contrôleurs de gestion ont déjà été différenciées de celle du ou des trésorier(s) à l'occasion de l'étude réalisée par le Financial Executive Institute dès 1931, puis en 1962. Selon ces études,

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

le contrôleur est sous la dépendance formelle du Directeur Financier et il a la responsabilité de la planification et du contrôle, de la présentation et de l'interprétation des résultats, de la gestion des problèmes fiscaux, de la protection des actifs de l'entreprise à l'aide du contrôle interne et de l'audit ; il s'occupe également des études et prévisions économiques et agit comme consultant dans certaines occasions. Le trésorier serait plus impliqué dans la gestion de flux monétaires et financiers. Selon Bühler (1979) qui reprend ces définitions, cette approche « semble avoir un caractère universel » (Bühler, 1979, *p44*).

Le problème réside dans le fait que l'appellation « contrôleur de gestion » ne correspond pas vraiment à la vraie fonction du contrôleur de gestion : au premier abord (dans le dictionnaire), on pense à celui qui est censé contrôler, vérifier, et surveiller tout ce qui se passe dans une entreprise. Au lieu de ce rôle d'inspecteur, le contrôleur de gestion n'a ni l'autorité, ni la vocation de juger et de sanctionner.
C'est à la suite de l'utilisation aux USA de l'outil contrôle de gestion, traduit en '*management control*' et du poste de contrôleur ('*controller*'), que cette confusion s'est installée : en effet, dans les pays anglo-saxons, le terme de '*control*' signifie la mise sous contrôle des variables de l'organisation, et prend le sens positif d'un pilotage préventif et efficace (Bouquin, 2001).
Et cette confusion a fait que le contrôle était considéré comme « l'un des plus épineux problèmes de la gestion » en 1960, comme le mentionnait Rathe (1960, *p30*). Les travaux réalisés dans ce champ relevaient généralement de l'intuition, voire même du folklore (Anthony, 1965). D'ailleurs, l'ambiguïté de ce terme de 'contrôle' a également été soulignée par Reeves et Woodward[5].
Danziger (2000), indiquait que, « dans de nombreuses sociétés, le contrôleur de gestion est un personnage au profil incertain. Souvent ressenti comme un envoyé de la direction générale, craint, et mal aimé, alors qu'il aspire à aider et à conseiller » (Danziger, 2000, *p547*).

Il apparaît ainsi que la fonction du contrôleur de gestion peut regrouper différentes significations d'un pays à un autre, ce qui complique les tentatives de définitions génériques. Néanmoins, plusieurs auteurs se sont intéressés à cette fonction et ont essayé de la définir plus précisément en présentant les problèmes à envisager afin de mener à bien cette tâche et aussi d'exposer l'évolution des rôles et responsabilités des contrôleurs de gestion au fil du temps. Avant d'évoquer les essais de définitions qui viennent préciser les grands contours « traditionnels » de la fonction, il convient de rappeler le lien historique entre comptables et contrôleurs de gestion.

Les fonctions contrôle de gestion et comptables évoluent ensemble depuis 1950 environ. Cette évolution s'observe vraiment depuis le développement du contrôle de gestion dans les entreprises françaises. Cependant, comme l'indiquaient Bouquin et Fiol (2007), « le contrôleur de gestion à la française (…) s'est parfois construit contre le comptable, appuyé par les 'tableaux de bord' des ingénieurs » *(p3)*. Comme Cardot

[5] Ils déclaraient en 1970 que « dans la littérature s'intéressant au comportement organisationnel, il existe une ambiguïté dans l'emploi du terme de contrôle. La confusion est très répandue, car le terme de contrôle peut également signifier diriger. Défini de façon précise, contrôler se réfère exclusivement à la tâche de vérification que les activités produisent les résultats souhaités. Le contrôle, dans ce sens, se limite au pilotage des résultats des activités, l'évaluation de l'information rétroactive au sujet de ces résultats, et, si c'est nécessaire la mise en œuvre d'actions correctives » *(traduit de Reeves et Woodward (1970, p38))*.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

(1998) le signalait, à côté du contrôle de gestion, les comptables exerçaient le rôle « d'employés aux écritures » et se limitaient à la tenue stricte de la comptabilité générale ; c'est la conséquence du caractère obligatoire et formel de la comptabilité générale. Afin de répondre aux exigences fiscales et sociales, ils produisaient les résultats comptables dans les temps impartis. C'est ainsi que le bilan était un exercice annuel, et l'état du patrimoine pouvait donner une image complètement divergente de celle produite quelques mois plus tôt par la comptabilité industrielle. Les fonctions comptabilité et contrôle de gestion travaillaient côte à côte, chacune ayant sa propre comptabilité. Au moins une fois par an, elles étaient rapprochées, ou chaque mois, chez les plus performants[6].

C'est alors que le contrôle de gestion importé des USA apporta un grand changement : on a introduit la gestion prévisionnelle, le contrôle budgétaire, et développé la méthode des taux et des coûts standards qui n'était pas très usitée en France.
Comme la gestion était insatisfaite du manque de lisibilité de la comptabilité par nature, on a mis en place des règles et des conventions internes, dont l'effet a été d'éloigner de plus en plus comptabilité générale, et comptabilité analytique. Selon Cardot, en contradiction avec le simple bon sens économique, on construisit des « usines à gaz comptables », où les différences entre la comptabilité analytique et la comptabilité générale, étaient traitées et explicitées au mois le mois. Les méthodes traditionnelles, pleinement justifiées dans une économie où les moyens de production étaient presque saturés, ont néanmoins permis au contrôle de gestion de se développer. En effet, ces méthodes techniquement toujours valables et dans certains cas encore pertinentes ont permis de rendre de grands services aux entreprises industrielles. Ces outils performants ont été établis grâce à une collaboration entre comptables et contrôleurs de gestion, et la comptabilité analytique est devenue une technique clef du métier de comptable. Déchargé du travail harassant de tenue des comptes analytiques, le contrôleur de gestion a ainsi pu perfectionner les techniques de gestion prévisionnelle, les analyses de résultat furent plus poussées, et le *reporting* vers les décideurs amélioré.

Les métiers de contrôle de gestion, et de comptable sont donc ainsi « passés d'une situation de côte à côte, à une situation de l'un après l'autre, le contrôle de gestion s'appuyant sur la comptabilité pour assurer la production de l'information de gestion dans une relation de type clients – fournisseurs, dans laquelle, le comptable, en position de fournisseur, devait justifier le bien-fondé et la qualité de ses résultats » (Cardot, 1998*, p89*).

Après avoir envisagé le lien entre comptables et contrôleurs de gestion, et mis en évidence certains aspects des rôles du contrôleur de gestion, il convient de s'intéresser plus précisément aux rôles des contrôleurs de gestion, tels qu'ils ont pu être identifiés par des études empiriques, que ce soit dans un contexte anglo-saxon, ou dans un contexte français. À travers ces études, se dessinent les rôles que l'on qualifie généralement de « traditionnels », car couramment retrouvés dans les entreprises. On notera néanmoins qu'à travers la multitude de rôles et titres mis en

[6] On rejoint d'ailleurs les résultats obtenus par Klingman dans son étude de 1958 citée un peu plus bas dans ce même développement. Par ailleurs, Danziger (2000) indique que les contrôleurs de gestion sont parfois qualifiés de 'comptables améliorés', car ils utilisent la comptabilité dans leur travail quotidien.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

évidence, les études réalisées ne permettent pas de fournir une vue unique des fonctions des contrôleurs de gestion.

En reprenant l'étude de Simon *et al.* (1954), Bühler (1979) indique qu'il s'agit d'un travail considérable concernant le rôle historique du contrôleur de gestion. Comme constaté également par Bouquin (2001), il s'agit initialement de la présentation des usages des informations comptables, par les contrôleurs de gestion, afin de fournir des informations fiables, au moindre coût et de faciliter sur le long terme, le développement de cadres comptables et opérationnels compétents (Bouquin, 2001, *p126*). À partir de cette constatation de Simon *et al.* (1954), cette information comptable permet aux responsables de répondre à trois types de questions :

◊ des questions de vérification, afin d'évaluer la performance réalisée ; ce sont les « *score - card questions* ». Leur finalité est de savoir s'ils agissent correctement ou non ;

◊ des questions d'organisation, afin d'orienter la vigilance ; c'est le principe de la gestion dite par exception, déjà mise en avant par Frederick Taylor. Ce sont les « *attention – directing questions* », où la question posée est : quels problèmes dois-je prendre en considération ?

◊ des questions de résolution de problèmes (« *problem – solving questions* »). On se pose ici la question de savoir, parmi les différentes manières d'agir, quelle est la meilleure ?

À partir de ces questions, Simon *et al.* indiquaient les trois rôles que les contrôleurs de gestion sont censés exercer dans une entreprise :

- la tenue des livres, la préparation et la distribution des rapports périodiques,
- l'assistance aux départements opérationnels dans l'analyse de l'information comptable dans un but d'évaluation ou d'orientation ;
- la participation à l'utilisation de ces informations pour résoudre des problèmes. (d'après la citation de Simon *et al.* par Bühler (1979)).

Selon Simon, ces trois axes définissant le rôle du contrôleur de gestion doivent être bien distincts dans l'organisation du département de contrôle de gestion, afin d'éviter que le premier rôle ne consomme la plus grande partie du temps et des efforts des membres du département.
Comme l'indiquait Bühler, cette vision paraît à la fois précise et généralisable, permettant de différencier les contrôleurs de gestion des autres fonctions, tout en prenant en compte le fait que ces trois fonctions pouvaient varier en importance selon les entreprises.

Parallèlement aux résultats de Simon *et al.*, une seconde étude empirique a été menée dans les années 1950. Selon Bühler, il s'agit de la plus ancienne étude de cette envergure cherchant à mettre en relief les fonctions des contrôleurs de gestion. Réalisée auprès de 2800 membres du Financial Executive Institute, cette étude a permis de mettre en valeur les principales fonctions dont le contrôleur de gestion est généralement responsable. Klingman (1958) constata alors une grande diversité des responsabilités des contrôleurs de gestion, dont la majorité appartenait au domaine

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

comptable[7]. Les résultats obtenus quant aux fonctions des contrôleurs de gestion apportent ainsi une certaine confusion entre fonctions comptables et de planification et contrôle ; ils pourraient également être la preuve de l'évolution des fonctions des contrôleurs vers une diminution de leur activité comptable.
Dans le même temps, il inventoria plus de 50 titres pouvant être attribués aux contrôleurs de gestion, dont les plus courants sont les suivants :

◊ vice-président contrôle ou finance,
◊ contrôleur,
◊ trésorier,
◊ contrôleur administratif, fonctionnel,
◊ directeur, responsable de la comptabilité.

En fonction de différents paramètres, l'un ou l'autre de ces titres sera utilisé dans les entreprises. Sans entrer dans les détails de ces paramètres, il est possible de mentionner l'environnement de la tâche (comprenant le niveau hiérarchique, la dépendance hiérarchique, le nombre de collaborateurs directs, l'éventail de subordination…), les caractéristiques socio-économiques (âge, formation, expériences…), les types de rôles (orientation, résolution de problèmes, compilation, ou rôles informationnels, interpersonnels, décisionnels), les caractéristiques des activités du contrôle de gestion (répartition du temps de travail, fréquence des contacts), l'influence du contrôle de gestion sur la prise de décision, et enfin les caractéristiques psychologiques du contrôleur, en termes d'attitudes, de besoins, ou en termes de résultats (absentéisme, satisfaction du rôle…).

Par ailleurs, une étude réalisée à petite échelle par Skousen et Zimmer (1970), toujours aux USA, tendait à indiquer que les responsabilités de planification et de gestion de l'information prenaient une place de plus en plus importante dans le travail des contrôleurs de gestion, même si la multitude de responsabilités pouvait toujours entretenir le flou dans les fonctions des 'controllers' américains, comme envisagé en introduction.

À la suite de ces résultats empiriques obtenus dans des contextes anglo-saxons, des études ou essais de définition des contours de la fonction du contrôleur de gestion ont également été menés dans un contexte français comme l'essai de l'ADFCG (1968) ou l'étude d'Ardoin et Jordan (1976).

Selon l'Association des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion (1968), un « Directeur Contrôle de Gestion » peut-être un membre de la direction générale de l'entreprise dont les responsabilités sont les suivantes :

◊ concevoir le système d'information (concevoir et adapter un système d'informations internes (tant comptables que techniques) et externes (tant financières qu'économiques) et mettre au point avec les utilisateurs les tableaux de bord nécessaires aux différents niveaux hiérarchiques) ;

◊ contribuer à la conception de la structure ;

[7] Danziger indique d'ailleurs beaucoup plus tard (2000) que les contrôleurs de gestion sont parfois qualifiés de « comptables améliorés », car ils utilisent cette technique dans leur travail quotidien, comme on vient de le mentionner. Selon lui, le recours à la comptabilité est pourtant nécessaire : à partir de la comptabilité, le contrôleur de gestion pourra centraliser les données qui proviennent de centres de responsabilité dispersés et libellés en termes différents (il utilisera alors l'unité monétaire, comme support, par exemple) (Danziger, 2000, *p548*).

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

◊ faire fonctionner le système d'information (ce qui implique la formation en matière économique, l'établissement des plans à court et moyen terme, le contrôle des réalisations par rapport aux objectifs, la préparation et la coordination des plans à long terme, et la coordination et la réalisation d'études économiques) (Bühler, 1979).

En France, à part cette définition fournie par l'ADFCG, peu d'études ont été réalisées à cette époque afin d'identifier et de répertorier les responsabilités du contrôleur de gestion : la seule étude plus ou moins fiable[8] est celle d'Ardoin et Jordan (1976), qui montrait que les contrôleurs de gestion étaient majoritairement rattachés à une direction fonctionnelle, et majoritairement il s'agissait de la Direction Financière. Leur étude ne permet néanmoins pas de différencier les fonctions et responsabilités du contrôleur par rapport aux caractéristiques organisationnelles, et un certain flou subsiste quant à ses attributions exactes.

Un peu plus tard, vers 2000, les auteurs constatent de nouveau l'étendue des titres des contrôleurs de gestion.
Ainsi, Danziger déclare en 2000 que le titre de contrôleur de gestion recouvre une multitude de fonctions. Selon lui, « le contrôleur de gestion d'usine participe à la confection du plan stratégique, et dresse le budget. Son champ de responsabilités s'étend au coût de production, aux coûts de revient, à l'analyse des résultats de gestion. Il est le premier maillon de la chaîne d'information, a peu de contact avec le siège et dispose d'une vision parcellaire de l'activité de l'entreprise. Il travaille généralement seul ; il est à la fois comptable, consultant, acheteur, logisticien, conseiller financier… » (Danziger, 2000, *p555*). Cette multiplication des implications des contrôleurs de gestion ne permet pas de définir très précisément leur rôle. D'ailleurs, d'après une étude d'Arthur Andersen et de l'IMA (1999), citée par Bouquin, en 2001, il a été dressé un nouvel inventaire des rôles des contrôleurs de gestion : ils peuvent être :

- « des experts consultés sur des thèmes managériaux variés ;
- des agents de changement (…) ;
- des évaluateurs, supposés identifier les zones de moindre performance pour alerter le management ;
- des collecteurs d'information, notamment de *benchmarking* ;
- des intégrateurs de systèmes sur les chantiers des ERP ;
- des « facilitateurs », pour inciter à travailler en processus transverses ;
- les garants de la déclinaison de la stratégie ;
- des spécialistes des chiffres et de la mesure, supposés inventer de nouveaux indicateurs pour mesurer l'impact d'une décision sur la compétitivité et les performances financières, même pour identifier, par exemple, la contribution de performances de types qualitatifs à la création de valeur » (Bouquin, 2001, *p122*).

On voit donc à travers ces quelques exemples qu'il est très difficile de réaliser une synthèse des fonctions « traditionnelles » des contrôleurs de gestion, ainsi que d'identifier quels sont les titres traditionnels qui leurs sont généralement attribués, étant donné le nombre important de fonctions et de titres possibles. Alors que bon

[8] Bühler a émis de nombreuses réserves quant à cette étude : leur approche serait « purement normative et assez irréaliste, consistant à évaluer systèmes et contrôleurs à partir d'une liste purement théorique de critères définissant ce que doit être un système de contrôle et ce que doit faire un contrôleur efficace » *(p32)*.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

nombre d'auteurs se sont efforcés de définir à partir d'études empiriques ces fonctions et rôles des contrôleurs de gestion dans les entreprises, qu'elles soient françaises ou non, certains ont cherché à mettre en évidence des liens entre divers paramètres propres à leur entreprise et leur mission ou leur positionnement hiérarchique.

2. Des paramètres pour expliquer le rôle ou le positionnement.

Ce développement montrera que plusieurs auteurs sont parvenus à prouver que tel positionnement hiérarchique ou que l'importance d'un contrôleur de gestion dans une entreprise peut dépendre de divers facteurs. Examinons d'abord la question du / des positionnement(s) hiérarchique(s) du contrôleur de gestion puis le lien entre le positionnement hiérarchique et des facteurs tels que la taille de l'entreprise.

Le contrôleur de gestion français est généralement rattaché à la direction financière (Jordan, 1998), et n'est pas directement en contact avec la direction générale. Cependant, certaines entreprises, s'inspirant du modèle américain, placent le contrôle de gestion sur le même plan que la direction financière.
Le contrôleur de gestion ne dirige plus le système d'information, et n'y a pas un accès privilégié, bien qu'il en fut responsable, il y a quelques temps.

Néanmoins, dans le cadre d'une activité suffisamment « simple » et prévisible, il est très souvent observé une forme de contrôle externe, où le contrôleur est extérieur à l'action : le contrôleur est le garant de la modélisation, le promoteur du référent (les standards), et de l'ensemble des outils de mesure qui doivent permettre, au fil du temps, d'évaluer l'état réel du système contrôlé, par rapport à son état souhaité.
Ce rôle du contrôleur est clairement mis en évidence dans la plupart des entreprises par le contrôle budgétaire, articulé en centres de responsabilité. Il est à noter, qu'au plan pratique, ce type de contrôle reste très présent au sein des organisations industrielles. En effet, une étude empirique relativement récente montre que la majorité des contrôleurs interrogés participent à un contrôle externe de ce type (de Montgolfier (1994)).

Si ce mode de contrôle ne pose pas de difficultés, tant que le postulat de base de stabilité et de faible complexité de l'activité reste vérifié, en revanche, certains estiment que ce type de contrôle perd toute pertinence et légitimité, dès lors que l'activité à contrôler se caractérise par de fortes incertitudes et de la complexité (Kaplan, 1987). Dans son essai de synthèse proposé en 2007, Bollecker s'est attaché à distinguer la position du contrôleur de gestion en fonction des tailles organisationnelles. C'est ainsi que les résultats obtenus par Reichmann (1998) montraient que les entreprises de grande taille avaient tendance à avoir des contrôleurs de gestion considérés comme une force de proposition, tandis que dans les petites entreprises, la participation à la prise de décision semblait beaucoup plus importante que dans les grandes structures, étant donné que le contrôleur de gestion participe souvent à la réalisation de ce qui est décidé (Bollecker, 2007).
D'autres études ont essayé d'affiner ces résultats en réalisant une distinction entre petites et moyennes entreprises et grandes entreprises. La reprise de ces résultats ne

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

semble pas judicieuse, étant donné les contradictions relevées par l'auteur dans ces études.

Par contre, dans les grandes structures, l'auteur constate un consensus au sujet des activités des contrôleurs de gestion, notamment par le biais de l'étude de Dumoulin (1983) : dans les sièges, les activités sont orientées vers le long terme et les problèmes de structure, tandis que dans les filiales, on noterait plutôt une focalisation sur les systèmes d'information et les communications avec le siège. Dans les usines, le contrôleur de gestion constitue souvent le seul représentant de l'ensemble des fonctions administratives et financières dans l'entreprise (Dumoulin (1983)). Cette synthèse a d'ailleurs été complétée par celle de Danziger (2000) qui notait que le contrôleur de gestion qui se trouve au niveau du siège était tributaire du mode de management ; en fonction de la forme du sommet de la pyramide hiérarchique, il aura différentes missions qui seront détaillées dans le développement ci-dessous.

Ces exemples montrent que le facteur taille a une influence directe sur les rôles du contrôleur de gestion, et sur son influence dans les entreprises, et donc son positionnement. Par ailleurs, on note que le contrôleur de gestion peut ainsi se trouver à différentes positions dans l'organigramme de l'entreprise ; cependant, si ses fonctions et profils varient[9] également fortement d'une entreprise à l'autre et qu'il est toujours assez difficile d'obtenir une vue unifiée des missions et postes des contrôleurs de gestion, certains paramètres pourraient permettre d'obtenir une synthèse de ces rôles comme le montrent différents auteurs.

L'essai de synthèse proposé par Bouquin (2001) permet par exemple de présenter l'ensemble des profils de contrôleurs de gestion existant en répertoriant quatre grands groupes de contrôleurs de gestion, notamment dans les grandes entreprises ; il a identifié ces familles en repérant les centres de responsabilités pouvant exister :

- « ceux qui correspondent aux grands domaines d'activité stratégique : on parle alors souvent de SBU (*Strategic Business Units*) ; il peut s'agir d'une filiale dans un groupe, voire d'un ensemble de filiales, parfois appelé « branche » ;
- ceux qui sont chargés de la gestion de chacun des couples produits – marchés (ou des triplets produits – marchés – technologies) contenus dans les domaines d'activité stratégiques : ce sont généralement des filiales, mais il peut s'agir d'entités sans réalité juridique autonome (divisions d'une société) ;
- ceux qui correspondent aux fonctions spécialisées (production, vente, recherche, finance) qui se situent au sein des entités précédentes, mais peuvent également leur être communes, transversales : c'est le cas d'une fonction financière centralisée et quasiment absente des filiales ;
- les centres, enfin, qui correspondent aux entités élémentaires situées dans chacune des fonctions : ils mènent des « activités » spécialisées, définies comme un ensemble d'opérations élémentaires dont l'enchaînement est stable » (Bouquin, 2001, *p208*).

Ce classement récent permet d'englober toutes les situations dans lesquelles les contrôleurs de gestion peuvent actuellement se trouver dans les entreprises, en

[9] Fornerino et Godener (2006) utilisaient d'ailleurs l'appellation « métier aux contours variables » pour qualifier les contrôleurs de gestion.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

fonction de leur taille, ou de leur activité, ce qui influe généralement sur le poste. Ce classement reprend en plus synthétique les propositions énoncées dans ce paragraphe par des auteurs tels que Bühler, Bollecker ou Löning *et al.* et a le mérite d'être adapté aux évolutions dont a fait l'objet la fonction du contrôleur de gestion.

Dans le même ordre d'idées, en reprenant la classification typologique des structures d'entreprises proposée par Mintzberg, en 1982, Bouquin (2001, *p176-178*), a tenté d'indiquer quels sont les rôles probables des contrôleurs[10] de gestion en fonction de telles structures. Cependant, comme il le signalait d'ailleurs, ce classement n'est que théorique, et, dans la réalité, les rôles des contrôleurs de gestion sont largement plus complexes et ne sont pas si cloisonnés. Néanmoins, ces différents rôles pourraient être intéressants, afin de voir l'opportunité pour un contrôleur de gestion, en fonction de ses rôles supposés, par rapport au contexte organisationnel dans lequel il évolue, d'être impliqué dans la mise en œuvre d'un outil de gestion.

Type d'organisation	Rôle probable du contrôle de gestion
Structure simple (PME en râteau)	Ne sert pas à déléguer, outil de gestion prévisionnelle à l'usage du dirigeant. Le contrôleur de gestion est polyvalent, s'il existe.
Bureaucratie mécaniste (administration, entreprises publiques caricaturales)	Rôle de gestion prévisionnelle notamment vers les fonctionnels. Marginalisé et technocratique.
Bureaucratie professionnelle (hôpital, université)	En général, à nouveau peu de rôle dans l'animation : problème de légitimité, de compréhension mutuelle. Mais sa situation dépend de la répartition du pouvoir entre les opérationnels et les fonctionnels administratifs, et du talent du contrôleur pour faire comprendre les processus transversaux.
Structure divisionnelle (grandes entreprises diversifiées)	Rôle fondamental, cette structure repose sur la délégation en objectifs – moyens que permet le processus de contrôle de gestion, « inventé » dans sa forme actuelle en même temps que cette structure par produits et marchés (A. Sloan, D. Brown, P. Du Pont, Du Pont dans les années 1920, Pennsylvania Railways, au milieu du 19ème siècle, selon la description de A. Chandler).
Adhocratie (gestion par projets)	Rôle fondamental de délégation et suivi dans les projets. Mais il a des concurrents pour la coordination, surtout si le contrôle est très comptable et que le contrôleur s'isole.

Bouquin, 2001.

Ce tableau permet donc de distinguer les différents rôles d'un contrôleur de gestion en fonction du type d'entreprise dans lequel il évolue. Des typologies différentes ont également été proposées par d'autres auteurs, dont la plus récente pourrait être celle de Lambert, en 2005.

[10] Bouquin définit de manière théorique les rôles probables du contrôle de gestion, qui sont ici en partie assimilés à la fonction du contrôleur de gestion.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

À partir de plusieurs études de cas, l'auteur a identifié quatre grandes sortes de fonction contrôleur de gestion dans les entreprises selon différents critères. C'est ainsi qu'elle distinguait :

- une fonction contrôle de gestion « partenaire », au service du management local, bénéficiant d'un haut degré d'autorité, où son rôle majeur est d'aider à la décision ;
- une fonction contrôle de gestion « discrète » : le contrôleur de gestion est au service du management local, mais son autorité serait plutôt limitée, les managers estimant qu'une collaboration avec les contrôleurs de gestion n'est pas indispensable. Dans ce cas, le contrôleur de gestion n'occupe qu'un faible rôle de vérification ;
- une fonction contrôle de gestion « garde-fou », où elle est directement sous la responsabilité de la direction générale, en ayant peu d'autorité ; ils ont alors un rôle de cadrage et de surveillance des dérives potentielles des managers opérationnels ;
- une fonction contrôle de gestion « omnipotente » : elle est alors reconnue de tous, possède une autorité incontestée, et est au service de la direction générale. Dans ce cas présent, Lambert indique que le contrôleur de gestion gère l'information fournie par les responsables organisationnels, afin de prendre les bonnes décisions ; on constaterait alors une certaine recentralisation du pouvoir autour de la direction générale, mais avec de nombreux inconvénients mentionnés, comme l'inhibition des opérationnels ou des vues seulement à court terme, les décisions étant prises exclusivement à partir de données financières.

Ces différents styles de contrôleurs de gestion montrent l'étendue des fonctions qu'ils sont susceptibles d'occuper dans une entreprise ; cependant, il est possible de noter que ce dernier reclassement fait apparaître que dans certaines entreprises, les données financières sont encore au cœur de la prise de décision, comme présenté dans le dernier des quatre styles de fonction contrôle de gestion identifiés, ou bien que la fonction contrôle de gestion n'a plus une grande importance aux yeux des managers dans d'autres organisations (c'est le cas du contrôle de gestion « discret »). En outre, comme le fait remarquer l'auteur, cette synthèse n'est pas forcément plus généralisable que celle de Bouquin, car elle ne s'appuie que sur une douzaine de cas, et que de nombreuses limites ont été mentionnées. Enfin, l'intérêt de la distribution des rôles de Bouquin se situe surtout dans le classement des styles de contrôleurs de gestion en fonction de la structure organisationnelle.

Les attributs du contrôleur de gestion sont donc assez ambigus et complexes, en partie car ils varient d'une entreprise à l'autre ; certains auteurs ont toutefois tenté de les regrouper sous forme d'ensembles de caractéristiques communes, même s'il faut « se garder d'une identification simpliste entre le type de rôle assumé par le contrôleur [de gestion] et le style dominant du système de contrôle [de gestion] interne » par exemple (Bouquin, 2001, *p133*).
Ainsi, en fonction des structures d'entreprise, ou de la taille de l'entreprise, par exemple, des rôles et missions variés pourront être confiés aux contrôleurs de gestion. Cependant, il semblerait que ces modèles nécessiteraient encore des validations sur des échantillons plus larges, afin de pouvoir être confirmés.

Afin de conclure ce paragraphe consacré aux rôles du contrôleur de gestion dans la conception « traditionnelle » du contrôle de gestion, il convient de reprendre trois synthèses récapitulant les principales missions actuelles des contrôleurs de

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

gestion. Si la première concerne les contrôleurs de gestion américains, les deux suivantes ne concernent que les contrôleurs français. Ces trois synthèses doivent aider à cerner de manière plus précise les contours actuels des missions d'un contrôleur de gestion. À ces trois synthèses viendra s'ajouter la présentation des trois courants principaux qui ont été relevés dans la littérature française au sujet du rôle des contrôleurs de gestion.

3. Essais de synthèse sur les fonctions des contrôleurs de gestion.

Sathe (1983) indique les deux grands rôles que doit remplir un contrôleur de gestion selon la dénomination américaine ; d'une façon plus théorique, Löning *et al.* (2003) résument en trois points ses principaux rôles clefs en France ; et enfin, Bollecker (2007) propose une synthèse sous forme de quatre missions principales pour le contrôleur de gestion du contexte français.

Tout d'abord, Sathe (1983) estime que le contrôleur de gestion doit :

- aider les responsables dans le processus décisionnel et
- assurer la pertinence et la fiabilité de l'information financière ainsi que la qualité du contrôle interne.

Cependant, comme l'indiquent Fornerino et Godener (2006), son étude est intéressante, mais ne concerne que les « controller » américains et moins les contrôleurs de gestion français[11].

Ces deux auteurs estiment par contre que trois rôles clefs du métier de contrôleur de gestion français ont été définis de façon théorique par Löning *et al.* (2003) :

◊ le rôle d'architecte et de rénovateur des systèmes de contrôle de gestion,

◊ le rôle d'administrateur et d'animateur de ces systèmes, et

◊ le rôle d'aide à la décision, et de conseiller des responsables.

Bien sûr, en fonction des entreprises et des postes, ces trois rôles auront tendance à être plus ou moins développés.

Si ces rôles évoqués par ces auteurs ne sont pas suffisamment explicites pour réaliser une définition précise des contours de cette fonction, l'essai de synthèse proposé par Bollecker permet de rassembler l'ensemble des « missions majeures remplies de manière dissociées et complémentaires » par les contrôleurs de gestion *(Bollecker, 2007, p89)*.

Il identifie quatre missions clefs qui sont :

- la « surveillance des activités », essentiellement au service de la direction générale, comme le montrait la définition de l'Institut Français de Gestion qu'il présentait (c'est une « fonction d'aide à la direction chargée de collaborer à la fixation des objectifs, de les matérialiser par des données chiffrées et d'en surveiller les réalisations en coordination avec la politique de l'entreprise » (Gerardin, 1996, p22). Il semblerait que cette première mission soit « historique », puisque, selon Bollecker,

[11] Ces « controllers » sont généralement membres de la direction financière, et ont un rôle d'auditeur interne beaucoup plus développé que dans le contexte français, leurs fonctions couvrant les plans annuels, les budgets, le contrôle budgétaire et le suivi en général, le conseil aux opérationnels, et les études économiques *(d'après Bouquin, 2001, p125)*.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

des auteurs comme Anderson en parlaient déjà en 1947 ; cette idée a d'ailleurs été reprise dans l'étude de Bollecker (2001α) soulignant que plus de 90 % des contrôleurs de gestion se définissaient comme ayant une image de conseiller auprès des responsables opérationnels, et plus de 80 % s'estimaient être perçus comme des surveillants.

• des « activités d'aide au pilotage » qui consistent en des conseils donnés aux décideurs et en une assistance méthodologique dans l'utilisation des outils de contrôle. Cette mission semble s'inscrire dans le courant de décentralisation du contrôle de gestion qui se retrouve souvent dans la littérature des années 1970. Ces activités d'aide au pilotage sont assimilées à celles d'un conseiller, ce qui rejoint l'étude de Bollecker citée ci-dessus. Ici, selon Launois (1970), il serait possible de confondre les fonctions des contrôleurs de gestion avec celles des conseillers de gestion externes.
En relation avec ces activités d'aide au pilotage, le contrôleur de gestion se voit chargé de différentes missions qui peuvent être liées à l'audit, la planification et l'élaboration des budgets, le suivi des réalisations, l'élaboration du *reporting*, la réalisation d'études ponctuelles et l'optimisation des performances, la gestion de la trésorerie, le suivi de la comptabilité[12]…(Nobre, 1998, Bollecker, 2007)

• des activités de « coordination verticale et de coordination horizontale », afin d'assurer l'intégration des centres de responsabilités différenciés. Les contrôleurs de gestion sont ainsi les personnes directement en prise avec les cadres qui renforcent la volonté de personnalisation et de particularisation du contrôle de gestion. Ils jouent un rôle de communication, de persuasion, d'appui et de conseil auprès de chacun des cadres de l'entreprise. Ils sont également chargés de mettre en relation les différents centres et membres de l'entreprise ; enfin, le dernier rôle identifié par Bollecker est :

• une « mission de changement » attribuée aux animateurs des systèmes de contrôle. Il s'agit ici de trouver des outils de contrôle de gestion adaptés aux responsables de service et ainsi, de soutenir les actions de changement de ces derniers.

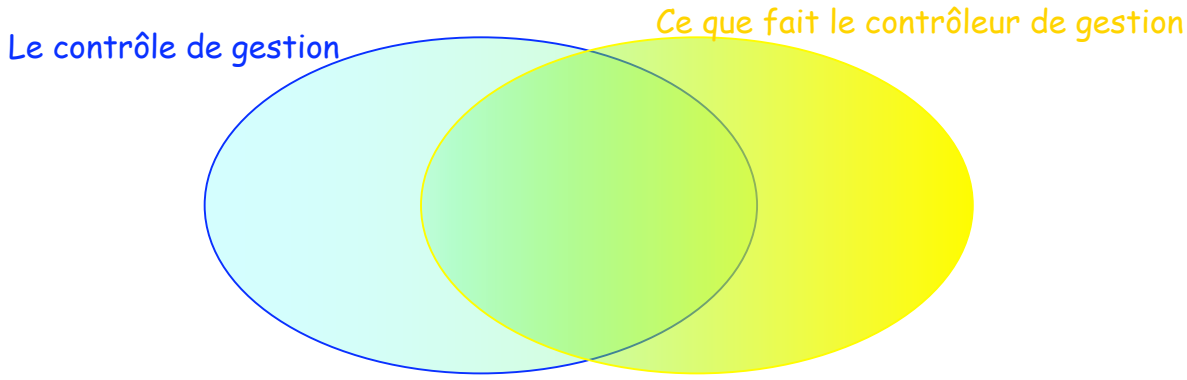
Au travers de ces quatre missions principales identifiées à partir de la littérature par Bollecker (2007), il apparaît que le contrôleur de gestion occupe le « rôle central de pourvoyeur d'information au service des responsables de centre et/ou de la direction générale, notamment en raison de l'incertitude à laquelle sont confrontés les acteurs – décideurs » (Langevin, 1999, *repris par Bollecker, 2007, p91*). Néanmoins, la comptabilité semble toujours représenter l'une des informations de base sur laquelle s'appuient les contrôleurs de gestion.

Cet essai de synthèse tend ainsi à présenter le contrôleur de gestion du XXI-ème siècle comme un acteur clef du contrôle des systèmes d'information pour les responsables. Cependant, même si cette synthèse récapitule les rôles possibles d'un contrôleur de gestion dans une entreprise, il convient de remarquer qu'il reste toujours assez difficile de définir précisément ce que fait le contrôleur de gestion par rapport au contrôle de gestion.

[12] Il est également à noter la présentation effectuée à ce sujet par Fornerino et Godener (2006) distinguant des contrôleurs de gestion 'conseillers de gestion' ayant des missions de conseil opérationnel et stratégique. Elles représentent les principales tâches de ces conseillers. Par ailleurs, ces derniers se retrouvent essentiellement dans les entreprises les plus importantes de leur étude.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

En effet, comme l'indiquait Bouquin (2001), le « contrôle de gestion, processus, ne peut être assimilé à ce que fait, dans une organisation donnée, le contrôleur de gestion » (Bouquin, 2001, *p76*). Bien qu'intervenant dans le contrôle de gestion comme le ferait un architecte pour une construction au niveau de l'élaboration des plans et de l'animation, les contrôleurs de gestion jouent également un rôle au-delà du simple contrôle de gestion dans de nombreuses entreprises selon Bouquin, et le processus de contrôle de gestion peut également se passer du contrôleur de gestion (réalisé par les responsables ou par des « concurrents » qui se sont détachés du tout financier). C'est ainsi que ce schéma de Bouquin (2001, p76) résume bien les difficultés auxquelles sont confrontés ceux qui essayent de définir les rôles d'un contrôleur de gestion :



D'après le schéma original de Bouquin (2001).

On voit donc que le contrôle de gestion est une fonction qui a toujours été plus ou moins ambiguë : elle ne s'identifie pas à ce que fait le contrôleur de gestion, mais ce que fait le contrôleur de gestion, au-delà du simple contrôle de gestion, contribue à donner une certaine image de la fonction ; cela a d'ailleurs certainement participé à multiplier les remises en cause de cette fonction depuis quelques temps.
De plus, comme une étude de Bühler le montrait, il reste délicat de vouloir attribuer des rôles génériques aux contrôleurs de gestion, étant donné que les types de rôles attribués à ceux-ci peuvent dépendre de la taille de l'entreprise dans certains contextes, alors que dans d'autres contextes, ce facteur n'a pas d'influence sur le rôle joué dans l'entreprise. Néanmoins, si certains ont essayé de normaliser les types de contrôleurs de gestion en fonction de critères bien particuliers, ce paragraphe a montré que cette fonction n'est pas figée et qu'elle continue d'évoluer dans le temps et l'espace : ces synthèses ne sont donc valables que pour un échantillon donné et à un moment donné.

Enfin, dans sa synthèse sur les rôles des contrôleurs de gestion, Bollecker (2002) identifie trois courants dans la littérature permettant de définir les rôles joués par les contrôleurs de gestion dans les entreprises : celui de la centralisation de la fonction (le courant le plus ancien qui réduit la fonction contrôle de gestion à un rôle de diffusion de l'information financière ou de surveillance des activités), celui de la décentralisation de la fonction (plus récent, datant des années 1970 qui propose une décentralisation des services de contrôle de gestion au sein des unités opérationnelles : le contrôleur de gestion fait réaliser les tâches de contrôle de gestion par les responsables opérationnels en restant neutre par rapport à la décision), et enfin le courant de la coordination (souligne que « les contrôleurs de gestion sont à la disposition de l'ensemble des décideurs de l'entreprise et contribuent à assurer la

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

coordination entre les différents centres de responsabilité » (Bollecker, 2002, *p118*). On parle également de fonction de traduction des données dans ce courant au sujet du rôle des contrôleurs de gestion).
Cette synthèse a le mérite de classer l'ensemble des études réalisées sur la fonction contrôleur de gestion, bien qu'étant orientée vers le processus de conversion des connaissances que cherchait à identifier l'auteur de ce travail.

La période d'émergence et de diffusion du concept de contrôle de gestion s'achève vers la fin des années 1970 : à ce moment là, une période de « doutes » va voir le jour, et le nombre de critiques à l'encontre du contrôle de gestion « traditionnel » va se multiplier. Giglioni et Bedeian soulignaient d'ailleurs en 1974 que les « recherches dans le domaine du contrôle de gestion se sont récemment accrues en nombre » (Giglioni et Bedeian, 1974, *p300*). À partir de cette période, on pourra même parler d'un « vrai malaise » et « d'interrogations majeures devant plusieurs façons de concevoir ce que doit être le contrôle de gestion » de la part des universitaires (Bouquin, 2001, *p19*).

Ce développement aura permis de montrer de façon relativement synthétique quelles étaient les grandes fonctions traditionnelles des contrôleurs de gestion, ainsi que les nouvelles activités qu'ils tendent à occuper de nos jours.
Cependant, comme on vient de l'évoquer, un certain nombre d'auteurs indiquent que ces attributs ont évolué au fil du temps, et que de nouveaux rôles et de nouvelles fonctions sont maintenant attribués aux contrôleurs de gestion, suite, notamment, aux évolutions de la fonction contrôle de gestion, ou bien peut-être en fonction de l'organisation de l'entreprise. L'objet de la seconde section sera précisément de s'intéresser à ces remises en cause contemporaines.

Au fil des développements qui précèdent, on a ainsi pu considérer les définitions anciennes et plus contemporaines des fonctions contrôle de gestion et du contrôleur de gestion. Ces dernières ont été réalisées dans un contexte bien particulier où la plupart des entreprises étaient de très grande taille et présentaient une relative stabilité, avec des rôles des responsables centraux définis de manière stable (Otley, 1994). Avant la fin de cette période, des auteurs font le constat de difficultés au niveau de cette fonction : ainsi Mockler qui déclarait que, « en dépit du fait que le contrôle de gestion soit l'une des fonctions clefs de gestion, il n'existe pas de synthèse au sujet de la théorie et des principes du contrôle de gestion que les responsables pourraient suivre en vue d'améliorer leurs fonctions de contrôle de gestion » (Mockler, 1967, *p80*).
Si le contrôle de gestion est apparu dans un contexte donné au début du siècle dernier, des évolutions ont vu le jour au niveau de l'environnement des entreprises, que ce soit au niveau externe ou interne, évolutions qui ont eu une incidence sur le contrôle de gestion et la fonction du contrôleur de gestion. Ces évolutions ont parfois profondément modifié cette fonction et ont conduit à la mise en œuvre de nouveaux outils de contrôle, ainsi que de nouvelles philosophies de contrôle ; face aux menaces qui sont apparues sur cette fonction, des réponses aux principales remises en cause ont vu le jour sous la forme d'adaptation des rôles et fonctions des contrôleurs de gestion. La prochaine section essayera donc de réaliser un aperçu de la réalité de ces menaces et évolutions du contrôle de gestion et de la fonction du contrôleur de gestion.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Section 2 : les remises en cause contemporaines et leurs conséquences.

La période de relative stabilité que l'on vient de présenter dans la première section s'achève vers la fin des années 1970. À cette période, une remise en cause de la fonction contrôle de gestion et des rôles des contrôleurs de gestion voit le jour. Si pour certains il ne s'agit que d'un ajustement, d'autres parlent de crise profonde et vont même jusqu'à évoquer une possible disparition de la fonction, jugée inutile ou redondante.

Cette mutation du contrôle de gestion est attestée par un grand nombre de travaux comme ceux de Giard (1990), Maeder (1991), Lorino (1993), Bouquin (1994), Van der Ghinst (1995), Zimnovitch (1999) par exemple. Dans la littérature, trois grandes appellations ont été relevées par Nobre (2001) pour caractériser cette période de « troubles » : certains parlent de « nouveau contrôle de gestion » (c'est le cas de Savall et Zardet (1992) ou de Teller (1993)), d'autres envisagent une « crise » de la fonction contrôle de gestion (comme Giard (1990), Amintas (1999)), et d'autres encore lui prévoient une nouvelle jeunesse suite à cette période de doutes (c'est le cas du dossier paru dans la *Revue Française de Gestion* en 1991). C'est ainsi que les postulats traditionnels sur lesquels repose classiquement le contrôle de gestion vont être l'objet de multiples critiques, et serviront de base aux remises en cause. En effet, l'environnement des années 1980 est devenu beaucoup plus concurrentiel, ce qui a entraîné un nombre croissant de défis à relever de la part des systèmes de contrôle de gestion, ainsi que pour la fonction du contrôleur de gestion. Il a donc fallu réexaminer les systèmes traditionnels de contrôle de gestion qui avaient été déployés à ses débuts. Malgré les importants changements survenus dans les environnements des entreprises depuis quelques décennies, peu de modifications ont en effet été apportées aux systèmes de contrôle de gestion. Ainsi, une multiplication de critiques au sujet de ces outils traditionnels et de la fonction du contrôleur de gestion a conduit à l'apparition de nouveaux outils, ainsi qu'à une réorganisation des rôles des contrôleurs de gestion (Kaplan, 1984).
Cette section permettra, dans un premier temps, de visualiser les remises en question dont a fait l'objet la fonction contrôle de gestion depuis le début des années 1980. Ensuite, seront examinées les conséquences de ces critiques sur la fonction contrôle de gestion et les incertitudes qu'elles y font planer dans le deuxième paragraphe, tandis que le troisième paragraphe s'intéressera plus spécifiquement aux implications de ces remises en cause sur le métier du contrôleur de gestion et aux incertitudes qui en découlent.

§1. La critique du contrôle de gestion traditionnel.

Ce paragraphe présentera dans un premier temps les raisons de ces remises en cause ; seront également examinées quelles sont les grandes remises en cause dont a pu faire l'objet cette discipline à partir de la fin des années 1970 en fonction du point de vue des auteurs de cette période.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

1. Pourquoi ces remises en cause de la fonction contrôle de gestion ?

La base de ces remises en cause s'illustre certainement à travers l'article de Hofstede (1978) traitant la relative pauvreté de la philosophie du contrôle de gestion. C'est certainement le premier à avoir présenté les limites du modèle classique de contrôle de gestion (Chiapello, 1996). En effet, si la question centrale du contrôle de gestion est restée la même (s'assurer qu'une entreprise atteint ses objectifs), le contexte dans lequel se situent les entreprises a évolué et a entraîné des remises en cause. Que ce soit au niveau de la philosophie des structures organisationnelles, ou au niveau du contrôle, des modifications sont visibles : si la philosophie de ces structures était plutôt axée vers une intégration verticale ou une division en de multiples unités séparées dans les années 1960, elle a évolué vers de la sous-traitance, du *re-engineering*, et de la gestion de la chaîne de valeur ; il en va de même avec le contrôle qui était plutôt interne dans les années 1960-1970 et qui traite maintenant des liens existant entre entreprises connectées dans un processus d'affaires ou une chaîne de valeur. Ces modifications de contexte sont présentées par Otley (2003) comme responsables de l'évolution du contrôle de gestion vers un contrôle plus stratégique, et même de gestion de la performance.

Ce chapitre a débuté avec la présentation des quatre principes de base des outils de contrôle couramment utilisés aujourd'hui et mis au point au début du XX^{ème} siècle sous l'impulsion de F. Taylor selon Lorino. Cependant, que ce soient Lorino (1991) ou Parker et Lewis (1995), le constat est le même : non seulement les concepts de Fayol sont dépassés, mais les principes de base de Taylor sont désormais obsolètes car :

◊ on assiste à une accélération de l'innovation, des évolutions très rapides du marché international, un accroissement de la concurrence mondiale ; à partir de ces transformations, il n'est plus possible d'envisager des mécanismes de performance stables sur de longues périodes, comme affirmé par le principe n°1 ;

◊ face à la complexité croissante des technologies, l'accroissement continu des niveaux de qualification des salariés, la spécialisation de plus en plus poussée, le développement exponentiel des informations stockées et traitées, il est nécessaire de se demander, selon Lorino, si le dirigeant est encore capable de disposer d'une information parfaite sur les mécanismes de performance du système qu'il dirige (c'était le principe n°2) ;

◊ un marché de demande exigeante en matière de qualité et de personnalisation des produits a remplacé le marché d'offreurs du début du siècle dernier. Lorino estime que c'est la conséquence logique de l'accroissement de la concurrence, et de la saturation progressive des besoins de consommation basique. Ce n'est plus le seul prix qui détermine les critères d'élaboration des biens et services, mais de plus en plus les politiques de différenciation (qualité, délai, adaptation aux besoins) et d'innovation. Ainsi, la valeur d'un produit ne peut plus être déterminée à l'avance : elle ne sera connue qu'une fois que ce dernier aura été évalué par le marché. Le pilotage du profit (valeur moins coût) ne peut plus se réduire au pilotage du coût, comme supposé par le principe n°3 ;

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

◊ il n'est plus possible d'affirmer que le coût global est équivalent au coût d'un facteur de production dominant, comme la main d'œuvre (principe n°4) : la structure des coûts industriels montre que ce principe n'est plus vérifié. Pour l'entreprise, les ressources sont utilisées au niveau des travaux direct et indirect, amortissements, énergie et consommables, prestations de service… selon une répartition équilibrée. On ne parle quasiment plus de « ressource – étalon » dans l'industrie (c'est-à-dire qu'un facteur isolé représente plus de 30 % de la valeur ajoutée totale). Même si dans de nombreuses activités du secteur des services, les salaires constituent l'essentiel du coût, on peut se demander s'il est possible de mélanger toutes les formes de travail, du cogniticien, développeur de systèmes experts jusqu'au vigile de sécurité, et de les considérer comme un ensemble commun de ressources (Lorino, 1991, *p17*).

Parallèlement, une critique envers les systèmes de contrôle de gestion s'est développée, et certains, tels Johnson (1992) n'ont pas hésité à accuser les systèmes de contrôle de gestion de perpétuer la forme de contrôle qu'ils avaient dans les années 1950, sans adaptations au nouveau contexte. C'est ainsi que cette crise d'identité de la fonction contrôle de gestion, savamment orchestrée par les théoriciens du contrôle de gestion a eu tendance à se manifester, s'appuyant sur certains faits néanmoins avérés et généralement reconnus.

En effet, comme le rappelaient Parker et Lewis (1995), les entreprises, qu'elles appartiennent aux secteurs public ou privé, évoluent de nos jours dans un environnement caractérisé par du changement et une forte concurrence. Que ce soit à travers les publications, les discours des politiciens et des hommes d'affaires, des conférences professionnelles, les deux éléments traditionnels qui composent la compétitivité que sont les meilleures pratiques internationales et l'efficacité et la rentabilité sont souvent répétés. D'un point de vue international, les responsables d'entreprises et politiques doivent composer avec une récession économique, une concurrence accrue, un changement technologique, et la mobilité des travailleurs.
En France, l'évolution économique que connaît le pays depuis plus de 20 ans a fait éclater cette crise d'identité au travers de deux aspects principaux :

• les finalités du contrôle de gestion apparaissent encore mal définies : la croissance exponentielle des postes de contrôleurs de gestion et leur diversité (CG marketing, production…), d'une part, et le recours croissant à des consultants externes, d'autre part, témoignent du besoin ressenti de modifier les méthodes de contrôle sans vraiment connaître de modèle type ;

• les frontières par rapport à d'autres fonctions (services comptables, services d'audit, service financier…), demeurent également assez floues. (Saucray, 1995)

Comme l'indiquaient Fornerino et Godener (2006), il y a une « vingtaine d'années, le contrôle de gestion traditionnel a été violemment remis en cause par les auteurs phare du domaine » (Fornerino et Godener, 2006, *p188*). L'examen des raisons à la base de la remise en question des fondements du contrôle de gestion permet un premier niveau d'explication de cette « crise ». Cependant, un examen de la littérature de cette période rend possible l'identification de près d'une dizaine de remises en cause à un niveau plus pratique. Bien que ces remises en question soient assez génériques, leur présentation montrera quels sont les éléments qui ont commencé à faire défaut aux systèmes de contrôle de gestion dès les années 1980.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

2. Quelles remises en cause ?

À côté des critiques génériques traditionnelles telles que la focalisation excessive sur les données financières ou la multiplication des outils de gestion ou des centres de pilotage dans les entreprises contribuant à accentuer la complexité à gérer ces entreprises, il existe également des remises en cause plus spécifiques au domaine considéré comme le présente ce développement.

En partant du troisième principe de Taylor qui est dépassé selon Lorino, comme présenté ci-dessus, plusieurs auteurs dénoncent ce qu'ils appellent une focalisation excessive sur les données financières. C'est le cas de Kaplan (1984), Chiapello et Delmond (1994), Protti (2002) ou Godener et Fornerino (2005α). Cette remise en cause se retrouve également dans nombre d'articles traitant du contrôle de gestion ou de la performance parus depuis le début des années 1980. Dans ces derniers, il est souvent question de nouveaux outils de gestion ou de nouvelles pratiques ; la critique des systèmes actuels passe presque toujours par la remise en cause d'une focalisation excessive sur le tout financier, ce qui se vérifie tout particulièrement chez Kaplan.

Pour ce dernier, les mesures financières, telles que l'opérationnalisation des *cash-flow*, continuent à être incluses dans la panoplie de mesures utilisées en vue d'évaluer la performance des unités décentralisées. D'autres mesures telles que l'apparition de nouveaux produits, le monopole des produits et la créativité des employés ou la confiance accordée par les clients peuvent être des indicateurs aussi pertinents que les profits annuels ou d'autres résultats chiffrés (Kaplan, 1984, *p413*). Ainsi, selon lui, l'utilisation d'indicateurs multiples de performance peuvent améliorer la motivation et l'évaluation de la performance des divisions de l'entreprise. Bien sûr, certains indicateurs devront rester composés de données chiffrées et financières, mais pas exclusivement.
L'intégration de ces données non financières serait, selon Kaplan, un problème pour les personnes chargées de leur exploitation. Il présente notamment le cas des *comptables en management* (quasiment des contrôleurs de gestion en France) qui ne seraient pas familiers de ces données non financières ; ils estimeraient en outre qu'elles comportent un facteur incertain plus marqué, et sont ainsi mal à l'aise pour les utiliser. Bien que les buts financiers composent l'un des facteurs clefs pour le succès d'une entreprise sur le long terme, ils ne sont pas le seul facteur à prendre en compte.
Cette remise en cause relayée par Kaplan montre que la focalisation excessive sur les données financières ne permet pas aux dirigeants et contrôleurs de gestion d'obtenir une vue suffisamment précise pour pouvoir prendre des décisions sur le long terme. Par ailleurs, l'utilisation de données non chiffrées ne semble pas non plus être une alternative à celles-ci, puisque, selon Kaplan, les fonctions contrôle de gestion ne sont pas prêtes à les utiliser ou ne les maîtrisent pas, faute d'outils adaptés. Il est bien sûr à noter que cette argumentation se retrouve fréquemment chez les auteurs à l'origine de l'apparition d'outils de contrôle de gestion et de gestion de la performance.

Parallèlement, Chiapello et Delmond (1994) soulignent également l'insuffisance des informations financières pour orienter l'action : selon eux, l'opérationnel n'agit pas sur un résultat financier, mais sur des facteurs physiques. L'utilisation exclusive

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

de ces données ne peut fournir une vue complète pour prendre des décisions ; d'autres facteurs interviennent aussi.
Reprenant l'exemple d'une utilisation excessive des données financières, Protti (2002), indique l'une des mesures traditionnelles de comptabilité financière trop souvent considérée comme référence dans les entreprises : il s'agit du retour sur investissement (ROI), qui n'offre qu'une « image étroite et inachevée de la performance des affaires, et une confiance en de telles données gêne la création de la future valeur marchande » (Protti, 2002, *p4, version html*). Il vient confirmer l'idée générale envers ces outils focalisés sur les données financières à l'origine de ces critiques.
Enfin, on notera également la remarque récente de Godener et Fornerino à ce sujet : la fonction contrôle de gestion ne peut réaliser ses analyses « à partir des seules données chiffrées ; elles doivent s'adosser à la compréhension et l'interprétation des faits par les acteurs et décideurs de l'entreprise » Godener et Fornerino, 2005α, *p122*).

Ces exemples illustrent bien les nombreuses remises en cause formulées à l'encontre des pratiques de contrôle de gestion, notamment au sujet de l'utilisation excessive des données financières. En lien direct avec ces critiques, on trouve également un certain nombre d'auteurs estimant que les données fournies par le contrôle de gestion ne contiennent que des mesures internes et historiques. De plus, ces données ne sont valables que pour des prévisions à court terme, ce qui est inapproprié dans l'environnement imprévisible actuel.

De nouveau, cette remise en cause se retrouve chez Kaplan (1984), Merchant (1985), ou Demeestère (1991) qui critiquent tous trois la focalisation excessive sur la performance à court terme. Parallèlement, Kaplan et Norton (1993) ou Hoque *et al.* (2001) remettent en cause les mesures traditionnelles de performance, jugées historiques et orientées exclusivement vers l'intérieur des entreprises, de même que Mendoza *et al.* (2002). On verra également que Johnson et Kaplan (1987) parlent même de déformation d'information pour clore ce thème. Ces quelques exemples développés ci-dessous sont le reflet des réflexions que l'on retrouve communément dans la littérature managériale depuis plus d'une vingtaine d'années.

Pour Kaplan (1984), tandis que le contrôle ROI et que le centre de profit de l'entreprise ont fortement contribué aux succès des grandes entreprises jusqu'en 1980 environ, des problèmes sont rapidement apparus en raison d'une focalisation excessive sur la performance à court terme, souvent, d'ailleurs, en raison des seules données financières prises en compte. Succinctement, il explique que l'utilisation de ces outils avait pour but d'accroître la performance, en prenant des bonnes décisions, tout en réduisant les coûts de production et en augmentant les ventes. Cependant, à un moment donné, ces bonnes conditions risquent d'évoluer, et la focalisation sur les données à court terme ne permettra pas d'anticiper ces changements (Kaplan, 1984).
Même s'il est communément admis que le but d'une entreprise est de maximiser les bénéfices à long terme, ceci ne suppose pas qu'un profit annuel soit le meilleur indicateur à court terme pour expliquer comment elle a procédé en vue d'atteindre la maximisation de celui-ci (Kaplan, 1984, *p413*).

Cela se retrouve aussi chez Merchant (1985) : en se basant sur l'utilisation des mesures de performance financière, il indique que ces mesures se basent sur du court terme, qu'elles correspondent à de la myopie, une aversion envers des risques

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

excessifs, et à l'art de surmonter par la ruse des problèmes potentiels avec ces mesures *(d'après la synthèse de Tuomela, 2005)*.

Par ailleurs, Demeestère (1991) constate également une focalisation excessive sur la performance à court terme aux dépens de la compétitivité à long terme de l'entreprise, ainsi qu'une faible lisibilité de la structure des coûts qui ne permet pas de faire apparaître clairement les priorités et les enjeux ; en effet, selon lui, l'organisation des centres de responsabilité peut conduire à une sous optimisation globale de l'entreprise. L'effet combiné de ces deux paramètres (focalisation sur le court terme et organisation des centres de responsabilité) se révèle néfaste pour les entreprises et vient amplifier le mécontentement envers les pratiques de contrôle de gestion.

Cette remise en cause de la focalisation des entreprises sur des indicateurs privilégiant le court terme est toujours d'actualité et constitue l'un des arguments principal des partisans d'une nécessaire évolution dans les outils de gestion, car ces indicateurs ne peuvent fournir des informations complètes. Les trois exemples qui suivent sont plus orientés sur le fait que les données fournies par la fonction contrôle de gestion sont tournées vers le passé et ne prennent pas en compte les données externes à l'entreprise.
Selon Kaplan et Norton, c'est en raison de l'utilisation des mesures financières que les systèmes de contrôle de gestion sont réputés fournir des données historiques et orientées vers l'intérieur de l'entreprise, ne donnant aucune information sur la façon dont les facteurs clefs de succès de la stratégie sont développés (Kaplan et Norton, 1993).

De même, Hoque *et al.* (2001) soulignent l'incomplétude des mesures traditionnelles de performance qui entraînent une focalisation sur des données largement historiques et internes à l'entreprise. La nature incomplète de cette mesure de performance a conduit à la conclusion qu'il pourrait être judicieux d'utiliser une combinaison de mesures pour estimer la performance de l'entreprise.

Mendoza *et al.* (2002) vont plus loin et n'hésitent pas à présenter les systèmes de contrôle de gestion comme étant tournés vers le passé, au lieu de s'intéresser au long terme. Selon eux, en cherchant à représenter les consommations de ressources, la comptabilité de gestion est tournée vers le passé : elle appréhende des décisions déjà prises. Cela ne veut pas dire que le passé soit dénué d'enseignements, mais, pour qu'une donnée devienne information, et donc source d'action, il faut lui imprimer une volonté, des objectifs, des références qui l'insèreront dans une démarche. Cette remarque, bien qu'inscrite dans un ouvrage ayant pour but de présenter le balanced scorecard semble néanmoins justifiée, étant donné que l'utilisation de données historiques ne peut permettre de prévoir de nouveaux évènements.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Par ailleurs, le budget s'élabore sur une année ; bien que le budget soit inscrit dans la lignée du plan opérationnel et du plan stratégique, et que, de ce fait, il s'inscrive dans une réflexion à plus long terme, c'est trop souvent la référence budgétaire qui est utilisée pour évaluer les performances des responsables, et, les systèmes de récompense sont souvent liés à leur capacité à respecter le budget. L'avantage est de créer une pression stimulante pour les responsables, mais l'outil budgétaire a été critiqué pour la « myopie » qu'il peut créer chez les managers.

Ces mesures provenant des systèmes traditionnels de contrôle de gestion sont non seulement jugées trop anciennes, trop agrégées, mais aussi trop déformées par Johnson et Kaplan (1987).
Ces éléments issus pour partie de la synthèse de la littérature proposée par Tuomela (2005) montrent que les deux premières remises en cause que l'on vient d'aborder sont liées, puisque l'utilisation de données exclusivement financières implique une focalisation traditionnelle sur le court terme.

On voit donc que la critique du contrôle de gestion implique une nécessaire remise en cause des systèmes de contrôle de gestion et des outils utilisés. Selon la vision traditionnelle, un système de contrôle de gestion devrait consister en éléments quantitatifs tels que la planification, le contrôle, la mesure et l'évaluation (Euske, 1984). Cependant, les outils traditionnels de contrôle de gestion sont adaptés pour des situations simples et bien maîtrisées. Dans les situations complexes que l'on retrouve de plus en plus fréquemment, ces outils sont improductifs et insuffisants. L'apparition des nouveaux outils de contrôle de gestion permet de montrer que cette discipline parvient à s'adapter aux nouveaux besoins (Shank et Govindarajan, 1993), même si les nouveaux outils ne résoudront pas à eux seuls l'ensemble des problèmes mis en évidence : les situations de contrôle devraient être identifiées de manière plus adéquate (Skår, 1997).

Un autre sujet de mécontentement envers la fonction contrôle de gestion concerne la multiplication des systèmes de contrôle de gestion par entreprise. Chiapello et Delmond (1994), Otley (1994), Bouquin (2001), Mendoza *et al.* (2002), ou encore Bouquin et Fiol (2007) dénoncent cette forte diversification des systèmes de contrôle de gestion qui entraîne un certain accroissement de complexité dans les entreprises. L'origine de ces multiples informations provient de nouveau de la modification des contextes dans lesquels évoluent les entreprises : comme le mentionnent Abell (1999) ou Markides et Charitou (2004), les entreprises et les responsables doivent poursuivre plusieurs stratégies en même temps. Ils doivent être compétents en envisageant le lendemain, équilibrer davantage d'objectifs opérationnels, à contenu financier avec les demandes organisationnelles des objectifs stratégiques sur le long terme. Examinons les critiques relevées dans la littérature au sujet des systèmes de contrôle de gestion utilisés.

Tout d'abord, Chiapello et Delmond (1994), notent à ce sujet, que les systèmes classiques d'organisation des entreprises sont fondés sur un découpage excessif de l'entreprise en centres de responsabilité alors que la plupart des éléments clefs à gérer sont transversaux, ce qui montre une inadaptation du système de gestion actuel.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

D'ailleurs, Otley (1994) indique également que les systèmes de contrôle de gestion deviennent de plus en plus complexes ; cette complexité a tendance à les rendre de plus en plus inappropriés et inefficaces pour maintenir une certaine cohérence organisationnelle. Cette remarque vient renforcer le constat générique et orienté de Mendoza *et al.* (2002).
En effet, ces derniers expliquent qu'on trouve fréquemment une multitude d'outils de pilotage dans les entreprises. Répartis dans les différents services, ils sont souvent élaborés de façon dispersée et généralement sans souci de coordination. Cette situation se rencontre plus fréquemment dans les entreprises françaises. Généralement, ces « tableaux de bord » sont élaborés par les services intéressés eux-mêmes à des fins de pilotage de leur activité, habituellement pour pallier les insuffisances des systèmes de *reporting* financier à ce sujet.
Ensuite, cette idée se retrouve également chez Bouquin. Dans un premier temps, dans une synthèse qu'il a réalisée, concernant l'évolution des définitions : il estimait que « le contrôle de gestion doit rendre *cohérente* la logique économique avec la stratégie » (Bouquin, 2001, *p70*).
Dans un second temps, l'idée principale de ce développement se retrouve également chez Bouquin et Fiol (2007). Ils montrent que l'on assiste actuellement à une multiplication des nouveaux outils de contrôle de gestion, afin de « gérer » la crise que traverse la discipline contrôle de gestion. Cependant, selon eux, les outils de gestion ont pour but de simplifier la complexité environnementale et non de la compliquer encore. En effet, l'introduction de nouveaux outils, généralement plus complexes que les outils traditionnellement utilisés en contrôle de gestion et leur multiplication, que ce soit au niveau disponibilité ou utilisation dans les entreprises, risque de compliquer davantage une situation qui tend à devenir de plus en plus complexe, notamment à cause de facteurs externes. Selon eux, la gestion de la complexité de cette situation nécessite l'utilisation d'outils de contrôle de gestion permettant des représentations simples des situations de gestion, et l'utilisation d'une multitude d'outils complexes serait une fausse réponse à cette complexité grandissante.

À la vue des remarques réalisées par les différents auteurs cités dans ce développement, il paraît assez tentant de conclure que les entreprises utilisent trop de systèmes de contrôle de gestion, et qu'ils sont trop variés, comme tendaient à l'indiquer Mendoza *et al.* dans leur ouvrage essentiellement destiné à vanter les mérites du balanced scorecard. En effet, des auteurs tels que Bouquin ou Otley montrent qu'il existe bien actuellement une multitude de nouveaux outils de contrôle de gestion qui ne permettent pas de répondre à cette critique. Afin de pouvoir y répondre, il devrait exister un outil ayant la capacité à réaliser une certaine synthèse des informations nécessaires aux dirigeants, pour évaluer les risques de telle décision, ou envisager des décisions à long terme, sans être confronté à une multitude d'indicateurs variés et désordonnés. Cette critique semble se vérifier actuellement dans beaucoup d'entreprises.

Enfin, un dernier ensemble de remises en cause se retrouve chez de nombreux auteurs. Elles concernent l'excessive centralisation des systèmes de contrôle de gestion : il est devenu impossible de piloter une entreprise par le biais d'une trop forte hiérarchisation.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Cela est dénoncé par Kaplan (1984), Saucray (1995), Amintas (1996), ou Mendoza *et al.* (2002), analysé par Roberts (1990), ou Johnson (1992), expliqué par Besson et Bouquin (1991), Parker et Lewis (1995), ou Berland (2002).

Quatre auteurs constatent à des périodes différentes ce problème dans les systèmes de contrôle de gestion : Kaplan (1984) indique qu'il est plus que nécessaire de prendre en compte les nouvelles demandes d'informations en planification et en contrôle.
Selon Saucray (1995), les objectifs qui découlent de la planification centrale sont de plus en plus contestés, vidant le contrôle de son sens.
Amintas (1996) estime que le contrôle de gestion ne fournit plus de données appropriées pour l'entreprise de l'âge de l'information : « le modèle comptable ne serait plus capable d'identifier les variables critiques des nouveaux systèmes de compétitivité ni de produire des hypothèses valides sur les relations qui unissent ces variables. Ses fonctions prédictive, explicative et évaluative (fonctions qui sont ici intimement liées) se seraient progressivement dégradées. Le modèle comptable ne serait donc plus susceptible d'éclairer les choix stratégiques futurs, de désigner les leviers des performances recherchées et de dresser un bilan pertinent des actions entreprises. Pèse alors sur l'information comptable et le modèle qui la génère le terrible soupçon de véhiculer une représentation dépassée de la compétitivité et d'induire de la part des entreprises, des comportements allant à contre-courant de la recherche d'avantages concurrentiels et de facteurs clefs de succès » (Amintas, 1996, *p165)*.

Enfin, Mendoza *et al.* (2002) indiquent que, parmi les principales critiques portées à l'outil budgétaire, sa lourdeur et sa lenteur figurent en bonne place, tant dans sa phase d'élaboration que dans sa phase de suivi. Coordonner de nombreuses unités entre elles, parvenir à un véritable échange entre niveaux hiérarchiques, envisager différents scénarios exigent un nombre d'interactions, d'ajustements, d'itérations qui rendent la phase d'élaboration des budgets longue et complexe. La réflexion budgétaire s'échelonne en général de septembre à décembre. Malgré des expériences ponctuelles d'allégement dans certaines entreprises, dans la grande majorité des cas, cet exercice reste perçu comme extrêmement consommateur de temps et d'énergie, prélevés au détriment des décisions opérationnelles, d'où un sentiment fréquent de disproportion. Cela contribue donc également à la lenteur souvent constatée.

Roberts et Johnson tentent une analyse de ce problème : selon Roberts (1990), la structure centralisée de gestion comportant une approche du 'haut vers le bas' avait permis de faire en sorte que les subordonnés ne doivent plus être responsables de leurs actions et supprimait tout échange d'idées et de points de vues. Ce modèle pourrait être celui qui a servi de base à l'établissement des systèmes de contrôle de gestion au cours du siècle dernier. Ainsi, toute la structure est centralisée et caractérisée par un système sans communication et lent à réagir. Il présente également une solution où les contrôles étaient utilisés d'une façon interactive qui encourageait les discussions entre les responsables supérieurs et leurs subordonnés et permettait la prise en compte des nouvelles idées. Ce modèle pourrait être ce vers quoi les auteurs qui critiquent le contrôle de gestion traditionnel et le modèle de management en général souhaiteraient évoluer (d'après Kober *et al.*, 2007).

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Johnson (1992), quant à lui, évoquant l'ABC, souligne que cette « crise » ne signifie pas qu'il faut tout modifier, et créer un nouveau modèle économique, mais qu'il suffirait d'éviter que les activités des individus soient supervisées depuis le sommet à l'aide d'une information comptable centralisée. Il faut un décloisonnement des unités et un assouplissement de la ligne hiérarchique, trop rigide, tandis que les unités sont trop compartimentées.

Enfin, cette remise en question est expliquée par Besson et Bouquin (1991) : ils indiquent que le contrôle de gestion s'est toujours attaché à inventer des dispositifs qui compartimentent les fonctions, et vont parfois jusqu'à isoler les acteurs, en prétendant mieux en saisir la performance : il paraît donc logique « qu'il se trouve dépourvu, face aux demandes d'une approche stratégique qui redécouvre moins l'importance des savoir-faire dans telle ou telle fonction que celle des processus et des interfaces entre les fonctions » (Besson et Bouquin, 1991, *p66*).
Selon Parker et Lewis (1995), ce problème de la centralisation excessive des entreprises provient des principes de Fayol et est tout particulièrement implanté en France, notamment dans le secteur de l'industrie de l'acier.
Berland (2002) incrimine, quant à lui, le budget pour expliquer cette lourdeur due à l'extrême centralisation : c'est un outil rigide ; une fois élaboré, sa modification n'est pas aisée en cours d'exercice : ce n'est donc pas un outil commode de simulation.

Enfin, pour conclure sur ce thème de l'extrême centralisation et de la lourdeur à réagir, présentons la remarque de Bouquin et Fiol (2007). Ces derniers notent que le « triptyque – définition des objectifs globaux, organisation des chaînes fins/moyens, répartition des sous objectifs entre les différents responsables – est loin d'être démocratique dans les organisations. La formulation des objectifs pourrait se faire du bas vers le haut de la hiérarchie ; elle opère habituellement dans le sens inverse » (Bouquin et Fiol, 2007, *p7*).
Bien que l'ensemble des entreprises ne soit pas confronté à cette situation, il semble qu'un certain nombre d'entreprises doivent faire face à une mainmise par la direction générale des décisions, ne s'occupant pas des résultats du contrôle de gestion, et ne prenant jamais en compte les avis des subordonnés. Cela contribue à ce climat de centralisation du pouvoir dans les entreprises et aggrave la lenteur à prendre des décisions ou à réagir face à tel ou tel événement.

Afin de faire le tour de toutes les remises en cause retrouvées dans la littérature, il faudrait encore mentionner d'autres critiques. Ainsi, certains ont constaté que la fonction contrôle de gestion ne réalisait pas de communication valide comme le fait le marketing, qu'elle est « prise en sandwich » entre la comptabilité et les fonctions opérationnelles[13] ; on trouve également que le rôle des opérationnels de cette fonction est de plus en plus dilué dans les entreprises, ce qui laisse supposer des incertitudes sur le métier du contrôleur de gestion, idée qui sera reprise dans le troisième paragraphe de cette section.

[13] Cette remarque a été formulée par Cardot (1998) : selon lui, la fonction contrôle de gestion est actuellement prise en sandwich entre d'autres fonctions : une fonction comptable, de plus en plus performante, et dont le rôle grandit dans les entreprises, et des fonctions opérationnelles qui disposent directement des informations utiles à la prise de décision et à l'action et qui peuvent ainsi réagir instantanément.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

On pourrait également rajouter un nombre trop important d'informations inutiles, non pertinentes, et souvent trop coûteuses à analyser à cause de leur nombre, comme le rappellent Chiapello et Delmond (1994). Cette remarque se retrouve également chez Ittner et Larcker (1997) : la mise en œuvre de systèmes complexes de mesures de performances est généralement coûteuse, compliquée, longue et les bénéfices économiques de ces systèmes sont loin d'être évidents (Ittner et Larcker, 1997).

Ce premier paragraphe aura permis d'exposer un certain nombre de remises en cause dont a pu faire l'objet le contrôle de gestion. Ces dernières subsistent de nos jours, même si des solutions ont été trouvées, y répondant plus ou moins bien. Cependant, suite à cette multitude de remises en cause, certains se sont demandés si la fonction contrôle de gestion avait toujours sa place dans les entreprises « modernes », et quelles sont les améliorations à apporter afin que le contrôle de gestion fournisse de nouveau des informations claires, adaptées, synthétiques, et suffisamment fiables dans le nouvel environnement actuel.

§2. Les incertitudes sur la fonction contrôle de gestion.

Comment faire évoluer la fonction contrôle de gestion afin de répondre aux critiques dont elle fait l'objet ? Dans ce paragraphe seront examinées quelques-unes des pistes de renouvellement proposées dans la littérature, ainsi que les incertitudes concernant le maintien de la fonction dans les entreprises.

Au début de ce chapitre, on a présenté les principes de base sur lesquels avait été édifiée la gestion, qu'elle soit comptable ou analytique : ils reposaient sur les quatre grands principes de Taylor. Beaucoup plus tard, ces principes de base ont été invalidés et fortement remis en cause. Puisque les bases de ces systèmes de gestion, et donc du contrôle de gestion n'existaient plus, il semblait nécessaire de procéder à une remise à niveau de ces principes et de proposer des solutions. C'est justement ce que tente de faire Lorino (1991).

D'une façon imagée, il explique à quoi devrait ressembler une entreprise actuelle par rapport à celle qui prévalait aux débuts du contrôle de gestion : « le manager taylorien contrôlait : il passait en revue plates-bandes, vergers et potagers pour vérifier le sérieux de l'exploitation. Le manager actuel doit s'entendre avec les jardiniers sur la nécessité de produire des fruits, des fleurs, et des légumes, dans l'intérêt de tous : il doit orienter leur comportement vers la poursuite d'objectifs concertés, mais il ne peut le contrôler » (Lorino, 1991, *p24*). En réalisant un échange de qualité avec les contrôleurs de gestion et en partageant les informations, les responsables parviendront à mieux les interpréter et à réagir en connaissance de cause et plus rapidement.
En lien avec l'invalidation des quatre principes tayloriens sur lesquels reposaient en grande partie les systèmes de contrôle de gestion, il propose maintenant des systèmes qui :

◊ « ne gèrent pas seulement le coût, mais aussi la valeur, à travers des indicateurs de performances ;

◊ gèrent le changement, et non la stabilité, en reconstruisant la norme de performance de manière continue et en remplissant une fonction de diagnostic

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

permanent (identification continue des enjeux) ;

◊ assurent de manière continue l'adéquation des actions et des comportements aux objectifs de l'entreprise (déploiement de la stratégie dans l'organisation, ou pilotage) ;

◊ soient distribués, c'est-à-dire appropriés et utilisés par tous, au même titre que les savoirs opératoires sont répartis entre les différents acteurs de l'entreprise » (Lorino, 1991, *p28*).

Cependant, selon ce dernier, les systèmes de gestion ne remplissent pas « automatiquement » ces conditions : ils doivent être intentionnellement conçus pour y satisfaire, et ajustés de manière continue.
À la suite de ces recommandations concernant les systèmes de gestion, il propose trois mutations pour la fonction contrôle de gestion : ① éviter de se focaliser sur le tout financier en envisageant des données économiques, afin de réduire la confusion contrôle de gestion/comptabilité ; ② réaliser des diagnostics, plutôt que de se contenter de vérifier. Étant donné la complexité grandissante de l'environnement des entreprises, il n'est plus possible pour le contrôle de gestion de se contenter de vérifier la conformité des comportements. Le contrôle de gestion de ce début de siècle doit évoluer vers un rôle d'investigation et d'intelligence *a priori* (avant l'action) ; enfin, ③ il ne peut plus se limiter au contrôle pur : il faut que la fonction contrôle de gestion intègre une mission de conseil.
On assiste donc à un élargissement des attributs de la fonction contrôle de gestion, et elle se transforme peu à peu en position de conseil, de consultant interne, plutôt que de contrôleur simple. Le contrôle de gestion ne pilote pas : il devra aider à déterminer des instruments de pilotage efficaces (d'après la synthèse proposée par Lorino, 1991, *p189 à 192*).

Les critiques de la fonction contrôle de gestion semblent tous en accord sur la première proposition de Lorino. Afin que le contrôle de gestion redevienne pertinent et qu'il fournisse des données exploitables, fiables et synthétiques, il devra éviter de n'utiliser que des données exclusivement financières. Sur ce thème, se retrouvent beaucoup de remises en cause formulées envers le contrôle de gestion, ainsi que de nombreuses discussions. C'est le cas de Besson et Bouquin (1991), ou Vaivio (2004). Afin de prouver l'intérêt des données immatérielles, certains se sont même aventurés à dresser une comparaison entre les données financières et les données non – financières. On citera Simons et sa célèbre typologie qui a été reprise par Tuomela (2005). Son but était de montrer les potentiels des mesures de performance financières et non financières par rapport aux différents niveaux de contrôle stratégique.

Du côté des menaces sur la fonction, on trouve la conséquence des remarques de Johnson et Kaplan (1987) et les déclarations de Besson et Bouquin (1991).
À partir des critiques énoncées par Johnson et Kaplan (1987), il est facile d'imaginer comme le présente Otley (1999), que l'on était arrivé à un point tel au milieu des années 1980, que la comptabilité de gestion aurait dû être abandonnée. En effet, selon Otley, cette discipline était totalement déphasée par rapport à ce qu'on était en droit d'attendre d'un système de gestion de la fin du XX^{ème} siècle et nécessitait une profonde révision. C'est l'apparition de nouvelles techniques à partir de la fin des années 1980 qui peut être considéré comme une réponse à la situation de crise (Otley, 1999).

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Besson et Bouquin, quant à eux, présentent le risque du tout financier : une des tendances a été de favoriser l'intensification du mouvement de centralisation de la coordination économique financière. « Dans ce cas, à nouveau enfermé dans une gestion budgétaire et une gestion de l'investissement à courte vue financière, sans réelle envergure industrielle, le contrôle de gestion aliène son identité économique au profit d'un rôle subalterne de satellite de la fonction financière, ce qu'il n'a d'ailleurs jamais vraiment cessé d'être » (Besson et Bouquin, 1991*, p68*).

Afin de sortir la discipline de ces abondantes critiques et de la pérenniser, plusieurs auteurs ont tenté d'élaborer des solutions, à l'image de ce que proposait Otley ci-dessus quand il évoquait les nouveaux outils.
Pour de Montgolfier (1996) c'est le contrôle en interne, exercé par les contrôleurs de gestion qui permet de faire face à un environnement instable et complexe. En réalisant un contrôle interne, les contrôleurs de gestion peuvent répondre à l'une des remises en cause génériques souvent formulée à leur encontre. En effet, les outils de gestion développés par les contrôleurs externes fournissent des réponses stéréotypées à des évènements qui sont, par nature, mouvants et imprévisibles. Or, trop souvent, les outils prévus pour un contexte stable sont utilisés tels quels dans un environnement changeant et agressif, ce qui pose un certain nombre de problèmes qui sont largement illustrés dans la littérature au sujet du calcul des coûts, des indicateurs de performance non actualisés, et du système budgétaire.
Le contrôle externe deviendrait ainsi impraticable, dans la mesure où il n'est plus possible d'élaborer un référent. Dès lors, la seule perspective du contrôle serait au cœur de l'action : c'est l'acteur (individuel ou collectif), qui doit définir les modèles, les normes relatives à son activité. Dans ce contexte, qui est un contexte de contrôle interne, la problématique du contrôle n'est plus de modéliser, mais a pour objet que chaque acteur du contrôle s'approprie son action.

Ainsi, au niveau interne, l'expertise, l'expérience, comme les capacités de raisonnement des acteurs sont sollicitées par le contrôle. Ce dernier perd son caractère objectif du fait des perceptions et interprétations des acteurs ; il dépend largement de leur compréhension des faits.

Après la remise en cause du type de contrôle exercé dans les entreprises par la fonction contrôle de gestion comme l'exposait de Montgolfier ci-dessus, d'autres auteurs cherchent à démontrer l'intérêt d'utiliser des mesures non – financières non seulement pour les entreprises, mais également pour le contrôle de gestion.

Si l'on constate que l'utilisation des mesures non – financières ne faisait pas l'unanimité au début de cette période de crise, tout au moins pour la fonction contrôle de gestion, leur utilisation est maintenant reconnue indispensable.
La première remarque renvoie aux propos de Kaplan (1984). Selon lui, les mesures financières, comme la mesure des bénéfices par division, donnent en fait une illusion d'objectivité et de précision. Les responsables divisionnels peuvent facilement modifier ces données pour se valoriser, mais cela n'améliore pas la compétitivité de l'entreprise sur le long terme. En réduisant l'importance des données financières, les responsables se retrouvent avec des données subjectives auxquelles ils ne sont pas habitués et ne peuvent gérer aussi finement la performance de leur département, ce qui pourrait les pénaliser. À cette époque, en effet, les outils présentés dans le

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

prochain chapitre et évoqués par Otley dans ce paragraphe n'existent pas encore ou ne sont pas très connus ou répandus.

L'intérêt de données non – financières pour l'entreprise se retrouve chez Vaivio ou Simons par exemple. Selon Vaivio (2004), l'utilisation interactive de mesures non financières peut transformer une connaissance implicite en explicite.

Enfin, un autre auteur, Tuomela (2005), se basant sur la célèbre typologie des leviers de contrôle de Simons (1995), propose un classement du rôle des mesures financières et non financières en fonction des différents niveaux de contrôle stratégique. Ce tableau a pour but de montrer, comme l'indiquaient Bouquin et Besson, que les mesures non financières complètent efficacement les mesures financières notamment dans les différents niveaux de contrôle stratégique évoqués ici.

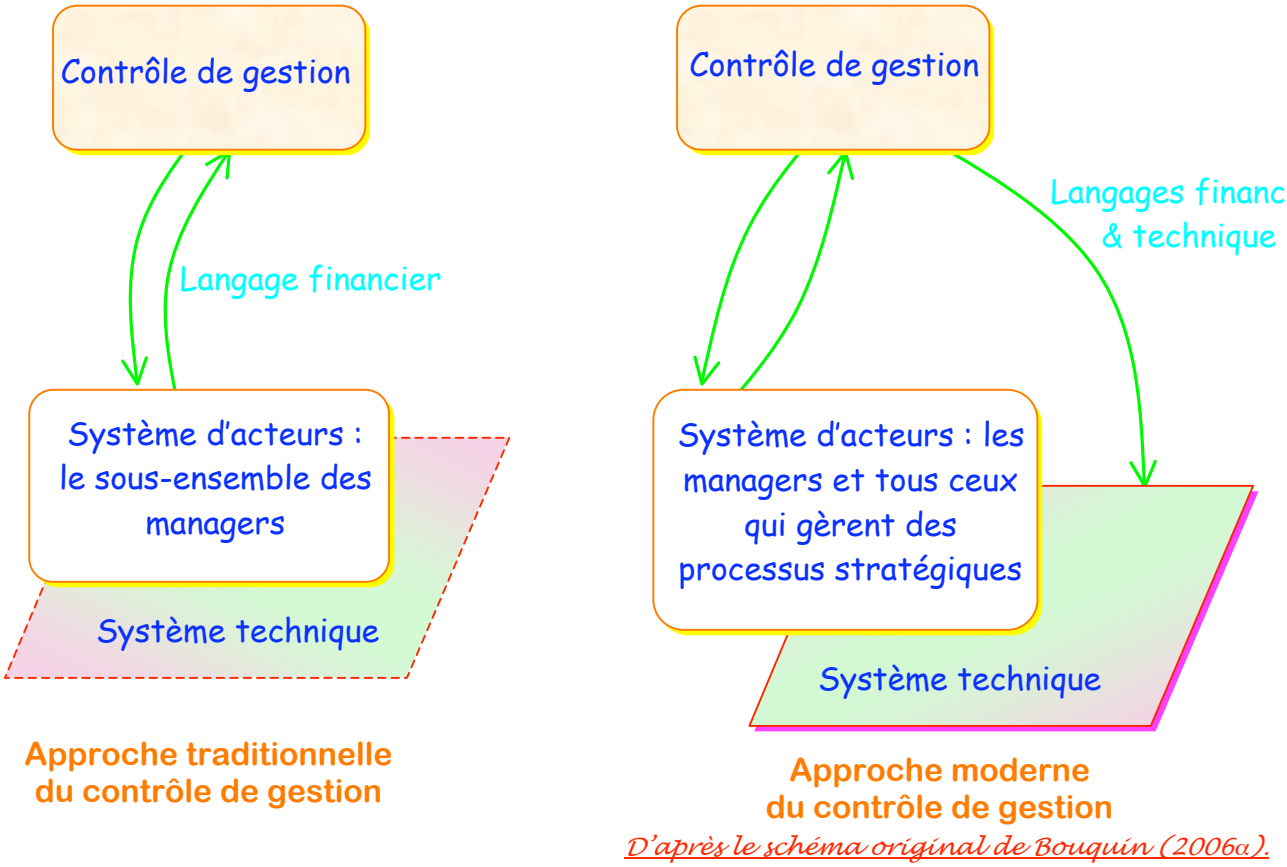
Mesures financières	Mesures non financières
Contrôle diagnostic	
Pour contrôler que la stratégie choisie mène à la réalisation des buts financiers	Pour contrôler que la performance dans les facteurs clefs de succès est acceptable
Contrôle interactif	
Pour capter l'étendue des incertitudes	Pour détecter les problèmes avec des incertitudes spécifiques
Les systèmes de pensée	
Pour améliorer les valeurs financières relatives à l'intérêt des actionnaires	Pour améliorer les valeurs multiples (relatives aux clients, la société…)
Les systèmes de frontière	
Pour prendre en compte les risques financiers	Pour souligner les frontières stratégiques

D'après Tuomela, 2005.

Ce tableau montre que les mesures financières ont un rôle à jouer dans les quatre niveaux de contrôle stratégique mis en évidence par Simons. Cependant, l'utilisation des mesures non financières permet clairement de souligner des facteurs non pris en compte par les seules données financières, que ce soient les données relatives aux « valeurs multiples », frontières stratégiques, ou pour cibler les incertitudes plus finement par exemple. Elles permettent de compléter efficacement les données financières qui demeurent néanmoins indispensables.

De même, il est à noter que le schéma récent proposé par Bouquin (2006α) reproduit ci-dessous, met en évidence le côté beaucoup plus stratégique de la fonction dans le cadre d'une évolution / modernisation de celle-ci. Le contrôle de gestion dispose ainsi d'une vision élargie, « notamment en analysant la performance des processus techniques confiés aux managers » (Bouquin, 2006α, *p23*), et il ne se limite plus au simple langage financier, comme proposé dans certains outils récents dont le balanced scorecard.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr



D'après le schéma original de Bouquin (2006a).

L'utilisation des données non financières obligera donc les responsables à exploiter des informations qui sont les plus importantes pour le succès des entreprises à long terme. En utilisant davantage de données non financières, ces entreprises n'utiliseront plus que des données historiques et internes à l'entreprise, et pourront réaliser des prévisions sur le long terme, ce qui nécessitera une certaine décentralisation des systèmes de contrôle de gestion, afin de faire remonter les informations non – financières du terrain par exemple.
On le voit, les remises en cause du contrôle de gestion dans leur ensemble sont en quelque sorte imbriquées les unes dans les autres : si l'on modifie un paramètre, tous les éléments qui ont servi de base aux remises en cause sont touchés, et permettent ainsi de répondre à ces grandes critiques. Cependant, afin de réaliser ces modifications, il est nécessaire que les entreprises disposent d'un outil suffisamment synthétique, à partir duquel se détacherait une vue globale de l'ensemble des paramètres clefs de l'entreprise. C'est donc vers une évolution des outils utilisés que l'on s'achemine, comme préconisé par certains, comme Otley, afin de renouveler les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises françaises notamment.

L'examen des incertitudes sur la fonction contrôle de gestion a conduit à mettre en évidence des possibilités d'évolutions pour répondre aux principales critiques génériques formulées à l'encontre de cette fonction et la pérenniser dans les entreprises. Cependant, si la fonction contrôle de gestion en tant que telle a des chances de subsister dans les entreprises, le métier de contrôleur de gestion, également sévèrement remis en cause, est aussi menacé.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

§3. Les incertitudes sur le métier de contrôleur de gestion.

Depuis le milieu des années 1980, la fonction contrôle de gestion a été fortement remise en cause, comme cela vient d'être évoqué ci-dessus. À cette époque, les outils traditionnels utilisés par le contrôleur de gestion sont alors pointés comme étant dans l'incapacité à rendre compte correctement de la réalité complexe des entreprises.
Face à l'instabilité et à la complexité de l'environnement des entreprises, de nouveaux outils et techniques de gestion ont été développés avec succès.

Ces outils avaient pour but de résoudre les problèmes de conservatisme sous-jacent au contrôle budgétaire, qui est notamment opposé aux besoins de flexibilité et de réactivité des entreprises, les budgets étant trop souvent établis en fonction des réalisations passées, et les prévisions élaborées en début d'année n'étant pas adaptées aux réalités de l'environnement. On pourrait également ajouter des reproches quant à une focalisation excessive sur le court terme, aux dépens de vues sur le long terme.
Cependant, même si ces nouveaux outils récemment développés ont connu un succès relativement important, aucun ne peut exister de façon satisfaisante sans le concours des managers et acteurs de l'entreprise. Leur but est de permettre à ces acteurs de piloter les performances financières et non financières, et de préparer l'avenir des sociétés, au-delà de l'optimisation des résultats à court terme.

Toutefois, après avoir été tant critiqué, le contrôleur de gestion pourrait revenir sur le devant de la scène, grâce à ces nouveaux outils, et réoccuper une place prépondérante dans les organisations. Malgré quelques dangers mentionnés par les auteurs, comme le risque de la disparition du métier de contrôleur de gestion, de nombreux spécialistes préconisent de faire évoluer cette fonction vers un rôle de pilotage de la performance économique. Le contrôleur de gestion serait alors l'animateur de ce processus, depuis la mise en œuvre des outils adéquats, la collecte, le traitement et la diffusion de l'information, ainsi que l'adaptation constante des raisonnements aux besoins des managers (Godener et Fornerino, 2005α et 2005β).

Ce dernier paragraphe abordera les menaces dont font l'objet les contrôleurs de gestion, les remises en cause du métier, ainsi que les perspectives d'évolution des contrôleurs de gestion du XXI-ème siècle.

1. Les dangers qui guettent la fonction du contrôleur de gestion.

Comme le faisait remarquer Bollecker (2007), jusque dans les années 1990, un très petit nombre de publications académiques était réalisé chaque année concernant spécifiquement les contrôleurs de gestion, que ce soit au niveau français ou international, ce qui a plusieurs implications : non seulement il n'est pas très évident de se représenter une vision détaillée du métier du contrôleur de gestion et de ses limites à cette période, mais également c'est la preuve que le contrôle de gestion était une fonction diffuse. En effet, comme il dépendait généralement de la fonction financière, le contrôle de gestion n'était pas centralisé et il n'existait pas un unique poste pour celui-ci. Dans les années 1990, après avoir mis en doute la fonction

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

contrôle de gestion, c'est le métier qui a été remis en cause et on a commencé à réfléchir aux fonctions réelles du contrôleur de gestion ; c'est à cette période que du traditionnel compteur de haricots tel que le contrôleur de gestion était souvent dépeint dans la littérature, on est passé à un contrôle de gestion plus stratégique. C'est cette crise des systèmes de contrôle ainsi que les évolutions récentes qui ont contribué à l'explosion du nombre de publications sur ce thème, et notamment la formulation de menaces envers les contrôleurs de gestion.

L'une des menaces les plus graves formulées à l'encontre de ce métier a été de déclarer qu'il risquait de disparaître si aucune évolution n'était possible. En effet, le contrôleur de gestion entre en concurrence avec d'autres fonctions et certains ne lui trouvent plus d'utilité dans l'entreprise d'aujourd'hui. Cela se retrouve chez Besson et Bouquin (1991) qui parlent de dilution du rôle du contrôleur de gestion dans les entreprises, ou d'auteurs qui évoquent une éventuelle disparition ou simplement une concurrence accrue entre les fonctions du contrôleur de gestion et d'autres fonctions (Jocou et Meyer, 1996, Cardot, 1998, Danziger, 2000, ou Bouquin, 2001). Ces éléments constituent la trame de ce premier développement.

Dans un premier temps, Besson et Bouquin (1991) constatent une certaine dilution du rôle des contrôleurs. Dans les organisations industrielles, on trouve une tendance qui s'amplifie : il s'agit de la décentralisation de la gestion industrielle induite par l'accroissement de la complexité technique. Ainsi, « en se diluant dans chacune des fonctions industrielles, le contrôle de gestion aliène également son identité économique en perdant de vue son rôle de coordinateur de la performance industrielle globale et d'intégrateur interfonctionnel » (Besson et Bouquin, 1991, *p69*).

Viennent ensuite les menaces plus consistantes envers le métier de contrôleur de gestion : en effet, certains n'ont pas hésité à proposer ou à émettre la probabilité d'une disparition prochaine de ce métier.
Ainsi, selon Cardot (1998), les outils modernes de gestion apportent une information partageable par tous les acteurs de l'entreprise, le contrôleur de gestion voyant lui échapper une partie importante de sa fonction traditionnelle que constitue le contrôle budgétaire. Ainsi, quand celui qu'il appelle 'le gestionnaire opérationnel' (c'est-à-dire celui qui agit au quotidien et participe à la production de la valeur ajoutée) dispose directement d'informations fiables, conformes aux normes comptables et aux règles internes de gestion, il est alors capable de mesurer lui-même sa performance, et peut procéder aux corrections nécessaires prenant la forme d'un autocontrôle se substituant au contrôle budgétaire. Sous cette remarque, on voit que le contrôleur de gestion, n'ayant plus un rôle indispensable pourrait ainsi disparaître.
C'est d'ailleurs ce qu'affirme Danziger (2000), en indiquant que cela n'aura pas lieu si la fonction évolue rapidement. S'inspirant de plusieurs auteurs, dont Cooper (1996), il indiquait que le contrôleur de gestion, à force d'implanter la gestion de la performance et de permettre un accès à toutes les données de l'entreprise, risquait fort de disparaître. La fonction contrôleur qualité a connu un phénomène similaire, dès que toutes les unités ont intégré cette préoccupation dans leur cahier des charges. Les responsables pourraient alors facilement s'approprier la fonction contrôle de gestion, comme prolongement implicite de leurs attributions, surtout avec le développement des systèmes d'information, et un accès facilité aux bases de données. Le contrôleur de gestion ne jouerait plus qu'un rôle d'adjoint de direction (Danziger, 2000, *p556*).

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Si le métier de contrôleur de gestion est confronté à une certaine dilution dans les entreprises et que des menaces de disparition apparaissent dans la littérature, il est également question de concurrence entre fonctions. En effet, si les contrôleurs de gestion se limitent à une utilisation de données financières, il est facile d'imaginer que ces mêmes données sont intégrables dans des systèmes informatisés exploitables par bien d'autres fonctions comme l'indiquent Jocou et Meyer, Danziger, ainsi que Bouquin.

Certains des rivaux du contrôleur de gestion proposent « un langage unificateur, comme ils l'ont fait eux-mêmes pour leur plus grand succès, et ce langage nouveau s'entend mieux que le langage financier. À mesure que certains contrôleurs se sont coupés du réel en se repliant sur l'unique logique comptable et budgétaire, créant des systèmes plus ritualisés que réellement efficaces, ils se sont trouvés contournés par d'autres fonctionnels poursuivant, plus près des opérateurs, les mêmes buts. Les principaux spécialistes de ce type apparus ces dernières années sont, sans aucun doute, les qualiticiens, s'implantant notamment à l'occasion des programmes de qualité totale » *(cité par Bouquin, 2001, p77, à partir de* Jocou et Meyer, 1996).
Par ailleurs, selon Danziger (2000), se répétant au rythme des arrêtés comptables, cette logique comptable et budgétaire présente un caractère mécanique qui ne permet pas de fournir une réponse adaptée à des imprévus courants dans un environnement en perpétuelle mutation.
Ainsi, dans les entreprises, les contrôleurs de gestion sont concurrencés par d'autres fonctions qui produisent des données équivalentes et souvent plus exploitables que les données financières produites par le contrôle de gestion qui est en quelque sorte renfermé dans des routines financières et comptables peu parlantes (Bouquin, 2001).
Cela vient en fait renforcer les raisons pour lesquelles les contrôleurs de gestion font actuellement l'objet d'un certain nombre de remises en cause, étant donné leur non évolution, contrairement à d'autres fonctions (Bouquin, 2001).

La fonction du contrôleur de gestion est ainsi confrontée à de nombreux dangers. L'un des plus importants serait sa disparition totale des entreprises. Cependant, il convient de nuancer cette dernière menace. En effet, comme l'indiquait Bouquin (2001), bien que le contrôle de gestion ou le *cost management* pourrait être traité par n'importe quelle autre fonction qu'un contrôleur de gestion, seuls certains contrôleurs de gestion pourraient disparaître, ceux n'ayant pas évolué, se limitant encore à la fonction « compteur de haricots », comme s'amuse à le rappeler Bouquin en citant Drucker (1990). Afin de faire face à ces dangers potentiels, la fonction contrôleur de gestion a plutôt besoin d'experts et d'architectes selon Bouquin.
Parallèlement à ces dangers répertoriés, une autre menace plane sur le métier de contrôleur de gestion : le nombre de remises en cause formulées à son encontre a fortement augmenté depuis que le contrôle de gestion a connu lui aussi de profondes remises en question.

2. De très nombreuses remises en cause.

Depuis le début des années 1980, le métier du contrôleur de gestion a été la cible de nombreuses remises en cause. Ces dernières se manifestent à différents niveaux, certains reprochant aux contrôleurs de gestion leur influence auprès des décideurs par exemple, d'autres dénonçant un problème de méconnaissance du rôle du

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

contrôleur de gestion dans les entreprises, ou encore une image trop financière due au type de données qu'ils fournissent. Ces éléments se retrouvent fréquemment dans la littérature : c'est le cas de Besson et Bouquin (1991), Boisvert et Caron (1995), Danzinger (2000), Bouquin (2001) ou Bollecker (2007) qui se sont intéressés au métier de contrôleur de gestion.

Le premier signe de ces remises en cause du métier de contrôleur de gestion s'est matérialisé par des changements opérés par de grandes institutions vers la fin des années 1980 et 1990 : ainsi, la DFCG ou l'IMA ont réalisé des modifications dans les définitions de la fonction du contrôleur de gestion ou dans un titre de publication. En redéfinissant le rôle des contrôleurs de gestion en 1989, celui-ci, associé à celui, plus large, du « dirigeant financier », n'est que rapidement évoqué par la DFCG.
L'Institut des Comptables de Gestion (IMA) a changé le nom de sa publication principale en mars 1999, le faisant passer de '*The Management Accountant*' à '*Strategic Finance*' (Scheumann, 1999). Les responsables de l'IMA ont senti qu'ils n'abandonnaient pas la comptabilité de gestion, mais que le changement était nécessaire, étant donné l'extension du rôle des comptables, au sens américain du terme, dans les entreprises.

Étant donné l'influence de ces deux organismes, on constate que les remises en cause formulées depuis deux décennies sont bien réelles et prises au sérieux, puisqu'elles ont imposé des évolutions dans les métiers du contrôleur de gestion.
On peut alors se demander quelles sont les critiques dont font l'objet les contrôleurs de gestion ?

Le premier élément se trouve dans la remarque de Besson et Bouquin (1991) : ils se demandent pourquoi les contrôleurs de gestion n'ont pas su se mettre en valeur dans les entreprises, ce qui leur a valu toute une série de critiques. Selon eux, comme la fonction du contrôleur de gestion n'a pas su créer son objet, « elle n'a pas su, comme la fonction ressources humaines, mener une stratégie de marketing politique. Cette déficience de la communication, à laquelle est liée une faiblesse de l'identité, trouve principalement sa source dans deux causes : le manque de spécification sérieuse de la responsabilité de la fonction, et le fait que le contrôle de gestion n'a pas cherché à se faire connaître comme discipline » (Besson et Bouquin, 1991*, p27*).

On trouve ensuite des remises en cause de l'utilisation exclusive de données historiques par les contrôleurs de gestion ou un certain isolement de ces derniers. Des auteurs tels que Boisvert et Caron (1995) dénoncent cela à travers leur étude et insistent sur un certain isolement des contrôleurs de gestion de la direction et leur manque de préparation à une nécessaire évolution.
Cependant, dans le même temps, à l'opposé, il convient de noter que selon Kaplan (1984), l'option d'inclure des mesures non financières dans les systèmes de contrôle de gestion et de planification sera moins confortable, et accentuera davantage l'incertitude des contrôleurs de gestion. L'utilisation d'un excès de mesures financières fait peser des menaces sur la fonction du contrôleur de gestion… comme l'utilisation de mesures non – financières.

Enfin, leur influence réelle ou supposée est également source de remises en cause dans les entreprises et alimente l'ambiguïté des rôles des contrôleurs de gestion. Cela se retrouve chez plusieurs auteurs dont Danziger (2000) et Bollecker (2007).

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Ayant connaissance de toutes les données de l'entreprise, le contrôleur pourrait être tenté d'influencer le décideur, et la frontière est assez mince entre constat et suggestion. Dans ce cas, soit il sera assimilé au directeur dont il dépend, et sa carrière deviendra tributaire du parcours de ce dirigeant ; ou le responsable n'apprécie pas cette substitution du contrôleur à sa place, et l'équipe responsable – contrôleur vole en éclats (Danziger, 2000).
Historiquement, le contrôleur de gestion « ne prend pas de décision à la place des opérationnels, il les aide à les prendre, il facilite la coordination de leurs décisions » (Ardouin et Jordan, 1979) *(d'après la citation de Bollecker, 2007)*. Comme l'indique Bollecker (2007), étant donné qu'ils ne sont pas responsables de la performance, au contraire des responsables opérationnels, il semble logique qu'ils ne prennent pas de décision.

D'une manière synthétique, Bouquin (2001) récapitule l'origine de ces remises en cause au travers d'une triple ambiguïté :

◊ il est difficile de mesurer l'influence réelle qu'ils exercent vraiment (le terme de 'conseiller de gestion' est très ambigu) ;

◊ le rattachement hiérarchique des contrôleurs de gestion varie énormément d'une entreprise à l'autre, ce qui modifie profondément leur rôle en fonction des situations, et occasionne des relations fonctionnelles directement avec le directeur ou avec d'autres fonctions[14] ; et enfin,

◊ il n'existe pas une unique définition des fonctions et services rattachés au contrôleur de gestion, même si les fonctions de contrôleur de gestion – conseiller et contrôleur de gestion – technicien semblent majoritaires selon Godener et Fornerino (2005α), ajoutant que « la relation entre l'image et le degré de participation est modérée par l'orientation du poste » de contrôleur de gestion.

Ces trois ambiguïtés relevées par Bouquin (2001) récapitulent les difficultés auxquelles sont confrontés ceux qui cherchent à comprendre et définir le métier du contrôleur de gestion, et contribuent à multiplier le nombre de remises en cause envers ce métier.
Le métier de contrôleur de gestion traverse depuis deux décennies une « crise » comme la fonction contrôle de gestion. Menacés de disparition par certains, ou nécessitant simplement de profondes évolutions pour d'autres, les contrôleurs de gestion verront certainement leurs compétences et attributions évoluer dans les prochaines années. Ainsi, on assiste depuis quelques temps à une sorte de renouvellement du métier qui tendrait actuellement à s'accélérer comme le montre le prochain développement.

[14] Cela a par exemple été montré par Reichmann (1998) : selon lui, dans les grandes entreprises, le contrôleur de gestion a un rôle de conseiller, tandis que dans les plus petites structures, il contribue davantage à la prise de décision et il participe à la mise en œuvre des décisions *(d'après Bollecker, 2007)*. Cependant, ce dernier arrive à la conclusion que les principales études disponibles actuellement se contredisent et ne permettent pas de conclure quant à une association entre un contexte donné et une position dans l'organigramme (études de Chiapello (1990), Fornerino *et al*. (2003), ou Nobre (2001) notamment).

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

3. Vers une nécessaire évolution des compétences.

Comme le rappelaient Bouquin et Fiol (2007), le contrôle de gestion a donc été « à la fois malmené et reconnu plus nécessaire que jamais » (Bouquin et Fiol, 2007, *p2*) au cours de ces dernières années. Parallèlement, de nombreux auteurs ont tenté de discréditer le métier du contrôleur de gestion, tandis que d'autres, parfois les mêmes, proposaient des solutions pour le pérenniser. C'est ainsi que des évolutions récentes sont apparues, de nouveaux rôles et de nouvelles missions ont été proposés aux contrôleurs de gestion, afin de maintenir cette fonction dans un environnement intensément concurrentiel.
Sans s'appesantir sur ces évolutions constatées ou à venir, en évoquant seulement l'apparition de nouveaux outils de gestion, ce développement aura pour but de présenter brièvement les perspectives d'un renouveau ainsi que les orientations développées dans la littérature récente au sujet du métier de contrôleur de gestion.

Au cours de ce développement, on découvrira qu'un rôle de médiateur ou de consultant interne est proposé aux contrôleurs de gestion. En même temps, de nouvelles aptitudes seraient requises de leur part, comme l'utilisation de nouveaux outils de gestion et plusieurs auteurs parlent de contrôleurs qui seraient des conseillers de gestion. Enfin, leur rôle pourra être important dans le choix de nouveaux outils de gestion. À la fin de ce développement, les nouvelles fonctions des contrôleurs de gestion seront présentées, ainsi que les dernières évolutions proposées dans la littérature.

La littérature évoque tout d'abord une évolution du métier de contrôleur de gestion vers un rôle de médiateur ou de consultant interne. Résumant cette évolution dès 1990, Dupuy indiquait que « d'agent producteur de données, le contrôleur apparaît alors comme un médiateur chargé d'une double mission : faciliter le partage des représentations actuelles des performances de l'organisation, et légitimer les représentations futures. Le contrôleur aurait donc, non seulement pour mission de relayer des normes et d'en surveiller l'application, mais aussi – et peut-être avant tout – de susciter de la part des divers acteurs, l'auto – perception, la construction, et l'acceptation de ces normes » (Dupuy, 1990, *p78*). Ce nouveau rôle de médiateur entre les différentes représentations a également été mis en évidence par Tanguy (1992) et présenté par Amintas (1996) comme étant une mutation nécessaire.

On parle également de fonction d'intégration, mise en avant par Russel *et al.* (1999) : ils constatent un déplacement de la fonction du contrôleur de gestion, depuis un rôle de fonctionnel, exerçant un contrôle externe, jusqu'à un rôle de consultant interne, ayant pour mission le contrôle interne, et donc un rôle d'intégration.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Cela a également été repris par Godener et Fornerino (2005α) : selon eux, « l'époque du contrôleur de gestion exerçant son autorité lorsque le besoin s'en fait sentir gagnerait à disparaître, au profit d'un contrôleur de gestion influant par son sens de l'écoute » (Godener et Fornerino, 2005α, *p137*).

C'est donc vers une mission de conciliation et d'intégration des différents départements que l'on s'acheminerait. Le contrôleur de gestion servirait à communiquer la stratégie à l'ensemble des membres de l'entreprise, afin de fixer des objectifs compris de tous. Néanmoins, pour fournir des données appropriées, les contrôleurs de gestion ne peuvent se contenter de cette proposition. En effet, certains préconisent une évolution des connaissances de ces derniers et notamment l'utilisation de nouveaux outils de gestion, outils que le contrôleur de gestion pourrait être lui-même chargé de choisir comme exposé ci-dessous.

Cette évolution des connaissances des contrôleurs de gestion semble passer par l'utilisation de nouveaux outils de gestion. On retrouve cette idée chez Bouquin (2001). Selon lui, mettre en œuvre un système de contrôle de gestion dans une entreprise ne se résume pas à « transposer des outils plus ou moins inspirés de 'ce qui se fait ailleurs' » (Bouquin, 2001, *p418*). Il est nécessaire qu'il existe une analyse stratégique et organisationnelle et le contrôleur de gestion ne doit pas être seulement un représentant de la Direction Financière de son entreprise. Selon Bouquin, « il faut (…) ménager une relation permanente entre la technicité de ces instruments et les considérations stratégiques et organisationnelles » (Bouquin, 2001, *p418*). Et c'est l'un des défis relevé par Kaplan et Norton avec leur balanced scorecard. Sans l'application de la recommandation de Bouquin, le système de contrôle de gestion connaîtrait une « rapide stagnation ».
Ces nouvelles connaissances indispensables ont été reprises par Bescos (2002). En évoquant un partenariat entre managers et les différents acteurs de l'entreprise, les nouvelles connaissances nécessaires pour les contrôleurs de gestion sont : « tournées vers la communication, une meilleure connaissance de l'environnement, les nouveaux outils de gestion, et vers une vision plus globale du rôle de la fonction gestion – finance dans l'entreprise, que ce soit à propos de l'incidence de la fiscalité sur des décisions ou de la prise en compte de la stratégie » (Bescos, 2002, *p20*).
La fonction du contrôleur de gestion pourrait donc aider les managers dans leurs choix d'outil de gestion, et faciliter leur vision à long terme, notamment en instaurant ces nouveaux outils de pilotage stratégique. Cependant, pour une valorisation de la fonction du contrôleur de gestion, il faudra que les managers participent au processus de contrôle de gestion : en effet, pour qu'un outil tel qu'un balanced scorecard ou un EVA™ soit mis en œuvre par le contrôle de gestion et utilisé ensuite par les managers, il faudra une bonne coopération inter – fonctions, afin que l'outil de gestion mis en œuvre corresponde aux besoins du manager, et soit perçu comme pertinent (Godener et Fornerino, 2005α).

Ainsi, il apparaît que les rôles des acteurs de l'entreprise dans l'activité de contrôle de gestion se révèlent d'une grande importance : en effet, plusieurs études ont montré la force d'une bonne coopération entre acteurs de l'entreprise pour un bon fonctionnement de l'activité de contrôle de gestion. Il s'agit notamment de Cardot (1998) et Godener et Fornerino (2005α). Le contrôleur de gestion pourrait bien se transformer en conseiller de gestion.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

Selon Cardot (1998), une partie de la réactivité des directions et des services dépend d'un travail proche du produit, donc du client, et cela prend désormais le pas sur les autres activités du contrôle de gestion. Il s'agit d'un enjeu majeur en raison de la nécessité absolue de tenir les objectifs fixés et surtout d'être en permanence prêt à réagir pour s'adapter à un environnement très évolutif et à une concurrence de plus en plus rude.
Maintenant, « au niveau opérationnel, le contrôleur de gestion s'est transformé en conseiller de gestion, en devenant la conscience économique et organisationnelle des directions opérationnelles et de leurs gestionnaires » (Cardot, 1998, *p91*).
Parallèlement, Godener et Fornerino notent que l'évolution du positionnement des contrôleurs de gestion vers une fonction de conseiller de gestion permet d'associer plus étroitement les managers : comme ils l'indiquent en 2005, « la définition du système de contrôle de gestion et la mise en place d'outils comme (…) les tableaux de bord nécessitent une réflexion des managers sur les facteurs de coûts et de performance et un échange de qualité avec les contrôleurs de gestion chargés de développer ces outils » (Godener et Fornerino, 2005β, *p58*).

Trois grandes évolutions sont ainsi envisageables pour inciter les entreprises à conserver un contrôleur de gestion.
Au cours de cette période, on a pu constater l'apparition de nouvelles définitions du métier de contrôleur de gestion tel qu'il devrait être à la suite de ces remises en cause. Trois exemples permettent de faire le tour de ces nouvelles missions préconisées : il s'agit de Corfmat *et al.* (2000) au niveau pratique, Fornerino et Godener (2006) sur un plan plus académique, et Bollecker (2007).

Alors que Godener et Fornerino proposent une scission du métier de contrôleur de gestion, Corfmat *et al.* fournissent une synthèse des nouveaux rôles que le contrôleur de gestion doit jouer actuellement dans les entreprises. Bien qu'envisagé de manière empirique, cet inventaire des nouvelles missions d'un contrôleur de gestion proposées par ces derniers en 2000 et présenté dans le tableau représenté à la page suivante trouve naturellement sa place afin de définir les nouvelles missions des contrôleurs de gestion.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Un contrôleur de gestion du XXI-ème siècle doit :	
Être une **vigie**	Il doit être capable d'anticiper les ruptures avant tout le monde, et d'alerter à temps,
Être une **boussole**	Il doit s'assurer que la stratégie de l'entreprise est déclinée dans les actions opérationnelles du terrain, et veiller à la bonne tenue de cap,
Être un **communicateur**	Il doit utiliser un langage commun et universel à l'entreprise pour décider vite, en comprenant les enjeux de l'entreprise, ce qui implique de savoir expliquer la politique du dirigeant dans des termes compréhensibles par tous,
Être le **garant de la qualité de l'information**	Compte tenu d'un environnement évoluant avec la « rapidité de l'éclair », il convient d'apporter aux différents acteurs une information « fraîche », à jour, qui soit adaptée, utilisable par tous dans les temps, afin de prendre la bonne décision,
Être un **conseiller** permanent	L'optimisation du pilotage de l'entreprise afin d'assurer une prise de décision avisée consiste également à savoir « challenger » et également proposer des solutions,
Réguler les comportements	Il doit savoir concilier les intérêts contradictoires et opposés, et faire prévaloir le sens collectif.

Adapté de Corfmat et al. (2000).

Sur un plan plus académique, la définition récente des fonctions des contrôleurs de gestion réalisée en 2006 par Fornerino et Godener intègre le recours aux outils dont on vient de parler : ainsi, en recherchant les types de postes de contrôleurs de gestion français, elles sont arrivées à la conclusion qu'existaient actuellement des postes de techniciens et de conseillers. Ces deux postes intègrent un « souci de sélection de l'information et d'adaptation régulière des outils pour répondre à l'évolution des besoins des managers » (Fornerino et Godener, 2006, *p204*). Avec ce nouvel élément, selon ces auteurs, les remises en cause classiques proférées à l'encontre du contrôle de gestion traditionnel n'ont plus (ou pas) de raison d'être.

Enfin, selon Bollecker (2007), « le contrôleur de gestion aurait ainsi un pouvoir de décision quasi-unilatéral dans le choix des méthodologies et outils employés pour mener des missions de *reporting* et d'audit interne notamment, alors que l'autorité est davantage partagée dans la définition des outils utilisés pour la gestion budgétaire et la comptabilité[15] » (Bollecker, 2007, *p99*).

Si ces rôles tels que présentés par ces auteurs, et plus particulièrement Corfmat, récapitulent les missions d'un contrôleur de gestion d'une façon générique, il est à

[15] Cela incite à penser que l'étude de l'influence des contrôleurs de gestion dans le choix d'un outil de gestion serait d'un grand intérêt.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

noter que l'idée de la scission de la fonction du contrôleur de gestion est encore plus d'actualité à la suite de la crise traversée depuis deux années.
Cette section a débuté avec le constat de Lorino : *les grands principes du taylorisme sont actuellement dépassés* ; or, puisque les systèmes de contrôle de gestion étaient basés sur ces principes, il fallait une nécessaire évolution de ces systèmes. Cette dernière entraîne également une transformation des fonctions du contrôleur de gestion dans les entreprises. Ainsi, reprenant certaines des idées mentionnées dans les développements proposés dans ce chapitre, Lorino (2009) pronostique les rôles des contrôleurs de gestion après la crise financière et bancaire actuelle.
Selon lui, alors que dans les années 1990 les missions de diagnostic, de construction de plans de progrès, de conseil à la direction générale étaient envisagées, en 2008, il ressort que seul le discours a mis en avant les « missions de soutien au management et d'analyse de la performance » et que les contrôleurs se sont en fait recentrés sur les chiffres.

Ainsi, à l'image de ce qui a été évoqué à plusieurs reprises dans ce chapitre, une évolution vers une fonction de consultant semble inévitable selon Lorino. Cependant, la nouveauté de sa proposition est une véritable scission de la fonction en deux profils bien distincts : il existerait ainsi un « contrôleur du chiffre » traitant les analyses financières internes et la communication financière externe et se devant d'être indépendant vis-à-vis des responsables opérationnels contrôlés, et un « consultant interne » responsable de l'analyse et du diagnostic de la performance dans toutes ses dimensions, qui se doit notamment de coopérer étroitement avec les responsables opérationnels (Lorino, 2009*, p31*).
Étant donné que ces deux orientations du contrôle ne sont pas toujours compatibles, ou exigent des « profils de personnes de très haut niveau, capables de jouer sur plusieurs registres intellectuels et relationnels, donc émotionnels », selon Lorino, cette scission paraît inévitable au sortir de la crise. Le seul contrôle par le chiffre est dépassé : il convient de ne plus seulement raisonner en mode court terme mais de prévoir sur le long terme, ce qui implique un langage chiffré et des « dynamiques tendancielles sur la durée ». Selon lui, il sera nécessaire de rendre intégrée et cohérente l'information diffusée dans l'entreprise, de prendre en compte de façon opérationnelle les risques au niveau du contrôle de gestion pour des entreprises évoluant dans des secteurs à fort risque d'accident, ou d'instaurer un vrai dialogue avec toutes les parties prenantes et non limité aux seuls actionnaires.

Ces ensembles d'évolutions qui s'avèrent plausibles, mais non automatiques selon Lorino, nécessitent l'emploi de nouveaux outils de gestion, afin d'aider les contrôleurs de gestion à fournir une information correcte et en phase avec ces derniers développements. Bien avant la crise de 2008-2009, une multitude de nouveaux outils de gestion ont vu le jour, certains se révélant plus complets que d'autres ou plus adéquats suite aux nouveaux besoins d'information. Ce sont ces nouveaux outils de gestion qui vont maintenant être abordés, présentés et comparés dans le chapitre qui va suivre. La crise actuelle permettra peut-être d'accélérer le passage du contrôle de gestion du début du XX^{ème} siècle à un contrôle de gestion du XXI^{ème} siècle avec l'adoption massive de ces nouveaux outils initialement inventés suite aux turbulences rencontrées par la fonction depuis quelques années. Ce sont ces turbulences qui seront de nouveau au centre du chapitre à venir.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Chapitre 2 : le développement de « nouveaux » outils de contrôle de gestion.

Les systèmes de contrôle de gestion ou de gestion de la performance utilisés par les entreprises au début des années 1980 sont devenus obsolètes face aux situations de compétition globale auxquelles ces entreprises sont confrontées à partir de cette période. Des progrès au niveau des technologies de fabrication, une demande de produits sans défaut de la part de clients de plus en plus exigeants et une concurrence plus intense ont notamment forcé les entreprises à se tourner vers de nouveaux systèmes de contrôle de gestion. Ces entreprises ont alors cherché à apporter des caractéristiques particulières à leurs produits ou à les accompagner de services à valeur ajoutée afin de satisfaire au mieux leurs clients. Dans un environnement devenu très concurrentiel, notamment à travers ces services ajoutés aux produits, de nouvelles approches plus flexibles sont nécessaires pour repenser les systèmes de gestion, afin de les rendre plus souples. Si les outils de gestion se basaient encore au début des années 1980 sur des mesures de performance financière à court terme, cela n'est plus acceptable en raison des changements apportés à la technologie de production, les cycles de vie des produits qui se raccourcissent, et les innovations apparues dans les opérations de production. Il n'est plus possible de refléter la performance actuelle de l'entreprise à travers ces mesures financières à court terme. Il n'existe plus de liens précis entre le travail fourni et le contenu du produit fabriqué : il est nécessaire d'y intégrer des idées de ressources intangibles, la compétence des employés, ce qui brouille les systèmes traditionnels de gestion, devenus incapables de fournir une mesure valide des profits espérés à court terme.
Chercher à maximiser la valeur ajoutée, s'intéresser à des éléments externes à l'entreprise, inclure dans les systèmes de contrôle de gestion des éléments non – financiers ou encore chercher à disposer d'une vision à long terme sont des éléments clefs relevés par Johnson et Kaplan (1987) dont ces constats sont tirés.

Suite à la « crise » que traverse actuellement la fonction contrôle de gestion, de nombreuses pistes ont ainsi été envisagées. En faisant des constats similaires à ceux de Johnson et Kaplan, de nombreux auteurs ont cherché à proposer des outils plus adéquats dans l'environnement actuel, afin de remplacer les pratiques obsolètes qui étaient encore en service dans les entreprises. C'est ainsi que plusieurs améliorations ont été étudiées et intégrées dans des outils plus ou moins récents ou novateurs.
De nombreux outils ont été imaginés dans le domaine de la gestion. Bourguignon (2003) estime que les nouveaux outils de contrôle de gestion et, d'une façon plus générale, le « 'nouveau' contrôle de gestion représente *de facto* un supplément de contrôle par rapport au contrôle traditionnel » (Bourguignon, 2003, *p46*). Leur introduction permettrait donc un certain renforcement du contrôle, afin de mieux maîtriser la complexité environnementale grandissante à laquelle doivent faire face les entreprises.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Ces outils, souvent introduits pour la gestion de la performance, sont parfois présentés comme pouvant valoriser sensiblement non seulement le contrôle de gestion, mais également les missions des contrôleurs de gestion.

Cela se retrouve par exemple chez Oriot (2004) : selon elle, les entreprises se sont mises à « irriguer » leurs structures de nombreux outils de contrôle de gestion, créant également des centres de responsabilité dans les niveaux opérationnels et y localisant des contrôleurs de gestion. Reprenant les résultats de Guibert et Dupuy (1995), Ahrens et Dent (1998), ou Bollecker (2001β), elle en arrive à la conclusion que cette multiplication d'outils dans ces entreprises pourrait s'expliquer comme étant « une réponse aux critiques dénonçant le manque de pertinence du contrôle de gestion vis-à-vis des besoins informationnels différenciés des managers et des dirigeants » (Oriot, 2004, *p238*). Faute de fournir des réponses à l'ensemble des remises en cause génériques, ces outils semblent pouvoir contribuer à donner un nouvel essor au contrôle de gestion et à aider les contrôleurs de gestion, afin qu'ils deviennent acteurs de la pertinence de l'entreprise, comme le soulignait Le Moigne (1996), et non plus seulement en charge de la cohérence (Oriot, 2004).
Cela se retrouve également chez Bollecker (2007). Selon son étude récapitulative, des outils informatiques tels que l'ERP ont un impact positif sur la fonction de contrôleur de gestion (illustré par Granlund et Malmi, 2002, ou Scapens et Jazayeri, 2003). L'étude de Granlund et Malmi (2002) sur ce thème montre que les contrôleurs de gestion disposent davantage de temps pour analyser les résultats et réaliser une tâche de conseiller.
Un même optimisme se retrouve en examinant l'impact des nouveaux outils de pilotage sur les missions du contrôleur de gestion. Parmi les études reprises par Bollecker (2007) on voit que les contrôleurs de gestion peuvent s'impliquer davantage dans les tâches d'analyse et d'aide à la décision grâce aux bienfaits de ces outils (c'est notamment le cas de l'étude de Granlund et Lukka (1998), dans un cadre néo-institutionnaliste).
Le développement parallèle de l'informatique et de ces outils a permis de démultiplier les possibilités de collecte, de traitement et stockage de données en facilitant leur transmission, ce qui a fortement enrichi « l'étendue des possibles en matière de contrôle de gestion » dans un environnement de plus en plus instable (Godener et Fornerino, 2005α, *p122*).

Par ailleurs, on constate également que l'apparition de ces nouveaux outils ne constitue pas obligatoirement une avancée majeure pour les contrôleurs de gestion, comme pour le contrôle de gestion. Ainsi, selon Ittner et Larcker (1997), ces nouveaux outils n'apportent des bénéfices que dans certains contextes ; si leur introduction est suivie d'un accroissement de bureaucratie, ces bénéfices seront contrebalancés.
Au niveau des contrôleurs de gestion, Bollecker (2007) note que de nombreuses études ont prouvé que la mise en œuvre d'outils tels que l'ERP contribuait à entraîner une réduction des effectifs des contrôleurs de gestion dans les entreprises, et un glissement vers des tâches analytiques *(d'après les études de Cooper (1996), et Davis et Albright (2000))*.

Néanmoins, comme mentionné de longue date par Otley, une approche telle que celle du balanced scorecard a quelque chose à apporter pour le contrôle de gestion ; en outre, l'étude du contrôle de gestion est plus complexe et plus contingente que ce qui avait été reconnu précédemment *(Otley, 1994)*.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Comme ce chapitre le montrera, ces outils tentent de reprendre plusieurs idées nouvelles, développées afin de répondre aux problèmes rencontrés par cette discipline. Cependant, pour un certain nombre d'entre eux, il semble que les ajouts demeurent insuffisants. En effet, plutôt que de combiner les propositions d'aménagement, afin de réaliser une synergie, plusieurs de ces outils ne comportent qu'un nombre limité d'idées nouvelles par rapport aux pratiques traditionnelles de contrôle de gestion.

Ce chapitre proposera tout d'abord un inventaire et une présentation de six des principaux nouveaux outils apparus ces dernières années dans la littérature. Dans un second temps, on essayera de montrer les forces et les faiblesses de ces outils par rapport aux limites des techniques de contrôle de gestion traditionnelles. Cela nous permettra de mettre en valeur le ou les outil(s) qui semblent proposer une réponse appropriée aux critiques émises à l'égard des pratiques de contrôle de gestion.

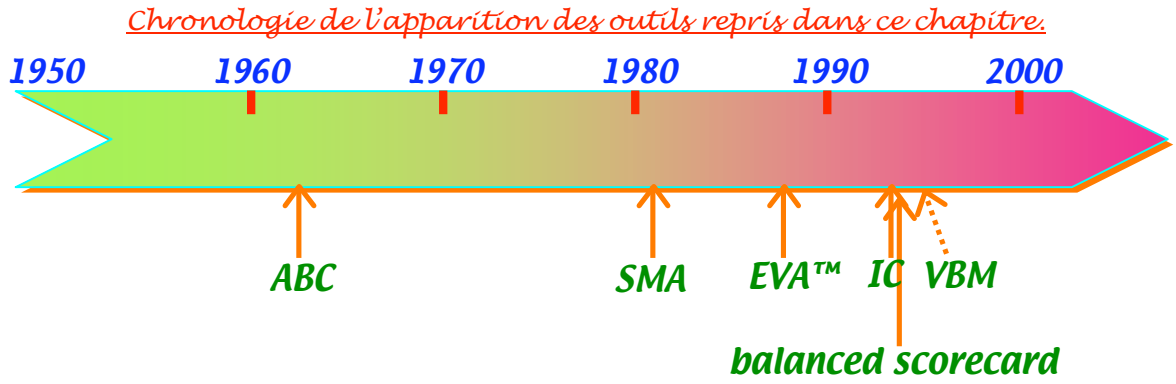
Section 1 : un inventaire des propositions de « nouveaux » outils de contrôle de gestion.

Ces dernières années, beaucoup de nouvelles pratiques[16] de gestion sont apparues. Six de ces nouvelles pratiques ont attiré l'attention de nombreux chercheurs dans la littérature de gestion : il s'agit du Strategic Management Accounting, du Capital Intellectuel, de l'Economic Value Added™, du Value Based Management, de l'Activity Based Costing et du balanced scorecard. Le choix de ces techniques se justifie par l'examen dans la littérature de jeux de combinaisons et d'associations de plusieurs de ces outils, et par des comparaisons réalisées entre plusieurs de ceux-ci.
Cette première section va nous permettre de présenter de façon assez synthétique ces différents outils, avant de détailler dans la section suivante leurs significations ainsi que leurs principales forces et faiblesses. La plus ancienne de ces pratiques de gestion est apparue dans les années 1960 et a connu un développement assez impressionnant dans les années qui ont suivi. Bien que n'étant pas si récent, cet outil, l'ABC, mérite d'être intégré dans ce classement, puisqu'il propose des réponses aux critiques génériques à l'égard des pratiques traditionnelles de contrôle de gestion. On notera par ailleurs que la technique s'est surtout répandue aux USA vers le milieu des années 1980 avant de se propager progressivement aux autres pays dans les années 1990 (Bjørnenak (1997), Jones et Dugdale (2002)).

[16] Le terme 'pratiques' de gestion peut présenter différentes déclinaisons : certains utilisent le terme de techniques de gestion, d'autres lui préfèrent le terme d'outils de gestion. On trouve également les appellations instruments de gestion, innovation managériale, machines de gestion, modèle de gestion, dispositif de gestion ou encore appareil gestionnaire. Cette distinction peut même aboutir à des définitions totalement opposées de ces termes. Une discussion approfondie à ce sujet a été menée par Cazes-Milano et Mazars-Chapelon (2000) qui remarquaient judicieusement ce foisonnement d'appellations dans la littérature managériale. Cependant, dans ce travail, ces dénominations seront utilisées comme équivalentes ou synonymes pour désigner les pratiques qui seront passées en revues, indépendamment des critères proposés par ces auteurs, afin de rester à l'écart de cette problématique outil/technique.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr



1. L'Activity Based Costing (ABC).

Selon Johnson (1992), cet outil est apparu en 1963, chez General Electric, non pas pour révolutionner la pensée organisationnelle, mais, pour tenter de résoudre les nouveaux problèmes auxquels les entreprises ont été confrontées après 1950 : c'est à cette période qu'elles ont cherché à étendre « 'l'usage managérial de la comptabilité de la planification financière de leur croissance au contrôle des opérations et au guidage des décisions de marketing' : il s'agissait moins de remettre en cause la prépondérance du langage comptable, que de l'affiner pour tout couvrir grâce à lui » *(d'après la traduction originale de Bouquin, 1997, p13)*.
Le premier modèle, qui a tenté d'intégrer explicitement une analyse des activités aux actions de contrôle de gestion de l'entreprise, est celui de P. Pyhrr, connu sous le nom de budget base zéro (BBZ), en 1971. Ce modèle, conçu et appliqué pour la première fois dans une entreprise de haute technologie très consommatrice en charges indirectes, proposait une reconstruction du budget des services, fondée sur les activités individuelles regroupées, pour les besoins de l'analyse, en modules de décision.

Selon Bouquin (1993), l'ABC serait apparu, suite à une critique relative à la technique de la comptabilité de gestion aux USA : le mode de répartition des charges entre les produits n'était pas satisfaisant. L'ABC permet d'éviter les imputations en cascade et cherche à conserver une trace du lien entre les coûts et leurs origines : le coût du produit est la résultante d'un processus composé d'activités combinant un ensemble de tâches élémentaires (Bouquin, 1993).
Cependant, bien que né dans les années 1960, l'ABC n'est devenu populaire aux USA qu'au milieu des années 1980 et s'est ensuite développé dans beaucoup d'autres pays dans les années 1990. Dans le contexte français, l'ABC s'est déployé vers la fin des années 1980 (selon l'article d'Alcouffe *et al.* (2007)). En France, Evraert et Mévellec, ainsi que Lorino et Lebas peuvent être considérés comme les principaux pionniers de cet outil, considéré comme une méthode innovante, et intéressante, à la fois pour les chercheurs, afin de mener de nouvelles recherches, et pour les cabinets de consultants afin de développer de nouveaux champs d'activité. Certains, comme Lorino voyaient en cet outil une solution pour renouveler les systèmes de gestion des coûts des entreprises, résolvant, en partie du moins, les problèmes posés par le nouveau contexte industriel des années 1980 (Alcouffe *et al.* (2007)).

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

En fait, cette notion de coût par activité n'est pas nouvelle dans le champ de la gestion, mais, jusqu'à ce jour, elle n'a été exploitée que dans le domaine du contrôle de gestion, dans le cadre du système budgétaire ou seulement pour des objectifs partiels limités à une action particulière de diminution des coûts, comme l'analyse de la valeur.

Les activités constituant la substance de l'entreprise n'ont jamais été ignorées du contrôle de gestion. Mais, celui-ci construit le système d'information qui correspond au modèle managérial de la direction. Ce modèle a d'abord été un modèle s'appuyant sur les grandes fonctions, puis un modèle s'appuyant sur la notion de centres de responsabilités. L'innovation marquante de cet outil reste l'utilisation de clefs de répartition plus précises que les unités d'œuvre : c'est l'apparition de la notion d'inducteurs de coûts.

L'ABC est donc l'une des premières techniques de gestion apparues en vue de remédier à la « crise » du contrôle de gestion. Cette technique a connu un succès varié à travers le monde mais surtout dans les pays anglo-saxons. De nos jours, cet outil continue d'être utilisé et intéresse toujours les chercheurs, comme nous le prouvent les articles qui continuent de paraître sur l'ABC. Cependant, comme le faisait remarquer Gosselin (1997), si les chercheurs et les contrôleurs de gestion sont généralement attirés par cet outil, les études ont montré que la diffusion de l'ABC n'avait pas été massive (Armitage et Nicholson, 1993 ; Innes et Mitchell, 1991 et 1995 ; Lukka, 1994). Evans et Ashworth (1996) et Gosselin (1997) estiment d'ailleurs que l'ABC reste faiblement répandu ; Burns *et al.* (1999) tirent la conclusion que l'ABC n'a pas été exploité aussi largement qu'attendu.
Selon les études longitudinales réalisées au sujet de l'utilisation de l'ABC sur la durée, Innes et Mitchell (1991) ont trouvé que 60 % des utilisateurs de l'ABC au Royaume-Uni cessaient son utilisation après quelques mois, et Ness et Cucuzza (1995) estiment que seules dix pour cent des entreprises adoptant l'ABC continuent à l'utiliser. De même, l'étude récente (2006) de Better Management confirme le taux d'utilisation relativement modeste de l'ABC, comme en France, où ce taux est de 23 % (Bescos, 2007). Dans leur étude, 91 directeurs financiers de grandes entreprises et administrations françaises ont permis d'expliquer les raisons de l'adoption de l'ABC, et ainsi de réaliser un examen de la proportion d'utilisateurs de cet outil dans le contexte français. Les 23 % relevés dans leur recherche correspondent à un ABC actif, c'est-à-dire mis en œuvre et utilisé ; on notera qu'une entreprise sur deux n'utilise pas et ne compte pas utiliser cet outil. Selon cette étude, l'ABC connaîtrait pourtant un regain d'intérêt, puisqu'une précédente étude (1999) mettait en relief des taux d'utilisation plus faibles de l'outil. Selon les auteurs de cette recherche, le contexte actuel de maîtrise des coûts et de pilotage des performances expliquerait largement cet engouement pour l'outil ABC.
Néanmoins, comme dans nombre d'études, il convient de relativiser leurs résultats, étant donné les caractéristiques propres des échantillons utilisés pour réaliser ces comparaisons, ce qui réduit la portée des différences observées entre 1999 et 2006.

Si l'ABC représente un réel outil de gestion utilisé de nos jours par nombre d'entreprises de par le monde, d'autres techniques s'apparentent plutôt à de simples concepts ou philosophies de gestion comme le Strategic Management Accounting par exemple. D'ailleurs, sur un plan chronologique, parmi les outils repris dans cette synthèse, le SMA est apparu une vingtaine d'années après l'ABC. Cependant, bien

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

qu'inventé au début des années 1980, il ne fut réellement employé qu'au début des années 1990, lors de la multiplication des nouveaux outils.

2. Le Strategic Management Accounting (SMA).

Le 'Strategic Management Accounting' fait partie des techniques de gestion les plus connues parmi celles qui sont apparues en réponse aux critiques envers le contrôle de gestion traditionnel.

Le terme de Comptabilité de Gestion Stratégique (SMA) présente une certaine antériorité. Il a été introduit dans la comptabilité de gestion par Simmonds aux alentours de 1980[17], et il est le premier à admettre qu'il n'a pas été pris au sérieux jusqu'à la fin des années 1980. Sans doute, comme l'indique Otley (2001), « c'était, du moins en partie, dû au fait qu'il y avait vraiment très peu de techniques spécifiques qui pouvaient être rattachées à ce concept » (Otley, 2001, *p244*). Vers la fin des années 1980, le SMA fait donc partie de ces nouvelles techniques et approches imaginées, afin de restaurer une certaine confiance dans la comptabilité de gestion.

Le fait d'utiliser le terme 'stratégique' signifie que le SMA concerne des périodes plus longues ainsi qu'un contenu plus large que la comptabilité de gestion.

La comptabilité de gestion stratégique focalise l'attention sur les parties externes de l'organisation, et notamment sur les clients et les concurrents : on cherche alors à collecter et analyser les données sur les coûts, prix, volumes de ventes, parts de marchés, flux d'argent et utilisation des ressources.
Le SMA a connu plusieurs évolutions depuis son apparition au début des années 1980. Afin de le rendre plus attractif, plusieurs auteurs ont tenté de faire évoluer le concept. Initialement, le terme SMA proposait d'indiquer la position compétitive de l'entreprise par rapport au marché.

En 1990, Bromwich a entrepris de reformuler la définition initiale du SMA, afin d'exploiter plusieurs idées pertinentes. En intégrant notamment le travail de Porter, il arrive à la définition suivante :

Le SMA peut être défini comme « la fourniture et l'analyse de l'information financière ayant trait au résultat des marchés de l'entreprise, les coûts des concurrents, les structures de coût et la surveillance des stratégies de l'entreprise et celle de ses concurrents sur ces marchés de façon longitudinale » (Bromwich, 1990, *p28*). Au cœur de cette définition de 1990 se trouve la technique de l'attribut de coût, basée sur une matrice d'analyse de coût stratégique *(d'après Roslender et Hart (2003))*.
Le raisonnement du SMA diffère de celui de l'ABC, bien que s'intéressant également aux analyses de coûts : si dans l'ABC ce sont les coûts des activités consommées par le produit qui sont vus comme pilotant les coûts des produits, dans le SMA de Bromwich, les pilotes des coûts sont les bénéfices que les produits fournissent aux clients.

Cependant, l'approche proposée par Bromwich n'a jamais trouvé d'échos dans la pratique, comme ce sera évoqué dans la deuxième section.
Plus récemment, Roslender (1995) a proposé une nouvelle définition du SMA : selon lui, le SMA pourrait être une approche générique de la pratique comptable pour le

[17] Ce terme est notamment apparu suite à ses articles de 1981 et 1982.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

positionnement stratégique, caractérisée par la tentative d'intégrer des idées provenant de la littérature du marketing dans le contrôle de gestion.
Actuellement, le SMA peut donc être considéré comme étant une tentative d'intégration d'idées provenant du contrôle de gestion et de la gestion mercatique dans un cadre de gestion stratégique (Roslender et Hart, 2003). C'est la partie marketing qui est en plein essor de nos jours, notamment afin de tenter de populariser cet outil.

L'ABC, comme le SMA font référence à la notion de coût et d'activité, même si dans le SMA, ces éléments ne sont pas nommés de façon précise dans l'appellation de l'outil. Après le développement du SMA, est apparu, vers la fin des années 1980, une autre nouvelle pratique de gestion : il s'agit de l'EVA™. Cet outil fait de nouveau référence à la notion de coût à travers l'idée de valeur.

3. L'Economic Value Added (EVA™).

La valeur économique ajoutée (EVA™) a été présentée par Stern Stewart et Cie., une société de consultation basée à New York, vers la fin des années 1980 comme outil pour aider des sociétés à poursuivre leur principal objectif financier visant à maximiser la richesse de leurs actionnaires (Stewart, 1994).

L'objectif de l'EVA™ est de développer une mesure de performance afin de tenir compte de la création ou de la destruction de valeur. En instaurant une responsabilité dans le système de mesure, l'EVA™ encourage les gestionnaires à prendre chaque décision suivant le principe général de maximisation de la valeur pour l'actionnaire.
L'EVA™ trouve sa place parmi les outils proposés ici. En effet, il a émergé comme étant l'un des outils les plus importants utilisés par les managers européens, et par les managers du monde entier pour résister aux changements considérables relevés en finance (d'après Young, 1997). D'ailleurs, l'EVA™ permettrait aux entreprises de faire face à ces changements de plusieurs façons. Cela peut prendre la forme d'une présentation à destination des investisseurs et des managers de l'entreprise lors de la création ou de la destruction de valeur. Il permet également de mesurer le succès d'une entreprise à créer de la valeur pour ses actionnaires.
En Europe, l'EVA™ sert de plus en plus de référence aux grandes entreprises pour mesurer leur participation à la création de valeur, et c'est à partir de ce critère que les cadres dirigeants sont de plus en plus évalués par les actionnaires. Par ailleurs, cet indicateur sensibilise également l'ensemble des agents économiques à la notion de coût du capital, ce qui représente l'un des atouts de cet outil étant donné que cette notion est souvent mal comprise (Parrat et Pastré, 2002).

Le principe de base de l'EVA™ a très bien été résumé par Bouquin en 2001 : « une entreprise crée de la valeur si elle parvient à dégager un surplus supérieur à la rémunération minimale attendue par ses apporteurs de fonds en compensation des risques qu'ils courent » (Bouquin, 2001, *p258, d'après les travaux réalisés par Modigliani, Miller et Scholes*).
Un *EVA* positif indique que la valeur a été créée pour les actionnaires, tandis qu'un *EVA* négatif signifie plutôt une destruction de valeur. L'EVA™ est similaire aux mesures comptables conventionnelles de profit, mais avec deux différences importantes : l'EVA™ considère le coût de *tout* capital, et n'est pas contraint par des principes généralement acceptés de comptabilité. C'est ainsi que les utilisateurs de

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

l'EVA™ abandonnent tous les principes comptables pouvant être appréciés comme altérant la mesure de la création de valeur (Young, 1997).

Enfin, Mouritsen (1998) replace cet outil dans le contexte du contrôle de gestion en montrant que c'est également un « système de contrôle de gestion qui cherche à créer des centres d'activité totalement autonomes et à minimiser le personnel de l'entreprise » (Mouritsen, 1998, *p461*).

L'EVA™ apparaît donc comme étant un outil focalisé sur la création de valeur et n'accordant pas une place très importante à la main d'œuvre de l'entreprise. Cet outil, comme les deux précédents, accorde une place prépondérante aux données financières, en délaissant des informations moins chiffrées, tel le capital humain. C'est ainsi qu'est apparue, quelques années après l'EVA™, vers 1993, la notion de Capital Intellectuel, un nouvel outil de gestion qui va davantage s'intéresser aux constituants internes de l'entreprise.

4. Le Capital Intellectuel (IC).

C'est en 1993 qu'Edvinsson, dans un supplément au rapport annuel de Skandia, a employé pour la première fois le mot « capital intellectuel » au lieu du terme comptable d'« immobilisations incorporelles » (Edvinsson et Malone, 1997). Edvinsson (1997) explique que les rôles de la fonction Capital Intellectuel sont notamment d'« initier de nouveaux outils et ratios de mesure, de mettre en œuvre des programmes et des projets innovants, pour un apprentissage rapide et une transparence de la connaissance, et pour permettre un partage optimal de la connaissance » (Edvinsson, 1997, *p368*).

Selon les études et les définitions de Stewart (1994), Edvinsson et Malone (1997), Johnson (1999), et Smith et Parr (2000), ces ressources du Capital Intellectuel sont formées de trois composantes : le capital humain, le capital structural (capital organisationnel) et le capital relationnel (capital des clients).

Ces auteurs en arrivent à la définition simplifiée du IC telle que :

Capital Humain + Capital Structural = Capital Intellectuel.

Par ailleurs, un certain nombre d'auteurs se sont intéressés à cette notion et en donnent différentes définitions. Ils proposent que sous l'appellation capital intellectuel, on regroupe toutes les ressources intangibles (Bontis, 1996 ; Edvinsson et Malone, 1997 et Roos et Roos, 1997), de même que leurs interconnexions (Roos *et al.*, 1997 et Bontis, 1998). Ainsi, le capital intellectuel est tout simplement l'ensemble des ressources intangibles ainsi que leurs corrélats[18] (Bontis *et al.*, 1999, *p397*).
Chu *et al.* (2006) choisissent également de revenir sur les termes de cette définition : le terme capital humain se réfère à la connaissance, au taux de mobilité, aux compétences, et aux expériences de l'ensemble du personnel de l'entreprise, y compris les managers. Le terme capital structurel renvoie au système général et aux procédures organisationnelles pour résoudre les problèmes et l'innovation. Cela

[18] Edvinsson et Malone (1997) indiquaient d'ailleurs que le Capital Intellectuel est censé 'trouver et exprimer que la source nouvelle de capitaux n'est pas matérielle, c'est l'information, la connaissance appliquée pour travailler afin de créer de la valeur' (Edvinsson et Malone, 1997, *p3*).

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

inclut l'évaluation de la connaissance accumulée, le cycle des liquidités, aussi bien que le calcul des dépenses administratives. Enfin, le terme capital relationnel se réfère à l'entreprise, la maintenance, et au développement des questions de relations publiques, incluant le degré de satisfaction des clients, des fournisseurs, et des partenaires stratégiques, aussi bien que l'intégration de la valeur et la fidélité des clients *(traduit de Chu* et al.*, 2006)*.

En pratique, Mouritsen (1998) indique que dans certains cas, les responsables des entreprises sont plus ou moins déconnectés du développement de stratégies concrètes à l'égard de leur environnement. Reprenant une étude réalisée auprès d'une dizaine d'entreprises utilisant le Capital Intellectuel, il montre que le but sous-tendu par le IC serait ainsi une certaine décentralisation du pouvoir au profit des employés, employés qui sont appelés à être directement en interaction avec les clients dans des organisations de type horizontal. Cela peut se comprendre aisément lorsque les employés sont confrontés à des conditions d'incertitudes ou des situations à évolution très rapide, ils doivent être réactifs et aptes à prendre des décisions stratégiques.

De nos jours, le Capital Intellectuel continue d'intéresser les entreprises de par le monde de la même façon que les outils que l'on vient de passer en revue. Si les praticiens s'intéressent toujours à cet outil, il en va de même pour les théoriciens, puisqu'une abondante littérature académique continue de paraître sur le sujet du IC. Certains n'hésitent d'ailleurs pas à combiner les principes de celui-ci avec d'autres outils, comme le balanced scorecard que nous allons présenter maintenant.

5. Le balanced scorecard.

Cet outil fera l'objet d'un développement plus approfondi dans une partie ultérieure de ce travail. On ne réalisera donc qu'une présentation relativement rapide de l'outil par rapport aux autres méthodologies analysées précédemment.

Le balanced scorecard a été développé à la suite d'un projet de recherche en 1990, mis à exécution par le professeur Robert Kaplan de la Harvard Business School, et David Norton, un consultant en management, sur douze entreprises américaines considérées comme étant à la pointe de la mesure de performance. À l'origine du balanced scorecard se trouve « la reconnaissance des limites des mesures purement financières pour guider l'optimisation économique sur plusieurs périodes, et pour suggérer comment résoudre ce problème de façon relativement simple. (…) [Le but était d'] améliorer la mesure et le *reporting* des indicateurs économiques des entreprises, évoluant avec des stratégies de plus en plus complexes s'étendant sur plusieurs périodes, et nécessitant la mobilisation et l'alignement de leurs actifs immatériels » (Kaplan, 2006*, p133*).

Le nom actuel, balanced scorecard, était une variation sur le titre *Corporate Scorecard*, qui fut utilisé par l'une des compagnies étudiées. L'étude avait été menée dans l'idée que les mesures financières existantes gênaient les sociétés pour créer leur future valeur économique. Les premières mises en œuvre datent de 1992-1993, mais son utilisation à grande échelle n'a réellement commencé qu'à partir de 1996, ce qui en fait un outil très récent, comme le IC.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Le terme 'balanced' reflète l'équilibre entre les mesures financières et non financières, les indicateurs de tendance et rétrospectifs, et entre les perspectives externes et internes de mesures de performance (Clarke et Tyler (2000)).
Le système de gestion stratégique du balanced scorecard emploie un cadre et des perspectives pour traduire la mission et la stratégie d'une entreprise en ensemble complet de mesures de performance et d'initiatives stratégiquement alignées. La mission et la stratégie de l'organisation sont traduites en objectifs stratégiques et mesurées autour de quatre perspectives -- (1) financier, (2) clients, (3) processus interne, et (4) étude et croissance -- qui représentent le cadre du balanced scorecard. Le cadre fournit un équilibre entre les objectifs à court- et à long terme, les mesures financières et non financières, et les indicateurs externes et internes de performance. Il est ensuite très rapidement devenu un outil de gestion stratégique global, notamment grâce à l'apparition du concept des cartes stratégiques.

On voit donc que depuis quelques années, cinq grands outils de gestion sont apparus, dans l'optique de redynamiser le contrôle de gestion et de mettre en évidence des solutions pour lui permettre de sortir de la crise qu'il traverse actuellement. Cependant, comme le fait remarque Koller (1994), du moins pour certaines pratiques, leur mise en œuvre échoue parfois en raison de buts de performance flous et mal alignés avec l'objectif ultime qui est la création de valeur pour l'entreprise. C'est ainsi qu'est apparu un sixième outil reprenant certains principes des outils précédents en fournissant une métrique précise et claire (la valeur) sur laquelle une entreprise peut se baser : il s'agit du VBM.

6. Le Value Based Management (VBM).

Avant de présenter cet outil, justifions son choix dans ce développement en reprenant les idées d'Ittner et Larcker (2001). Le VBM représente une extension des cadres traditionnels de planification de la gestion et du contrôle, et des théories contingentes au sujet de la conception des systèmes de comptabilité de gestion ; il est par ailleurs conforme aux modèles économiques des pratiques de comptabilité de gestion. De plus, le VBM intègre un certain nombre d' « innovations » récentes retrouvées dans des pratiques de comptabilité de gestion telles que l'ABC, le balanced scorecard, ou le SMA qui sont généralement ignorées dans de nombreux cadres de comptabilité de gestion (Ittner et Larcker (2001).
Enfin, comme souligné par ces deux auteurs, beaucoup d'entreprises intègrent les nouvelles pratiques de gestion en utilisant un cadre de gestion exhaustif basé sur la valeur (Ittner et Larcker, 2001, *p350*).
Pour ces trois raisons, il est apparu nécessaire d'inclure dans ce développement le VBM, puisque, pour beaucoup, il joue un rôle important et qu'il est souvent associé aux principes de base du balanced scorecard. On notera toutefois un nombre de publications qui reste assez restreint, et le VBM demeure parfois une notion assez abstraite (il n'est parfois employé que pour désigner un ensemble d'outils selon Ittner et Larcker ou bien seulement un ensemble de concepts regroupés sous l'appellation *VBM*).

Selon le site Internet *valuebasedmagement.com*, l'histoire du VBM et la croissance des complexités de l'entreprise aux niveaux interne et externe sont liés. En effet, selon les rédacteurs de ce site, si la complexité s'est accrue depuis la révolution

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

industrielle, le concept de VBM s'est précisé depuis cette date. Si l'on peut parler de gestion de la valeur implicite au XIX-ème siècle, puis de *Value (Based) Management* explicite le siècle suivant, le graphique qu'ils proposent montre une corrélation entre le niveau de complexité et le fait que le concept de VBM se précise pour devenir VBM holistique depuis 2000. C'est en 1994 que McTaggart, bien connu dans le secteur bancaire anglo-saxon, a utilisé le terme de VBM pour la première fois dans un ouvrage. S'inscrivant dans la lignée des nouveaux outils de gestion tels l'ABC, l'EVA™ ou le balanced scorecard, le VBM est apparu suite à l'accroissement de complexités provoqué vers 1994 avec le lancement d'Internet. Si cette période coïncide avec un accroissement spectaculaire de valeur accordée au Capital Intellectuel, elle correspond également au développement du navigateur de Skandia qui expliquera d'ailleurs en partie la percée du balanced scorecard en Suède.

La gestion basée sur la valeur (VBM) est une philosophie de gestion qui emploie des outils analytiques et des processus pour centrer une organisation sur l'objectif simple de créer de la valeur pour les actionnaires. Par le cadrage de la gestion stratégique, de l'enregistrement de la performance et d'incitations monétaires, le personnel de tous les niveaux est encouragé à agir comme des actionnaires, en prenant des décisions qui maximisent la valeur. Finalement, ces décisions peuvent mener à de vrais changements dans la performance des marchés des actions sur le long terme.
C'est un outil qui est vraiment différent des systèmes de planification et de gestion des années 1960 : au lieu d'une planification centralisée, il se focalise sur une meilleure prise de décisions à tous les niveaux de l'entreprise. Dans les grosses structures à activités multiples, un contrôle centralisé ne peut plus fonctionner de manière satisfaisante : de nos jours, on demande aux responsables d'utiliser des mesures basées sur la valeur pour prendre de meilleures décisions (Koller, 1994).

En résumé, selon Ittner et Larcker, le VBM se focalise sur quatre grands éléments :

- « définir et mettre en œuvre des stratégies qui fournissent le plus fort potentiel pour la création de valeur pour les actionnaires ;
- mettre en œuvre des systèmes d'information focalisés sur la création de valeur et les « pilotes » fondamentaux de la valeur dans un centre d'activité d'une entreprise, et les segments clients et produits ;
- aligner les processus de gestion tels que la planification des affaires et l'allocation de ressources sur la création de valeur ; et enfin,
- concevoir des systèmes de mesure de la performance et des plans d'incitations qui reflètent la création de valeur » (Ittner et Larcker, 2001, *p350*).

Cette définition montre que le VBM s'intéresse principalement à la création de valeur et aux questions financières, mais que d'autres éléments, comme les clients ou les employés sont également pris en compte dans ce modèle. Cependant, cet outil ne semble pas avoir pour finalité de s'intéresser directement à l'ensemble des parties externes de l'entreprise.

Ces quatre éléments ont été identifiés par Malmi et Ikäheimo (2003) comme permettant de réaliser une distinction entre le VBM et les autres pratiques de gestion plus ou moins émergentes.

Au niveau pratique, le site Internet mentionné plus haut précise les intérêts que peut retirer une entreprise en utilisant le VBM :

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

- le VBM peut maximiser la création de valeur de façon stable ;
- le VBM accroît la transparence de l'entreprise ;
- le VBM aide les entreprises à gérer des marchés de capitaux globalisés et dérégulés ;
- le VBM aligne les intérêts des responsables avec ceux des partenaires et des actionnaires ;
- le VBM facilite la communication avec les investisseurs, les analystes et la communication avec les partenaires,
- le VBM améliore la communication interne au sujet de la stratégie ;
- le VBM prévient les sous-évaluations des stocks ;
- le VBM permet de définir clairement les priorités ;
- le VBM facilite l'amélioration des prises de décision ;
- le VBM aide à réaliser un équilibre entre compromis à court-, moyen- et long – terme ;
- le VBM encourage les investissements créateurs de valeur ;
- le VBM améliore l'allocation des ressources ;
- le VBM rend plus efficaces la planification et la *budgétisation* ;
- le VBM fournit des buts utiles pour l'attribution des récompenses ;
- le VBM facilite l'utilisation du stock pour les fusions ou acquisitions ;
- le VBM prévient les acquisitions ; et enfin,
- le VBM aide à mieux réagir aux accroissements de complexité et d'incertitude et de risque.

À travers cette énumération d'avantages, on constate que cette technique est présentée sur ce site comme étant la technique proposant une solution à tous les problèmes auxquels les entreprises doivent actuellement faire face. Cependant, il convient de rappeler que cette technique reprend en grande partie des éléments d'autres outils que l'on vient de présenter et qu'il y est souvent intégré ou associé (notamment dans le balanced scorecard par exemple).
Comme le rappelait Koller (1994), le VBM peut être compris comme « association entre une philosophie de création de valeur et des processus et systèmes de gestion nécessaires pour traduire cette philosophie en action. Pris individuellement, chaque élément est insuffisant ; assemblés, ils peuvent avoir un large impact durable » (Koller, 1994, *p89*).
Par ailleurs, à travers les études empiriques menées, on constate souvent que le VBM correspond davantage à une philosophie qui sert à définir de façon générique l'ensemble des pratiques menant une gestion basée sur la valeur, plutôt qu'à une nouvelle technique. Ainsi, l'EVA™ est une technique de gestion basée sur la valeur qui constitue l'une des facettes du VBM pour Ryan et Trahan (1999). Et, « en théorie, le VBM concerne et inclut la stratégie de l'entreprise, les questions de gestion des rémunérations, et les systèmes de contrôle interne et de récompense, tous prévus pour relier la performance des employés à la création de valeur pour les actionnaires » (Ryan et Trahan, 1999, *p47*). On retrouve bien dans cette définition théorique proposée par Ryan et Trahan beaucoup d'éléments constituant des bases de plusieurs autres outils examinés précédemment.

Si plusieurs études pratiques ont été menées au sujet du VBM avant 1998, la première grande étude indépendante a été conduite par Ryan et Trahan en 1999. En examinant les réponses obtenues auprès de responsables d'un large échantillon

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

d'entreprises américaines, ils ont montré que 87 % des 186 entreprises ayant participé à leur étude maîtrisaient le VBM, dont la plupart (94 %) réalisaient une utilisation courante de l'EVA™. Cette étude souligne le fort engouement des entreprises américaines pour le VBM et vient confirmer le fait qu'il représente une « philosophie » de gestion qui inclut un certain nombre d'outils dont les plus célèbres sont l'EVA™, le *Discounted Cash Flow*, le *CFROI*, ou encore le *ROIC* selon ces auteurs.

On peut ainsi considérer que ces six outils ont été imaginés récemment afin de remédier à certains défauts des systèmes traditionnels de contrôle de gestion. Ces nouveaux outils ont connu un développement plus ou moins important en fonction de leur présentation ou des besoins spécifiques des entreprises à travers le monde. Cependant, dans certains pays, comme la France, il semble que ces outils n'aient pas connu le même succès. Comme on le verra pour le balanced scorecard dans le développement consacré à sa diffusion, dans le cadre du prochain chapitre, un outil de contrôle de gestion assez ancien existait déjà : il s'agit du Tableau de Bord Français qui y sera également évoqué.

Chacun des outils présentés ci-dessus permet de répondre, à travers ses caractéristiques propres, au moins en partie, aux critiques principales traditionnellement exprimées à l'égard des pratiques habituelles de contrôle de gestion. Chaque outil mobilise également des logiques managériales, plus ou moins bien précisées ou identifiables à partir des éléments descriptifs disponibles dans la littérature. S'il n'est pas possible d'identifier des logiques propres à l'un ou l'autre outil, il s'agit plutôt d'un ensemble de logiques managériales en interaction qui sont mobilisées par ces outils de gestion. L'objectif de la seconde section de ce chapitre sera d'identifier dans quelle mesure ces outils s'inscrivent dans trois logiques managériales relativement génériques. Après avoir examiné les différentes logiques sous-tendues par ces outils, cette section sera également l'occasion de se poser la question suivante : existe-t-il un outil « parfait » ? En effet, les différents outils souffrent de plusieurs lacunes qui ont été relevées dans la littérature. En réalisant l'inventaire des principales lacunes de ces techniques, il devrait être facile d'identifier celle qui prétend répondre le mieux aux principales critiques et offrir le plus de potentialités pour la fonction contrôle de gestion et les contrôleurs de gestion.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Section 2 : signification et analyse critique de ces propositions.

Les outils proposés ci-dessus fournissent des réponses à au moins cinq grandes critiques communes formulées à l'égard des pratiques traditionnelles de contrôle de gestion. Si certaines techniques permettent de prendre en compte des paramètres extérieurs à l'entreprise (tels que les clients, les concurrents…), d'autres rendent possible l'évaluation du long terme, et non plus le seul court terme, en s'appuyant sur des données anciennes. Certaines techniques abandonnent le raisonnement du tout financier, certaines cherchent à regrouper toutes les données, afin de fournir une vue d'ensemble claire du fonctionnement de l'entreprise, et enfin, certaines permettent plus particulièrement de garder une trace des coûts par rapport aux activités.
Cependant, si ces outils répondent plus ou moins efficacement à ces remises en cause du contrôle de gestion, ils mobilisent également des logiques managériales sous-jacentes que l'on indiquera dans cette section. À partir de ces dernières, il sera possible de réaliser un bilan des apports de ces nouvelles propositions, en pointant leurs principales forces et faiblesses et en identifiant l'intérêt de se concentrer plus particulièrement sur l'un des six outils présentés.

§1. Les logiques sous-jacentes des nouveaux outils.

Trois grandes logiques ont pu être identifiées à travers les outils proposés dans ce chapitre : tandis que certains outils s'intéressent plus spécifiquement au long terme, afin de répondre à la critique d'une focalisation traditionnelle et excessive des entreprises sur des indicateurs privilégiant exclusivement le court terme, d'autres se focaliseront également sur les parties externes, accordant plus d'importance aux avis des clients ou aux actions de la concurrence par exemple. Enfin, une troisième logique managériale se retrouve dans des outils qui affichent une focalisation sur la valeur. Ces trois logiques constitueront le fil conducteur du premier développement de cette seconde section consacrée à l'analyse critique de ces nouvelles propositions pour répondre aux remises en question du contrôle de gestion depuis plus de deux décennies.

1. Des outils orientés vers une logique de focalisation sur la valeur.

De nos jours, on assiste à une réification des concepts de performance et de valeur (Bourguignon, 2004). La performance, comme la valeur sont deux concepts que l'on retrouve dans les principes de base de nombreuses techniques de gestion. La dénomination de certains outils de gestion nouvellement apparus s'inspire d'ailleurs fortement de ce concept de valeur (EVA et VBM par exemple). Le but de ce développement est de passer en revue les outils dont l'une des finalités est de se focaliser sur cette logique selon la littérature.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

L'ensemble des six outils présente une logique de focalisation sur la valeur. Le premier à se réclamer de ce principe est l'ABC, dont le fonctionnement est basé sur cette dernière. Ainsi, Albright et Lam (2006) mentionnent que le but principal de cette technique de gestion (qui est d'ailleurs souvent intégrée dans l'ABM) est de représenter un système d'information pour l'entreprise qui a pour objectif « d'améliorer la prise de décision en fournissant des informations précises sur les coûts, et de réduire ces coûts en encourageant et soutenant les efforts d'amélioration continus » (Albright et Lam, 2006, *p164*).
Wegmann (2007), rappelant que l'ABC présente différentes orientations en fonction de ses applications réalisées depuis son apparition, identifie un ABC basé sur la méthode des coûts cibles.

Au niveau du SMA, des éléments de focalisation sur la valeur sont également identifiables. En effet, en adaptant la définition du SMA en 1990, Bromwich a permis d'y intégrer le travail de Porter sur les trois stratégies génériques d'affaires (domination par les coûts, différenciation des produits, et focalisation, chacune ayant des implications différentes pour la gestion et la comptabilité). Sa propre conception du SMA s'inspire ainsi fortement des concepts tels que le coût cible ou des théories économiques de Lancaster.
Cette idée se retrouve chez Roslender (1995) : selon ce dernier, l'approche générique du SMA englobe la théorie de l'avantage compétitif de Porter, et, en particulier, sa technique d'analyse stratégique des coûts, en lien avec le coût cible et le coût du cycle de vie.

Pour l'EVA™, Larmande et Ponssard (2003), notent que « les objectifs des responsables sont définis à partir de la maximisation de la valeur pour l'actionnaire grâce à un certain nombre d'ajustements économiques des indicateurs de comptabilité et à une référence explicite à un niveau externe de création de valeur » (Larmande et Ponssard, 2003, *p2*).

Le balanced scorecard, même s'il n'a pas pour but principal la réalisation d'un lien entre les coûts et l'origine de ces derniers, permet toutefois de renseigner cette donnée à travers ses indicateurs rétrospectifs et de tendance. On notera également que cet outil s'appuie sur le modèle proposé par Porter (1985) : ce modèle stratégique propose de confronter les opportunités et les menaces de l'environnement par rapport aux forces et faiblesses de l'entreprise, permettant ainsi de dégager les stratégies fonctionnelles à mettre en œuvre (Poincelot et Wegmann, 2004).

Au niveau du VBM, on retrouve également cette logique de focalisation sur la valeur, notamment à travers Frigo (2002) : « le VBM, comme le balanced scorecard, est une innovation récente dans la gestion de la performance stratégique qui emploie une métrique non financière en tant que pilote de performance ou conducteur de valeur pour la performance financière » (Frigo, 2002, *p8*). À travers cette définition qui est assez proche de celle d'Ittner et Larcker, on voit que cet outil intègre des éléments non financiers permettant ainsi de répondre à l'une des critiques très souvent formulées envers les systèmes traditionnels de contrôle de gestion.
En outre, lors des essais de définition de cet outil, on retrouve des éléments montrant que le VBM contient des indicateurs ayant pour objet de maximiser la valeur pour les actionnaires.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Enfin, le Capital Intellectuel intègre également des principes de focalisation sur la valeur : c'est ce que Bontis *et al* (1999) proposent. Selon ces derniers, une fois que l'entreprise connaît clairement son identité et ses objectifs à long terme, ces buts peuvent être utilisés pour identifier deux ensembles de variables : l'une est la voie d'accès 'à la création de valeur', ce sont les catégories du Capital Intellectuel, ou des zones de focalisation du Capital Intellectuel, qui conduisent vraiment à la création de valeur ; l'autre est l'ensemble des facteurs clefs de succès et d'indicateurs appropriés pour mesurer la performance.

Ce premier développement permet de souligner que l'ensemble des outils proposés récemment en contrôle de gestion intègrent des logiques de focalisation sur la valeur, que ce soit d'une manière directe ou indirecte. Dans le dernier exemple proposé ci-dessus, Bontis *et al.* indiquent que le Capital Intellectuel permet de mener à la création de valeur une fois que l'entreprise a clairement défini ses objectifs à long terme. Or, la focalisation sur des données à court terme représente l'une des critiques communément admises à l'égard des systèmes traditionnels de contrôle de gestion. Est-ce que les nouveaux outils intègrent tous des logiques de focalisation sur le long terme, et de quelle manière ?

2. Des outils qui s'intéressent au long terme.

L'une des principales critiques fréquemment formulées à l'encontre des pratiques traditionnelles de gestion concerne leur focalisation sur des données passées, historiques, au lieu de s'intéresser à des éléments à plus long terme. Dans les pratiques passées en revue dans ce chapitre, on retrouve des éléments de réponse à cette remise en cause à plusieurs niveaux.

Dans le SMA, on trouve une réponse à ce problème de focalisation sur les données exclusivement financières, réputées orientées vers des données passées. En effet, Bromwich inscrit le SMA dans le modèle de positionnement concurrentiel de Porter (1980) en estimant les bénéfices que les produits offrent aux clients et la façon dont ils parviennent à créer et maintenir leur avantage concurrentiel. Il s'interroge particulièrement sur la pertinence des informations financières pour développer une prévision sur le long terme et propose de les équilibrer par des informations non – financières prenant mieux en compte les activités stratégiques de l'entreprise.
Cette idée se retrouve également dans les travaux de Shank et Govindarajan, (1988, 1991, 1992, et 1993) : ils montrent qu'une des pratiques du SMA concerne les coûts stratégiques : pour garder un certain avantage concurrentiel, notamment dans l'analyse des coûts, il est nécessaire de prendre en compte les questions stratégiques. L'utilisation d'une analyse qui prend en compte les questions stratégiques et se base sur des concepts utilisés dans la littérature en marketing et en stratégie concurrentielle[19] semble meilleure que la simple utilisation d'une approche traditionnelle des coûts.
Dixon (1998) insiste sur le fait que ce concept implique que la comptabilité de gestion se polarise sur la mesure de performance en utilisant des indicateurs stratégiques plutôt que tactiques (Dixon, 1998).

[19] On y trouve par exemple le positionnement des produits, et la pénétration du marché.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

Comme on le voit, même si le SMA utilise des données financières, il intègre également des données stratégiques permettant de disposer d'une vision à long terme.

De par sa dénomination axée sur la stratégie, le SMA intègre une vision à plus long terme beaucoup plus large que celle que l'on retrouve habituellement en gestion (Roslender et Hart, 2003).
Comme pour le SMA, l'EVA™ intègre des données axées sur le long terme. Cela se retrouve par exemple chez Cheng *et al.* (2007) quand ils indiquent l'intérêt d'utiliser en plus de données orientées sur le court terme, des mesures économiques axées sur le long terme comme l'EVA.

Par ailleurs, comme le SMA ou l'EVA, le Capital Intellectuel s'intéresse également aux résultats à long terme d'actions présentes : Mouritsen (1998), dans sa comparaison avec l'EVA™, indique que le IC rend compte des perspectives futures en accordant plus d'importance aux décideurs. Le IC ne s'intéresse pas à la « croissance obtenue dans les marchés actuels, les technologies et les produits, mais il est plutôt focalisé sur la mobilisation de capacités et compétences internes et fondamentales utiles pour croître dans une perspective à long terme » (Mouritsen, 1998, *p462*).
Bontis *et al.* (1999) ont montré que le choix des indicateurs de cet outil devrait être guidé « par la stratégie à long terme de l'entreprise, sa vision ou sa mission » (Bontis *et al.*, 1999, *p398*).

En outre, comme le rappellent Kaplan et Norton (1996), le balanced scorecard peut fournir une représentation précise de la stratégie organisationnelle à long terme pour le succès concurrentiel. Les quatre perspectives du balanced scorecard permettent d'ailleurs un équilibre judicieux entre les objectifs à court terme et à long terme. De ces quatre perspectives, c'est la quatrième, 'apprentissage organisationnel' qui est la plus concernée par des indicateurs visant le long terme : son but est en effet d'identifier l'infrastructure que l'organisation doit établir pour créer une croissance à long terme et une amélioration durable de sa performance. Ainsi, le balanced scorecard est bien plus qu'une simple collection de mesures financières et non – financières : Kaplan et Norton insistent sur le fait qu'il est « la traduction de la stratégie de l'unité fonctionnelle en un ensemble de mesures liées entre-elles qui définissent à la fois les objectifs stratégiques à long terme et les mécanismes permettant d'atteindre une rétroaction au sujet de ces objectifs » (Kaplan et Norton, 1996φ, *p68*).

Enfin, cette prise en compte de la notion de long terme se retrouve également dans le VBM dont l'un des buts est de réaliser un certain équilibre entre perspectives à court- et long- terme, et de traduire la stratégie de maximisation de la valeur en objectifs de performance à court terme comme à long terme (Koller, 1994). Son utilisation est d'ailleurs fortement recommandée par Ryan et Trahan (1999) pour des entreprises qui doivent traiter des décisions d'investissement et de planification à long terme.

À travers les exemples repris dans ce développement, on constate que les nouveaux outils mis en œuvre afin de répondre aux remises en cause du contrôle de gestion traditionnel intègrent quasiment tous une certaine vision à long terme au moins sous-jacente.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Une troisième réponse aux critiques émises se retrouve dans ces techniques de gestion : il s'agit de la prise en compte des parties externes. En effet, beaucoup n'hésitent pas à présenter les traditionnelles données financières comme exclusivement internes à l'entreprise. Que proposent les nouveaux outils afin de répondre à cette remise en cause. Est-ce que tous présentent une logique de prise en compte des parties externes à l'entreprise ?

3. Des techniques qui prennent en compte l'environnement externe de l'entreprise.

Comme précédemment, ce développement suivra l'ordre chronologique d'apparition des outils pour proposer des éléments de réponse à la critique générique de focalisation excessive sur les données internes à l'entreprise.

Tout d'abord, au niveau de l'ABC, Wegmann (2007) mentionne que cet outil présente différentes orientations en fonction de ses applications réalisées depuis son apparition : il identifie par exemple un ABC orienté vers les clients visant à valider les choix commerciaux et marketing. L'ABC présente donc bien une logique orientée vers les parties externes.

Pour le SMA, cela se vérifie également. Ainsi, Bromwich et Bhimani (1989) estiment que ce qui différencie vraiment le SMA des autres techniques de gestion apparues en parallèle, c'est son orientation externe, consécutive à leur observation soulignant qu'il fournit un moyen pour rendre accessible la comptabilité de gestion jusqu'aux niveaux de base de l'entreprise.
Il constitue par ailleurs un modèle qui se focalise plus particulièrement sur la comparaison de l'entreprise avec ses concurrents, dans des domaines tels que la stratégie, la position sur le marché et la structure des coûts (Bromwich, 1990).
Par ailleurs, Moon et Bates (1993) ont décrit une utilisation de cette pratique consistant à évaluer la performance des concurrents en interprétant les données financières publiées. Selon eux, cela revient à utiliser un cadre analytique traditionnel en entreprise qui peut être appliqué aux données financières publiées par les concurrents ; ce cadre, reprenant celui proposé par Bromwich peut ainsi être à l'origine d'un avantage concurrentiel conséquent. Il est alors possible d'inclure dans cette analyse le pilotage des ventes et des niveaux de profits de même que les mouvements d'actif et de passif. Le SMA, appliqué de cette façon, permet, d'une certaine manière, d'obtenir des informations stratégiques significatives sur les concurrents, en menant une analyse appropriée des données financières publiées par ceux-ci.
Sur ce thème de la prise en compte des parties externes, certains se sont intéressés à une autre facette du SMA également reprise par Bromwich : il s'agit du coût cible qui correspond à « un processus où, dans la fixation des prix de vente, le marketing joue le rôle pilote. Les prix sont définis selon les possibilités des marchés, (…) [contrairement aux pratiques occidentales] donnant l'impression que le coût de revient gouverne le prix de vente » (Bouquin, 1993, *p271*)[20]. Selon Guilding *et al.* (2000), les philosophies de coût cible peuvent être incluses dans le SMA, car elles

[20] Sakurai (1989) a également développé ce thème en insistant sur le regain d'intérêt pour cette pratique dans un contexte japonais.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

tendent à déplacer la notion de coûts élaborés depuis une base orientée sur le passé et assez rigide, vers une quête d'un avantage concurrentiel. Ces auteurs indiquent que la focalisation sur les parties externes devient beaucoup plus évidente lorsqu'elle consiste en un coût de suivi de marché plutôt que le prix de suivi de coût. Ainsi, à travers la philosophie du SMA, les entreprises disposent d'éléments leur permettant de mieux cibler les données nécessaires à leur détermination des coûts en prenant en compte des données externes à l'entreprise jusqu'à présent négligées ou insuffisamment prises en compte. Les entreprises disposent ainsi de prix supposés attractifs pour leurs clients potentiels.
Enfin, plus récemment, Otley (2001) note que le SMA focalise l'attention sur les parties externes à l'entreprise, notamment les clients et les concurrents, de telle façon que l'entreprise puisse adapter au mieux ses opérations en fonction des souhaits des clients, et ce d'une manière équivalente ou supérieure à ce qui est proposé par la concurrence.

Si dans le cadre de la prise en compte des parties externes, l'EVA™ se fait relativement discret (il est en effet surtout question de maximisation de valeur pour les actionnaires), le Capital Intellectuel présente certains éléments s'intéressant aux parties externes.

En effet, on retrouve cette prise en compte d'éléments externes rapportés par Mouritsen. Le Capital Intellectuel pourrait être divisé en trois dimensions équivalentes : les compétences des salariés, la structure interne et la structure externe qui inclut les relations avec les clients et les fournisseurs aussi bien que les marques ou la réputation de l'entreprise (Sveiby, 1997 et Mouritsen, 1998).
Bukh *et al.* (2002) montrent que ce modèle présente un important potentiel de communication au sujet des ressources et des activités de gestion dans l'entreprise. Ils indiquent d'ailleurs qu' « il s'agit d'un outil de communication avec les acteurs qui sont à la fois à l'intérieur et à l'extérieur de l'entreprise – il crée de l'action » (Bukh *et al.*, 2002, *p31*). Selon eux, « Dans le Capital Intellectuel, les résultats finaux sont les résultats financiers, mais, les résultats relatifs aux clients, aux employés, à l'innovation et à l'environnement sont également indiqués explicitement » (Bukh *et al.*, 2002, *p24*).
Le Capital Intellectuel en tant qu'outil de gestion mobilise bien une logique de focalisation sur les parties externes à l'entreprise, de même que les balanced scorecard et VBM pour lesquels cet élément est évoqué ci-dessous.

Le balanced scorecard prend clairement en compte les parties externes de l'entreprise, notamment par le biais de sa perspective 'clients', parfois doublée d'une rubrique 'fournisseurs'. Les parties externes sont en outre bien intégrées dans les derniers développements de l'outil, notamment au niveau des Cartes Stratégiques ou du système intégré de gestion proposé dernièrement par Kaplan et Norton.

Enfin, dans le VBM, cet aspect se retrouve au niveau de la maximisation de la valeur. En effet, afin de se focaliser sur la création de valeur, les entreprises doivent disposer de buts non – financiers qui peuvent être relatifs à la satisfaction des clients par exemple (Koller, 1994). Cependant, cela ne constitue pas sa finalité principale.

De nouveau, à des degrés divers, ces outils présentent des logiques sous-jacentes qui permettent de prendre en compte les parties externes.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Cependant, on notera que les logiques retenues dans ce paragraphe ne sont pas exclusives. En effet, il est assez difficile de penser qu'un outil donné mobilise une seule logique. Ces logiques sont par ailleurs en interaction les unes avec les autres, la focalisation sur l'environnement externe à l'entreprise et la prise en compte d'objectifs à long terme permettant par exemple d'accroître la performance et ainsi la production de valeur. En effet, en mobilisant des outils qui créent une rupture par rapport aux pratiques traditionnelles de gestion focalisées sur des objectifs financiers, réputés tournés vers le passé et visant le court terme, et ne se préoccupant pas ou peu des actions de la concurrence, les entreprises créent davantage de valeur. Par exemple, en réalisant un équilibre entre objectifs à long terme et objectifs à court terme, ou entre données internes et externes à l'entreprise, le balanced scorecard permet de créer davantage de valeur pour les actionnaires et les clients. En visant des objectifs à long terme prenant en compte les besoins et remarques des clients, des salariés et les actions de la concurrence (leurs avancées technologiques ou leurs choix de production), une entreprise fabriquera un produit mieux adapté, plus rentable et apprécié des clients, générant davantage de valeur qu'un produit pour lequel les goûts et besoins des clients n'ont pas été pris en compte ou pour lequel la concurrence a davantage modernisé sa chaîne de production ou réduit ses coûts de fabrication en anticipant les évolutions futures des besoins ou des technologies (de fabrication ou du produit). Enfin, on notera que pour disposer d'une vue à long terme, et pour que la planification en découlant soit la plus pertinente possible, il est indispensable de disposer du plus grand nombre de données externes, ce qui devrait conduire à une création de valeur supérieure pour des entreprises disposant de ces informations. En prenant en compte les données telles que les prix de vente, les coûts de revient, l'évolution de ces derniers, la façon de produire, les avis des clients envers leurs produits et vis-à-vis des produits de la concurrence, et en réalisant des comparaisons entre ces données, l'entreprise crée davantage de valeur et dispose d'éléments lui permettant d'envisager des prévisions à long terme. Ces trois logiques sont ainsi constamment en interaction et leur prise en compte dans les outils de gestion devraient fournir un début de réponse aux critiques génériques fréquemment formulées à l'encontre des pratiques traditionnelles de gestion.
La prise en compte de ces logiques est à la base de l'efficacité des entreprises et constitue la résultante de l'utilisation de tel ou tel outil de gestion.

Par ailleurs, si ces logiques inventoriées ci-dessus sont en interaction et ne sont pas exclusives, il convient également de remarquer qu'il existe d'autres logiques également sous-jacentes aux outils présentés et constituant une réponse aux remises en cause évoquées au chapitre 1. C'est le cas de la logique de globalisation et de centralisation des données que l'on retrouve dans certains de ces outils. Par exemple, pour le SMA, Simmonds propose dès 1981 la centralisation d'un certain nombre de données réparties dans l'entreprise. Cependant, il n'a jamais été possible de rendre exploitable ces données dans un outil, notamment en raison du non – partage d'informations entre départements fonctionnels. Le SMA ne donne pas l'assurance aux responsables de départements que leurs données seront exploitées de manière adéquate par les comptables de gestion (Coad, 1996). Pour le SMA, si cette logique managériale est présente dans les bases de l'outil, elle se révèle cependant difficilement applicable.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

On retrouvera par exemple cette logique de globalisation et de centralisation des données dans le balanced scorecard grâce au cadre de base proposé aux entreprises, dans lequel les données relatives au pilotage stratégique sont reprises. La centralisation de ces informations dans un seul document permet aux managers de disposer d'une vue globale de l'ensemble des informations, que ce soient des objectifs de chaque unité opérationnelle, ou de l'état actualisé des indicateurs de suivi. À l'inverse d'autres outils, le balanced scorecard permet d'éviter la génération de nombre de tableaux de données dispersés dans toute l'entreprise ainsi que la multiplication des systèmes de contrôle dans une même entreprise.

Au terme de ce paragraphe, on serait tenté de penser que toutes ces techniques se valent et que leurs principes sont globalement similaires. En effet, elles semblent pouvoir répondre aux principales remises en cause que le contrôle de gestion a subies depuis plus de deux décennies. Cependant, outre ces similitudes, leurs apports ne correspondent pas toujours aux attentes, et certaines propositions ont d'ailleurs fait l'objet de critiques. Suite aux remises en cause des outils traditionnels de gestion, quel(s) outil(s) y répond(ent) le mieux ?

§2. Vers un outil complet ?

Le but de ce second paragraphe sera de présenter un inventaire des lacunes de ces outils, afin d'identifier l'outil qui répond le mieux en 2010 aux remises en cause dont a pu faire l'objet le contrôle de gestion ainsi que les pratiques traditionnelles de gestion. Le déroulement de ce paragraphe suivra de nouveau l'ordre chronologique de l'apparition de ces outils.

Pour l'ABC, plusieurs auteurs ont pointé des faiblesses que l'on retrouve au niveau des logiques de maximisation de la valeur ou de la prise en compte des parties prenantes.
Ces orientations de l'ABC ne sont pas toutes apparues en même temps, et n'ont pas permis d'éviter certains points faibles qui ont été mis en évidence par plusieurs auteurs. Bouquin explique que « la grande rigueur d'analyse qui conduit la méthode ABC à considérer séparément des activités principales et secondaires dans potentiellement toutes les entités(…), a cependant une contrepartie non négligeable » : il est presque obligatoire d'utiliser des clefs de répartition pour déterminer, au sein de chaque « section », le coût de chaque activité (Bouquin, 1993, *p229*).
En outre, cette focalisation sur les coûts ne semble pas une solution idéale dans des contextes de fortes complexités, comme on y reviendra plus loin. L'ABC, employé seul, semble donc réservé à certains cas isolés, ou nécessite l'utilisation d'un autre outil de gestion en parallèle, comme cela a été proposé par Kaplan et Norton (2001). Outre le fait qu'ils rappellent le but de l'outil (rechercher l'origine des coûts), Kaplan et Norton indiquent que les entreprises ont tout intérêt à utiliser l'ABC ou le balanced scorecard, mais que la combinaison de l'ABC avec le balanced scorecard, permet de tirer vraiment parti de l'ABC[21]. En effet, ils expliquent que dans certains domaines, comme par exemple celui des clients, la perspective « clients » du

[21] Il est peut-être utile de rappeler que Kaplan a développé les concepts et pratiques de l'ABC en 1988, avec Cooper, de même que la formulation et la mise en œuvre du balanced scorecard en 1992, avec Norton.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

balanced scorecard permet d'introduire des indicateurs de rentabilité des clients absents de l'ABC. D'une manière générale, chaque perspective du balanced scorecard introduit des compléments indispensables à la méthode de l'ABC selon Kaplan et Norton (2001, *p157*).
Un autre problème rencontré par cet outil consiste en une difficulté de traduction des termes anglais, et notamment du terme 'activité', pouvant signifier activité, fonction, produit, ou segment d'activité. Ces erreurs de traduction ont fait de l'ABC une méthode basée sur les coûts, fournissant des résultats équivalents aux 'sections homogènes' (d'après l'article d'Alcouffe *et al.* (2007)). Cependant, le débat autour de l'ABC aurait permis de « remettre en évidence les conditions de pertinence des calculs de coûts, (et) de rappeler les principes fondamentaux du cadre conceptuel économique de la comptabilité de gestion » (Bouquin, 1997, *p14*).

On en conclut donc que l'ABC n'apporte pas vraiment de réponses par rapport aux différentes critiques exprimées à l'égard du contrôle de gestion : il permet juste de garder une trace des coûts par rapport aux activités, propos nuancé fortement par Bouquin (1997, *p14*), citant Bromwich et Bhimani (1989), ces derniers indiquant que bon nombre de difficultés classiques des calculs de coûts subsistent avec l'ABC. De plus, l'ABC demeure assez complexe à utiliser : il s'agit donc surtout d'une aide à la décision.

Enfin, au niveau global, on trouve d'autres remises en cause de la technique. Dans le contexte français, dans l'espoir d'une large diffusion et d'un grand succès, l'ABC fut soumis à une controverse majeure : beaucoup de praticiens et de chercheurs estimaient que cet outil n'était qu'une réinvention des 'sections homogènes' et le mouvement anti-ABC prit une forte ampleur à partir de 1992, avec pour chef de file H. Bouquin que l'on vient de citer ci-dessus. Il indiquait notamment que la réponse de l'ABC à la question de la pertinence du contrôle de gestion était loin d'être évidente (d'après l'article d'Alcouffe *et al.* (2007)).

Pour le SMA, reprenons dans un premier temps le commentaire de Bromwich et Bhimani (1994). Selon ces derniers, les modifications à apporter aux systèmes de comptabilité de gestion sont telles que l'Activity Based Costing lui est très souvent préféré. Le SMA demande de nouvelles compétences de la part des comptables, ainsi qu'une nouvelle collaboration avec des services qui ne les apprécient guère, ce qui contribue à expliquer les faibles taux d'utilisation de l'outil.
Par ailleurs, Lord (1996) fait remarquer qu'en dépit de l'intérêt qu'il a suscité depuis quelques années, le SMA reste cependant « une invention de l'imagination académique » (Lord, 1996, *p364*).

De même, Coad (1996) note que « le SMA est une notion émergente dont les frontières sont libres, et, jusqu'à présent, il n'y a pas de vue unifiée concernant ce terme, ou son développement. La littérature existante dans ce domaine est à la fois disparate et incohérente » (Coad, 1996, *p392*), comme on a pu le constater avec les diverses définitions proposées pour le SMA dans la section précédente. Cela explique qu'il est difficile d'analyser les avantages propres de la technique, étant donné le grand nombre de pratiques de SMA qui ont pu être répertoriées dans la littérature.

Ces pratiques ont été notamment inventoriées par Guilding *et al.* (2000). Ils indiquent que de nombreuses techniques adoptées par les entreprises peuvent correspondre au SMA, mais que, dans leur recherche, le terme SMA présente une

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

signification assez restreinte pour les répondants. Ces auteurs mettent ainsi en évidence une douzaine de pratiques de SMA identifiables. Ce sont les :

- attribute costing,
- brand value budgeting et monitoring,
- competitor cost assessment,
- competitive position monitoring,
- competitor appraisal based on published statements,
- life cycle costing,
- quality costing,
- strategic costing,
- strategic pricing,
- target costing, *et le*
- value chain costing.

Le terme de SMA englobe ainsi une telle quantité de notions, son contenu étant si mal défini, qu'il n'est pas évident de savoir si une entreprise l'utilise vraiment. Cela rend difficile l'élaboration d'études au sujet de cette technique, et les comparaisons avec d'autres outils de gestion sont d'autant plus délicates. De plus, de nombreuses entreprises utilisent le SMA sans le savoir : elles mettent en pratique les principes de cet outil sans déclarer ouvertement l'utilisation du SMA, ce qui introduit un certain biais dans les statistiques sur le nombre d'utilisateurs de celle-ci.
De plus, de par les douze pratiques identifiées ci-dessus et pouvant correspondre au SMA, comment une entreprise pourrait être intéressée par un outil dont les contours ne sont pas clairement définis ?

Pour Tomkins et Carr's (1996) comme Guilding *et al.* (2000), le SMA est un concept plutôt délaissé. En effet, pour les seconds, l'appellation Strategic Management Accounting n'est quasiment jamais usitée dans les entreprises et l'intérêt porté à son égard par les praticiens est plutôt limité. D'ailleurs, les premiers n'hésitent pas à indiquer, dans un cadre conceptuel, que le concept de SMA est très mal défini. Il semblerait en outre que cette pratique ne serait estimée positivement que dans un contexte anglo-saxon, contexte dans lequel elle a été élaborée.
Étant mal défini, mal accepté hors du Royaume-Uni, et ayant suscité peu d'intérêt dans la littérature, le concept de SMA ne constitue donc pas une réponse adéquate aux critiques communément admises à l'égard des pratiques traditionnelles de gestion même si le concept présentait un intérêt certain à son origine.

Pour l'EVA™, le bilan est également plutôt nuancé : bien que certains acteurs externes soient pris en compte par cette technique, l'EVA™ se focalise surtout sur les actionnaires, et ainsi, les acteurs externes ne sont pas tous pris en compte par cet outil. L'EVA™ s'inscrit donc dans une logique de coûts en privilégiant le contentement des actionnaires. Selon Kaplan et Norton (1996), l'agrégation des mesures financières retrouvée dans l'EVA™ est désorganisant ; cela conduit à des signaux ambigus qui entrent souvent en conflit avec ce que l'organisation cherche à évaluer. Outil focalisé sur les données financières, l'EVA™ peut fournir une mesure pour la dimension financière du balanced scorecard comme le souligne également Méric (2003).
Si la focalisation sur les coûts de l'EVA™ paraît excessive à certains, d'autres n'hésitent pas à contredire l'une des logiques de base dans laquelle cet outil s'inscrit : il s'agit de la logique de focalisation sur le long terme. En effet, si certains tels Cheng

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

et al. (2007) indiquent que l'EVA™ est un outil permettant de s'intéresser aux données à long terme, les avis sont très partagés sur ce sujet comme le montrent Mouritsen (1998), Otley, et Bontis *et al.* (1999), ou encore Moriceau et Villette (2001) en citant Bouquin.

Sur ce thème de l'absence d'orientation à long terme des pratiques traditionnelles de contrôle de gestion, l'EVA™ est présenté par Mouritsen comme réalisant une « représentation vraiment pauvre du futur » (Mouritsen, 1998, *p480*). Selon lui, par rapport au Capital Intellectuel, l'EVA™ génère bien des résultats, mais en totale inadéquation avec la valeur stratégique de l'entreprise. D'ailleurs, pour Otley (1999) l'EVA™ privilégie la maximisation de la valeur pour les actionnaires, c'est-à-dire le court terme, au détriment de l'entreprise qui devrait disposer d'objectifs orientés sur le long terme.
Par ailleurs, Bontis *et al.* (1999) indiquent que l'EVA™ est une méthodologie complexe à utiliser : selon ces derniers, « en établissant les mesures de l'EVA, Stern Stewart et Cie ont identifié 164 zones différentes d'ajustements de la performance qui sont censées prendre en compte les défauts que l'on trouve dans les pratiques comptables conventionnelles, et résoudre ainsi des problèmes tels que la comptabilité des actifs intangibles et les investissements à long terme avec un degré élevé d'incertitude. (…)Or, à mesure que le nombre d'ajustements s'accroît, la précision des calculs de l'EVA peut s'améliorer, mais le système devient plus compliqué et vulnérable aux questions des chefs d'entreprise » (Bontis *et al.*, 1999, *p395*). Ils indiquent également que bon nombre d'entreprises font le choix de ne pas réaliser ces ajustements, le système étant jugé bien trop compliqué à utiliser.
Enfin, Bouquin (2000) indique que « l'EVA™ et ses étalages sans précédents nous semblent faire revivre, en pire, certaines périodes de l'histoire de la gestion où la logique financière était reine » (Moriceau et Villette, 2001, *p102*).

Si l'EVA™ est un outil qui permet de répondre à certaines critiques généralement répandues à l'égard des pratiques traditionnelles de contrôle de gestion, son mode opératoire est décrié par certains et les responsables d'entreprises ne tirent pas tous les bénéfices de cet outil en raison de la lourdeur de son utilisation. Comme l'EVA™, le Capital Intellectuel n'échappe pas lui non plus aux critiques. Ainsi, dans les publications, certains auteurs présentent également un avis partagé quant à cette méthode de gestion : Mouritsen (1998) indique que les données du Capital Intellectuel ne sont jamais définitives : il n'y a jamais, à un instant donné, une liste complète de mesures à appliquer, ce qui rend ce modèle difficile à suivre.
Par ailleurs, Bukh *et al.* (2002) estiment qu'il n'y a aucun lien de cause à effet entre les indicateurs pris en compte dans le Capital Intellectuel et les indicateurs décrivant et pilotant les initiatives afin de développer une base de connaissances dans un ensemble cohérent et interconnecté. De même, contrairement à d'autres outils qui viennent de voir le jour, cette technique de gestion ne fournit pas un cadre pour l'évaluation des projets futurs.
Enfin, comme le mentionne Piber (2003), « bien qu'il y ait beaucoup de taxonomies de Capital Intellectuel qui soient ingénieuses, les définitions demeurent plutôt vagues. Ceci indique qu'il est parfois impossible de décrire simplement certains éléments du Capital Intellectuel ou que ces éléments sont seulement explicables dans un contexte donné » (Piber, 2003, *p3*).

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Employé seul, le Capital Intellectuel présente des limites qui restreignent la portée de ce cadre novateur. Cela vient expliquer pourquoi certains n'hésitent pas à proposer son utilisation en parallèle d'autres outils de gestion, afin de répondre à ces critiques : l'absence de cadre de base peut être par exemple compensée en employant le balanced scorecard et en exploitant les principes du Capital Intellectuel qui peuvent faire défaut ou n'être pas suffisamment détaillés dans le balanced scorecard.

Enfin, le VBM présente lui aussi un inconvénient qui est rapporté par Ronte (1998) et partagé par beaucoup d'outils de gestion lors de leur phase de mise en œuvre. En effet, selon lui, mettre en œuvre le VBM nécessite un investissement conséquent, et, comme souvent, la quantité totale de ressources nécessaires pour son bon fonctionnement dépasse les prévisions. Cela peut rebuter certaines entreprises de mettre en œuvre cette technique.
Par ailleurs, dans l'étude de Ryan et Trahan (1999), la majorité des répondants maîtrisant la méthode du VBM ne se montre pas satisfaite de cet outil, estimant que le VBM pourrait largement être amélioré, notamment au niveau de son apparence et de la façon dont il est traditionnellement mis en œuvre dans les entreprises. De plus, selon leur étude, dans un contexte nippon, la technique est développée seulement aux niveaux supérieurs des entreprises, les métriques n'étant pas communiquées aux niveaux inférieurs, ce qui peut réduire l'impact du VBM, et ainsi la satisfaction des entreprises à son encontre.
Chercher à maximiser la valeur pour l'actionnaire est une idée reprise par une grande partie des pratiques de gestion (notamment le balanced scorecard). On notera en outre que la connexion des processus de gestion ainsi que l'allocation des ressources en fonction de la création de valeur sont également réalisées d'une manière beaucoup plus approfondie dans un outil tel que le balanced scorecard, notamment par le biais des cartes stratégiques. Dans les publications, il n'est d'ailleurs jamais fait mention d'une méthodologie permettant de regrouper toutes les données en un lieu comme dans le cas des cartes stratégiques du balanced scorecard.
Le VBM ne permet pas de répondre de façon satisfaisante aux critiques génériques envers les pratiques traditionnelles de contrôle de gestion, non seulement parce qu'il n'est pas toujours utilisé de façon adéquate comme l'indique l'exemple de Ryan et Trahan, mais également car il présente diverses imperfections et qu'il se révèle coûteux à mettre en œuvre comme la plupart des outils nouvellement proposés.

On voit ainsi que les nouvelles pratiques de gestion apparues ces dernières années présentent certes des avancées permettant de répondre du moins partiellement aux remises en cause du contrôle de gestion, mais ne constituent pas une réponse complète. D'ailleurs, à plusieurs reprises dans ce développement, on a pu constater qu'un outil semblait se détacher, car présentant des caractéristiques permettant d'offrir une réponse plus complète que les autres pratiques aux principales critiques : il s'agit du balanced scorecard, dont l'association avec certaines des nouvelles pratiques de gestion est parfois envisagée dans la littérature, afin de compléter certains aspects, notamment sur le plan des ressources humaines grâce au Capital Intellectuel par exemple.

Ce chapitre a débuté avec les constats de Johnson et Kaplan, ces derniers présentant des pistes, afin d'améliorer les pratiques de gestion en fonction dans les entreprises, mais totalement dépassées en raison des changements survenus dans les environnements des entreprises. L'un de ces auteurs, Kaplan, est d'ailleurs à l'origine

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

du regain d'intérêt envers l'ABC, l'un des outils dont il a été question dans ce chapitre. Il se termine avec un constat : un outil paraît pouvoir répondre aux critiques formulées par ces auteurs et dont Kaplan en est l'inventeur avec Norton : le balanced scorecard qui sera examiné plus en détail dans le chapitre à venir, afin de mettre en évidence les apports de cet outil ainsi que son fonctionnement ou son adaptation aux contextes dans lesquels il est employé.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Chapitre 3 : le « balanced scorecard » : présentation d'un outil et analyse des recherches qu'il a suscitées.

Comme le précédent chapitre l'indiquait, le balanced scorecard présente un certain nombre de caractéristiques qui permettent de répondre en grande partie à la plupart des reproches habituellement émis à l'encontre des systèmes traditionnels de contrôle de gestion. Cependant, cet outil vient des USA et est apparu dans ce contexte bien particulier. Pourra-t-il vraiment remplacer un outil bien implanté et qui possède une grande popularité en France ? Permet-il vraiment de faire face aux critiques génériques et aux remises en cause des systèmes traditionnels de contrôle de gestion ?
Ce chapitre se proposera de développer une présentation du balanced scorecard, afin de comprendre son fonctionnement. Il permettra également de faire le point sur les publications et les avis des différents auteurs qui l'ont analysé, et de proposer quelques points de comparaisons entre l'outil français traditionnel très critiqué depuis quelques décennies (le tableau de bord français), et ce nouvel outil qui essaye de s'implanter en Europe depuis une bonne dizaine d'années. Les atouts du balanced scorecard dans le contexte français, de même que ses faiblesses, et la visualisation de son évolution depuis sa création pourront ainsi être dégagés. L'examen des publications réalisées au sujet du balanced scorecard sera l'occasion de tirer un premier bilan de son expansion en Europe, en France et dans le monde.

Par ailleurs, à travers un bilan de littérature académique au sujet du balanced scorecard, il sera possible de mettre en évidence les résultats obtenus par les utilisateurs de cet outil, les avantages retirés, les grands débats observés, ou encore le lien entre sa mise en œuvre et des éléments contingents. À partir de cette présentation et de ce bilan seront posées les bases de l'étude de certains facteurs responsables de l'introduction de cet outil dans le contexte français, ainsi que les niveaux d'implication de la fonction contrôle de gestion dans sa mise en œuvre, éléments qui seront développés dans la suite de ce travail. En effet, étant donné que cette fonction est en plein renouveau, cette technique de gestion qui apparaît actuellement dans les entreprises françaises pourrait contribuer à sortir définitivement les contrôleurs de gestion de la « crise » mise en évidence par de nombreux auteurs et présentée au premier chapitre.

Section 1 : présentation détaillée du concept du balanced scorecard.

La première section de ce chapitre se composera de quatre développements. Les deux premiers paragraphes permettront de réaliser une présentation détaillée du concept de balanced scorecard, en indiquant le fonctionnement global de l'outil, puis en détaillant les contenus des rubriques qui le composent. Ces développements seront réalisés sous un angle plutôt positif, puisque la plupart des éléments

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

descriptifs proviennent de ses deux inventeurs. Le troisième paragraphe se proposera de souligner quelques améliorations apportées au concept par Kaplan et Norton depuis son apparition, tandis que le dernier paragraphe s'intéressera plus spécifiquement au contexte français, afin de présenter les difficultés que rencontre le balanced scorecard pour s'y imposer. On y réalisera notamment une comparaison entre cet outil et le tableau de bord français, afin de faire ressortir les similarités, les différences, et les avantages des deux outils. Ce sera également l'occasion de présenter quelques-unes des principales critiques qui ont pu être formulées à l'encontre du balanced scorecard.

§1. Quelques généralités sur le balanced scorecard.

Comme présenté dans la partie consacrée au contrôle de gestion, depuis quelques décennies, les praticiens et les chercheurs ont souligné la nécessité de dépasser les mesures financières, afin d'introduire une grande variété de métriques non financières dans les systèmes de *reporting* de la performance d'une organisation (Kaplan, 1983). Ces mesures financières avaient pris un caractère « hégémonique », surtout aux USA, notamment, où la plupart des entreprises possédaient un contrôle de gestion fondé sur la mesure du retour sur investissement. Dans les conditions de concurrence complexes actuelles, les sociétés doivent être réactives et flexibles. En conséquence, disposer de la bonne information au bon moment pour la prise de décision et évaluer les performances est devenu vital pour les entreprises du XXI-ème siècle.
En effet, de nombreuses critiques envers les systèmes de contrôle de gestion se sont notamment concentrées sur leur nature historique, ce qui signifie qu'ils analysent les actions passées, mais qu'ils n'envisagent quasiment pas le futur des entreprises (Merchant, 1985 ; Dearden, 1987 et Kaplan et Norton, 1998). Parfois, les entreprises sont confrontées à une prévision qui leur impose de se focaliser sur des résultats financiers à court terme en négligeant leurs objectifs à long terme : cela aggrave davantage leur situation (Dearden, 1969 ; Merchant, 1985 et Johnson et Kaplan, 1987). Par ailleurs, si les entreprises se focalisent sur la mise en œuvre de la stratégie, il y a un risque que leur plan stratégique s'éloigne davantage de leurs activités quotidiennes (Kiechel, 1984 et Mintzberg, 1994).
Ces deux principales critiques, qui sont d'ailleurs interconnectées, sont à la base du développement d'un grand nombre d'outils stratégiques de mesure exploitant en plus des mesures financières, des mesures non financières (McNair *et al.*, 1990 et Kaplan et Norton, 1992). Le balanced scorecard est l'un de ces modèles qui intègre des mesures stratégiques financières et non financières (Banker, *et al.* (2004), et Bourguignon, *et al.* (2004)).

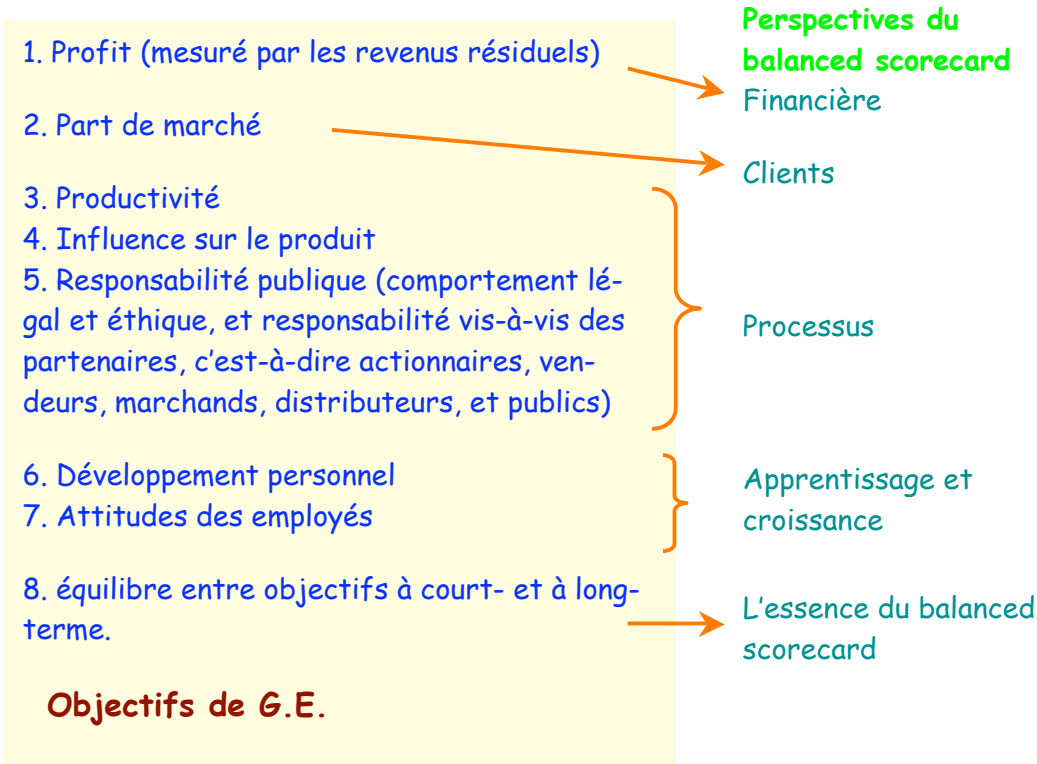
Pour Johnson et Kaplan (1987), une focalisation du contrôle de gestion sur la mesure du retour sur investissement ne permet pas de répondre aux objectifs du contrôle de gestion, qui sont notamment la mesure des performances et l'aide au pilotage et à la prise de décision. Selon eux, à la fin des années 1980, il était plus que temps de revenir aux mesures basées sur les opérations, afin de se concentrer de nouveau sur les principes de base du contrôle de gestion. L'utilisation des seules données financières se révèle inadéquate pour récapituler de manière synthétique la

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

performance économique d'une entreprise sur une période relativement courte. De nouvelles pratiques de gestion sont à imaginer pour sortir de l'obsolescence des systèmes traditionnels de contrôle de gestion selon Johnson et Kaplan.

C'est dans ce contexte qu'est apparu le terme de *balanced scorecard*, en 1992, dans un article de Robert Kaplan et David Norton, dans la *Harvard Business Review*. L'explication de la raison de cette dénomination de balanced scorecard a déjà été évoquée succinctement dans la partie concernant les nouveaux outils qui sont apparus. Cependant, on va tout d'abord s'intéresser aux traductions du terme, à la raison de cette qualification de 'balanced', ainsi qu'à son historique.

D'un point de vue historique, il est possible de se demander si l'outil balanced scorecard est vraiment une innovation ou une copie de pratiques existantes améliorées. Comme l'indique Kaplan (2010), les racines du balanced scorecard proviennent d'un projet conduit par General Electric dans les années 1950 dans le but de développer des mesures de performance pour les différentes unités du groupe. Dans l'article de Lewis (1955), huit objectifs (un financier et sept non – financiers) ont été proposés, objectifs sur lesquels se sont basés Kaplan et Norton pour créer leur balanced scorecard. Le schéma proposé ci-dessous récapitule ces objectifs et la façon dont ils ont été intégrés dans le balanced scorecard :



Si ce modèle se veut proche du balanced scorecard en théorie, il n'a jamais été mis en œuvre dans leur système de gestion.

Dans le même temps, H. Simon et ses collègues de l'université Carnégie ont réalisé une étude qui employait pour la première fois le terme de « scorecard » dans la discussion au sujet de la gestion de la performance[22].

[22] En effet, l'un des buts identifiés de l'information comptable dans les entreprises était : « Scorecard questions : 'Am I doing well or badly ?' » (d'après H. Simon *et al.*, 1954).

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

Se basant sur les articles de H. Simon et son concept de décisions programmées/non - programmées, Anthony identifie en 1965 trois sortes de systèmes, dont la planification stratégique[23]. Kaplan indique alors que la planification stratégique, telle qu'Anthony la définit, préfigure l'évolution naturelle du balanced scorecard vers les Cartes Stratégiques quelques années après son apparition.

Si les différents auteurs[24] en management de cette période préconisent des outils utilisant des mesures financières et non – financières, les outils de gestion mobilisés par les entreprises jusque dans les années 1990 ne contenaient généralement que des données financières et s'appuyaient fortement sur les budgets pour se focaliser sur la performance à court terme.

Viennent ensuite dans les années 1970 à 1990 des courants tels le mouvement de gestion à la japonaise (le Just-In-Time par exemple), un intérêt grandissant pour la comptabilité des ressources humaines qui comprend d'ailleurs certains des aspects du balanced scorecard, le cadre de maximisation de valeur pour les actionnaires et principal/agent, l'optimisation sur plusieurs périodes et l'incertitude, ou la théorie des parties prenantes. Le balanced scorecard, qui apparaît à la fin de cette période, fournit un composant manquant et un pont entre ces courants qui ont été développés d'une façon plus ou moins indépendante. Kaplan et Norton ont essayé de retenir ce qui était le plus important dans toute cette littérature, que ce soit au niveau des employés ou des processus de performance financière par exemple. Leur idée de base était de fournir un « système de mesure et de gestion beaucoup plus puissant qui inclut des métriques opérationnelles comme des indicateurs de tendance et des métriques financières comme les résultats rétrospectifs, associés à quelques autres métriques pour mesurer le progrès d'une entreprise à piloter sa performance future » (Kaplan, 2010*, p18*).

Le balanced scorecard a donc été développé par Robert Kaplan et David Norton après un vaste projet de recherche en 1990. Il s'agissait d'une étude multi-clients, qui avait pour titre « mesurer la performance dans l'organisation pour le futur », commanditée par l'institut Nolan Norton, la branche de recherches de comptabilité / consulting de la firme KPMG. Ce fut un projet de recherche qui dura plusieurs années impliquant douze entreprises qui cherchaient à être à la pointe de la mesure de performance (Kaplan et Norton, 1992).
C'est ainsi qu'a été lancée la technique connue sous le nom de balanced scorecard, à la fois cadre de performance et méthodologie de gestion. Ces concepts originaux ont été ensuite adaptés en un processus plus prescriptif (Kaplan et Norton, 1996). L'un des éléments développés par Kaplan et Norton pour favoriser l'adoption du balanced scorecard consiste à l'utiliser pour relier stratégie commerciale et performance opérationnelle en définissant des mesures de performance. Ce lien est illustré selon deux manières complémentaires :

[23] Les deux autres étant le contrôle de gestion et le contrôle opérationnel.
[24] Il s'agit de H. Simon, Anthony, et Drucker qui sont souvent cités dans ce domaine à cette période, Drucker proposant que tous les employés doivent disposer d'objectifs de performance qui sont fortement alignés sur la stratégie de l'entreprise.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

- en développant des indicateurs qui se basent sur la stratégie de l'entreprise, et
- en employant la performance pour faire évoluer la stratégie 'émergente', comme prôné par les indicateurs.

Le balanced scorecard est ainsi une approche normative largement adoptée dans les secteurs industriels et commerciaux par les consultants en gestion. Ce cadre concerne l'ensemble des aspects des affaires et de la gestion, comprenant :

◊ des mesures opérationnelles de performance, financières, de production et la satisfaction des clients qui en découle,

◊ le développement de l'entreprise (par le biais de la perspective « apprentissage et croissance »), et

◊ l'alignement des mesures de performance opérationnelle et, par voie de conséquence, la conception des systèmes opérationnels avec les cibles de gestion stratégique.

L'approche du balanced scorecard découle également fortement de concepts à la mode fondés sur un cadre proposé comme le coût basé sur l'activité (Glad, 1996), la gestion de la qualité totale (Oakland, 2000), ou la gestion du changement (Paton et McCalman, 2000), par exemple. Cependant, ces approches assez anciennes fournissent des résultats moins pratiques et complets pour les directeurs opérationnels et les contrôleurs de gestion, que ceux offerts par l'approche balanced scorecard.

Différentes traductions du terme balanced scorecard initial ont été faites : de *carnet de bord équilibré* en 1994, par Hoffecker et Goldenberg, à *tableau de bord prospectif*, en 1998, dans la traduction du livre de Kaplan et Norton de 1996. La notion de *tableau de bord équilibré* est également une traduction très fréquente (notamment chez Gervais, 2000). On notera que la première traduction est la plus proche du nom initial… mais que cette appellation a, de nos jours, totalement disparu.
Des auteurs comme Bessire et Baker (2005) ont noté que, à l'origine, le tableau de bord français avait été conçu comme une combinaison « équilibrée » d'indicateurs financiers et non financiers. C'est pourquoi, les mots anglais, « balanced scorecard » ont été traduits en français par *tableau de bord prospectif*, ou *stratégique*, et non par *tableau de bord équilibré*, qui, alors, aurait été fidèle à l'expression anglaise, mais n'aurait pas été compris par les lecteurs français comme étant une innovation en contrôle de gestion.
Au niveau sémantique, l'adjectif *équilibré* dans cette appellation sous-entend l'idée d'un besoin double, qui est :

◆ en général, d'équilibrer harmonieusement la prise en compte des diverses dimensions de l'organisation ;

◆ en particulier, pour contrebalancer traditionnellement la dimension économico-financière ayant une importance indiscutable dans la gouvernance, au moyen du cadre des indicateurs constituant une base systématique dans l'analyse de la performance.

Ce dernier point ne signifie pas que le critère économique et financier de l'analyse soit abandonné ; au contraire, on cherche à montrer que, si le balanced scorecard est correctement mis en œuvre, il peut intégrer la performance passée en incluant de futurs pilotes de performance (*traduit de* Salvatore Russo, 2003).

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Oriot, et Misiaszek (2003) ont montré que les objectifs de cet outil sont variables d'une culture à l'autre, étant donné qu'il présente des appellations différentes en fonction des langues. C'est ainsi qu'ils se demandent si le modèle de Kaplan et Norton est un système « balanced » (en anglais), « prospectif » (« tableau de bord prospectif », en français) ou « global » (« cuadro de mando intégral », en espagnol).

Une fois le concept et ses quatre perspectives élaborés, Kaplan et Norton ont dû faire face à une importante question : que mettre dans les quatre perspectives du balanced scorecard ? Au lieu des traditionnels satisfaction des clients, fidélité des clients, taux de défauts, profits, suivi et durée du processus, et satisfaction des employés, ils ont essayé d'envisager des métriques beaucoup moins génériques. Cela permet de satisfaire des entreprises souhaitant créer rapidement leur balanced scorecard en y intégrant les mesures de leurs programmes d'amélioration de qualité et de performance, et évite l'utilisation de métriques importées sans lien avec la stratégie poursuivie par l'entreprise.

C'est à partir de ces éléments que Kaplan et Norton ont développé les perspectives ainsi que des indicateurs qui seront proposés dans ce chapitre.

Ainsi, ils comprirent rapidement qu'ils ne devaient pas commencer avec des mesures, mais plutôt avec des descriptions de ce qu'une entreprise souhaite accomplir. Il était ainsi évident à leurs yeux que sélectionner des mesures est plus facile une fois que l'entreprise a dépeint ses stratégies à travers les objectifs multiples des quatre perspectives du balanced scorecard.
C'est donc tout naturellement qu'ils ont imaginé par la suite une évolution de leur outil en inventant le concept de Cartes Stratégiques, afin de décrire les relations de causalité entre les objectifs stratégiques. Ce concept est d'ailleurs toujours mobilisé avant de sélectionner les métriques de chaque objectif.

Au fil de ces évolutions, un lien délicat persiste : il s'agit de la perspective 'apprentissage et croissance' pour laquelle les entreprises peinent à trouver des indicateurs. En effet, aucune ne dispose de métriques reliant les compétences de leurs employés à la stratégie. Pour y trouver une solution, des travaux réalisés par Norton en 2002 et 2003 ont permis de mettre en évidence des liens entre les capital informationnel et organisationnel.

Par ailleurs, initialement développé pour une utilisation dans des entreprises du secteur privé, les deux auteurs ont très rapidement réfléchi à une adaptation pour le secteur public. Si ces organismes n'ont pas de buts lucratifs, leurs systèmes de gestion de la performance étaient basés jusqu'à présent sur des mesures financières, ce qui ne leur convenait pas, notamment de par leur finalité qui n'est pas le succès financier. Les Cartes Stratégiques de ces organismes nécessitaient de disposer d'un objectif relatif à leur impact social et leur mission. D'autres modifications doivent prendre en compte le fait que leurs actions ne donneront parfois des résultats que plusieurs années après et la perspective 'clients' doit également être aménagée, du fait de l'existence de mécènes ou de contribuables, les clients bénéficiant d'un service. Il n'est donc pas possible d'y faire figurer au sommet la perspective financière du balanced scorecard, comme dans une Carte classique telle qu'elle sera présentée dans ce chapitre.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Enfin, dernière modification récente de leur concept, l'apparition, ces dernières années, de la notion de système de gestion stratégique. C'est suite au travail de Simons sur les leviers de contrôle, concept apparu à peu près en même temps que le balanced scorecard, que Kaplan et Norton ont eu l'idée de cette amélioration. Simons identifie en 1995 plusieurs sortes de systèmes de contrôle que les responsables peuvent utiliser pour justifier, piloter et gérer leurs stratégies. Tandis que Simons envisageait le balanced scorecard comme système diagnostic, Kaplan et Norton ont transformé le concept en système interactif dans lequel :

◊ l'information générée par le système est une représentation importante et répétée en provenance des plus hautes sphères de la gestion ;

◊ le système de contrôle interactif requiert une attention fréquente et régulière de la part des responsables à tous les niveaux de l'entreprise ;

◊ les données engendrées par le système sont interprétées et discutées dans des réunions entre supérieurs, subordonnés et collègues ;

◊ le système est un catalyseur pour un défi continuel et un échange de données fondamentales, propositions et plans d'action.

Comme on le verra à la fin de cette section, ce processus en six étapes mobilise les données opérationnelles internes et les nouvelles données environnementales externes et concurrentielles, afin de tester et actualiser la stratégie qui donne le départ d'une nouvelle boucle du système de gestion opérationnelle et de stratégie intégrée. À travers ce cycle, Kaplan et Norton sont parvenus à associer non seulement leurs avancées récentes au sujet des Cartes Stratégiques, l'alignement et la motivation des employés, mais également la gestion de la qualité, les tableaux de bord, l'ABC… On est ainsi parvenu à un système complet de gestion, intégrant le balanced scorecard et à portée stratégique et opérationnelle.

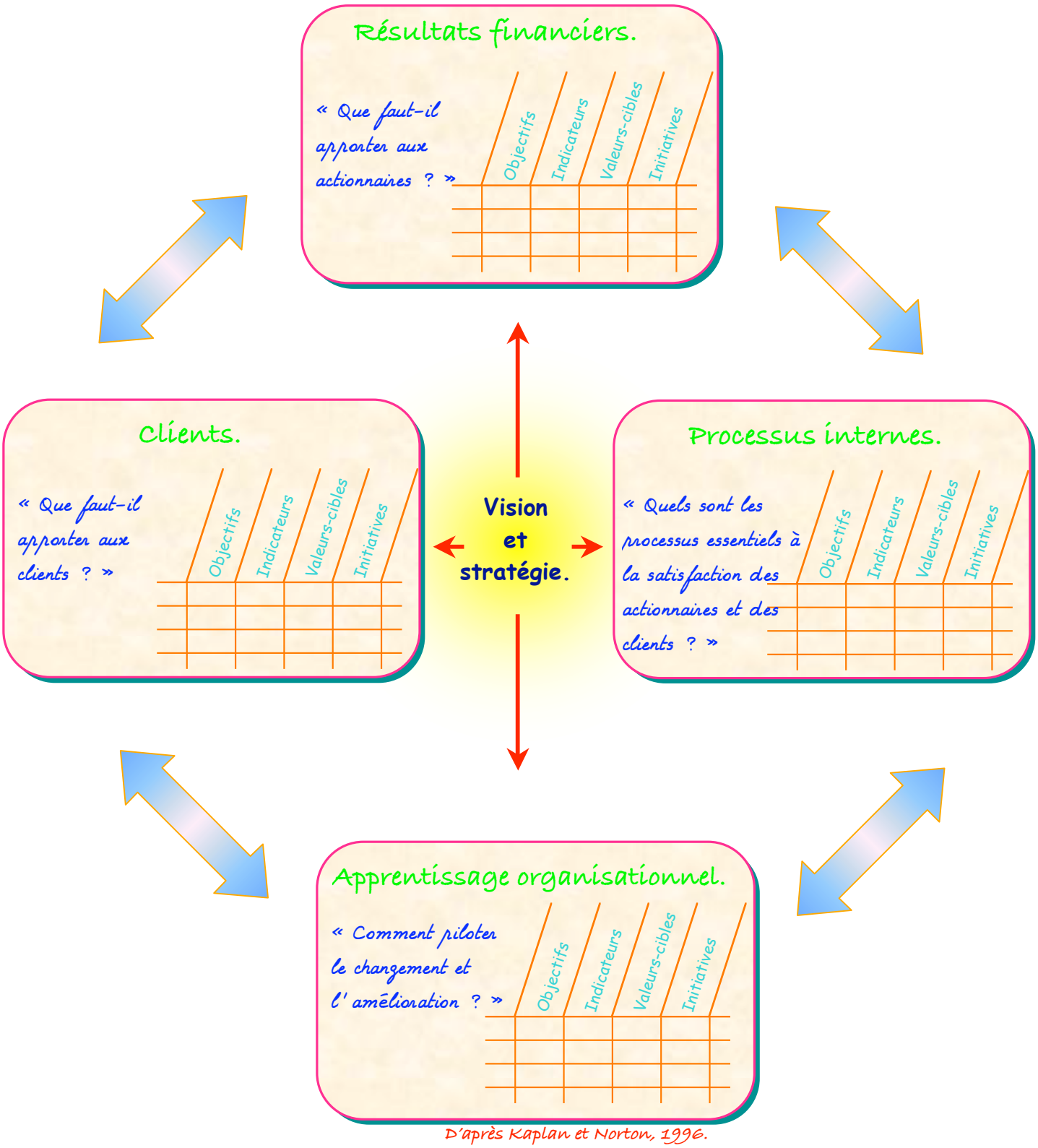
C'est cette évolution que l'on va maintenant présenter dans ce début de chapitre, depuis le balanced scorecard et ses quatre perspectives jusqu'au système intégré de gestion proposé par Kaplan et Norton il y a deux ans.

À travers le dispositif du balanced scorecard, il est possible d'identifier et de développer les mesures opérationnelles de performance qui peuvent composer les différentes rubriques de : finances, clients, processus internes d'affaires, et étude et croissance. Ces perspectives sont toutes sous la dépendance de la vision et de la stratégie de l'unité opérationnelle.
Sous chacune de ces rubriques, les managers identifient les éléments qui peuvent affecter la performance. Pour chacun de ces éléments, ils indiquent alors des objectifs, des mesures, et des cibles. En conclusion, le balanced scorecard leur permet de définir des initiatives pour envisager des améliorations (Southern, 2002).

Le schéma repris ci-dessous constitue la base du balanced scorecard de Kaplan et Norton que l'on expliquera dans les développements suivants.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Le modèle du balanced scorecard.



D'après Kaplan et Norton, 1996.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Comme l'expliquent Mendoza *et al.* (2002), l'objectif est donc, au travers de ces quatre perspectives, de cerner la création de valeur ajoutée passée, mais aussi d'apprécier les déterminants de la performance future. Les quatre axes ne sont pas indépendants, mais visent à produire une vision articulée de la performance de l'entreprise. L'examen des quatre perspectives qui suit permettra de dégager les composantes principales, ainsi que les finalités de celles-ci. Afin de ne pas s'appesantir sur celles-ci, la plupart des éléments descriptifs repris dans les développements proposés ci-dessous proviennent de Kaplan et Norton (1996-1998) et de la synthèse réalisée dans l'ouvrage collectif de Mendoza *et al.* (2002).

§2. Présentation des quatre axes proposés par Kaplan et Norton.

1. La perspective financière.

Kaplan et Norton affirment que l' « axe financier sert de fil conducteur aux objectifs et aux indicateurs des autres axes du tableau de bord prospectif. Chaque indicateur sélectionné doit faire partie d'une chaîne de relations de cause à effet dont le but ultime est d'améliorer la performance financière » (Kaplan et Norton, 1998, *p61*).
Kaplan et Norton proposent trois axes stratégiques financiers qui, croisés avec la situation de marché de l'entreprise (croissance, maintien, maturité/récolte), fournissent une gamme d'indicateurs. (Mendoza *et al.*, 2002)
Les mesures de performance financières définissent les objectifs à long terme de l'unité opérationnelle.

Kaplan et Norton (1996φ) indiquent que les entreprises à croissance rapide sont dans les premières phases de leur cycle de vie. Elles peuvent devoir faire face à des investissements considérables pour développer et fabriquer de nouveaux produits et services ; pour construire, moderniser et développer les équipements de production ; pour établir les possibilités de fonctionnement ; pour investir dans des systèmes, une infrastructure, et des réseaux de distribution qui soutiendront des rapports globaux ; et pour consolider et développer les rapports avec les clients.
La majorité des départements d'une entreprise sera probablement dans l'étape de maintien. Dans ce cas, ces départements attirent toujours l'investissement et le réinvestissement, mais ils doivent obtenir d'excellents retours sur leur capital investi. On s'attend à ce que ces entreprises maintiennent leur part de marché existante et qu'elles l'accroissent même légèrement par rapport à l'année précédente. Les projets d'investissement seront davantage dirigés vers la capacité d'extension, et la poursuite de l'amélioration continue, par exemple, plutôt que vers de lourds investissements à rembourser durant de nombreuses années et vers une option d'investissements pour la croissance qui a déjà été réalisée durant l'étape de croissance.

D'autres départements auront atteint une phase de maturité dans leur cycle de vie : la société peut alors récolter les investissements faits dans les deux étapes antérieures. Ces entreprises ne justifient plus un investissement significatif : elles se limitent à maintenir leurs équipements et leurs capacités ; il n'est alors plus question

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

d'investir dans une expansion des capacités. N'importe quel projet d'investissement doit avoir des périodes de remboursement bien définies et assez courtes. Le but principal est de maximiser les retours de marge brute d'autofinancement pour l'entreprise.

Les objectifs financiers pour les entreprises dans chacune de ces trois étapes sont tout à fait différents. Les objectifs financiers dans l'étape de croissance concernent surtout la croissance des ventes ; les ventes sur les marchés et à de nouveaux clients ; les ventes de nouveaux produits et de services ; le maintien de niveaux de dépense proportionnés pour le développement de produits et de processus, les aptitudes des employés ; et l'établissement de nouveaux canaux de marketing, de ventes, et de distribution. Les objectifs financiers dans l'étape de maintien concernent les mesures financières traditionnelles, telles que le retour sur le revenu d'exploitation utilisé et sur le capital, et la marge brute. Quelques entreprises pourront utiliser une métrique financière assez nouvelle, telle que la valeur économique ajoutée, présentée au cours du deuxième chapitre, et la valeur pour les actionnaires. Ces métriques représentent toutes l'objectif financier classique fournissant d'excellents retours sur le capital apporté. Les objectifs financiers pour les entreprises en phase de maturité concernent la marge brute d'autofinancement. Tous les investissements doivent avoir des remboursements immédiats et certains seront en argent comptant. Pratiquement, aucune dépense ne sera faite pour la recherche ou le développement ou pour des possibilités d'expansion, en raison du temps relativement court dans la vie économique des unités opérationnelles dans une phase de « récolte ».

Kaplan et Norton ont constaté que les entreprises emploient trois thèmes financiers pour réaliser leurs stratégies commerciales :

- Croissance et diversification du chiffre d'affaires,
- Réduction des coûts/Amélioration de la productivité, et
- Utilisation des capitaux/ investissement stratégique.

Le thème *croissance et diversification du chiffre d'affaires* implique l'expansion de l'offre en produits et services, pour conquérir de nouveaux clients et marchés, une transition vers des gammes de produits et services à plus forte valeur ajoutée, et un réajustement du prix des services et des produits. L'objectif de *réduction des coûts et d'amélioration de la productivité* suppose des efforts pour abaisser les coûts directs des produits et des services, afin de réduire les coûts indirects, et le partage des ressources communes à plusieurs unités opérationnelles. Pour le thème de *l'utilisation de l'actif*, les managers essayent de réduire le besoin en fonds de roulement nécessaire pour financer un certain volume et un certain éventail d'activités (Kaplan et Norton 1996φ, et la version traduite de 1998).

Ces trois thèmes financiers peuvent être employés indifféremment avec l'une ou l'autre des trois stratégies commerciales traditionnelles de croissance, de maintien, et de maturité/récolte, bien que les mesures particulières changent, selon la stratégie.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

	Axes stratégiques financiers		
	Croissance et diversification du chiffre d'affaires	Réduction des coûts / amélioration de la productivité	Utilisation de l'actif
Phase de croissance	◈ Taux de croissance du C.A. par segment ; ◈ Part du C.A. engendrée par les nouveaux services et clients	◈ C.A. par employé	◈ Investissements (% des ventes) ; ◈ Recherche et développement (%des ventes)
Phase de maintien	◈ Part des clients et marchés ciblés ; Ventes croisées ; ◈ Part des nouvelles applications dans le C.A. ; ◈ Rentabilité par catégorie de clients et gamme de produits	◈ Coût de revient / celui des concurrents ; ◈ Taux de réduction des coûts ; ◈ Frais indirects (en % des ventes)	◈ Ratios du fonds de roulement ; ◈ Retour sur capital engagé par catégorie d'actifs ; ◈ Taux d'utilisation de l'actif
Phase de maturité / Récolte	◈ Rentabilité par catégorie de clients et gamme de produits ; ◈ Pourcentage de clients non rentables	◈ Coût unitaire (par unité de production, par transaction)	◈ Point d'équilibre ; ◈ Marge

D'après Kaplan et Norton, 1998.

Ces exemples montrent comment le balanced scorecard peut être employé pour rendre explicite la stratégie financière d'une unité opérationnelle, et comment personnaliser les objectifs financiers et les mesures à la stratégie de l'unité opérationnelle (Kaplan et Norton, 1996φ).

2. La perspective clients.

Dans la perspective « clients » du balanced scorecard, les managers identifient les clients et les segments du marché dans lesquels l'unité opérationnelle sera compétitive et les mesures de performance de celle-ci dans ces segments visés. La perspective « clients » inclut typiquement plusieurs mesures génériques de succès d'une stratégie bien formulée et bien mise en application.
Kaplan et Norton identifient cinq mesures génériques qui sont autant de domaines d'indicateurs :

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

◊ part de marché,
◊ fidélisation de la clientèle,
◊ conquête de nouveaux clients,
◊ satisfaction des clients,
◊ rentabilité par segment.

Tandis que ces mesures peuvent sembler génériques, elles doivent être adaptées aux besoins du client, et aux clients ciblés.

Ces cinq domaines sont liés entre eux par des relations de cause à effet : la satisfaction des clients permet tout à la fois de fidéliser les clients existants, d'assurer la rentabilité par segment, et de conquérir de nouveaux clients ; le maintien des clients existants et le développement de nouveaux marchés conditionnent la rentabilité et la part de marché.
L'axe « *clients* » du balanced scorecard permet de préciser et de mesurer les objectifs des activités marketing, commerciales, logistiques et développement des produits et services. Il impose à l'entreprise une analyse approfondie de son marché : segmentation et ciblage de la clientèle, définition de la fidélité et des moyens de la soutenir (offre de produits et services), suivi du processus d'acquisition de nouvelles cibles, études de marché, et analyses statistiques de la satisfaction clients, dégagement d'une rentabilité par segment, voire par client individuel. On retrouve ici l'ensemble des ingrédients de l'approche marketing du CRM (*Customer Relationship Management*), intégrés au pilotage de l'entreprise. En particulier, l'étude de la satisfaction client conduit à formaliser des indicateurs concernant l'*image de marque* (définition d'un portrait-robot du cœur de cible), les *attributs des produits* (prix, qualité, services associés,…) et les *relations avec les clients* (déroulement du processus d'achat, qualité de l'interaction).

Les propositions faites par les entreprises dans cette perspective « clients » représentent ce que l'entreprise devra fournir, à travers ses produits et services, afin de fidéliser et de satisfaire ses clients dans les segments visés. Cela constitue la clef pour comprendre comment sont pilotées les mesures de satisfaction des clients, la part de marché, la conquête de nouveaux clients, la fidélisation de la clientèle, et la rentabilité par segment. Par exemple, les clients pourraient évaluer la rapidité des délais de livraison et le respect de ces délais de livraison. Ils pourraient estimer le taux d'apparition de produits innovants et de services. Ils pourraient aussi évaluer un fabricant qui serait capable de prévoir leurs besoins ; ce dernier développerait de nouveaux produits et approches, afin de satisfaire au mieux leurs nouveaux besoins.

Tandis que les propositions de valeur varient fortement à travers les industries et des différents segments de marché pour une industrie donnée, Kaplan et Norton ont observé un ensemble commun d'attributs qui organisent la valeur des propositions dans toutes les industries où ils ont construit des balanced scorecard. Ces attributs sont organisés en trois catégories (voir le schéma présenté ci-dessous) :

- Attributs du produit ou service.
- Relations avec les clients.
- Image et réputation.

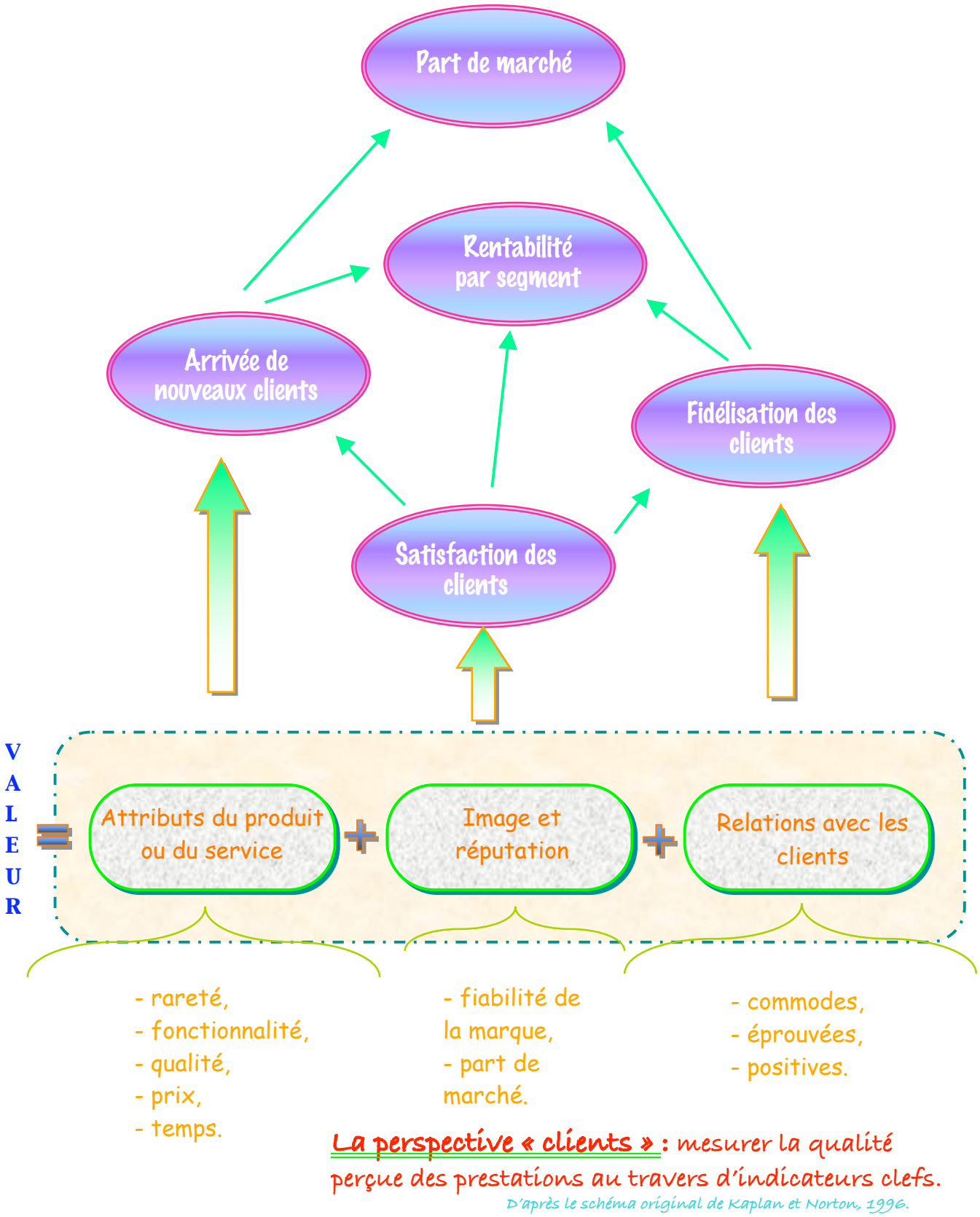
Les attributs du produit et du service concernent la fonctionnalité du produit ou du service, son prix, et sa qualité. La dimension *image et réputation* permet à une entité de se définir de façon attractive envers ses clients. La dimension *relations avec*

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

les clients inclut la livraison du produit ou du service aux clients, y compris la réponse et le délai de livraison, et la réflexion du client lors de son achat dans cette entreprise. *(développement réalisé à partir de Mendoza* et al.*, 2002, et Kaplan et Norton, 1996φ)*

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr



La perspective « clients » : mesurer la qualité perçue des prestations au travers d'indicateurs clefs.

D'après le schéma original de Kaplan et Norton, 1996.

La perspective « clients » permet donc aux managers des unités opérationnelles d'articuler une unique stratégie envers les clients et basée sur le marché, stratégie qui fournira d'importants retours financiers.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

3. La perspective processus.

Dans la perspective 'processus internes d'affaires', les cadres identifient les processus internes clefs dans lesquels l'organisation doit exceller : ce sont notamment l'innovation, la production, et le service après-vente. L'analyse des processus permet d'établir une vision transversale de l'organisation, ainsi que la mise en relief de deux processus souvent négligés dans l'analyse comptable des performances : l'innovation et l'après-vente. Les mesures de cet axe devraient être concentrées sur les processus internes qui auront le plus grand impact sur la satisfaction des clients et sur la réalisation des objectifs financiers de l'entreprise.
La perspective 'processus interne d'affaires' indique deux différences fondamentales entre les approches traditionnelles et les approches du balanced scorecard quant à la mesure de performance. Les approches traditionnelles essayent de piloter et d'améliorer les processus d'affaires existants. Elles peuvent aller au-delà des seules mesures de performance financière en intégrant une métrique de qualité et une métrique basée sur le temps. Mais elles se concentrent toujours sur l'amélioration des processus existants.
L'approche du balanced scorecard, cependant, identifiera habituellement les processus entièrement nouveaux dans lesquels l'organisation doit exceller pour atteindre les buts des clients et les objectifs financiers. Les objectifs de la perspective 'processus internes d'affaires' soulignent les processus les plus décisifs pour que la stratégie de l'organisation réussisse.

Concernant le processus d'innovation, la première étape consiste à cerner le marché en identifiant les besoins nouveaux ou latents des clients. C'est alors que se posera la question d'apprécier la performance de la recherche et développement, non seulement sur un plan opérationnel, mais aussi quant à sa rentabilité.
Vient ensuite le processus de production : on y retrouve les indicateurs classiques de qualité, coût et réactivité, auxquels on adjoint selon l'activité, des indicateurs spécifiques sur la stratégie d'approvisionnement (critères de choix des fournisseurs, pilotage des opérations de réception, et de traitement des commandes), l'efficacité du cycle de production (ratio temps utile de transformation sur temps total de production), ou encore le coût des activités, calculé selon l'approche ABC.

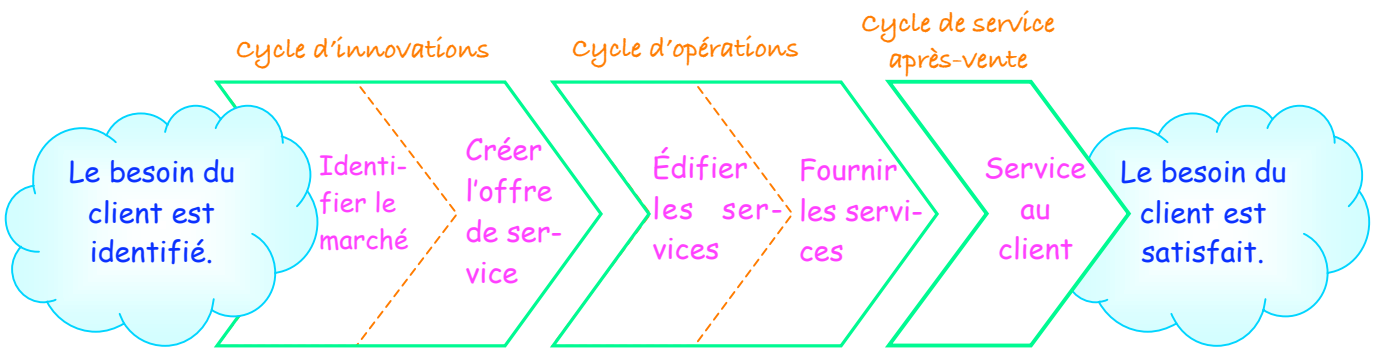
Enfin, le troisième niveau de cet axe se compose du processus d' « après-vente » (le SAV) : il peut avoir un impact très important sur la valeur ajoutée perçue par le client, et peut être suivi à l'aide d'indicateurs de coût, de qualité, et de délai. Avec le développement de centres d'appel assurant le service après-vente des produits, c'est ainsi tout un ensemble de nouveaux indicateurs qui sont devenus accessibles et qui permettent de piloter l'activité : ainsi, la durée du cycle qui va de l'appel du client à la résolution de son problème peut servir à mesurer la rapidité du dépannage ; l'efficience peut être évaluée à partir des ressources utilisées et le rendement par le pourcentage de problèmes traités dès le premier appel *(développement réalisé à partir de Mendoza* et al.*, 2002, et Kaplan et Norton, 1996φ)*.

La perspective 'processus internes d'affaires' peut être représentée suivant ce schéma de Kaplan et Norton (1996).

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Le modèle générique de chaîne de valeur.



4. La perspective apprentissage organisationnel.

La quatrième et dernière perspective du balanced scorecard, « étude et croissance », selon la traduction littérale de Kaplan et Norton, ou apprentissage organisationnel, d'après la plupart des auteurs francophones, identifie l'infrastructure que l'organisation doit établir pour créer une croissance à long terme et une amélioration durable de sa performance. On a vu que les perspectives « client » et « processus internes d'affaires » identifiaient les facteurs les plus importants pour le succès actuel et futur. Les entreprises sont peu susceptibles de pouvoir atteindre leurs cibles à long terme, notamment dans les axes clients et processus internes, en continuant à utiliser les mêmes technologies et compétences. En outre, la concurrence intense exige que les entreprises améliorent continuellement leurs potentiels, pour fournir de la valeur aux clients et aux actionnaires.

C'est ainsi que l'axe 'apprentissage organisationnel' est caractérisé par Kaplan et Norton comme étant celui des « moyens ». Il est issu de trois sources principales : le potentiel des salariés, les capacités des systèmes d'information, et les procédures organisationnelles (cela correspond à la motivation, la responsabilisation et l'alignement des objectifs de l'entreprise et des salariés). Les objectifs financiers, les objectifs concernant les clients, et des processus internes du balanced scorecard révèlent généralement un grand écart entre les capacités des systèmes, les procédures et les compétences des personnes, et ce qui aurait été nécessaire comme capacités et compétences pour atteindre les buts fixés, quant aux objectifs de performance. Pour combler cet écart, les entreprises devront chercher à améliorer les compétences de leurs employés, renouveler les connaissances au sujet de la technologie et des systèmes, et aligner les procédures et habitudes de l'entreprise. Ces objectifs sont articulés dans la perspective 'apprentissage organisationnel' du balanced scorecard. Comme dans la perspective 'client', les mesures basées sur les employés incluent un mélange de mesures traditionnelles de résultats - satisfaction des employés, fidélité du personnel, formation du personnel, et compétences des employés - avec des indicateurs spécifiques de ces mesures, tels que des index détaillés des qualifications spécifiques exigées pour le nouvel environnement de concurrence, par exemple. Les

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

capacités des systèmes d'information peuvent être mesurées grâce à leur disponibilité en temps réel, fournissant une information précise sur les clients et les processus internes aux employés de base. Les procédures organisationnelles peuvent aussi concerner un certain alignement des primes proposées aux employés en relation avec des indicateurs relatifs au succès global de l'entreprise, ou en fonction de l'amélioration des processus basés sur les clients et les processus internes les plus importants.
Néanmoins, il apparaît que ce quatrième axe présente généralement moins d'indicateurs que les trois autres, et que les responsables lui accordent moins d'importance. Comme le rappelaient Kaplan et Norton (1998), ce déficit en indicateurs souligne le potentiel de développement de mesures personnalisées, plus étroitement articulées à la stratégie de l'entreprise (Mendoza *et al.*, 2002, et Kaplan et Norton, 1996φ).

Ces deux premiers paragraphes ont ainsi permis de réaliser une présentation détaillée du concept du balanced scorecard, du moins tel qu'il se présentait à l'origine.
En effet, les premiers articles[25] parus en 1992 se limitaient à décrire le balanced scorecard en tant qu'outil de gestion permettant de regrouper dans quatre perspectives l'ensemble des informations indispensables pour les responsables, afin de mesurer au mieux les performances actuelles et à venir. À cette époque, exceptée cette description en tant que système de mesure de performance contenant à la fois des mesures financières et non financières, Kaplan et Norton fournissaient peu d'informations sur la façon dont le balanced scorecard pouvait être mis en œuvre. Cette première version du balanced scorecard, présenté comme étant un outil isolé, est toujours développée de par le monde, et est qualifiée de « balanced scorecard minimum – standard » ou de « type I », par Speckbacher *et al.* (2003)[26].

Si quelques améliorations par rapport à l'outil de base sont déjà visibles à travers les schémas proposés dans les deux premiers paragraphes, il convient de noter que Kaplan et Norton recherchent toujours le moyen d'améliorer le balanced scorecard et qu'ils proposent régulièrement des adaptations ou, à travers leurs publications, essayent de souligner tel ou tel point. Examinons quelles sont les évolutions envisagées par Kaplan et Norton pour leur outil novateur.

§3. Comment relier les mesures multiples du balanced scorecard à une stratégie unique ?

Le balanced scorecard proposé par Kaplan et Norton dès 1992 comportait quatre grandes rubriques de base. Au fil du temps et de l'expérience accumulée lors de l'adaptation de l'outil dans différents contextes, Kaplan et Norton ont cherché à perfectionner le balanced scorecard et divers aménagements du concept ont été proposés, le plus récent remontant au début de l'année 2008.

Dans un premier temps, Kaplan et Norton ont cherché à souligner l'importance de la chaîne de causalité qui permet de réaliser une bonne articulation des

[25] On citera par exemple Maisel (1992), et Kaplan et Norton (1992).
[26] Il est à noter que les références bibliographiques académiques mentionnées dans ce chapitre sont également reprises dans le tableau récapitulatif de revue de littérature sur le sujet proposé en annexe.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

quatre perspectives. Leur but était d'insister sur l'interdépendance entre ces perspectives d'évaluation de la performance. Une évolution majeure du concept voit ensuite le jour avec l'apparition du concept de 'cartes stratégiques' qui permet d'intégrer le balanced scorecard dans un schéma qui a pour but de préciser et de clarifier la stratégie. Enfin, à travers leur 'système de gestion en boucle', Kaplan et Norton sont parvenus à intégrer non seulement le balanced scorecard, mais également les cartes stratégiques dans un processus complet qui assiste les entreprises tout au long du cycle de gestion.

1. L'importance de la chaîne causale.

La première phase où le balanced scorecard était présenté comme « système complet de mesure de performance » (Braam et Nijssen (2004)), fut très rapidement suivie d'une deuxième version proposée par Kaplan et Norton en 1993[27] : il s'agit de l'introduction du concept de « strategic objectives » ou de système de gestion stratégique. En outre, à cette étape, on remarquera l'apparition du concept de causalité : non seulement les mesures sont reliées à la stratégie de l'entreprise et à ses objectifs, mais elles doivent également être reliées les unes aux autres, suivant une série de relations causales. Cette notion de causalité bien que présente dans la première version du balanced scorecard de 1992 restait assez superficielle : les liens réels entre les perspectives, les indicateurs et la stratégie n'étaient pas clairement mentionnés, et il s'agissait plus d'une juxtaposition de représentations. À partir de ce moment, le balanced scorecard devint de plus en plus populaire, surtout lors de la sortie du livre de Kaplan et Norton en 1996 (en version américaine), et en 1998 (en français). Il s'agit alors du balanced scorecard de « type II » proposé par Speckbacher *et al.* : il consiste en « un système multidimensionnel de mesure de performance (dans le sens du type I) qui choisit une approche spécifique pour décrire la stratégie en employant une logique séquentielle de cause à effet pour lier les immobilisations incorporelles et corporelles » (Speckbacher *et al.*, 2003, *p367*). Cette deuxième phase marque l'apparition d'articles présentant l'utilisation du balanced scorecard dans des cas concrets, comme par exemple l'interview du vice-président de l'une des entreprises la plus diversifiée des USA, interview menée par Kaplan, en 1993. Examinons comment se présente cette chaîne de causalité.

L'articulation entre les différentes perspectives du balanced scorecard permet de relier les indicateurs à la stratégie. Pour articuler cette chaîne de causalité, Kaplan et Norton précisent que les indicateurs financiers de résultat sont d'une part génériques, communs à de nombreuses entreprises, et d'autre part, constituent une mesure *a posteriori* de la performance. Toutefois, ces derniers ne peuvent permettre d'appréhender la spécificité de l'organisation ou de prédire sa performance future. C'est à partir de cette chaîne causale et des rubriques des perspectives 'clients', 'apprentissage organisationnel' et 'processus' que les entreprises disposeront d'un balanced scorecard ajusté à leur contexte et que les déterminants de la performance seront analysables.

[27] Cette nouvelle version du balanced scorecard en tant que système intégré de gestion stratégique a été mise en pratique à la fin de 1995 selon Kaplan (1998) ; il s'agissait alors d'un outil « beaucoup plus avancé que la formulation initiale en tant que système complémentaire de mesures non financières » (Kaplan, 1998, *p109*).

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Mais cette chaîne ne doit pas s'arrêter aux seuls objectifs ; en effet, Kaplan et Norton recommandent de la faire figurer également dans les indicateurs. C'est ainsi qu'ils distinguent les indicateurs de résultats *a posteriori* (qu'ils nomment '*lagging indicators*'), ou indicateurs rétrospectifs, et les indicateurs amont d'action (nommés en américain, par Kaplan et Norton '*leading indicators*'), ou indicateurs de tendance, qui concernent les générateurs de la performance et l'action opérationnelle qui aura pour finalité d'atteindre les objectifs fixés. Il s'agit d'une distinction traditionnelle entre indicateurs de résultats et de moyens. Cette chaîne de cause à effet permet en quelque sorte d'ordonner les indicateurs du balanced scorecard.

La chaîne de relations causales du balanced scorecard concerne donc l'ensemble des indicateurs du balanced scorecard. Cela permet par exemple de trouver facilement l'ensemble des indicateurs concernés par une contre-performance révélée par un indicateur financier : grâce à cette chaîne, les indicateurs précis rattachés aux autres perspectives sont facilement identifiés et analysés.

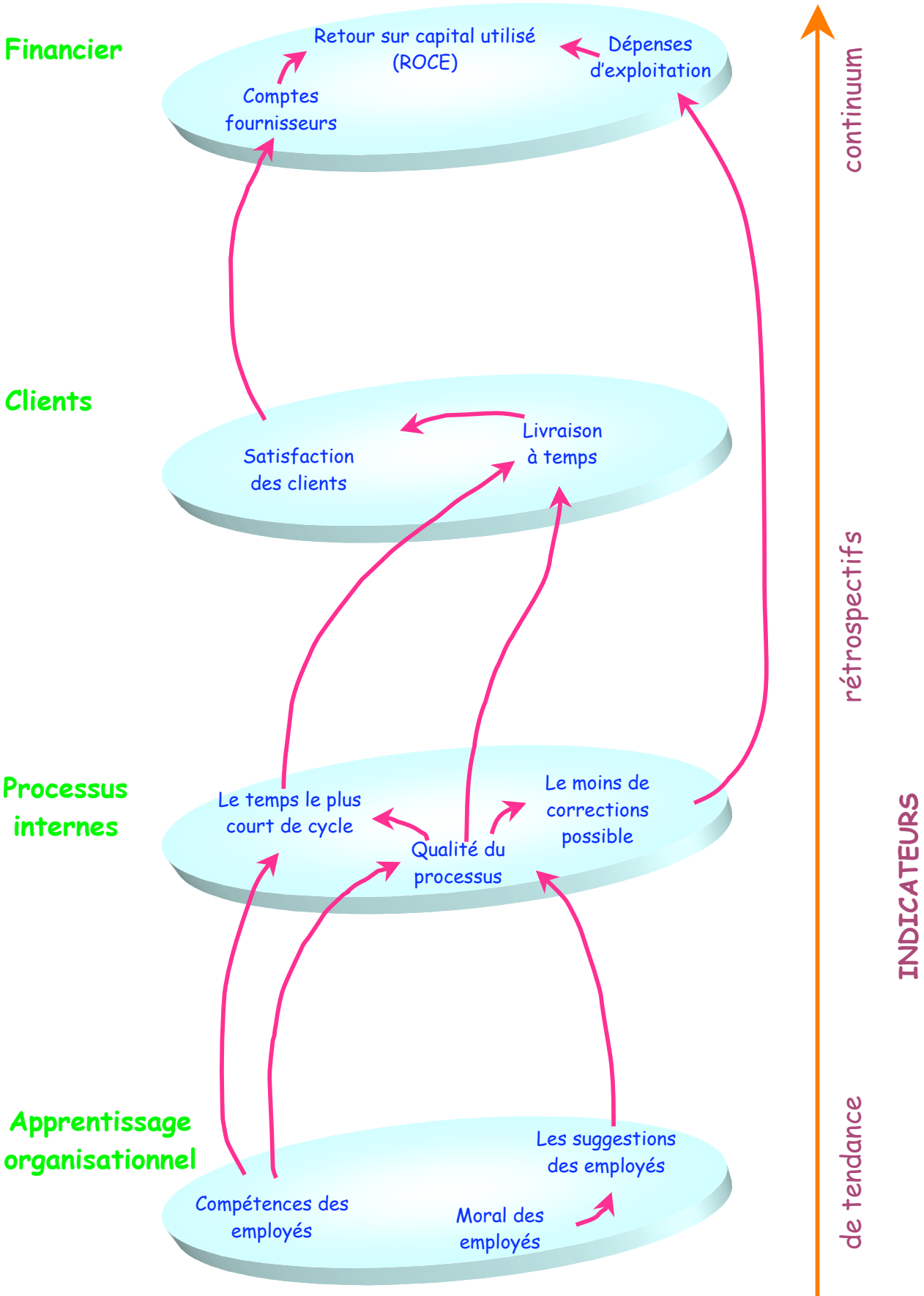
Ainsi, la chaîne de causalité décrite par Kaplan et Norton dans le balanced scorecard présente un double objectif : non seulement elle permet de rendre visible et mesurable le déploiement de la stratégie au travers d'un petit nombre d'indicateurs susceptibles d'orienter l'action, mais aussi, elle permet de favoriser le développement d' « initiatives stratégiques » et l'implication de l'ensemble des membres de l'entité.
Kaplan et Norton considèrent qu'il est aisément possible de décrire la stratégie de l'entreprise et d'évaluer la performance à partir de quinze à vingt-cinq indicateurs répartis sur les quatre perspectives. À travers les indicateurs de résultat sont mis en exergue les objectifs stratégiques et les progrès à court terme, tandis que les axes de développement pour atteindre ces objectifs et pouvoir anticiper sur la performance à long terme sont indiqués par les indicateurs d'action (Mendoza *et al.*, 2002).

Le schéma développé par Kaplan et Norton (1996) présente l'organisation des indicateurs de performance dans une chaîne de causalité. Cela nous montre la relation causale suivante :
mesures organisationnelles d'apprentissage et de croissance ➔ mesures des processus internes d'affaires ➔ mesures de la perspective *clients* ➔ mesures financières.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Organiser les indicateurs de performance dans une chaîne causale.



Adapté du schéma original de Kaplan et Norton (1996), repris par Epstein et Manzoni (1998).

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Chaque mesure d'un balanced scorecard est ainsi intégrée dans une chaîne de logique de cause à effet qui relie les résultats stratégiques désirés aux actions qui permettront d'atteindre ces résultats souhaités. Aussi, le balanced scorecard fournit un nouveau cadre pour décrire une stratégie en liant les valeurs matérielles et intangibles aux activités créant de la valeur (Oriot et Misiaszek, 2003).

Ce concept de causalité diffère des autres approches « par sa nature séquentielle et continue, et son traitement strictement instrumental des partenaires » (Speckbacher *et al.*, 2003, *p367*). D'un simple outil de représentation d'indicateurs de performance pour les managers, le balanced scorecard est donc devenu très rapidement un dispositif de gestion stratégique global.

À la suite du balanced scorecard de « type II », Speckbacher *et al.* identifient un balanced scorecard présentant un stade de développement plus abouti : c'est le balanced scorecard de type III : « il s'agit d'un balanced scorecard de type II qui, en plus, permet de mettre en œuvre la stratégie en définissant les objectifs, les plans d'action et les résultats, tout en liant des récompenses aux mesures du balanced scorecard »(Speckbacher *et al.*, 2003, *p368*). Cette facette du balanced scorecard adossé à des systèmes de rémunération individuelle au mérite devrait permettre une meilleure implication des employés dans cet outil. Un certain nombre de développements ont été réalisés à propos de ce lien des récompenses à la mesure de performance dans la littérature. On ne s'attardera pas sur cette vision des récompenses par rapport à la performance, puisque cette notion semble poser problème dans le contexte français. Bourguignon *et al.* (2004) déclarent que ce lien n'est pas utile dans le contexte français, où les notions de hiérarchies et d'obéissance interne diffèrent de celles que l'on trouve aux USA, ce lien pouvant créer ou aggraver les tensions dans les entreprises.
Cette évolution se retrouve également dans les contenus des articles réalisés sur le balanced scorecard. En effet, étant donné le peu d'expérience sur le sujet, les premières publications sur le balanced scorecard relevaient plutôt du style normatif et descriptif, montrant les avantages théoriques de sa mise en œuvre dans les entreprises. Citons par exemple Ittner et Larcker (1998) fournissant l'exemple type d'un article ayant pour but de favoriser les recherches sur les mesures de performance à partir des outils de gestion émergents. Leur travail est exclusivement descriptif et conceptuel, comme un grand nombre de publications de cette période.
Par la suite, les articles se sont diversifiés et ont fait appel à de nombreuses études empiriques examinant les effets du balanced scorecard sur la performance et la gestion des entreprises dans de nombreux pays. On notera également les travaux conceptuels de synthèse, réalisés en 2005 par Choffel et Meyssonier, au sujet des dix premières années de débats autour du balanced scorecard : cette étude se distingue des autres, puisqu'elle tente d'analyser les avancées et les débats actuels autour de l'outil, soulignant différents éléments qui semblent découler de son utilisation après dix années d'existence.

Dans la lignée des adaptations de l'outil et des stades de développement mis en évidence par Speckbacher *et al.*, Kaplan et Norton intègrent le concept de balanced scorecard dans un schéma stratégique global, la carte stratégique, moins de dix ans après son introduction.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

2. Les cartes stratégiques.

Dès 2001, Kaplan et Norton ont prôné que le balanced scorecard devrait constituer un outil de mise en œuvre de la stratégie pour faciliter et contrôler la mesure et la gestion de la performance. Cela représente un complément aux relations causales introduites dans le cadre de la deuxième phase présentée ci-dessus. Comme le souligne Nørreklit (2003), Kaplan et Norton proposent de transformer le concept de rapport de cause à effets en une logique de cause à effets : cela devrait permettre une certaine clarification des données, une compréhension des objectifs stratégiques de l'entreprise par l'ensemble des membres de l'entreprise, ainsi que leur implication dans cet outil, grâce à des indicateurs beaucoup plus clairs que les objectifs stratégiques traditionnels. C'est cette troisième évolution du concept qui sera développée ici.

Comme Kaplan l'indique en 2003, « il est évident que le balanced scorecard est de plus en plus utilisé de nos jours. Des entreprises de plus en plus grandes l'emploient. Les ventes des livres relatifs au balanced scorecard sont élevées et les conférences sur le balanced scorecard attirent toujours davantage de monde. Ce n'est donc pas un simple phénomène de mode en gestion » (de Waal, 2003, *p33*). Il cite notamment l'exemple de l'Asie, où, en 1998, les balanced scorecard étaient implantés dans les unités et les divisions opérationnelles, et où les réalisations se passent maintenant au niveau de la corporation et infiltrent toute l'organisation. Cette rapide diffusion s'explique aussi par le fait que les personnes qui ont travaillé avec le balanced scorecard, et qui quittent une société, ont tendance à réimplanter le concept dans d'autres entités. Cependant, dans leur nouveau livre, Kaplan et Norton se sont intéressés à la façon dont les compagnies pourraient mettre en application leurs stratégies plus rapidement et efficacement en employant le balanced scorecard. C'est ainsi qu'ils ont créé le concept des cartes stratégiques, qui est le résultat des évolutions continuelles du concept créé par ces deux auteurs en 1992. L'objectif était de décrire les relations causales entre les objectifs stratégiques, l'idée étant de créer des liens de causalité parmi les objectifs et les mesures du balanced scorecard. Ce concept de Cartes Stratégiques est apparu dans plusieurs écrits de Kaplan et Norton dès 2000, et, de nos jours, tous les projets de mise en œuvre d'un balanced scorecard construisent d'abord une carte des objectifs stratégiques et sélectionnent seulement dans un second temps les mesures pour chaque objectif (Kaplan, 2010).

La carte stratégique fournit une représentation visuelle de la stratégie. Cette visualisation sous la forme d'un document unique d'une page indique la façon dont les quatre perspectives sont intégrées et combinées entre-elles pour décrire la stratégie. Chaque entreprise personnalise sa carte stratégique, en fonction de ses propres ensembles d'objectifs stratégiques.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Traditionnellement, selon Kaplan et Norton (2004), les objectifs contenus dans les quatre perspectives d'une carte stratégique, mènent à environ 20 ou 30 mesures requises dans le balanced scorecard associé[28].

La carte stratégique montre comment une multiplication de mesures, dans un balanced scorecard correctement structuré, fournit le moyen d'avoir une stratégie unique. Les entreprises peuvent formuler et communiquer leurs stratégies avec un système intégré, contenant approximativement deux ou trois douzaines de mesures qui identifient les relations de cause à effet parmi les variables clefs, incluant des boucles rétrospectives, de tendance, et de rétroaction, qui décrivent la trajectoire ou le plan de vol de la stratégie.

Le processus situé dans la perspective interne crée et fournit des propositions de valeur pour les clients, les améliorations de productivité pour les partenaires et la performance sociétale pour les communautés et les nations. Ce sont les processus qui doivent être améliorés à un niveau supérieur, et en harmonie l'un avec l'autre, si l'on souhaite que la stratégie de l'entreprise connaisse un plein succès.

Les objectifs d'apprentissage et de croissance décrivent à quel point les actifs intangibles de l'entreprise doivent être mis en valeur, pour rendre performants et améliorer continuellement les processus internes clefs. Les entreprises qui peuvent mobiliser et soutenir leurs actifs intangibles pour créer de la valeur dans leurs processus internes seront les plus performantes dans leur domaine.

En reliant des éléments tels que la création de valeur pour les actionnaires, la gestion des clients, la gestion du processus, la gestion de la qualité, les compétences, l'innovation, les ressources humaines, la technologie de l'information, la structure organisationnelle, et l'apprentissage entre eux, dans une représentation graphique, la carte stratégique permet une meilleure description de la stratégie et la communication de celle-ci aux cadres et aux employés. Dans ce sens, un alignement peut être créé autour de la stratégie, ce qui rend plus probable et facile, une mise en œuvre de la stratégie avec succès. Selon Banker *et al.* (2004), les cartes stratégiques complètent de manière efficace le balanced scorecard et permettent d'indiquer la manière dont les diverses mesures se relient aux différents aspects de la stratégie de l'entreprise. Par ailleurs, elles mettent en relief les mesures ayant pour but d'évaluer la performance organisationnelle, ce qui prouve l'intérêt de ce nouveau développement.

[28] Certaines personnes avaient, en effet, critiqué le balanced scorecard, estimant que l'on ne pouvait pas se focaliser sur 25 mesures différentes. Si un balanced scorecard est considéré comme étant composé de 25 mesures indépendantes, alors, il sera trop compliqué à comprendre pour une entreprise et les employés. Mais, c'est une mauvaise façon de considérer le balanced scorecard *(d'après Kaplan et Norton, 2004)*. D'ailleurs, il semble intéressant de mentionner ici la réponse faite par Kaplan (2006) à un économiste qui estimait que le balanced scorecard avec ses différents objectifs était mauvais : un avion avec un seul instrument ne peut pas voler correctement ! Dans un contexte de forte concurrence où les désirs des clients évoluent, où il faut essayer de suivre l'évolution technologique, un instrument de contrôle de gestion n'est pas fait pour seulement un pilote. Les responsables des entreprises, à la différence des pilotes d'avion qui ne consultent jamais leurs passagers, ont besoin de l'assistance et des efforts de leurs employés si l'entreprise veut connaître le succès.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

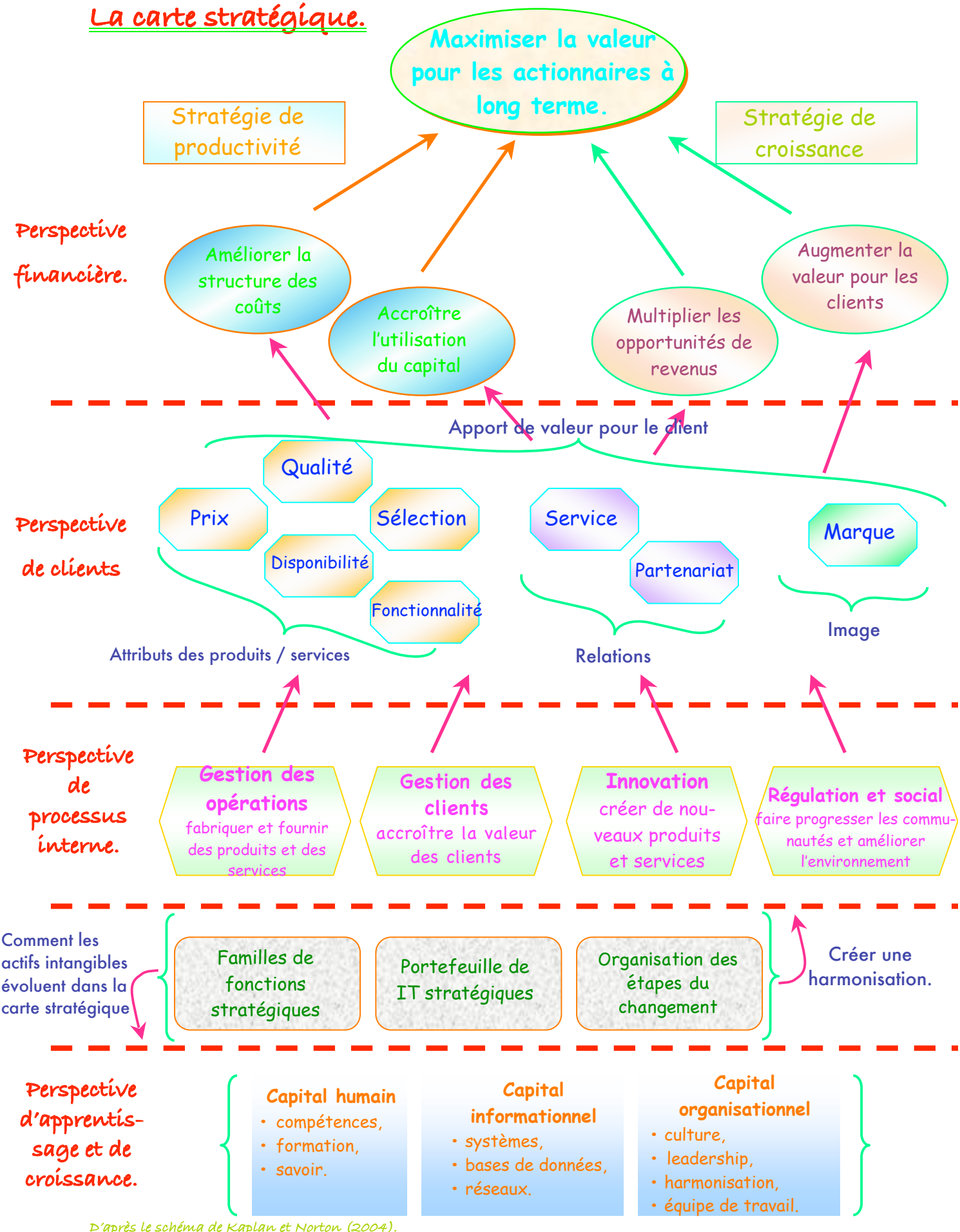
Le schéma de la page suivante décrit une carte stratégique[29] type, selon Kaplan et Norton. On constate notamment le lien avec le balanced scorecard qui est intégré au centre de ce dispositif. Les liens de cause à effet entre les différents éléments la constituant sont matérialisés par les flèches.

[29] On notera que Kaplan et Norton ont beaucoup communiqué au sujet de ces « cartes stratégiques » lors de leur apparition et de leur plein développement dans les entreprises (interview de Kaplan (2003), Kaplan et Norton (2004) et (2006), par exemple).

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

La carte stratégique.



D'après le schéma de Kaplan et Norton (2004).

© 2013 Tous droits réservés.

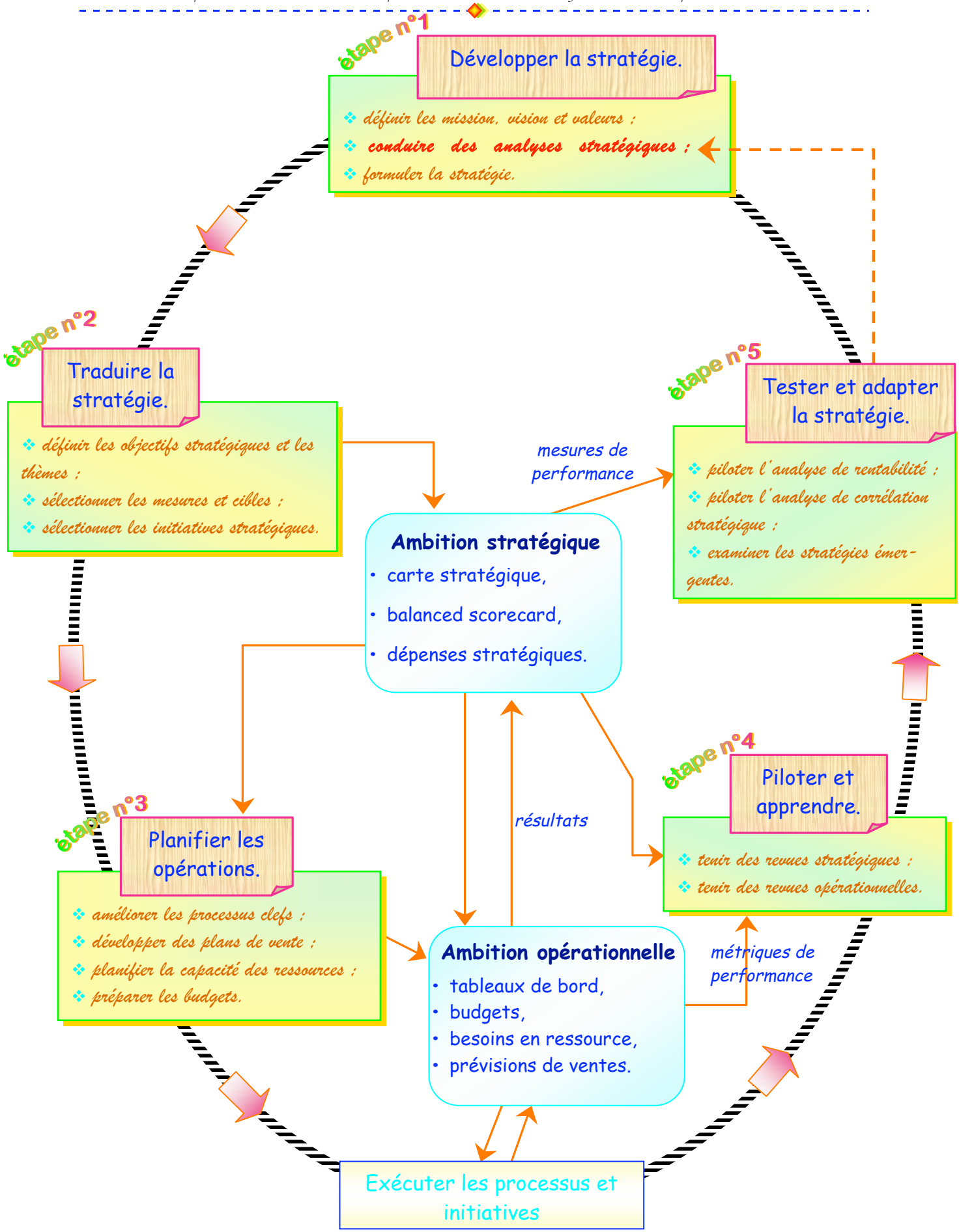
Le balanced scorecard étant un concept en constante évolution, après l'apparition de ces *Strategy Maps* ou cartes stratégiques, Kaplan et Norton ont récemment inventé un nouveau concept de gestion intégrant le balanced scorecard et les cartes stratégiques. Il s'agit de la présentation d'un cycle complet de gestion.

3. Un nouveau système de gestion en boucle.

Dernièrement, Kaplan et Norton (2008) ont proposé un « système de gestion en boucle » qui intègre les cartes stratégiques et le balanced scorecard, dans le but d'éviter les mauvaises performances ; en effet, ils ont fait le constat que parfois, 80 % des entreprises n'obtiennent pas les résultats espérés en mettant en œuvre de nouvelles stratégies. C'est ainsi que cette boucle permet aux responsables de disposer d'un système complet de gestion qui les aide à fixer des buts stratégiques, allouer des ressources en lien avec ces buts, définir des priorités pour les actions stratégiques, reconnaître rapidement l'impact opérationnel et stratégique de ces décisions, et, si nécessaire, mettre à jour leurs buts stratégiques. Réalisée sous la forme d'un cycle en cinq étapes, leur invention permet de relier la stratégie et les opérations, et l'on retrouve en élément central intervenant à presque toutes les étapes, la planification stratégique qui inclut les cartes stratégiques et le balanced scorecard. Selon ce schéma, l'analyse et la formulation de la stratégie sont les éléments de base avant sa traduction en pratique en créant une carte stratégique et un balanced scorecard. Selon Kaplan et Norton (2008) et Kaplan (2009), des méthodologies telles que le TQM ou le Six Sigma sont mieux utilisées en phase avec les processus stratégiques identifiés dans une carte stratégique et un balanced scorecard. La planification des opérations apparaît ainsi dans l'étape n°3 de leur système de gestion, découlant des processus de traduction et de planification stratégiques : il faut d'abord identifier les processus clefs à améliorer pour pouvoir s'y focaliser.
Le schéma récapitulant leur nouveau système présenté ci-dessous dans un but illustratif souligne la place centrale du balanced scorecard et son intégration parmi les différentes tâches de pilotage à accomplir tout au long d'un cycle de gestion.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr



Comment le cycle du système de gestion relie la stratégie et les opérations, d'après le schéma original de Kaplan et Norton (2008).

© 2013 Tous droits réservés.

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

Alors que le balanced scorecard avait initialement été inventé en vue d'aider les entreprises à prendre en compte à la fois des données financières et non – financières, ce nouvel outil de gestion stratégique complet comportant six étapes permet efficacement de relier la stratégie aux opérations.
Selon Kaplan (2009), ce système de gestion, tel un architecte, conçoit et établit toute stratégie n'ayant pas été envisagée, ainsi que les processus de gestion opérationnelle dans les six phases du système d'exécution de la stratégie. Il permet de s'assurer que tous les processus de planification, exécution et rétroaction sont cohérents et qu'ils sont liés ensemble dans un système de cycle. C'est ainsi un outil qui permet de gérer plusieurs processus de gestion stratégique et opérationnelle pour développer et traduire la stratégie et d'organiser l'analyse stratégique lors des réunions des cadres supérieurs. Plusieurs de ces processus se révèleront souvent nouveaux pour bon nombre d'entreprises.
Derrière ce processus se trouvent donc intégrées de nombreuses activités existantes. C'est un défi, car les unités fonctionnelles et organisationnelles avaient jusqu'à présent la responsabilité de processus tels que la budgétisation, les communications, la planification des ressources humaines et la gestion de la performance, la planification des Technologies de l'Information, l'initiative de gestion, et le partage des meilleures pratiques. Ce système doit fonctionner avec les utilisateurs actuels de ces processus pour s'assurer qu'ils s'alignent sur la stratégie (Kaplan, 2009).

Enfin, dernièrement (en mars 2010), il est à noter que la nouvelle société de Kaplan et Norton, Palladium Group, a décidé de certifier des logiciels SAP et SAP BO en conformité avec le balanced scorecard et le système de gestion stratégique dont il fait partie intégrante. Selon Norton, il s'agit d'un moyen de vérifier que les logiciels se réclamant du balanced scorecard utilisent bien l'authentique concept du balanced scorecard, et non juste le nom avec un format différent. Cela devrait sans doute permettre de mettre fin à certaines situations dans lesquelles des entreprises déclarent utiliser un balanced scorecard et obtenir des résultats médiocres, provenant de l'exploitation d'un balanced scorecard qui est très éloigné des préceptes de Kaplan et Norton et qui n'a de balanced scorecard que le nom.

À travers ce développement et les innovations proposées par Kaplan et Norton au fil du temps, le balanced scorecard se présente comme un outil parfait, capable de supplanter les autres outils traditionnels. Si cela semble se vérifier à travers la littérature mondiale, il apparaît que le balanced scorecard n'a pas réalisé une percée si spectaculaire en France. La raison principale pourrait être l'utilisation par la plupart des entreprises d'un tableau concurrent : le Tableau de Bord français que l'on va rapidement présenter et comparer au balanced scorecard de Kaplan et Norton dans ce quatrième développement.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

§4. Balanced scorecard et Tableau de Bord français : quelles interactions ?

Deux grandes finalités sont prévues pour ce dernier paragraphe : présenter un outil vieillissant, mais néanmoins responsable de la faible utilisation du balanced scorecard en France, le comparer au balanced scorecard et examiner certaines interactions pouvant exister entre les deux outils et expliquant son taux d'adoption en France.

1. Un outil vieillissant : le Tableau de Bord français.

Ce développement nous permettra de mettre en évidence les bases de cet outil de gestion qui est assez ancien. On insistera notamment sur les raisons qui en font un outil dépassé et difficilement exploitable dans un contexte concurrentiel très agressif.

D'un point de vue historique, selon Malo (1995), l'utilisation du « tableau de bord » dans le domaine de la gestion remonte à 1932. Le « tableau de bord » est le nom français de l'outil de contrôle de gestion ; il a été comparé pour la première fois au tableau de bord d'un pilote d'avion en 1946.

Le Tableau de Bord est basé sur une représentation ou un modèle de l'entreprise considérée comme un système. Les responsables ne manipulent que des variables relatives au statut des éléments clefs du système (Lebas, 1994). En théorie, une fois le *Business System* décrit ou représenté par les variables clefs et les mesures associées, cet outil permet le déploiement et la mise en œuvre de la stratégie. Lebas indique également qu' « en agissant sur les variables clefs, le manager agit sur les résultats finaux » (Lebas, 1994, *p481*). C'est ce point qui est le plus important dans cet outil : les variables clefs de succès identifiées et évaluées le plus tôt possible par des mesures physiques devraient permettre de 'piloter' l'entreprise.
Vu sous l'angle du tableau de bord d'un pilote, c'est un outil à destination des cadres supérieurs de l'entreprise ; il leur permet d'avoir une vue d'ensemble et instantanée de leurs actions et de l'état de leur environnement (Malo, 1995). Le développement du tableau de bord français pourrait également résulter du fait que les données comptables locales étaient inadaptées pour la prise de décision : en France, en raison des petites tailles des entreprises, de leur administration fréquente par leurs propriétaires, et suite à la création de l'impôt sur le revenu (en 1917), la comptabilité financière aurait été détournée de la production de données utilisables pour la gestion. Puisque les entreprises avaient besoin d'outils de gestion, l'apparition des tableaux de bord aurait permis de combler le manque de données basées sur la comptabilité. Ainsi, le tableau de bord correspond à un ensemble de mesures « physiques » de performance, reprenant davantage le langage des ingénieurs plutôt que celui de la comptabilité. Cela s'inscrit dans le rôle important joué par les ingénieurs en France dans le développement et la gestion de l'industrie française (Malo, 1995).

Selon Epstein et Manzoni (1998), le tableau de bord permet de fournir, « à chaque directeur de département une vue d'ensemble périodique et succincte de la

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

performance de l'unité pour guider la prise de décision » (Epstein et Manzoni, 1998, *p193*). C'est ainsi qu'il constitue un instrument indispensable pour la fonction contrôle de gestion. Complément parfait des autres outils de pilotage de l'entreprise comme les plans à moyen terme ou le budget, le tableau de bord fait pleinement partie du processus de pilotage de l'entreprise. En théorie, avec cet outil, il ne s'agit plus d'apprécier la rentabilité uniquement en terme de coûts.

Cependant, nombreux sont les auteurs qui ont remis en cause cet outil français, à commencer par Kaplan et Norton (1996φ) par exemple. Selon eux, cet outil n'est qu'un « tableau de bord avec des instruments et des cadrans », et non 'un simulateur de vol', comme le balanced scorecard qui doit « incorporer un ensemble complexe de rapports de cause à effet parmi les variables clefs, y compris les variables de tendance, les variables rétrospectives, et les boucles de rétroaction qui décrivent la trajectoire, et le plan de vol, de la stratégie » (Kaplan et Norton, 1996φ, *p8 version html*). Selon eux, le tableau de bord était conçu pour aider les employés à « piloter » l'organisation en identifiant des facteurs clefs de succès, particulièrement ceux qui peuvent être mesurés en tant que variables physiques. Ils se sont alors demandés si un tableau de bord d'indicateurs financiers et non financiers, pouvait réellement remplacer le balanced scorecard. Les meilleurs balanced scorecard sont beaucoup plus que des collections d'indicateurs clefs ou de facteurs clefs de succès organisés en plusieurs perspectives différentes.

On notera le même point de vue chez Epstein et Manzoni (1997 et 1998). Dans leur comparatif entre les deux outils, ils soulignent également la sous – utilisation de mesures non – financières dans l'outil français, ce qui est contraire aux recommandations formulées dans les ouvrages de base sur le Tableau de Bord français. Cette utilisation massive de données financières l'empêche d'être tourné vers le futur, flexible et lisible. Afin de planifier les décisions à venir, le tableau de bord ainsi constitué se contente de réaliser des comparaisons avec des données rétrospectives et se concentre sur des données internes à l'entreprise.

Selon leur étude, ce n'est pas le manque de place qui serait à l'origine de ce problème. Les Tableaux de Bord français seraient même souvent trop longs par rapport à ce qui est généralement préconisé. L'ensemble des indicateurs de performance disponibles y sont consignés, au lieu de se focaliser en priorité sur les buts propres à l'entreprise et de les décliner ensuite en indicateurs fondamentaux à surveiller. C'est l'absence de cadre de base, tel celui retrouvé dans le balanced scorecard, qui revient fréquemment dans la littérature pour expliquer ce problème récurrent.

Par ailleurs, ils constatent également que la littérature traitant du Tableau de Bord français s'intéresse surtout aux missions et objectifs de l'entreprise au lieu de se concentrer principalement sur la stratégie. Dans le même temps, les mesures données en exemple dans certains manuels français sur cet outil ne s'intéressent qu'à des données internes à l'entreprise, négligeant largement des indicateurs concernant les clients par exemple.

Enfin, Epstein et Manzoni (1998) remarquent que les responsables français semblent tombés dans le piège de l'utilisation du Tableau de Bord à la manière d'un outil de support à la gestion à distance ou par exception, au lieu de l'utiliser de manière interactive dans le but de planifier les discussions et les réunions, ce qui dévalue également fortement l'utilité et la puissance de cet outil.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Dans le même ordre d'idées, Mendoza et Zrihen (1999) constatent que le tableau de bord français est orienté sur l'action, et qu'il doit refléter les objectifs et les conditions concrètes de fonctionnement des centres de responsabilité concernés. En raison de ces principes de base, dans les entreprises, on trouve fréquemment autant de tableaux de bord différents que de centres de responsabilité, avec le souci de maintenir une cohérence d'ensemble, que traduit la démarche de déclinaison de la stratégie. Les tableaux de bord perdent ainsi une grande partie de leur raison d'être, à savoir constituer un outil de pilotage pertinent dans un environnement toujours plus complexe.

Bien que l'analyse critique de Kaplan et Norton ne soit pas totalement objective, il est intéressant de noter que leur vision de l'outil français reflète plus ou moins exactement son utilisation dans les entreprises. Étant donné cet usage inadéquat et sa généralisation dans les entreprises françaises, on peut facilement imaginer que les critiques envers les outils de contrôle de gestion traditionnels sont majoritairement dirigées vers cet outil, du moins dans le contexte français. En effet, parmi les principales critiques traditionnellement émises et répertoriées dans les chapitres précédents, le Tableau de Bord français ne répond qu'à une seule : la prise en compte d'éléments non financiers, même si cet élément semble remis en question par certains auteurs comme Epstein et Manzoni.

Le Tableau de Bord français reste donc un outil pertinent du point de vue français, mais présente de nombreux points faibles, et une analyse objective fait apparaître un certain nombre de défaillances dues à son utilisation inadéquate.
Néanmoins, la forte implantation de cet outil dans le contexte français peut contribuer à expliquer le faible taux d'utilisation du balanced scorecard en France par rapport aux autres pays. C'est pourquoi il est intéressant de reprendre certains éléments de comparaison entre ces deux outils, tels qu'ils ont pu être présentés dans la littérature afin de mieux comprendre la moindre utilisation du balanced scorecard en France.

2. Balanced scorecard et Tableau de Bord français : quelles différences ?

Un certain nombre de comparaisons ont été réalisées dans la littérature entre les deux outils, afin de démontrer que l'un était supérieur à l'autre ; cependant, il est possible de trouver des articles, d'auteurs français, essentiellement, qui vantent les mérites du tableau de bord, estimant que le balanced scorecard n'est qu'une pâle copie de l'outil français, en moins élaboré. À l'inverse, des auteurs généralement anglo-saxons cherchent à vanter les mérites du balanced scorecard[30], estimant qu'il est l'outil idéal par rapport au tableau de bord qui est un outil vieillissant, inadapté dans l'environnement actuel. Il est donc nécessaire de rapporter quelques-uns des éléments qui ressortent de ces différentes comparaisons réalisées. Celles-ci s'inspirent des synthèses de Bourguignon *et al.* (2004 et 2002).

[30] Cela est d'ailleurs mentionné dans un bilan réalisé par Hepworth (1998) : « la littérature relative à l'application du concept (du balanced scorecard) est favorable, constructive et en réalise sa promotion » (Hepworth, 1998, *p562*).

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

Le tableau de bord et le balanced scorecard traduisent des visions et des stratégies en objectifs et mesures : ils peuvent donc être classés dans la catégorie des outils de gestion stratégique. L'un des principes de base de ces outils est qu'il vaut mieux anticiper que réagir (même si cela est beaucoup plus marqué dans le cas du balanced scorecard, et moins pris en compte dans le cas du tableau de bord). Par ailleurs, ils visent à se détacher du monopole de la comptabilité financière en complétant les mesures financières avec des mesures non financières. Le but des deux modèles est d'essayer de réaliser un lien entre les décisions de la direction et les actions des employés. En outre, les processus des deux modèles fonctionnent hiérarchiquement de haut en bas. Enfin, ils préconisent tous les deux de choisir les mesures à prendre en compte, afin d'éviter des excès d'information (Mendoza et Zrihen, 1999).

Cependant, cinq grandes différences entre le balanced scorecard et le tableau de bord français ont été mises en relief dans la littérature.

La première différence concerne leur concept stratégique fondamental. Le balanced scorecard s'inspire du modèle de Michael Porter (Porter, 1980 et Porter, 1985). Il est construit à partir d'un cadre de quatre axes de mesures classées par catégorie[31].

Au contraire, le tableau de bord ne se fonde sur aucun modèle stratégique et sur aucune zone de mesure spécifique mais sur la conception de la stratégie par les managers. Ainsi, l'étendue des mesures du tableau de bord français dépendra en partie de la subjectivité et de l'environnement du manager. Dans le balanced scorecard, les catégories sont beaucoup plus prédéterminées que dans l'outil français, ce qui évite au maximum cette subjectivité. Cette absence de cadre défini a incité des auteurs à souligner que le processus de mise en œuvre du tableau de bord était plus complexe que celui du balanced scorecard [32] (Epstein et Manzoni (1997)). Néanmoins, ce cadre est parfois estimé trop rigide, empêchant cet outil d'être suffisamment ajusté à l'entreprise. À ce niveau, il convient de mentionner l'ambiguïté soulignée par Bessire et Baker (2005) : les quatre composantes du cadre de base du balanced scorecard créent une certaine confusion. Si les axes « financiers » et « clients » renvoient à des buts ou des objectifs à atteindre (satisfaire les clients ou les actionnaires), les deux autres axes s'intéressent plutôt aux moyens employés pour atteindre ces objectifs, ce qui fait dire à ces deux auteurs que « le balanced scorecard ne repose fondamentalement sur aucune théorie de stratégie correctement imaginée » (Bessire et Baker, 2005, *p653*).

En outre, parce que le balanced scorecard est construit sur le modèle de Porter, cette approche fonctionne depuis l'extérieur vers l'intérieur, c'est-à-dire, des clients vers les processus internes. Reprenant les idées de Prahalad et Hamel (1990), Bourguignon *et al.* (2004) en concluent que « cette approche n'a pas de perspective basée sur les ressources fonctionnant de l'intérieur vers l'extérieur. Comme le tableau de bord est construit sur la perspective stratégique des différents managers, il peut impliquer les deux perspectives. À la différence de ce que Epstein et Manzoni (1997)

[31] On peut noter, cependant, que Kaplan et Norton (1996) indiquent que les quatre zones de mesure ne doivent pas être perçues comme une contrainte et que d'autres perspectives peuvent être ajoutées si l'entreprise en ressentait le besoin.

[32] Les remarques de ces auteurs ont fait l'objet de nombreuses critiques de la part de Bourguignon *et al.* (2002 et 2004), notamment, car ils ont tenté de comparer un fonctionnement pratique du tableau de bord français et un fonctionnement théorique du balanced scorecard ; il s'agit là de comparaisons d'éléments différents qui introduisent un biais dans leurs interprétations.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

ont suggéré, le modèle en soi n'a pas à être axé sur l'interne sans comparaison externe » (Bourguignon *et al.*, 2004, *p118*).

En deuxième lieu, les deux outils ambitionnent d'identifier les facteurs générateurs de performance de l'entreprise, afin de déduire des indicateurs permettant aux managers d'anticiper leurs actions. Tandis que le modèle de Kaplan et Norton fait l'hypothèse qu'il existe une sorte de modèle générique de la performance comprenant à la fois des facteurs traditionnels de performance et des relations causales habituelles, l'élaboration de l'outil français prend des formes d' « artisanat du management », comme s'amusent à le souligner Bourguignon *et al.* (2002). Il n'existe en effet aucune liste préétablie de facteurs générateurs de performance ou de lien causal systématique entre les zones stratégiques de mesure.
Ces auteurs opposent le modèle générique objectif du balanced scorecard (même si le balanced scorecard doit être adapté à chaque contexte et que certains liens de cause à effet ont été remis en cause par Nørreklit (2000)) au modèle formalisé, multiple et subjectif de l'outil français, où les objectifs globaux peuvent réellement entrer en conflit.

Troisièmement, la mise en œuvre des deux outils diffère également. Le balanced scorecard est déployé à travers un processus analytique hiérarchique de haut en bas, dont les objectifs sont définis par la direction générale et communiqués aux niveaux inférieurs (Kaplan et Norton, 1996). Ainsi, il n'existe pas d'interaction entre les niveaux, et les objectifs du niveau *N* sont une somme analytique des objectifs du niveau *N–1*.
Comme le soulignent Bourguignon *et al.* (2002), le tableau de bord est mis en œuvre d'une façon « heuristique et participative ». Chaque responsable a la possibilité, à son niveau, de déterminer des variables pertinentes à mesurer pour satisfaire les objectifs fixés au niveau supérieur. Ainsi, les lignes de base du tableau de bord ne sont pas reproduites à l'identique dans toute l'entreprise, puisque les différents tableaux sont couplés de manière lâche, étant donné que l'analyse de la stratégie résulte plutôt d'une interaction entre différents acteurs, plutôt que d'une vision commune.

Une quatrième différence importante entre ces deux approches concerne la question des récompenses. Même si les deux outils ont pour objectif la mesure et le pilotage de la performance, l'un des buts du balanced scorecard, en lien étroit avec les habitudes anglo-saxonnes, est de déterminer la rémunération des responsables, ce qui est totalement absent du tableau de bord français. En France, il est généralement recommandé de cloisonner les fonctions de pilotage et de rémunération, comme le rappelle Lorino (1991). Le but de l'outil français n'est pas de rendre les employés responsables des résultats, mais plutôt de fournir de l'information au sujet d'évènements passés et futurs, alors que le balanced scorecard s'accompagne d'un système de « sanction / récompense » en fonction des résultats obtenus.

Enfin, Bourguignon *et al.* (2004) notent que « le balanced scorecard est une méthode à la mode, récente, mais avec une rhétorique assez optimiste qui encourage les directeurs à « sortir et faire » (Alvarez, 1998). En cela, il diffère du tableau de bord que les entreprises françaises ont l'habitude d'utiliser, de modifier et de développer. Ainsi, elles ont continué à développer le concept depuis au moins 50 ans » (Bourguignon *et al.*, 2004, *p119*).

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

En résumé, pour Bourguignon *et al.*, les similitudes principales entre le balanced scorecard et le tableau de bord, sont les deux suivantes :

- l'utilisation des mesures non financières pour l'anticipation et le contrôle, et,
- le lien des décisions stratégiques des cadres supérieurs aux actions des employés.

Les différences principales qui existent entre le balanced scorecard et le tableau de bord peuvent être réduites aux cinq éléments suivants :

① les différents concepts stratégiques fondamentaux,
② les différents modèles de performance causals,
③ les différents modes de déploiement des objectifs et indicateurs dans l'organisation,
④ les différentes relations entre les mesures de performance et les récompenses en termes de rareté, et
⑤ les différentes traditions.

Les similitudes peuvent témoigner du fait que le besoin d'anticipation et de mise en application des stratégies est probablement vrai partout, mais le traitement de l'anticipation et la mise en œuvre des stratégies ne sont pas identiques d'un contexte donné à un autre, ce qui explique ces différences. *(citation traduite de Bourguignon* et al. *(2004))*

Outre ces aspects comparatifs présentés dans la littérature, citons quelques-uns des éléments critiques qui ont pu être mentionnés à l'encontre du balanced scorecard. Selon Quezada *et al.* (2009), le balanced scorecard est parfois qualifié d'outil « trop simple ». Dans sa revue critique à l'encontre du balanced scorecard, il identifie des auteurs tels Sinclair et Zairi (1995) estimant que cet outil procure seulement aux managers un moyen de piloter la performance par rapport aux objectifs stratégiques et opérationnels. Gomes *et al.* (2004) regrettent qu'en se focalisant trop sur les caractéristiques intrinsèques de chaque entreprise, certains auteurs risquent de se polariser sur des aspects de conception et de mise en œuvre, au détriment de l'utilité générale d'un système de mesure de performance en utilisant une orientation au cas par cas plutôt qu'une théorie uniforme tirée d'une approche structurée. On notera également les critiques d'Abrain et Buglioni (2003), et Bessire et Baker (2005) : selon les premiers, le balanced scorecard n'inclut pas de techniques pour la consolidation de perspectives individuelles, ce qui doit ainsi se faire de manière subjective. Selon les seconds, le balanced scorecard présente une conceptualisation théorique insuffisante.

Si le balanced scorecard présente des différences par rapport au Tableau de Bord français, il existe nombre de similitudes qui peuvent le rendre moins attractif en France. Néanmoins, si les similitudes font du balanced scorecard un tableau de bord au mieux « amélioré » pour certains et les dissuadent de le mettre en œuvre, considérant qu'ils utilisent déjà un outil similaire en tous points, ces ressemblances donnant l'impression d'un outil familier peuvent également inciter des utilisateurs potentiels à le mettre en œuvre.
Cependant, des différences ont été mises en évidence dans la littérature entre ces deux outils et font apparaître des principes de base radicalement différents au niveau de sa mise en œuvre et de son utilisation, ce qui pourrait également avoir un impact sur la diffusion du balanced scorecard en France.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Cette première section aura donc permis de réaliser non seulement une présentation détaillée du concept du balanced scorecard, mais également du contexte dans lequel arrive cet outil dans les entreprises françaises. À travers une présentation plutôt positive, les différentes étapes de son développement par ses deux inventeurs, Kaplan et Norton, ont été examinées, et les atouts de cet outil par rapport à l'outil plutôt vieillissant qu'est le traditionnel tableau de bord français ont été soulignés. Dans la seconde section, c'est à travers une analyse de différents thèmes relevés dans la littérature académique que va être de nouveau abordé le concept du balanced scorecard, nous permettant de mettre en relief certains débats qui ont été réalisés autour de l'outil, sa diffusion et ses adaptations, et des logiques contingentes permettant d'expliquer son adoption.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Section 2 : le balanced scorecard dans la littérature.

Le balanced scorecard fait partie des outils qui ont connu l'un des plus forts développements ces dernières années et il s'est rapidement répandu à travers le monde. Depuis sa présentation, et principalement depuis 1999, il a suscité un intérêt considérable en pratique, comme en théorie. Une littérature abondante existe sur le sujet, comme sur un certain nombre d'outils introduits à cette période et de nombreuses conférences ont été effectuées. Cependant, en fonction du mode de communication sur le sujet, ou de l'importance des résistances rencontrées dans les pays ciblés par les auteurs de ces techniques, de fortes disparités sont apparues dans le développement de celles-ci, et dans leur succès.

Ces études soutiennent la thèse selon laquelle les balanced scorecard sont largement répandus, mais des auteurs tels que Speckbacher *et al.* (2003), nuancent ces propos en indiquant que les recherches sur la mise en œuvre du balanced scorecard présentent des limites. Selon eux, la plupart des études souffrent d'imperfections méthodologiques comme, par exemple, le choix des entreprises étudiées, de faibles taux de réponse ou des évaluations incertaines. En conséquence, les résultats sont tout à fait différents d'une étude à l'autre et souvent incohérents.
En outre, ces auteurs font également remarquer qu'un certain flou se dégage lors de la comparaison des multiples études réalisées sur ce concept du balanced scorecard car il a évolué depuis sa création.

En effet, le contenu des articles traitant du balanced scorecard a eu tendance à se transformer depuis son apparition. De même, on notera que les travaux réalisés sur le sujet peuvent appartenir à trois grandes catégories :

◊ des travaux présentant des éléments de doctrine, généralement sous un angle plutôt positif comme cela vient d'être évoqué dans la première section de ce chapitre ;

◊ des travaux s'intéressant de manière globale aux diffusion, adaptations et résultats du balanced scorecard dans les entreprises, et

◊ des travaux décrivant des cas de mise en œuvre de la méthode dans une perspective contingente.

Ces trois grandes catégories d'études menées depuis l'introduction de cet outil parmi la multitude d'outils de gestion à la disposition des responsables d'entreprises permettent d'accomplir un tour d'horizon des publications académiques réalisées sur le sujet. Si la première catégorie a déjà été analysée dans la première section, les deux autres constitueront le fil conducteur de cette seconde section.

§1. Des constats sur la diffusion, les adaptations et les résultats du balanced scorecard.

Bien que le nombre de travaux en vue d'évaluer le niveau de diffusion de l'outil soit assez restreint, les publications disponibles permettent d'identifier les facteurs explicatifs de la diffusion du balanced scorecard dans les entreprises.

Ainsi, ce paragraphe, se propose d'examiner, dans un premier temps, la façon dont ont été conduites les études au sujet du balanced scorecard à travers le monde :

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

y a-t-il des secteurs d'activité privilégiés pour ce type d'étude, et est-ce que les études relatives au balanced scorecard ont été menées dans l'ensemble des pays, ou seulement dans certains pays anglo-saxons dont l'outil est originaire ? Cela permettra de dresser un premier bilan de la percée de cette innovation de gestion aux niveaux sectoriels et sur son utilisation de par le monde.
Dans un second temps, ce développement s'intéressera à la façon dont l'outil balanced scorecard a été présenté et communiqué dans les pays où il est utilisé : y a-t-il eu des adaptations pour coller aux modèles de gestion habituels ou aux pratiques locales ? Est-ce que des pratiques traditionnelles ont pu freiner son développement dans certains pays ? Ces éléments constitueront des indications pour expliquer la grande variabilité d'utilisation de l'outil en fonction des pays.
Enfin, dans un troisième temps, l'impact du balanced scorecard dans les entreprises sera examiné : l'utilisation du balanced scorecard, est-ce la garantie d'un accroissement de performance ? Pourquoi le balanced scorecard ne donne pas toujours les résultats souhaités ou promis par la littérature ? Est-ce que le balanced scorecard doit être exclusivement relié à la mesure de performance ? L'examen de la littérature permet de fournir quelques éléments de réponse à l'ensemble de ces questions abordées dans ce développement.

1. La répartition des études sur le balanced scorecard : localisations et secteurs.

Si les premiers travaux sur le balanced scorecard ont été réalisés aux USA, cet outil a suscité ensuite un grand nombre de recherches dans presque tous les pays, même si les USA sont le terrain de prédilection de la plupart des recherches (ainsi que la Finlande qui totalise six études empiriques, dont quatre études de cas (voir les travaux de Ekholm et Wallin, 2001 ; Malmi, 2001 ; Kasurinen, 2002 ; Sandström, 2002 ; Laitinen, 2003 ; Tuomela, 2005).
À partir du tableau bibliographique réalisé[33], on constate que tous les continents ont été explorés : en Europe, des études ont été menées en Suisse, Hollande, Danemark, France, Finlande, Angleterre, Scandinavie, Suède, Pologne, Portugal, Grèce, Espagne, Autriche et Allemagne ; en Amérique, il s'agit des USA, de l'Argentine, du Mexique et du Canada ; en Afrique, une étude a concerné deux entreprises ghanéennes ; en Asie, des études ont été menées en Inde, à Singapour, à Taiwan, en Chine, en Corée et en Indonésie ; et en Océanie, des recherches ont eu lieu en Australie et en Nouvelle-Zélande. Certaines études se sont même déroulées dans un contexte international ou sur plusieurs pays.

Ces premiers constats tendent à montrer que cet outil a réalisé une percée remarquable en un temps très bref, contrairement à d'autres outils cités dans le deuxième chapitre et qui demeurent encore aujourd'hui relativement méconnus[34]. Parallèlement à la variété de pays qui ont fait l'objet d'études sur l'utilisation ou la

[33] Le tableau synoptique des études consacrées au balanced scorecard est proposé en annexe.
[34] Il convient cependant de noter que les publications essayant de connaître le taux de diffusion du balanced scorecard dans un pays donné présentent une limite récurrente : comme toutes les recherches effectuées sur la diffusion des innovations, il est parfois impossible de savoir ce qui se trouve réellement derrière l'appellation balanced scorecard (cette remarque a également été formulée dans le cadre de l'étude de la méthode ABC par Alcouffe et Malleret (2004)).

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

mise en œuvre du balanced scorecard, il est possible d'examiner l'origine sectorielle des données de ces études.

Un grand nombre de celles-ci se sont déroulées dans des secteurs hospitaliers ou des banques (seize, au total). À peu près tous les secteurs ont été sondés quant à l'utilisation du balanced scorecard : on a dénombré des publications s'intéressant aux secteurs de l'énergie, la maintenance, le secteur pharmaceutique, l'armée, la construction, les télécoms, le SAV et la vente, l'éducation, la chimie, l'assurance, le secteur public en général, les pièces auto, l'électronique, l'équipement, l'habillement, le bois, l'alimentaire, les logiciels, la production de biens ou services commerciaux, et le secteur des hydrocarbures.

Cela vient confirmer ce que Kaplan déclarait en 2006 et en 2010 : « l'ABC et le balanced scorecard semblent maintenant entrés dans les habitudes de beaucoup d'entreprises et contrées de par le monde » (Kaplan, 2006, *p133*). En 2010, il faisait le constat suivant : depuis son apparition il y a plus de quinze ans, le balanced scorecard a été adopté par des milliers d'entreprises à travers le monde, appartenant à des secteurs très diversifiés. Par ailleurs, bien que prévu initialement pour des entreprises appartenant au secteur privé, ces exemples montrent que le balanced scorecard a été adapté au secteur public et dans des organismes sans but lucratif, comme souligné par Kaplan (2010) lorsqu'il détaille des aménagements dans l'outil (et notamment dans les Cartes Stratégiques) pour ces cas particuliers. Le balanced scorecard, outil d'origine américaine s'adapte donc parfaitement à toutes les spécificités du contexte local, qu'il soit marqué par une forte complexité ou par la présence de traditions, de normes, d'habitudes ou d'outils utilisés massivement.
De toute évidence, l'outil doit sa percée à une bonne communication et présentation à travers les différents pays où il a été introduit. Quelles sont donc ces adaptations dont a fait l'objet le balanced scorecard lors de sa présentation dans certains pays, et plus spécifiquement dans le contexte français ?

2. Le balanced scorecard : présentation, communication et adaptation.

Présenté tel quel dans un contexte donné, le balanced scorecard pourra sembler rigide ou inadapté : mettre en œuvre un outil prévu pour le contexte américain dans des entreprises françaises est utopique. Une communication et une présentation adaptées à chaque contexte sont donc envisagées à plusieurs reprises dans la littérature.
Ce développement s'articulera autour de trois grandes thématiques : l'examen de la façon dont l'outil a été présenté à travers le monde et sa cohabitation voire ses adaptations à des cas particuliers. Puis, dans un deuxième temps, les particularités du contexte français seront évoquées, avec l'examen des raisons permettant d'expliquer le manque d'intérêt pour l'outil dans certains cas. Enfin, le dernier développement traitera le thème de la mise en œuvre du balanced scorecard : comment faut-il mettre en œuvre l'outil afin d'en tirer le maximum de bénéfices ? Existe-t-il une méthodologie bien précise ? Comment Kaplan et Norton abordent cette question ?

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

2.1. comment le balanced scorecard a été présenté et s'est adapté aux différents contextes rencontrés ?

La façon dont cet outil a été communiqué et présenté dans les différents pays s'avère être un élément déterminant de sa rapide propagation à travers le monde. En effet, une présentation identique indépendamment du contexte local ne peut inciter les entreprises utilisatrices d'autres systèmes de gestion à mettre en œuvre le balanced scorecard. C'est pourquoi, quelques auteurs se sont intéressés aux adaptations locales du balanced scorecard et notamment lors de son utilisation ou lors de la présentation de ce dernier.
Au fil de ce développement seront ainsi abordées les questions de la cohabitation du balanced scorecard avec d'autres pratiques de gestion, ainsi que ses nécessaires adaptations dans certains contextes.

Comment introduire un balanced scorecard quand une entreprise a déjà adopté de nouvelles pratiques de gestion ? Ce problème se pose certainement dans de nombreuses entreprises, car le concept du balanced scorecard est apparu bien après la plupart des autres innovations de gestion. Est-il nécessaire d'éliminer ces nouvelles pratiques au profit du seul balanced scorecard ou ce dernier peut-il cohabiter et réaliser des synergies avec ces outils ? La littérature aborde ce problème ainsi que la plupart des outils récemment mis à disposition des entreprises.

Le premier exemple provient de l'article de Kaplan et Norton de 2001 : ils ont proposé l'utilisation du balanced scorecard en association avec d'autres approches qui ont émergé quasiment en même temps : le coût basé sur l'activité (c'est-à-dire l'ABC) et la valeur ajoutée économique (l'EVA™). Ils en ont conclu que les trois approches ne se concurrençaient pas l'une l'autre, et que le balanced scorecard permettait d'offrir un avantage non négligeable lors de l'utilisation de l'une des deux autres techniques (Kaplan et Norton, 2001). Ils ont d'ailleurs fait le même constat avec la gestion de la qualité totale (le TQM) : les entreprises ayant adopté le principe de gestion de la qualité totale auront de meilleurs résultats en y intégrant le balanced scorecard, qu'en utilisant le TQM.

Par ailleurs, Veen-Dirk *et al.* (2002), ont montré que le balanced scorecard était très complémentaire de la méthode des facteurs clefs de succès, et ont indiqué que les deux techniques pouvaient être associées, afin de former un système intégré de gestion de la performance.

Cette idée d'utiliser en parallèle divers outils a également été évoquée par Méric (2003) : à l'opposé de l'idée de phagocytose des innovations qui ont précédé le balanced scorecard, il estime qu'une grande variété d'outils, dont certains ont déjà été mentionnés à plusieurs reprises, ont leur place dans les entreprises et sont parfaitement compatibles. On peut de nouveau citer le TQM, dont la démarche sans balanced scorecard « n'articule pas suffisamment l'amélioration des processus opérationnels et les résultats positifs pour l'actionnaire », l'ABC (grâce à la juxtaposition « aux inducteurs de coûts des inducteurs de performance »), ou l'EVA™ (qui « fournit une mesure pour la dimension financière du balanced scorecard ») (Méric, 2003, *p141*).

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

L'association TQM et balanced scorecard a également été mentionnée par Davig *et al.* (2004). Ces derniers proposent de combiner ces deux outils en un nouveau paradigme qui permettrait aux entreprises l'utilisant de collecter des informations nécessaires au TQM, grâce aux données issues du système de gestion stratégique qu'est le balanced scorecard.

En outre, Chand *et al.* (2005), proposent quant à eux un « ERP scorecard » qui intègre les quatre dimensions proposées par Kaplan et Norton, adaptées, afin de fournir une approche permettant de mesurer les contributions stratégiques et les impacts des systèmes d'ERP sur les buts stratégiques de l'entreprise. Le balanced scorecard servirait ici essentiellement à analyser le fonctionnement d'un ERP dans une entreprise : il s'agit alors d'une utilisation possible du balanced scorecard pour estimer la performance des systèmes ERP.

Enfin, on notera un exemple concernant le modèle de McKinsey. Développé à partir de 1982, ce modèle décrit les sept facteurs clefs pour la mise en œuvre avec succès d'une stratégie. Les bénéfices apportés par l'utilisation d'un balanced scorecard en plus du modèle de McKinsey ont été développés par Kaplan en 2005. Selon lui, même si les deux outils présentent un certain nombre de similitudes, le balanced scorecard permet de donner un nouveau souffle au modèle vieillissant de McKinsey. Kaplan démontre les avantages de l'utilisation du balanced scorecard pour chacun des « S » du modèle de McKinsey.
À travers cet article, Kaplan montre que le balanced scorecard est un outil de gestion qui permet de corriger les défauts des techniques de gestion existantes, s'adaptant à merveille à des outils préexistants, et pouvant très bien fonctionner avec des outils déjà ancrés depuis longtemps dans l'entreprise.

Ces différentes études soulignent que l'utilisation d'outils de gestion en parallèle ou avant l'utilisation du balanced scorecard ne pose aucun problème. Il n'est pas question de « phagocytose », mais plutôt de complémentarité afin de produire des synergies qui permettent de tirer partie au mieux du balanced scorecard.
Cependant, dans certains contextes, afin de faire oublier son origine américaine, dans le but de présenter un outil parfaitement acclimaté aux 'traditions' locales, certains proposent d'adapter le balanced scorecard et réalisent des présentations ajustées de l'outil en y introduisant des perspectives additionnelles par exemple.

Ces ajustements sont d'ailleurs prévus par Kaplan et Norton. En effet, Kaplan et Norton (2006), mentionnent que le balanced scorecard est une approche beaucoup plus flexible et moins déstabilisante lorsqu'elle est mise en œuvre par rapport à la plupart des autres techniques de gestion ; cette approche permet d'obtenir un système de gestion stratégique qui fait le lien entre la stratégie et la structure organisationnelle. Cela montre que ce n'est pas un objet figé, et que des ajustements sont possibles, voire nécessaires afin de s'adapter au mieux à chaque contexte donné.

Des descriptions ou des conseils pour utiliser ou modifier le balanced scorecard dans des cas particuliers sont ainsi proposés dans de nombreuses recherches : le premier exemple d'adaptation a sans doute été proposé par Maisel (1992), en utilisant une perspective de ressources humaines, au lieu de la perspective traitant l'étude et la croissance organisationnelle. Martinsons *et al.* (1999) proposent quant à eux un balanced scorecard pour les Systèmes d'Information, composé de quatre perspectives totalement adaptées à ce contexte.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

L'idée de Maisel a également été reprise par Olve *et al.* (1999) qui suggèrent l'utilisation d'une cinquième perspective concernant les ressources humaines, ainsi que par Walker *et al.* (2001). Ces derniers proposent un balanced scorecard axé sur les ressources humaines, le *balanced scorecard de HR*.

Davis (1996) est à l'origine d'une autre proposition de modification du concept de Kaplan et Norton. Il s'agit d'ajouter, cette fois, non plus une perspective supplémentaire, mais de créer un balanced scorecard spécifique pour les employés (le « employee balanced scorecard »). Davis estime que cet outil additionnel permet « d'accroître la probabilité que les données contenues dans les balanced scorecard des niveaux supérieurs de l'entreprise soient traduites en mesures pratiques que les employés comprendront, afin d'atteindre les buts définis par les cadres supérieurs » (Davis, 1996, *p4 (version html)*). D'après l'étude de cet auteur, la création de ce balanced scorecard des employés a permis d'obtenir des « résultats immédiats et positifs ».

D'autres auteurs présentent par exemple un balanced scorecard focalisé sur l'environnement, décrit par Johnson, en 1998, ou le PMPF (Performance Measurement Process Framework) développé par Kagioglou *et al.* (2001). Dans leur étude relative à la gestion de la performance dans le secteur de la construction, ces auteurs ont utilisé un balanced scorecard contenant des perspectives supplémentaires (perspectives projet et fournisseurs), afin de répondre à l'une des critiques émises envers le balanced scorecard par Letza[35] (1996). Ce balanced scorecard personnalisé pour le secteur de la construction aurait permis de donner de biens meilleurs résultats qu'un balanced scorecard générique[36].
On retrouve cette idée de la contextualisation du balanced scorecard chez Ahn (2001) : dans son étude présentant le cheminement depuis la décision de mise en œuvre jusqu'à l'utilisation pratique du balanced scorecard dans une entreprise suisse, il indique que le cadre ne peut manifestement pas être utilisé tel quel. En effet, selon lui, seul un balanced scorecard spécifique[37] à une entreprise donnée peut fournir les avantages concurrentiels attendus du fait de sa mise en œuvre. Citons également Hwang et Rau (2007) qui décrivent un balanced scorecard intégrant une perspective *technique* dans le contexte des technologies de pointe à Taiwan.

Pour le cas d'établissements publics, il est possible de citer un balanced scorecard adapté à une administration universitaire, proposé par Lawrence et Sharma (2002).
Enfin, on notera également plusieurs cas de balanced scorecard adaptés à des organisations sans but lucratif notamment le secteur des soins de santé (Wachtel *et al.*, 1999 ; Stewart et Bestor, 2000 ; Nobre, 2001 ; Chow-Chua et Goh, 2002 ; Inamdar *et al.*, 2002 ; Pineno, 2002 ; Protti, 2002 ; Radnor et Lovell, 2003 ; Thompson, 2003 ; Zelman *et al.*, 2003 ; Chan, 2006 ; Patel *et al.*, 2006 ; Kocakülâh et Austill, 2007 ; Chang

[35] Dans ses études de cas, Letza a identifié que le balanced scorecard était trop générique, et qu'une adaptation était nécessaire en fonction des environnements industriels.
[36] Dans le même ordre d'idées, on citera également Bobillo *et al.* (2009) avec leur « fuzzy balanced scorecard », spécialement conçu pour gérer le flou qui se dégage d'environnements complexes lors de l'utilisation du balanced scorecard. Selon eux, afin de pouvoir interpréter correctement les données du balanced scorecard, il conviendrait d'utiliser les perspectives suivantes : clients, environnement, finance, innovation, processus d'affaires, qualité, vente, et équipe (sous divisée en différentes catégories). Grâce à la reformulation des perspectives de Kaplan et Norton et à l'ajout de nouvelles rubriques, les imprécisions fréquemment relevées par ces auteurs disparaissent.
[37] c'est-à-dire un balanced scorecard avec des perspectives modifiées par rapport aux quatre perspectives de base proposées par Kaplan et Norton.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

et al., 2008, par exemple, dont les articles traitent le cas du balanced scorecard mis en œuvre dans des établissements hospitaliers), ou pour une PME, le balanced scorecard étant surtout destiné initialement à de grands groupes, présentant une complexité élevée (Fernandes *et al.*, 2006).

À l'échelle d'une entreprise, des adaptations du balanced scorecard semblent assez répandues selon ces exemples et illustrent la parfaite adaptabilité du balanced scorecard à tous les types d'activités. Cependant, certains ne se limitent pas à une entreprise donnée, un secteur d'activité donné ou une région et envisagent des adaptations valables à plus grande échelle en proposant des ajustements de l'outil pour un pays donné.

Ainsi, dans leur étude menée en 2004, Cauvin et Bescos indiquent la nécessité d'une adaptation de la structure du balanced scorecard non seulement au contexte d'une entreprise, mais également d'un pays. Selon leurs résultats, les quatre perspectives du modèle de Kaplan et Norton ne seraient qu'un exemple de relations possibles entre indicateurs financiers et indicateurs non – financiers, et non un modèle de systèmes d'évaluation des performances à mettre en œuvre. Le balanced scorecard a ainsi tout intérêt à bénéficier d'une communication adaptée aux contextes lors de sa présentation afin de s'intégrer au mieux dans toutes les configurations[38]. Examinons les exemples suédois et hollandais.

En Hollande, à partir de l'étude d'une centaine d'entreprises, Braam et Nijssen (2004) ont proposé une adaptation de la méthodologie de mise en œuvre et d'utilisation de cet outil. À travers un cadre en quatre points, ces auteurs proposent des adaptations à la méthodologie de Kaplan et Norton. C'est ici la façon dont l'outil est utilisé qui est explorée à travers leur échantillon d'entreprises. Bien que ne consistant pas vraiment en une adaptation de l'outil, leur article montre une adaptation de la méthodologie de son utilisation à grande échelle : le contexte hollandais. Ces améliorations obtenues dans ce contexte sont bien entendu généralisables dans d'autres contextes.

Ax et Bjørnenak (2005), ont essayé de montrer comment le balanced scorecard s'était propagé dans les entreprises suédoises : leur étude indique que l'outil a été adapté au contexte suédois, afin de paraître beaucoup plus attractif pour les entreprises. Trois éléments se retrouvent lors de chaque présentation du « package balanced scorecard » proposé en Suède : le lien de l'outil avec la gestion sans budget, qui connaît beaucoup de succès dans ce pays, le lien du balanced scorecard avec le Capital Intellectuel où la comptabilité financière traditionnelle ne permettait pas d'encadrer cet outil typiquement nordique (développé par Skandia), et enfin le développement d'une perspective 'employés', en référence au modèle d'accords mutuels et de coopération entre employés, employeurs et partenaires. Selon ces auteurs, en exposant que cet outil peut être considéré comme imprégné des traditions locales, les conseillers chargés de la présentation du balanced scorecard ont permis une diffusion extrêmement rapide de l'outil en Suède.

[38] D'ailleurs, Kaplan rappelait en 2006 que le défi actuel était de chercher à rendre ces outils plus accessibles, efficaces et faciles à utiliser ; selon lui, il est utile de connaître les raisons qui conduisent à des succès ou des échecs.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Ces descriptions d'entreprises de tous horizons utilisant le balanced scorecard ont permis de montrer que le concept s'adapte parfaitement dans des contextes très particuliers, notamment complexes (administrations, secteur des soins de santé), et qu'il peut être flexible. Comme l'indiquent d'ailleurs Kaplan et Norton (1998), les quatre axes du balanced scorecard n'ont « rien d'un carcan ; ils constituent plutôt une trame. Aucun théorème mathématique n'affirme qu'ils sont à la fois nécessaires et suffisants » (Kaplan et Norton, 1998, *p47*). De même, l'utilisation d'autres techniques de gestion ne constitue pas un obstacle à la mise en œuvre du balanced scorecard. Enfin, la présentation d'indicateurs pouvant être réutilisés par des entreprises évoluant dans le même contexte a également pu contribuer à sa rapide diffusion. À travers des études très contextualisées, ce sont des améliorations du concept de base qui sont proposées aux entreprises au niveau mondial.
Ce développement souligne surtout le fait que l'outil balanced scorecard n'est pas figé, car l'introduction d'un cadre rigide valable dans un contexte ne peut connaître le succès dans un autre contexte donné. Cela est particulièrement vrai dans le contexte français. En effet, selon la littérature, contrairement aux autres outils récemment introduits, l'utilisation du Tableau de Bord français ne semble pas compatible avec l'utilisation du balanced scorecard et le contexte français constitue un cas bien particulier qu'il convient d'examiner séparément.

2.2. le balanced scorecard dans le contexte français : une cohabitation délicate.

Contrairement aux autres outils de gestion déjà présents, aucune publication ne suggère une utilisation du tableau de bord français et du balanced scorecard en parallèle. En effet, beaucoup d'articles empiriques proposent des utilisations d'outils en parallèle du balanced scorecard (l'ABC, et/ou le IC par exemple), et présentent les effets du balanced scorecard dans ce genre de situations, comme exposé dans le précédent développement. En France, il existe des comparaisons effectuées entre différents outils à la mode, incluant le balanced scorecard, mais l'outil balanced scorecard n'est jamais décrit dans une utilisation en parallèle avec le tableau de bord français. On note quelques publications essayant de réaliser une comparaison entre les contextes français et américains ou des études cherchant à montrer les principales différences et similitudes entre les deux outils (notamment Bourguignon *et al.*, 2004). Au cours de ce développement qui concernera exclusivement le contexte français, seront envisagées les études qui ont dressé des inventaires de différences au niveau du contexte, dans la façon d'utiliser les outils ou au niveau des traditions et habitudes auxquelles le balanced scorecard est confronté en France.

Comme le montrent les résultats des investigations de Kaplan et Norton, le balanced scorecard a connu un développement exceptionnellement rapide à travers la planète, sauf dans certains pays comme la France.

Au début du XXI-ème siècle, les entreprises françaises résistent fortement à l'adoption du balanced scorecard et même le concept lui-même n'est pas largement diffusé.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

D'un point de vue chronologique, la première étude a été développée aux débuts du balanced scorecard par Gray et Pesqueux[39] (1993) : ils mettaient sur le même plan les deux outils pour en analyser les avantages et les inconvénients. Vient ensuite le point de vue de Kaplan et Norton (1996φ) : selon ces auteurs, un tableau de bord d'indicateurs financiers et non financiers est loin d'égaler le balanced scorecard, illustrant leurs propos en reprenant la métaphore du simulateur de vol par rapport au tableau de bord avec instruments et cadrans.
Il en va de même pour Epstein et Manzoni (1998)[40] : ces auteurs ont commencé à critiquer le tableau de bord français, insistant sur la surabondance d'informations financières dans cet outil et les nombreux problèmes rencontrés dans la pratique. On notera à ce niveau la synthèse au sujet du caractère innovant du balanced scorecard réalisée par Méric (2003) dont certains éléments de ce développement comparatif avec l'outil français sont issus.

Sur le même plan, Kaplan (1998), s'inspirant d'Epstein et Manzoni, indique que les « chercheurs français ne se sont pas aperçus que les pratiques actuelles des entreprises en matière de tableau de bord français s'inspiraient fortement des mesures financières. (…) Les chercheurs, n'analysant pas l'application, ne se sont pas rendus compte des limites de ces mesures. Les chercheurs, ainsi que les entreprises, négligent les opportunités pour améliorer à la fois la théorie et la pratique, à travers une collaboration bilatérale » (Kaplan, 1998*, p95*).
Bien sûr, il faut replacer cet article dans son contexte : Kaplan décrit dans celui-ci la manière dont il est parvenu à créer l'ABC et le balanced scorecard à partir du constat de lacunes en comptabilité de gestion. À partir de ce constat, il essaye de valoriser ses outils de gestion au détriment des outils traditionnels utilisés en France, pourtant proches du balanced scorecard. Il note ainsi que le tableau de bord français est un outil qui n'a pas évolué, et, à travers cette publication, il démontre que les entreprises françaises auraient tout intérêt à adopter un outil moderne, issu d'une collaboration récente entre le monde industriel et le monde universitaire.

Selon Gehrke et Horváth (2001), d'une façon générale, la France semblerait être moins affectée par des tendances managériales innovantes. Cela s'explique par son histoire et sa culture traditionnelle, le rôle de l'État, la présence d'une forte domination des ingénieurs et l'habitude de fuir les situations risquées, ou d'incertitude élevée (Gehrke et Horváth, 2001 ; Mendoza et Bescos, 2001 ; Bourguignon *et al.*, 2001 – *cités par Oriot et Misiaszek, 2003*).

Pour Gehrke et Horváth, la France se caractérisant par une culture intensément opposée au risque, la sécurité est trop importante pour être laissée aux systèmes de gestion d'où un possible désintérêt envers des pratiques de type balanced scorecard.

---

[39] Cependant, comme le faisaient remarquer Bourguignon *et al.* (2002), il n'est pas possible de prendre en compte les critiques émises par ces auteurs, car ils comparent des éléments différents. On notera en outre que leur comparaison ne concerne que la littérature et non les pratiques (ce qui se comprend puisque l'on se situe aux commencements du balanced scorecard).

[40] Ces auteurs sont d'ailleurs les seuls francophones à avoir critiqué le tableau de bord français. S'inscrivant professionnellement dans le monde anglo-saxon, et destinant leur étude à un public anglophone, leur publication est la seule émanant de la communauté universitaire anglo-saxone consacrée à l'analyse du tableau de bord. Le tableau de bord français a été simplement évoqué par Tuomela (2005) ; chez Anand *et al.* (2005) ou Speckbacher *et al.* (2003) il apparaît à peu près équivalent au balanced scorecard, mais cela reste très superficiel. On retrouve également une présentation critique du tableau de bord français, par rapport au balanced scorecard chez Debusk *et al.* (2003), mais celle-ci reste très succincte.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

De même, l'idée de « cartographier la stratégie » n'est pas en conformité avec la perception dominante de la stratégie en France (Lorino, 2001) : l'élimination du risque managérial au moyen des dispositifs de contrôle automatique est une illusion *(d'après Oriot et Misiaszek, 2003)*.

Enfin, on ajoutera les deux derniers points de vue identifiés dans la synthèse de Méric (2003) sur l'accueil du balanced scorecard en France au sujet du repositionnement du débat dans le contexte culturel (cela est proposé par Bourguignon *et al.*, 2001), et l'idée selon laquelle le balanced scorecard serait un outil s'inscrivant dans la lignée des tableaux de bord « stratégiques », accordant toujours la primauté aux indicateurs financiers (notamment Gervais, 2000, ou Wegmann, 2002).

À travers ces quelques exemples repris dans la littérature, il en ressort que le tableau de bord n'est plus un outil valide pour gérer une entreprise en ce début de siècle pour certains, tandis que le balanced scorecard ne pourrait être introduit facilement dans le contexte français en raison des particularités de ce dernier. Ainsi, le balanced scorecard ne serait pas un outil parfaitement adaptable au contexte français et donc non attractif en théorie.

Du côté des *balanced scorecard – sceptiques*, on trouvera des auteurs tels que Oriot et Misiaszek (2001) : ils estiment que l'introduction du balanced scorecard en France relèverait d'une logique de suivisme. On retrouve également un certain nombre d'auteurs considérant que le balanced scorecard reprendrait juste les bases de l'outil français en développant les aspects non financiers (Bouquin, 2001, Demeestère *et al.*, 2002, et, dans une version plus succincte, Urrutia et Eriksen, 2003).

On notera de nouveau que la plupart des critiques émises envers le balanced scorecard l'ont été par des auteurs francophones, si l'on excepte Epstein et Manzoni, qui, bien que français, mais destinant leur article à un lectorat anglo-saxon, ont tenté de montrer les avantages du balanced scorecard par rapport à l'outil français. Ce point de vue est partagé par Bessire et Baker (2005), ces derniers remarquant que les critiques virulentes à l'encontre du balanced scorecard proviennent essentiellement d'européens.

Deux grands points de vue se dégagent de ce qui précède : la plupart des auteurs anglo-saxons cherchent à présenter le balanced scorecard comme l'outil idéal, tandis que l'autre grande tendance est constituée par les auteurs français qui cherchent à privilégier leur outil, le tableau de bord français. Ils essayent par tous les moyens de décrier un outil qui semble s'imposer dans leur contexte. Cela explique certainement le faible développement du balanced scorecard en France, et le peu d'études réalisées à son sujet dans le contexte français.

Sur le plan pratique, différentes recherches ont été réalisées afin de mettre en évidence le fait que le balanced scorecard ne réalise pas une réelle percée en France.

Il est ainsi possible de citer deux résultats : l'étude de Gehrke et Horváth (2002) rapportée par Bourguignon *et al.* (2003) et l'enquête d'Unilog Management (2004).
Les premiers ont réalisé une étude comparative entre l'Allemagne, l'Angleterre, l'Italie et la France. Ils cherchaient à connaître le pourcentage d'entreprises qui maîtrisent la technique du balanced scorecard. Ils ont obtenu des résultats de 98 %, 83 %, et 72 % pour les trois premiers pays, tandis que pour la France, seulement 41 %

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

des entreprises ayant participé à leur étude maîtrisait la technique. Par ailleurs, leurs résultats montraient que 20 % des répondants allemands, anglais ou italiens comptaient mettre en œuvre un balanced scorecard d'ici quelques temps (la date n'était pas précisée), tandis qu'en France, seule une entreprise, soit 3 % des répondants avaient l'intention de se doter du balanced scorecard prochainement. Par contre, 100 % des répondants français utilisent le Tableau de Bord français : il paraît ainsi facile d'y voir un lien entre l'utilisation de cet outil français et le faible taux d'utilisation du balanced scorecard.
Dans le second exemple, l'étude d'Unilog Management[41] (2004) a consisté en une enquête menée auprès de 200 membres exécutifs de grandes entreprises et administrations françaises, allemandes et anglaises appartenant à différents secteurs d'activité. Leur étude a montré que le balanced scorecard était l'outil le plus répandu à l'échelle européenne. Selon celle-ci, 53 % des répondants allemands l'utilisent, 36 % des anglais, et 35 % des français. Si ces chiffres obtenus diffèrent assez fortement des résultats de l'étude de Gehrke et Horváth, on constate néanmoins que la France se caractérise par un moindre taux d'utilisation du balanced scorecard que les autres pays[42].

Suite aux résultats constatés par ces deux études, le balanced scorecard paraît toujours avoir réalisé une percée moins spectaculaire en France que dans les autres pays du globe et les auteurs sont souvent tentés de mettre en avant le fait que les français sont toujours très nombreux à utiliser leur tableau de bord vieillissant. Cependant, une étude menée sur le terrain en 2005 a montré que les différences culturelles existant entre la France et les pays anglo-saxons sur les pratiques de gestion pouvaient en être à l'origine. Ce résultat obtenu auprès de 106 consultants français en 2005 par Grisé et Dreyfus-Schmidt tendrait à attribuer la plus grande importance à l'hypothèse des différences culturelles importantes entre les deux contextes pour expliquer la moindre utilisation du balanced scorecard en France. Les conclusions de leur étude tendraient à démontrer une nécessaire adaptation de l'outil balanced scorecard au contexte français, afin qu'il soit mieux accepté par les entreprises[43]. En outre, le balanced scorecard, s'il est considéré dans certains cas comme méthode de gestion de la performance, arrive souvent dans un contexte français qui utilise déjà d'autres pratiques innovantes de gestion de la performance tels le 6 Sigma (utilisé par 36 % des entreprises), la perspective EFQM[44] qui peut être complétée par le balanced scorecard au niveau de la stratégie (méthode utilisée par 23 % des entreprises) ou encore l'EVA™ (18 %)[45].

[41] Consultable sur le site *unilog.com*.
[42] Cependant, est-ce vraiment utile de s'appesantir sur la proportion d'entreprises françaises utilisant le balanced scorecard ? Bescos (2006) estimait qu'il n'est actuellement « pas possible de savoir dans quelle proportion les entreprises ont effectivement adopté le balanced scorecard » (Bescos, 2006, *p24*)… sans doute en raison de son utilisation « libre » qu'en font certaines entreprises françaises (à savoir l'utilisation d'un outil inachevé et modifié par rapport au concept de base).
[43] Leur étude a permis de mettre en évidence que seuls 41 % des consultants interrogés ont déclaré utiliser la méthode proposée par Kaplan et Norton pour mettre en œuvre le balanced scorecard, méthode qui était systématiquement adaptée aux besoins de leurs clients. En effet, un tiers des répondants interviewés dans cette étude qualifiaient le modèle du balanced scorecard de « trop lourd ».
[44] European Foundation for Quality Management.
[45] Ces données proviennent des résultats obtenus auprès des consultants dans l'étude de Grisé et Dreyfus-Schmidt (2005).

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Leur étude met ainsi en évidence au niveau pratique les mêmes raisons principales que celles évoquées ci-dessus pour expliquer la sous-utilisation du balanced scorecard en France (les différences culturelles viennent en tête, incluant en partie les différences dans les mesures de performance, puis se trouve la lourdeur du modèle de management, et seulement l'existence de l'outil français (pour 24 % des répondants), ces quatre propositions ayant été les plus citées par les répondants à leur étude).

Enfin, on notera la proposition d'auteurs francophones visant à réaliser des ajustements de l'outil américain au contexte français. Ponssard et Saulpic (2000) ont en effet réalisé une reformulation de l'outil américain intégrant des aspects du tableau de bord français et certaines évolutions au niveau du contrôle de gestion. Selon eux, afin de tirer partie des avantages du balanced scorecard, il était nécessaire que les entreprises françaises réalisent un certain nombre d'adaptations d'un outil prévu pour un contexte différent du contexte français : ainsi, on retiendra que leur proposition adoptant une démarche du haut vers le bas et du bas vers le haut (au lieu d'une démarche exclusivement du haut vers le bas), vient se substituer pleinement aux systèmes existants (au lieu de compléter les outils existants) et remplace l'élaboration d'un modèle *a priori* par une procédure de reprévision.

À travers ce développement, on voit ainsi que le Tableau de Bord français constitue certes un frein au développement du balanced scorecard dans le contexte français, mais des données de contexte entreraient également en jeu et seraient même la principale cause de cette mise en œuvre dans des proportions plus faibles. Globalement, l'exemple suédois montre qu'une bonne présentation mettant en valeur l'adaptabilité du balanced scorecard doit permettre une mise en œuvre de l'outil américain à travers le monde, même dans le contexte français malgré ses particularités locales et nationales. Afin de profiter des avantages du balanced scorecard tout en l'adaptant au contexte français, il suffirait alors de suivre l'exemple d'adaptation de l'outil en reprenant des idées de l'outil français comme proposé dernièrement par Ponssard et Saulpic ; cela devrait permettre de vaincre en partie les réticences des entreprises à adopter cet outil présenté comme innovant dans la littérature.

Si les développements qui précèdent nous apprennent que le balanced scorecard peut très facilement être utilisé avec d'autres innovations de gestion, adapté et modifié, et qu'il diffère sensiblement de l'outil français, il reste à aborder la question de la méthodologie à appliquer, afin de mettre en œuvre le balanced scorecard. Les premières publications de Kaplan et Norton étaient plutôt théoriques ; ils se sont ensuite orientés vers des développements méthodologiques, comme beaucoup d'auteurs. On verra qu'ils aboutissent à des conseils pour mettre en œuvre le balanced scorecard de la meilleure façon possible, afin qu'il ne soit pas un échec.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

2.3. l'introduction du balanced scorecard en pratique : comment le mettre en œuvre ?

Avant de débuter ce développement, il convient de noter que, contrairement aux écrits réalisés par les partisans du balanced scorecard, surtout dans des revues non – académiques, le nombre de recherches académiques traitant les questions de la mise en œuvre du balanced scorecard reste assez restreint (Tayler, 2010). Néanmoins, les quelques recherches sur le sujet permettent de mettre en relief certains éléments quant à cette question de la mise en œuvre.

Comme le mentionnent Braam et Nijssen (2004), le niveau d'application du balanced scorecard et la façon dont il est exploité conditionnent les résultats de son emploi. Ainsi, un balanced scorecard mal utilisé ne donnera pas de bons résultats, d'où l'importance de proposer une méthodologie de mise en œuvre.

Cette question de recherche aboutit à des réflexions d'auteurs, afin de trouver une méthodologie permettant de garantir le succès du balanced scorecard qui vient d'être introduit dans une entreprise. On peut citer par exemple Olve *et al.* (2004), qui proposent, par l'intermédiaire d'une recherche conceptuelle, un mode opératoire en six questions clefs, afin de tirer le meilleur profit du balanced scorecard et de s'assurer de l'avoir mis en œuvre correctement. Bhagwat et Sharma (2007), quant à eux, recommandent sept étapes afin de mettre en œuvre un « balanced *supply chain management* scorecard » spécifique à l'entreprise.
Au niveau empirique, certains présentent des descriptions de mise en œuvre en entreprise, afin de montrer les erreurs commises, et de proposer des corrections ou des améliorations dans l'introduction du balanced scorecard : c'est par exemple le cas de Stewart (2000), dans le cadre d'un hôpital public, d'Inamdar *et al.* (2002), également dans le contexte des soins de santé, le cas de Papalexandris *et al.* (2004), dans une entreprise grecque, ou l'étude de cas de Sandhu *et al.* (2008), dans le contexte singapourien.

L'étude d'Inamdar *et al.* indique cinq directives à suivre, afin de mettre en œuvre correctement un balanced scorecard. En étudiant pendant deux ans neuf entreprises, ils sont parvenus à identifier les étapes clefs à suivre, afin de réaliser une mise en œuvre réussie du balanced scorecard. Dans l'étude grecque, les auteurs montrent en détail les sept étapes suivies par l'entreprise choisie pour le développement du balanced scorecard. Cet article est, selon les auteurs, seulement la deuxième mise en œuvre complète de l'outil en Grèce, ce qui méritait une description détaillée, afin d'exposer les pièges potentiels à éviter. De plus, une présentation détaillée de la mise en œuvre d'un nouvel outil de gestion dans un contexte d'économie en transition permet de montrer à un grand nombre de pays confrontés à cette situation l'intérêt du balanced scorecard[46].
Ce dernier cas rejoint des études qui ont démontré que le balanced scorecard pouvait être adapté à des cas particuliers leur procurant des résultats intéressants qu'ils ne soupçonnaient pas.

[46] On notera également la méthodologie détaillée de mise en œuvre de l'outil proposée par ces mêmes auteurs en 2005 qui se base notamment sur leur expérience de mise en œuvre du balanced scorecard de 2004.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Enfin, l'étude récente de Sandhu *et al.* avait pour but de s'intéresser aux évènements qui se déroulent aux tous débuts de l'introduction du balanced scorecard, allant jusqu'à différencier initiation et mise en œuvre ; leur but était de montrer que le processus de mise en œuvre du balanced scorecard était parfois plus complexe que la plupart des articles, académiques comme non académiques, le laissent parfois penser.

Bien sûr, l'article le plus ancien, et certainement le plus convaincant, concernant les avantages de la mise en œuvre du balanced scorecard dans les entreprises est celui de Kaplan et Norton de 1993, où ils décrivent une méthodologie potentielle de mise en œuvre de cet outil, ainsi que les premiers exemples de son utilisation. Cependant, il est possible de nuancer cette remarque par les propos de Nørreklit (2003) : dans son article consacré au livre de Kaplan et Norton de 1996 (1998 en français), elle montre que les auteurs n'ont jamais fourni une étude de cas complète concernant la méthodologie de mise en œuvre du balanced scorecard. Même si les articles de Kaplan et Norton ne fournissent pas de méthodologie précise de mise en œuvre, on notera qu'ils donnent des exemples d'entreprises appartenant à différents secteurs ; de plus, aucun mode opératoire n'est détaillé, car ils préfèrent certainement que la phase de mise en œuvre soit réalisée par leur société, *Balanced Scorecard Collaborative*, permettant une adaptation fine aux différents contextes.
Récemment, Kaplan et Norton (2008) ont réalisé une étude permettant de prouver que les échecs dans la mise en œuvre de l'outil étaient le plus souvent dus au manque d'implication des responsables : d'ailleurs, selon eux, le balanced scorecard n'a jamais été un échec quand le responsable introduit et fait la promotion de la technique dans son entreprise. Ce thème de l'impact de l'implication des responsables lors de la mise en œuvre du balanced scorecard a d'ailleurs été développé tout récemment par Tayler (2010).

Il est donc important de mettre en œuvre correctement le balanced scorecard, comme le montrent majoritairement les articles, certains proposant même des méthodologies avancées. Ces auteurs proposant des modes opératoires d'introduction du balanced scorecard appartiennent généralement au monde universitaire.

Ce deuxième développement nous a ainsi permis de présenter comment le balanced scorecard s'est rapidement imposé dans la plupart des pays par le biais d'une adaptation assez fine aux différents contextes locaux, notamment en profitant au mieux des pratiques de gestion existantes au niveau local. Plusieurs auteurs ont également préconisé l'introduction de nouvelles perspectives, nécessaires dans certains secteurs d'activité. Dans le contexte français, le balanced scorecard rencontre des difficultés à s'imposer, en raison de l'attachement important des entreprises à leur traditionnel Tableau de Bord et à cause des traditions culturelles. Enfin, les descriptions de mise en œuvre permettent de donner des indications aux entreprises sur les erreurs à éviter lors de la phase d'introduction du balanced scorecard, et de faciliter son intégration dans les entreprises. Il n'est cependant pas possible de fournir une méthodologie détaillée, en raison des particularités de chaque contexte, les travaux se limitant souvent à donner des grands principes à respecter.
Le balanced scorecard a ainsi conquis un nombre important d'entreprises de par le monde, s'est adapté à de nombreux contextes et tente d'apparaître attractif par le biais d'une présentation adéquate. Cependant, une fois mis en œuvre dans les

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

entreprises, est-ce que ses résultats sont concluants ? Peut-on parler d'amélioration de performance liée à l'introduction du balanced scorecard ?

3. L'utilisation du balanced scorecard a-t-elle un impact sur la performance organisationnelle ?

Le thème de l'amélioration de la performance est un thème qui se retrouve de manière récurrente dans les publications anglo-saxonnes. De nombreuses études permettant de prouver que telle pratique ou tel outil permet d'accroître la performance organisationnelle ont été réalisées. Le balanced scorecard n'échappe pas à cette tendance. Généralement, toutes les publications reprennent plus ou moins cette notion de performance.
Ce développement s'intéressera à la façon dont les articles opérationnalisent ce concept de performance : pourquoi parle-t-on tant de performance quand on évoque la technique du balanced scorecard ? Est-ce judicieux de le considérer uniquement comme outil de gestion de performance ? Quels sont les contextes dans lesquels le concept de performance est mobilisé pour parler de l'utilisation du balanced scorecard ? Quel est l'impact du balanced scorecard sur la performance ?

Le lien entre le balanced scorecard et la notion de performance remonte aux origines de l'outil, en 1992. En effet, Kaplan et Norton ont initialement inventé un outil dont le but était de mesurer la performance, ce que Simons appelle *système diagnostic*. Selon eux, le balanced scorecard avait originellement pour but de permettre aux responsables de définir et rechercher la performance parmi de nombreuses mesures financières et non – financières clefs pour le succès de l'entreprise. Cette conception initiale a ensuite évolué vers un système de gestion stratégique, où le balanced scorecard est passé d'un large système de diagnostic à un système interactif. Cependant, aujourd'hui, beaucoup de responsables, consultants et chercheurs continuent de penser, par erreur, que le balanced scorecard n'est qu'un système de mesure de performance. Selon Kaplan (2010), ils n'ont lu que l'article original de 1992 ou se sont contentés de lire seulement la première partie de leur premier livre expliquant le concept. Ce serait d'ailleurs l'une des causes d'échec de l'outil, signalée par Kaplan et Norton dès 2001, les entreprises utilisant le balanced scorecard comme un système de contrôle diagnostique ne parviennent pas à en tirer des bénéfices d'innovation et d'apprentissage d'un système interactif.
Cela explique, du moins en grande partie, la raison pour laquelle le concept du balanced scorecard est très souvent présenté dans la littérature comme outil de mesure de la performance, alors que la technique prend en compte davantage d'aspects stratégiques.

Dans la littérature, au niveau théorique, quand les auteurs évoquent le balanced scorecard, il est très fréquent qu'ils le rapprochent du concept de performance, que ce soit pour évoquer l'orientation des mesures du balanced scorecard ou la façon de les utiliser. Ainsi Lipe et Salterio (2000) indiquent que le grand nombre de mesures de performance incluses dans le balanced scorecard permet de représenter un panorama des mesures de performance rétrospectives et futures conçues afin d'appréhender la stratégie organisationnelle. De même, Wegmann (2001) déclare que le balanced scorecard « propose une vision globale et multidimensionnelle de la performance en

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

combinant des indicateurs de nature financière, quantitative et qualitative d'une part, et des indicateurs historiques et stratégiques d'autre part » (Wegmann, *p7*).

La Société des Comptables de Gestion Canadienne recommande en 2002 l'usage du balanced scorecard pour mesurer et améliorer la performance de l'équipe dirigeante *(d'après Drew et Kaye, 2007)*, ce qui tend à prouver l'intérêt de l'outil pour accroître la performance.
D'ailleurs Gomes *et al.* (2004) n'hésitent pas à indiquer que le balanced scorecard est le système de mesure de performance le plus cité dans la littérature, et que c'est peut-être un indice de la popularité et de l'estime qu'ont les universitaires et praticiens envers cet outil.

Chenhall (2008), quant à lui, estime que « des techniques telles que l'ABC ou le balanced scorecard peuvent constituer des moyens de penser au sujet des coût, valeur et performance qui relient des parties de la chaîne de valeur » (Chenhall, 2008, *p545*). Il suggère également que le balanced scorecard peut aider à sensibiliser les managers au rôle des mesures non – financières qui peuvent être utiles pour les communications, mais problématiques pour l'évaluation de la performance.

Au niveau de l'utilisation de ces mesures de performance, Kaplan et Norton (1996) ou Ittner *et al.* (2003) rapportent que les évaluateurs ont le choix d'attribuer de façon subjective des importances aux mesures de performance du balanced scorecard.
Par ailleurs, S. Kaplan *et al.* (2008) proposent que la structure du balanced scorecard avec ses quatre mesures rend les similitudes de performance plus apparentes pour les évaluateurs et, par voie de conséquence, réduit l'influence subjective de l'évaluation des subordonnés sur les jugements relatifs à leur performance. Le balanced scorecard pourrait ainsi servir à réduire la subjectivité de certaines mesures de performance. Cependant, leurs résultats n'indiquent aucun lien entre l'utilisation du balanced scorecard et la réduction de l'influence d'un bon subordonné sur les jugements d'évaluation de la performance des évaluateurs.
Dans le secteur de la construction, le balanced scorecard a été adopté dans des zones variées telles que la mesure de performance (Kagioglou *et al.*, 2001), la mesure de la performance d'affaires (Bassioni *et al.*, 2005), la mesure de la performance du projet de partenariat (Lo *et al.*, 2006), ou l'amélioration de la performance des fournisseurs (Doolen *et al.*, 2006), comme l'indiquent Wong *et al.* (2009).
Enfin, dans le secteur bancaire, on note des balanced scorecard utilisés en tant que cadre pour développer des indicateurs d'évaluation de la performance bancaire chez Davis et Albright (2004), Kim et Davidson (2004), ou encore Kuo et Chen (2008).
Voelpel et Streb (2010) emploient, quant à eux, un balanced scorecard pour pouvoir mesurer et piloter la performance d'une masse salariale vieillissante.

Après avoir examiné quelques-uns des moyens d'utiliser le balanced scorecard au niveau de la mesure de performance et le lien entre mesure de performance et balanced scorecard, l'étude des résultats du balanced scorecard en matière de performance, que ce soit à partir d'analyses conceptuelles ou empiriques peut se classer dans deux grandes catégories.

Deux sortes d'études ont été menées : d'une part celles comparant les résultats obtenus avec des systèmes traditionnels de mesure de la performance, et ceux obtenus avec le balanced scorecard, et d'autre part, des études essayant simplement

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

de montrer un possible accroissement de performance, suite à l'introduction de l'outil balanced scorecard.

Le premier type d'études peut être illustré par le travail de Protti (2002) qui examine les impacts du balanced scorecard dans le secteur des soins médicaux par rapport à d'autres techniques de gestion existantes (comme le ROI, le *benchmarking*…). Il en a déduit que le balanced scorecard était beaucoup plus pertinent que toutes les techniques qui se concentrent sur des mesures financières.
Par ailleurs, dans un registre plus critique, lors d'une comparaison avec le contexte français, Bescos (2006) revient sur les résultats obtenus par des entreprises ayant adopté le balanced scorecard. Reprenant les conclusions d'une étude du Hackett Group Research, il indiquait qu'un nombre trop restreint d'entreprises disposent d'un balanced scorecard achevé et « complet », et que les indicateurs utilisés sont trop nombreux et qu'ils sont encore trop focalisés sur des données financières et historiques. Devant le peu de changement ainsi procuré par des balanced scorecard « incomplets » par rapport à l'outil français, il semble logique et évident, selon cet auteur, que le balanced scorecard ne soit pas perçu en France comme un outil différent du Tableau de Bord français, du moins si l'on considère les résultats obtenus en l'utilisant de cette manière.

Enfin, Crabtree et DeBusk (2008) indiquent que le balanced scorecard est une amélioration par rapport aux systèmes traditionnels de mesure de performance employant à la fois des mesures financières et non – financières, car l'outil permet de bien relier la stratégie aux opérations.
Cette idée se retrouve aussi quand ils notent que bon nombre d'entreprises soulignent le coût de mise en œuvre d'un balanced scorecard sans faire référence au fait que cet outil pourrait accroître la performance opérationnelle, et, au final, la performance financière.
Initialement, le balanced scorecard de Kaplan et Norton, outre l'aspect de système de contrôle de gestion innovant, avait pour but de constituer un système de mesure de performance amélioré. C'est cet aspect qui se retrouve dans le second type d'études où les auteurs mettent en évidence le résultat de l'utilisation du balanced scorecard en matière d'amélioration de la performance.

Le second type d'études peut tout d'abord être illustré par les résultats de Kaplan et Norton (1996β) : selon eux, à travers la chaîne de causalité du balanced scorecard, les employés sont mieux formés ce qui améliore les processus d'affaires, ainsi que la satisfaction des clients qui en découle, et, au final la performance financière s'accroît également.
Viennent ensuite les études de Thomas *et al.* (1999) et de Malina et Selto (2001). Thomas *et al.* ont montré que le balanced scorecard permet d'accroître la performance des vendeurs au détail ; Malina et Selto indiquent que l'introduction du balanced scorecard permet aux managers de réorganiser leurs ressources et activités, ce qui a pour conséquence un accroissement de la performance sur ces mesures.

On retrouve également une amélioration de performance constatée lors de la mise en œuvre du balanced scorecard dans des organisations telles que les hôpitaux ; deux exemples peuvent être cités. Ils montrent les problèmes rencontrés par ces établissements et les résultats obtenus suite à la mise en œuvre du balanced scorecard dans ces cas bien spécifiques.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Citons tout d'abord Stewart et Bestor (2000). En présentant le cas du Community Memorial Hospital, aux USA, ces auteurs indiquent que cette structure utilisant des instruments très sophistiqués a dû faire face à une série de dérégulations du marché des soins médicaux, ainsi qu'à diverses évolutions dans l'environnement externe de l'hôpital. Ce premier exemple dans ce contexte particulier montre que le balanced scorecard a permis de fournir une voie efficace et efficiente afin de relier les activités des opérations journalières aux objectifs stratégiques globaux d'une entreprise de soins de santé.
Reprenant le cas du secteur hospitalier, Voelker *et al.* (2001) ont montré que dans ce secteur, le balanced scorecard pouvait aider à piloter la complexité dynamique et faciliter le développement d'une focalisation sur les stratégies d'organisation. L'exemple cité dans leur article concerne l'hôpital DCH de Durham. Suite à d'importants problèmes organisationnels, les responsables ont mis en œuvre le balanced scorecard. Selon ces auteurs, en quatre ans, presque tous les problèmes rencontrés par l'hôpital (pertes annuelles colossales, chute de la satisfaction des patients, accroissement des coûts de fonctionnement…) ont été résolus grâce au balanced scorecard.

Ces deux exemples indiquent que le balanced scorecard permet d'améliorer la performance des organismes rencontrant des difficultés, qu'elles soient dues à leur environnement interne, ou à la technologie qu'ils utilisent.

À l'inverse, et dans un autre contexte, si Ittner *et al.* (2003) démontrent que des outils du type balanced scorecard entraînent une plus grande satisfaction envers les systèmes de mesure, ils ont cependant trouvé une association négative entre l'utilisation du balanced scorecard et l'amélioration de la performance financière dans le secteur bancaire.

En 2004, l'enquête de Davis et Albright montre l'existence d'un lien significatif entre l'utilisation du balanced scorecard et l'accroissement de performance. Comme d'autres études comparant les effets de l'utilisation d'indicateurs non financiers dans un système de mesure de performance, ils prouvent que l'utilisation de ces mesures immatérielles permet d'accroître la performance financière (c'est le cas des études de Hoque et James (2000), ou Banker *et al.* (2000) dans les secteurs de la production et de l'hôtellerie, respectivement[47]).
Par ailleurs, dans leur analyse de l'utilisation des critères financiers pour évaluer ou piloter la performance, Poincelot et Wegmann (2005) montrent que les critères non financiers facilitent la cohérence entre la stratégie et l'allocation des droits décisionnels et qu'ils participent à la réduction des conflits d'intérêts. Reprenant l'exemple du balanced scorecard, ainsi que plusieurs travaux déjà mentionnés (Dubé et Gosselin, 2002, ou Germain, 2004), ils insistent sur les avantages des critères non financiers contenus dans cet outil, mettant en avant les meilleures performances des entreprises utilisant le balanced scorecard, notamment dans des environnements incertains, complexes et présentant des structures décentralisées. De même, reprenant notamment la théorie de l'agence, ils indiquent qu'un outil utilisant des

[47] On notera que l'étude de Hoque et James n'a pas permis de mettre en évidence un lien entre l'amélioration de performance, l'utilisation du balanced scorecard et des facteurs tels que la taille, le cycle de vie des produits, ou la position sur le marché. Selon ces résultats, la seule utilisation du balanced scorecard a un impact sur la performance organisationnelle.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

indicateurs non financiers (comme le balanced scorecard) permettrait d'améliorer la connaissance des efforts accomplis ou des résultats obtenus par les agents dans la réalisation de leurs contrats.

La même année, Papalexandris *et al.* soulignent que le balanced scorecard a permis d'améliorer la gestion de la performance dans les entreprises qu'ils ont suivies : grâce « à la compréhension de la création de valeur dans chaque entreprise, en alignant les processus de gestion avec le balanced scorecard et en fournissant la plateforme technologique qui permet une prise de décision plus prompte » (Papalexandris *et al.*, 2005, *p224*).

Enfin, DeBusk et Crabtree (2006) montrent également que la plupart des entreprises (88 % sur plus de 1000 entreprises) ayant participé à leur étude utilisant couramment le balanced scorecard ont noté des améliorations en performance opérationnelle et 66 % de ces dernières ont rapporté des améliorations de bénéfices. Ils ont également mis en évidence un lien entre l'amélioration de performance opérationnelle et les récompenses offertes aux employés dans le cadre du balanced scorecard.

Avant de conclure ce développement, on notera toutefois que certains auteurs n'hésitent pas à mentionner qu'ils ne disposent pas d'un historique suffisant par rapport au balanced scorecard, afin de se prononcer sur une éventuelle amélioration de la performance : c'est le cas de Hendricks *et al.* (2004). Ces auteurs indiquent que l'amélioration de performance suite à la mise en œuvre du balanced scorecard ne peut être vérifiée statistiquement dans leur étude (de même que dans plusieurs autres études), étant donné le faible nombre d'entreprises étudiées, et une ancienneté de l'outil insuffisante. L'analyse des résultats du balanced scorecard, afin d'être validée, devrait ainsi être menée à très grande échelle, auprès d'entreprises ayant mis en œuvre le balanced scorecard depuis au moins deux ans, suite à plusieurs problèmes clairement identifiés.
Sur le même thème, Vila *et al.* (2010) notent qu'en raison de la difficulté à laquelle sont généralement confrontés les chercheurs afin de mettre en évidence un lien indiscutable entre un possible accroissement de performance et l'utilisation du balanced scorecard, certains s'interrogent parfois sur les effets réels du balanced scorecard en ce qui concerne l'amélioration de la performance organisationnelle. Considérant que ces relations sont complexes, facilement influencées par des facteurs propres aux entreprises que sont les stratégies développées, les structures ou les choix opérés, nombre d'auteurs préfèrent ne pas se prononcer ouvertement sur l'existence de liens réels entre l'utilisation des mesures non – financières contenues dans le balanced scorecard et un possible accroissement de performance.

La lecture des conclusions de ces études examinant l'impact du balanced scorecard sur les résultats des entreprises en terme de performance financière conduit à penser, comme Ukko et al. (2007), qu' « il existe une certaine contradiction dans les résultats de recherches au sujet des impacts positifs du balanced scorecard sur la performance financière » (Ukko *et al.*, 2007, *p4*). Cependant, ces contradictions peuvent s'expliquer sous certains aspects. En effet, les entreprises de l'étude d'Ittner *et al.* n'utilisaient pas le modèle précis du balanced scorecard et se servaient d'un outil personnalisé qui n'avait parfois rien à voir avec le modèle de Kaplan et Norton, sans lien avec les modèles causals d'affaires. Par ailleurs, Evans (2004) a montré qu'il

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

existe une corrélation entre la maturité du système de mesure de performance (le balanced scorecard par exemple, si l'on se limite à cet aspect de l'outil) et un niveau de performance plus élevé. Ainsi, des entreprises participant à des études, ne disposant pas d'un outil suffisamment développé, ne pourront mesurer des améliorations de performance financière, ce qui explique les différences constatées dans les résultats obtenus aux différentes études menées sur le sujet[48].
Afin de conclure ce développement traitant l'effet du balanced scorecard sur la performance des entreprises, reprenons ce qu'indiquent Ittner et Larcker en 2001 : les effets sur la performance du balanced scorecard demeurent des questions ouvertes, notamment en raison des trop nombreux paramètres entrant en jeu pour la mesurer de manière fiable. Si le balanced scorecard donne parfois des résultats indiscutables en terme d'amélioration de la performance organisationnelle, l'interaction des multiples facteurs pouvant entrer en jeu dans une entreprise ne permet pas de généraliser et d'affirmer que le balanced scorecard accroît toujours la performance des entreprises dans lesquelles il est mis en œuvre.

Tous les exemples repris dans cette revue montrent la grande étendue des sujets traitant du balanced scorecard dans la littérature académique, sur une période s'étalant principalement de 1992 à 2006, mais intégrant également des données plus récentes. Cependant, afin d'être complet, il faudrait également mentionner les articles vantant les mérites des cartes stratégiques, ou ceux réalisant des parallèles entre les techniques utilisant des mesures financières et non financières. On pourrait également citer l'utilisation du balanced scorecard pour évaluer la performance des cadres subordonnés, ainsi que les biais pouvant affecter les évaluations de la performance (par exemple Dilla & Steinbart, 2005 ; Libby *et al.*, 2004 ; Roberts *et al.*, 2004).

La plupart des articles que l'on vient de mentionner s'intéressaient soit aux résultats auxquels peuvent s'attendre les entreprises qui mettent en œuvre le balanced scorecard, soit cherchaient à présenter le contenu de cet outil.
Suite à l'étude des raisons du choix du balanced scorecard et aux bénéfices qu'une entreprise peut en retirer, des travaux de recherche ont présenté les motifs de son adoption en fonction de facteurs contingents. À travers ces derniers, il nous sera possible d'examiner un peu plus en détail cette thématique, ainsi qu'une dernière facette des adaptations de l'outil en fonction de ces facteurs dans lesquels évoluent les entreprises. On notera cependant que, si certaines de ces études s'intéressent au facteur *complexité environnementale*, elles ne se sont pas munies d'un cadre permettant de distinguer les différentes formes de complexités auxquelles peuvent être confrontées les entreprises. Avant de présenter ce cadre, ainsi que la méthodologie de recherche qui sera utilisée dans ce travail, il conviendra d'exposer les développements contingents qui ont été effectués dans la littérature au sujet de l'utilisation du balanced scorecard dans le paragraphe à venir.

[48] Cela se retrouve également chez Malmi (2001) quand il souligne qu'il n'est pas judicieux de chercher à examiner et comparer les bénéfices obtenus par les entreprises utilisant le balanced scorecard si l'on ne s'assure pas qu'elles en font un usage similaire. Selon ce dernier, s'assurer que le balanced scorecard est bien utilisé d'une certaine façon est un prérequis indispensable pour étudier et comparer les effets de son utilisation.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

§2. Des essais d'explication de l'utilisation du balanced scorecard dans une perspective contingente.

Quelles sont les raisons principales qui entraînent l'adoption en masse du balanced scorecard ? Cette question trouve sa réponse dans un certain nombre d'articles, le dernier en date étant celui de Wiersma (en décembre 2009). Dans cette étude, comme dans nombre d'autres, plusieurs facteurs contingents ont été examinés en vue de mettre en évidence l'incidence de l'un ou de l'autre sur le choix du balanced scorecard par telle ou telle catégorie d'entreprise. Dans le cadre de cette étude qui vient de paraître, des essais d'explication de l'architecture de l'outil ont également été envisagés, ce qui se retrouve également au niveau des adaptations constatées de par le monde, sans toutefois se réclamer systématiquement d'une perspective de recherche contingente. À travers le cadre contingent, il s'agit d'examiner si des facteurs extérieurs ont une incidence sur les choix des entreprises en matière d'outils de contrôle de gestion.
Bien que le nombre de travaux mobilisant la théorie de la contingence édités sur les nouvelles pratiques de gestion soit très faible, et notamment sur le balanced scorecard (Chenhall (2003)), une demi-douzaine d'études s'appuyant sur la théorie de la contingence ou montrant que la mise en œuvre du balanced scorecard relève explicitement de paramètres contingents ont été identifiées dans la littérature durant la période 1995 – 2006. Parmi les critères contingents retenus dans ces articles, on trouvera l'impact de la taille, l'incertitude environnementale, la position sur le marché, les étapes dans le cycle de vie des produits, la technologie utilisée ou même la stratégie, qui sont tous des facteurs ayant pu influer sur le choix du balanced scorecard.

Ce développement se composera de trois grandes parties correspondant aux trois grands thèmes contingents relevés dans les publications académiques sur le balanced scorecard : l'étude des facteurs renvoyant au contexte organisationnel, l'examen des facteurs relevant du contexte environnemental, et enfin la présentation des études ayant examiné l'effet de facteurs contingents relatifs au contexte stratégique ou technologique sur l'adoption du balanced scorecard.
Le premier thème qui va être abordé concerne les facteurs renvoyant au contexte organisationnel : la taille ou la structure des entreprises influencent la mise en œuvre du balanced scorecard.

1. Les facteurs de contingence qui renvoient au contexte organisationnel.

L'impact du contexte organisationnel sur l'adoption du balanced scorecard a été examiné dans les publications à différents niveaux. Si l'on retrouve le critère taille, critère contingent très souvent mobilisé dans la littérature de gestion, certaines études s'intéressent également à d'autres critères internes des entreprises, réalisant un lien plus ou moins direct avec le balanced scorecard, comme illustré dans la seconde moitié de ce développement.

L'examen de l'impact de la taille des entreprises sur l'adoption du balanced scorecard a été réalisé par Guilding (1999), Hoque et James (2000), Hoque (2003),

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Germain (2004), ou encore Cauvin *et al.* (2005). Si les trois premiers exemples indiquent clairement un lien entre la taille et la mise en œuvre du balanced scorecard, les deux suivants sont des résultats d'études n'impliquant pas exclusivement le balanced scorecard et présentant des caractères beaucoup plus nuancés.

Tout d'abord, pour ce critère taille, Guilding (1999) est arrivé au constat que les entreprises de grande taille étaient davantage intéressées par des nouvelles méthodes de contrôle de gestion. S'il ne fait pas explicitement référence au balanced scorecard, ce travail montre néanmoins que des outils comptables focalisés sur la concurrence sont davantage utilisés et perçus comme étant d'une plus grande aide quand les entreprises ont une taille plus grande, l'auteur soulignant que sa recherche s'inscrivait dans la lignée des études ayant trait aux raisons de l'utilisation d'outils de gestion avancés.

Hoque et James (2000), dans le cadre d'un article empirique consacré uniquement au balanced scorecard, ont mis en évidence le résultat suivant : « les plus grandes entreprises sont susceptibles d'utiliser davantage le balanced scorecard. Ce résultat suggère que, lorsque la taille augmente, les entreprises estiment qu'il est plus pratique et utile de mettre en œuvre le balanced scorecard pour l'élaboration de leur décision stratégique, car le balanced scorecard inclut plus de mesures variées de la performance des entreprises ». (Hoque et James, 2000*, p7, (version html)*).
D'ailleurs, dans un travail conceptuel traitant notamment du balanced scorecard, Hoque (2003), montrait que plus la taille des entreprises augmente, plus la comptabilité et les procédés de contrôle tendent à devenir spécialisés et sophistiqués, ce qui peut également laisser penser que la taille influence la mise en œuvre de cet outil.

De même, Germain (2004), a montré que « la taille est significativement corrélée à la variété du contenu de la mesure de la performance », et que « ce sont les entreprises dont la taille est la plus importante qui tendent à 'équilibrer' le plus leur dispositif d'évaluation de la performance en intégrant des informations de nature non financière » (Germain, 2004*, p47*).

Enfin, Cauvin *et al.* (2005), en France, ont montré que plus la taille d'une entreprise est grande, plus elle utilise d'indicateurs financiers, ce qui confirme les résultats précédents dans une certaine mesure. En effet, il est facile d'imaginer que cette surabondance d'indicateurs financiers incitera les grandes entreprises françaises à utiliser un outil tel que le balanced scorecard, afin de se détacher de ces données financières, même si ces dernières sont inévitablement plus nombreuses dans des structures plus grandes avec des marchés plus étendus, comme noté par les auteurs de cette recherche.

Ces différents exemples montrent que les plus grandes entreprises sont susceptibles de mettre en œuvre un outil de type balanced scorecard. L'étude de Germain menée dans le contexte français et s'intéressant plus spécifiquement aux PME pourrait ainsi être conduite sur un grand échantillon d'entreprises françaises de tailles variées, afin de valider les résultats n'impliquant pas explicitement le balanced scorecard ou menés dans un contexte différent du contexte français. Outre le facteur *taille* que l'on vient d'étudier, le critère de contingence 'influence du contexte

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

organisationnel' comprend également le paramètre *complexité organisationnelle* qui sera le sujet du prochain développement.

Plusieurs études contingentes ont été réalisées au sujet de la complexité, qu'elle soit organisationnelle ou environnementale[49]. Au niveau de la complexité organisationnelle, Chenhall et Morris (1986) sont parvenus au résultat suivant dans leur étude de 68 responsables d'entreprise : le regroupement d'information et son intégration est bien considéré par les responsables décentralisés. Cela signifie que les responsables de structures décentralisées apprécient d'utiliser des systèmes de contrôle de gestion qui permettent de visualiser les informations de manière claire et succincte ; il est facile d'en déduire un lien entre cette étude et le balanced scorecard qui prétend justement réaliser un tel regroupement.
Par ailleurs, Speckbacher *et al.* (2003), suggèrent que plus la taille organisationnelle croît, plus les procédés de contrôle tendent à se spécialiser et à se sophistiquer. On en conclurait donc que ce seraient les plus petites entreprises qui auraient le moins d'expérience avec le balanced scorecard, puisqu'elles ne connaissent pas une forte complexité organisationnelle.
Germain (2004) a par ailleurs montré, dans le contexte français de 83 PME, que le contenu de la mesure de performance n'est pas relié au degré de décentralisation structurelle. Si son étude fait explicitement référence au balanced scorecard, il montre clairement que la structure d'une catégorie d'entreprises françaises n'a pas d'impact sur le choix d'un système de mesure de performance équilibré tel le balanced scorecard. De nouveau, la réalisation de ce test à plus grande échelle pourrait s'avérer judicieuse.

Parallèlement à ce thème de la complexité, il convient également de remarquer que les problèmes rencontrés par les entreprises en fonction de leur structure peuvent être à l'origine de la mise en œuvre du balanced scorecard, comme le montrent Kaplan et Norton (2006). En étudiant le cas de la société DuPont, aux USA, ils ont indiqué que l'une des faiblesses récurrentes des organisations matricielles consistait en des discussions sans fin parmi les centres d'activité, les départements fonctionnels, et les régions géographiques, en ce qui concerne l'attribution des ressources. En mettant en œuvre le balanced scorecard, et en développant les cartes stratégiques, cette entreprise a réussi à se focaliser sur cinq grands thèmes stratégiques clefs. Les responsables des centres d'activité ne risquaient plus de s'éparpiller parmi une multitude d'indicateurs stratégiques, grâce à ces cinq thèmes considérés comme étant l' « ADN de la stratégie de DuPont ». Les responsables locaux des centres d'activité étaient encouragés à stopper tous les programmes ne correspondant pas aux cinq thèmes stratégiques retenus. Kaplan et Norton montrent, à travers ce cas, que l'approche du balanced scorecard a permis de développer des synergies beaucoup plus évidentes entre les centres d'activité, et ainsi d'améliorer la productivité et d'accroître les bénéfices, notamment en alignant les actions des employés, centres d'activité et services partagés autour d'une même stratégie.

L'utilisation du balanced scorecard par les entreprises peut donc s'expliquer en partie par des facteurs contingents renvoyant au contexte organisationnel. Si le critère 'taille organisationnelle' a un impact important sur le choix de l'adoption ou de l'utilisation du balanced scorecard par les entreprises, il paraît beaucoup plus

[49] Le thème de la complexité environnementale sera développé dans le point suivant.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

difficile de garantir un lien entre le niveau de centralisation organisationnelle et l'utilisation du balanced scorecard en se référant aux études passées.
Cet examen du lien entre le contexte organisationnel et l'utilisation du balanced scorecard comprend des éléments qui se rapprochent d'un deuxième facteur de contingence : le contexte environnemental. En effet, ce développement reprend en partie les mêmes thématiques, comme la complexité, mais dans un contexte environnemental cette fois.

2. Des facteurs de contingence qui relèvent du contexte environnemental.

Le thème de la complexité et de l'instabilité de l'environnement revient très fréquemment dans les publications de gestion. Dans le cadre du balanced scorecard, ce thème est également assez présent, notamment dans les recherches contingentes.
Ce développement permettra de montrer que l'environnement des entreprises influence fortement l'utilisation du balanced scorecard, que ce soit pour des motifs rationnels (complexité, instabilité environnementale), ou pour des raisons plus inattendues, relevant plus du mode traditionnel de diffusion des pratiques.

Pour les facteurs de contingence classiques, plusieurs études s'intéressent à la complexité environnementale.
Tout d'abord, Chenhall et Morris (1986) viennent confirmer des études plus anciennes (comme celle de Gordon et Narayanan (1984) par exemple) en montrant l'utilité perçue d'une information de large portée et disponible à temps dans un environnement évalué comme incertain, ce qui indique déjà, bien avant l'apparition du balanced scorecard, la nécessité de disposer d'une information spécifique dans un contexte incertain. Néanmoins, leurs résultats ne permettent pas de prouver l'existence d'un lien entre l'utilisation d'une information agrégée et la perception d'incertitude.

Par ailleurs, Gul (1991) a montré que l'utilisation de systèmes de gestion de la performance sophistiqués (c'est-à-dire autres que les budgets) contribue à accroître la performance dans des situations de forte incertitude environnementale perçue, tandis que le recours à ces systèmes de gestion dans des environnements estimés comme étant non complexes aurait tendance à entraver la performance.

Ciblant plus spécifiquement des pratiques telles que le balanced scorecard (sous la dénomination de « systèmes de mesures multiples de performance », Hoque *et al.* (2001) ont montré l'existence d'un lien significatif entre l'intensité de la concurrence sur le marché et l'utilisation de mesures exhaustives de performance.
De même, Germain (2004) trouve que « en présence d'un environnement complexe et incertain, les entreprises ne se satisfont plus d'un suivi *a posteriori* de leur performance, c'est-à-dire des résultats financiers » (Germain, 2004, *p48*). Sur ce même thème, Hendricks *et al.* (2004), montrent que l'utilisation du balanced scorecard est corrélée à la situation d'incertitude environnementale de l'entreprise. On citera également l'étude de Hoque (2004) dans le contexte australien : il n'obtient pas d'association entre l'incertitude environnementale et la performance organisationnelle en utilisant des mesures de performance non – financières (telles celles que l'on trouve dans le balanced scorecard). Si, comme il le précise d'ailleurs,

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

son étude présente plusieurs limites, notamment à travers l'utilisation d'une thématique d'incertitude issue d'une théorie contingente ancienne, son résultat va à l'encontre des résultats traditionnellement admis dans la littérature.
Enfin, Cauvin et Bescos (2005), indiquent qu'il n'y a pas de lien entre l'incertitude perçue de l'environnement et le critère 'utilisation des mesures financières' à partir des résultats provenant de leur échantillon d'entreprises françaises.
Même si le balanced scorecard n'est pas toujours explicitement cité (tout en le ciblant ainsi que d'autres outils de gestion de la performance comme le '*benchmarking*', ou les mesures de TQM dans l'étude de Hoque par exemple), on constate que le facteur environnemental n'est pas toujours à l'origine du choix d'un nouvel outil de type balanced scorecard et que les résultats obtenus par Gul, Germain, Hendricks *et al.*, Hoque et Bescos soulignent de grandes différences dans les résultats des études à propos de ce paramètre. On notera également les grandes disparités au sujet de l'environnement étudié : certains comme Germain parlent d'environnement complexe et incertain, tandis que d'autres tels Hoque *et al.* se limitent à la mesure de l'intensité de la concurrence sur un marché donné.

Enfin, dans son étude de cas consacrée à l'utilisation de systèmes de contrôle de gestion avancés, tels le balanced scorecard ou l'ABC parmi les exemples proposés, Tillema (2005) s'intéresse aux effets du dynamisme (concept très proche du facteur de contingence 'incertitude') sur l'utilisation de tels systèmes avancés de gestion. Selon ses résultats, bien que dépendant de nombreux facteurs, des systèmes de contrôle de gestion évolués sont utilisés dans des situations de fort dynamisme, alors que les systèmes 'standard' sont utilisés dans des environnements moins dynamiques. Son étude permet d'expliquer les liens complexes qui peuvent exister entre des facteurs tels que l'importance des objectifs financiers, la visibilité et la simplicité des tâches opérationnelles, et la signification et la clarté des conséquences financières des tâches comptables et le niveau de complexité des outils utilisés, sans toutefois réaliser de différences marquées entre l'utilisation d'outils évolués ou non en fonction de ces critères.

À l'issue de ces quelques travaux réalisés sur les effets de la complexité environnementale sur le choix de l'utilisation ou non d'un outil de mesure de performance plus sophistiqué que les budgets, il se dégage un certain flou, puisque ces études ne permettent pas de trancher quant à l'environnement type dans lequel ces outils sont préconisés. Toutefois, en se limitant aux études réalisant explicitement un examen des paramètres contingents relevant du 'contexte environnemental' en fonction de l'adoption du balanced scorecard, il est raisonnable de penser que le balanced scorecard devrait être préféré aux budgets dans des environnements complexes, idée que l'on reprendra dans le prochain chapitre, afin de tester l'impact de l'environnement d'entreprises sur l'adoption du balanced scorecard dans le contexte français.

À l'opposé, d'autres études ont montré que le balanced scorecard pouvait être employé par les entreprises par simple comportement d'imitation des concurrents ou des partenaires, le balanced scorecard utilisé n'étant pas vraiment un balanced scorecard (absence de logiques de causalité, par exemple) ; c'est ce que décrit notamment Malmi (2001), dans le contexte finlandais. Lors de son étude, il s'est rendu compte, à son grand étonnement, qu'un nombre important d'interviewés

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

mentionnaient des motifs relatifs « au management en vogue et dernier cri » (Malmi, 2001, *p214*) qui s'éloignent des facteurs contingents traditionnels.

Le choix du balanced scorecard peut donc s'effectuer en fonction de critères organisationnels ou environnementaux plus ou moins rationnels. Cependant, une dernière catégorie de facteurs contingents retrouvés dans la littérature mérite d'être évoquée : il s'agit des facteurs dépendants des contextes technologique et stratégique.

3. Des facteurs de contingence relatifs aux contextes technologique et stratégique.

Le contexte organisationnel comme le contexte extérieur à l'entreprise peuvent être à l'origine de l'utilisation du balanced scorecard par les entreprises comme le montrent les études mobilisant ces éléments. Si ces deux facteurs sont assez souvent repris dans la littérature de gestion quand on évoque des éléments de contingence, il est à noter que d'autres paramètres de contingence sont également courants, même s'ils sont moins clairement mobilisés. En effet, les facteurs technologiques et stratégiques sont souvent retrouvés dans les publications sans même réaliser un quelconque rapprochement avec la théorie de la contingence, alors que pour un critère tel que la taille organisationnelle, ce lien est généralement clairement démontré. Ce sont ces paramètres qui seront abordés dans ce dernier développement consacré aux études contingentes pouvant expliquer l'utilisation du balanced scorecard, ou de concepts proches de l'outil (à travers des exemples parfois assez anciens[50]) par les entreprises au niveau mondial. La reprise de ces exemples ne mentionnant que brièvement le concept du balanced scorecard et réalisant une généralisation au niveau des « nouveaux outils de gestion » s'est imposée, étant donné le manque d'études réalisées au sujet de ces paramètres de contingence s'intéressant spécifiquement au balanced scorecard. Ces exemples permettront d'expliquer l'impact de ces critères sur l'adoption du balanced scorecard, avec les réserves qui s'imposent en raison de la non spécificité de ces études.

Le troisième critère de contingence concerne les effets de la technologie de l'entreprise sur la probabilité d'utiliser le balanced scorecard. En effet, la technologie peut aussi avoir une influence non négligeable sur le choix d'un système de pilotage tel que le balanced scorecard et fait partie intégrante du contexte stratégique.

Deux types d'études se réclamant du facteur contingent *technologie* peuvent être envisagés : d'une part, il est possible de considérer que l'utilisation d'une technologie de l'information influence le choix d'un outil de gestion, et d'autre part, la technologie de production employée peut également jouer un rôle dans son adoption.
Le premier type peut être illustré par Stewart et Mohamed (2001), ou Choffel et Meyssonnier (2005). L'étude de Stewart et Mohamed montre que le balanced scorecard a été utilisé en tant que cadre pour évaluer les améliorations de performance résultant de la mise en œuvre de technologies de l'information et de systèmes d'information par des entreprises du secteur de la construction. Adapté

[50] C'est-à-dire remontant aux débuts du balanced scorecard par exemple.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

pour ce contexte, le balanced scorecard se révèle un outil parfait pour mesurer l'investissement en technologie de l'information des entreprises. Ce premier exemple illustre le fait que la mise en œuvre d'une technologie de l'information peut être à l'origine de l'introduction du balanced scorecard dans une entreprise. On soulignera néanmoins que l'étude de ces auteurs réalisée en 2001 se caractérise par l'absence de démonstration empirique et qu'il ne s'agit que d'hypothèses théoriques dont la validation a été menée deux ans plus tard.
Par ailleurs, Choffel et Meyssonnier (2005), indiquent qu'il existe un lien évident entre la technologie et le système de pilotage. Citant Edwards (2001), les entreprises mettant en œuvre un outil tel que le balanced scorecard sont généralement celles qui utilisent des outils informatiques intégrés de type *Enterprise Information System* (EIS) ou un Progiciel de Gestion Intégrée (ERP), car cela leur permet d'avoir en temps réel de l'information sur leurs différents indicateurs.

Ce premier type de liens entre l'utilisation d'une technologie de l'information et la mise en œuvre du balanced scorecard démontre que, vue sous cet angle, la technologie exerce une influence sur le choix du balanced scorecard par les entreprises. Cependant, le terme de *technologie* renvoie beaucoup plus fréquemment aux techniques de production ou aux procédés par lesquels les entreprises parviennent à fabriquer des produits, qu'ils soient de haute technologie ou non, comme l'illustrent les exemples proposés ci-dessous. On retrouve de nouveau des liens entre la technologie de production et l'utilisation du balanced scorecard.

Afin d'illustrer les autres liens entre la technologie et l'outil de gestion utilisé, les travaux de Kaplan et Norton (1993), Hoque *et al.* (2001), Gumbus et Lyons (2002) ou encore Baines et Langfield-Smith (2003) peuvent être repris.
Kaplan et Norton montrent que le balanced scorecard a été adopté dès ses débuts par Apple. Le balanced scorecard a permis aux cadres supérieurs d'Apple de se focaliser sur une stratégie à long terme, afin de s'éloigner de discussions tournant autour de grosses marges, de parts de marché ou de retour sur valeur. Le fait que cette entreprise de fabrication et de conception d'ordinateurs et de logiciels utilisant une technologie de pointe ait choisi de mettre en œuvre le balanced scorecard dès son apparition démontre l'impact du secteur d'activité sur le choix de cet outil, même si le but de l'article de Kaplan et Norton n'était pas de réaliser un lien entre secteur d'activité et utilisation du balanced scorecard, mais plutôt d'indiquer les bénéfices retirés par Apple avec cet outil dès son apparition.
Un autre exemple dans un secteur de technologie de pointe est fourni par Hoque *et al.* (2001). Dans leur étude de 71 entreprises de Nouvelle-Zélande, ces auteurs indiquent que l'utilisation de nouvelles pratiques de gestion est nécessaire afin de s'adapter aux changements dans les processus de fabrication accélérés par la fabrication assistée par informatique. Ils reprennent également les quatre dimensions du balanced scorecard et montrent que ces dernières se révèlent importantes dans des environnements hautement concurrentiels et dans lesquels la fabrication dépend étroitement de l'informatique. Par ailleurs, Gumbus et Lyons (2002) indiquent qu'en mettant en œuvre le balanced scorecard, la société Philips electronics cherchait à communiquer les intentions stratégiques de l'entreprise à l'ensemble des salariés. Dans le contexte de leur étude, la division médicale de Philips, où des technologies de pointe sont employées, ces auteurs prouvent de nouveau que l'outil est choisi par

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

une entreprise qui présente une certaine complexité interne à travers sa technologie employée.
Enfin, le dernier exemple repris provient de Baines et Langfield-Smith. Leurs résultats sont les suivants : l'accroissement de compétition environnementale a eu comme conséquence une focalisation accrue sur les stratégies de différenciation ; cela a influencé des changements dans la forme des entreprises, dans les technologies de production et de fabrication et dans les pratiques de comptabilité de gestion. Ces différents changements ont conduit les entreprises à accorder une plus grande importance à l'information non – financière qui permet d'accroître la performance organisationnelle. À travers leur étude, un lien entre l'évolution de la technologie de production et l'utilisation de pratiques de gestion s'intéressant davantage aux données non – financières est décelable. Le balanced scorecard représente l'un des outils ayant introduit des indicateurs non – financiers dans la gestion des entreprises, ce qui permet d'en déduire un lien entre l'utilisation du balanced scorecard et les changements technologiques initiés par l'accroissement de complexité environnementale due à une intensification de la compétition.

Dans deux études, on voit que le contexte technologique représente l'un des facteurs du choix du balanced scorecard par les entreprises, mais, contrairement aux recherches appartenant à la première catégorie, ces études de cas ne permettent pas de mettre en évidence un lien généralisable entre technologie utilisée et balanced scorecard mis en œuvre. En effet, c'est l'application du balanced scorecard dans une entreprise appartenant à un secteur industriel de pointe qui permet de supposer l'existence d'un lien entre la technologie employée et l'utilisation du balanced scorecard. Néanmoins, il est raisonnable de penser que ces études s'intègrent parfaitement dans un cadre contingent tel que le définissait Child (1975) par exemple. Ainsi, il envisageait la technologie, la taille organisationnelle ou encore l'environnement dans lequel évolue une entreprise comme étant des facteurs clefs du choix du meilleur type de contrôle adapté à ces différents facteurs. Le fait que l'une des premières entreprises à avoir utilisé un balanced scorecard soit Apple permet de supposer l'existence d'un lien entre le secteur d'activité (et la technologie employée) et l'utilisation du balanced scorecard.
En revanche, les deux autres études, proposées par Hoque *et al.* et Baines et Langfield-Smith indiquent un lien entre l'utilisation d'un outil de type balanced scorecard et un processus de fabrication dépendant de l'informatique, nécessitant certainement des technologies de pointe afin de rester concurrentiel sur son secteur d'activité. Réalisée à plus large échelle que les deux autres exemples, l'étude de Hoque *et al.* souligne l'importance de l'utilisation d'un outil de type balanced scorecard dans un contexte technologique pointu et vient confirmer l'influence du facteur de contingence 'technologique' sur la mise en œuvre du balanced scorecard au niveau d'un échantillon d'entreprises. Il en va de même dans la recherche de Baines et Langfield-Smith qui ne mentionne toutefois pas le balanced scorecard et se contente de « pratiques avancées en comptabilité de gestion » et de l' « information non – financière ».

Dans un contexte hautement concurrentiel tel que mentionné par Baines et Langfield-Smith, la stratégie choisie par une entreprise sera l'un des éléments clefs permettant de se différencier de la concurrence.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Afin de conclure ce développement, l'examen du facteur stratégique nous permettra de mettre en évidence par exemple des liens entre la position sur le marché, l'étape du cycle de vie des produits ou le type de contrôle exploité par les entreprises et la mise en œuvre et l'utilisation du balanced scorecard ou de principes de cet outil.

L'étude de Perera *et al.* (1997) souligne l'impact de la stratégie de l'entreprise sur le choix d'un système de gestion. Ainsi, leurs résultats montrent que le composant de la philosophie de gestion d'une stratégie basée sur les clients est un stimulus plus important pour l'usage de mesures de performance non – financière (par rapport à la technologie industrielle avancée). Ils trouvent également qu'il existe un lien entre la stratégie industrielle et les mesures de performance non – financières en utilisant quatre composants d'une stratégie basée sur les clients plutôt qu'une seule. Si leur travail ne fait pas explicitement référence au balanced scorecard, les principes de l'outil sont visibles dans leur étude et permettent raisonnablement de conclure qu'il existe un lien entre la stratégie poursuivie et l'utilisation des principes de base du balanced scorecard.

Par ailleurs, comme l'a montré l'étude de Hoque et James (2000), quand la plupart des produits de l'entreprise sont au début du cycle de vie, les entreprises ont plus tendance à faire confiance au balanced scorecard. En revanche, selon lui, il n'y aurait pas de relation entre la position de force sur le marché et l'adoption du balanced scorecard.

Lillis (2002), dans sa synthèse de littérature, indique que « la littérature a établi des associations significatives entre la poursuite de stratégies spécifiques, telles que le TQM, le JIT, ou la flexibilité de la fabrication, et l'extension de systèmes traditionnels de mesure de performance industrielle centrés sur l'efficacité afin d'inclure de nouvelles mesures de performance industrielle » (Lillis, 2002, *p498*). Dans cette citation, l'auteur montre que la stratégie poursuivie est à l'origine du choix d'inclure de nouvelles mesures de performance dans les entreprises ; faisant référence plusieurs fois à des outils tels le balanced scorecard de Kaplan et Norton, le lien entre stratégie poursuivie et utilisation du balanced scorecard ou de concepts issus du balanced scorecard apparaît vérifié dans sa synthèse.

Dans une autre étude, Ho Sohn *et al.* (2003) sont parvenus à prouver qu'il existait des liens entre la stratégie poursuivie par les entreprises, les forces environnementales et le poids accordé aux mesures de performance contenues dans le balanced scorecard. En interrogeant des entreprises coréennes, ces auteurs ont démontré que les stratégies de ces entreprises, catégorisées selon le classement de Miles et Snow, ainsi que les forces environnementales agissant sur ces entreprises (que ce soit le dynamisme, la complexité ou le niveau d'hostilité), et le poids accordé aux mesures de performance du balanced scorecard (les quatre perspectives traditionnellement retrouvées dans cet outil) étaient liés.
S'il s'agit d'une confirmation concernant l'impact du facteur de contingence relatif au contexte stratégique sur la façon dont est utilisé le balanced scorecard (en mesurant l'importance accordée aux différentes perspectives), cette étude ne prouve pas, en revanche, que la stratégie ou les forces environnementales examinées ont un impact sur la décision de mettre en œuvre un balanced scorecard. Par ailleurs, comme le laissaient sous-entendre les auteurs, d'autres facteurs peuvent également avoir joué un rôle dans l'importance accordée à telle ou telle perspective, comme la structure de

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

gouvernance ou certaines caractéristiques organisationnelles ; cette étude reflète également un contexte bien particulier, la Corée et n'est peut-être pas généralisable.

Enfin, dans une étude qui combine plusieurs facteurs, Baines et Langfield-Smith (2003) indiquent que l'accroissement de concurrence de l'environnement a conduit à une plus forte focalisation sur des stratégies de différenciation. Ces changements stratégiques ont, quant à eux, entraîné des modifications dans les formes organisationnelles, une technologie industrielle innovante et des nouvelles pratiques de contrôle de gestion. Ainsi, selon leur étude menée auprès de 700 entreprises australiennes, on accorde davantage d'importance à l'information non – financière ce qui a conduit à une amélioration de la performance organisationnelle.

Une nouvelle fois, sans réaliser un lien direct avec l'outil balanced scorecard, cette étude montre que la stratégie, ou plus précisément le changement stratégique entraîne l'utilisation des principes du balanced scorecard, en raison de facteurs tels que l'accroissement de la complexité environnementale, ce qui relie plusieurs facteurs contingents et l'utilisation du balanced scorecard.

L'examen de ces derniers critères permet de constater qu'il n'y a pas toujours de consensus autour des résultats, que certains résultats sont purement théoriques, et que les avis sont partagés dans la littérature au sujet de cette question.

À travers ces éléments de la littérature repris dans ce point, même si certains ne sont pas issus de la littérature consacrée spécifiquement au balanced scorecard, on peut remarquer que dans la majorité des cas présentés, des facteurs tels que la stratégie ou la technologie influencent la mise en œuvre du balanced scorecard (ou de principes du balanced scorecard).

L'ensemble de ce développement traitant de différents facteurs contingents et réalisant un lien avec le balanced scorecard a ainsi montré que cet outil était utilisé suite à divers éléments de contexte tels que la stratégie, la technologie, des facteurs organisationnels tels que la taille ou la structure interne des entreprises et l'environnement externe.

Ce nouveau chapitre aura ainsi permis de présenter en détail le balanced scorecard, en mettant en évidence les adaptations apportées au cadre de base par ses inventeurs, Kaplan et Norton. À travers les études rapportées, les principaux thèmes abordés dans la littérature traitant le balanced scorecard ont été présentés et les problèmes posés par le contexte français ont pu être inventoriés. Si la présence de l'outil français permet d'expliquer en partie la moindre utilisation du balanced scorecard en France par rapport aux autres pays, il reste à examiner pourquoi certaines entreprises françaises choisissent cet outil, tandis que d'autres continuent à utiliser le Tableau de Bord français ou des outils plus ou moins récents tels que l'ABC par exemple.

Les études contingentes (ou impliquant des éléments contingents pour l'utilisation du balanced scorecard ou d'idées proches de cet outil) ont été menées dans des contextes particuliers (PME, ou grandes entreprises, correspondent juste à un travail conceptuel, ou ne concernent qu'un seul secteur d'activité), et dans des pays différents, ce qui nécessite un approfondissement qui sera envisagé pour quelques-uns des critères que l'on vient d'évoquer.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Par ailleurs, presque toutes les études académiques réalisées sur les raisons de l'adoption de cet outil l'ont été dans des environnements différents du contexte français, et aucune publication n'a cherché à montrer les effets de la complexité environnementale sur la mise en œuvre du balanced scorecard et la façon dont ce dernier est adapté. C'est ce que se proposent de réaliser les chapitres à venir, et ce qui sera examiné de manière théorique dans le prochain chapitre.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Chapitre 4 :
l'étude des déterminants de l'adoption et de la mise en œuvre du balanced scorecard dans les entreprises françaises.

Le balanced scorecard a certes connu un développement rapide de par le monde comme exposé dans le précédent chapitre, nombre d'études ont déjà été menées dans une grande variété de contextes, mais ce constat doit être nuancé : en effet, la répartition géographique des recherches impliquant le balanced scorecard n'est pas homogène et certains aspects de la mise en œuvre de l'outil n'ont quasiment pas été abordés. C'est ainsi que le nombre de publications réalisées dans le contexte français se révèle assez faible si l'on compare avec d'autres contextes anglo-saxons par exemple. Si cela s'explique aisément par l'origine de l'outil, d'autres raisons sont également à chercher au niveau des taux d'utilisation de ce dernier en France.

Le but de ce chapitre sera de proposer un cadre d'étude de facteurs permettant d'expliquer pourquoi des entreprises choisissent de mettre en œuvre le balanced scorecard, plus particulièrement dans le contexte français. À travers cette recherche, il sera non seulement possible de présenter certaines des grandes raisons de sa mise en œuvre, mais également de détailler les caractéristiques propres aux utilisateurs de l'outil dans le contexte français, ainsi que les implications pour la fonction contrôle de gestion. Le choix du contexte français se révèle particulièrement judicieux, en raison de la présence du Tableau de Bord français, outil existant depuis bien longtemps et dont les caractéristiques ont été évoquées dans les développements qui précèdent. Il sera également intéressant d'exposer les raisons du choix de l'utilisation de l'outil dans ce contexte particulier.

Dans un premier temps, ce chapitre présentera le cadre qui sera développé, afin de mener à bien cet examen des déterminants de la mise en œuvre du balanced scorecard : la théorie de la contingence. On justifiera le choix de ce cadre ainsi que les avantages de son utilisation dans ce contexte. Cette étude sera notamment l'occasion de réactualiser des recherches anciennes, validées dans des contextes de relative stabilité, bien différents des environnements complexes dans lesquels les entreprises évoluent de nos jours. C'est d'ailleurs ce critère *complexité* qui sera retenu comme fil conducteur de l'étude : ce sera l'occasion de détailler l'impact de la complexité sur un système de contrôle de gestion sous un angle original distinguant complexité interne et externe, afin de montrer l'incidence de ces différentes situations sur l'adoption du balanced scorecard. Cette recherche sera réalisée en mobilisant une matrice différente de celles couramment employées dans la plupart des études s'intéressant au paramètre 'évaluation de l'environnement des entreprises', exploitant ici un niveau plus fin d'analyse.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Dans un second temps, après avoir présenté le cadre théorique, l'intérêt de son utilisation ainsi que les paramètres à étudier dans la recherche, le lien entre l'utilisation du balanced scorecard et divers paramètres de contingence sera examiné, en vue de détailler ensuite les éléments qui seront testés de manière empirique dans les développements futurs. Ainsi, sera exposé le schéma de recherche ayant servi de base à l'étude, ainsi que l'incidence de divers facteurs de contingence sur la mise en œuvre et l'utilisation du balanced scorecard. Le cadre d'examen de l'incidence de paramètres contingents tel que présenté dans la première section de ce chapitre permettra de distinguer quatre types de balanced scorecard en fonction des différentes situations de complexités susceptibles d'être rencontrées par les entreprises.

Section 1 : les facteurs potentiellement explicatifs de l'adoption du balanced scorecard.

Comme l'indiquent Bollecker et Azan (2009), depuis plus de quarante ans, les recherches dans le domaine du contrôle de gestion se sont ouvertes à d'autres disciplines, adoptant des « démarches transdisciplinaires ». C'est particulièrement au niveau des théories développées dans les recherches que ces deux auteurs font le constat d'un emprunt des sciences de gestion dans d'autres domaines, qu'ils soient économiques, sociologiques, psychologiques ou appartenant aux sciences cognitives. Visant à enrichir la recherche et à diversifier les analyses, ces emprunts théoriques représentent un intérêt majeur, notamment ils permettent de « structurer la vision du contrôle, son statut, ses finalités, ses modes de fonctionnement » (Bollecker et Azan, 2009, *p65*).
Réalisée à partir de 123 publications récentes (de 2000 à 2007), leur démarche a permis de faire apparaître trois grands types de contributions :

◊ des recherches réalisées sur deux champs spécifiques des sciences de gestion, entre la gestion des ressources humaines et le contrôle (c'est le cas de Naro, 1998 et Defélix, 1999), ou entre la mercatique et le contrôle de gestion (c'est le cas de Bollecker et Niglis, 2006) ;

◊ des études d'inspiration contingente, ou plus généralement faisant référence à des théories transversales en gestion : la théorie de la contingence est par exemple utilisée dans des publications s'intéressant au balanced scorecard dans le secteur hospitalier (c'est le cas de Nobre, 2001), dans des études de systèmes de mesure de performance dans les PME (Germain, 2004) ; et enfin,

◊ des publications qui exploitent des cadres théoriques empruntés à des disciplines voisines aux sciences de gestion : deux finalités sont envisagées : structurer la recherche du champ analysé (Bessire, 2002, par exemple), ou enrichir l'analyse des problématiques étudiées en se référant à des théories de disciplines scientifiques voisines des sciences de gestion.

À travers leur étude, sur les 131 citations théoriques répertoriées, 52 cadres conceptuels différents ont été relevés par ces auteurs. Cela montre que la recherche en contrôle de gestion mobilise fréquemment ces courants théoriques, d'autant plus que leur étude n'a pas pris en compte les recherches ne citant pas explicitement le cadre théorique mobilisé. C'est ainsi que cette section se propose, dans un premier temps, de présenter le cadre théorique de base qui sera exploité dans ce travail, cadre

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

théorique dont on justifiera l'utilisation ainsi que les caractéristiques qui seront privilégiées dans un deuxième temps. Ensuite, afin d'examiner en détail ces caractéristiques liées à la complexité, une proposition d'analyse sera présentée : elle s'appuiera sur une caractérisation de l'environnement des entreprises qui permettra de mettre en évidence différentes situations qui peuvent exister lors du choix de la mise en œuvre du balanced scorecard. À la suite de cette présentation de la caractérisation environnementale choisie, seront exposés de manière théorique, dans la seconde section, les éléments qui seront par la suite testés empiriquement.

§1. Le cadre théorique : une recherche d'inspiration contingente.

Le but de ce paragraphe sera de présenter les grands traits de la théorie de la contingence qui servira de base à la réalisation de l'étude sur les déterminants de l'adoption du balanced scorecard. Ainsi, ce paragraphe nous permettra d'envisager la logique sous-tendue par cette théorie, de présenter les facteurs de contingence que l'on retrouve traditionnellement dans la littérature, et de récapituler le fonctionnement global d'une entreprise si l'on se limite aux éléments fondamentaux de cette théorie.

1. La logique exprimée par la théorie de la contingence.

Le cadre contingent représente le cadre historiquement utilisé dans les recherches. En effet, cela fait maintenant plus de quarante ans qu'il est apparu et s'est imposé dans la majorité des travaux de recherche en contrôle de gestion notamment ou en recherche sur les organisations (Duncan et Moores, 1989 ; Chapman, 1997 ; Chenhall, 2003). Le flux incessant d'articles empiriques exploitant encore de nos jours ce courant prouve d'ailleurs son importance et illustre sa vitalité, comme le rappellent Gerdin et Greve (2004).
À travers ce développement, on va essayer de comprendre pourquoi ce courant est si utilisé dans ce domaine, encore de nos jours et quelle logique exprime cette théorie de la contingence.

Deux conceptions similaires assez générales de cette théorie, peuvent être présentées afin de poser les bases de son fonctionnement : la vision de Covaleski *et al.* et celle d'A. Desreumaux, formulées vers la fin des années 1990. Selon Covaleski *et al.*, « la théorie de la contingence est essentiellement une perspective théorique du comportement organisationnel qui montre comment les facteurs contingents tels que la technologie et les tâches environnementales affectent la conception et le fonctionnement des organisations ». (Covaleski *et al.*, 1996, *p4*). A. Desreumaux (1998) souligne quant à lui que le contenu de la théorie de la contingence structurelle « peut être grossièrement résumé en une idée : la structuration de l'organisation dépend des paramètres caractéristiques de son contexte de fonctionnement » (A. Desreumaux, 1998, *p146*).

Cette théorie exprime le fait que l'architecture et l'utilisation des systèmes de contrôle dépendent des contextes auxquels sont confrontés les assemblages

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

organisationnels dans lesquels ces contrôles sont utilisés. En réalisant un meilleur ajustement du système de contrôle à la variable contingente de contexte, il est ainsi attendu une amélioration de performance organisationnelle (Fisher, 1998). D'une certaine manière, l'essence de cette théorie consiste en une adaptation de la structure des entreprises aux variables de contingence telles que l'environnement, la taille organisationnelle, et la stratégie de l'entreprise, si cette dernière souhaite accroître sa performance (Burns et Stalker, 1961 ; Woodward, 1965 ; Lawrence et Lorsch, 1967 ; Drazin et Van de Ven, 1985 ; Pennings, 1992 ; Donaldson, 2001).

Selon Fisher (1998), cette théorie de la contingence est apparue en réponse à l'approche universaliste qui estime qu'une conception optimale d'un système de contrôle peut s'appliquer dans n'importe quel contexte ou entreprise. Cette approche universaliste du contrôle était dérivée de la théorie du management scientifique.
En effet, d'un point de vue historique et pour bien comprendre cette théorie, il convient de se replacer dans le cadre des théories normatives qui ont vu le jour et sont restées prédominantes dans le domaine des sciences de gestion, comme l'indiquent Klarsfeld et Roques (2003). Ainsi, selon ces derniers, à travers des auteurs tels Weber, Taylor, ou encore Fayol, des modèles d'organisation optimaux ont été définis, chacun utilisant son propre langage. Ces modèles devant s'appliquer dans toutes les configurations sont l'organisation scientifique du travail pour Taylor, la bureaucratie rationnelle pour Weber et l'administration générale pour Fayol.
À travers les normes comptables et le modèle de contrôle de gestion, il s'agit de réaliser une certaine cohérence et une unité des entreprises, similaires à l'origine, mais dont on cherche à faciliter l'intégration à la fois dans l'espace et le temps. Certains, comme Lorino (1995) remettent en cause l'idée d'un paradigme mécaniste du contrôle dès que l'on atteint un certain seuil de complexité ou d'instabilité.

Avec l'approche de la théorie de la contingence, les chercheurs ont tenté de nuancer l'idée qui prévalait durant toute la première moitié du XX^{ème} siècle, celle de l'existence d'un seul modèle universel d'organisation. C'est le cas de Mintzberg (1982) pour qui, un tel modèle n'existe pas et il est nécessaire d'envisager plusieurs modèles ou configurations plus ou moins adaptés aux différents environnements rencontrés par les entreprises. L'intérêt de la théorie de la contingence s'explique ainsi par le fait que « les normes comptables et le modèle de contrôle de gestion issu du taylorisme, répondaient à un besoin de cohésion, et agissaient comme un facteur simplifiant l'appréhension des réalités » (Pariente, 1996, *p248*).

En suivant ce raisonnement, on comprend qu'une architecture donnée d'un système de contrôle ou des caractéristiques figées d'un outil de gestion ne peuvent s'appliquer avec un bon résultat dans toutes les configurations et contextes. À l'inverse, il n'est pas non plus possible d'imaginer une personnalisation extrême des systèmes de gestion, prenant en compte l'ensemble des paramètres entrant en jeu dans l'environnement, car cela empêcherait toute généralisation ou analyse d'ensemble d'une stratégie en fonction d'un contexte unique.
L'approche de la théorie de la contingence trouve sa place idéalement entre ces deux extrêmes et défend le fait que les divers systèmes de contrôle existants peuvent être considérés comme appropriés en fonction des environnements de l'entreprise. Ainsi, ici, des généralisations et des comparaisons de systèmes de contrôle peuvent être entreprises pour des ensembles de classes de secteurs d'activité partageant des caractéristiques génériques similaires, donc comparables. Cela se retrouve par

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

exemple dans la définition de la théorie de la contingence proposée par Child (1975) : l'argument central dans la théorie de la contingence « est que la présence des différentes conditions à travers l'étendue des situations variées dans lesquelles les différentes entreprises évoluent signifie qu'il n'existe pas de mode unique d'*organizing* qui puisse convenir au mieux pour l'ensemble des situations » (Child, 1975, *p27*).

Au niveau du champ du management stratégique, on utilise l'approche de la théorie de la contingence comme cadre principal, afin d'élaborer des théories concernant les stratégies d'affaires. Ainsi Hambrick (1983) souligne que :

- non seulement les recherches antérieures ont considéré la stratégie comme un art, et ont conduit des études de cas rigoureuses d'entreprises individuelles, une approche qui manquait de généralisation, mais aussi,
- ces recherches ont tenté de définir des lois universelles de la stratégie, et ont été menées à travers des recherches dans des bases de données telles que le PIMS, une approche qui ne permet pas de souligner les différences contextuelles clefs.

Les approches de la théorie de la contingence pour la théorie et la recherche en stratégie représentent un équilibre entre ces extrêmes, améliorant la généralisation du premier point, tout en obtenant des caractérisations plus riches que le second point. (Harrigan, 1983).
Cela est vérifié par Zeithaml, pour qui, le champ du management stratégique « utilise l'approche contingente comme technique de base pour élaborer des théories pour son étude des stratégies d'affaires » (Zeithaml, 1988, *p43*).

Par ailleurs, selon A. Desreumaux (1998), cette théorie s'inscrit dans une conception cartésienne, « où l'on raisonne de façon multidimensionnelle sur la base d'un ensemble de continuum » (A. Desreumaux, 1998, *p147*) et elle « donne une importance particulière à la composante structurelle en matière d'analyse de l'agencement organisationnel, manifestant ainsi le souci dominant qui l'inspire de saisir l'architecture formelle de l'organisation » *(p148)*. On voit ainsi que l'on peut décrire une entreprise selon diverses variables que l'on mesure à partir d'échelles données, et que ces variables s'arrangent entre-elles pour former une analyse fine des caractéristiques organisationnelles ; ces variables expliqueraient alors l'organisation des entreprises.
On peut aussi noter la remarque d'Otley (1999) au sujet de la variable stratégique : si son rôle en tant que variable de contingence est relativement récent, elle suggère que différentes sortes de planifications et stratégies organisationnelles auront pour effet une configuration différente au niveau du système de contrôle de gestion. Cependant, les études empiriques menées n'ont pas permis de mettre en évidence la nature des connexions les plus appropriées entre stratégies et contrôles (Otley, 1999).

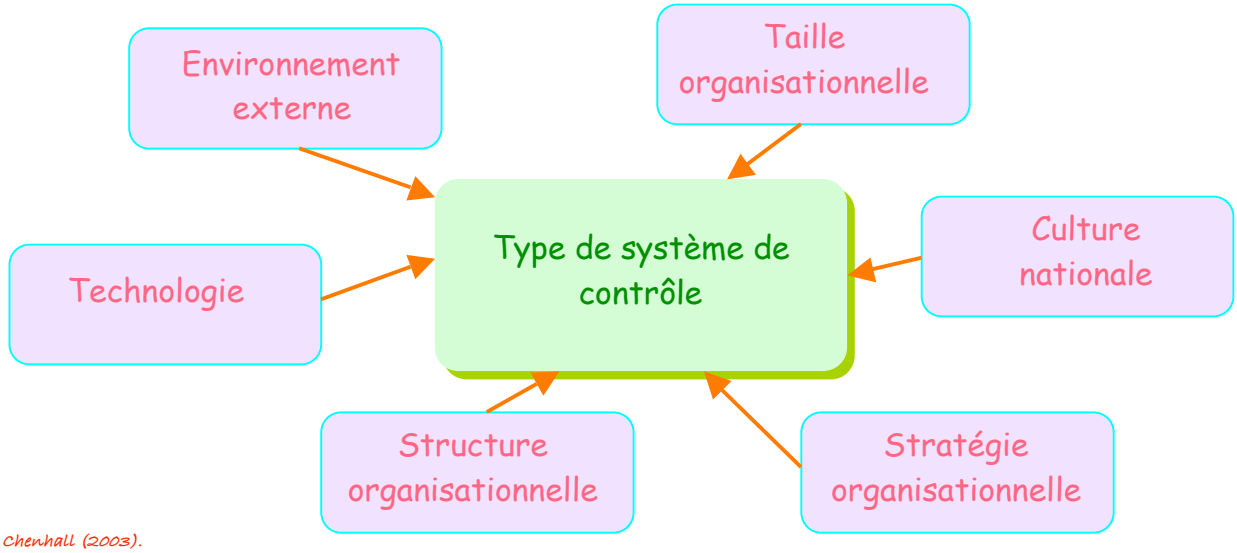
Quatre caractéristiques principales découlent de la théorie de la contingence au sujet des variables organisationnelles : elle est d'inspiration déterministe, fonctionnaliste, positiviste et nomothétique.
À travers ces éléments, A. Desreumaux montre que cette théorie impose aux acteurs et décideurs de l'entreprise de prendre en compte les déterminants environnementaux et contextuels pour agir : ils doivent se contenter de subir des éléments de contexte qu'ils doivent identifier afin d'optimiser leurs prises de décision. Selon Chenhall (2003), une étude mobilisant la théorie de la contingence, dans le cadre des systèmes de contrôle « suppose que les managers agissent en ayant

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

pour but d'adapter leurs organisations aux changements dans les facteurs de contingence, afin d'atteindre une cohérence et d'accroître la performance » (Chenhall, 2003, *p160*).

Par ailleurs, en tant que théorie fonctionnaliste, elle considère que la structure organisationnelle est explicable par ses conséquences sur le plan de l'efficacité de l'organisation, et également par sa fonction. Le schéma qui suit illustre le côté fonctionnaliste de la théorie de la contingence :

Illustration du caractère fonctionnaliste de la théorie de la contingence.



Chenhall (2003).

En outre, comme dans les matières appartenant aux sciences dites exactes, la biologie par exemple, l'entreprise peut être décrite sous forme de variables quantifiables et non sous forme de composantes idéologiques ou issues de perceptions d'acteurs ou de normes. Enfin, à travers cette conception théorique, on cherche à mettre en évidence des lois générales de structuration organisationnelle, comme par exemple l'existence de liens entre tel paramètre et telle caractéristique organisationnelle (la taille et l'utilisation d'une pratique de gestion plus sophistiquée par exemple).

Depuis l'apparition de cette théorie de la contingence, un nombre impressionnant de recherches en contrôle de gestion a mobilisé ce cadre théorique. Cependant, il a été utilisé à divers niveaux, comme le montre Fisher (1998) à travers son classement des niveaux d'analyse dans les études d'inspiration contingente, initialement établi en 1995.
Il est parvenu à en identifier quatre, exploitant des facteurs issus de la théorie de la contingence :

◊ au niveau de base, un facteur contingent est corrélé avec un mécanisme de contrôle[51]. À ce niveau, un facteur de contingence entraînera une probabilité plus importante de l'utilisation par une entreprise (ou au contraire d'une non – utilisation)

[51] Les études de Rockness et Shields (1984), de Merchant (1985), de Macintosh et Daft (1987), ou encore de Simons (1990) appartiennent par exemple à cette catégorie.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

d'une certaine forme de contrôle. C'est le plus simple exemple de l'identification d'un lien entre un facteur de contingence et un paramètre tel que le système de contrôle utilisé, et c'est d'ailleurs la forme la plus courante d'études mobilisant la théorie de la contingence en contrôle de gestion selon Fisher, du moins pour les études les plus anciennes.

◊ le second[52] niveau d'analyse examine l'effet combiné d'un mécanisme de contrôle et d'un facteur de contingence sur une variable de résultat. À ce niveau, l'existence d'un facteur de contingence et d'un mécanisme de contrôle sont supposés produire une amélioration d'efficacité organisationnelle (ou le contraire).

◊ à un niveau d'analyse plus développé, on trouve l'effet couplé d'un facteur de contingence donné et de plusieurs mécanismes de contrôle sur une variable de résultat. Il est ici supposé qu'il existe des relations de complémentarité ou de substitution entre les variables de contrôle qui peuvent être révélées en intégrant de multiples mécanismes de contrôle dans l'analyse. Peu d'études ont réalisé ce type d'analyse, bien que son intérêt ait été souvent souligné (c'est le cas des études de Waterhouse et Tiesen (1978), et Govindarajan et Fisher (1990)).

◊ enfin, les études les plus complètes incluent simultanément plusieurs facteurs de contingence pour déterminer la meilleure forme de contrôle à adopter. Comme pour le précédent niveau, peu d'études ont été réalisées intégrant tant de paramètres simultanément (Fisher n'identifie que les études de Gresov (1989), et de Fisher et Govindarajan (1993)).

Dans le contrôle de gestion, l'approche de la théorie de la contingence exprime sa capacité à s'ajuster à l'ensemble des situations, qu'elles soient plus ou moins stables, complexes, ou encore incertaines, et permet d'expliquer son évolution. À travers ce cadre théorique, certains comme Pariente (1996) estiment que le contrôle de gestion peut s'ajuster aux différents types d'entreprises existants. Selon ce dernier, grâce à cette approche, le contrôle de gestion recouvrerait une certaine jeunesse, en dévoilant son adaptabilité à des situations de complexité extrême, qu'elle soit d'origine organisationnelle ou externe. En aucun cas cette approche ne cherche à instrumentaliser ou à présenter le contrôle de gestion comme étant un modèle figé.

L'approche contingente présente ainsi des avantages et se révèle particulièrement intéressante pour des recherches menées dans le champ du contrôle de gestion. Bouquin (2004), a d'ailleurs montré que le contrôle de gestion lui-même était contingent, notamment à travers trois critères particuliers :

- il est propre à chaque modèle économique, ce qui se manifeste en considérant son mode de fonctionnement ; cela renferme notamment le pilotage par l'amont et par l'aval, le raccordement de chaque responsabilité à la stratégie (c'est-à-dire la déclinaison de la stratégie dans le temps et l'espace), et la visibilité grâce au système d'information ;
- il est concurrencé par d'autres dispositifs de contrôle interne ;
- sa mise en œuvre n'est pas forcément « rationnelle ».

Examinons à présent, dans un second temps, quels sont les facteurs les plus fréquemment utilisés lors de sa mobilisation dans les recherches.

[52] Ce sont par exemple les études de Govindarajan (1984), Simons (1987), ou Fisher (1994).

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

2. Les facteurs de contingence les plus souvent évoqués.

Dans les contextes de stratégie, Hofer (1975) a identifié 54 facteurs contingents différents. Selon ce dernier, chacun de ces facteurs pouvait prendre deux valeurs possibles. Devant le grand nombre de situations envisageables, il identifiait des variables contingentes principales ou dominantes. À partir de ces 54 variables identifiées originellement, seule une poignée de variables ont été couramment utilisées dans les études empiriques. Ce sont ces variables que détaille Fisher (1998) en les classant en cinq grandes catégories tel que présenté ci-dessous :

I. l'incertitude : ◊ de la tâche (routinière, répétitive, facteurs externes)
◊ de l'environnement (statique ou dynamique ; simple ou complexe) ;

II. la technologie et l'interdépendance : on retrouve ici les définitions de la technologie développées par Woodward (1965) et Perrow (1967) ;

III. le secteur industriel, l'entreprise et diverses variables de l'unité opérationnelle : ◊ les barrières à l'entrée, les ratios de concentration pour le secteur industriel,

◊ la structure (divisionnelle, fonctionnelle…), la taille, la diversification au niveau de l'entreprise, et

◊ l'unité stratégique d'affaires avec la variable 'taille' ;

IV. la stratégie concurrentielle et la mission : on retrouve les classements de Miles et Snow (1978), de Porter (1980) et du cycle de vie des produits ;

V. les facteurs d'observation : c'est le contrôle du comportement, le contrôle des résultats, variables initialement proposées par Thompson (1967) et affinées par la suite par Ouchi (1977) ou encore Rockness et Shields (1984).

Si ces facteurs ne prétendent pas réaliser une description exhaustive de l'ensemble des facteurs de contingence qui ont pu être mobilisés dans la littérature, notamment en gestion stratégique, ils ont le mérite de résumer les éléments contingents les plus souvent retrouvés dans les études en gestion. Cependant, comme le faisait remarquer Fisher, les relations inter – variables de contingence ne sont pas bien comprises et il est par exemple encore difficile d'examiner la variable contingente 'incertitude' dans l'environnement externe, car elle est très vague et reliée à bon nombre de facteurs de contingence.
Par ailleurs, certains, tel Chenhall (2003) ont abondamment commenté les principaux facteurs de contingence mobilisés et argumenté au sujet de l'intérêt de leur utilisation. On se contentera de commenter certains facteurs présentés comme essentiels dans la littérature : la technologie, l'environnement, la structure et la stratégie, éléments mis en avant par Tondeur et *de* La Villarmois (1997) dans leur étude proposant une synthèse au sujet de l'influence d'éléments de contingence sur les choix de changement de système de contrôle de gestion.

Au niveau *technologique*, c'est le processus de fabrication et le produit fini ou le service fourni qui sont visés. A. Desreumaux (1993) en donne une excellente

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

définition qui résume bien ce qu'englobe ce premier facteur : cela concerne « l'utilisation des connaissances scientifiques et techniques à la conception et à la fabrication des produits » (A. Desreumaux, 1993, *p127*). Ce dernier précise d'ailleurs que cette variable a longtemps été délaissée au profit de données commerciales et financières dans les analyses stratégiques. Ce premier facteur concerne donc l'environnement interne de l'entreprise.
Pour caractériser notamment le niveau externe, on trouve le facteur *environnemental* : c'est l'un des tous premiers facteurs de contexte à avoir été utilisé dans le cadre d'études sur les systèmes de contrôle (Chenhall, 2003). Dans le cadre de secteurs d'activité connaissant des évolutions brutales comme dans le secteur des hautes technologies, il est important que l'entreprise puisse réagir rapidement en réalisant une étude adéquate de son environnement. Dans un contexte de complexité environnementale croissante, ce facteur environnemental prend une place très importante pour expliquer le choix d'un outil de gestion.
Le troisième facteur retenu par Tondeur et *de* La Villarmois concerne la *structure organisationnelle*. Reprenant la définition proposée par Kalika (1985), ils montrent que ce facteur regroupe l'ensemble des éléments de structure pouvant avoir une incidence sur le système de contrôle de gestion : il s'agit de la différenciation (verticale ou horizontale (nombre de niveaux hiérarchiques et nombre de services, respectivement)), la standardisation (examen de l'importance des procédures), la décentralisation et le niveau de planification et contrôle. Ce facteur est également très présent à la suite de la croissance des entreprises qui a fait surgir des problèmes de structuration et de contrôle.
Enfin, le dernier facteur important vise la *stratégie*, facteur beaucoup plus récent que les autres dont l'origine remonte à l'introduction par Child (1972) de la notion de choix stratégique et aux travaux de Gupta et Govindarajan de 1982 traitant le lien entre stratégie adoptée, caractéristiques managériales et performance. Ce facteur a fait l'objet de nombreuses typologies comportementales et la synthèse de Chenhall aboutit à un certain flou quant aux liens existants entre stratégie suivie et mode de contrôle utilisé. On reprendra néanmoins la définition proposée par A. Desreumaux qui permet de faire le tour de cette question stratégique : c'est « à la fois un positionnement de l'organisation dans un environnement multidimensionnel, source d'approvisionnement et de débouchés et matrice socioculturelle, positionnement qui circonscrit les éléments de l'environnement avec lesquels l'organisation entretient des relations, et une perspective, c'est-à-dire un ensemble d'idées à travers lequel des problèmes sont diagnostiqués et interprétés » (A. Desreumaux, 1998, *p135*).

On voit ainsi que de multiples facteurs de contingence ont été mobilisés dans la littérature, certains étant plus récents comme la stratégie qui n'était pas envisagée dans les premières recherches. Afin de conclure ce paragraphe consacré à la description des grands principes de la théorie de la contingence, la présentation d'un schéma actualisé permet de récapituler brièvement les principes de cette théorie qui sera employée dans ce travail. On y retrouvera les facteurs proposés ci-dessus comme particulièrement importants pour caractériser les déterminants de l'évolution des systèmes de contrôle des entreprises.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

3. Un schéma récapitulatif.

La théorie de la contingence a pour but de montrer qu'une structure organisationnelle peut se justifier par des facteurs contingents tels que la taille, la technologie, l'environnement…. Cependant, afin d'expliquer les caractéristiques des systèmes de contrôle utilisés par les entreprises, et, dans le cas présent, de justifier la mise en œuvre du balanced scorecard, deux grandes thématiques sont couramment utilisées : soit les caractéristiques du système de contrôle sont directement explicables par ces facteurs contingents, comme le montre par exemple Chenhall, soit on peut prolonger cette chaîne. Dans ce cas, les facteurs de contingence expliquent la structure qui décrit les caractéristiques du système de contrôle. Il y a donc soit un lien direct, soit un lien indirect, toutes les variables étant en interconnexion entre elles.
Ce deuxième cas, où l'on prolonge la chaîne de causalité, avec des interconnexions multiples sera d'ailleurs utilisé comme schéma de base pour le développement des hypothèses présentées dans cette étude.

À un niveau basique, on peut considérer que les facteurs de contingence jouent un rôle sur le type de structure que présente l'entreprise, qui, à son tour, permet d'expliquer le type de système de contrôle exploité par l'entreprise.

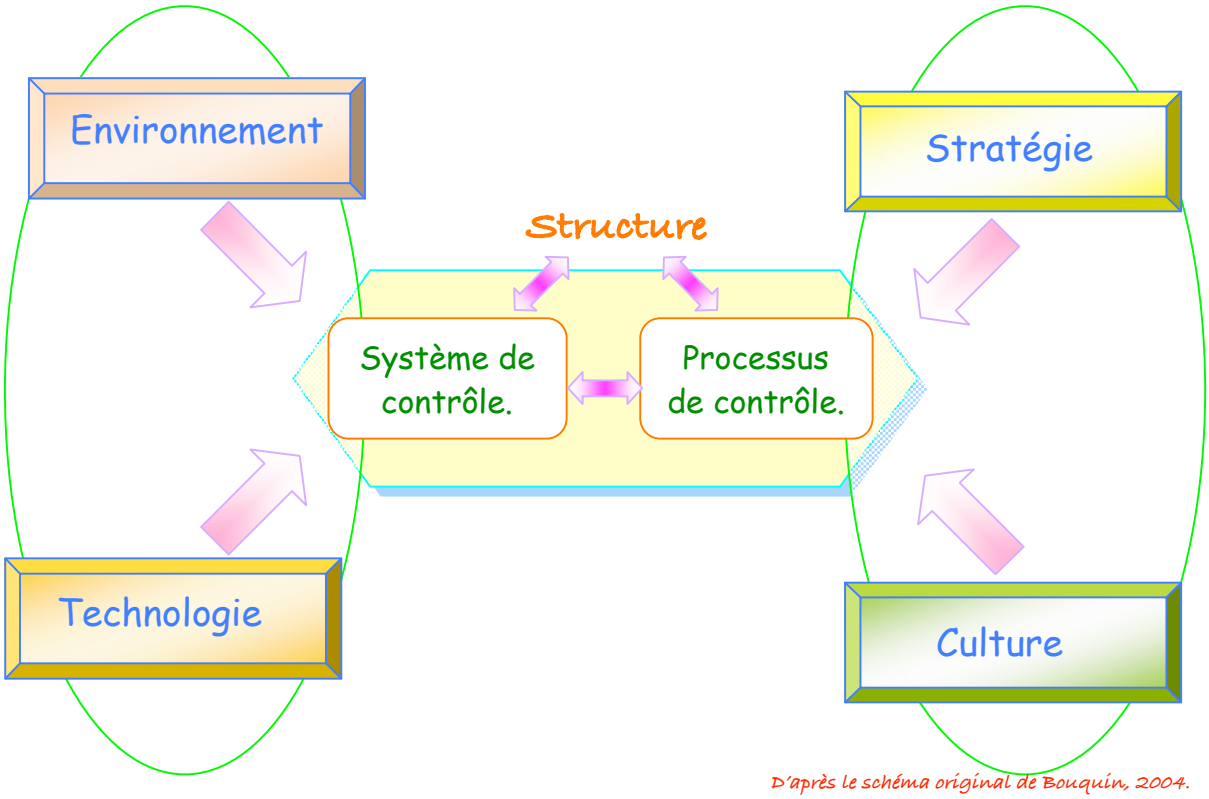


Bouquin (2004), propose un schéma permettant de récapituler et d'expliquer de manière succincte comment interagissent facteurs de contingence et structure / systèmes de contrôle. On y voit notamment que les pratiques de contrôle des entreprises sont largement dépendantes de quatre grands facteurs, reprenant plus ou moins les principes de base de cette théorie, mais en l'actualisant par le biais de l'introduction du facteur stratégique par exemple :

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

La contingence aujourd'hui.



D'après le schéma original de Bouquin, 2004.

Les versions les plus anciennes de la théorie de la contingence correspondent à des orientations assez générales pour expliquer la forme de l'organisation elle-même, et actuellement, la théorie de la contingence en comptabilité de gestion a pour but d'exposer comment des circonstances particulières déterminent la forme des systèmes de contrôle de gestion (d'après Reid et Smith (2000)).
Cette présentation de Bouquin se distingue des anciennes illustrations de cette théorie, puisqu'elle intègre les notions de système de contrôle et de processus de contrôle, en lien avec la structure organisationnelle et les quatre grands facteurs contingents développés précédemment. Sa particularité justifiera le fait que l'on s'attarde sur les deux notions de système de contrôle et de processus de contrôle explicitées et définies par de nombreux auteurs ; un aperçu de la nécessaire actualisation de cette théorie trouvera naturellement sa place dans le prochain développement.

Le cadre contingent permet donc d'expliquer un grand nombre de situations dans lesquelles se trouvent les entreprises, ainsi que la forme de leurs systèmes de contrôle. Comme l'indiquait l'exemple de Simons (1987), l'environnement des entreprises peut jouer un rôle non négligeable sur le choix d'un nouvel outil de gestion. De même, on peut envisager que ce cadre soit adapté à l'étude du rôle des parties prenantes de l'entreprise dans la mise en œuvre d'un balanced scorecard. Cependant, cette théorie n'étant pas la seule qui permette de justifier tel ou tel système de contrôle, il convient de démontrer qu'elle est particulièrement adaptée dans le cadre des systèmes de contrôle de gestion.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Comme on vient de le voir à travers ce premier paragraphe, la théorie de la contingence présente une certaine ancienneté et des évolutions y ont été apportées au fil des ans. De nouveaux facteurs ont été ajoutés et sont venus compléter les facteurs « traditionnels » que sont la taille, la technologie et l'environnement. De plus, avec l'apparition de nouveaux courants d'analyse, cette théorie est confrontée à d'autres visions et interprétations de l'influence de facteurs environnementaux sur la forme que peut prendre une entreprise ou le choix d'un système de contrôle. Quelles sont ces théories également mobilisables ? Pourquoi se focaliser sur la théorie de la contingence ? Quelles évolutions se sont manifestées depuis l'apparition de cette théorie ? Quel domaine présente actuellement un intérêt majeur d'étude en raison des évolutions et remises en cause constatées en contrôle de gestion ?

§2. La justification du choix de la théorie de la contingence.

En 1989, Duncan note que le cadre de la théorie de la contingence a été un cadre influent en recherche organisationnelle depuis plus de deux décades. Cette affirmation désigne un cadre de recherche qui présente une certaine antériorité, dont la plupart des travaux ont certainement déjà exploité toutes les facettes de cette théorie dans la majorité des contextes existants. Cependant, à la lumière des différentes remises en question des pratiques de gestion depuis la fin des années 1970, et l'évolution des contextes dans lesquels évoluent les entreprises du XXI-ème siècle, un nouvel examen des incidences de certains paramètres contingents sur certains choix en management ou sur la forme des systèmes de gestion paraît maintenant nécessaire.
Dans un premier temps, ce paragraphe se proposera de présenter ce besoin d'actualisation en reprenant certains éléments historiques de cette théorie. Cela nous permettra également de mettre en évidence d'autres cadres théoriques éventuellement mobilisables pour examiner certains aspects des systèmes de contrôle utilisés dans les entreprises. Enfin, l'intérêt que suscite dernièrement cette théorie sera examiné : est-elle encore un cadre théorique d'analyse couramment employé dans les études récentes en gestion ? Dans un second temps, ce paragraphe se focalisera plus précisément sur l'un des aspects de cette théorie de la contingence : il s'agit du facteur *complexité* qui mérite un réexamen en raison des nombreux changements observés dans les environnements – que ce soit au niveau interne ou externe – des entreprises.

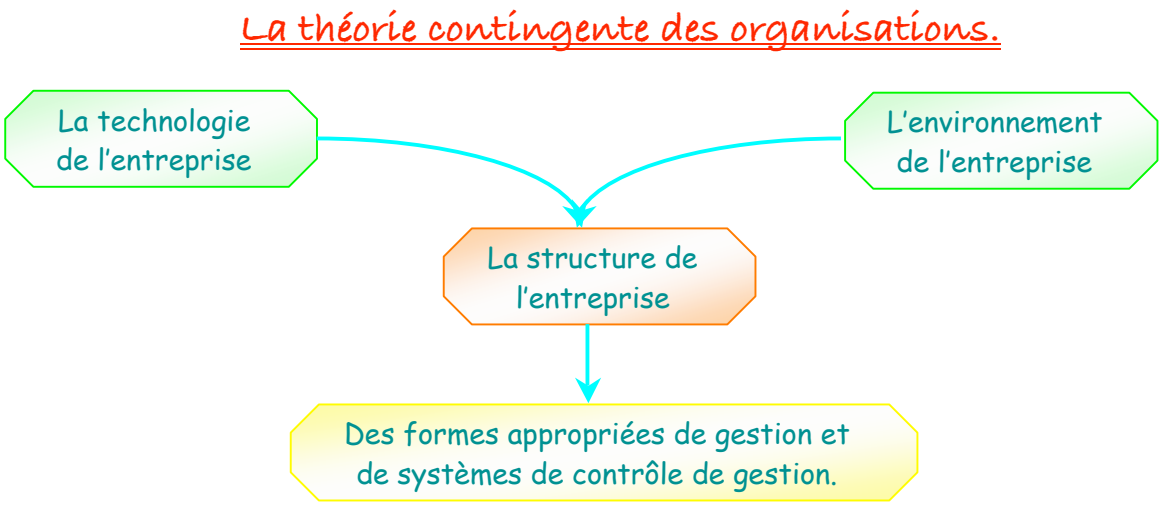
1. Un besoin d'actualisation.

Le but de ce premier développement est de montrer que, bien que relativement ancienne, la théorie de la contingence reste d'actualité. Malgré l'apparition de nouvelles théories des organisations permettant également d'exposer sous un autre angle certains choix ou certaines décisions des entreprises, la théorie de la contingence reste aujourd'hui la théorie dominante en gestion.
Dans un premier temps seront présentées les raisons de la nécessaire évolution au fil du temps des conceptions de base de cette théorie, puis seront évoquées quelques théories alternatives pouvant être mobilisées en parallèle de cette théorie pour

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

compléter et expliquer certains choix opérés par des entreprises souhaitant utiliser le balanced scorecard, et enfin, après avoir identifié les nouvelles perspectives offertes par cette théorie, son choix sera discuté en lien avec l'étude qui sera ensuite menée

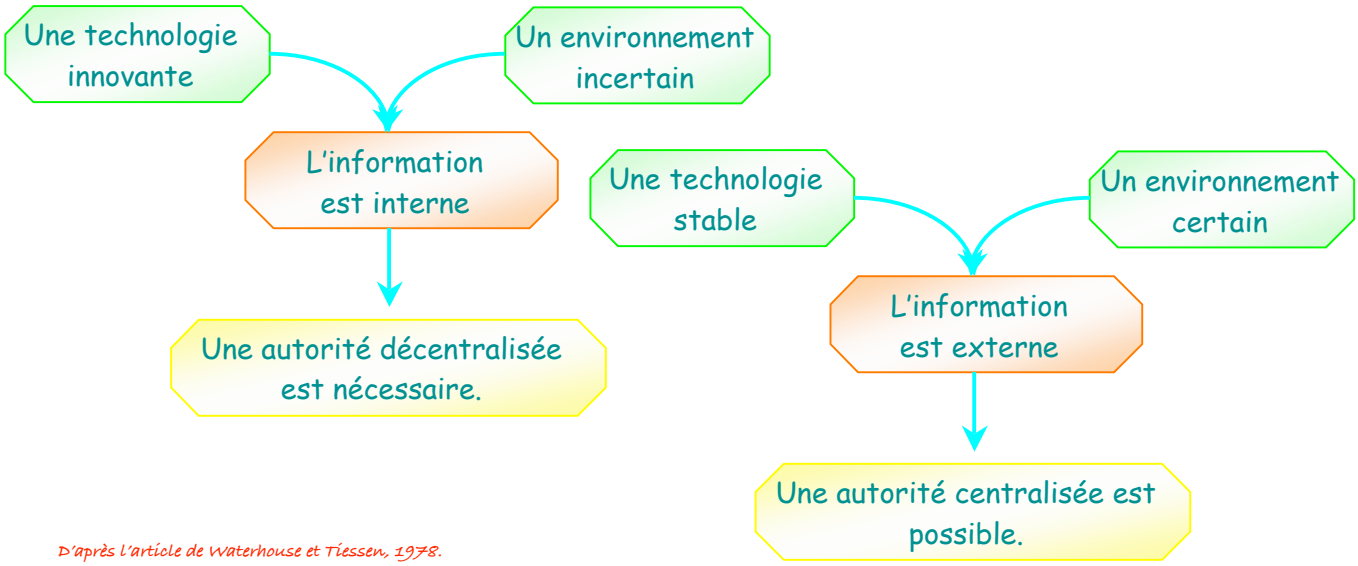
Comme l'indiquent Ellis *et al.* (2002), l'attrait de la théorie de la contingence, bien que développée dans le début des années 1960, ne faiblit pas, que ce soit chez les praticiens ou dans les grandes écoles de commerce. La théorie contingente est toujours considérée comme un outil de gestion, et est régulièrement citée dans les ouvrages de management (par exemple Daft, 1995).
Ces premiers travaux ont été effectués notamment par Burns et Stalker (1961) ou encore Woodward (1965), montrant pour les premiers que les conditions environnementales influencent l'organisation interne des entreprises ou que la technologie influence le type de contrôle pour le second, mais les fondements de la théorie de la contingence ont été vraiment posés avec les travaux de Lawrence et Lorsch (1969).
Cette théorie a notamment été mobilisée pour examiner la conception des systèmes de contrôle, et donc pour étudier l'impact des facteurs contingents sur la forme de ces systèmes. Sous cet aspect, les chercheurs ont essayé de montrer qu'il existe des relations entre ces facteurs de contexte et les systèmes d'information et de contrôle des entreprises. L'un des travaux les plus célèbres est celui de Waterhouse et Tiessen (1978) : ils ont essayé de proposer des relations entre les facteurs contingents, les caractéristiques structurelles et l'aspect du système de contrôle, comme le montrent les schémas qui suivent.
Ce premier schéma résume la vue d'ensemble de leur travail :



L'origine de l'information a une influence importante sur la structure organisationnelle. En effet, ces auteurs montrent que dans des environnements incertains, qui présentent une technologie en constante évolution, l'information est généralement interne. Quand les environnements sont plus certains, ou quand les technologies sont stables, l'information est plutôt externe.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr



D'après l'article de Waterhouse et Tiessen, 1978.

Ces recherches d'inspiration contingente se sont déroulées dans le contexte de relative stabilité qui précède la « crise » survenue durant les années 1980 et suivantes. Comme le notait Fisher (1998), la plupart des études croisaient des paramètres simples (un paramètre donné croisé avec un facteur de contingence) dans le contexte propre à cette période. Avec les importants changements dans les environnements des entreprises survenus les années suivantes, que ce soit aux niveaux technologique, économique, concurrentiel, ou même organisationnel, bon nombre de résultats obtenus et validés depuis plusieurs années devront être vérifiés, afin de les confirmer de nouveau.
C'est d'ailleurs au début de cette période plus difficile que les idées des systèmes ouverts dans la théorie de la contingence venant à la suite de l'utilisation de l'environnement en tant que variable de contingence, commencent à être reflétées dans la littérature du contrôle de gestion (Otley *et al.*, 1995).

Au début de ces années 1980, on note également le développement des études cherchant à mettre en évidence les facteurs de contingence ayant une influence sur le niveau de sophistication des systèmes de contrôle de gestion des entreprises. Cela se retrouve par exemple chez Gordon et Narayanan (1984), Chenhall et Morris (1986), Mia et Goyal (1991) ou encore Mia (1993). À travers ces études, on voit que des responsables percevant une forte incertitude environnementale accordent plus d'importance aux informations comptables ou les utilisent de façon plus fréquente. À un niveau plus précis, les études de Chenhall et Morris, et Mia et Goyal démontrent que l'utilité de certaines dimensions de l'information des systèmes sophistiqués de contrôle de gestion est significativement associée à la décentralisation, l'incertitude environnementale perçue et l'interdépendance organisationnelle, et la durée du contrôle et l'interdépendance perçue de la tâche. Cependant, comme le fait remarquer Tillema (2005), ces études ne considèrent qu'un nombre restreint de facteurs de contingence, et ne font pas suffisamment attention à la cohérence postulée entre certains facteurs de contingence et certains niveaux de sophistication des systèmes de contrôle de gestion ayant pour résultat une meilleure performance organisationnelle et managériale (Tillema, 2005).

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

Selon Tillema, par la suite, les études ont considéré un plus large éventail de facteurs de contingence qu'elles ont confronté au niveau de sophistication des systèmes de contrôle de gestion : c'est le cas de l'étude de Moores et Yuen (2001) par exemple qu'elle cite en regrettant toutefois l'absence de lien clairement démontré entre les résultats obtenus et les niveaux de performance constatés.

Ces quelques exemples tendent à montrer le besoin d'actualisation des recherches d'inspiration contingente, notamment en raison des limites que certains reprochent aux premières études ou en raison de l'évolution du contexte. Parallèlement au cadre de la théorie de la contingence, d'autres théories sont également mobilisables pour décrire tel ou tel paramètre organisationnel. Pourquoi sont-elles apparues ? Quel est leur intérêt dans une recherche en gestion ? Pourquoi des éléments des autres courants théoriques pourront être introduits dans cette recherche ?

Outre la théorie de la contingence pour expliquer l'adoption de telle ou telle pratique de gestion, d'autres courants théoriques peuvent également être mobilisés : il s'agit par exemple de la théorie systémique ou de la théorie néo-institutionnelle dont on va rapidement commenter l'intérêt de l'introduction de certains éléments dans cette recherche.

Ces théories alternatives sont apparues à la suite d'une « critique radicale du fonctionnalisme et du positivisme et dénient toute pertinence à l'emploi de méthodes quantitatives pour explorer le monde des organisations et partir à la quête d'hypothétiques régularités en ce qui le concerne » (A. Desreumaux, 1998, *p150*). Il est également à noter l'utilisation de logiques explicatives provenant de la sociologie comme dans le cas de la théorie néo-institutionnelle.

L'utilisation en complément de l'approche de la théorie de la contingence de ces deux courants est justifiée par certains éléments constitutifs. Ainsi, si l'on s'en tient aux éléments synthétiques proposés par A. Desreumaux, la théorie systémique saisit l'organisation comme étant un système ouvert. Par ailleurs, elle considère « l'organisation comme un tout inséré dans un environnement avec lequel il entretient des relations d'importation et d'exportation d'énergie » (A. Desreumaux, 1998, *p97*). Si l'on peut décomposer une entreprise en plusieurs sous-systèmes, l'analyse complète du fonctionnement passe par un examen des relations entre ces sous-systèmes. De nombreuses contributions à l'étude des organisations ont été relevées par A. Desreumaux à travers cette approche : ainsi, il note « l'énoncé des attributs ou des propriétés des systèmes ouverts sur un environnement extérieur (cycle de transformation d'énergie, notions d'entropie, d'homéostasie, de différenciation, d'équifinalité), identification des composants d'un système, analyse de leurs interactions, analyse des forces qui modèlent le système, etc. » (A. Desreumaux, 1998, *p97*). Il s'agit de conceptions cybernétiques (la science des mécanismes autorégulés) et descriptives. Les principaux auteurs de ce courant sont Katz et Kahn, Johnson, Kast et Rosenzweig, Forrester et Beer.

Quant à l'approche néo-institutionnelle, elle soutient que les entreprises ne sont pas isolées : elles sont intégrées dans un champ organisationnel. Cette théorie s'est développée dans les années 1980. Selon Meyer et Rowan (1977), elle propose que les entreprises adoptent des structures en réponse aux attentes externes à l'entreprise. Selon Pesqueux (2010), cette perspective « met l'accent sur la dialogique efficacité économique (…) et sur l'importance de structures sociales plus larges » (Pesqueux,

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

2010, *p5*). Selon Allouche et Huault (2003), on peut notamment y ajouter les conséquences du mimétisme.
Selon Pesqueux, cette approche « permet, au-delà du marché et de l'autonomie de l'agent organisationnel, d'aborder la pluralité de leurs motifs d'actions au-delà de la seule rationalité instrumentale dans un contexte où l'institution est vue comme 'environnement' politique, culturel, cognitif, dans le cadre d'un horizon temporel plus 'long' que celui de l'organisation. L'analyse institutionnelle se situerait en contrepoint de l'analyse sociologique des organisations qui 'oublie' les institutions pour se focaliser sur le pouvoir et les acteurs. À l'inverse, la sociologie institutionnaliste 'oublie' les acteurs dans une perspective holiste (Meyer et Rowan 1978). Elle offrirait alors une sorte de théorie institutionnelle de l'environnement organisationnel » (Pesqueux, 2010, *p5*). Les principaux auteurs de ce courant sont Meyer et Rowan, DiMaggio et Powell, Scott, et Zucker.

Ce bref aperçu de ces deux théories alternatives permet de comprendre les raisons de leur choix : la première considère les entreprises comme étant des systèmes ouverts insérés dans leur environnement, tandis que la seconde s'intéresse à certains aspects pouvant entrer en jeu dans la décision d'instaurer un nouveau système de gestion comme le mimétisme ou la place importante des interrelations par exemple, mais selon une méthodologie différente. Dans l'environnement actuel, caractérisé par des organismes complexes, « siège de multiples interactions, ouvert[s] sur de nombreux environnements mouvants, l'organisation présente des niveaux de fonctionnement qui sont également des niveaux de langages entre lesquels les échanges d'information transfèrent d'une manière complexe des significations et du bruit » (Mélèse, 1990, *p25*). La description de cette approche par cet auteur rejoint précisément les éléments de contexte dans lequel évoluent les entreprises depuis plus de deux décennies qui ont servi de base pour remettre en cause le contrôle de gestion. Il s'agit là de l'une des raisons pour lesquelles une telle approche pourrait permettre d'expliquer à travers ces interactions multiples les raisons de l'adoption d'un outil tel que le balanced scorecard. On pourrait également souligner la prise en compte de l'environnement institutionnel à travers cette théorie, intégrant les obligations culturelles auxquelles sont soumises les entreprises, comme rappelé par Scott et Meyer (1991). Ce dernier élément relatif à la culture a été mentionné à plusieurs reprises dans la littérature traitant le balanced scorecard (notamment dans les différents articles de Bourguignon *et al.* par exemple) et pourrait venir justifier les taux d'utilisation du balanced scorecard dans le contexte français en raison de ses particularités.

Si ces deux courants auraient néanmoins pu être mobilisés à la place de la théorie de la contingence du moins sous certains aspects, leur place restera relativement restreinte dans ce travail. Ces courants ne sont pas sans faille et la présente recherche s'inscrira majoritairement dans le courant de la théorie de la contingence, la mobilisation d'éléments appartenant à d'autres théories sera restreinte à l'analyse de certains résultats non explicables par la théorie de la contingence.
La théorie de la contingence se caractérise certainement par un caractère beaucoup plus universel et retient plusieurs contextes explicatifs des choix organisationnels et des modes de gestion, ce qui explique qu'elle a été fréquemment retenue par les chercheurs en contrôle de gestion. D'ailleurs, ces deux courants mobilisables présentent certaines faiblesses mentionnées dans la littérature et ne sont pas

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

vraiment adaptés dans la présente recherche pour plusieurs raisons que l'on va exposer ci-dessous.

Tout d'abord, il convient de rappeler que la théorie de la contingence découle de la théorie systémique. En effet, son cadre « transparaît » dans la théorie de la contingence qui « explore les combinaisons d'agencements internes et de conditions externes qui assurent la survie et l'efficience des organisations » selon A. Desreumaux (1998, *p103*). Au niveau de la théorie systémique, on sous-entend que des entreprises complexes doivent disposer d'un système de contrôle complexe avec des indicateurs multiples reflétant au mieux toutes les interactions entre l'entreprise et son environnement (interne et externe). Cela va à l'encontre des principes du balanced scorecard qui propose au contraire de synthétiser les données et de réduire les indicateurs en ne retenant que les plus significatifs.

Lors de l'application d'une telle approche, au moins trois problèmes peuvent se poser si l'on en croit l'analyse d'Hofstede (1978) qui s'intéresse plus particulièrement au côté cybernétique de la théorie : tout d'abord les objectifs peuvent ne pas exister, être flous ou versatiles ; leur réalisation peut ne pas être mesurable ; et/ou l'information rétroactive peut ne pas être utilisable.
Par ailleurs, la théorie systémique, bien que particulièrement appropriée pour examiner des contextes hautement complexes, ou des systèmes qui présentent des fonctionnements modulables et pour la définition des objectifs (Lilienfeld, 1978), reflète le courant de pensée de la compréhension, très présent en sociologie. Comme l'indiquent Otley *et al.* (1995), elle représente beaucoup plus « une méthodologie appliquée de résolution de problèmes dans sa forme actuelle, plutôt qu'une méthode de recherche conçue pour fournir des explications généralisables bien qu'il y ait sans doute plus de potentiel dans ce champ » (Otley *et al.*, 1995, *pS35*).
On notera que l'approche du balanced scorecard surpasse une définition cybernétique du contrôle comme le rappellent Kaplan et Norton (2001) en se focalisant sur l'apprentissage stratégique. On pointera également les limites de cette théorie dues aux analogies mécaniques ou biologiques de cette théorie également relevées par Bouquin (2001).
Ainsi, cette approche systémique sera bien présente dans cette recherche, mais sous certains aspects propres à la théorie de la contingence qui emprunte certains éléments permettant d'étudier les interactions entre environnements aux niveaux interne et externe et les organisations.

Dans l'autre courant mobilisable, le néo-institutionnalisme, pour des raisons épistémologiques et institutionnelles ses principes seront rejetés dans cette recherche. En effet, une étude s'inscrivant dans le néo – institutionnalisme se doit d'être menée dans la durée, afin de présenter d'éventuelles évolutions dans les entreprises, ce qui n'est matériellement pas réalisable dans la présente étude qui cherche à connaître si certains facteurs externes ont joué un rôle dans l'adoption d'un outil de gestion : il faudrait réaliser un grand nombre d'études longitudinales afin de pouvoir s'inscrire dans ce courant et montrer des changements. Or, de par le nombre relativement réduit d'entreprises correspondant au profil recherché, la mobilisation de cette approche ne se révèlerait pas judicieuse.
Sur un autre plan, Hu *et al.* (2007) proposent une synthèse des critiques dont a fait l'objet cette approche. Au niveau de l'influence externe sur les changements et la stabilité organisationnels, cette théorie n'est pas satisfaisante. En effet, si l'on

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

considère que les forces externes exercent une telle influence sur les entreprises, elles devraient provoquer une certaine homogénéisation (cela peut s'appliquer aux systèmes de contrôle de gestion par exemple). On peut alors se demander pourquoi les entreprises présentent des caractéristiques si différentes.
Par ailleurs, le point de départ de cette théorie est le suivant : les phénomènes d'homogénéisation des pratiques de gestion se vérifient dans un même champ organisationnel ; or, tous les champs sont différents. Son point de départ est ainsi totalement différent des idées de la théorie de la contingence pour laquelle les entreprises diffèrent car il existe des contextes différents ; les entreprises ne rentrent pas dans les contraintes et l'approche ne permet pas d'expliquer pourquoi elles ne suivent pas toutes les mêmes voies. Le but du néo-institutionnalisme est d'essayer de repérer ce qui conduit les entreprises à converger vers des pratiques de gestion données. Or, ces idées datent de l'invention de cette théorie, remontant à la période 1977 – 1983, alors que de nombreux changements ont vu le jour dans les années 1980 – 1990, conduisant à d'autres thématiques comme le changement institutionnel et non l'homogénéisation prônée par ce courant.
En outre, assimiler le balanced scorecard à une institution paraît inadapté et la méthodologie positiviste qui est employée dans notre étude se retrouve en totale contradiction avec les principes sous-tendus par la théorie néo-institutionnelle dont les bases renvoient plutôt au constructivisme.

On retiendra que cette théorie ne peut être mobilisée pour des raisons d'ordres épistémologique, institutionnelles et que l'on ne dispose pas d'un horizon temporel suffisamment long pour suivre cette théorie.

C'est surtout afin d'expliquer certaines raisons de l'adoption du balanced scorecard que des éléments de cette théorie pourraient néanmoins entrer en jeu : en effet, dans certains cas de figure, la décision d'adopter un nouvel outil de gestion n'a pas pour origine tel ou tel contexte environnemental, mais plutôt une logique bien particulière de mimétisme par exemple. C'est dans ce contexte qui sort du cadre de la contingence que cette approche peut servir à expliquer certaines raisons de l'adoption d'un nouvel outil de gestion. On notera toutefois à ce propos les limites de la théorie néo-institutionnelle mises en évidence par Mizruchi et Fein (1999). En effet, selon ces derniers, il reste toujours très difficile de différencier influences mimétiques et normatives, les entreprises ne souhaitant pas indiquer ouvertement qu'elles ont copié la concurrence par exemple dans le cadre de l'introduction d'un nouvel outil de gestion.

On relèvera par ailleurs la proposition faite par Chenhall (2003) de combiner des éléments des théories alternatives en recherche sur les systèmes de contrôle de gestion avec les modèles fonctionnalistes traditionnels. Ainsi, même si les bases théoriques et philosophiques entre ces approches diffèrent, des études combinant des éléments de théories institutionnelles et de contingence ont permis d'élargir le cadre contingent de base. Selon Chenhall (2003), la théorie de la contingence peut intégrer des éléments d'autres approches, qu'ils soient d'ordre économique ou psychologique, afin de participer à l'élaboration du modèle de contingence traditionnel. Il est également possible de penser que l'intégration d'idées provenant d'autres théories alternatives permet de réaliser en quelque sorte un renouveau de la théorie de la contingence en élargissant son champ d'action. Cela participe

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

certainement à la grande popularité de cette approche théorique en contrôle de gestion.

Malgré l'apparition de nouveaux courants «concurrents », la théorie de la contingence est devenue et reste le thème dominant dans les recherches sur les systèmes de contrôle de gestion (Dent, 1990). Non seulement elle permet de mieux comprendre la variété de systèmes de contrôle de gestion utilisés en pratique dans les entreprises, ainsi que leurs adaptations, mais fournit également une aide à la sélection en contrôle de gestion (Fisher, 1998). Actuellement, selon Fisher, de nouvelles variables de contingence seraient à examiner, comme par exemple les variables utilisées dans l'étude de Hambrick et Lei[53] (1985), les relations inter – variables de contingence devraient être explorées davantage, et cela d'autant plus que les frontières des systèmes de contrôle sont de plus en plus floues. Enfin, les études y compris celles d'inspiration contingentes se sont principalement intéressées, en contrôle de gestion, à des systèmes de contrôle financier ; Fisher estimait en 1998 qu'il serait intéressant que les futures recherches s'intéressent à des caractéristiques de systèmes de contrôle non financiers tels le balanced scorecard de Kaplan et Norton.
Alors, est-ce vraiment justifié de réaliser une étude d'inspiration contingente ? Le développement proposé ci-dessous permettra de répondre à cette question à travers divers éléments statistiques et théoriques.

Comme l'indiquent Fisher ci-dessus, ou encore Reid et Smith (2000), de nos jours, la portée du cadre théorique de la contingence continue à se développer, mais les fondements de la théorie demeurent inchangés. Il est fréquemment repris par de nombreux chercheurs en contrôle de gestion notamment. Par exemple, des développements récents incluent l'impact sur les systèmes de contrôle de gestion des technologies de l'information (Xiao *et al.*, 1996), l'utilisation de ce cadre pour se focaliser sur le problème de la conception des systèmes de coûts (Brignall, 1997), ou encore les effets de la culture nationale ainsi que de la stratégie concurrentielle sur les systèmes de contrôle de gestion (Anderson et Lanen, 1999).

Après avoir présenté les grands principes de l'approche de la théorie de la contingence et de certains courants également mobilisables dans cette recherche, suite au schéma récapitulant le raisonnement contingent proposé par Bouquin (2004), se pose la question suivante : faut-il intégrer les acteurs en plus des facteurs environnementaux dans un cadre d'inspiration contingent ? La réponse serait oui, si l'on suit le raisonnement suivant :
Selon Bouquin (2001), « le système de contrôle organisationnel est constitué des dispositifs supposés permettre aux dirigeants d'une hiérarchie de maîtriser les décisions, actions, comportements, évènements qui conditionnent l'atteinte des

[53] Ces deux auteurs identifiaient une dizaine de variables de contingence dans leur étude : le stade du cycle de vie du produit, l'une des variables couramment retenue selon Hambrick et Lei ; l'utilisateur du secteur, le consommateur et l'industriel ; la différenciation du produit ; le changement technologique, autre variable de contingence également essentielle ; le taux de concentration dans un secteur d'activité, moins courant ; la fréquence d'achat, qui s'est révélée moins significative ; les importations industrielles ; l'instabilité des divisions ; l'instabilité de la demande ; et enfin l'importance du dollar pour les clients. Toutes ces variables identifiées par ces deux auteurs sont relativement peu exploitées en recherche en contrôle de gestion, pour la plupart, et influencent plus ou moins fortement la performance des entreprises selon Fisher (1998).

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

finalités qu'ils recherchent et les conséquences qu'entraînent ces décisions, actions comportements ou évènements » (Bouquin, 2001, *p137*).
Ainsi, le système de contrôle se justifie de quatre manières différentes :

- la nécessité d'assurer la convergence des buts des acteurs d'une organisation,
- la nécessité de contrôler les influences extérieures s'exerçant sur le personnel ou les individus,
- il n'y a pas de pérennisation d'une organisation dans la durée, si l'on n'y introduit pas délibérément un minimum d'ordre,
- le système de contrôle est essentiellement un moyen de coordination des actions.

De même, Bouquin définit le processus de façon générale en indiquant que c'est « un ensemble d'actions ou d'activités interdépendantes dans le temps et dans l'espace quant à leurs coûts ou leurs conséquences et débouchant sur un résultat commun identifiable » (Bouquin, 2001, *p30*).

Suite à cette définition, il indique que le processus de contrôle organisationnel couvre six grandes phases :

- phase 1 : le diagnostic du jeu.

Bouquin (2001) indiquait que dans cette phase, il fallait identifier non seulement les évènements internes et externes qui ont une influence ou un rôle à jouer dans l'atteinte des finalités, mais également les personnes qui jouent ces influences et rôles.
En outre, la nature de ces rôles, et de ces influences, de même que les déterminants des choix et comportements qu'on peut attendre de la part des personnes et leurs raisons d'être seront également à identifier.
Suite à cette analyse, il est donc nécessaire, selon Bouquin, de disposer d'une structure formelle, définissant les contenus des tâches confiées et les modes de coordination en vigueur, ainsi que d'un système de motivation, permettant d'inciter les personnes à agir, et des indicateurs permettant de vérifier que les actions ont été conformes aux objectifs définis.

Cette structure se rapproche assez fortement de ce que propose le balanced scorecard de Kaplan et Norton : en effet, un aspect de cet outil est d'encourager la prise en compte du système de récompenses en lien avec la performance, et il s'intéresse aux évènements internes et externes à l'entreprise.
De plus, selon Bouquin, on voit que le processus de contrôle renvoie aux personnes internes et externes de l'entreprise : il intègre donc les acteurs dans la notion de processus de contrôle, processus de contrôle qui se retrouve dans son schéma de la théorie contingente qui a été présenté en guise de synthèse récapitulant les grands traits actualisés de la théorie de la contingence.
Ces deux indications tendent à démontrer que la théorie de la contingence serait un bon choix pour étudier les raisons pouvant inciter les entreprises à introduire le balanced scorecard. En outre, elle pourrait également être mobilisée pour examiner le rôle de certains acteurs dans la mise en œuvre de cet outil (notamment du contrôleur de gestion).

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Les autres phases couvertes par le processus de contrôle ne sont pas directement impliquées dans cette problématique. Elles sont néanmoins les suivantes :

- phase 2 : la décomposition des finalités et l'allocation des ressources ;
- phase 3 : l'ajustement du système de motivation ;
- phase 4 : la vigilance dans l'action ;
- phase 5 : l'intervention corrective (où l'on doit pouvoir agir sur les personnes en charge de l'action, afin de corriger des erreurs éventuelles) ;
- phase 6 : la postévaluation.

Enfin, il est à noter que malgré les critiques dont elle a fait l'objet[54], cette théorie a largement contribué à faire évoluer et expliciter la réflexion sur le contrôle, sur les outils et sur le lien entre le contrôle et l'organisation au sein de laquelle un outil tel que le balanced scorecard est mis en place, ce qui en fait un choix tout naturel pour une étude en contrôle de gestion. Elle représente aujourd'hui un moyen utile pour expliquer les variations dans la structure organisationnelle, et plus particulièrement dans les systèmes de contrôle. Grâce à cette théorie, on parvient à mieux comprendre les nouvelles relations existant entre une entreprise et son contexte, ce qui suggère pour différents auteurs que ce cadre fournit une approche plus holistique pour aborder la question de la conception des systèmes de contrôle des entreprises (Gordon et Miller, 1976, Hayes, 1977, Waterhouse et Tiessen, 1978, *repris par Thomas, 1986*). D'ailleurs, l'intérêt à son égard est loin de faiblir si l'on en croit les résultats de l'étude de Bollecker et Azan, dont les grands traits théoriques ont servi d'introduction à cette section.

En effet, si leur recherche permet de montrer que plus de la moitié des citations théoriques retenues dans leur étude se concentre sur quinze théories externes au contrôle de gestion, la théorie de la contingence représente le cadre théorique le plus fréquemment cité (près de 17 % des études) et elle influence fortement les thématiques techniques et comportementales. Les autres théories qu'ils ont identifiées, que ce soit le néo-institutionnalisme, l'analyse stratégique, la théorie du contrôle organisationnel ou encore la théorie de la structuration ne représentent environ que 6 % des citations dans les articles retenus par cette étude dans le domaine du contrôle de gestion.

Au fil de ce développement, on a vu que la recherche en contrôle de gestion mobilise encore largement le cadre théorique externe emprunté à la sociologie et à la gestion qu'est la théorie de la contingence. Cette théorie, élaborée dans un contexte de relative stabilité mérite d'être réactualisée et de nouvelles pistes de recherche ont été formulées depuis son apparition, avec la mise en évidence de nouveaux facteurs de contingence. Par ailleurs, un réexamen de résultats obtenus en mobilisant cette théorie dans un contexte différent du contexte actuel de complexité environnementale permet de découvrir de nouvelles incidences de facteurs de contingence traditionnels (la taille, l'environnement par exemple) sur divers éléments de contrôle de gestion. Cela se retrouve également quand des auteurs comme A. Desreumaux (1993) propose de s'intéresser tout particulièrement à ce facteur si l'on

[54] On citera les problèmes conceptuels et méthodologiques mentionnés par Downey *et al*. (1975), Child (1972, 1977), Wood (1979), ou encore A. Desreumaux (1998).

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

considère « la turbulence technologique actuelle qui touche la plupart des secteurs d'activité » (A. Desreumaux, 1993, *p198*), ou Chapman (1997) qui propose de clarifier et préciser la recherche d'inspiration contingente opérée dans les années 1960 – 1970 ; en outre, il préconise que le cadre de la théorie de la contingence en contrôle de gestion se focalise sur l'incertitude comme concept central de recherche. C'est précisément vers cette facette de la théorie de la contingence proposée par Chapman que la recherche présentée dans ce travail sera menée ; elle s'intéressera plus précisément à l'étude de l'impact des niveaux de complexité sur le choix d'un outil de gestion tel que le balanced scorecard.

2. Un accent particulier mis sur le facteur de complexité.

Depuis les années 1960, une vision des entreprises en tant que systèmes ouverts a commencé à se répandre parmi les milieux scientifiques, où la notion de complexité est rapidement devenue un thème central. En effet, les organisations ne sont pas seulement des systèmes politiques : ce sont des systèmes ouverts qui interagissent par le biais d'échanges avec leur environnement et consistent en un ensemble d'éléments en interconnexion (Katz et Kahn (1966), Anderson (1999)).
À cette période, les théoriciens des organisations ont admis que les entreprises devaient s'adapter à leur environnement si elles souhaitaient rester rentables et ils se sont intéressés au concept d'incertitude (c'est le cas de Crozier, 1964, Thompson, 1967).

Avant de présenter plus en détail le facteur de complexité, il conviendra de mentionner ce qu'englobent les composantes environnementales pour une organisation donnée.

2.1. les composantes environnementales à la base de la complexité organisationnelle.

La définition et l'analyse du ou des environnements peuvent prendre en compte de nombreux paramètres et varier en fonction des auteurs. Si l'on reprend la définition donnée par Duncan (1972), l'environnement peut être considéré comme étant « la totalité des facteurs sociaux et physiques qui sont pris en compte directement dans le comportement de prise de décision des individus de l'organisation » (Duncan, 1972, *p314*). Cette définition fait apparaître un certain flou aux frontières de l'entreprise, des éléments faisant partie intégrante de cette dernière pouvant se trouver assimilés à l'environnement. Certes, si certains tels A. Desreumaux (1998) préfèrent parfois considérer que l'environnement doit être strictement envisagé comme étant l'univers externe dans lequel l'entreprise est intégrée[55], d'autres préfèrent clairement opérer une distinction entre environnements interne et externe à l'entreprise comme le réalise Duncan (1972). Derrière l'interprétation déterministe proposée par A. Desreumaux, se trouvent des acteurs qui construisent une représentation de l'environnement dans lequel évolue leur

[55] L'environnement « désigne l'ensemble des forces extérieures à l'organisation et qui sont hors de son contrôle » (A. Desreumaux, 1998, *p121*).

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

entreprise. À cet environnement externe, il convient d'y ajouter des facteurs internes tels que la structure organisationnelle, la technologie (de production par exemple), la stratégie choisie par l'entreprise, les acteurs de l'entreprise, ou même la culture organisationnelle ou les styles de gestion : tous ces facteurs entrent dans ce que l'on peut appeler l'« environnement interne » de l'entreprise et contribuent aussi à alimenter la complexité de l'environnement des entreprises. C'est d'ailleurs cette dernière représentation environnementale qui sera utilisée dans le reste de ce travail, afin de distinguer les éléments situés à l'intérieur de l'entreprise et avec lesquels cette dernière doit composer, des éléments extérieurs avec lesquels l'entreprise interagit. La notion d'environnement est ainsi considérée comme voisine de celle de contexte.

Selon Duncan (1972), un environnement interne « consiste à prendre en référence des facteurs sociaux et physiques pertinents inclus dans les frontières de l'organisation ou d'une unité décisionnelle spécifique qui sont pris en compte directement dans le comportement de prise de décision des individus dans ce système ».
Un environnement externe « consiste à prendre en référence les facteurs physiques et sociaux pertinents situés en dehors des frontières de l'organisation ou une unité décisionnelle spécifique qui sont pris directement en compte » (Duncan, 1972, *p314*).

Un exemple de caractéristiques environnementales d'entreprises industrielles est donné par Duncan (1972).
Ainsi, selon ce dernier, l'environnement interne inclut :

◊ une composante organisationnelle comprenant le personnel (qui inclut ses compétences, son niveau d'études, les compétences technologiques et managériales, l'implication individuelle des membres de l'entreprise et son engagement dans l'accomplissement des buts, les styles de comportements interpersonnels…)

◊ une composante organisationnelle fonctionnelle et les équipes de travail (ce sont les caractéristiques technologiques des unités organisationnelles, l'interdépendance des unités organisationnelles pour atteindre leurs buts, les conflits inter- ou intra- unité au niveau du fonctionnement organisationnel et des groupes de personnel), et

◊ une composante au niveau organisationnel (elle tient compte des buts et objectifs organisationnels, des processus intégratifs du personnel et des groupes pour maximiser l'atteinte des objectifs de l'entreprise et de la nature du service produit par cette dernière).

Sur le plan externe, il identifie des composantes clients, fournisseurs, concurrents, sociopolitiques, et technologiques.

Cependant, dans la littérature, on ne trouve pas une unanimité pour mesurer les différents paramètres des environnements des entreprises. Ainsi, figurent des approches théoriques essayant de comprendre l'effet de l'environnement sur les entreprises qui s'intéressent à l'incertitude des tâches et décisions[56], aux conditions environnementales et à l'incertitude perçue[57], à l'environnement comme source des ressources[58], à l'origine de variations dans les formes organisationnelles[59] (Sharfman

[56] On citera Lawrence et Lorsch (1967), Duncan (1972), Leblebici et Salancik (1981).
[57] C'est le cas de Duncan (1972), Tosi *et al*. (1973), Downey *et al*. (1975).
[58] Chez Thompson (1967), Yuchtman et Seashore (1967), Pfeffer et Salancik (1978).
[59] Dans les études de Tung (1979), Aldrich (1979), ou Dess et Beard (1984).

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

et Dean, 1991), ou d'autres, encore, qui se focalisent sur les niveaux de complexités en imaginant les formes organisationnelles s'y raccordant[60].

S'intéresser à l'environnement des entreprises revient souvent à examiner trois caractéristiques essentielles comme l'indiquent Sharfman et Dean (1991) dans leur essai de synthèse afin de spécifier des attributs appropriés pour analyser ce paramètre environnemental.
Ainsi, ils mettent en évidence

- l'analyse du degré de complexité (environnement simple ou complexe) ;
- l'examen du degré de stabilité (environnement stable ou instable) ;
- le niveau de disponibilité des ressources (environnement hostile ou bien-veillant).

À partir de ces trois catégories, on retrouve un attribut environnemental qui a toujours été privilégié par les théoriciens des organisations : il s'agit du degré d'incertitude environnementale. Cette vaste notion peut être le résultat d'un manque de maîtrise des différents paramètres à prendre en compte pour opérer un choix décisionnel, ou l'impossibilité de prévoir les conséquences d'une décision donnée, ou encore l'incapacité à anticiper la résultante des effets des facteurs environnementaux sur la décision choisie (A. Desreumaux, 1998).
Par ailleurs, on notera que les conceptions de l'environnement, bien que distinguées ici, sont souvent imbriquées, ce qui induit une certaine confusion. D'ailleurs, à cet égard, la littérature emploie différentes appellations pour caractériser des situations difficiles : ainsi, un environnement sera d'autant plus incertain qu'il est complexe, instable et hostile. On se trouve dans une situation d'incertitude, car on note :

◊ un manque d'informations sur les facteurs associés à une décision donnée,
◊ une absence de connaissances sur les résultats possibles d'une action,
◊ l'impossibilité d'associer les probabilités quant à l'effet de tel ou tel facteur environnemental sur une action : on ne peut dire que telle solution sera meilleure qu'une autre, ou que tel comportement d'acteur sera meilleur qu'un autre.

Ainsi, on distingue différents types de situations difficilement gérables dans la littérature : on parle de turbulence, d'incertitude, de complexité ou même de dynamisme, et ces termes sont souvent utilisés de façon impropre, ce qui induit un certain flou autour de ces situations.

Néanmoins, dans la littérature, des essais de caractérisation plus fine des contextes environnementaux existent, et l'un des plus célèbres est certainement celui proposé par Duncan (1972).

2.2. du facteur incertitude au facteur complexité.

Le facteur incertitude environnementale reste central dans bon nombre de recherches contemporaines sur les systèmes de contrôle[61]. Par exemple, c'est ce paramètre qui retient l'attention pour expliquer l'utilisation importante de

[60] C'est le cas de Løwendahl et Revang par exemple (1998 et 2004).
[61] C'est d'ailleurs la variable environnementale la plus explicative des systèmes de contrôle, selon Chapman (1997), ou Fisher (1998).

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

l'information sur les clients par l'entreprise (Davila, 2000), ou pour analyser les niveaux de recours aux mesures de performance non financières par ce qu'appellent Miles et Snow des Prospecteurs et des Défenseurs (Dubé et Gosselin, 2002).
Dans ce contexte, les systèmes de contrôle de gestion ne peuvent plus être utilisés comme instruments de mise en œuvre d'objectifs stables. Ces systèmes de contrôle de gestion doivent devenir des outils d'analyse et de simulation permettant d'anticiper et/ou d'exploiter les modifications de l'environnement en facilitant notamment l'expression des compétences locales et la mise en œuvre de stratégies adaptées (Gervais et Thenet (1998), et Gervais (2000)). Cette évolution rejoint précisément l'un des objectifs du balanced scorecard.

Le but de ce développement sera ainsi de mettre en évidence les caractérisations des situations de complexité, et ainsi de définir plus finement l'incertitude.

Si de nombreux auteurs préfèrent utiliser la notion d'incertitude environnementale, beaucoup plus globale que celle de complexité, il paraît judicieux de s'intéresser à la notion de complexité pour caractériser plus finement l'incertitude environnementale. Ainsi, l'analyse de Duncan (1972) qui distingue des degrés de stabilité et de complexité des situations qui auront une influence plus ou moins importante sur le niveau d'incertitude perçu.

Caractérisations de l'environnement	Statique	Dynamique
Simple	① **Faible incertitude perçue :** ◊ petit nombre de facteurs et composantes environnementaux ; ◊ facteurs et composantes similaires dans une certaine mesure et ne changeant pas.	③ **Incertitude perçue modérément forte :** ◊ petit nombre de facteurs et composantes de l'environnement ; ◊ facteurs et composantes environnementaux similaires dans une certaine mesure, mais changeant continuellement.
Complexe	② **Incertitude perçue modérément faible :** ◊ grand nombre de facteurs et composantes environnementaux ; ◊ facteurs et composantes très variés, mais restant généralement fixés.	④ **Forte incertitude perçue :** ◊ grand nombre de facteurs et composantes environnementaux ; ◊ facteurs et composantes environnementaux très diversifiés et en continuel changement.

L'analyse de l'environnement (d'après Duncan, 1972).

À partir de cette analyse de Duncan, certains auteurs tels Mintzberg (1979) ont essayé de procéder à un classement théorique des types d'organisation en fonction des contextes environnementaux proposés par Duncan.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Caractérisations de l'environnement	Statique	Dynamique
Simple	Organisation centralisée bureaucratique	Organisation centralisée organique
Complexe	Organisation décentralisée bureaucratique	Organisation décentralisée organique

Types d'environnements et formes organisationnelles (d'après Mintzberg, 1982)

Comme l'indique A. Desreumaux (1998), l'intérêt du tableau de Duncan (1972) est de réaliser une « présentation en quelque sorte instantanée qui présente l'avantage de pouvoir s'appliquer à divers niveaux d'analyse : une composante de l'organisation, telle qu'un département ou un groupe de travail, ou l'organisation elle-même » (A. Desreumaux, 1998, *p116*). Cette décomposition permet en outre de montrer distinctement que les niveaux de stabilité et de complexité jouent des rôles divers sur l'incertitude perçue ou sur les formes d'organisation tel que rapporté par Mintzberg en reprenant le découpage de Duncan.

Outre ces présentations et décompositions, il convient également de citer d'autres définitions permettant de caractériser l'environnement dans lequel évoluent les entreprises. Trois niveaux de définition sont observables dans la littérature : la complexité et le dynamisme (et parfois même la variabilité), l'incertitude, et la turbulence, cette dernière étant généralement considérée comme le plus large.

Dans l'environnement d'activité traditionnel, la complexité est, d'une manière générale, définie comme étant une multiplication et une variété de facteurs et de problèmes dans cet environnement (Duncan, 1972 ; Miller et Friesen, 1983 ; Smart et Vertinsky, 1984 ; Tan et Litschert, 1994).
Hage et Aiken (1970) indiquent que la complexité est fréquemment considérée comme étant la caractéristique majeure des organisations modernes, et qu'elle est un déterminant important des autres caractéristiques structurelles. La complexité des relations et des activités peut trouver son origine à la fois dans un haut degré de différenciation des rôles et fonctions, et dans l'application de hauts niveaux d'expertise du travail accompli. La complexité, au niveau organisationnel, entraîne généralement des problèmes administratifs de coordination et de contrôle.
Par ailleurs, Hall (1972), a montré que la complexité est un facteur très important pour comprendre la structure des organisations, ce qui a d'ailleurs été confirmé par Child (1973) ou Kukalis (1991), qui expose que les organisations adoptent généralement des systèmes de planification plus flexibles quand le niveau de complexité environnementale croît.

Ordinairement, en théorie des organisations, la complexité est considérée comme « variable de structure qui caractérise à la fois les organisations et leurs environnements » (Anderson, 1999, *p216*). Ainsi, s'intéresser à la complexité, c'est examiner les environnements interne et externe des entreprises.
Enfin, à la suite de sa compilation, Aragón-Correa (2003) propose que plus un manager doit faire face à un grand nombre de facteurs dans l'environnement d'activités traditionnel, et plus ces éléments sont opposés, plus celui-ci est complexe.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Il est alors difficile de déterminer les facteurs stratégiques fondamentaux pour garantir le succès dans un secteur complexe.

Parallèlement à ce concept de complexité, on retrouve dans la littérature la notion de dynamisme environnemental qui lui est voisin : tandis que la complexité environnementale correspondrait plutôt au nombre d'unités avec lesquelles une interaction est nécessaire et au niveau de la connaissance des caractéristiques précises des clients, produits et autres données externes (Aldrich, 1979), le dynamisme concerne le niveau de changements dans l'environnement. En d'autres termes, quand les changements environnementaux sont trop fréquents, les managers ne peuvent avoir une vue suffisamment fiable des évènements futurs, et toute prévision est alors impossible. La complexité utilise le nombre d'éléments en tant que variable descriptive, tandis que le dynamisme utilise le taux de changement des éléments en tant que variable descriptive. Ces concepts sont similaires, puisqu'ils servent à qualifier des situations environnementales, mais de nombreux auteurs les considèrent comme distincts[62] et certains spécifient même à travers des matrices ces deux concepts (Gibbs, 1994).

On notera que des auteurs tels Damanpour et Gopalakrishnan (1998) ont utilisé cette notion de dynamisme qu'ils ont adaptée à leur recherche sur l'adoption des innovations en distinguant entre degré de stabilité environnementale et degré de prévision de l'environnement. Stabilité et prévision font partie intégrante du dynamisme et permettent de caractériser plus finement les situations de dynamisme de l'environnement. Ainsi, en croisant ces deux paramètres, ces auteurs sont parvenus à caractériser la façon dont sont adoptées les innovations, le type d'innovation visé, sa source, ainsi que la forme organisationnelle attendue en fonction de chaque situation. Il s'agit là d'une caractérisation plus fine de l'impact de l'environnement sur le comportement des entreprises vis-à-vis des innovations. On notera cependant que cette matrice s'intéresse exclusivement à l'environnement externe et qu'elle ne cible que le changement organisationnel par le biais du dynamisme. On ne se focalise pas spécifiquement sur les niveaux de complexité et l'environnement interne est totalement exclu comme par exemple des données sur la taille ou la technologie organisationnelle.

À un niveau un peu plus large, vient le concept d'incertitude explicité par Duncan qui indique dans sa recherche que le degré de variabilité des environnements contribue plus largement à l'incertitude selon les responsables décisionnels que ne le fait le degré de complexité (Child, 1975). Outre le modèle de Duncan pour caractériser l'incertitude environnementale, il est possible de citer la classification plus récente de l'incertitude de Milliken (1987) selon trois archétypes, distinguant plus clairement environnements interne et externe :

◊ l'état d'incertitude environnementale apparaît quand les managers perçoivent leur environnement général d'activité ou l'un de ses composants comme étant imprévisible ;

◊ une incertitude organisationnelle survient quand les managers ont des difficultés à comprendre et à prévoir l'impact que des changements dans leur environnement général d'activité auront sur leurs organisations ; et

[62] On peut citer par exemple Thompson (1967), Perrow (1970), Jurkovich (1974), Mintzberg (1979) dont la matrice est représentée dans ce développement.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

◊ l'incertitude dans la réponse décisionnelle apparaît quand les managers perçoivent une incapacité ou un risque pour prévoir les conséquences des décisions individuelles.

Enfin, à un niveau encore plus large se trouve le concept de turbulence.
Glazer *et al.* (1993) ont proposé une définition de ce dernier, en s'appuyant sur plusieurs auteurs : la turbulence concerne des marchés dans lesquels des changements rapides, continuels et simultanés, dans l'état des variables environnementales clefs sont la norme. Décrits de nombreuses façons, dépendant du contexte, tel que le contexte post-industriel caractérisé par un accroissement de complexité, turbulence et connaissances (Bell, 1973 ; Huber, 1984), très réactifs (Eisenhardt, 1989), ou instables (Fredrickson et Terrence (1984)), ces marchés sont souvent associés à des produits de haute technologie (Weiß et Heide (1993)), ou des situations dans lesquelles la technologie de l'information joue un rôle important et on parle même de « révolution des connaissances » (Glazer, 1991).
Ils aboutissent alors à cette définition plus précise de la turbulence : il s'agit d'un marché qui se caractérise par (1) « des changements importants entre des périodes données (en magnitude et/ou en direction) dans les 'niveaux' ou les valeurs des variables environnementales clefs et (2) une très forte incertitude et impossibilité de prévoir les valeurs futures de ces variables » (Glazer *et al.*, 1993, *p510*).
On voit donc ici que le concept de turbulence englobe le concept d'incertitude et qu'il est beaucoup plus général que celui-ci, même si certains, tel Touchais (2001) estiment que cette appellation ne recouvre pas la notion d'incertitude.

Bien sûr, ce développement ne prétend pas faire un tour d'horizon complet de l'ensemble des définitions proposées dans la littérature pour caractériser les différents types organisationnels. Afin de citer les typologies les plus connues, il aurait également fallu s'intéresser par exemple à celle d'Emery et Trist (1965) où les concepts d'environnements turbulents, instables, structurés, aléatoires sont exposés ou mentionner la synthèse des conceptualisations environnementales retrouvées dans la littérature réalisée par Sharfman et Dean (1991)[63].

Outre ces facteurs représentant des caractéristiques environnementales, il est également nécessaire de s'intéresser aux facteurs et acteurs de l'environnement qui sont responsables des situations de complexité auxquelles doivent faire face les entreprises. En effet, si la plupart des caractérisations environnementales proposées ci-dessus ne s'intéressent pas aux acteurs et peuvent sembler bien abstraites, le rôle de ces derniers, en particulier leurs interactions et la façon dont ils analysent leur environnement sont des paramètres à ne pas négliger pour comprendre toute la complexité d'une situation. C'est ce qu'A. Desreumaux (1998) décompose en trois sous-systèmes : culturel (regroupant croyances, attitudes et valeurs de la société), politique (décideurs publics et acteurs qui cherchent à peser sur les décisions) et économique (la structure du marché qui influence le degré de discrétion managériale dont disposent les gestionnaires) (A. Desreumaux, 1998, *p121*).

L'ensemble des définitions des situations mises en évidence par les différents auteurs présentés au cours de ce développement permettent de différencier des

[63] C'est ainsi qu'ils relèvent les appellations de complexité, routine, diversité, concentration, hétérogénéité pour qualifier la complexité, et l'instabilité, le dynamisme, la variabilité, la stabilité, ou la turbulence pour qualifier les dynamisme et stabilité dans les publications qu'ils passent en revue.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

situations selon leurs degrés de complexité ou d'incertitude dans des environnements traditionnels. L'intégration du rôle des acteurs, qu'ils jouent un rôle à l'intérieur ou hors des frontières de l'entreprise peut contribuer à préciser les causes de ces niveaux d'incertitude auxquels sont confrontées les entreprises. Néanmoins, la plupart des caractérisations reprises ici sont généralement assez anciennes et peu intègrent les évolutions récentes que l'on constate de nos jours dans les entreprises. Sur le même principe que la matrice de Damanpour et Gopalakrishnan (1998), deux auteurs ont proposé récemment un reclassement des situations de complexité environnementale en fonction de leur origine (interne et/ou externe) : il s'agit de Løwendahl et Revang dont la spécification des environnements va maintenant être reprise et détaillée. À travers cette dernière, c'est une caractérisation plus précise des situations qui sera à notre disposition, afin de mieux les évaluer. En effet, incertitude et complexité peuvent avoir des sources et des manifestations diverses, appelant des réponses différenciées, d'où la nécessité de pouvoir cibler des niveaux d'un seul paramètre relativement précis : la complexité.

§3. Un cadre d'analyse de la complexité : la proposition de Løwendahl et Revang.

1. Les raisons du choix de ce cadre d'analyse.

À l'approche du XXI-ème siècle, l'environnement des entreprises a évolué. En effet, des changements importants ont vu le jour dans les domaines d'activité des entreprises comme leurs technologies de production par exemple, ainsi que dans le contexte économique global. Les entreprises doivent ainsi faire face à un nouvel environnement d'affaires qui a été décrit par nombre d'auteurs. C'est ainsi que Prahalad et Hamel parleront en 1994 d'une « révolution industrielle silencieuse », ou que D'Aveni décrira ce nouveau contexte comme « hyper – concurrentiel » la même année.
Ce nouvel environnement concurrentiel rencontré par les entreprises depuis plus de deux décennies figure de manière régulière dans la littérature : D'Aveni (1994) évoque des environnements hyperconcurrentiels, Bettis et Hitt (1995) parlent de nouveau paysage concurrentiel, Løwendahl et Revang (1998) qualifient cette période de société postindustrielle et Hitt *et al.* (2000) utilisent le terme de 'nouvelles frontières' pour ne citer que les appellations les plus fréquemment employées.
Sans s'appesantir sur les évolutions constatées dès les années 1980, notons que la relative stabilité ayant servi de base à l'élaboration des principes sur lesquels reposent des disciplines telles que le contrôle de gestion est à présent révolue.

Le but de ce développement introductif est ainsi de présenter les raisons de ces changements ayant conduit à cet accroissement de complexité ainsi que les raisons du choix de la proposition de Løwendahl et Revang pour caractériser cette complexité.

Il convient tout d'abord de présenter les transformations survenues dans le contexte environnemental des entreprises depuis plus d'une vingtaine d'années. On assiste en effet à des changements structuraux et des dérégulations dont l'origine est à chercher au niveau de facteurs technologiques, des nouvelles attentes des clients,

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

de moyens surdimensionnés, d'activités d'acquisitions/fusions en augmentation, d'une nécessité de prendre en compte des indicateurs environnementaux, d'un protectionnisme moindre, d'un manque de cohérence technologique, de l'émergence de barrières au commerce ou encore d'une concurrence globale. On remarquera également des évolutions notables dans les secteurs des technologies de l'information qui ont conduit à accroître de façon notable la vitesse de transmission des idées et informations par rapport à celle existant il y a encore à peine dix ans. Ces éléments mentionnés par Prahalad et Hamel (1994) et Mottner et Johnson (2000) sont à l'origine des évolutions qui ont touché la plupart des secteurs d'activité depuis plus de vingt ans et appellent des réponses adaptées à ces changements, afin de pouvoir continuer à prendre des décisions opérationnelles judicieuses. Les différentes combinaisons de ces facteurs aboutissent à des situations plus ou moins complexes rencontrées par les entreprises, une même activité n'étant pas forcément confrontée à l'ensemble de ces facteurs simultanément.

On voit ainsi que l'environnement exerce une influence sur la performance organisationnelle et que les entreprises doivent être capables d'apporter des réponses à ces changements et/ou de les anticiper.
Ces changements sont en partie dus aux évolutions technologiques auxquelles les entreprises doivent faire face : en effet, des technologies de l'âge de l'information impliquent des modifications au niveau de l'*organizing* et du *strategizing*, éléments qui auront leur importance dans le modèle choisi et présenté dans ce paragraphe.

Divers auteurs ont essayé de proposer des matrices permettant d'identifier des situations de complexité plus ou moins élevées auxquelles sont confrontées les entreprises, afin de pouvoir examiner leur réponse ou leur influence. C'est par exemple le cas de la matrice proposée par Damanpour et Gopalakrishnan (1998) croisant les situations de stabilité environnementale (environnement stable ou instable) et la prédictibilité de l'environnement (prévisible ou imprévisible).
Cette matrice, certes intéressante, reste cependant trop réductrice, car elle n'aborde qu'un aspect du contexte de l'entreprise. Par ailleurs, des paramètres tels que l'incertitude et la complexité que l'on retrouve dans la matrice de Duncan restent assez flous, souvent utilisés de façon générique, ou encore employés d'une manière peu précise.

Deux auteurs présentent en 1998 une analyse complémentaire des défis à relever pour la gestion stratégique à partir de ce qu'ils nomment société « post-industrielle » : il s'agit de B. Løwendahl et Ø. Revang. Bien que se focalisant sur le fait que l'entreprise doive faire face à des clients ayant des besoins toujours plus précis et personnalisés, et à des employés ayant davantage d'influence et de connaissances, toujours mieux préparés afin de remettre en question les organisations hiérarchiques traditionnellement établies depuis de longue date, ces auteurs visualisent l'entreprise professionnelle de service comme étant l'archétype de complexités élevées aux niveaux interne et externe.
Pour Løwendahl et Revang, dans une société post-industrielle, quand la focalisation de la production se déplace vers une personnalisation plus marquée des produits, plus de services et que l'on accorde davantage d'importance aux premières étapes de la chaîne de valeur, les individus de chaque niveau de l'entreprise deviennent pertinents en tant qu'agents stratégiques. C'est un changement par rapport à la période précédente, car de nombreuses entreprises doivent maintenant faire face aux

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

pressions d'efficacité et d'efficience, et elles se retrouvent confrontées à de la double complexité.

Le cadre proposé par Løwendahl et Revang constitue l'un des rares essais permettant d'affiner le diagnostic des situations actuellement rencontrées par les entreprises et que ces auteurs nomment « post-modernisme ». Qu'entendent ces auteurs quand ils évoquent un contexte post-moderne ? En quoi consiste la matrice de Løwendahl et Revang ? Quels éléments composent les cases de leur matrice permettant de mieux différencier les contextes de complexité ? Ces questions trouveront leurs réponses dans le prochain développement qui se composera de deux parties, la première situant cette matrice dans le contexte proposé par ces auteurs, la seconde examinant en détail les différentes cases de la matrice qui sera par la suite exploitée dans le reste de cette recherche.

2. La complexité environnementale selon Løwendahl et Revang.

2.1. un contexte qualifié de « post-moderne ».

Les différentes situations de complexité examinées par Løwendahl et Revang l'ont été dans le cadre du post-modernisme. Ce courant englobe un certain nombre d'idées variées et il est fréquemment repris par des philosophes ou des économistes par exemple, avec des interprétations différentes dans chaque cas.
Ce concept est également utilisé pour décrire une époque ou un âge étroitement lié au post industrialisme, c'est-à-dire la période qui succède à l'industrialisme (Bell, 1973). Le terme post-moderne est souvent employé pour évoquer des changements de la société dans son ensemble, tels que la culture, la philosophie, et la façon dont les sociétés industrielles organisent leurs procédés de production (Crook *et al.*, 1992). Le post industrialisme peut alors être vu à la fois comme conséquence d'une société post-moderne et comme force d'entraînement enracinée au niveau de l'organisation. Dans l'article de Løwendahl et Revang (1998), le concept post-moderne est ainsi employé pour caractériser les contextes contemporains des entreprises marquées par une tendance à un accroissement de la complexité. Celui-ci serait la résultante des nouvelles exigences de la part des clients : ceux-ci deviendraient de plus en plus versatiles, changeraient très souvent de fournisseurs et seraient beaucoup plus pointilleux quant à la qualité, ou aux caractéristiques des produits. Cela se retrouve également au niveau des acteurs des entreprises, le personnel requis nécessitant davantage de qualifications, ce qui le rendrait plus exigeant.

Avant de détailler la matrice de Løwendahl et Revang proposant différents niveaux de complexité dans un contexte post-moderne, la place du post-modernisme par rapport au modernisme, courant qui le précède chronologiquement mérite d'être évoquée assez brièvement, afin de distinguer sommairement les changements qui ont abouti à un tel accroissement de complexité environnementale.

Selon des auteurs tels que Clegg (1992), Jackson et Carter (1992), et Løwendahl et Revang (1998), ayant examiné le modernisme, le management était le stéréotype de la discipline moderne. Développé au début des années 1920, dans le cadre de la politique de production de masse, le management moderne s'est appuyé sur le

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

processus de travail inventé par Ford, aux USA. Il s'agissait alors d'un travail intensif, mécanisé, caractérisé par une forte division des tâches.
Cependant, à partir des années 1970, ce modèle a commencé à s'essouffler. Les conditions dont il bénéficiait à son origine se sont alors transformées en limites pour son développement futur. Le modèle a quand même survécu, mais sous une forme stagnante, marqué par une crise de 'stagflation' prolongée qui a contribué à sa fin. La productivité organisationnelle commença à diminuer car il ne restait plus qu'un nombre restreint de marchés à conquérir, et, dans le même temps, les travailleurs sont devenus plus exigeants.

Les réponses organisationnelles à ces changements de contextes devinrent évidentes dans les années 1980. C'est du Japon qu'est partie la vague post-moderne de management et d'organisation, selon beaucoup d'observateurs.
L'organisation postmoderne est en rupture totale avec l'organisation moderne. Le concept de *dédifférenciation* est la norme. Le post-modernisme correspond à une organisation moins différenciée, plus organique, que les organisations dominées par les conceptions bureaucratiques de la modernité.
Un certain nombre de grandes différences peuvent être identifiées, comme présenté ci-dessous dans la synthèse proposée par Clegg.

Critères	Organisations	
	Modernes	Post-modernes
Modes d'organisations	rigides	flexibles
Focalisation	sur l'unité opérationnelle stratégique, et sur des produits finis spécifiques	sur la gestion des compétences clefs de la force de travail
Styles de consommation	de masse	de niches
Style de technologie	déterminisme technologique	choix technologiques, rendus possibles par un équipement électronique non dédié
Organisation et travail	employés très différenciés, démarqués et ne nécessitant pas de hautes qualifications	employés fortement adaptés au contexte, multi – qualifiés.

D'après Clegg, 1992.

D'autres différences sont également identifiables, comme la disparition progressive des frontières entre des unités opérationnelles distinctes, le fait que des organisations post-modernes partagent plus facilement une technologie générique. Il est cependant impossible de passer en revue de manière détaillée le post-modernisme, étant donné que ce sujet est extrêmement vaste, et que de très nombreuses caractéristiques le concernant ont été mises en évidence par une littérature abondante.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Ce développement introductif aura permis de présenter les évolutions de contexte relevées par Løwendahl et Revang afin de justifier le besoin d'actualisation des modèles d'analyse de la complexité à laquelle les entreprises sont confrontées depuis quelques années. Ainsi, à travers leur matrice, ce n'est plus la complexité, l'incertitude ou encore l'instabilité prises de manière globale qui sont considérées, mais la complexité distinguée entre l'environnement interne et l'environnement externe à l'entreprise, leur combinaison aboutissant à quatre situations distinctes que l'on va maintenant présenter en détail. En effet, pour Løwendahl et Revang, le trait marquant du contexte dans lequel se trouvent actuellement les entreprises de façon générale est l'accentuation de la complexité, tant de l'environnement (externe) que de l'organisation elle-même (la complexité interne).

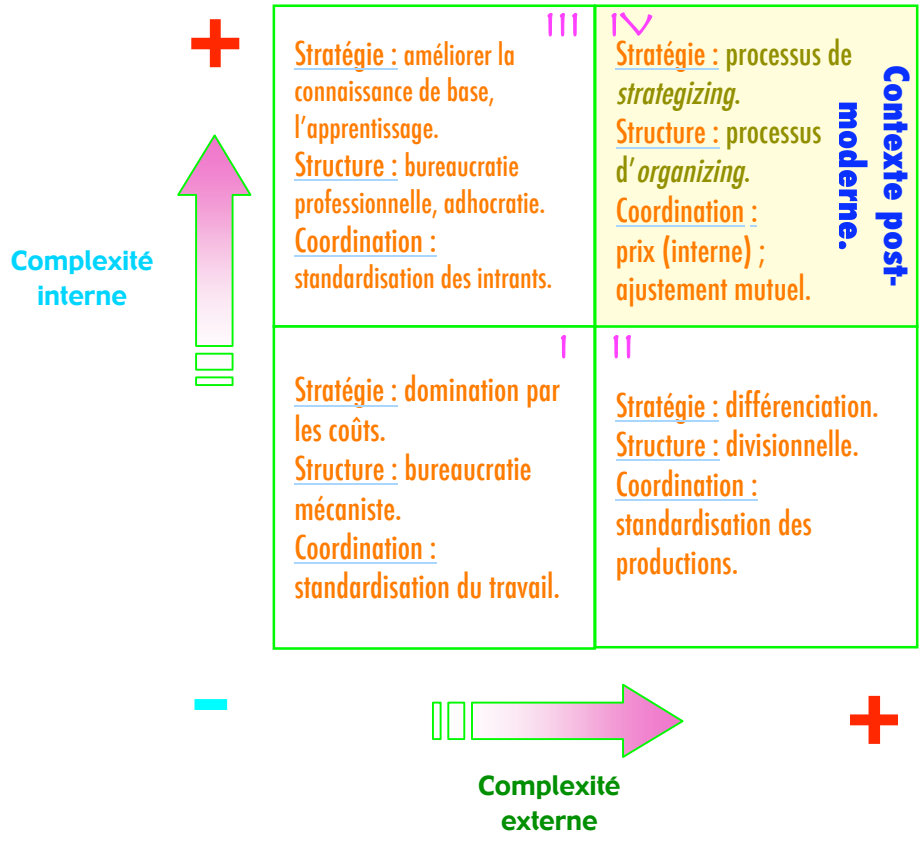
© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

2.2. détail du cadre proposé par Løwendahl et Revang.

Le concours des facteurs économiques, technologiques, informationnels et de pilotage politique est à l'origine de l'apparition de nouvelles stratégies, structures et modes de coordination tels que définis par Løwendahl et Revang (1998, 2004). Ces évolutions en grande partie issues des accroissements de complexité ont été décomposées par ces deux auteurs dans leur matrice présentée ci-dessous.
On constatera par exemple des évolutions dans les structures organisationnelles, des changements dans les processus ou encore des transformations dans les frontières de l'entreprise. Cela justifie de s'intéresser à l'étude des niveaux de complexité interne et externe.

En considérant deux niveaux, faible ou élevé, de ces deux formes de complexité (interne et externe), Løwendahl et Revang inventorient quatre types de situations auxquels ils associent des stratégies et des formes d'organisation appropriées comme le montre ce schéma tiré de leurs articles (1998 et 2004).



À partir de cette matrice, on distingue quatre grandes situations dans lesquelles peuvent se trouver les entreprises en fonction des niveaux de complexités auxquelles elles se trouvent confrontées. Examinons à présent ces différentes situations en détail en reprenant les grandes lignes des indications de Løwendahl et Revang.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

2.2.1. examen du contexte de basse complexité pour des entreprises en relative stabilité.

Il s'agit d'une situation à laquelle Løwendahl et Revang associent des formes d'organisation bureaucratiques traditionnelles et des manœuvres stratégiques exploitant essentiellement une logique de maximisation d'efficience, comme dans le cas de la domination par les coûts.

Non seulement les investissements financiers des entreprises confrontées à de faibles niveaux de complexités interne et externe sont élevés, mais ils requièrent également un niveau minimum d'efficience. Les produits principaux et la cible de marchés ne sont pas modifiés sur une nuit. En définitive, plus la demande est indécise et imprévisible, plus les relations bien établies sur le long terme deviennent importantes avec les clients exigeants mais aussi avec les autres partenaires incluant les fournisseurs.
Les relations à plus long terme peuvent fournir une quasi stabilité même à des niveaux où la cohérence en terme de choix de domaine est difficile à atteindre.

Ce contexte, fréquent il y a encore deux ou trois décennies tend à devenir exceptionnel et les entreprises sont de plus, souvent confrontées à des situations de complexité bien plus importantes, qu'elle soit interne et/ou externe, comme l'indiquent les trois autres cases de la matrice de Løwendahl et Revang.

2.2.2. une situation de complexité élevée due exclusivement aux pressions externes.

La menace externe qui pèse sur l'organisation est celle de l'incertitude, concept voisin de celui de complexité[64]. Traditionnellement, l'incertitude a été considérée comme provenant du dynamisme ou de l'instabilité des environnements. Mais, dans les situations où la technologie et les connaissances changent rapidement, au point de transformer les secteurs industriels eux-mêmes, les environnements sont non seulement dynamiques, mais également complexes. Il devient difficile, pour les managers, d'avoir une idée claire de ce qu'il se passe sur les plans commercial, concurrentiel, technologique.

Les pressions externes sont issues d'un accroissement des pressions concurrentielles forçant les entreprises à se focaliser sur leurs « compétences clef », redessinant leurs frontières autour de ce qui constitue ou soutient leurs vrais avantages concurrentiels. Les marchés sont plus que jamais ouverts, et de plus en plus d'acteurs peuvent y accéder. Non seulement la concurrence dispose d' « armes affûtées », mais cette dernière n'est plus la seule à entraîner une perte de clients car la technologie employée modifie le mode de travail et perturbe la clientèle. Dans un environnement hyper compétitif, les sphères d'activité des entreprises se restreignent : les entreprises recourent à l'externalisation ou à des alliances, ce qui entraîne un déplacement de leurs frontières (Pettigrew *et al.* et Corfmat *et al.* (2000)).

Ce sont les relations avec les clients qui conditionnent le plus la dimension externe. Il peut y avoir d'autres liens à privilégier, comme par exemple les relations

[64] Voir l'explication des différences entre les dénominations à l'intérieur de cette même section, p184.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

avec les fournisseurs. L'ensemble de la gestion des relations de la firme vers l'environnement externe implique la direction, les concurrents, les relations publiques, etc…. Pour une entreprise, l'un des plus importants pilotes de complexité est la proposition d'activités créatrices de valeur qui ne peut pas être pré – planifiée (Løwendahl et Revang, 2004).
En effet, comment prévoir efficacement les évolutions à venir et avant la concurrence, quand l'environnement traditionnel, encore parfaitement maîtrisé il y a peu, est constamment reconfiguré à travers des opportunités de partenariats ou encore la vitesse de réaction ? Pour être meneur sur un marché, il s'agit de pouvoir réagir plus rapidement que les concurrents, et non de disposer d'employés plus compétents ou encore de se caractériser par une taille plus grande (Corfmat *et al.*, 2000). Un autre exemple de l'accroissement de complexité externe peut trouver son origine dans la mondialisation comme le soulignent également Corfmat *et al.*. En effet, en décidant par exemple de sous-traiter à l'étranger toute ou partie de la production, une entreprise devient dépendante des aléas rencontrés par ces pays, ce qui entraîne un risque certain pour les entreprises engagées dans cette voie.

En raison de l'accroissement de complexité externe constatée dans certains contextes, les entreprises se retrouvent sans vision ni plan d'ensemble. Les réponses tendent alors à devenir locales ou spécifiques et dépendantes de personnels compétents interagissant avec les clients. De ce fait, les pressions environnementales peuvent conduire à l'accentuation de la complexité interne.

2.2.3. examen de la situation de forte complexité issue exclusivement de pressions internes.

Le niveau de complexité interne d'une organisation trouve sa source dans les connaissances qu'elle mobilise : celles qui sont détenues par les personnels, celles qui sont intégrées à sa technologie productive et à sa machinerie administrative. La complexité d'une organisation augmente ainsi avec le nombre de types de connaissances utilisées par les personnels et leur degré de sophistication.

Cette complexité interne a imposé des changements de structures et des changements de processus. Au niveau des changement structurels, Pettigrew *et al.* (2000) parlent de double pression pour caractériser l'évolution des structures hiérarchiques traditionnelles due au nouvel environnement compétitif. Non seulement ils constatent que les trop nombreux niveaux hiérarchiques des cadres moyens sont devenus trop coûteux, mais ces niveaux contribuent à entraver les flux d'information ainsi que la capacité de réaction des entreprises, pourtant indispensable afin de garantir flexibilité et innovation. Ces entreprises ont ainsi dû réagir en supprimant ces coûteuses barrières à l'action.
Par ailleurs, en raison de la complexité interne élevée, des entreprises ont également dû réaliser des ajustements dans leurs processus. C'est ainsi que Pettigrew *et al.* (2000) évoquent l'indispensable amélioration du traitement des informations, qu'elles proviennent des clients ou des fournisseurs sous forme d'un échange de données informatiques afin de disposer d'un nouveau processus d'innovation.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

La complexité interne peut également être liée aux comportements humains qui viennent s'ajouter aux changements structurels, de processus et de systèmes d'information mentionnés par Pettigrew *et al.* ci-dessus.
En effet, les employés, conscients du contexte économique difficile traversé par leur entreprise, risquent d'en venir à douter de leur avenir dans celle-ci. Cela pourra se traduire par des départs imprévus dans le cadre de la gestion des ressources humaines et contribuer à accroître la complexité de la situation interne. Certains employés seront désireux d'accroître leur pouvoir dans leur entreprise, entraînant des recompositions de rôles en fonction des évolutions consenties par leur entreprise (Corfmat *et al*., 2000).

C'est particulièrement ce qu'indiquent Løwendahl et Revang en expliquant la case de leur matrice consacrée à cette situation de forte complexité interne et de faible complexité externe. Selon ces derniers, la réponse vis-à-vis d'une demande imprévisible consiste à faire appel à des personnes aptes à gérer cette complexité. Ces professionnels, qui avaient opté pour l'autonomie et un haut degré d'indépendance dans les tâches d'exécution et la gestion de la clientèle, sont maintenant confrontés à des systèmes internes de plus en plus élaborés et des structures conçues pour gouverner la réputation sur le long terme et la performance de l'entreprise avec la meilleure solution (Hinning *et al*, 1996 et Greenwood et Empson, 2003).

Le défi particulier dans de telles entreprises est qu'un grand nombre de professionnels disposent de nombreuses possibilités d'emplois alternatifs, en particulier s'ils viennent d'une entreprise professionnelle indépendante. S'ils quittent l'entreprise, ils emmènent souvent avec eux un grand nombre de clients personnels. On constate que la dépendance vis-à-vis d'experts non substituables s'accroît et leur pouvoir personnel à dicter leurs conditions augmente. La complexité interne croît rapidement comme la demande en experts individuels. Plus ces experts sont autonomes, moins ils sont tolérants pour les frais généraux.

Les deux situations évoquées ci-dessous constituent des situations 'simples', c'est-à-dire pour lesquelles les entreprises doivent faire face soit à de la complexité d'origine interne, soit à de la complexité d'origine externe. La dernière case de la matrice de Løwendahl et Revang considère le cas extrême pour lequel les entreprises sont confrontées à des niveaux élevés de complexités interne et externe.

2.2.4. le cas des situations de double complexité : strategizing *et* organizing.

Selon Løwendahl et Revang, une situation de complexités interne et externe élevées se rencontre par exemple dans des entreprises de prestation de service, comme les services de réparation informatique.
Ces auteurs considèrent que les entreprises doivent s'engager dans un processus de *strategizing* et d'*organizing* aux niveaux stratégique et structurel respectivement.
Des auteurs tels que Denis *et al.* (2004), définissent le processus de *strategizing* « comme étant le résultat des activités et des interactions impliquées dans le développement à long terme des orientations de l'entreprise ou de la stratégie. L'expression se réfère davantage aux activités de développement de la stratégie qu'à son contenu (Whittington, 1996). Il inclut les activités de planification, de prise de

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

décision et de leadership relié au changement stratégique. Dans les contextes pluralistes, les lieux de pouvoir diffus et les objectifs divergents font en sorte que les stratégies sont le résultat de jeux politiques entre des groupes ayant des intérêts contradictoires et des visions divergentes concernant la direction à prendre » (Denis *et al.*, 2004, *p3*). Cela constitue une première approche permettant de décrire ce contexte de double complexité[65]. Examinons à présent l'analyse de Løwendahl et Revang (2004) pour cette situation.

Dans ce contexte, nommé 'postmoderne' par Løwendahl et Revang, les entreprises ont une autorité directoriale souvent problématique. Les professionnels respectent seulement les décisions directoriales qui soutiennent clairement leur propre création de valeur avec les clients. Les hiérarchies dirigeantes ont peu d'impact. Les entreprises basées sur les connaissances ont plutôt un nombre de hiérarchies naturellement en place et celles-ci peuvent se chevaucher ou être en conflit entre-elles, mais elles ne sont pas automatiquement liées avec les titres et positions. Les entreprises professionnelles disposent d'une hiérarchie du respect et de la reconnaissance basée sur l'expertise, la capacité à recruter et à retenir les clients, les ventes, les heures payées et à quel prix et parfois, mais pas systématiquement, à l'ancienneté. Depuis, de telles hiérarchies se sont bien élargies, basées plus spécialement sur celles qui, vis-à-vis des clients, sont mobiles et flexibles.
Par ailleurs, ce contexte implique de se détacher des buts déductifs de l'édification de grandes théories universelles.

La nouvelle stratégie (le *strategizing*) dans le nouveau contexte qu'ils décrivent doit être « la capacité à construire et maintenir des relations avec les meilleures personnes afin de réaliser une création de valeur ajoutée maximale à la fois au niveau interne (pour les acteurs de l'entreprise), et au niveau externe (à destination des clients) » (Løwendahl et Revang, 1998, *p757*). Ainsi, ils en concluent que la complexité ne peut que s'accroître aux niveaux interne et externe.

Le nouveau contexte décrit dans la littérature depuis une vingtaine d'années, à l'origine de bon nombre de remises en cause du contrôle de gestion ou d'outils traditionnels en gestion s'illustre parfaitement à travers cette dernière case de la matrice proposée par Løwendahl et Revang.

À travers ce cadre d'analyse de la complexité environnementale, on dispose d'une grille qui permettra de distinguer les raisons de la mise en œuvre du balanced scorecard dans les entreprises : il sera ainsi possible de constater si les changements observés dans les environnements des entreprises entraînent de nouveaux besoins en terme de systèmes de contrôle de gestion et si ces changements impliquent des modifications dans le balanced scorecard des entreprises qui le choisissent.
Ainsi, cette première section aura permis de définir le cadre d'analyse de la présente recherche, un cadre d'inspiration contingente. Son intérêt réside dans la possibilité d'actualiser des résultats admis de longue date dans des contextes beaucoup plus stables que ceux rencontrés actuellement par les entreprises. Les paramètres de contingence retenus ont également été précisés, en détaillant en particulier le cadre de la complexité proposé par Løwendahl et Revang, permettant une analyse fine des

[65] L'appellation « double complexité » fréquemment employée au fil de cette recherche renvoie à des situations dans lesquelles les entreprises sont confrontées à des niveaux élevés de complexité interne et externe simultanément.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

situations de complexités rencontrées par les entreprises ainsi que la possibilité de modifications au niveau du balanced scorecard des entreprises en fonction de ces situations de complexité auxquelles elles sont confrontées.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Section 2 : les hypothèses quant à la relation entre le balanced scorecard et la complexité.

Lors de la mise en œuvre d'un nouvel outil de gestion, différents facteurs entrent en jeu au niveau du choix de l'outil. Les études présentées au début de ce chapitre ont montré que nombre de facteurs de contingence sont des critères de choix pour expliquer l'utilisation d'un nouvel outil de gestion. Par ailleurs, si, nombreuses sont les études déjà menées au sujet des raisons de l'adoption d'un nouvel outil de gestion en mobilisant la théorie de la contingence, une actualisation de ces résultats s'avère nécessaire en raison des évolutions contextuelles notables depuis la réalisation des premières recherches. Enfin, en raison de ces évolutions, et de l'accroissement de complexité, que ce soit au niveau interne ou externe, l'examen des facteurs influençant la mise en œuvre d'un nouvel outil de gestion en s'appuyant sur la matrice de Løwendahl et Revang permettra de préciser les résultats obtenus dans les études antérieures. En effet, la plupart des recherches se sont intéressées à des situations de complexité sans les différencier quant à leur origine (interne et/ou externe). L'utilisation de la matrice de ces deux auteurs permettra une caractérisation plus fine des raisons du choix de la mise en œuvre d'un nouvel outil de gestion : le balanced scorecard.

Ainsi, cette seconde section intègrera des éléments théoriques provenant majoritairement de la théorie de la contingence, afin d'examiner les effets de différents facteurs sur l'adoption du balanced scorecard, et s'appuiera sur la matrice de Løwendahl et Revang, afin de caractériser plus finement l'impact de la complexité dans ce cadre.
Dans un premier temps, le développement à venir proposera une présentation générale du lien entre éléments de contingence et adoption du balanced scorecard, présentation qui servira de base à l'élaboration des hypothèses testées dans ce travail. Dans un second temps, on se demandera si la taille des entreprises influence toujours directement la mise en œuvre de nouvelles pratiques de gestion par les entreprises, puis, l'examen des différentes situations de complexité rencontrées par celles-ci permettra une analyse des adaptations du balanced scorecard.

§1. Mise en œuvre du balanced scorecard et éléments de contingence : quels liens ?

Le balanced scorecard, outil d'origine américaine, n'a pas réalisé une percée remarquable en France, tandis que dans la plupart des autres pays, cette technique a connu un fort développement qui est parfois qualifié d'exceptionnel. Cependant, un certain nombre d'entreprises sont sur le point de mettre en œuvre cet outil, ou viennent de le faire : quels facteurs peuvent être à l'origine du choix de cet outil ? Pourquoi les entreprises françaises décident-elles de faire évoluer leur outil traditionnel ?

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

À la suite des développements précédents, quatre facteurs de contingence majeurs ont été présentés. Il s'agit de :

- ◊ la technologie,
- ◊ la culture,
- ◊ l'environnement, et
- ◊ la taille des entreprises.

Ces quatre facteurs constituent les éléments de contingence les plus couramment retrouvés dans les études mobilisant la théorie de la contingence. On peut en déduire qu'ils composent les données contextuelles, à savoir l'ensemble des éléments qui auront une influence sur les choix que feront les entreprises, notamment en matière de stratégie ou de système de contrôle, et pour lesquels l'entreprise doit s'adapter au mieux.
Par exemple, la taille de l'entreprise déterminera l'importance qu'elle pourrait occuper sur un marché (local ou international) ; l'environnement dans lequel elle évolue permettra également de définir son contexte propre (le contexte externe pourra par exemple être qualifié de complexe si l'entreprise se situe dans un secteur où les concurrents sont nombreux et imprévisibles).
La culture de l'entreprise correspond aux croyances et valeurs résultant d'un apprentissage accumulé. Cependant, ces éléments culturels peuvent devenir un vrai fardeau qui gêne parfois l'adaptation nécessaire au changement. Par ailleurs, cette culture n'est pas toujours un tout homogène : « une grande organisation en particulier, peut posséder des sous - cultures, ne serait-ce que celles des différents groupes d'acteurs qui la composent » *(d'après A. Desreumaux (1998), pp139 et 141)*.
Quant à la technologie, comme évoqué lors de la revue de littérature, il peut s'agir soit de la technologie de l'information, soit de la technologie de production utilisée par l'entreprise. D'ailleurs, la technologie entre dans la composition des éléments caractérisant la complexité au même titre que les niveaux de concurrence sur un marché donné, les taux d'introduction de nouveaux produits, ou encore le niveau de connaissances requises de la part des employés (Li *et al.*, 2005).

Tous ces éléments forment les données de contexte avec lesquelles les entreprises doivent composer. Ces données vont avoir elles-mêmes une influence à divers niveaux : non seulement elles influenceront la stratégie suivie par l'entreprise, mais également la structure organisationnelle, ainsi que le système de contrôle exploité par l'entreprise.
Des études ont été menées afin de mettre en évidence des liens entre ces éléments. Par exemple, on peut citer les études de Burns et Stalker (1961), Lawrence et Lorsch (1967), ou Drazin et Van de Ven (1985), qui ont essayé de rechercher les structures appropriées pour exploiter au mieux les niveaux d'incertitude auxquels sont soumises les entreprises. Des liens entre structure et stratégie ont également été mis en évidence comme par exemple chez Chandler (1962) ou Donaldson (1987). Comme le fait remarquer Chenhall dans sa synthèse de 2003, nombre d'études assez anciennes ont fait apparaître des liens entre technologie et structure. On notera le travail de Cauvin et Bescos (2004) cherchant à mettre en évidence l'existence d'un lien entre stratégie et utilisation d'indicateurs financiers (ou non – financiers).
D'ailleurs, la structure organisationnelle qui se trouve au centre du schéma proposé ci-dessous (page 202) reçoit de la part de la théorie de la contingence une importance toute particulière comme l'indique A. Desreumaux (1998). Ainsi, l'ensemble des

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

éléments de contexte agissent sur la structure organisationnelle, la théorie de la contingence « manifestant ainsi le souci dominant qui l'inspire de saisir l'architecture formelle de l'organisation » (A. Desreumaux, 1998, *p148*).

Le facteur stratégique est un facteur à part, comme le fait également remarquer Chenhall. En effet, ce n'est pas vraiment un élément de contexte, mais il constitue en réalité le moyen par lequel les managers peuvent influencer la nature de leur environnement externe, les technologies organisationnelles, les arrangements structurels, la culture du contrôle et les systèmes de contrôle de gestion, si l'on s'en tient aux éléments de définition de Chenhall (2003).
Si le facteur 'stratégie' a été intégré assez récemment comme facteur de contingence, de nombreuses études ont mobilisé ce concept comme Miles et Snow (1978), Porter (1980), ou encore Gupta et Govindarajan (1984).
Selon Chenhall, la stratégie a un impact sur le type de système de contrôle de gestion employé par les entreprises. En effet, dans les études intégrant ce facteur, les auteurs sont arrivés à généraliser des types de systèmes de contrôle de gestion en fonction des stratégies choisies par les entreprises.
D'une manière générale, afin de s'adapter aux conditions environnementales, aux technologies, à leur propre structure organisationnelle, les responsables des entreprises doivent choisir la stratégie adéquate afin de combiner au mieux ces éléments pour accroître la performance et faire face à la concurrence de leur marché : c'est justement le choix du bon système de contrôle de gestion qui doit leur permettre de faire face à l'ensemble de ces paramètres. Comme l'indique Chenhall (2003), le choix judicieux du ou des systèmes de contrôle de gestion permettra de disposer d'outil(s) impliqués dans le pilotage et la mise en œuvre des stratégies, fournissant une rétroaction permettant de réaliser une synthèse des actions passées. Les responsables disposent ainsi d'informations synthétiques utilisables de façon interactive pour formuler la stratégie. La stratégie occupe ainsi une place centrale et ses interactions multiples sont matérialisées sur le schéma par les doubles flèches.
Néanmoins, la plupart des études traitant ce facteur stratégique « ont été critiquées car elles mélangeaient des éléments de l'environnement et des attributs organisationnels » (Chenhall, 2003, *p152*).

À travers ces éléments, on constate que les données de contexte, la structure organisationnelle, ainsi que la stratégie interagissent entre elles ainsi que sur le choix du système de contrôle, que ce soit au niveau de sa forme, de son style ou de sa finalité. Dans le cadre de cette recherche, c'est le choix de ce système de contrôle qui sera examiné, et plus particulièrement l'étude des facteurs responsables de l'adoption du balanced scorecard.

Cependant, avant de passer en revue les différentes hypothèses qui seront testées dans cette recherche, il convient aussi de s'intéresser à une autre catégorie d'éléments entrant également en jeu dans l'adoption du balanced scorecard : il s'agit des acteurs. En effet, comme le montrent Løwendahl et Revang, leurs interactions à l'intérieur des entreprises n'est pas à négliger, surtout dans le contexte de complexité croissante. Ces acteurs peuvent intervenir à tous les niveaux du schéma : examinons brièvement quelques-uns de leurs rôles ou influences à chaque niveau considéré.

Au niveau des données de contexte de l'entreprise, les acteurs présents dans l'environnement de celle-ci occupent un rôle important. Ceux-ci comprennent bien

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

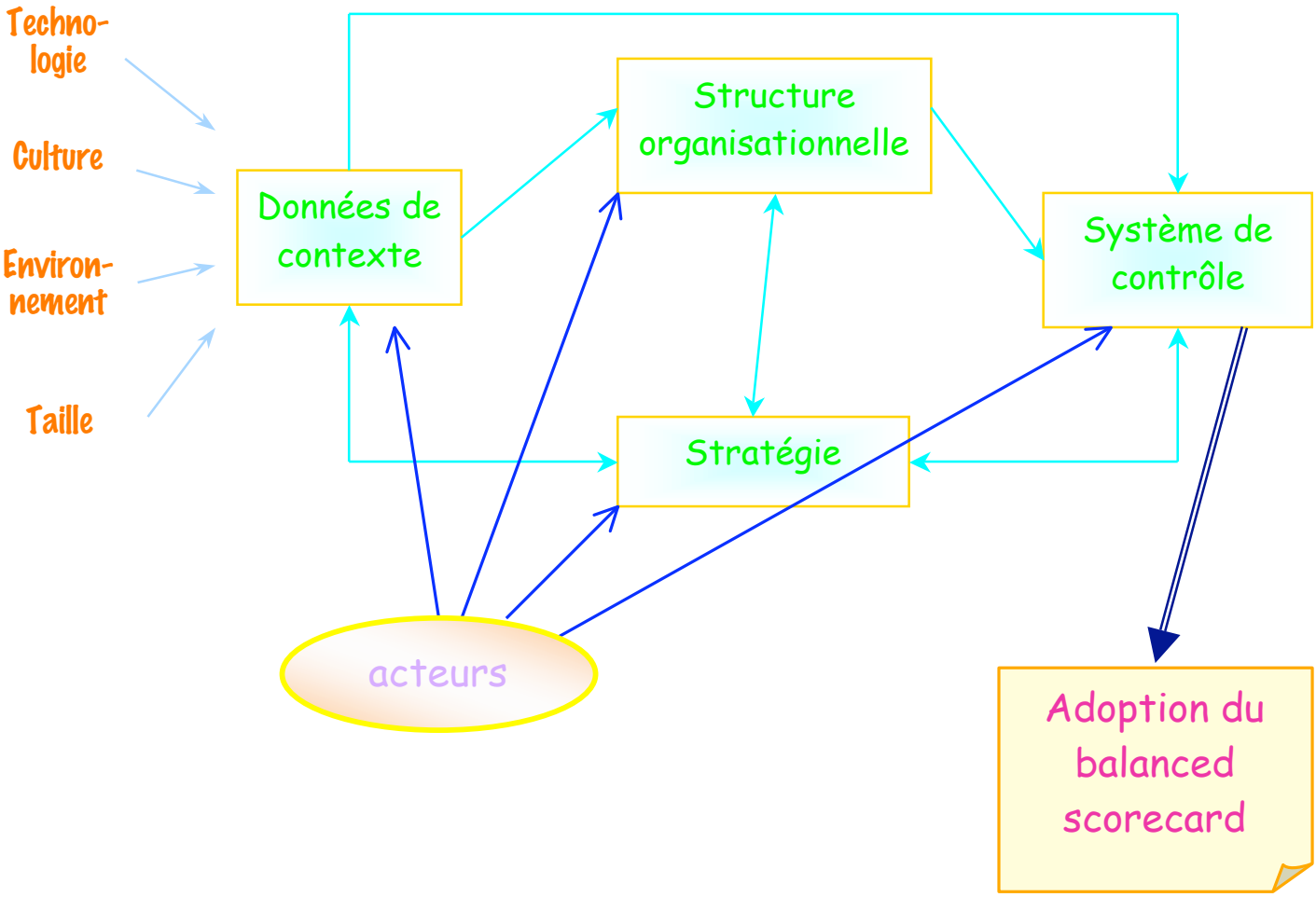
sûr les clients, les actionnaires et les fournisseurs. Cependant, suite aux postulats émis quant au rôle probable des membres de l'entreprise dans la mise en œuvre d'un balanced scorecard, il semble que ces derniers aient également une influence aux mêmes niveaux que les acteurs extérieurs. Les acteurs, qu'ils fassent partie de l'environnement externe ou qu'ils soient situés directement dans l'entreprise, vont jouer un rôle à tous les niveaux du schéma.
Ainsi, ces acteurs seront responsables du degré de complexité environnementale de l'organisation : des clients exigeants, ou des salariés souhaitant obtenir davantage d'informations sur l'entreprise auront un impact sur le contexte global de l'entreprise. Tous les niveaux du schéma sont concernés par l'influence des acteurs de l'entreprise. En effet, on verra qu'en fonction de la technologie du système de production ou des produits, les entreprises recourront à des employés plus qualifiés qui exigeront davantage de participation. Par exemple, suite à une technologie complexe ou un environnement incertain, l'entreprise aura besoin d'employés très qualifiés, donc moins dociles, réclamant plus de pouvoir.
Ces acteurs interviendront également dans la structure organisationnelle pour les mêmes raisons que précédemment (un contexte complexe entraînera des évolutions de la structure organisationnelle, notamment à cause du niveau de qualification des employés qui nécessitera des formes d'organisation différentes), au niveau de la stratégie (des clients exigeants nécessiteront de prendre en compte davantage leurs besoins, surtout s'ils sont très précis : c'est le cas des hautes technologies, par exemple), et pour le système de contrôle (nécessité d'intégrer une composante financière permettant de suivre l'évolution de la valeur de l'entreprise pour fournir les indicateurs recherchés par les actionnaires).

Enfin, comme le font remarquer Aragón-Correa et Sharma (2003), la stratégie environnementale de l'entreprise est influencée par des variables organisationnelles et managériales, les pressions des actionnaires, et l'ensemble de l'environnement institutionnel. Cela montre de nouveau l'importance des acteurs sur la stratégie suivie par l'entreprise et l'interrelation des facteurs évoqués dans ce schéma.

Ainsi, il est possible de proposer ci-dessous ce schéma de recherche qui réunit l'ensemble des interactions existant entre contexte intérieur et extérieur, acteurs, structure organisationnelle, stratégie et système de contrôle de gestion. L'interaction de l'ensemble de ces éléments débouche logiquement sur l'adoption ou la non – adoption du balanced scorecard, et ce sont les raisons de ce choix qui seront examinées ultérieurement dans ce travail en fonction de plusieurs éléments proposés dans ce schéma.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr



Ce schéma constitue le postulat de base. En effet, d'une manière théorique, l'adoption du balanced scorecard se fera en fonction d'une combinaison de paramètres de contingence, paramètres qui auront certainement une incidence sur la forme de balanced scorecard choisi et développé par les entreprises. C'est ainsi que ce schéma sera complété en fonction des réponses obtenues lors de l'étude empirique.
Les développements qui suivent vont présenter les différentes hypothèses qui seront testées, afin de mettre en évidence l'existence d'un lien entre certaines données de contexte et l'adoption du balanced scorecard, la forme que prend le balanced scorecard, ou encore l'implication potentielle de la fonction contrôle de gestion dans sa mise en œuvre.

§2. Étude des effets de différentes données de contexte sur la mise en œuvre du balanced scorecard.

Les développements qui précèdent ont permis de souligner l'importance accordée au facteur taille depuis l'apparition de la théorie de la contingence. Beaucoup de recherches ont été menées exploitant ce facteur en lien avec l'utilisation des systèmes de contrôle de gestion. Afin de prendre en considération ce facteur et de réaliser un lien entre différentes données de contexte, l'examen du lien entre le niveau de

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

complexité et l'utilisation du balanced scorecard sera examiné dans un premier temps. Les autres hypothèses réaliseront des études de liens entre situations de complexités (interne et/ou externe comme proposé par Løwendahl et Revang) et forme ou façon d'utiliser le balanced scorecard.

1. Les effets de la taille sur la mise en œuvre du balanced scorecard.

L'un des grands facteurs de contingence qui a donné lieu à plusieurs études concernant le balanced scorecard est le facteur taille. Ce dernier peut jouer un rôle de premier ordre dans le choix de la mise en œuvre du balanced scorecard. Cependant, les résultats obtenus par ces études se révèlent parfois en totale contradiction.

Comme le montraient Child et Mansfield (1972), plus la taille d'une organisation croît, plus les responsables doivent traiter de grandes quantités d'informations, ce qui les pousse à instituer des règles, des spécialisations de rôles et de fonctions, et des structures hiérarchiques décentralisées vers le bas, ce qui accroît encore la complexité.
Jorissen *et al.* (1997) ont observé que les indicateurs de performance non financiers sont plus utilisés par les grandes entreprises que par les structures de taille moyenne. L'étude de Pere (1999) suggère que les systèmes de mesure équilibrés tels que le balanced scorecard ou d'autres outils de gestion récents étaient déjà largement utilisés dans les grandes entreprises et leurs divisions finlandaises en 1999.
Par ailleurs, Nobre (2001) confirme l'hypothèse de Jorissen, en indiquant que les entreprises de moins de cent salariés utilisaient peu ou pas de tableaux de bord intégrant des mesures physiques. Il en a conclu que la taille de l'entreprise constituait un facteur de contingence explicatif des pratiques de pilotage des entreprises. Les représentations formelles non financières de la performance sont donc *a priori* plus répandues dans les grandes entreprises que dans les PME (*cité de* Germain (2004)).
De même, Chenhall (2003) affirme, à partir d'études contingentes, que les grandes entreprises contemporaines développent souvent des associations étroites avec les fournisseurs et les clients, ce qui brouille les frontières entre les entreprises. On observe alors un accroissement de la taille de l'entreprise (ainsi que la complexité apparente), comme le montrent Løwendahl et Revang en présentant notamment le contexte de fortes complexités interne et externe associées (les frontières clients/fournisseurs/entreprise s'effondrent).
En outre, à mesure que la taille de l'entreprise augmente, on peut assister à des modifications de la structure organisationnelle, par le biais de fusions, de collaborations externes… . Cette situation engendre des problèmes administratifs, suite aux niveaux élevés de complexité dans les procédés de production et l'interdépendance avec les associés.

Ainsi, plus la taille organisationnelle augmente, plus il y a de divisions, plus le système de contrôle doit être sophistiqué, et plus il devrait y avoir de chances qu'une entreprise adopte le balanced scorecard, afin de surmonter toute cette complexité (d'après Hoque et James (2000)). Cette remarque rejoint d'ailleurs celle de Hendricks *et al.* (2004), indiquant que plus les sociétés se développent, plus les problèmes de communication et de contrôle s'accroissent ; ces organisations sont alors susceptibles d'adopter des systèmes complexes de gestion. À ce niveau, le balanced scorecard

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

semble être un outil de gestion intégrateur utile pour coordonner les fonctions, les décisions à plusieurs niveaux, et les activités qui interagissent entre-elles. C'est ainsi que ces auteurs ont postulé que les grandes entreprises étaient plus susceptibles de mettre en œuvre un balanced scorecard que les petites, ce qu'ils ont d'ailleurs vérifié sur le terrain.
Par contre, Choffel et Meyssonnier (2005) estiment qu'il est impossible de conclure quant à l'effet de la taille sur la complexité et la mise en œuvre d'un balanced scorecard, d'après les publications réalisées jusqu'à présent.

En raison des contradictions dans les résultats obtenus par les différentes études mobilisant le facteur taille, sera de nouveau réalisé le test de cette hypothèse impliquant non seulement la taille de l'entreprise, mais également plus généralement l'impact de la complexité sur l'utilisation du balanced scorecard. En effet, la taille représente l'une des facettes de la complexité avec laquelle une entreprise doit composer.

On avancera ainsi l'idée suivante :

✧ **Hypothèse I :** *dans la mesure où la complexité organisationnelle croît avec la taille de l'entreprise, ce sont les plus grandes qui utilisent plus vraisemblablement le balanced scorecard.*

Après avoir examiné l'une des facettes de la complexité au travers du lien entre la taille et l'utilisation du balanced scorecard, et afin de répondre à l'une des critiques formulées à l'encontre de la théorie de la contingence, les développements qui suivent ne se contenteront pas de l'examen du lien entre un facteur de contingence et l'adoption ou la forme du balanced scorecard, mais ils chercheront à mettre en évidence des liens entre niveaux de complexités et l'utilisation du balanced scorecard. Ainsi, à travers le niveau de complexité, on englobe tout un ensemble de paramètres de contingence que l'on examine d'une manière globale. Cela devrait permettre de compenser le manque d'études incluant simultanément plusieurs facteurs de contingence, comme le faisait remarquer Fisher (1995).
Si l'on part du postulat de base selon lequel les entreprises les plus grandes sont aussi celles qui présentent des niveaux de complexité les plus élevés, il est nécessaire d'examiner si cet accroissement de complexité a également un impact sur l'utilisation du balanced scorecard. Est-ce que l'ensemble des éléments entrant dans la définition des complexités des entreprises a un impact au même titre que le seul facteur taille qui vient d'être évoqué dans ce développement ?

2. Les effets de la complexité environnementale sur la mise en œuvre du balanced scorecard.

La complexité de l'environnement des entreprises implique l'utilisation d'outils capables de gérer cette situation. L'un de ces outils, le balanced scorecard, est présenté dans la littérature comme étant l'une des solutions permettant de répondre à cette complexité. Cependant, qu'en est-il en pratique ? Le but de la

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

deuxième hypothèse sera de montrer s'il existe un lien entre l'utilisation du balanced scorecard et la complexité de la situation à laquelle sont confrontées les entreprises.

Le lien entre la complexité et l'utilisation des différents outils de gestion a déjà été envisagé à plusieurs reprises dans la littérature. D'une manière générale, ces études concluent qu'il est souhaitable d'utiliser des outils de gestion plus sophistiqués en situations de complexité élevée. Examinons dans un premier temps certains résultats empiriques ou travaux conceptuels réalisés avant d'exposer ensuite les hypothèses de travail envisagées pour cette recherche.

Dans un contexte de forte incertitude, l'utilisation de systèmes de contrôle se focalisant exclusivement sur les informations budgétaires provoquerait une détérioration de la performance organisationnelle ainsi que des tensions parmi les salariés en cas d'interdépendance des tâches comme le note Hirst (1981 et 1983).
Gul (1991) indique qu'en situation d'incertitude environnementale, l'obtention d'une performance accrue implique l'utilisation par les entreprises de systèmes de contrôle de gestion plus sophistiqués que les budgets.
En outre, selon Hitt *et al.* (2000), des entreprises qui évoluent dans un secteur d'activité mobilisant des technologies doivent souvent affronter des conditions concurrentielles risquées, dynamiques et complexes. En effet, comme le mentionnent Mohrman et Von Glinow (1990) un environnement technologique peut créer non seulement de nouvelles opportunités pour de nouveaux entrants, ruiner les entreprises évoluant dans le secteur et rendre obsolètes toutes les lignes de produits et de fabrication. Dans ce type d'environnement, il est donc impératif que les entreprises soient capables d'anticiper les évolutions technologiques, afin que leurs employés disposent de la connaissance technologique nécessaire au bon moment.

Par ailleurs, Chenhall (2003) souligne le manque de connaissance disponible quant aux systèmes de contrôle de gestion appropriés dans des contextes de fortes complexités environnementales. Cependant, à partir de certains résultats obtenus dans les études citées ci-dessus, il estime que la complexité des situations aura inévitablement un impact sur les systèmes de contrôle de gestion.

S'il existe de manière indiscutable un lien entre des données environnementales et certaines caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion comme l'indiquent les constats de Chapman (1997), Fisher (1998), ou encore Hartmann (2000), certaines études prouvent également l'existence d'un lien entre la complexité et l'utilisation du balanced scorecard (ou d'un outil présentant certaines des caractéristiques du balanced scorecard) : mentionnons les apports de Gordon et Miller (1976), Gordon et Narayanan (1984), Chenhall et Morris (1986) pour qui les entreprises doivent intégrer des données non – financières dans leurs systèmes de gestion ou les prendre davantage en compte. Il en va de même pour Davila (2000) ou Dubé et Gosselin (2002) pour qui, certaines caractéristiques des systèmes de contrôle sont davantage employées en situations de forte complexité. Selon Chenhall (2003), la complexité environnementale a traditionnellement été associée à un besoin de modèles de systèmes de contrôle de gestion plus ouverts, focalisés sur l'extérieur et non financiers. La plupart de ces éléments ont d'ailleurs servi de base à Germain (2004) afin de tester le lien entre l' « équilibre » de la mesure de performance et la complexité ou l'incertitude de l'environnement des PME.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Enfin, pour Hendricks *et al.* (2004), l'utilisation du balanced scorecard est souvent corrélée à des situations de fortes complexités. Ces résultats tendent à signifier que des entreprises évoluant dans des environnements complexes auraient besoin de bases de connaissance très développées, complexes, difficiles à maîtriser sans autonomie. En donnant davantage d'autonomie à leurs employés, les entreprises ont besoin de développer des formes de contrôle interne plus sophistiquées.
Cela se retrouve également chez Choffel et Meyssonnier (2005) : dans une situation d'environnement externe incertain, les entreprises envisagent avec précaution le choix d'un outil de gestion, et les budgets deviennent inutilisables pour mettre en œuvre des objectifs stratégiques. Dans ce cas, le balanced scorecard paraît plus adapté selon eux.

L'ensemble des exemples mentionnés dans ce développement tend à indiquer l'existence d'un lien entre la complexité et l'utilisation d'un outil de contrôle de gestion sophistiqué s'inscrivant dans la logique du balanced scorecard. Cela nous incite à vérifier l'existence d'un tel lien au niveau français dans l'étude qui sera menée dans ce travail.

Si comme l'indiquent Løwendahl et Revang, dans la synthèse qui a été présentée dans la section précédente, à mesure que la complexité croît, les entreprises doivent utiliser un outil de gestion permettant de limiter les inconvénients dus à cette complexité, Germain (2004) a montré l'existence d'un lien réel entre niveaux de complexité et le fait d'équilibrer la mesure de performance. Ainsi, selon ses résultats, plus l'environnement des entreprises (des PME dans son étude) est incertain et complexe, plus la mesure de performance est « équilibrée ». Si son hypothèse qu'il valide évoque sans le nommer le balanced scorecard, il est largement question de cet outil dans son article.
Suite à ce lien validé dans un cas particulier d'entreprises françaises, il apparaît utile de vérifier si l'on peut mettre en évidence un lien de ce type entre le niveau d'utilisation du balanced scorecard et le niveau de complexité auquel sont confrontées les entreprises.

Afin de mener à bien cette vérification, il conviendra de s'inspirer des travaux de Speckbacher *et al.* (2003) afin d'identifier des niveaux d'utilisation du balanced scorecard ; les niveaux de complexité seront calculés directement à partir des données que l'on obtiendra de manière empirique et dont les méthodologies employées seront exposées dans les développements empiriques proposés dans les chapitres à venir.

L'examen des effets de la complexité sur l'utilisation du balanced scorecard nécessite ainsi le test de deux hypothèses, l'une cherchant à tester l'existence d'un lien entre ces deux paramètres, la seconde faisant apparaître une certaine gradation dans l'utilisation du balanced scorecard en fonction du niveau de complexité constaté.

C'est ainsi que l'on pose :

✧ **Hypothèse IIa :** *il existe une relation entre l'utilisation du balanced scorecard et la complexité de l'environnement dans lequel évolue une entreprise.*

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

✧ **Hypothèse IIb :** *de façon générale, l'utilisation du balanced scorecard croît avec le degré de complexité de l'environnement dans lequel l'entreprise est insérée.*

Les développements théoriques proposés ci-dessus doivent nous permettre de définir les liens qui existent entre la taille des entreprises et la complexité (d'une manière générale ou l'étude des niveaux de ces deux paramètres), et l'utilisation du balanced scorecard, ou la façon dont ce dernier est utilisé. Si ces premières hypothèses s'intéressent de manière assez générale à la complexité à laquelle sont confrontées les entreprises sondées, les hypothèses suivantes se focalisent sur les seuls utilisateurs du balanced scorecard et examinent l'impact des niveaux de complexité en distinguant entre complexités interne et externe, suivant la matrice proposée par Løwendahl et Revang. Ces hypothèses auront pour but de mettre en évidence des utilisations différentes de cet outil de gestion.

3. Les effets des différents types de complexité sur le contenu du balanced scorecard mis en œuvre.

Cette nouvelle série d'hypothèses examinera l'impact de la complexité sur le contenu des balanced scorecard des entreprises sondées en suivant la gradation proposée par Løwendahl et Revang (1998 et 2004).
Dans un premier temps, on examinera l'impact d'une situation de faibles complexités interne et externe sur le contenu des balanced scorecard des entreprises. Puis, le contenu des balanced scorecard des entreprises confrontées à des niveaux élevés de complexité externe, tandis que la complexité interne reste faible, sera étudié. Dans un troisième temps, on cherchera à montrer les adaptations potentielles que des entreprises sont susceptibles de réaliser sur leur outil de gestion en situation de forte complexité interne (et de faible complexité externe). Et enfin, dans un quatrième développement, les adaptations des balanced scorecard des entreprises confrontées à de la double complexité (complexité interne élevée et complexité externe également élevée) seront présentées d'un point de vue théorique. Cela nous permettra de distinguer quatre types de balanced scorecard qui seront par la suite utilisés afin de tester ces éléments conceptuels à travers les résultats obtenus de manière empirique.

3.1. quel balanced scorecard dans un contexte faiblement complexe ?

Le schéma de base proposé par Løwendahl et Revang permet de dégager quatre situations de complexités, ce qui implique quatre contextes distincts de mise en œuvre du balanced scorecard. En référence au cadre contingent utilisé dans ce travail, l'étude de divers facteurs dont la taille ou plus généralement la complexité devraient permettre d'identifier des raisons ayant conduit les entreprises à mettre en œuvre un balanced scorecard. Si les différentes situations de forte(s) complexité(s) devraient également renseigner sur le type de balanced scorecard utilisé, une situation de faible complexité pose un tout autre problème : quelle est l'utilité d'un balanced scorecard dans ce contexte, si le balanced scorecard est plutôt mis en œuvre

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

suite à un accroissement de la complexité constatée, que ce soit au niveau interne et/ou externe ? Sous quelle forme apparaîtra le balanced scorecard de ces entreprises ?

La situation de faibles complexités renvoie à un contexte dans lequel ont été élaborées les bases du contrôle de gestion avant la période de remises en cause qui débute à la fin des années 1970. Selon Løwendahl et Revang, les entreprises qui ne doivent pas faire face à des niveaux élevés de complexité disposent d'une structure de type bureaucratique traditionnelle. Ils y associent des manœuvres stratégiques exploitant essentiellement une logique de maximisation d'efficience, comme dans le cas de la domination par les coûts.

Ainsi, une entreprise qui ne doit pas composer avec des situations fortement complexes peut se contenter d'un outil de gestion relativement simple ou même adapté à des contextes peu complexes. L'emploi de méthodes telles que le balanced scorecard (ou d'autres outils récemment développés suite aux évolutions constatées aux niveaux interne et externe) ne se justifie pas d'un point de vue de suivi stratégique dans un contexte peu complexe. Cela serait par ailleurs peu cohérent avec le type d'organisation plutôt bureaucratique en place qui est globalement assez normative, et donc proche d'un style autoritaire.

Pourquoi des entreprises appartenant à cette case I de la matrice de Løwendahl et Revang pourraient être tentées d'adopter des outils plus élaborés et/ou innovants tels que le balanced scorecard ?
La réponse serait à chercher dans d'autres rationalités que la logique exprimée par la théorie de la contingence. En effet, on ne peut exclure que des entreprises auront décidé de mettre en œuvre un balanced scorecard dans un contexte faiblement complexe. C'est par exemple par simple comportement d'imitation des concurrents ou par goût pour les nouveautés en matière de systèmes de gestion que certaines entreprises seront tentées de mettre en œuvre un tel outil. Cela a notamment été illustré par Malmi (2001) : dans son étude menée dans le contexte finlandais, certains répondants n'ont pas hésité à lui indiquer que les entreprises ont choisi le balanced scorecard afin de disposer d'un outil de gestion à la mode et « dernier cri ». Ce sont par exemple les consultants qui ont « vendu » le balanced scorecard à des entreprises engagées dans la mise en œuvre d'un ABC pour certaines de ces entreprises sondées par Malmi. Ainsi, le balanced scorecard d'entreprises appartenant à la catégorie I de la matrice de Løwendahl et Revang peut avoir été introduit sous la pression de consultants désireux de vendre cet outil sans s'intéresser au contexte des entreprises.
Dans ce cas, pourquoi ne pas imaginer que les entreprises mettent en œuvre un balanced scorecard correspondant au type « minimum standard » de Speckbacher *et al.* (2003) ?[66]

En effet, en mettant en œuvre un outil de gestion sophistiqué dans un contexte faiblement complexe, le balanced scorecard serait un cadre spécifique pluridimensionnel permettant de mesurer la performance stratégique qui combine des mesures financières et non financières, ce qui correspond en fait aux bases du balanced scorecard composé de ses quatre perspectives tel que présenté par Kaplan

[66] À ce niveau, il sera bien entendu nécessaire de distinguer les entreprises venant de mettre en œuvre le balanced scorecard des entreprises l'utilisant pleinement, les premières disposant d'un outil en « rodage » et utilisé de manière incomplète ce qui viendrait fausser les résultats obtenus. Cela est d'ailleurs préconisé par Malmi (2001).

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

et Norton. C'est ce que l'on appellera un balanced scorecard de type ❶, balanced scorecard standard composé des seules perspectives préconisées par Kaplan et Norton, sans ajout de perspectives additionnelles. Une modification du cadre de base en introduisant de nouvelles rubriques ne se justifie pas dans un contexte non complexe dans lequel les entreprises ne doivent pas surveiller de manière particulière des paramètres importants comme dans des contextes de fortes complexités.

Cela permet de poser que :

✧ **hypothèse III.1***a* : *dans des situations non complexes, le balanced scorecard, s'il est utilisé, sera de type* ❶*, c'est-à-dire ne contenant pas de perspectives additionnelles.*

De nos jours, les situations de faible complexité environnementale sont de plus en plus rares. C'est d'ailleurs pour s'adapter à cette complexité que les systèmes de contrôle doivent évoluer et que les entreprises introduisent de nouveaux outils de gestion présentés comme étant plus performants. Dans les trois autres situations proposées dans la matrice de base de Løwendahl et Revang, en fonction du degré de complexité interne ou externe, il est possible d'envisager une adaptation du balanced scorecard.
Afin de mieux gérer la complexité, les entreprises utiliseraient le balanced scorecard dans sa forme la plus élaborée comme le proposent ces développements conceptuels. En effet, en utilisant le principe des cartes stratégiques, présentées comme révolution majeure dans le dispositif du balanced scorecard, les entreprises disposent d'un support pour décliner la stratégie et hiérarchiser les priorités, afin de simplifier la gestion de la complexité. Ces cartes incluent la stratégie dans un système de relations de cause à effet liant les résultats stratégiques désirés aux moyens prévus afin d'atteindre ces résultats. À travers ce dispositif, les multiples facettes des environnements, comprenant les complexités interne et/ou externe, seront mises en évidence d'une façon succincte, soulignant les indicateurs clefs à surveiller.

Si l'utilisation d'un balanced scorecard plus développé comme l'indiquent certains auteurs tels Spekbacher *et al.* (2003) s'impose dans des contextes plus complexes, pourquoi les entreprises ne chercheraient-elles pas à ajouter également des perspectives additionnelles dans leur balanced scorecard ? En effet, confrontées à des situations difficiles à gérer, que ce soit aux niveaux interne et/ou externe, il devient indispensable pour ces entreprises de disposer de rubriques encore plus précises que celles proposées de manière générique par Kaplan et Norton dans leur balanced scorecard initial.
On retrouve cette idée de modifier le cadre de base de Kaplan et Norton chez Maltz *et al.* (2003) ou Bobillo *et al.* (2009) : par exemple, l'étude de Maltz *et al.* a identifié cinq dimensions clefs composant le balanced scorecard et différant quelque peu des axes préconisés par Kaplan et Norton. À travers cette étude, c'est l'une des facettes de l'adaptation du balanced scorecard à la complexité environnementale qui est illustrée et qui vient répondre aux critiques formulées envers le caractère « rigide » de l'outil à travers son cadre de base, ou son inadaptabilité aux différentes situations et contextes rencontrés.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Afin de vérifier que ce raisonnement se justifie, l'hypothèse III.1*a* méritera d'être complétée. Ainsi, si le test de cette dernière hypothèse révèle un lien statistique significatif entre l'utilisation d'un balanced scorecard de type ❶ et une situation non complexe (au niveau interne comme au niveau externe), il reste à confirmer que le niveau d'adaptation du balanced scorecard est en lien avec le niveau de complexité, et ce, pour des complexités internes ou externes.

✧ **Hypothèse III.1*b* :** *plus le niveau de complexité croît, plus le balanced scorecard des entreprises est composé de perspectives additionnelles.*

L'examen d'un lien à ce niveau permettra de confirmer ou d'infirmer l'existence d'un lien direct entre le niveau de complexité subi par l'entreprise et le nombre de perspectives additionnelles. Si le lien se révèle positif, on pourra alors conclure que le degré d'adaptation du balanced scorecard (en nombre de perspectives additionnelles) croît avec le niveau de complexité et qu'il s'agit d'une réelle contextualisation de l'outil balanced scorecard en réponse à la complexité ressentie de l'environnement. L'examen plus détaillé des perspectives additionnelles sera alors nécessaire, afin de visualiser les arrangements apportés par les utilisateurs de l'outil en fonction des différentes situations de complexité rencontrées. Cela sera exposé dans les développements proposés ci-dessous.
Dans le cas contraire, si le degré d'adaptation de l'outil ne suit pas les niveaux de complexités, cela signifiera que la complexité peut certes expliquer l'utilisation de perspectives additionnelles dans le balanced scorecard, mais qu'un autre facteur a également une influence pour l'introduction de ces perspectives ou que le nombre de perspectives n'est pas directement lié aux niveaux de complexité. L'examen des perspectives additionnelles sera alors mené dans un but descriptif.

3.2. les adaptations du balanced scorecard à une situation de forte complexité externe et de faible complexité interne.

Les entreprises modernes constituent un réseau complexe de relations entre les différents acteurs internes et externes de leur environnement. Dans les trois situations qui seront décrites dans les développements à venir, le balanced scorecard est supposé avoir été adapté aux situations de complexité rencontrées par les entreprises. C'est ainsi que les entreprises se situant dans la case II de la matrice proposée par Løwendahl et Revang sont confrontées à des niveaux élevés de complexité externe et des niveaux faibles de complexité interne.
Afin de gérer cette situation, les utilisateurs du balanced scorecard seront tentés de réaliser des ajustements de leur outil, si l'on considère que les hypothèses précédentes sont vérifiées et qu'elles permettent d'identifier un lien significatif entre complexité et adaptation du balanced scorecard. Ces ajustements se traduiront ici par l'ajout de perspectives propres au contexte de forte complexité externe. On obtiendra alors ce que l'on pourra nommer 'balanced scorecard de type ❷' et que l'on va présenter ci-dessous.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

Différents auteurs ont abordé cette idée de l'ajout de nouvelles perspectives dans le balanced scorecard, se rapportant à différents thèmes. Il est ainsi possible d'envisager une perspective environnementale, ou l'utilisation certaine des axes clients ou processus internes du balanced scorecard, ces perspectives entrant toutes dans la caractérisation ou l'analyse des éléments extérieurs à l'entreprise.

Bien que Oyon et Mooraj (1998), aient critiqué le balanced scorecard par rapport à la prise en compte des données environnementales externes[67], Epstein *et al.* (2001) comme Figge *et al.* (2002) ou encore Choffel et Meyssonnier (2005) indiquent que de nombreuses entreprises mettent en place une cinquième perspective prenant en compte exclusivement les paramètres de l'environnement.

Il est intéressant de reprendre à ce niveau les adaptations envisagées par Figge *et al.*. Dans leur étude s'appuyant sur la gestion basée sur la valeur, ces derniers faisaient trois propositions : soit les aspects environnementaux (et sociaux dans leur exemple de *Sustainability balanced scorecard*) sont intégrés dans les perspectives existantes du balanced scorecard ; dans ce cas, seuls des éléments dispersés reflétant les caractéristiques environnementales sont intégrés dans le balanced scorecard, ce qui semble peu souhaitable selon ces auteurs. Une autre possibilité consiste à introduire une nouvelle perspective qui regrouperait l'ensemble des éléments ayant trait à l'environnement dans une perspective '*non-market*' dans leur exemple ; dans ce cas, cela permet aux entreprises d'envisager les indicateurs environnementaux qui ne dépendent pas directement du marché, c'est-à-dire des éléments à caractère stratégique, mais non financiers par exemple. Selon ces auteurs, cette perspective additionnelle se justifie lorsque des aspects environnementaux, par exemple, « influencent de manière significative la réussite d'une entreprise en dehors du système du marché et qui, dans le même temps, ne peuvent être représentés à leur juste valeur stratégique parmi les quatre perspectives standard du balanced scorecard » (Figge *et al.*, 2002, *p9*). Kaplan et Norton indiquaient d'ailleurs que leur balanced scorecard se devait d'être adapté dans des contextes particuliers ou à travers une reformulation spécifique des perspectives ou même un ajout de rubriques propres au contexte de l'entreprise. Ainsi, en ajoutant une perspective environnementale disposant de liens de causalité avec les autres perspectives « traditionnelles » du balanced scorecard, ces auteurs rendent le balanced scorecard encore plus performant afin de gérer des contextes particuliers où l'environnement impose une attention toute particulière.
Enfin, ils proposent également une dernière possibilité qui consiste à créer un balanced scorecard spécifiquement dédié aux aspects environnementaux (et sociaux pour leur exemple). Étant donné que le but du balanced scorecard n'est pas de multiplier les tableaux de bord à la disposition des responsables d'entreprise, cet aspect n'a pas été développé au niveau pratique dans cette étude, de même que la première proposition qui consistait à intégrer parmi les perspectives du balanced scorecard l'aspect environnemental.

On notera enfin que l'étude de Germain (2004) souligne l'utilisation plus fréquente d'indicateurs visant les clients dans des marchés au caractère incertain plus marqué. Cela se justifie par la nécessité de disposer des mesures les plus pertinentes

[67] D'après Oyon et Mooraj, le balanced scorecard exclurait l'environnement externe comme dimension importante ayant un impact sur la performance de l'entreprise.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

possibles pour satisfaire au mieux les besoins de la clientèle dans un contexte complexe. La perspective *processus internes d'affaires* également citée à ce niveau intervient dans le sens où les actionnaires, généralement intégrés dans cette dernière, sont parfois considérés dans les entreprises comme éléments extérieurs à l'entreprise, et donc faisant partie intégrante de l'environnement externe : c'est le cas des fonds de pension par exemple.

Si certains estiment qu'il est parfois nécessaire d'ajouter une perspective *clients*, une perspective *fournisseurs* est quelquefois intégrée aux balanced scorecard des entreprises, comme le mentionne l'étude de Speckbacher *et al.* (2003) par exemple.

C'est ainsi que le balanced scorecard de type ❷ sera un balanced scorecard généralement composé d'une perspective environnementale ou fournisseurs, ou d'axes clients ou processus internes jugés particulièrement indispensables par les entreprises. Ces deux derniers axes seront mis en œuvre tout particulièrement de manière systématique dans les entreprises confrontées à de la complexité externe exclusive élevée.

On posera ainsi que :

✧ **Hypothèse III.2 :** *dans des situations où se manifeste une forte complexité externe, le balanced scorecard utilisé se rapprochera du type* ❷.

Dans une situation de forte complexité externe et de faible complexité interne, une entreprise disposant du balanced scorecard peut avoir besoin d'adapter son outil en y intégrant une rubrique supplémentaire ou en insistant sur la nécessité de l'une ou l'autre perspective proposée dans le balanced scorecard « standard ». Examinons maintenant les adaptations envisageables dans le cas d'un contexte fortement complexe au niveau interne et faiblement complexe au niveau externe.

3.3. le balanced scorecard des entreprises confrontées à de la forte complexité au niveau interne et un faible niveau de complexité externe.

Comme le rappellent Otley *et al.* (1995), les changements observés notamment au début des années 1980 dans les environnements des entreprises au niveau de l'activité (production, commerce…) ou au niveau social ont conduit au remplacement des grandes entreprises intégrées par des divisions organisationnelles plus petites et plus spécialisées qui nécessitent des mécanismes de contrôle appropriés et donc adaptés à chaque contexte. En effet, les premières théories formulées à l'encontre des systèmes de contrôle de gestion avaient leur place uniquement pour des grandes entités bien structurées de façon hiérarchique.
Ainsi, il semble logique que le balanced scorecard ne soit pas implanté sous une forme standard quel que soit le contexte, mais qu'il soit plutôt contextualisé en fonction des niveaux de complexités subis par les entreprises.

Pour ce deuxième développement traitant des situations complexes, il s'agit d'examiner les adaptations des balanced scorecard des entreprises confrontées à de forts niveaux de complexité interne et peu de complexité externe.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Plusieurs éléments relevés dans la littérature permettent de supposer une adaptation du balanced scorecard dans cette situation. Cependant, le lien avec la complexité interne élevée n'a jamais été clairement mis en évidence.

Comme précédemment, plusieurs axes peuvent être considérés : certains se verront mis en œuvre de manière systématique, les répondants y accordant une importance plus marquée, tandis que d'autres axes seront mis en œuvre afin d'adapter l'outil balanced scorecard à la situation de forte complexité interne exclusive.

L'axe qui serait ici privilégié ou davantage développé est l'axe 'apprentissage organisationnel'. En effet, plusieurs facteurs peuvent être à l'origine de la complexité interne : il peut s'agir d'un agrandissement de l'équipe de travail ou de l'interdépendance entre les employés dans les activités créatrices de valeur ou avec les clients. Cela peut provenir de projets plus importants, nécessitant davantage de collaboration entre des membres de l'entreprise. Ce changement peut se manifester par des mutations dans les formes organisationnelles, ayant pour but de passer d'une organisation autonome professionnelle, à une organisation plus hétéronome *(éléments repris de Løwendahl et Revang)*. Cependant, d'autres problèmes seront également à surmonter, comme, par exemple, les problèmes d'autonomie de personnels très qualifiés, ou les particularités de ses revendications.
Pour permettre aux salariés de disposer d'un cadre performant en vue d'exercer leurs responsabilités, l'axe 'apprentissage organisationnel' du balanced scorecard serait l'élément décisif pour l'adoption de cet outil dans ce contexte, afin d'accroître la collaboration entre des salariés devenus plus exigeants. La prise en compte de ces facteurs pourrait permettre de répondre en partie à ce problème de complexité interne.

En outre, le balanced scorecard permet de restaurer une certaine hiérarchie de haut en bas, ce qui tend à accroître le contrôle, comme proposé par Løwendahl et Revang. De même, afin de réduire la complexité interne, l'une des solutions proposée par ces deux auteurs passe par l'augmentation de la taille des équipes de travail, et par une plus grande collaboration. Enfin, notamment au travers des cartes stratégiques qui rassemblent une grande partie des informations de l'entreprise, le balanced scorecard pourrait permettre une meilleure collaboration des membres de l'entreprise, puisque chaque membre peut y ajouter des informations ou des idées, ce qui augmente le côté participatif de l'outil et une prise en compte des idées de l'ensemble des employés.

Ainsi, dans les entreprises qui doivent faire face à une complexité interne élevée, différents facteurs doivent être améliorés, afin de tenter de réduire cette complexité. Pourquoi ne pas focaliser la structure sur un travail d'équipe et améliorer la participation de l'ensemble des membres de l'organisation, tout en restaurant une certaine centralisation du pouvoir, comme le propose le balanced scorecard à travers notamment les cartes stratégiques ?

Si aucun lien entre une adaptation du balanced scorecard en fonction de situations de fortes complexités internes n'existe dans la littérature, Child (1973), Ponssard et Saulpic (2000) ou encore Chenhall (2003) indiquent des spécificités des situations de forte complexité interne et appuient l'idée de l'importance de cette perspective dans ce contexte.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Au sujet de la spécialisation des employés appartenant à des entreprises faisant face à une forte complexité interne (et une faible complexité externe), Child (1973) montre qu'avec des salariés très spécialisés, les contrôles managériaux tendent à devenir indirects et impersonnels.
Ponssard et Saulpic (2000) ont présenté en partie le thème de la complexité interne, en indiquant que les multiples départements des entreprises de grande taille ont développé leur propre expertise et leur propre système d'évaluation de la performance, et que le but du balanced scorecard était de donner l'occasion de repenser les interdépendances. Selon ces auteurs, la perspective *apprentissage organisationnel* permet justement d'ajuster ces interdépendances : cet axe du balanced scorecard peut jouer un rôle assez important face à une situation de forte complexité interne, grâce à sa capacité à recréer une certaine recentralisation dans les grandes entreprises.
Pour Chenhall, une situation de forte complexité interne peut nécessiter un accroissement significatif des « interactions interpersonnelles entre les supérieurs et les subordonnés » (Chenhall, 2003, *p13 (version html)*).

Avec le balanced scorecard, les entreprises trouveraient un outil capable de surmonter ces difficultés rencontrées au niveau interne : en ayant un rôle de communication et de clarification de la stratégie suivie, et en renforçant alors les liens entre la direction et le reste du personnel, le balanced scorecard pourrait réduire des tensions internes. On rejoint ici le schéma de base de Løwendahl et Revang : ils préconisent une amélioration de la connaissance de base, et un accroissement de la communication de haut en bas pour une situation de forte complexité interne exclusive.

Le balanced scorecard permettrait de réduire l'incidence de la complexité interne, en prenant en compte les besoins des acteurs internes à l'entreprise. Les entreprises dans cette situation adapteraient alors leur balanced scorecard, afin de réduire les origines de cette complexité, et se focaliseraient donc plus particulièrement sur les besoins des salariés, par le biais d'une perspective *apprentissage organisationnel* très développée.

Suite à cet axe *apprentissage organisationnel* que l'on vient d'évoquer, on peut imaginer que les entreprises complètent leur balanced scorecard d'une perspective *sociale* (comme proposé par Figge *et al.* (2002) en même temps que la perspective environnementale) ou d'une perspective *employés* afin de tenter de rendre acceptable et gérable cette complexité interne qui trouve en partie son origine au niveau des employés.
Ces nouveaux axes du balanced scorecard seraient justifiés par un manque de communication dans le cadre d'un nouveau contexte par exemple. En raison de changements récents, il pourrait être nécessaire de prendre en compte de nouveaux besoins des salariés, par exemple en formation, par rapport aux nouvelles technologies à employer.

D'autres perspectives sont également évoquées dans les publications. Sans en faire une présentation exhaustive, citons Malmi (2001), Eilat *et al.* (2006), Kocakülâh et Austill (2007), Bhagwat et Sharma (2007), ou encore Mårtensson (2009).

Dans l'étude finlandaise de Malmi, deux organismes de services ont complété leur balanced scorecard avec une perspective *employés*.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Eilat *et al.* (2006) proposent la perspective *incertitude*. Elle inclut des mesures telles que la probabilité du succès technique et la probabilité du succès commercial, mesures clefs pour évaluer les projets de recherche et développement.

Kocakülâh et Austill (2007) évoquent des modifications d'un balanced scorecard en contexte hospitalier avec des perspectives *qualité clinique* et *opérations* au lieu des perspectives *apprentissage organisationnel* et *processus internes*. Cependant, ces modifications sont si importantes que leur outil ne ressemble plus vraiment au concept initialement imaginé par Kaplan et Norton, comme ils le font eux-mêmes remarquer.

Dans leur étude portant sur des petites entreprises indiennes, Bhagwat et Sharma (2007) notent que sur les trois entreprises interrogées, deux avaient l'intention d'ajouter aux quatre perspectives une perspective *employés*.

On notera enfin la création d'une perspective spécifique pour les employés dans les balanced scorecard scandinaves. Cela vient combler un manque de prise en compte de certains éléments humains dans le balanced scorecard original de Kaplan et Norton selon Mårtensson (2009). Cela trouve parfaitement sa place dans le contexte actuel de volonté d'intégrer des éléments immatériels dans les systèmes de gestion, les employés n'étant pas suffisamment valorisés dans le balanced scorecard « standard » à travers les quatre perspectives proposées par Kaplan et Norton.

À travers les différentes perspectives additionnelles trouvées dans ces exemples, on note la présence assez marquée d'une perspective *employés* ou encore de la perspective *sociale* dont l'intérêt a été développé par Figge *et al.* (2002) en même temps qu'ils évoquaient l'ajout des données environnementales. C'est pourquoi, ces deux perspectives additionnelles peuvent représenter des éléments que des entreprises appartenant à la case III de la matrice de Løwendahl et Revang sont en mesure d'ajouter afin de réduire l'impact de la complexité interne sur leur entreprise. Un balanced scorecard de type ❸ serait ainsi un balanced scorecard dans lequel la perspective *apprentissage organisationnel* serait présente, et comporterait l'une et/ou l'autre perspective sociale ou employés dans un contexte de forte complexité interne et de faible complexité externe. C'est ainsi que l'on pose la troisième hypothèse liée aux adaptations du balanced scorecard en fonction des différentes situations de complexités :

✧ **Hypothèse III.3 :** *dans des situations où se manifeste une forte complexité interne, le balanced scorecard utilisé se rapprochera du type* ❸.

Après avoir examiné les situations où les entreprises évoluent dans des situations que l'on peut qualifier de « simples », car confrontées soit à de la complexité interne exclusive, soit à de la complexité externe exclusive, le cas des entreprises confrontées à des complexités élevées à la fois en interne et en externe mérite également d'être envisagé en détail. En effet, cette situation qui est qualifiée de contexte « post-moderne » par Løwendahl et Revang constitue le degré de complexité le plus élevé auquel doivent faire face actuellement bon nombre d'entreprises appartenant à des secteurs d'activité de pointe par exemple.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

3.4. la situation de double complexité : un balanced scorecard hybride.

Dans un environnement doublement complexe, les entreprises devront impérativement disposer d'un outil capable de présenter de manière synthétique l'ensemble des indicateurs clefs pour la gestion de leurs activités. À travers le balanced scorecard, les responsables disposeront d'un cadre les aidant à mieux comprendre les évolutions rapides et positionner leur entreprise de manière appropriée.
Cependant, comme les développements qui précèdent l'ont montré de manière théorique, dans des situations de forte complexité, une adaptation du balanced scorecard s'impose afin de mieux intégrer les données associées aux complexités.
Comme l'indique Chenhall (2003), dans un contexte complexe, il est nécessaire de disposer d'un éventail suffisant d'informations dans les systèmes de contrôle de gestion. Ces derniers, une fois complètement mis en œuvre, devront être capables de réaliser une assistance pour les prises de décisions ainsi que leur application.

Dans sa synthèse, Chenhall rappelle les résultats obtenus par Brownell (1985) : il montre que la complexité environnementale est associée à une réduction de l'importance accordée aux budgets. Chenhall estime également qu'une situation complexe requiert davantage d'informations parmi les systèmes de contrôle de gestion.
Si plusieurs études citées par Chenhall présentent l'intérêt d'un accroissement d'informations en situation de complexité élevée, dans le cas d'une utilisation du balanced scorecard en pareille situation, l'ajout d'un plus grand nombre de perspectives aux quatre traditionnelles paraît nécessaire.
Cela se retrouve également au niveau de la technologie exploitée par l'entreprise : dans un secteur d'activité nécessitant une technologie de pointe pour la fabrication des produits (par exemple une entreprise de microélectronique), les managers disposent d'une connaissance imparfaite des processus de fabrication et ont besoin d'indicateurs les aidant à fournir des réponses adaptées aux demandes de leurs clients. Un système de contrôle de gestion exclusivement basé sur des éléments financiers est ici à exclure, et, dans le cas d'une utilisation du balanced scorecard, son adaptation en y intégrant une perspective technique ou technologique peut s'avérer utile dans un secteur d'activité où la technologie l'impose.

Disposant de perspectives permettant de gérer et de cibler efficacement les facteurs à l'origine de la situation de double complexité, les responsables d'entreprise exploiteront de manière optimale leur balanced scorecard. Ce dernier leur fournira alors tous les éléments indispensables ainsi que leurs interrelations leur permettant de mieux comprendre la complexité à laquelle leur entreprise est confrontée.

À partir de ces éléments, non seulement il est possible de tester hypothèse par hypothèse, afin de mettre en évidence un hypothétique lien entre l'utilisation du balanced scorecard et le contexte hautement complexe dans lequel l'entreprise évolue, mais il est également intéressant de vérifier si les entreprises confrontées à des niveaux extrêmes de complexité utilisent le plus de perspectives additionnelles. Ainsi, si l'on peut s'attendre à trouver des entreprises disposant d'un balanced scorecard de type ❹, c'est-à-dire constitué de perspectives répondant à des niveaux

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

élevés de complexité interne et externe, à savoir des entreprises appartenant à la catégorie IV de Løwendahl et Revang, ces mêmes entreprises seront certainement celles dont le balanced scorecard aura été le plus complété par des perspectives additionnelles.
Le balanced scorecard de type ❹ sera un balanced scorecard s'inspirant des particularités des types ❷ et ❸ présentées dans les deux développements qui précèdent. On devrait y retrouver des axes relatifs à l'environnement, aux fournisseurs, aux employés, ou encore sociaux. Par ailleurs, les entreprises confrontées à de la double complexité devraient insister sur le caractère indispensable ou utiliser dans des proportions plus élevées les perspectives *clients*, *processus internes*, ou encore *apprentissage organisationnel*.

Pour les entreprises appartenant à la catégorie IV de Løwendahl et Revang, on posera que :

✧ **Hypothèse III.4*a* :** *dans des situations de double complexité, le balanced scorecard se rapprochera du type ❹.*

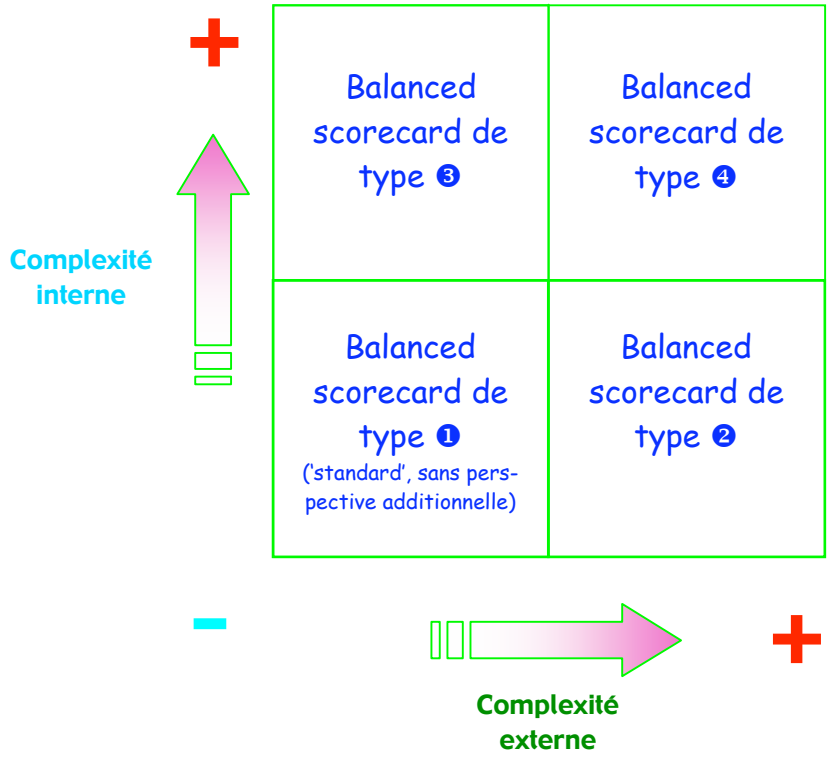
Et, considérant que le nombre de perspectives additionnelles sera plus élevé pour une entreprise confrontée à de la double complexité, on pose également que :

✧ **Hypothèse III.4*b* :** *les entreprises confrontées à de la double complexité disposent d'un nombre supérieur de perspectives additionnelles que les autres entreprises pleinement utilisatrices du balanced scorecard.*

À travers ces différents développements, des adaptations du balanced scorecard ont été envisagées et conduisent à quatre types de balanced scorecard en fonction des niveaux de complexité rencontrés par les entreprises, comme synthétisé sur ce schéma qui se base sur la matrice de Løwendahl et Revang.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr



Le but de ce paragraphe était d'examiner diverses hypothèses pouvant être à l'origine de l'introduction ou de l'adaptation du balanced scorecard.
Si les premiers développements ont montré que le facteur *taille* pouvait influencer la mise en œuvre du balanced scorecard, le facteur *complexité* joue également un rôle non négligeable dans la décision de mise en œuvre d'un tel outil dans les études déjà réalisées.

À travers ce paragraphe, trois niveaux d'étude des raisons de l'adoption du balanced scorecard ont été envisagés : tout d'abord, en considérant l'ensemble des entreprises, qu'elles utilisent ou non le balanced scorecard, le facteur taille a été identifié comme pouvant avoir un impact sur le choix de cet outil. Puis, à un niveau global, on a montré que la complexité devrait également avoir un impact sur l'adoption de l'outil par les entreprises.
Dans un deuxième temps, seules les entreprises disposant du balanced scorecard sont sélectionnées et les liens entre niveau de complexité et adaptations du balanced scorecard sont envisagés.
Enfin, en distinguant des situations plus fines de complexité, qu'elles soient interne et/ou externe, les adaptations du balanced scorecard sont examinées.

Ainsi, en testant ces différentes hypothèses, l'incidence des critères *complexités environnementales* se dessinera de manière précise et viendra compléter des résultats obtenus dans des contextes différents à un autre niveau, comme l'étude de Hoque *et al.* le proposait en 2001 par exemple en ne retenant que le critère *concurrence sur le marché*.

Ce nouveau chapitre a ainsi permis de proposer un cadre d'analyse théorique afin d'examiner l'incidence de divers facteurs sur la mise en œuvre du balanced scorecard

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

par des entreprises. En mobilisant la théorie de la contingence, il s'agit de réaliser des actualisations de résultats obtenus généralement dans des contextes de relative stabilité et de tester dans un contexte bien particulier les déterminants de la mise en œuvre d'un outil de gestion innovant : le balanced scorecard. Ainsi, si le facteur *taille organisationnelle* a déjà été examiné dans de nombreuses études et que l'impact de ce dernier est prouvé dans un contexte stable et peu complexe dans lequel évoluaient les entreprises jusqu'au début des années 1980, le réexamen de ces facteurs de contingence apportera de nouvelles informations sur deux plans : le nouvel environnement marqué par un accroissement de complexités environnementales et les raisons incitant à mettre en œuvre le balanced scorecard dans le contexte français caractérisé par la présence du Tableau de Bord français.

Par ailleurs, au cours de ce chapitre a été présentée et exploitée la matrice proposée par Løwendahl et Revang, afin de préciser les niveaux de complexité en distinguant entre situations de complexité interne et/ou externe, ce qui vient apporter un renouveau dans l'analyse de la complexité par rapport aux études ou cadres d'analyse précédents. En effet, en caractérisant plus finement la complexité, il devient possible de mieux comprendre l'impact des concurrents ou des clients par exemple, par rapport à celui de la propre organisation interne (les employés, la structure…). C'est ainsi qu'a pu être élaboré un schéma de base récapitulant les diverses interactions entre facteurs de contingence et systèmes de gestion, structure et stratégie qui sera complété lors de l'examen des résultats obtenus à l'étude dont le déroulement sera expliqué dans le prochain chapitre. Il en sera de même pour la matrice de Løwendahl et Revang, dans laquelle les caractéristiques des balanced scorecard qui auront été mises en évidence lors de l'étude seront indiquées, afin de visualiser non seulement l'incidence de la complexité sur la mise en œuvre du balanced scorecard de manière générale, mais également sur le contenu de ce dernier en fonction des différents niveaux de complexité.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Chapitre 5 :

modalités de collecte des données.

Ce nouveau chapitre a pour objet de présenter la méthodologie qui a été choisie pour tester de manière empirique les hypothèses qui viennent d'être exposées dans le précédent chapitre. Comme l'indiquent Zardet et Savall (2004), la méthodologie pour accéder aux objets de recherche en sciences de gestion pose de multiples questions. Ainsi, il est nécessaire de savoir quel outil de recherche utiliser pour approcher l'objet, ou le niveau d'approche possible de l'objet. Il est fréquent de se demander à quel moment il est possible de considérer que l'observation est suffisante pour permettre d'élaborer une représentation, une théorie, au sens de causalités et pour valider les hypothèses formulées. Se pose également la question de la fiabilité des outils de mesure, ainsi que des risques de subjectivité des acteurs intervenant dans ce processus d'enquête empirique.
Ce développement, situé à un niveau charnière entre analyse conceptuelle et étude empirique présentera les raisons du choix de l'outil d'accès aux données du terrain, ainsi que les différentes composantes de ce dernier : pourquoi choisir de réaliser une étude par questionnaires ? Comment élaborer les questionnaires ? Qui cibler ? Quelle méthodologie de collecte des données choisir ?
Au cours des développements proposés dans ce chapitre seront successivement abordées la question du choix de l'outil d'accès aux données empiriques en lien avec le cadre théorique de base retenu, puis, dans un deuxième temps, la question de l'élaboration de l'outil de sondage où des généralités concernant les choix de présentation et de rédaction du questionnaire seront d'abord exposées. Cette seconde partie se composera également d'une présentation détaillée du questionnaire de recherche, afin de mettre en évidence les finalités des questions, ainsi que les différents aspects examinés au travers de l'enquête. Enfin, dans un troisième paragraphe, les aspects pratiques de l'administration, et de la validation de l'outil de sondage seront évoqués.

Section 1 : le choix de la méthodologie de recherche et sa justification.

À travers cette section, seront abordées les différentes méthodologies d'accès aux données empiriques disponibles et adéquates afin d'examiner les liens entre différents facteurs tels que la taille des entreprises, les types de complexité interne et/ou externe, et la mise en œuvre ou non du balanced scorecard.
Après cette présentation quelque peu générique des approches méthodologiques appropriées, une justification de l'utilisation de l'interrogation à distance par questionnaire sera proposée en lien avec le cadre théorique retenu.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

1. Quelle méthode choisir ?

En gestion, deux grandes typologies de recherche prédominent. On les distingue généralement en fonction du mode de raisonnement, et plus particulièrement selon le mode de collecte des données, ou leur traitement.
Ces deux méthodologies sont les méthodes quantitatives et qualitatives. Si la première sous-entend une approche par les chiffres et la seconde une approche « relative à la nature des choses[68] » permettant de décrire autrement que par des chiffres, les études mobilisant des approches qualitatives sont loin d'exclure les données chiffrées, nécessaires voire indispensables à la bonne appréciation des données qualitatives. Cet aspect n'est pas toujours souligné aussi nettement dans les définitions fréquemment proposées au niveau de la méthodologie qualitative.

Ainsi Yin (1989), indique que les « données non numériques » fournissent des preuves de nature qualitative, de même que Miles et Huberman (1991) pour qui, les données typiquement qualitatives prennent la forme de mots plutôt que de chiffres.
D'autre part, selon Zardet et Savall (2004), les méthodes de recherche qualitatives sont en plein essor en ce début de siècle. Ils citent d'ailleurs Van Maanen (1989) qui fournit une définition de ce type de recherche : c'est un « éventail de techniques d'interprétation qui visent à décrire, décoder, traduire et, d'une façon plus générale, être en accord avec le sens de phénomènes ».

Ces recherches sont souvent qualifiées de 'compréhensives', c'est à dire qui cherchent à comprendre le ou les sens de situations de gestion et de phénomènes, plutôt qu'à valider quelques hypothèses comportant un petit nombre de variables. Ces méthodes comportent généralement des stratégies d'accès aux données concrètes qui nécessitent une présence physique du chercheur au sein de l'organisation, et elles prennent très souvent la forme d'études de cas. Cependant, dans une telle recherche, des biais non négligeables peuvent apparaître, suite à la présence du chercheur dans l'entité, et à la subjectivité de celui-ci quant aux observations qu'il réalise. En outre, il est nécessaire de passer un certain temps dans les entreprises étudiées, afin d'atteindre les objectifs de la recherche. Enfin, une recherche qualitative présente généralement un caractère faiblement reproductible, et il est assez difficile de généraliser des résultats obtenus à partir de deux ou trois cas (Zardet et Savall, 2004).

L'autre méthodologie de recherche qualifiée de méthode quantitative constitue la méthode la plus employée dans les sciences exactes, ainsi qu'en sciences de gestion, car considérée par beaucoup comme étant la méthodologie la plus fiable selon Zardet et Savall. « Même si depuis vingt ans les recherches qualitatives se développent, elles n'ont pas encore acquis des lettres de noblesse incontestables, contrairement aux recherches quantitatives qui jouissent d'une présomption de scientificité » (Zardet et Savall (2004), *p86*).

Cette méthodologie quantitative présente de nombreux atouts : en effet, il apparaît que ce procédé est beaucoup plus facile à réaliser qu'un entretien (qui est souvent pratiqué en recherche qualitative), et qu'il est performant, car on peut généraliser les données, suite à la grande taille du sondage, dans le cas notamment d'une étude par questionnaires. Enfin, cette méthodologie d'étude permet de tester

[68] Définition donnée par le Robert.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

des hypothèses sur un grand nombre d'échantillons, et, dans le cadre d'un questionnaire, il est plus facile de préserver l'anonymat des sondés.

Les modes de collecte de données quantitatives les plus courants sont l'enquête par questionnaire, permettant d'obtenir des données primaires, et les bases de données et sondages, qui apportent des données secondaires.
Le questionnaire permet d'interroger directement des individus en définissant au préalable, par une approche qualitative, les modalités de réponses au travers des questions dites « fermées ». C'est un outil de collecte de données primaires bien adapté aux recherches quantitatives, puisqu'il permet de traiter de grands échantillons et d'établir des relations statistiques ou des comparaisons chiffrées.
La collecte des données par questionnaires souffre cependant de quelques limites : en effet, c'est une méthode rigide, et, lorsque la phase d'administration est engagée, il n'est plus possible de revenir en arrière : on ne peut rajouter ou modifier une question mal posée, ou incomplète une fois la phase de pré-tests passée et l'outil définitif élaboré. De plus, la standardisation de la mesure présente un revers, la donnée recueillie reste sommaire. Un autre défaut pourrait être le coût de l'administration du questionnaire, ainsi que le temps de réalisation, en fonction du mode d'administration. Cependant, il est souvent admis que certains modes d'administration, comme la voie postale ou informatique permettent de sonder un grand nombre de personnes pour un coût minime. (Thiétart (2003), Zardet et Savall (2004)).

Il est possible de synthétiser les principaux biais auxquels on se trouve confrontés dans une étude par questionnaires en reprenant la classification d'Evrard *et al.*(1993), qui s'inspire fortement de celle de Campbell et Stanley (1966). Huit éléments peuvent fausser la collecte de données par questionnaire.

C'est ainsi qu'ils constatent :

◊ « l'effet d'histoire » : il s'agit ici des circonstances qui entourent l'enquête : en effet, en fonction de la période de l'année ou d'une conjoncture particulière, les réponses à certaines questions pourront être plus ou moins exagérées. Une entreprise ayant connu un échec avec le balanced scorecard aura tendance à trouver l'outil inutile, même si l'arrêt de son utilisation est indépendant des résultats obtenus ;

◊ « l'effet de maturation » : il s'agit ici du changement de degré de connaissance du phénomène observé au cours de l'enquête : dans le cas de l'étude en cours, par exemple, une série d'articles parus vantant les mérites du balanced scorecard et son fonctionnement, pourront accélérer le niveau de connaissances des interviewés au sujet de la technique, et, ainsi, orienter leurs perceptions et modifier les données quant à la connaissance de la technique par les sondés. Afin d'éviter ces biais, les auteurs cités précédemment préconisent alors de limiter le délai de l'étude, afin de réduire au maximum les interférences éventuelles ;

◊ « l'effet de test » : il s'agit alors de l'interrogation d'un même échantillon plusieurs fois, à intervalle de temps rapproché : dans ce cas, les répondants vont essayer de calculer leurs réponses en fonction de l'étude précédente, ou alors, ils seront tentés de répondre au hasard, par simple lassitude. S'il est possible de connaître certaines études en cours lors du lancement de l'enquête, il est malheureusement impossible de savoir si les échantillons sont similaires et si un répondant a déjà répondu à une étude de ce type ;

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

◊ « l'effet de sélection » : cela dépend du niveau de représentativité de l'échantillon par rapport à la population étudiée. Dans une étude de cas pour laquelle on se limite à un nombre réduit d'entreprises, il est très difficile de réaliser un échantillon représentatif de la population totale des entreprises d'un pays. Si l'étude de cas ne peut que très difficilement présenter un caractère représentatif de l'ensemble des entreprises d'un pays, il est cependant à noter qu'en fonction des réponses obtenues à une étude à distance, la représentativité de l'échantillon pourra elle aussi se trouver biaisée ;

◊ « l'effet de mortalité expérimentale » : il s'agit d'un cas propre aux études longitudinales, où les résultats peuvent être affectés par le départ des répondants entre deux enquêtes successives. Les deux prochains cas de figure évoqués ne concernent pas l'étude qui sera réalisée ici, car il ne s'agira que d'une seule enquête (et non de l'observation d'une évolution des données dans le temps) ;

◊ « l'effet de contamination » : ce sont les interférences dans les observations, à cause d'informations circulant entre les participants à l'étude, ou 'à des mises en situation de ces personnes qui susciteront des réponses modifiées de leur part'. Ce cas de figure concerne surtout les cas où l'étude est menée dans une seule entité, et que, par exemple, des critiques quant à l'enquête influencent les réponses ou même les taux de réponse ; il n'affectera donc pas notre étude menée auprès d'entités distinctes ;

◊ « l'effet de régression statistique » : ce sont surtout les études concernant des données dépendantes de la période envisagée qui seront touchées par cet effet (par exemple des études sur le fonctionnement des comités d'entreprise : ils sont beaucoup plus actifs en janvier, par exemple, ce qui fournira des scores extrêmes à cette période) ; et enfin,

◊ « l'effet d'instrumentation » qui correspond à l'incidence d'un mauvais instrument ou de la mauvaise application d'une technique d'enquête sur le recueil d'observations et sur les résultats. Cet effet serait celui qui préoccupe le plus les scientifiques réalisant des recherches empiriques. Cela s'explique par le fait que la mauvaise utilisation d'une technique ou l'utilisation de la mauvaise technique produisent des résultats erronés, même s'ils vérifient les hypothèses proposées. Il est donc capital, dans ce cas, de valider l'instrument de mesure avant de lancer le test à grande échelle, afin d'éviter cette limite *(d'après Igalens et Roussel, 1998)*.

Thiétart (2003) insiste, quant à lui, sur les biais dus aux non réponses : il met en relief deux origines principales pour les non réponses : il s'agit soit du refus de répondre au questionnaire proposé, ou de participer à l'étude, soit de l'impossibilité d'atteindre la personne visée par le questionnaire. Afin de réduire au maximum le nombre de non réponses, dans le but de ne pas remettre en cause la validité de la recherche, il est donc important de réaliser des relances multiples.

Bien que le questionnaire, dans les études quantitatives, présente de nombreux inconvénients, il reste aujourd'hui une forme très répandue, voire banalisée, de collecte de données primaires dans les recherches effectuées en sciences de gestion, car il permet de valider des hypothèses par une étude statistique.

Le second type d'études quantitatives concerne les bases de données et les sondages. C'est surtout le cas d'études réalisées en finance de marché ou en marketing, pour l'analyse de données secondaires. Si ces études permettent de tester des hypothèses sur un grand nombre d'échantillons, se basant sur une revue de

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

littérature très complète, elles n'en présentent pas moins un certain nombre d'inconvénients, comme une non flexibilité, des données recueillies assez sommaires, et dont la qualité (leur authenticité notamment) est peu vérifiable. En outre, de nombreux biais sont observés, notamment à cause des écarts existants entre les critères institutionnels des bases de données, et les exigences d'indépendance scientifique pour l'objet étudié. (Zardet et Savall, 2004)

Certains auteurs, comme Zardet et Savall, proposent une approche hybride, qualifiée de « qualimétrique » : cette approche vise à « reconnaître que l'essence des informations traitées au cours du processus scientifique d'élaboration des connaissances est simultanément qualitative (s'exprimant par des mots clefs), et quantitative (nombre – clefs et traitement mathématique) » (Zardet et Savall, 2004, *p103*).
Dans cette approche, la partie qualitative présente la richesse sous-jacente de l'objet étudié, tout en expliquant clairement les connaissances produites. La partie quantitative contient des indicateurs de mesure amplifiant l'objectivité de la recherche, et qui facilitent les opérations d'agrégation et de comparaison de l'objet étudié.

Cette technique se différencie des deux autres par le fait qu'elle permet une observation dynamique de phénomènes longitudinaux hybrides (spontanés et délibérés (expérimentation qualifiée de *in vivo* par les auteurs)), et qu'elle favorise la compréhension du sens des décisions et des comportements, la contribution à la génération de nouvelles théories ou de nouveaux concepts. Par ailleurs, cette méthode permet une observation rapprochée et une évaluation des évolutions expérimentées avec production d'indicateurs qualitatifs, quantitatifs et financiers, utilisés par les acteurs et accessibles aux chercheurs. Cependant, quelques limites non négligeables sont également relevées : elle nécessite des compétences relationnelles comportementales de négociation pour accéder à un terrain puis à des données, et elle est assez complexe à gérer du point de vue du respect des principes éthiques, méthodologiques et épistémologiques (Zardet et Savall, 2004).

On voit ainsi qu'il existe une forte opposition entre les recherches qualitatives et les recherches quantitatives et Zardet et Savall vont même jusqu'à se demander si le qualitatif ne serait pas moins scientifique que le quantitatif. Pour ce faire, ils ont synthétisé les écrits parus sur la question et en arrivent aux conclusions suivantes : la plupart des positions quant aux différences quantitatif/qualitatif sont « stéréotypées et plutôt campées, et affirmées que justifiées ou argumentées, et sont plutôt souvent de nature dogmatique que scientifique » (Zardet et Savall, 2004, *p121*).
Selon l'ensemble des travaux réalisés sur la question, les recherches quantitatives sont généralement assimilées à une collecte de données recueillies hors de l'entreprise, à des tests d'hypothèses préalablement posées, et à des relations de causalités supposées. Les approches qualitatives ne sont généralement pas reproductibles, et les résultats ne peuvent pas être généralisés, comme on vient de le voir au début de ce développement ; il en résulte que leur validité externe est assez réduite. Par ailleurs, ces mêmes recherches qualitatives font apparaître des relations entre variables, en rejetant l'hypothèse nulle, sans que l'on puisse considérer que la relation est causale (Pras (1981), *cité par Zardet et Savall (2004)*). Enfin, dans les démarches qualitatives, il y aurait trop de biais de subjectivité, dus au fait que le

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

chercheur se trouve dans l'entreprise pour mener son enquête, et à l'interprétation personnelle de ce qu'il a pu observer.

Deux grands reproches sont traditionnellement émis envers les approches quantitatives : il s'agit tout d'abord de l'utilisation d'informations issues de bases de données, par exemple. Elles sont trop souvent différentes de la réalité du terrain ; par ailleurs, la seconde critique concerne le poids excessif accordé au maniement des outils statistiques, ce qui vient souvent masquer l'analyse des données et leur interprétation. (Moisdon (1981), Zardet et savall (2004)).

Enfin, ces deux approches se différencient également quant au paradigme épistémologique sous-jacent : alors qu'il est généralement question du positivisme dans la plupart des recherches (qu'elles soient quantitatives ou qualitatives (dans l'étude de cas, par exemple)), il pourra être question du paradigme constructiviste dans certaines études qualitatives, comme pour des recherche-action, ou des recherches cliniques.
Le paradigme positiviste présente les croyances de base suivantes : le monde est externe et objectif, l'observateur est indépendant, et la science est indépendante des valeurs. À partir de ces postulats, le chercheur doit donc se concentrer sur les faits, rechercher des liens de causalité et les lois fondamentales, réduire les phénomènes à leurs plus simples éléments, et formuler des hypothèses et ensuite les tester. Dans ce cadre, on recommande souvent d'opérationnaliser des concepts, de telle sorte qu'ils puissent être mesurés, et il est conseillé de recourir à de grands échantillons.
Selon Nobre (1996), le paradigme constructiviste semblerait constituer une alternative prometteuse au paradigme positiviste : il permet au chercheur de dépasser le cadre contraignant, pour la recherche en sciences de gestion, du positivisme, tout en conservant comme objectif la définition de critères de scientificité. Dans ce cas, plusieurs auteurs caractérisent la notion de paradigme constructiviste : par exemple Usunier *et al.* (1993), et Igalens et Roussel (1998), déclarant que la réalité est socialement construite, et que le monde n'est pas donné une fois pour toutes. Arnaud (1996), quant à lui, indique que le chercheur ne peut être objectif, et qu'il est impossible d'accéder objectivement au réel (Zardet et Savall, 2004).

Ces différences dans les paradigmes sous-jacents de ces méthodologies expliquent les querelles actuelles quant à la scientificité des études qualitatives. Cependant, l'approche quantitative se révèle être celle qui se rapproche le plus d'une étude par questionnaires, où l'on essaye de vérifier des hypothèses par une étude statistique. En tentant de se tenir à l'écart des nombreux biais mentionnés précédemment pour cette méthodologie, il sera possible de trouver des réponses fiables aux hypothèses posées dans ce travail. Si la méthodologie principale sera d'inspiration quantitative, les questions de l'enquête comporteront des éléments quantitatifs et qualitatifs, car certaines questions ne déboucheront pas forcément sur des données chiffrées, ce qui ne remet pas en cause la notion de procédé quantitatif d'analyse.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

2. Les raisons du choix de la méthode de collecte de données en lien avec le cadre théorique retenu.

Au niveau de certains aspects de cette recherche, une étude de cas aurait pu convenir et constituer l'outil à privilégier pour comprendre les raisons du choix du balanced scorecard par les entreprises. L'étude de cas aurait notamment permis de saisir plus finement le niveau d'implication du contrôleur de gestion dans le balanced scorecard de son entreprise, ainsi que les différents rôles exercés par ses collègues occupant d'autres postes.
Néanmoins, l'examen d'un groupe restreint pose un certain nombre de problèmes. En effet, restreindre une étude à un faible nombre d'entreprises (une dizaine environ pour une étude de cas traditionnelle) ne permet pas d'apprécier spécifiquement l'ensemble des raisons qui conduisent à l'introduction du balanced scorecard. En effet, comment généraliser un éventuel effet de la taille de l'entreprise sur la mise en œuvre d'un outil de gestion avec seulement une dizaine d'entreprises ? Il s'avère qu'il est impossible de tester une hypothèse cherchant à mettre en évidence un lien vérifié entre différentes classes de taille et l'utilisation ou non du balanced scorecard. D'ailleurs, dans la plupart des études mobilisant le cadre de la contingence, ce facteur a été mesuré par le biais d'un questionnaire permettant de vérifier à grande échelle l'existence d'un éventuel lien entre variables. Cela est également souligné par Harrigan (1983) dans son analyse des méthodologies de recherche pour des études mobilisant la théorie de la contingence : elle indique que des recherches dont l'échantillon est vaste facilitent grandement l'usage des tests statistiques pour vérifier des hypothèses et réaliser par la suite une généralisation des résultats. Bien que cette procédure soit notamment relativement coûteuse en temps, la multiplication des sites d'investigation s'impose donc selon elle, que ce soit en étude de cas ou en étude réalisée à distance.

Par ailleurs, la réalisation d'une recherche portant sur les effets des situations de complexité rencontrées par les entreprises nécessite également la confrontation d'un grand nombre de cas, afin de pouvoir dégager des grandes tendances : quelle situation implique telle ou telle adaptation du balanced scorecard ? Est-ce que la complexité est un bon critère pour expliquer le choix du balanced scorecard ? De nouveau, l'étude d'un nombre limité de cas n'aurait pas permis de dégager des tendances générales quant aux raisons de l'adoption de l'outil.

Enfin, dans la synthèse proposée par Chapman (1987), se trouve caractérisée une étude-type mobilisant la théorie de la contingence : il s'agit d'une étude à grande échelle, dont la recherche est basée sur des questionnaires (postaux à l'époque de Chapman), examinant l'interaction d'un nombre limité de variables.

C'est précisément vers cette forme d'enquête que l'investigation empirique qui va suivre se déroulera, dans la tradition de la plupart des études mobilisant la théorie de la contingence avec une méthodologie quantitative, afin de pouvoir toucher le plus grand nombre d'entreprises françaises.
Afin de réaliser l'étude par questionnaire, il a été nécessaire d'élaborer un outil correspondant précisément aux informations dont on aura besoin pour traiter les hypothèses précédemment proposées. La section à venir sera consacrée au

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

questionnaire utilisé pour collecter les données empiriques dans le cadre de cette recherche. Elle nous permettra de présenter les grandes lignes du questionnaire et ses modalités d'administration et de validation.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Section 2 : présentation du questionnaire : construction et modalités d'administration.

Au cours de cette section sera envisagée la phase la plus délicate dans la mise en œuvre d'un questionnaire. En effet, c'est à ce niveau qu'il faut choisir le contenu des questions, le format du questionnaire, sa dynamique, la façon de poser les questions et disposer d'énoncés suffisamment clairs pour les répondants et exploitables en vue de fournir des éléments de réponses pertinents aux questions de recherche envisagées.
Ainsi, dans un premier temps seront présentées un certain nombre de généralités quant à la forme des questions, leur formulation, la dynamique sous-tendue par les questions, ou encore le choix des échelles de mesure du questionnaire. Puis, dans un deuxième temps, la logique sous-jacente du questionnaire sera dévoilée : il s'agira de montrer comment sont agencées les questions, afin de mesurer chacune des variables envisagées dans la recherche et de comprendre les finalités des questions proposées aux répondants. Enfin, la dernière partie de cette section aura pour objectif de présenter et expliciter la méthodologie d'administration retenue ainsi que la phase de validation ayant pour objet d'améliorer la formulation de certains énoncés.

§1. Généralités au sujet de l'agencement du questionnaire.

Ce premier paragraphe se composera de quatre développements examinant successivement la forme des questions retenues dans l'outil final, les choix de formulation des questions, le cheminement logique du questionnaire, ainsi que le type d'échelles de mesures retenues. Bien que constitué de généralités au sujet de l'élaboration d'un questionnaire type, ce premier paragraphe permet néanmoins de présenter les grands traits du questionnaire sans entrer dans le détail des questions.

1. Le type de questions retenues.

Afin de construire un questionnaire répondant le mieux aux besoins de l'étude, il a donc été nécessaire d'identifier les besoins en informations à collecter auprès des répondants. Il était primordial de disposer d'un outil permettant d'interroger le plus grand nombre possible d'entreprises, quels que soient leur(s) domaine(s) d'activité(s). Afin de pouvoir interroger le plus large éventail de secteurs d'activités, dans le but d'apprécier les niveaux de complexités d'une grande variété d'entreprises, il est tout de suite apparu qu'il fallait adapter les choix proposés aux répondants. En effet, dans les entreprises du secteur public, à but non lucratif ou des secteurs bancaires ou hospitaliers, la notion de technologie de production ou de fabrication n'a pas beaucoup de sens. C'est ainsi que chaque proposition de réponse du questionnaire contient systématiquement un choix 'sans opinion', interprété par 'sans objet' pour les entreprises appartenant à des secteurs non – industriels ou publics. Cette précision a d'ailleurs fait l'objet d'une note dans le courriel d'accompagnement pour ces entreprises.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

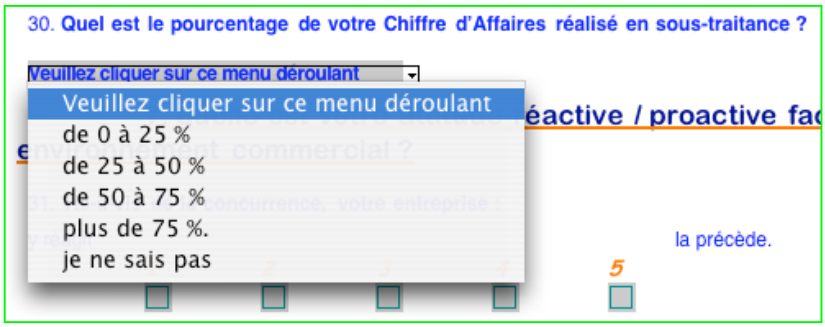
Le format des questions retenu a consisté en des questions principalement fermées, ou des questions ouvertes généralement précodées. Les questions fermées seront examinées un peu plus en détail lors de l'étude des échelles de mesure utilisées. Cependant, il est possible de donner ici un exemple de questions fermées utilisées dans le questionnaire :

42. **Quels sont les objectifs de la comptabilité de gestion ?** ***(une seule réponse possible)***

☐ rechercher combien ça coûte (ou ça coûtera)
☐ rechercher pourquoi ça coûte

La majorité des questions utilisées dans ce questionnaire sont de ce type, comme cela est d'ailleurs recommandé dans la plupart des ouvrages de méthodologie.

Certaines questions sont des questions ouvertes précodées et ont été introduites dans le questionnaire sous forme de menus déroulants comme le montre cet exemple :



Ou encore :

58. En quelle année avez-vous mis en œuvre le balanced scorecard ?.

veuillez choisir l'année dans le menu déroulant

Les répondants avaient alors le choix entre plusieurs dates susceptibles de correspondre à la mise en œuvre de cet outil en France (de 1992 à 2008, même si très peu d'entreprises ont mis en œuvre cet outil avant 1998, surtout en France).

Enfin, certaines questions ont permis une libre expression des répondants, correspondant au format ouvert, postcodé. Il est alors possible de citer en exemple cette question :

Utilisez-vous d'autres outils de gestion ? Si oui, lesquels ? *(veuillez utiliser les champs de texte proposés ci-contre)* _____

_____

L'utilisation des questions fermées combinée aux questions ouvertes ou semi-ouvertes a permis de s'affranchir de l'un des biais souvent reprochés aux questionnaires : en effet, bien que les questions fermées présentent l'immense avantage de faciliter le traitement des réponses, leur caractère fermé confère un

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

aspect un peu superficiel aux données obtenues. L'introduction de ces questions avec possibilité pour le répondant de s'exprimer « autorise des interrogations plus profondes et permet souvent de dégager des perspectives inattendues sur ce que l'on recherchait » (Usunier *et al.*, 2000, *p161*).

L'outil de recherche utilisé comporte donc une grande richesse de formats de questions, puisque trois formats, sous plusieurs présentations se succèdent au fil des pages. Afin de rendre plus agréable la lecture et la compréhension des questions, il est nécessaire de revenir sur la question de la formulation. En effet, afin d'intéresser le répondant, d'éviter un effet de lassitude ou des problèmes de compréhension de certains termes techniques ou de formulations, il est indispensable d'éviter plusieurs biais.

2. La formulation des questions.

Il est possible de distinguer au moins trois grandes recommandations à suivre, afin de constater une compréhension maximale des questions par les répondants.

Selon Evrard *et al.* (1993), la première concerne justement la compréhension des questions : il faut toujours veiller au choix du vocabulaire et à la syntaxe. Ainsi, plusieurs formulations, susceptibles d'être mal comprises par les répondants ont été explicitées, afin d'être certain que le répondant choisisse la proposition en fonction du sens souhaité. C'est ainsi que l'exemple suivant montre l'explication du terme « changement significatif », tel que le répondant devait le comprendre en remplissant le questionnaire.

9. **La technologie de production ou du service est sujette à des changements :**

Un changement significatif est un changement qui a impliqué un nouvel apprentissage du personnel, qui a nécessité le remplacement ou l'adaptation de l'équipement, et a permis de réaliser une modification du coût unitaire des opérations.

De même, la question relative aux perspectives utilisées dans le balanced scorecard par les répondants pouvait contenir une perspective floue : ainsi, la perspective « environnementale », qui correspond à l'une des adaptations potentielle de l'outil en situation de complexité, a nécessité son explication (« action des concurrents »). La non – explication de cette proposition aurait pu mener les répondants à comprendre qu'il s'agissait d'une perspective liée à l'écologie par exemple, ce qui changeait totalement la portée de la question.

Cette recommandation a parfois nécessité l'utilisation de formulations des questions relativement longues, comme l'exemple proposé ci-dessus le montre. Cependant, la plupart des formulations sont restées relativement courtes, n'excédant pas une vingtaine de mots en général.

La deuxième recommandation consiste à poser des questions auxquelles le répondant devrait savoir répondre : en effet, certaines questions peuvent poser des problèmes aux répondants, notamment si elles portent sur des dates précises ou des chiffres précis. Ainsi, le questionnaire a été élaboré de façon à faciliter les réponses, en les pré-codant : l'exemple suivant présente un menu déroulant retranscrit, afin de faciliter les réponses en proposant des intervalles suffisamment importants.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

37. **Depuis quand la fonction contrôle de gestion existe-t-elle ?**

moins de 5 ans	*de 5 à 10 ans*	*plus de 10 ans*	*sans opinion*
☐	☐	☐	☐

L'introduction d'une question demandant une réponse précise aurait certainement embarrassé un répondant qui ne connaît pas précisément la réponse ; cela s'est d'ailleurs remarqué pour l'une des seules questions qui nécessitait une réponse précise quant à l'année d'introduction du balanced scorecard (plusieurs répondants ont indiqué ne pas connaître exactement la date de mise en œuvre, leur réponse étant effectuée à plus ou moins une année près). Par ailleurs, la présence de propositions 'sans opinion' ou 'je ne sais pas' donnait la possibilité au répondant de ne pas répondre aux questions auxquelles il ne savait, ne pouvait, ou ne souhaitait répondre. Dans plusieurs cas, il est apparu que les répondants n'avaient pas eu l'autorisation de répondre à certaines questions par leur groupe.

Enfin, ces auteurs recommandent de formuler les questions de telle façon que l'on favorise des réponses sincères, en évitant les biais de confidentialité. En supprimant toute donnée concernant les noms des entreprises et en indiquant que la donnée « noms des répondants » était facultative, les répondants pouvaient être certains que leur anonymat serait préservé et rassurés quant aux indications qu'ils fournissaient dans leurs réponses. Par ailleurs, dans la lettre d'accompagnement, des indications quant à la confidentialité de leurs réponses étaient également mentionnées. Bien sûr, afin de repérer les réponses, seule une donnée chiffrée permettait d'identifier les questionnaires et leurs origines.

Les questions ont donc été formulées de façon à réduire les biais, en essayant de recourir au maximum à des questions centrées, afin de ne pas induire les réponses. À travers leur compréhension facile, la relative simplicité des formulations, l'adaptation des questions pour favoriser des réponses sincères, les questions de notre outil de sondage devraient faciliter le travail des répondants et favoriser leurs réponses.
Cependant, la seule formulation correcte des questions ne permet pas de construire un outil performant. En effet, la juxtaposition des questions en une suite sans aucune logique risquerait de lasser rapidement le répondant par le manque de cohérence et la répétition du même format de question. Il est donc nécessaire d'introduire une certaine dynamique dans le questionnaire.

3. La dynamique sous-tendue.

Afin d'obtenir un outil de sondage construit de façon logique et cohérent, dans le but de mettre à l'aise et d'intéresser la personne contactée, il est nécessaire de respecter une certaine hiérarchie dans la formulation des questions. Ainsi, plusieurs grands thèmes ont été retenus pour ce questionnaire, chacun étant décomposé en plusieurs parties renfermant des questions présentées sous différentes formes. De même, il semble utile de prévoir les effets dus au positionnement consécutif des questions.

Non seulement, il est nécessaire de respecter une certaine progressivité des questions, mais il est également utile d'élaborer un plan de questionnaire réfléchi et logique. Par ailleurs, il peut s'avérer intéressant d'introduire des questions « filtre »,

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

permettant de segmenter l'échantillon en ne posant certaines questions qu'à une partie de l'échantillon seulement. En outre, des règles sont également à respecter quant à la présence d'une fiche signalétique, et quant à la durée de réponse au questionnaire (d'après Evrard *et al.*). Ce développement se propose donc d'aborder la façon dont ces conseils ont été suivis dans l'élaboration de cet outil de recherche.

Tout d'abord, concernant la progressivité des questions et le plan du questionnaire, on notera que la technique dite de « l'entonnoir » s'applique assez difficilement à ce questionnaire : si Evrard *et al.* préconisent de commencer le questionnaire avec des questions assez générales, « neutres et faciles », l'examen du degré de complexité rencontré par les entreprises des répondants nécessitait de poser des questions relativement précises dès le début du questionnaire. Cependant, à travers le choix des questions proposées en phase 1 du questionnaire, un certain cheminement logique a été respecté, afin de tenir compte au mieux de cette recommandation. En effet, les premières questions se présentent sous la forme de généralités au sujet des caractéristiques du marché des entreprises, tandis que les dernières s'intéressent davantage à la stratégie suivie par les entreprises, questions plus indiscrètes, surtout quand il s'agit d'entreprises confrontées à une forte complexité dans leurs environnements.

Le questionnaire a donc été articulé en six grandes parties :

• la première partie concerne l'environnement de l'entreprise, comprenant des questions sur le marché principal de l'entreprise, permettant ainsi au répondant de se familiariser avec le type de questions et l'utilisation de ce format de questionnaire. Cette partie comporte également une série de questions relatives aux choix actuels de pilotage, toujours orientées par rapport au thème de la complexité environnementale (qu'elle soit externe ou interne), puis on note un certain recentrage des questions sur les caractéristiques de l'entreprise du répondant. C'est à ce niveau qu'apparaît déjà une modification de l'apparence des questions, afin d'éviter un effet de lassitude de la part du répondant. Puis viennent des questions orientées stratégie de l'entreprise, concernant les diversifications/intégrations, le niveau de sous-traitance et des questions plus précises quant aux réactions des entreprises par rapport à la concurrence et à la prise de risques.

• la seconde partie s'intéresse plus précisément aux systèmes de contrôle utilisés actuellement par l'entreprise du répondant. Il s'agit ici d'amener le répondant vers des questions plus « pointues » concernant les outils de contrôle de gestion, et de recueillir une première série de données au sujet de son système de contrôle actuel. Les premières questions s'intéressent à la fonction contrôle de gestion, ainsi qu'aux responsabilités ou aux liens hiérarchiques susceptibles d'exister entre le contrôle de gestion et d'autres fonctions. Puis les questions s'orientent vers les difficultés classiques susceptibles d'avoir été rencontrées par n'importe quelle entreprise française qui utilise(ait) un outil de style Tableau de Bord français par exemple. La dernière section de questions concerne la comptabilité de gestion et les tableaux de bord en général : il s'agit ici de recueillir un certain nombre d'informations plus ou moins génériques, mais qui pourront être recoupées par la suite.

• la troisième partie du questionnaire aborde des questions encore plus précises sur la gestion de l'entreprise : on s'intéresse aux outils de contrôle de gestion utilisés. Il s'agit ici d'appréhender le niveau de connaissance et d'utilisation des

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

outils de gestion identifiés dans la première partie de ce travail. Cette question présente la particularité de proposer le premier vrai filtre de ce questionnaire en fonction de la connaissance ou non du balanced scorecard par les répondants. Puis, pour ceux qui connaissent l'outil, une série de questions vise à évaluer le niveau de maîtrise de celui-ci par le répondant. Des questions – filtres viennent compléter ces questions, afin d'orienter le répondant vers les bonnes questions en fonction de ses réponses.

• la quatrième phase du questionnaire s'intéresse à l'utilisation du balanced scorecard par l'entreprise du répondant (le répondant n'est de nouveau plus impliqué dans les réponses). On s'intéresse aux perspectives utilisées, aux raisons de ce choix…

• la cinquième et avant-dernière partie du questionnaire touche davantage le répondant, puisqu'on lui propose d'indiquer à quel niveau il a été impliqué dans le balanced scorecard ou le Tableau de Bord français (si celui-ci est en service dans l'entreprise). Enfin, grâce à un organigramme, la dernière question de cette partie vise à connaître le positionnement exact du répondant dans l'organigramme, question qui permettra de connaître le niveau potentiel de responsabilités du répondant. Il est à noter une partie subsidiaire à cet endroit qui ne concerne que les répondants n'utilisant pas ou plus le balanced scorecard, mais connaissant néanmoins la technique : ces deux séries de questions visent à mieux comprendre les raisons de la non – utilisation de l'outil ou de son abandon.

• enfin, la dernière partie du questionnaire reprend la « fiche signalétique » évoquée dans l'introduction de ce développement : elle permet d'obtenir des renseignements quant à la fonction du répondant, la taille de l'entreprise, ou l'effectif de la fonction gestion – finances. Il est à noter que les questions un peu plus précises quant à l'identité du répondant sont facultatives, afin d'éviter les 'biais de confidentialité' tels qu'évoqués au second point de ce paragraphe.

Le niveau de progression dans le questionnaire est ainsi clairement visible au fil de son remplissage par le répondant. Ce dernier dispose d'une indication lui signalant dans quelle phase il se trouve par rapport aux six grandes parties prévues. Cependant, en fonction de ses réponses, il ne répondra pas à l'ensemble des questions grâce aux questions filtres qui le renvoient directement aux parties le concernant. L'intérêt de ces questions est discuté ci-dessous.

Une autre recommandation d' Evrard *et al.* concernait la présence souhaitable de questions « filtres », afin de poser des questions pertinentes aux répondants : ainsi, un répondant qui connaît le balanced scorecard, mais dont l'entreprise ne l'utilise pas n'a aucun intérêt à répondre aux questions centrées sur l'utilisation du balanced scorecard ou son implication dans le balanced scorecard. L'utilisation de filtres lui permet d'être dirigé vers des questions lui demandant les raisons de la non – utilisation du balanced scorecard par son entreprise ou les raisons de l'abandon de l'outil par exemple. Par ailleurs, un répondant n'ayant jamais entendu parler du balanced scorecard n'a pas besoin de répondre aux questions sur le balanced scorecard : il peut tout de suite « passer » les questions des phases quatre et cinq, ainsi qu'une partie de la phase trois.
Citons également une autre question filtre : par exemple la présence ou l'absence d'une fonction contrôle de gestion (c'est le cas de la question 36) permet au

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

répondant d'éviter de répondre aux questions relatives à la fonction contrôle de gestion si elle n'existe pas. Un exemple de question filtre est proposé ci-dessous.

54a. **est-ce que votre organisation a déjà utilisé le balanced scorecard ?**

oui	*non*	*sans opinion*
☐	☐	☐

54b. **si vous avez répondu *NON* , comptez-vous le mettre en œuvre d'ici deux ans ?**

oui	*non*	*sans opinion*
☐	☐	☐

Si vous avez répondu NON à la question 54a, veuillez passer directement à la question 104, p15.

55. **est-ce que votre entreprise a interrompu ou stoppé définitivement l'utilisation du balanced scorecard ?**

oui	*non*	*sans opinion*
☐	☐	☐

Si vous avez répondu OUI à la question précédente, veuillez passer directement à la question 103, p14.

Bien sûr, cet exemple assez élaboré ne signifie pas que le questionnaire était truffé de questions filtres, car il ne fallait surtout pas transformer le questionnaire en « labyrinthe ». Le but était de cibler les entreprises utilisant encore le balanced scorecard, tout en apprenant quelques informations concernant la non mise en œuvre ou l'arrêt de son utilisation.

Enfin, reste à examiner le problème délicat de la durée de remplissage. Il a été assez difficile de déterminer une durée précise, car, en fonction des configurations des entreprises interrogées, le questionnaire pouvait prendre de 20 à 40 minutes ou plus selon les cas. Cela peut paraître assez élevé, mais il était impossible de réduire le nombre de questions, notamment celles ayant trait à la complexité (phase 1), puisqu'il est apparu qu'il était très difficile de réaliser une estimation assez fine des niveaux de complexité des entreprises. Étant donné le temps nécessaire pour remplir le questionnaire, il était donc indispensable de réaliser un questionnaire agréable à compléter, aux questions non répétitives, de formes variées et au format original par rapport aux questionnaires standards. Le choix des formats sera examiné dans le prochain développement ainsi que dans le prochain paragraphe.
C'est ainsi que certaines questions ont été adaptées, afin d'éviter certains effets dus à la répétition de questions pouvant instaurer une certaine monotonie.

Afin d'éviter l'effet de « halo », notamment dans la première partie du questionnaire où se succèdent une bonne trentaine de questions utilisant des échelles similaires, il a été nécessaire d'orienter certaines questions dans des sens différents, afin d'éviter un effet d'habitude pris par le répondant : en utilisant des échelles inversées sur certaines questions, il est apparu que ce biais souvent évoqué pourrait être évité en grande partie. L'exemple suivant propose deux types de questions en « échelles opposées » :

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

19. **La prise de décision nécessite un personnel :**

très spécialisé — très polyvalent

1	2	3	4	5	sans opinion
☐	☐	☐	☐	☐	☐

20. **Quel est le niveau de qualification professionnelle requis dans votre secteur d'activité ?**

aucun — un niveau d'enseignement supérieur

1	2	3	4	5	sans opinion
☐	☐	☐	☐	☐	☐

Si les deux questions de cet exemple peuvent être comprises comme participant au niveau de complexité interne de l'entreprise, un répondant qui ne fait pas attention aux questions risque de se contredire en indiquant qu'il a besoin d'un personnel très spécialisé qui ne nécessite aucune qualification professionnelle.
Deux autres effets liés à l'interaction entre les questions ont été définis par les auteurs : il s'agit de l'effet de contamination et l'effet de recoupement. Si l'effet de contamination ne mérite pas d'être examiné en détail, puisque les répondants peuvent éventuellement répondre dans le désordre aux questions, l'effet de recoupement peut être considéré : en effet, en introduisant des questions redondantes, il est possible de vérifier les réponses des répondants. Ainsi, la question 51 demande aux répondants s'ils connaissent, utilisent ou vont utiliser d'ici deux ans le balanced scorecard, tandis que la question 54 leur demande si leur entreprise utilise le balanced scorecard, les questions posées sous le n°53 testant leur connaissance réelle de l'outil. Cet effet se retrouve pour les questions 47 et 56, avec quelques nuances dans leur formulation et les contextes, étant donné que la première concerne les indicateurs de l'ensemble de leurs outils de gestion, tandis que la seconde se focalise uniquement sur le balanced scorecard.

Bien sûr, l'ensemble de ces remarques suppose que le répondant suive le plan du questionnaire et ne réponde pas dans un ordre aléatoire aux questions. La forme du questionnaire a donc été particulièrement étudiée, afin de faciliter la tâche des répondants, en raison de la lourdeur apparente du questionnaire. Cependant, afin de mesurer les réponses des répondants, et de leur éviter de fastidieuses réponses manuscrites, par ailleurs difficiles à exploiter ou, afin de leur laisser nuancer leurs réponses, il a été nécessaire de recourir à des échelles de mesure. Le choix de ces échelles s'est fait en fonction de plusieurs critères présentés ci-dessous.

4. Le choix des échelles de mesure.

Afin de permettre aux répondants de nuancer leurs réponses aux questions, tout en ayant le souci de préserver une certaine facilité de traitement des données collectées, il est très vite apparu que l'emploi d'échelles de mesure serait plus intéressant que l'utilisation de questions fermées (au caractère trop restrictif) ou des questions ouvertes (très complexes à exploiter statistiquement, étant donné la grande variété des réponses possibles et longues à remplir par les répondants).

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Pour une grande partie des questions, les échelles utilisées provenaient de questionnaires déjà formulés dans des publications académiques.

D'une manière générale, le but des échelles est de permettre aux questionnés de répondre de façon claire et spontanée. Le problème a été de définir le nombre de catégories nécessaires pour les questions de ce type. D'après Evrard *et al.*, plus le nombre de catégories est important, plus il serait tentant de penser que les informations recueillies seront de qualité ; cependant, un trop grand nombre de possibilités de réponses risquerait de « noyer » le répondant. Selon eux, l'optimum se situerait autour de sept possibilités de réponses. Afin de faciliter la tâche des répondants, notamment à cause de la longueur relative du questionnaire, il a été décidé de ne proposer que cinq choix de réponse, ce qui devrait être suffisant pour estimer de manière satisfaisante les opinions des répondants.

Différentes échelles de mesure se succèdent tout au long du questionnaire, qu'il s'agisse d'échelles verbales ou mixtes (c'est-à-dire comportant des catégories chiffrées ancrées verbalement aux extrêmes). Les exemples ci-dessous illustrent deux types d'échelles, sous deux présentations distinctes : dans le premier cas, une échelle mixte est proposée, tandis que le second exemple montre une échelle mixte au format 'tableau'.

18. **Les opérationnels ont-ils une certaine autonomie pour l'application de ces décisions ?**

très forte — très faible

1	2	3	4	5	sans opinion
☐	☐	☐	☐	☐	☐

53. Veuillez indiquer si vous êtes d'accord avec les idées suivantes concernant le balanced scorecard : *(veuillez cocher les cases du tableau)*

	Tout à fait d'accord	Plutôt d'accord	Plutôt en désaccord	En désaccord total	Sans opinion
d) le balanced scorecard est une collection *ad hoc* de mesures financières et non financières	☐	☐	☐	☐	☐

Le premier exemple propose une échelle centrée, la réponse '3' pouvant être interprétée par le répondant comme étant *ni trop faible, ni trop fort* ; il constitue un point neutre pouvant être traduit comme une incertitude de réponse du répondant ou une volonté de non réponse. Cela permet de proposer une alternative au choix 'sans opinion'.
Afin d'éviter l'effet d' « habitude » de réponse du questionné, il a été choisi d'inverser les sens des échelles, comme présenté dans le précédent développement.

Le second exemple se rapproche du format d'échelle le plus commun et le plus connu dans les sondages : il s'agit de l'échelle de Likert qui se manifeste généralement sous la forme de cinq items, format le plus souvent retrouvé dans la

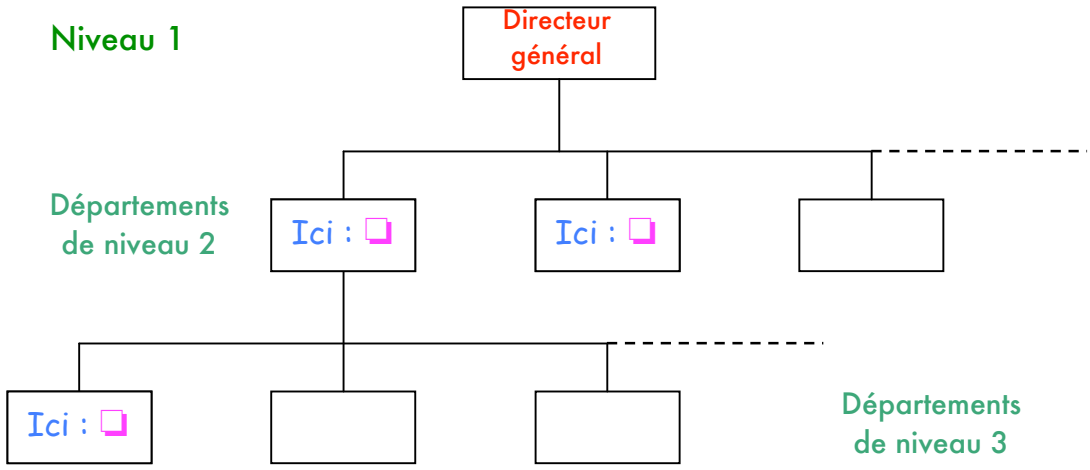
© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

plupart des enquêtes, même s'il est admis que l'optimum se situe autour de sept propositions. Il est à noter que les deux exemples se rapprochent du format dit de Likert, même si le premier exemple ne reprend pas les cinq propositions du second.

Bien sûr, d'autres échelles ont également été employées dans ce questionnaire comme l'échelle dichotomique (dont l'utilisation peut se révéler frustrante pour le répondant, étant donné que la réponse est tranchée (oui/non/ne sais pas)), ou des constructions graphiques, où le répondant devait cocher sur un organigramme en fonction de sa position hiérarchique. Cette question à 'échelle' visuelle présentée ci-dessous était censée faciliter le travail du répondant, et s'inscrivait dans la logique de varier les styles de questions et de présentation des questions proposées aux répondants.

102. Pouvez-vous indiquer, sur ce schéma, où vous vous situez dans l'organigramme hiérarchique présenté ci-dessous :



Veuillez cocher l'une des 3 cases prévues (après le 'ici ').

☐ je ne me situe dans aucune des cases mentionnées ci-dessus.

Il est également à noter que certaines échelles proposaient aux répondants de choisir parmi les propositions celles qui correspondaient le mieux à leur situation. Dans d'autres échelles, les répondants devaient cocher des propositions en fonction de leur situation, ce qui, sous certaines configurations leur permettait de ne rien cocher pour une question donnée si leur situation ne correspondait pas aux propositions.

Un grand nombre de présentations de questions se succèdent donc au fil du questionnaire, avec pour but de varier les formats pour « distraire » le répondant et lui rendre plus agréable la tâche de réponse.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Ce premier paragraphe nous a permis de présenter les choix quant à la structure du questionnaire, sa présentation, ainsi que certains éléments de logique du questionnaire. Si les précisions que l'on vient d'exposer soulignent la construction des échelles renvoyant aux différentes variables retrouvées dans la recherche, le prochain paragraphe aura pour but d'expliquer la finalité des questions, afin de préciser les grandes lignes du questionnaire dans une progression chronologique.

§2. La logique sous-jacente du questionnaire.

Le but de ce deuxième paragraphe sera de présenter les finalités des questions au fil du cheminement proposé au répondant dans le questionnaire qu'il a reçu. Bien sûr, en raison du volume du questionnaire, il sera impossible de passer en revue l'ensemble des questions en détail, et il s'agira plutôt de dévoiler les grandes lignes de l'outil de sondage.

Dans un premier temps, le questionnaire cherche à caractériser l'environnement de l'entreprise du répondant.

1. La définition de l'environnement de l'entreprise.

À travers une série de huit grandes catégories de questions, le répondant devra donner son avis sur les principales caractéristiques de son marché, les choix actuels de pilotage, les degrés de diversification horizontale/intégration verticale, les niveaux de sous-traitance, l'attitude adoptée face à l'environnement commercial ou encore l'attitude de son entreprise en matière de décisions stratégiques.

La plupart des questions de cette première partie se présentent sous la forme d'échelles à cinq items afin de caractériser suffisamment finement les situations de complexité auxquelles se trouvent confrontées les entreprises.
Plusieurs grandes études ont déjà été menées au sujet de la complexité environnementale des entreprises, qu'il s'agisse de complexité interne ou externe. Cependant, la plupart des recherches comportent des études de cas composées de questionnaires relativement longs. Il fut ainsi nécessaire de réaliser un tri dans les enchaînements de questions proposés, afin de ne conserver que les questions les plus pertinentes pour l'étude.
Afin de ne pas alourdir ce développement par le détail des questions reprises dans le présent outil de sondage lors de la construction des échelles, les principales sources des échelles de complexité utilisées dans ce questionnaire seront citées ci-dessous.

Kukalis (1991) a utilisé une échelle pour caractériser l'environnement des entreprises. Bien que sa recherche ait été menée sous forme d'étude de cas aux USA, certaines questions de son étude ont toutefois été reprises. Le but de celle-ci était de mesurer l'environnement organisationnel en fonction du degré de complexité des différentes composantes de l'environnement externe des entreprises. C'est ainsi que l'on retrouve des questions relatives aux relations entre clients, fournisseurs et distributeurs, la prévision des changements dans la demande, les innovations technologiques, la fréquence de l'apparition de nouveaux produits, la compétitivité, et l'hétérogénéité du marché. Ces questions ont été reprises dans le questionnaire,

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

insérées selon un ordre précis, afin d'éviter des retours en arrière ou des doublons avec d'autres questions provenant d'autres outils de mesure repérés dans la littérature. Ces questions ont également été légèrement adaptées, afin de les intégrer au mieux dans le questionnaire : il s'agissait de retrouver des formulations à peu près identiques d'une question à l'autre, afin d'éviter l'apparition de biais dans la compréhension des questions par les répondants.

Par exemple la question suivante a été transformée de cette façon :

In the primary industry (or industries), your company's competing in technological innovations is generally:

infrequent 1 2 3 4 5 frequent

…transformé en :

10. **La technologie de production ou du service est sujette à des changements :**

Très peu fréquents très fréquents

1 *2* *3* *4* *5* *sans opinion*

☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

On remarque ici l'apparition du « très » qui se retrouve dans la plupart des questions, afin de centrer cette question de la même manière que la plupart des autres questions de la partie ayant trait à la complexité.

Les autres questions de cette partie consacrée à la complexité proviennent des échelles de Miller et Dröge (1986) relative à l'incertitude environnementale, et d'une étude de Khandwalla sur les différentes facettes des entreprises, contenant notamment des éléments relatifs à la complexité ; des questions ont été ajoutées, car elles se sont révélées nécessaires pour apprécier certains détails, comme les niveaux de fidélité des clients, élément qui pourra se retrouver ensuite dans la partie traitant le balanced scorecard.

Au niveau des caractéristiques du marché, une succession de quinze questions permet de visualiser les grands traits de la complexité externe des entreprises. En effet, à part les questions 9 à 11 traitant des données appartenant au domaine technologique ou aux cadences d'innovations dans les produits, douze questions renvoient à la notion de complexité externe. Le tableau proposé ci-dessous récapitule les principaux thèmes abordés dans ces douze questions :

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Questions	Thèmes des questions
1	niveau de compétition du marché
2	croissance du marché
3	taux de renouvellement des produits
4	contribution aux innovations technologiques
5	prévisibilité des concurrents
6	relations avec les fournisseurs
7	relations avec les clients
8	prévisibilité des goûts/demandes des clients
12	importance de la concurrence par les prix
13	niveau de menaces de l'environnement
14	fidélité des clients
15	évolution de la pression concurrentielle

La deuxième sous partie de cette première phase concerne les choix de pilotage de l'entreprise du répondant. Le but de cette série de sept questions était de mieux connaître la façon dont sont prises les décisions, le degré de liberté laissé au personnel pour les prendre, ainsi que divers paramètres relevés dans les études traitant de la complexité ; ce sont des éléments entrant dans la définition de la complexité interne des entreprises qui sont ici ciblés. On notera que la question 17, bien que ne renvoyant pas explicitement à un niveau de complexité interne donné, trouve parfaitement sa place parmi les paramètres à prendre en compte pour apprécier les niveaux de complexité rencontrés par les entreprises. En effet, une prise de décision centralisée renvoie l'image d'une structure peu complexe, où toutes les décisions appliquées sont cohérentes, puisque proposées par un nombre restreint de décideurs. À l'inverse, des entreprises caractérisées par un niveau très élevé de décentralisation des prises de décision connaîtront un accroissement de la complexité interne à gérer par l'équipe dirigeante. Ces décisions peu centralisées pourront en effet présenter des caractères contradictoires renforçant la complexité au niveau interne. Les sept questions retenues sont les suivantes :

16 : type de contrôle des opérations : formel/informel

17 : niveau de centralisation des prises de décisions : centralisation/décentralisation

18 : autonomie des opérationnels pour appliquer les décisions : forte/faible

19 : polyvalence du personnel pour prendre les décisions

20 : niveau de qualification professionnelle

21 : homogénéité du niveau de qualification requis

22 : niveau de personnalisation des produits pour les clients : nulle/systématique

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Viennent ensuite les trois questions relatives aux caractéristiques de l'entreprise des répondants : combien trouve-t-on de lignes de produits/services distincts, quel est le niveau de diversification des activités de l'entreprise, et quelle est la structure de l'entreprise.
Ces trois questions renseignent également sur le thème de la complexité : en effet, plus le nombre de lignes de produits/services développés par l'entreprise est élevé, plus celle-ci disposera d'un pilotage complexe. Il en va de même avec la question de la diversification : en effet, elle permet de renseigner sur la complexité interne de l'entreprise. Une entreprise très diversifiée présentera une complexité plus élevée qu'une entreprise n'ayant qu'une activité unique.
Enfin, l'examen de la structure organisationnelle permet de renseigner également sur la complexité interne. En effet, sur les trois propositions, on note la présence de la structure matricielle, présentée généralement comme forme d'organisation spécifique des situations complexes (A. Desreumaux (1993) par exemple). La structure divisionnelle correspond aux entreprises diversifiées, tandis que la structure fonctionnelle renvoie plutôt à une structure centralisée, donc moins complexe que les deux précédentes proposées aux répondants.

Ces trois questions, bien que non exploitables directement en raison de la forme spécifique des propositions dont elles ont fait l'objet par rapport aux questions qui précèdent, permettront néanmoins de visualiser des éléments de complexité interne caractérisant les entreprises de l'échantillon.

Viennent ensuite les sous parties 4 et 5 relatives aux degrés de diversification horizontale et d'intégration verticale. Ces deux questions renvoient aux types de stratégies adoptées par les entreprises. Ainsi, une entreprise qui se caractérise par une forte diversification pourra certes poursuivre sa croissance, ce qui n'aurait pas été possible en se contentant d'un seul domaine d'activité, ou encore limiter sa dépendance envers un secteur d'activités donné et accroître la rentabilité de l'entreprise, mais elle devra également faire face à de nombreux défis, comme le rappelle A. Desreumaux : « de façon générale, c'est la difficulté de gérer simultanément des activités aux logiques différentes et le défi organisationnel correspondant qui constituent l'inconvénient majeur de la diversification. À cela s'ajoute le risque de dispersion des ressources et de non – atteinte des tailles critiques qui déterminent la viabilité d'une position sur les marchés » (A. Desreumaux, 1993, *p281*).
La stratégie de diversification horizontale s'accompagne ainsi d'un certain accroissement de complexité, visualisé notamment à travers les questions proposées aux répondants :

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

4. quel est votre degré de diversification horizontale ?

26. **Au sujet de vos activités commerciales :**

1 seul type de clientèle — de très nombreux types de clients différents.

1	2	3	4	5	sans opinion
☐	☐	☐	☐	☐	☐

27. **Au sujet de votre zone géographique :**

1 seule région — plusieurs pays.

1	2	3	4	5	sans opinion
☐	☐	☐	☐	☐	☐

Ces deux questions renvoient à l'appréciation du degré de complexité externe : une entreprise qui dispose d'un grand nombre de clients différents et qui est implantée sur une vaste zone géographique doit gérer des contextes très différents ainsi que des demandes très variées en provenance de clients de pays ayant des besoins multiples par exemple.

Après avoir apprécié le niveau de spécialisation des répondants, leur niveau de diversification, deux questions ciblent spécifiquement le niveau d'intégration verticale, éléments entrant dans l'appréciation du portefeuille d'activité des entreprises. C'est à la complexité interne des entreprises que ces deux questions renvoient. En effet, il s'agissait de connaître les niveaux d'acquisition et de contrôle en amont et en aval de toutes les sources d'inputs de l'entreprise.
Si les avantages d'une intégration des sources d'inputs paraissent évidents, la rigidité qui en résulte à travers l'accroissement de la part des frais fixes, la plus forte sensibilité au risque conjoncturel, l'impossibilité de changer de partenaires, ou de sortir d'une filière donnée contribuent à accroître de manière notable la complexité de l'entreprise au niveau interne en cas d'intégration maximale.

Ces deux questions étaient complétées par la question 30 :

30. **Quel est le pourcentage de votre Chiffre d'Affaires réalisé en sous-traitance ?**

À travers cette question, l'examen du niveau de sous-traitance permet de mieux apprécier le niveau d'intégration opéré par l'entreprise et contribue à alimenter l'analyse du niveau de complexité interne auquel sont confrontées les entreprises sondées.

Les deux dernières sous parties de cette première phase visaient à compléter la caractérisation de l'environnement interne des entreprises :

31 réagit à la concurrence ou la précède
32 suit ou anticipe l'évolution de l'environnement
33 risques minimisés ou résultat privilégié
34 comportement calculateur/fonceur
35 créneaux actuels exploités/recherche de nouvelles opportunités

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Les questions de la sous partie 7 renvoient aux réactions des entreprises face à l'environnement commercial, tandis que celles de la sous partie 8 s'intéressent au niveau de prise de risque en matière de décisions stratégiques.
Il s'agit ici de caractériser plus précisément la stratégie suivie par les entreprises face à leur environnement et de voir les répercussions sur la complexité interne à laquelle elles sont confrontées.

À travers cette première série de 35 questions, le niveau de complexité des entreprises est maintenant finement caractérisable : on dispose d'informations quant aux degrés de complexité en interne et en externe en fonction des réponses données par les répondants. Après avoir cherché à définir l'environnement des entreprises sondées à travers cette première phase, la deuxième phase du questionnaire proposait aux répondants de détailler les systèmes de contrôle actuellement utilisés. Trois sous parties leur étaient proposées.

2. Étude des systèmes de contrôle.

Dans un premier temps, d'une manière basique, on demandait aux répondants différentes informations au sujet de la fonction contrôle de gestion : existe-t-il une fonction spécifique ? Depuis quand ? À quelle fonction le contrôle de gestion est-il rattaché ?
À travers cette dernière question, le but était de pouvoir apprécier les liens existants entre fonction contrôle de gestion et direction financière ou direction générale. Cette question avait également pour finalité de savoir si le contrôle de gestion était indépendant de la fonction financière ou s'il en dépendait encore, situation souvent rencontrée à travers les différentes études disponibles. On notera qu'une question similaire, mais sous une autre forme, et une autre formulation sera posée vers la fin du questionnaire, à destination des seuls utilisateurs du balanced scorecard.

Cette sous partie se termine par ce tableau visant à mieux connaître la nature des liens hiérarchiques ou fonctionnels entre diverses fonctions de l'entreprise et le contrôle de gestion. Cette question renseigne sur l'évolution de la fonction contrôle de gestion : existera-t-il des différences notables entre utilisateurs et non – utilisateurs du balanced scorecard ? Est-ce que l'utilisation du balanced scorecard entraîne des modifications au niveau hiérarchique pour le contrôleur de gestion ?

39. **Le contrôleur de gestion a-t-il autorité hiérarchique sur :**

	Lien hiérarchique		Lien fonctionnel		NSP
	OUI	NON	OUI	NON	
La comptabilité de gestion	☐	☐	☐	☐	☐
La comptabilité générale	☐	☐	☐	☐	☐
Le service planification	☐	☐	☐	☐	☐
L'audit interne	☐	☐	☐	☐	☐
L'informatique	☐	☐	☐	☐	☐
Le contrôle de gestion des divisions	☐	☐	☐	☐	☐
Autres *(précisez)* :	☐	☐	☐	☐	☐

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Dans une deuxième sous partie, une liste de sept difficultés fréquemment rencontrées au sujet des systèmes de contrôle de gestion était proposée aux répondants : le but était que les répondants indiquent les difficultés rencontrées par leurs entreprises. À travers cette question, ce sont les critiques généralement émises dans la littérature envers les systèmes de contrôle de gestion qui sont listées. Et plus particulièrement, on retrouve les raisons invoquées dans nombre d'articles pour le choix du balanced scorecard.

Enfin, la troisième sous partie renvoie aux comptabilité de gestion et tableaux de bord. À travers une dizaine de questions, cette sous partie avait pour but d'apprécier de façon générale l'utilisation faite par les répondants des tableaux de bord, et de mieux connaître la fonction comptabilité de gestion (aucun lien n'est ici fait avec le contrôle de gestion, afin d'obtenir le plus de réponses possibles, même si les répondants ne disposent pas de fonction spécifique contrôle de gestion). Voici résumées sous forme de grandes lignes les principales questions de la troisième sous partie :

- Qui s'occupe de la comptabilité de gestion ?
- Quels sont ses objectifs ? (Combien ça coûte (comptabilité de gestion à finalité financière), ou Pourquoi ça coûte (comptabilité de gestion qui dépasse la logique du tout financier et cherche à comprendre les raisons des coûts))
- L'existence d'un tableau de bord de direction générale (depuis quand, a-t-il déjà été modifié, pourquoi, comment ?)
- Existe-t-il des tableaux de bord à chaque niveau hiérarchique ? (depuis quand, et quelle est leur diffusion ?).

Au niveau de ces questions, aucune mention spécifique n'est faite vis à vis de l'un ou l'autre outil de gestion, afin de rendre les questions accessibles au plus grand nombre de répondants. Cependant, à travers ces questions, il s'agit de comprendre les logiques sous-jacentes aux modifications récentes de ces tableaux de bord, ainsi que les indicateurs utilisés, modifiés et/ou créés au niveau de ces tableaux de bord. On notera que les indicateurs proposés renvoient aux indicateurs retrouvés dans le balanced scorecard ainsi qu'à certaines catégories ajoutées dans plusieurs entreprises examinées par des études de cas de la littérature.

Dans cette partie ciblant les systèmes de contrôle, des questions provenant notamment de la thèse de Kuhnen (1991) ont permis de cerner le type de système de contrôle des entreprises, ainsi que les indicateurs utilisés. Les questions de cette partie s'inspirent fortement de cette source, les reprennent telles quelles dans certains cas, mais ont souvent été complétées et adaptées à notre contexte, avec pour but de déboucher sur le balanced scorecard. À travers ces questions, les idées des perspectives du balanced scorecard seront abordées, permettant par la suite de réaliser un éventuel recoupement entre les différentes rubriques utilisées dans l'outil de gestion des entreprises et l'éventail de perspectives contenues dans leur balanced scorecard.

3. Les outils de contrôle de gestion utilisés.

La phase 3 du questionnaire s'intéresse plus précisément aux outils de contrôle de gestion utilisés par les répondants. Parmi une liste d'une dizaine de pratiques rencontrées dans la littérature, le répondant devait indiquer si son entreprise utilise,

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

compte utiliser ou si lui-même connaît chacun des outils proposés (question n°51). On notera la proposition de l'EISM, pratique de gestion totalement fictive, ajoutée dans un but de validation des résultats. En indiquant cet outil fictif[69], les répondants cochant l'une des trois cases proposées sur la ligne de cet outil avaient de grandes chances d'avoir répondu au hasard ou avaient biaisé leurs réponses.
La suite de cette troisième phase se poursuit avec des questions ayant trait au balanced scorecard, les répondants ne connaissant pas cet outil ayant été invités à passer les questions à venir. À travers une série de douze questions, les répondants devaient valider neuf propositions en accord avec les principes de Kaplan et Norton, et invalider trois propositions, contraires aux idées de base du balanced scorecard. Ce « test de connaissance » au sujet du balanced scorecard avait pour mission d'appréhender la familiarité des répondants avec l'outil.
Suivaient trois questions permettant de cibler plus particulièrement les utilisateurs du balanced scorecard qui continuaient le questionnaire, les anciens utilisateurs du balanced scorecard qui devaient expliquer pourquoi l'outil a été abandonné dans leur entreprise et ceux qui n'utilisent pas le balanced scorecard, afin qu'ils puissent indiquer les raisons pour lesquelles leur entreprise n'a pas choisi cet outil.

À ce niveau, on notera que la plupart des questions ciblant le balanced scorecard et plus tard le contrôle(ur) de gestion ont été créées pour les besoins de cette étude.

Les utilisateurs du balanced scorecard devaient ensuite répondre à une série de questions au sujet du balanced scorecard dans la phase 4 du questionnaire.

4. L'entreprise et son balanced scorecard.

Les finalités de cette phase sont au nombre de cinq :

◊ savoir comment est utilisé le balanced scorecard (premières étapes opérationnelles, généralisé, ou juste au stade de projet…) ;

◊ connaître les perspectives utilisées parmi un choix de neuf rubriques (quatre « traditionnelles » et cinq « nouvelles » retrouvées dans plusieurs études), et savoir lesquelles sont jugées indispensables par les répondants ; ces questions sont présentées ci-dessous ;

◊ savoir depuis quand le balanced scorecard est en service ;

◊ mieux connaître les raisons clefs pour lesquelles les entreprises ont choisi de mettre en œuvre un balanced scorecard ; et

◊ connaître l'opinion du répondant au sujet de l'outil (en terme d'importance).

[69] Il est à noter que cette technique de gestion n'existe pas dans la littérature de gestion, même si la recherche sur Internet avec le moteur *Exalead* donne quelques réponses coïncidant avec une abréviation ne correspondant pas à la description du sigle proposée dans le tableau.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

56. Utilisez-vous les rubriques suivantes ? Si oui, pouvez-vous indiquer dans la dernière colonne les perspectives dont vous ne pourriez pas vous passer.

Perspectives :	Oui	Non	NSP	Les indispensables
Financière	☐	☐	☐	☐
Clients	☐	☐	☐	☐
Processus interne d'affaires	☐	☐	☐	☐
Apprentissage et croissance	☐	☐	☐	☐
Techniques	☐	☐	☐	☐
Sociale	☐	☐	☐	☐
Employés	☐	☐	☐	☐
Environnementale (=actions des concurrents…)	☐	☐	☐	☐
Fournisseurs	☐	☐	☐	☐

On notera que les propositions des questions 56 d'une part, et 59 à 83, d'autre part, proviennent majoritairement d'éléments retrouvés dans la littérature, au sujet des perspectives additionnelles ou des raisons pouvant être à l'origine d'un changement d'outil de gestion ; néanmoins, certaines ont été imaginées à partir des hypothèses formulées, ou ajoutées suite aux remarques émises lors du test du questionnaire.

À la suite de cette quatrième partie consacrée au balanced scorecard et à ses adaptations, il est demandé aux répondants d'indiquer leur niveau direct d'implication dans le balanced scorecard et l'éventuel tableau de bord de leur entreprise (surtout dans un but de comparaison entre ces deux outils) : ce sont les questions 85 à 102 proposées dans la phase 5 du questionnaire.

5. Le répondant et le balanced scorecard.

À travers ces questions, le répondant devait indiquer son niveau d'implication dans la mise en œuvre du balanced scorecard ou du tableau de bord français. À travers le jeu de questions posées, il était facile de connaître la personne qui est à l'origine du choix ou a mis en œuvre l'outil. Des comparaisons avec l'outil français sont alors possibles dans un simple but illustratif. Enfin, pour compléter les réponses aux questions de la phase 2 du questionnaire, un organigramme était proposé aux répondants, afin de les positionner hiérarchiquement. Le but est en fait de visualiser si le répondant (idéalement un contrôleur de gestion) dépend directement de la direction générale, s'il est responsable d'une équipe ou s'il dépend d'une autre fonction (du type direction financière) et appartient ainsi au 'niveau 3', avec une liberté d'action plus faible.

Viennent ensuite les questions à destination des entreprises des répondants ayant abandonné l'outil, et les questions visant les entreprises des répondants qui n'ont pas mis en œuvre le balanced scorecard tout en connaissant la technique. Ces questions, proposées dans un but d'information, ont pour objectif de mieux comprendre les

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

raisons pour lesquelles des entreprises françaises abandonnent le balanced scorecard, et de présenter les principaux obstacles à la mise en œuvre du balanced scorecard dans le contexte français. Elles sont issues de propositions retrouvées dans certaines publications relatant les difficultés auxquelles peuvent être confrontées les entreprises lors de l'utilisation d'un outil de type balanced scorecard (c'est le cas de Ittner et Larcker, 1998, Ho et Chan, 2002, ou Anand *et al.*, 2005 par exemple).

6. Généralités au sujet du répondant et de l'entreprise.

Dans la dernière phase, des questions d'ordre général relatives au répondant, à sa fonction, ou au sujet des caractéristiques de l'entreprise sont proposées, avec un caractère facultatif pour certaines.

Au travers du questionnaire, on dispose de données sur la taille des entreprises sondées, l'utilisation du balanced scorecard et d'autres pratiques de gestion, qu'elles soient nouvelles ou anciennes comme le tableau de bord français par exemple et il est possible de déterminer les niveaux de complexité subis par les entreprises sondées. Par ailleurs, des informations au sujet de la fonction contrôle de gestion sont également disponibles, afin d'envisager une description des grandes tendances et des liens existants entre cette fonction et l'utilisation du balanced scorecard. À partir des réponses obtenues, il sera possible de mettre en évidence des liens entre ces divers paramètres, afin de constater les spécificités des utilisateurs du balanced scorecard, ainsi que les éventuelles adaptations de cet outil ou encore la façon dont il est utilisé. Une fois l'outil élaboré, afin de disposer de données fiables, il convient de réaliser un test de celui-ci et d'examiner comment l'administrer de manière optimale, ce qui sera l'objet de ce dernier paragraphe.

§3. Validation et administration du questionnaire.

Avant de procéder à l'administration du questionnaire dont le choix retenu est présenté dans ce paragraphe, l'outil de sondage a été soumis à la relecture et à la validation par quelques chercheurs et professionnels. Ce test avait pour finalité de valider la bonne compréhension des questions, leur pertinence, et l'ajout de questions pouvant se révéler utiles pour ce travail. Dans un premier temps, ce premier paragraphe décrira la méthodologie suivie pour tester le questionnaire, et, dans un second temps, l'administration du questionnaire sera envisagée.

1. Le test du questionnaire.

Les premiers à avoir eu connaissance du questionnaire ont été des universitaires qui ont accepté de donner leur avis suite à leur lecture du questionnaire, que ce soit sur support papier ou par voie électronique. À l'issue de cette première phase de test, six chercheurs en stratégie et management des organisations ont apporté des conseils quant à la cohérence globale ou la compréhension de certaines questions, préconisant

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

par exemple de supprimer la question 'domaine d'activité de l'entreprise', étant donné que son ou ses domaines d'activité(s) sont connus en théorie. Cette suppression a nécessité par la suite une recherche approfondie pour chacun des sondés, afin de connaître la branche d'activité à laquelle ils se rattachent, certaines entreprises ayant des portefeuilles d'activité très étendus. Cela a malheureusement fortement alourdi la phase de traitement des données.
On notera également des avis globalement très positifs quant à la présentation de l'outil de sondage : plutôt jugé assez long, sa présentation en couleur tranche fortement avec les enquêtes classiques en noir et blanc, assez rébarbatives, surtout quand le nombre de questions est assez volumineux, et encourage le répondant à s'impliquer dans la recherche.
Enfin, parmi les trois spécialistes en méthodes quantitatives qui ont eu l'occasion de tester le questionnaire, divers conseils au niveau de la présentation des échelles et de leur traitement ont été proposés, ainsi que diverses améliorations d'énoncés, en particulier au niveau des questions « filtres », afin de simplifier leur compréhension.

Suite à cette première phase de test, le questionnaire a été soumis par voies électronique ou postale à des professionnels, afin d'obtenir des avis « terrain ». Trois questionnaires ont donné lieu à des corrections à apporter : il s'agit de certains items jugés indispensables par deux testeurs et donc à ajouter, notamment au niveau des raisons pouvant expliquer l'abandon du balanced scorecard, ou au niveau des perspectives additionnelles du balanced scorecard où une définition de la perspective *environnementale* s'est vite imposée, afin d'éviter d'entrer dans des interprétations écologiques.

Suite à ces questions de validation auprès de professionnels et de chercheurs, le questionnaire a ainsi été modifié et était prêt à être administré.

2. La phase d'administration : à qui et comment ?

Différentes possibilités existent quand on souhaite utiliser un questionnaire : par la Poste, par courriel, par Internet, par téléphone, ou encore par le biais d'entretiens directs en face-à-face.

Quel que soit le média choisi pour l'envoi, il est nécessaire de cibler les répondants. Dans notre cas, il est très rapidement apparu que les contrôleurs de gestion des entreprises françaises, ainsi que les directeurs administratifs et financiers semblaient les meilleurs candidats pour renseigner l'étude. Le choix d'une association professionnelle regroupant des salariés appartenant à ces fonctions s'est rapidement imposé, afin de disposer d'un nombre suffisant d'adresses de répondants potentiels.
Le choix des directeurs financiers peut paraître assez surprenant pour un questionnaire qui s'intéresse au contrôle de gestion et aux rôles des contrôleurs de gestion. Cependant, étant donné que la fonction contrôle de gestion est très souvent dépendante d'une fonction financière et que les tableaux de bord sont très souvent exploités par cette même fonction, interroger également les responsables financiers, parfois plus proches de la direction s'est révélé nécessaire et judicieux.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

On notera également que certains questionnaires ont été transmis à d'autres fonctions, des responsables d'entreprise, par exemple, comme ce sera détaillé lors de l'exploitation des résultats.

Tous les types d'entreprises ont par ailleurs été ciblés : on retrouve ainsi des entreprises publiques, privées, à but lucratif ou sans but lucratif, afin de réaliser une étude reprenant un large éventail de catégories, comme l'avaient envisagé Løwendahl et Revang.

Reste le choix du média d'envoi du questionnaire. Si l'hypothèse d'entretiens directs en face-à-face a bien vite été écartée de par la longueur du questionnaire et le choix de réaliser une étude auprès du plus grand nombre d'entreprises françaises, restait à choisir entre questionnaire diffusé par courrier, courriel, serveur Internet ou administré par téléphone. Suite à l'analyse des avantages et inconvénients de ces procédés proposée par Malhotra *et al.* (2004), il ressort que la méthode la plus efficace et efficiente sera celle de l'envoi des questionnaires par courriel : en effet, les trois autres possibilités se caractérisent par des coûts assez importants, notamment en raison du nombre de pages à imprimer pour un format postal, la location du serveur ou la durée des interviews par téléphone. Cette voie permet également de toucher un maximum de personnes en un minimum de temps en respectant l'anonymat des envois.
Par ailleurs, la voie électronique par courriel permet de diversifier les présentations, les rendant moins rigides qu'en format papier, et donc plus attractives. C'est également l'une des solutions les plus efficaces pour le traitement des données et le répondant est libre de ne pas répondre aux questions qu'il estime trop confidentielles, aucune obligation de répondre n'étant définie, contrairement aux questionnaires par serveurs où les réponses sont généralement obligatoires. Si ce canal de diffusion ne permet pas de contrôler l'identité réelle des répondants, comme l'indiquent Malhotra *et al.*, « nul besoin d'impressions, d'envois par la poste, de saisie ni d'enquêteurs, et les coûts marginaux pour chaque répondant sont en général bas » (Malhotra *et al.*, 2004, *p130*).

Pour des questions pratiques liées par exemple au coût d'hébergement d'un serveur, un envoi par courriel des questionnaires s'est donc imposé. En dépit d'un temps d'envoi individuel plus long par courriel que par serveur, ce choix a permis de garantir l'anonymat des répondants et la personnalisation des envois.

Ces envois se sont faits par vagues successives, afin d'éviter des problèmes de saturation du serveur de courriel.

Chaque courriel était accompagné d'un message personnalisé à l'attention du répondant ciblé, ou invitant le destinataire à faire suivre le courriel à la personne ciblée par l'étude. Cela permettait d'introduire un minimum de personnalisation du questionnaire, dans le but de montrer au répondant que son avis comptait vraiment et qu'il ne s'agissait pas d'un envoi aléatoire en masse. Par contre, aucune donnée nominative n'a été introduite sur le questionnaire, hormis une référence chiffrée très discrète.
Le questionnaire, joint au format Word, comprenait une introduction résumant les objectifs et thèmes de l'étude et affichant clairement le parrainage de l'USTL (plus précisément de l'IAE de Lille, qui est une structure relativement connue). Comme l'indique Jones (1979), les bénéfices apportés en mentionnant cette donnée ne sont

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

plus à démontrer. On notera que le texte introductif comporte une indication de la durée approximative de réponse (qui sera plus ou moins importante en fonction des caractéristiques des répondants).
Deux éléments sont également à souligner : le questionnaire propose aux répondants de cocher une case afin de recevoir, s'ils le souhaitent, la synthèse des résultats. Par ailleurs il est mentionné à deux reprises que l'anonymat des réponses sera garanti. Cela s'est avéré nécessaire, étant donné que certaines informations pouvaient être stratégiques, comme par exemple l'utilisation de tel outil de gestion. La garantie de l'anonymat est d'ailleurs fortement conseillée par Thiétart, même si quelques études ont parfois donné des résultats contradictoires (par exemple les études de Linsky (1975), Kanuk et Berenson (1975)).

Afin de garder le contact avec les cibles n'ayant pas répondu, deux relances ont été envoyées, généralement à un mois d'intervalle, ce qui a contribué à augmenter le taux de réponse. Beaucoup de répondants n'ont en effet répondu qu'à la seconde relance.

Le format retenu pour le questionnaire a été le format Word, puisque ce format permettait d'insérer des tableaux, des questions précodées, et des schémas. Ce format n'est bien sûr pas idéal pour un questionnaire, mais des logiciels tels que Sphinx n'auraient pas permis un tel éventail de présentations de questions, et nécessitaient surtout la location d'un serveur. Ce format est apparu assez original, car, selon certains répondants, il est très peu utilisé dans les questionnaires généralement administrés par Internet ou par courriel, et la plupart des répondants maîtrisent le format.

Le questionnaire complet, ainsi que sa lettre d'introduction et son courriel d'accompagnement sont proposés en annexe.

Cette section a ainsi permis de présenter en détail les grandes lignes du questionnaire qui a été envoyé aux entreprises ciblées pour cette étude, ainsi que les grandes logiques sous-tendues par le questionnaire. La méthodologie choisie pour son envoi ainsi que les différentes phases de son élaboration ont également été exposées au fil de cette section.

Ce chapitre ayant pour but de présenter les modalités de collecte des données a permis d'expliquer les raisons du choix d'un questionnaire déclaratif au format Word transmis par le biais de courriels. Cette méthode est apparue la meilleure, afin de tester auprès du plus grand nombre de répondants les déterminants de l'adoption du balanced scorecard. En mobilisant cette démarche, il s'agissait en fait de disposer d'un maximum de données en provenance des quelques rares entreprises françaises disposant du balanced scorecard, afin de pouvoir réaliser une comparaison fiable avec les autres entreprises exploitant des outils de contrôle de gestion différents.
Cet outil de sondage a été envoyé à plus de 1600 répondants potentiels selon la méthodologie qui vient d'être présentée au cours de ce chapitre et la description synthétique des résultats de ces envois sera proposée dans le prochain chapitre avant leur analyse et la présentation des conclusions finales quant à la validation des hypothèses dans le dernier chapitre.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Chapitre 6 :

présentation de l'échantillon d'enquête et des résultats de l'étude empirique.

Ce sixième chapitre comporte la description de l'échantillon ainsi que la présentation des données collectées au cours de l'étude. Son principal but est ainsi de décrire le profil des répondants ayant accepté de participer à notre étude, et de détailler les résultats obtenus, question par question. Le plan de ce chapitre s'articulera autour de six grands axes, suivant la progression logique du questionnaire, depuis la définition de l'environnement des entreprises, les systèmes de contrôle exploités, l'examen des outils de contrôle de gestion utilisés et le niveau de connaissance des répondants à leur sujet, la façon dont est utilisé le balanced scorecard, et enfin une présentation des réponses aux questions concernant plus précisément le niveau d'implication du répondant dans le balanced scorecard ou le tableau de bord français ainsi que sa position hiérarchique. Seront également examinées dans la partie consacrée au balanced scorecard les réponses aux questions traitant des raisons de l'abandon de l'outil ou de sa non – mise en œuvre.
Ces cinq grands axes seront précédés d'une partie décrivant les principales caractéristiques générales de l'échantillon de répondants.

1. Description de l'échantillon.

Cette première section réalise une description des principales caractéristiques de l'échantillon à partir des données fournies par les répondants aux questions 105 et 106. Il sera ainsi possible d'apprécier la représentativité des entreprises, la représentation des effectifs des entreprises, les titres de répondants ou les secteurs d'activités des entreprises ainsi que diverses généralités au sujet des réponses reçues.

Le questionnaire présenté au chapitre cinq a été envoyé à des responsables du contrôle de gestion, des directeurs financiers et des responsables d'entreprises ciblés à partir d'un annuaire d'une association professionnelle selon la méthodologie proposée dans ce chapitre.

Il convient tout d'abord de réaliser le constat suivant : notre échantillon n'est pas représentatif de la population des entreprises françaises[70]. Cela trouve son origine dans le mode de collecte des adresses de répondants, seuls ceux disposant d'une adresse de courriel dans l'annuaire choisi ayant été sélectionnés.
Malgré ce que Campbell et Stanley nomment « biais de sélection », les résultats obtenus valent pour notre échantillon de convenance et serviront à tester les hypothèses formulées dans le développement théorique. Une généralisation conduite

[70] Un test de représentativité a été réalisé en prenant comme référence le palmarès des 15.000 meilleures entreprises françaises en 2008, proposé par *L'Entreprise*, ou la base de classements des entreprises de l'INSEE.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

à travers un échantillon plus représentatif permettrait de valider les comportements observés ici pour l'ensemble des entreprises françaises.

Après cet examen de la représentativité de l'échantillon, il convient de décrire plus précisément les réponses reçues.

Le questionnaire a été envoyé plus de **1700** fois, les relances ayant été réalisées sans nouvel envoi du questionnaire. Un total de **1623** entreprises de France métropolitaine et non – métropolitaine ont été retenues. Au final, il est possible d'estimer à 960 le nombre de questionnaires réellement reçus par des répondants potentiels.
Sur ces 960 correspondants, seuls 303 ont répondu à mon envoi : cela représente un taux de réponse de **31,6 %**, ce qui est assez satisfaisant pour une étude par questionnaires.
Le tableau proposé ci-dessous synthétise quelques-uns des chiffres clefs des envois du questionnaire.

Nombre de questionnaires envoyés	> 1700
Nombre d'entreprises interrogées	1623
Évaluation du nombre de répondants ayant bien reçu le questionnaire	960
Nombre de répondants	303
Nombre de réponses exploitables	168
Nombre de relances 1 mois après le premier envoi	1055
Nombre de relances 1 mois après la première relance	970
Nombre de courriels individuels envoyés aux entreprises*	± 4000
Nombre de répondants dès le premier envoi	112

**Ce chiffre inclut les accusés de réception aux réponses des répondants, ainsi que les réponses aux éventuelles questions ou remarques de ceux-ci.*

À partir de ce tableau, on constate une grande différence entre le nombre de répondants et le nombre de réponses exploitables. En effet, si certains répondants ont fourni un questionnaire incomplet ou inexploitable, d'autres ont simplement précisé leur intention de ne pas donner suite à l'étude, ce qui explique que l'on arrive à un total de 168 réponses, représentant un taux de 17,5 % de réponses exploitables pour le questionnaire. L'obtention de près de 20 % de réponses à une étude de 16 pages, à partir de répondants surchargés aux moments des envois, comprenant plus de cent questions permet de présenter ces résultats comme particulièrement satisfaisants.

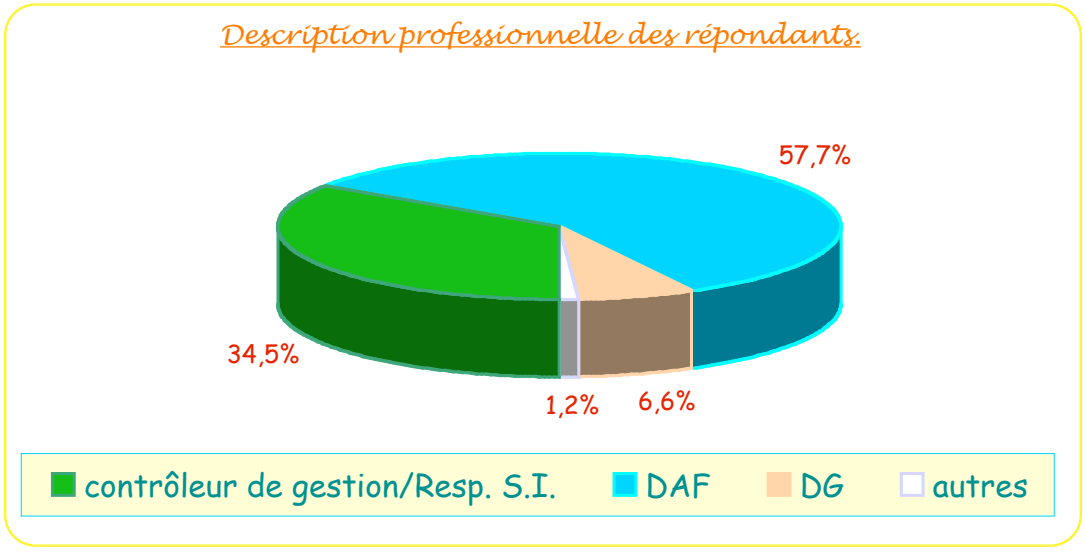
Deux grandes raisons peuvent être avancées pour expliquer le taux élevé de non-réponse : certains répondants ont indiqué que le questionnaire était trop long à compléter, étant donné leur charge de travail et les nombreuses sollicitations dont ils faisaient l'objet, ce qui était à craindre. Par ailleurs, de nombreux répondants potentiels ne se sont pas sentis concernés par l'enquête : en effet, ils ont jugé que la non – utilisation du balanced scorecard par leur entreprise ne leur permettait pas de répondre au questionnaire. En estimant qu'ils ne maîtrisaient pas l'outil ou que leurs réponses seraient inutiles pour l'enquête, ces répondants n'ont généralement pas

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

répondu aux courriels de relance, expliquant en grande partie le taux de non-réponse[71].

Par ailleurs, la distinction entre utilisateurs et non – utilisateurs du balanced scorecard montre que 38 entreprises ont indiqué utiliser le balanced scorecard sur les 168 réponses (soit 22,6 % des répondants).

D'autres caractéristiques générales peuvent se dégager des résultats obtenus, comme la description des fonctions des répondants.
Ils occupent en général la fonction de Directeur Administratif et Financier (près de 58 % des répondants), mais on trouve également des contrôleurs de gestion ou des responsables des systèmes d'information (34,5 % des répondants), des Directeurs Généraux (DG et PDG) (6,6 % des répondants), ainsi que d'autres fonctions moins représentées dans l'échantillon (un secrétaire général, et un responsable des ressources humaines).



On observe des répartitions similaires des fonctions des répondants en distinguant entre utilisateurs / non – utilisateurs du balanced scorecard. À travers ce constat, il est montré que l'une des catégories professionnelles n'est pas surreprésentée dans l'une ou l'autre des deux classes d'entreprises distinguées tout au long de cette étude. Cela est illustré dans ce tableau :

		BSC oui/non		Total
		OUI	NON	
fonction du répondant	Contrôleur de gestion	14 (36,9 %)	44 (33,9 %)	58 (34,5 %)
	DAF	20 (52,6 %)	77 (59,2 %)	97 (57,7 %)
	PDG/DG et autres	4 (10,5 %)	9 (6,9 %)	13 (7,8 %)
Total		38 (100 %)	130 (100 %)	168 (100 %)

[71] D'autres facteurs ont pu entrer en compte ou restent supposés, comme l'impossibilité d'ouvrir le fichier Word (trois répondants ont d'ailleurs souhaité recevoir le questionnaire en version papier), ou l'arrivée du questionnaire dans une ancienne boîte aux lettres 'désaffectée' et donc non relevée.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

On notera également que 71 répondants occupent le poste qu'ils ont indiqué depuis moins de cinq ans. Près de la moitié des répondants utilisant le balanced scorecard (17) sont également dans cette situation. 36 répondants (soit 21,4 % des répondants) exercent la même fonction depuis plus de dix ans.

Une autre variable permettant de décrire notre échantillon est la taille des entreprises. À travers les données présentées dans le tableau proposé ci-dessous, on constate que l'échantillon comprend des entreprises appartenant à toutes les classes d'effectifs considérées.

	Quantité d'entreprises
Moins de 51 salariés	**19** *(11,3 %)*
De 51 à 250 salariés	**42** *(25 %)*
De 251 à 500 salariés	**32** *(19 %)*
De 501 à 2000 salariés	**42** *(25 %)*
De 2001 à 5000 salariés	**14** *(8,4 %)*
Plus de 5000 salariés	**19** *(11,3 %)*
Effectif total de répondants	**168**

Étude des tailles des entreprises sondées.

Ce tableau met en évidence que les répondants disposent majoritairement d'effectifs compris entre 51 et 2000 salariés (cela représente près de 70 % de l'échantillon). 11,3 % des entreprises sont des PME et près de 20 % disposent d'un effectif supérieur à 2000 employés.

Enfin, le dernier paramètre utilisé ici afin de décrire notre échantillon de répondants est la répartition des secteurs d'activité des entreprises et leur distribution en fonction de l'utilisation ou de la non – utilisation du balanced scorecard.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

secteurs	effectif des répondants	effectif des utilisateurs du balanced scorecard	effectifs des non – utilisateurs du balanced scorecard
matériaux de construction et verre	4	1	3
proportions	2,38%	25,00%	75,00%
proportions / total		2,63%	2,31%
négoce	27	7	20
proportions	16,07%	25,93%	74,07%
proportions / total		18,42%	15,38%
ingénierie (informatique & autres)	16	3	13
proportions	9,52%	18,75%	81,25%
proportions / total		7,89%	10,00%
agro-alimentaire	18	3	15
proportions	10,71%	16,67%	83,33%
proportions / total		7,89%	11,54%
textile	2	0	2
proportions	1,19%	0,00%	100,00%
proportions / total		0,00%	1,54%
construction, BTP	6	0	6
proportions	3,57%	0,00%	100,00%
proportions / total		0,00%	4,62%
chimie, pharmacie, cosmétiques, plastiques	20	5	15
proportions	11,90%	25,00%	75,00%
proportions / total		13,16%	11,54%
communication et médias	7	5	2
proportions	4,17%	71,43%	28,57%
proportions / total		13,16%	1,54%
imprimerie/édition	3	0	3
proportions	1,79%	0,00%	100,00%
proportions / total		0,00%	2,31%
métallurgie, sidérurgie	5	1	4
proportions	2,98%	20,00%	80,00%
proportions / total		2,63%	3,08%

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

secteurs	effectif des répondants	utilisateurs du balanced scorecard	non – utilisateurs du balanced scorecard
services (location, loisirs…)	7	4	3
proportions	4,17%	57,14%	42,86%
proportions / total		10,53%	2,31%
banques et assurances	11	1	10
proportions	6,55%	9,09%	90,91%
proportions / total		2,63%	7,69%
mécanique, équipements industriels	11	2	9
proportions	6,55%	18,18%	81,82%
proportions / total		5,26%	6,92%
automobile, équipementiers	5	3	2
proportions	2,98%	60,00%	40,00%
proportions / total		7,89%	1,54%
ingénierie environnementale	7	1	6
proportions	4,17%	14,29%	85,71%
proportions / total		2,63%	4,62%
transports	8	0	8
proportions	4,76%	0,00%	100,00%
proportions / total		0,00%	6,15%
bois, papier, emballage	1	0	1
proportions	0,60%	0,00%	100,00%
proportions / total		0,00%	0,77%
Informatique, équipements électriques	4	0	4
proportions	2,38%	0,00%	100,00%
proportions / total		0,00%	3,08%
Soins de santé	1	1	0
proportions	0,60%	100,00%	0,00%
proportions / total		2,63%	0,00%
autre	5	1	4
proportions	2,98%	20,00%	80,00%
proportions / total		2,63%	3,08%
TOTAL	168	38	130

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

À travers ce tableau, on constate que certains secteurs d'activité ont tendance à être surreprésentés, c'est le cas du *négoce*, du secteur *'chimie, pharmacie, cosmétiques, plastiques'*, ou encore des secteurs *agro-alimentaire* et *ingénierie (informatique et autres)*. Ces quatre secteurs représentent près de la moitié de l'échantillon de répondants.
Ce tableau fait également apparaître les secteurs de l'échantillon dans lesquels les entreprises sont majoritaires à utiliser le balanced scorecard : ainsi, le secteur de la communication et médias, des services (location, loisirs…), de l'automobile et des équipementiers et les soins de santé (où seule une entreprise a répondu, ce qui n'est bien sûr pas significatif).
Enfin, il permet également de distinguer les secteurs d'activité pour lesquels on note un plus grand nombre d'utilisateurs du balanced scorecard : il s'agit du *négoce* (18,4 % de l'effectif total des utilisateurs du balanced scorecard de l'échantillon), des secteurs *chimie, pharmacie, cosmétiques, plastiques* et *communication et médias* (13,2 %) et du secteur des *services (location, loisirs…)* (10,5 %).

Cette première section aura permis de présenter les grandes caractéristiques de notre échantillon de répondants. Ainsi, ont été présentés les effectifs des répondants, leurs titres, ainsi que les secteurs d'activité des entreprises sondées. Ces éléments descriptifs serviront de base pour analyser certaines différences entre utilisateurs et non – utilisateurs du balanced scorecard. Le prochain développement se proposera de présenter les principales caractéristiques environnementales des répondants, indépendamment de leur utilisation du balanced scorecard.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

2. Description du contexte (l'environnement externe des entreprises considérées).

Le but de cette étude est de mettre en évidence d'éventuelles relations entre l'utilisation du balanced scorecard ou ses adaptations possibles et les niveaux de complexité auxquels sont confrontées les entreprises. Ce deuxième développement sera consacré à l'examen descriptif des caractéristiques de l'environnement externe des répondants à travers les résultats obtenus à une partie des questions de la phase 1 du questionnaire.
Au terme de ce développement auront été présentées les réponses obtenues aux douze questions renseignant le critère *complexité externe* tel que mentionné dans la partie de présentation du questionnaire.

Le marché dans lequel évoluent les entreprises de notre échantillon présente un caractère concurrentiel, voire très concurrentiel pour la majorité des répondants : en effet, sur les 168 répondants à cette question, 74 (44 %) ont déclaré que leur principal marché présentait un caractère très concurrentiel.
Si la concurrence des marchés à laquelle sont confrontées les entreprises présente des niveaux élevés, la croissance de leur marché principal est plutôt faible (on observe une moyenne de réponses globales égale à 3,5).

Par ailleurs, les répondants ne se prononcent pas au sujet du rythme auquel les produits et services de leur secteur deviennent obsolètes : ils ont majoritairement indiqué un rythme moyen, presque à égalité avec un rythme lent ou très lent (63 et 62 répondants respectivement).
Les répondants contribuent d'ailleurs de façon plutôt timide aux innovations technologiques dans leur principal secteur d'activité : on observe une moyenne des réponses de 3,18.

Au niveau de la prévisibilité des actions des concurrents, les répondants ont majoritairement indiqué que les actions des concurrents étaient faiblement imprévisibles (moyenne des réponses égale à 3,08), avec une forte proportion de répondants ne se prononçant pas sur la question ou estimant que la prévision des actes de la concurrence était qualifiable de « normale » en cochant la case « 3 » (c'est le cas de 46 % des sondés, soit 77 répondants sur 168).
L'examen des relations avec les fournisseurs pour les projets à venir fait apparaître une légère contrainte (moyenne des réponses de 3,12). Les relations actuelles des entreprises avec leurs clients pour des projets futurs sont plus contraignantes : en effet, la moyenne des réponses s'approche de 3,6 et l'on note que 94 répondants (soit 56 % des répondants) ont estimé cette relation contraignante ou fortement contraignante.
Néanmoins, la majorité des répondants (80 %) considèrent que les demandes et les goûts des clients sont plutôt faciles à prévoir ou intermédiaires (cases 2 et 3 de l'échelle proposée dans le questionnaire). 20 % des répondants ont affaire à des clients imprévisibles.

Le secteur dans lequel se situe le principal marché des entreprises se caractérise par une forte concurrence par les prix (moyenne des réponses très proche de 4), tandis que le niveau de menaces de l'environnement est évalué comme assez élevé (moyenne des réponses de 3,41).

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

Enfin, les répondants évaluent leurs clients comme globalement assez fidèles (c'est le cas de 86 répondants, soit 51 % des réponses) et ils sont nombreux (124, soit 74 % des répondants) à estimer que la pression concurrentielle à laquelle ils ont dû faire face s'est accrue. On notera d'ailleurs que 62 répondants ont coché la case « 1 » visant à souligner ce phénomène d'accroissement de la pression concurrentielle.

Cette première approche descriptive des niveaux de complexité externe auxquels sont confrontées les entreprises fait apparaître des disparités en fonction des questions, mais souligne le caractère assez marqué de l'évolution de la complexité de leur environnement. Cela se retrouve particulièrement au niveau de l'estimation de la concurrence du marché, des niveaux de concurrence par les prix ou encore de la pression concurrentielle. On note également les relations plutôt contraignantes entre entreprises et clients. À l'inverse, leurs clients sont généralement fidèles et leurs demandes et goûts sont faciles à prévoir.
Ces douze premières questions soulignent l'existence d'une certaine complexité externe dans l'environnement des entreprises sondées. Qu'en est-il au niveau interne ? Est-ce que les entreprises sont également confrontées à des niveaux de complexité globalement élevés ?

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

3. Examen de l'organisation interne des entreprises.

À travers ce développement vont être présentés les résultats obtenus au niveau des caractéristiques de l'organisation interne des entreprises sondées. Il s'agit en fait de l'étude des réponses aux neuf questions traitant cet élément.
Seront examinés les choix actuels de pilotage retenus par les entreprises, puis certaines spécificités comme le nombre de lignes de produits/services ou le type de structure organisationnelle.

Au niveau des choix actuels de pilotage, les résultats montrent des entreprises se caractérisant par un contrôle globalement formel de toutes les opérations (on observe une moyenne de réponses égale à 2,39). On notera que très peu d'entreprises disposent d'un type de contrôle informel (seules six entreprises se caractérisent par ce type de contrôle).
La question n°17 s'intéresse au niveau de centralisation des prises de décision dans les entreprises sondées : les résultats montrent une forte centralisation pour 60,7 % des répondants. Seules huit entreprises se caractérisent par une très forte décentralisation des prises de décision.
Ce thème de la prise de décision est ensuite complété par la question n°18 qui propose aux répondants de connaître le niveau d'autonomie dont ils disposent pour appliquer les décisions. On observe que, contrairement aux réponses obtenues à la question précédente, les répondants disposent d'une certaine autonomie pour l'application des décisions, comme nous l'indique la moyenne des réponses obtenues (2,78).

Les questions suivantes s'intéressent au niveau de qualification du personnel dans le principal secteur d'activité des entreprises. On y apprend que les entreprises sondées ont besoin d'un personnel spécialisé pour la prise des décisions (moyenne des réponses égale à 2,8 (réponses 1 ou 2 choisies par 49 % des 168 répondants)), et que le niveau de qualification professionnelle requis dans leur principal secteur d'activité est assez élevé (moyenne des réponses égale à 3,4). Pour cette dernière question, seules vingt entreprises ont besoin d'un personnel peu ou pas qualifié.
Par ailleurs, on note que le niveau de qualification professionnelle est légèrement hétérogène, puisque l'on observe une moyenne des réponses proche de 3. Dans le détail, l'activité de 26 % des entreprises requiert un niveau de qualification professionnelle homogène ou très homogène, tandis qu'elles sont près de 50 % à avoir choisi la proposition *très hétérogène* ou *hétérogène* (réponses 5 et 4).
Prises d'une manière globale, ces réponses ne peuvent distinguer les particularités propres à chaque secteur d'activité, certains nécessitant une main d'œuvre peu qualifiée, et il existera ainsi une grande différence dans les niveaux de qualification professionnelle requis, tandis que dans d'autres activités (des secteurs de haute technologie par exemple), l'ensemble du personnel devra être globalement très qualifié, ce qui explique l'homogénéité de leur niveau de qualification.

Le dernier choix actuel de pilotage proposé aux répondants concernait leurs choix en matière de personnalisation des produits par rapport à leurs clients : les réponses montrent que les entreprises essayent de personnaliser leurs produits, non pas de

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

manière systématique (18 % des répondants), mais plutôt juste pour satisfaire au mieux les clients (réponses 3 et 4 correspondant à près de 50 % des réponses). Seules vingt entreprises ne font aucun effort de personnalisation des produits (12 % des répondants ont choisi la proposition « 1 » correspondant à l'absence de personnalisation des produits pour les clients).

Un contrôle formel des opérations, une forte centralisation des prises de décision, tandis que l'application de ces décisions bénéficie d'une certaine autonomie par un personnel plutôt spécialisé disposant d'un niveau de qualification professionnelle plutôt élevé en moyenne, bien qu'étant hétérogène, et l'envie de satisfaire les besoins des clients en personnalisant ses produits sont les grandes caractéristiques des choix actuels de pilotage des entreprises de l'échantillon.

Si l'on entre un peu plus en détail dans l'organisation interne des entreprises, des éléments tels que le nombre de lignes de produits et services ou la structure des entreprises ont été abordés dans la suite du questionnaire.

La question n°23 s'intéresse au nombre de lignes de produits/services de l'entreprise. Les réponses obtenues à cette question indiquent que plus de 63 % des entreprises disposent de moins de 20 lignes de produits/services, tandis que 22 % des entreprises disposent de plus de 90 lignes de produits/services.
Enfin, en terme de structure des entreprises, on observe que 44 % des répondants présentent une structure divisionnelle, 38 % disposent d'une structure fonctionnelle, tandis que 25 % des 154 répondants à cette question se caractérisent par une structure matricielle[72].
Si la structure matricielle est plus spécifique d'un mode d'organisation dans une situation complexe, le faible nombre d'entreprises de l'échantillon disposant de cette structure tendrait à indiquer la faible complexité relative de l'environnement des entreprises sondées, du moins si l'on s'en tient à ce critère.

Au final, la description de l'échantillon par rapport à l'organisation interne des entreprises offre un bilan contrasté si l'on essaye de dégager des grandes tendances globales quant à la complexité organisationnelle. Si certaines réponses tendent à indiquer une complexité interne globale effective comme par exemple le niveau d'autonomie laissé aux répondants pour appliquer les décisions, ou encore les essais de personnalisation des produits qui demandent des adaptations au cas par cas, la plupart des réponses décrivent des entreprises confrontées à de la complexité interne plutôt moyenne, loin d'être très forte.
Après l'étude de l'organisation interne des entreprises, un autre élément descriptif de l'échantillon consiste en l'examen de la stratégie choisie par les entreprises : quelle stratégie technologique est adoptée chez les répondants ? Quels sont les degrés de diversification horizontale, d'intégration horizontale ? Comment réagissent les entreprises face à leur environnement, à la prise de risque, et quel est leur niveau de sous-traitance ?

[72] Le total des pourcentages fait plus de 100, étant donné que certains répondants ont fourni plusieurs réponses, leur entreprise présentant plusieurs structures. Seules les données justifiées séparément ont été intégrées, les autres ont été classées dans la proposition *sans opinion*.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

4. Une description de l'échantillon en terme de stratégie des entreprises.

Cinq thèmes sont abordés dans ce développement descriptif : les choix technologiques, les niveaux de diversification/intégration, l'attitude des entreprises face à leur environnement, à la prise de risque et le niveau de sous-traitance des entreprises sondées. Outre la description des résultats globaux obtenus pour l'ensemble de ces thèmes, ce développement permettra de présenter les orientations stratégiques globales des entreprises de l'échantillon.

Le premier thème abordé est celui de la technologie de production. Ce facteur constitue l'un des grands facteurs de contingence et les réponses aux deux questions (9 et 10) seront reprises dans le calcul de la complexité interne des entreprises.
Au niveau global, les répondants déclarent que leur entreprise réalise des ajustements technologiques que l'on qualifiera de « normaux » : en effet, la moyenne des réponses est très proche de la réponse intermédiaire « 3 », c'est-à-dire qu'ils ne sont ni importants, ni faibles. On notera toutefois que les répondants sont tout de même 64 (soit 38 %) à indiquer devoir réaliser des changements technologiques importants ou très importants.
Par ailleurs, quand les entreprises doivent réaliser des changements technologiques, ceux-ci sont généralement peu fréquents (pour 65 répondants (39 % du total)), et seules cinq entreprises déclarent opérer des changements technologiques très fréquents.

Vient ensuite l'étude des degrés de diversification/intégration renseignée grâce aux questions 24, et 26 à 29.

La majorité des entreprises dispose de plusieurs activités de base apparentées, représentant chacune moins de 70 % du chiffre d'affaires (cela se vérifie pour 33 % des répondants) ; la proposition la moins citée est la première proposition (*plus de 95 % du chiffre d'affaires réalisé grâce à une seule activité de base* choisie par 29 répondants (18 % des 154 répondants)).
Par ailleurs, on observe des entreprises disposant de plusieurs types de clients différents (moyenne des réponses égale à 3,3), avec une préférence pour la réponse « 4 » correspondant à de nombreux types de clients différents (pour 44 entreprises).
Enfin, les entreprises de l'enquête s'étendent sur de grandes zones géographiques comme l'indique la moyenne des réponses à la question n°27 (très proche de 4). La majorité des répondants a d'ailleurs coché la case « 5 » correspondant à une zone géographique s'étendant sur plusieurs pays (87 réponses, soit 52 % des réponses à cette question).

À travers ces questions relatives au degré de diversification, on observe la stratégie d'une entreprise se lançant dans des activités nouvelles, innovantes. Globalement, suite aux réponses obtenues, on peut qualifier les entreprises sondées de « diversifiées » si l'on suit la proposition de Capon *et al.* (1988). Cela se retrouve au niveau des deux autres questions traitant ce thème, même si l'évaluation du nombre de clients différents pour les répondants reste assez peu significative par rapport à la caractérisation d'une diversification importante.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

On retiendra que l'échantillon d'entreprises est assez diversifié, ce qui peut certes signifier un certain nombre d'avantages, comme des économies de coûts, mais également des inconvénients comme une forte incertitude liée aux différentes facettes de cette stratégie.

Au niveau du degré d'intégration verticale, on constate une intégration et un contrôle de toutes les sources d'input à un niveau partiel en amont : en effet, la moyenne des réponses est de 2,9. Les résultats montrent également que cette intégration est légèrement plus faible en aval (moyenne des réponses égale à 2,8).
Si le choix d'une intégration généralisée peut être tentant au vu des avantages qu'elle peut procurer, les entreprises sondées semblent être conscientes de ses inconvénients notamment en terme de rigidité qu'elle procure. Onze entreprises présentent néanmoins une intégration totale au sujet de l'acquisition et du contrôle de toutes les sources d'inputs en aval et dix en amont.

Vis-à-vis de la sous-traitance, les résultats montrent des entreprises réalisant majoritairement moins de 25 % de leur chiffre d'affaires en sous-traitance (128 entreprises, soit 82,5 % des 155 répondants à cette question).

D'une manière globale, face à leur environnement commercial (questions n°31 et 32), les entreprises sondées tentent de précéder les actions de la concurrence (cela se vérifie pour 76 entreprises qui ont donné des réponses « 4 » ou « 5 »), et elles essayent d'anticiper les évolutions de l'environnement (moyenne des réponses égale à 3,5).

Le dernier élément traitant le thème de la stratégie des entreprises renvoie à l'étude de l'attitude des entreprises face à la prise de risques en matière de décisions stratégiques. Les résultats obtenus à ces trois questions indiquent que les entreprises sondées tendent plutôt à adopter une politique de recherche de nouvelles opportunités (moyenne des réponses égale à 3,3), tandis que les deux autres questions ne permettent pas de départager les propositions : les réponses moyennes sont très proches de la valeur intermédiaire, montrant que les répondants ne se prononcent pas quant à leurs comportements stratégiques face à la prise de risque. En choisissant une réponse intermédiaire, beaucoup de répondants font le choix d'une stratégie visant à ne pas prendre trop de risques dans un contexte complexe, tout en se montrant entrepreneur et en acceptant une incertitude limitée.

Au cours de ce quatrième développement descriptif, plusieurs généralités au niveau de la stratégie des entreprises sondées ont pu être mises en évidence. Ainsi, une entreprise-type de l'échantillon réalise des changements technologiques de manière peu fréquente ; elle est diversifiée ; elle dispose de nombreux clients distincts et s'étend sur de vastes zones géographiques ; elle réalise une intégration verticale plutôt en aval, elle réalise moins de 25 % de son chiffre d'affaires en sous-traitance ; elle précède plutôt les actions de la concurrence et anticipe les évolutions de son environnement commercial.
Ces éléments constituent les grandes caractéristiques des entreprises sondées au niveau stratégique. Si pour nombre de questions, aucune tendance nette ne se dessine, il est évident que pour composer avec des structures diversifiées, ou des zones géographiques étendues, ces entreprises doivent disposer d'outils de gestion suffisamment fiables. En effet, devant le nombre important de données à traiter en provenance de ses différentes activités, une entreprise doit être capable d'identifier

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

facilement les facteurs clefs de son succès sur son ou ses marchés de manière efficace. Afin d'atteindre cet objectif, l'analyse des systèmes de contrôle s'avère nécessaire.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

5. La description de l'échantillon par rapport aux caractéristiques des systèmes de contrôle.

Cet avant-dernier développement a pour but de présenter les caractéristiques des systèmes de contrôle actuellement en service dans les entreprises sondées. Ces données correspondent aux questions 36 à 50 du questionnaire et se répartissent en trois grands thèmes : la fonction contrôle de gestion, les difficultés rencontrées au niveau de cette fonction et quelques généralités au sujet de la comptabilité de gestion des entreprises, afin de mieux comprendre son fonctionnement.

5.1. la fonction contrôle de gestion des entreprises.

L'ensemble des questions de cette première partie avait pour but de détailler le fonctionnement du contrôle de gestion des entreprises de l'étude, si cette fonction existe, ce qui est d'ailleurs l'objet de la première question.

On apprend que seules vingt-trois entreprises ne disposent pas d'une fonction contrôle de gestion (près de 14 % des répondants). Par ailleurs, cette fonction, quand elle existe, a été créée il y a plus de dix ans pour près de 54 % des 130 répondants. Vingt-cinq entreprises ont créé cette fonction depuis moins de cinq ans.
122 entreprises ont un contrôleur de gestion rattaché au Directeur Financier, 18 entreprises ont ce même poste rattaché au Directeur Général.
Au niveau de la proposition « autre », on observe les réponses suivantes :

- un contrôleur de gestion rattaché à la directrice des ventes,
- un contrôleur de gestion rattaché à un directeur de la gestion,
- un contrôleur de gestion « opérationnel » rattaché aux Directeurs de division, et un contrôleur de gestion « groupe » rattaché au Directeur Administratif et Financier,
- un contrôleur de gestion rattaché au Directeur Industriel,
- un contrôleur de gestion rattaché au Directeur Adjoint, et
- un contrôleur de gestion rattaché au Secrétaire Général.

Au niveau des liens hiérarchiques et fonctionnels entre contrôleur de gestion et autres fonctions, les résultats suivants ont été observés :

	Lien hiérarchique		Lien fonctionnel	
	OUI	NON	OUI	NON
La comptabilité de gestion	52,2 %	47,8 %	76 %	24 %
La comptabilité générale	13,4 %	86,6 %	61,2 %	38,8 %
Le service planification	21,2 %	78,8 %	37,3 %	62,7 %
L'audit interne	17,9 %	82,1 %	35 %	65 %
L'informatique	6,2 %	93,8 %	37,6 %	62,4 %
Le contrôle de gestion des divisions	47,7 %	52,3 %	76 %	24 %

Ces résultats font apparaître que les contrôleurs de gestion ont un lien hiérarchique avec la comptabilité de gestion et le contrôle de gestion des divisions

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

dans environ un cas sur deux, et qu'il existe généralement des liens fonctionnels entre contrôleur de gestion et comptabilité de gestion, contrôle de gestion des divisions (dans 76 % des cas) et la comptabilité générale (dans 61,2 % des cas).
Aucun lien hiérarchique n'existe entre contrôleur de gestion et fonction informatique (seuls 6,2 % des répondants ont coché cette case), et les liens fonctionnels entre contrôleur de gestion et service planification, audit interne ou informatique sont plutôt assez faibles (seuls 35 à 37 % des sondés ont coché ces cases).

Ces dernières questions avaient pour but de visualiser les liens existants entre fonction contrôle de gestion et les autres fonctions. Une fois ces derniers examinés, les questions suivantes entrent dans les détails du fonctionnement du contrôle de gestion des entreprises comme l'expliquent les deux prochains développements : quelles difficultés ont été rencontrées ? Qui s'occupe de la comptabilité de gestion ? Quels sont ses objectifs et comment fonctionne-t-elle ?

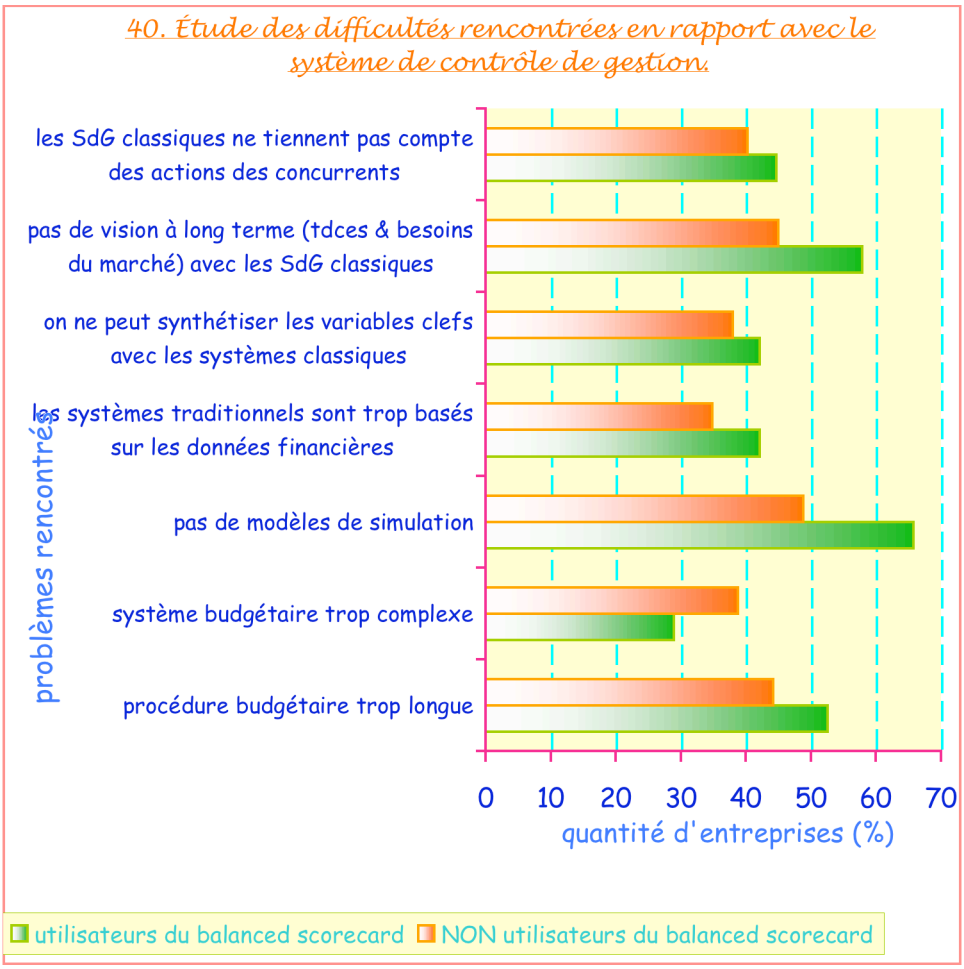
5.2. le système de contrôle de gestion.

Les questions de cette partie regroupent les difficultés rencontrées par les entreprises avec leur système de contrôle de gestion, ainsi que des questions relatives à la comptabilité de gestion et aux tableaux de bord utilisés.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

La question 40 se propose de mettre en évidence les difficultés rencontrées par les entreprises de l'enquête. Les résultats obtenus sont récapitulés dans ce graphique qui distingue utilisateurs et non – utilisateurs du balanced scorecard :



La principale difficulté rencontrée par les répondants concerne le manque de modèles de simulation : en effet, 88 entreprises ont coché cette case (près de 53 % des répondants). Vient ensuite le problème du manque de vision à long terme fourni par les systèmes de contrôle de gestion (80 répondants ont coché cette proposition, soit 48 % des réponses), et le fait que la procédure budgétaire soit trop longue pour 77 des 167 répondants à cette question. Selon les répondants, la complexité du système budgétaire ainsi que les systèmes traditionnels de contrôle de gestion trop basés sur les données financières sont les deux difficultés les moins souvent rencontrées (36 % des répondants).
On notera également, à travers le graphique proposé, que les utilisateurs du balanced scorecard ont globalement rencontré des difficultés similaires en proportions par rapport aux non – utilisateurs pour la quasi-totalité des propositions.

En s'intéressant plus spécifiquement à la comptabilité de gestion et aux tableaux de bord, on constate que la comptabilité de gestion n'est pas tenue majoritairement par un service spécialisé (pour 93 % des répondants), et n'est pas intégrée dans un système informatisé (pour 64 % des répondants).

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

On remarque également que 76 répondants ont une comptabilité de gestion tenue par les services de comptabilité générale (45 % des réponses), et pour 97 répondants (58 % des réponses), les contrôleurs de gestion ne gèrent pas la comptabilité de gestion.

Les résultats obtenus aux autres questions indiquent que la majorité des répondants (près de 73 %) ont une comptabilité de gestion dont les objectifs sont de rechercher combien ça coûte. Globalement, les entreprises ont donc conservé le grand principe de la 'domination par les coûts' et ne recherchent pas en priorité la raison de ces coûts, même si elles ont décidé d'utiliser le balanced scorecard. Cela est d'ailleurs en lien avec le résultat obtenu à la question 40*d* où l'on a pu constater une forte proportion d'entreprises estimant que les systèmes de gestion classiques ne sont pas basés de manière excessive sur des données financières.

Intéressons-nous maintenant plus précisément aux tableaux de bord de gestion utilisés par les entreprises.

5.3. les tableaux de bord de gestion.

Cette série de questions vise à comprendre le contenu des tableaux de bord des répondants, depuis quand existent-ils et quelles modifications y ont été apportées.

Sur 167 entreprises, 151 disposent d'un tableau de bord de direction générale qui a été créé principalement il y a moins de cinq ans (pour 58 entreprises, soit 41 % des répondants) et 92 % des entreprises ont réalisé des modifications dans le contenu de leurs tableaux de bord.
44 entreprises disposent d'un tableau de bord de gestion depuis plus de dix ans, et 40 ont créé leur tableau de bord depuis cinq à dix ans.

La majorité des entreprises ont donc créé leur tableau de bord de gestion assez récemment. À partir de ces tableaux, la question n°46 s'intéresse aux raisons des modifications apportées à ces tableaux.

On observe que les répondants :

- ont apporté des modifications à leurs tableaux de bord pour ajouter une catégorie d'indicateurs (pour 114 répondants sur 128),
- afin de compléter une catégorie d'indicateurs (pour 120 répondants sur 132), et
- ces modifications ont contribué à simplifier les tableaux de bord avec des indicateurs pour 66,4 % des répondants.

Cela indique que les outils de gestion des répondants ne sont pas figés, qu'ils utilisent ou non le balanced scorecard, ce qui dénote une certaine volonté de les faire évoluer, en fonction des difficultés rencontrées avec le système de contrôle de gestion, évoquées dans la question 40.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

La série de questions 47 s'intéresse aux catégories d'indicateurs utilisés par les entreprises dans leurs tableaux de bord de gestion. Les résultats obtenus sont proposés dans ce tableau dans lequel sont indiqués les pourcentages de réponses cochées par proposition.

Catégories d'indicateurs :	Indicateur utilisé actuellement	Indicateur modifié depuis 10 ans	Indicateur créé depuis 10 ans
Technique	60 %	36,9 %	14,4 %
Financier	95,6 %	61,3 %	28,1 %
Social	55,6 %	33,1 %	16,9 %
Clients	68,1 %	41,9 %	20,6 %
Employés	56,3 %	31,3 %	15,6 %
Gestion de l'environnement	26,9 %	13,8 %	8,8 %
Fournisseurs	36,3 %	25,6 %	9,4 %

Ces données font apparaître que l'indicateur financier est presque toujours utilisé (pour 95,6 % des 160 répondants). Les indicateurs clients, technique, employés et social sont également utilisés par plus de la moitié des répondants. Les indicateurs 'fournisseurs' et 'gestion de l'environnement' sont les moins employés.
C'est également l'indicateur financier qui a été le plus modifié au cours des dix dernières années ; les quatre indicateurs cités ci-dessus constituent également des indicateurs souvent modifiés.
Enfin, on constate que 28,1 % des répondants ont créé l'indicateur financier depuis dix ans, 20,6 % ont créé l'indicateur 'clients', et environ 15 % ont introduit les indicateurs technique, social et employés.

Les indicateurs *gestion de l'environnement*, et *fournisseurs* sont les moins choisis par les répondants à ce niveau. Cet axe n'est quasiment pas représenté dans les systèmes de mesure de la performance On notera également que l'indicateur *gestion de l'environnement* pouvait être librement interprété par le répondant, que ce soit au niveau écologique du terme, ou au niveau de l'évaluation des actions de la concurrence.

Enfin, à partir des données obtenues, on constate globalement que les répondants n'utilisent pas de tableau de bord par niveau hiérarchique (c'est le cas de 55 % des répondants), et sur 152 répondants, 104 (soit 68,4 %) indiquent que leurs tableaux de bord sont diffusés à d'autres niveaux que la Direction Générale.
Quand un tableau de bord par niveau hiérarchique est utilisé, celui-ci a été majoritairement créé depuis moins de dix ans (pour 63 % des répondants (49 entreprises)).

Au cours de ce développement, les grandes caractéristiques des systèmes de contrôle des entreprises sondées ont été présentées. On peut en déduire que les entreprises disposent presque toutes d'un système de contrôle de gestion et de tableaux de bord, mais ces derniers ont généralement été mis en œuvre il y a moins de cinq ans. Quels sont ces tableaux de bord ou plus généralement, quels sont les outils de contrôle de gestion utilisés par les entreprises ? Utilisent-elles le balanced

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

scorecard ? De quoi se compose-t-il ? Pour quelles raisons l'ont-elles choisi ? Quel rôle a joué ou joue la fonction contrôle de gestion au niveau du balanced scorecard ? Ces interrogations nous amènent à l'analyse de l'utilisation du balanced scorecard et des autres outils par les entreprises sondées.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

6. Le balanced scorecard et les autres outils de contrôle de gestion.

Les parties trois à cinq du questionnaire s'intéressent plus particulièrement à l'utilisation du balanced scorecard par les entreprises de l'échantillon. Si les premières questions concernent la plupart des répondants, qu'ils utilisent ou non le balanced scorecard, les questions suivantes (partie quatre) ciblent tout spécialement les utilisateurs du balanced scorecard.
Ce dernier développement consacré à la description des réponses présente trois finalités : décrire l'usage des outils de gestion par notre échantillon d'entreprises et plus spécifiquement l'architecture des balanced scorecard, et obtenir des informations quant aux opinions des répondants vis-à-vis du balanced scorecard ou sur la façon dont leur entreprise l'utilise. Enfin, dans un troisième temps, les rôles occupés par la fonction contrôle de gestion au niveau du balanced scorecard de leur entreprise seront examinés.

6.1. les faits : quels outils et quel balanced scorecard ?

À travers ce premier développement, on s'intéressera aux taux d'utilisation de différents outils de gestion fréquemment cités dans les publications, ainsi qu'au contenu du balanced scorecard des entreprises de notre échantillon.

6.1.1. description des outils de contrôle de gestion utilisés.

Une liste de dix outils de contrôle de gestion était proposée aux répondants. Ces derniers devaient indiquer s'ils connaissent, utilisent ou comptent utiliser ces outils.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Les résultats observés sont proposés ci-dessous :

51. Parmi les outils de gestion proposés ci-dessous, pouvez-vous indiquer ceux que vous connaissez et ceux que votre entreprise a déjà utilisé ou compte utiliser :

Outils :	Vous connaissez	Vous utilisez	Vous comptez l'utiliser d'ici deux ans
• le SMA *(Strategic Management Accounting)*	4,4 %	5,2 %	0 %
• l'EVA™ *(Economic Value Added)*	55,8 %	15,2 %	2,2 %
• le VBM *(Value Based Management)*	27,7 %	3,8 %	1,5 %
• l'EISM *(Environnemental Informations Strategic Management)*	5,1 %	1,7 %	0,9 %
• l'ABC *(Activity Based Costing)*	78 %	24,7 %	6,7 %
• le IC *(Capital Intellectuel)*	2,5 %	2,5 %	0,9 %
• les IT *(Technologies de l'information)*	42,6 %	26,2 %	1,4 %
• le TQM *(Total Quality Management)*	43,3 %	14,9 %	2,1 %
• le Tableau de Bord *(français)*	79,3 %	78,6 %	2,5 %
• le balanced scorecard *(BSC)*	70,2 %	22,6 %	7,1 %

Ces résultats font apparaître les taux de popularité des techniques de gestion de l'échantillon. Dans la colonne 'vous connaissez', l'outil le plus cité est le Tableau de Bord français (pour 79,3 % des répondants) devant l'ABC (pour 78 % des répondants) et le balanced scorecard (pour 70,2 % des répondants). On notera également que l'EVA™ ainsi que les IT et TQM sont également relativement connus des répondants (55,8 % et 43 %). Les outils les moins connus sont le Capital Intellectuel, le Strategic Management Accounting et l'EISM, outil totalement fictif.
Au niveau de l'utilisation de ces techniques, on observe que l'outil le plus employé est le Tableau de Bord français. Les technologies de l'information sont utilisées par 26,2 % des répondants, l'ABC par 24,7 % des répondants, et le balanced scorecard par 22,6 % des répondants. À l'opposé, l'EISM, le Capital Intellectuel et le VBM sont les outils les moins employés dans notre échantillon.

La colonne 'vous comptez utiliser d'ici deux ans' fait apparaître des résultats très faibles pour l'ensemble des outils. On notera que le balanced scorecard est l'outil que les entreprises souhaitent le plus mettre en œuvre (pour 7,1 % des répondants). Les outils les moins attractifs pour les entreprises sont le SMA, le IC et de façon logique l'EISM.

D'autres outils de gestion ont été mentionnés par les répondants. Sans entrer dans les détails, il est possible de citer les *SIG/ratios*, le *Risk Management*, les *SAP*, *Cognos*, « *Micr. Perf. Point* », le « *Business Perf. Managet* », des *progiciels métier*, plusieurs cas de '*reporting d'activité par service*, *situation analytique mensuelle*, *budget mensuel*', ou même *Excel* pour certaines petites entreprises.

À travers ces résultats, on constate que les entreprises de l'échantillon font un large usage du Tableau de Bord français, comme l'indiquent nombre de publications traitant des particularités du contexte français. Le taux de pénétration du balanced scorecard dans notre échantillon est assez faible si l'on compare aux études menées dans d'autres pays, citées dans la revue de littérature. Par ailleurs, on remarque des

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

taux d'utilisation encore plus faibles que ceux constatés par Gehrke et Horváth (taux d'utilisation rapporté de 41 % en France), ou encore ceux de l'étude d'Unilog Management (35 % d'utilisateurs français). Mais il faut relativiser ces différences, car la présente étude a été réalisée à partir d'entreprises de toutes tailles, alors que, pour les résultats d'Unilog Management, par exemple, seules des grandes entreprises étaient concernées. La comparaison des taux d'utilisation du balanced scorecard entre enquêtes demeure difficile en raison de la multitude de variations existant dans les composantes des échantillons sélectionnés. Il est tout de même intéressant de souligner que dans notre échantillon, plus de 7 % des entreprises souhaitent se doter du balanced scorecard d'ici deux ans, soit un nombre d'entreprises plus grand que celui constaté par Gehrke et Horváth en 2002 (3 % des entreprises comptaient le mettre en œuvre prochainement dans leur enquête) : soit les entreprises s'intéressent de plus en plus au concept, soit il s'agit d'un résultat influencé par le thème de l'étude.
Parmi les autres outils susceptibles de pouvoir répondre aux principales critiques émises envers les pratiques traditionnelles de contrôle de gestion, on constate que l'EVA™ et l'ABC sont les mieux connus dans le contexte de notre échantillon. Comme pressenti lors de leur présentation, des outils tels que le SMA ou le VBM sont assez peu répandus, voire confidentiels, même si plus d'un quart des répondants connaît le VBM.
On relèvera également que le Tableau de Bord français n'est pas utilisé par la totalité des entreprises sondées, contrairement aux résultats de Gehrke et Horváth. Serait-ce le signe d'un abandon progressif de cet outil au profit des nouveaux outils apparus récemment ?
Enfin, on notera que les résultats pour la technique EISM sont assez surprenants : 5,1 % des répondants la connaissent et 1,7 % l'utilisent…

La question 55 avait pour finalité de mieux connaître l'utilisation et le niveau d'information des répondants au sujet de divers outils de gestion. Il en résulte que, dans notre étude, les trois outils les plus connus sont l'outil français, l'ABC et le balanced scorecard. Intéressons-nous plus particulièrement à l'utilisation de ce dernier, qui est d'ailleurs l'outil le plus récent parmi les techniques les plus utilisées : en quelle année a-t-il été mis en œuvre ? Comment est-il employé dans notre échantillon ? À travers ce nouveau développement, il s'agira d'examiner le niveau d'utilisation de l'outil, afin d'apprécier l'importance que lui accordent les entreprises. En effet, si l'on vient de voir que le balanced scorecard est un outil actuellement très prisé (70,2 % des répondants le connaissent), l'intérêt des entreprises pour ce dernier se mesure également au niveau de la façon dont il est employé.

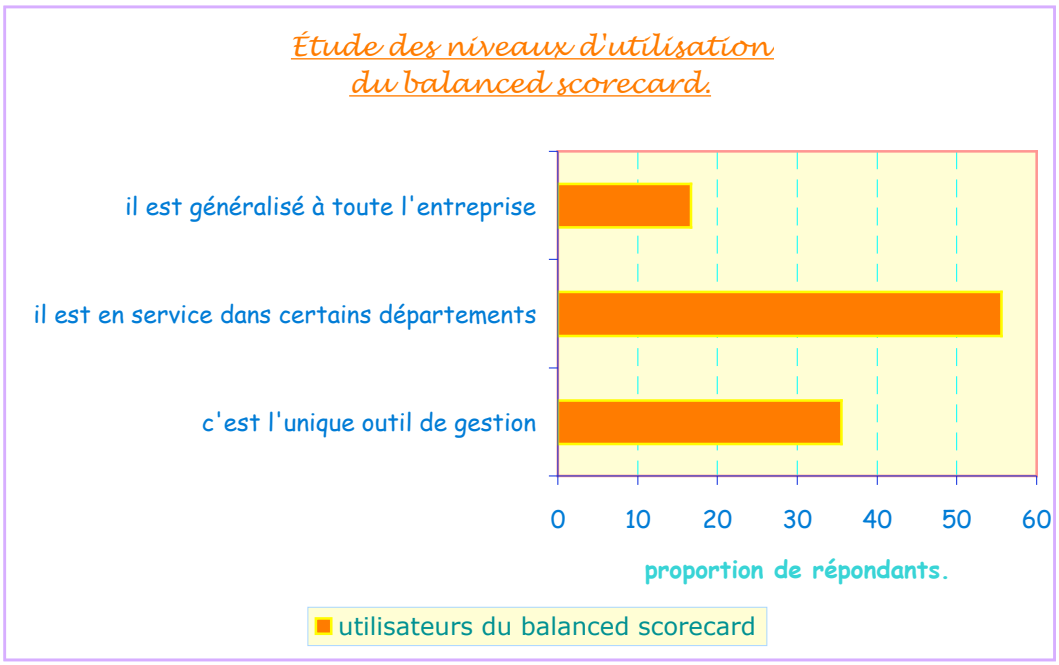
6.1.2. comment et depuis quand le balanced scorecard est-il utilisé dans les entreprises ?

Ces questions concernent uniquement les entreprises ayant déclaré utiliser le balanced scorecard, soit 38 entreprises.
Ces deux données, ayant trait aux questions 54 et 55, ainsi que la question 58, permettent de savoir si le balanced scorecard constitue un élément essentiel dans la gestion des entreprises ou s'il n'est mis en œuvre qu'à titre expérimental, dans certains départements des entreprises. Par ailleurs, l'étude de la mise en œuvre de

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

l'outil nous renseigne sur l'époque à laquelle les entreprises françaises ont commencé à l'introduire.

Les résultats présentés sur ce graphique résument les niveaux d'utilisation du balanced scorecard.



Ce graphique a été composé à partir des différentes combinaisons de réponses formulées par les répondants aux questions mentionnées ci-dessus.

À partir de ces résultats, on constate qu'une petite proportion d'entreprises (35,5 %) utilise uniquement le balanced scorecard comme outil de gestion de la performance, alors que la quasi-totalité des répondants de ce groupe emploie le classique tableau de bord français.

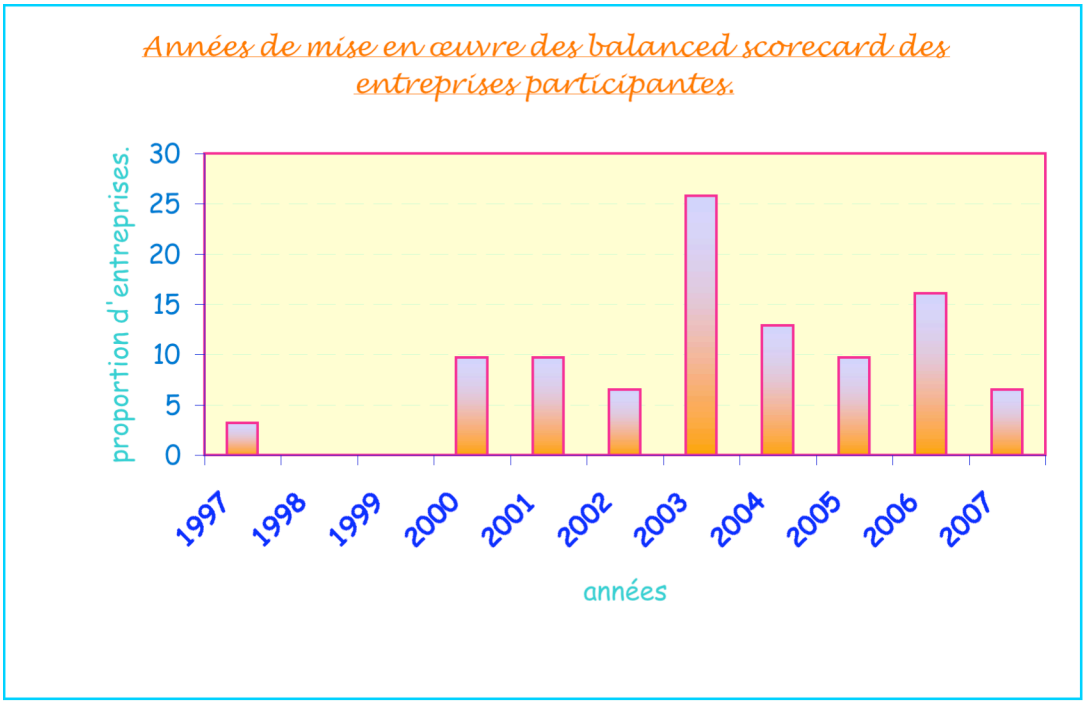
La majorité des répondants utilisent le balanced scorecard dans certains départements (55,6 %), tandis que seulement 16,7 % des répondants ont généralisé son usage à toute l'entreprise.

Ces résultats montrent que le balanced scorecard n'a donc pas remplacé les autres outils de gestion et se retrouve souvent employé en association avec d'autres outils de gestion (certainement avec le Tableau de Bord français ou certains outils afin de le compléter efficacement, comme le font d'ailleurs remarquer Kaplan et Norton à plusieurs reprises dans leurs publications).
Par ailleurs, il est majoritairement en service dans certains départements de l'entreprise et donc très peu généralisé à toute l'entreprise.
On peut également considérer que le balanced scorecard des entreprises sondées est plutôt employé en expérimentation avant une éventuelle généralisation de son utilisation ou un futur abandon de l'outil…

Il est également à noter que trois entreprises venaient de le mettre en service, et qu'elles n'avaient opérationnalisé que les premières étapes.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

L'examen des dates de mise en œuvre du balanced scorecard est résumé par ce graphique :



La majorité des entreprises a mis en œuvre le balanced scorecard en 2003. Près de 70 % des répondants ont adopté le balanced scorecard après 2002 (il est à noter que six répondants n'ont pu me donner la date de mise en œuvre à cause d'un problème de compatibilité logicielle[73] ou parce qu'ils ne connaissaient plus la date exacte). On remarquera que cette représentation suit la répartition des années de parution d'articles sur le sujet du balanced scorecard : en effet la plupart des articles académiques disponibles repris dans la revue de littérature sur le sujet ont été publiés à partir de 2002 jusqu'en 2005, ce qui explique peut-être le grand nombre de mises en œuvre en 2003.

Ce résultat vient confirmer la littérature indiquant que le balanced scorecard avait été adopté plutôt « tardivement » en France. Cependant, relativement peu d'entreprises ayant répondu à cette question sont en phase de démarrage de l'utilisation de l'outil.
Par ailleurs, les résultats font apparaître que certaines entreprises ayant mis en œuvre le balanced scorecard depuis plus de cinq ans l'utilisent toujours uniquement dans certains départements sans l'avoir généralisé à l'ensemble de leur entreprise.

Si le balanced scorecard des répondants reste un outil employé en parallèle d'autres outils comme le suggèrent les réponses obtenues, sa personnalisation et son adaptation aux contextes propres aux entreprises de l'échantillon (secteur d'activité, niveaux de concurrence, particularités d'une activité sans but lucratif etc…) permettent également d'identifier l'intérêt des entreprises pour cet outil novateur.

[73] Il semblerait en effet que les menus déroulants du questionnaire n'ont pas fonctionné sous toutes les configurations.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

6.1.3. quelles sont les perspectives utilisées ?

Le questionnaire proposait aux répondants d'indiquer les perspectives présentes dans leur balanced scorecard, ainsi que celles qu'ils jugent indispensables. On y retrouve les quatre perspectives traditionnelles (financière, clients, processus interne d'affaires, apprentissage et croissance), ainsi que cinq autres perspectives additionnelles mentionnées dans la littérature. Une question annexe était proposée sous la forme d'un libre champ, afin qu'ils puissent indiquer d'autres rubriques éventuellement utilisées.

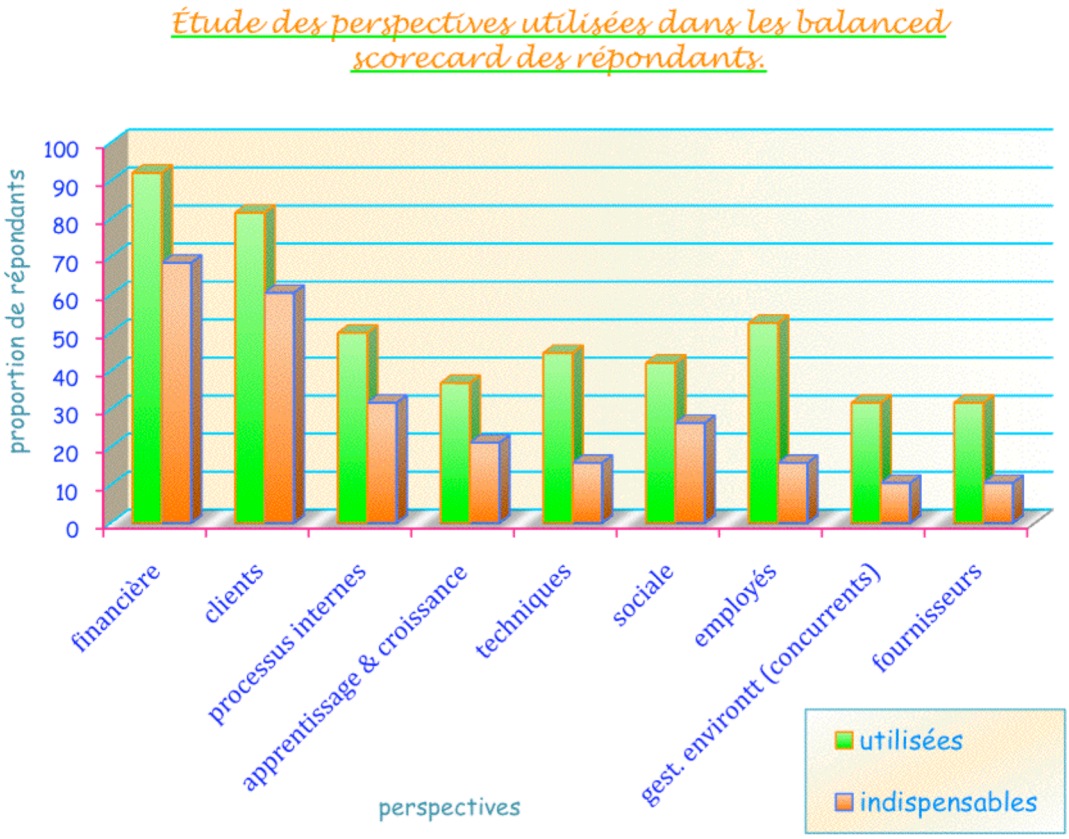
Le tableau proposé ci-dessous récapitule les réponses obtenues.

Perspectives :	Oui	Non	NSP	Les indispensables
Financière	35	2	1	26
	92,1 %	5,3 %	2,6 %	68,4 %
Clients	31	2	5	23
	81,6 %	5,3 %	13,2 %	60,5 %
Processus interne d'affaires	19	13	6	12
	50 %	34,2 %	15,8 %	31,6 %
Apprentissage et croissance	14	17	7	8
	36,8 %	44,7 %	18,4 %	21,1 %
Techniques	17	17	4	6
	44,7 %	44,7 %	10,5 %	15,8 %
Sociale	16	15	7	10
	42,1 %	39,5 %	18,4 %	26,3 %
Employés	20	11	7	6
	52,6 %	28,9 %	18,4 %	15,8 %
Environnementale (=actions des concurrents…)	12	20	6	4
	31,6 %	52,6 %	15,8 %	10,5 %
Fournisseurs	12	21	5	4
	31,6 %	55,3 %	13,2 %	10,5 %

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Afin de visualiser les résultats, le graphique proposé ci-dessous récapitule les données du tableau (en ne reprenant que les réponses valides) :



La perspective la plus utilisée est la perspective *financière* (pour 92,1 % des répondants). C'est également celle qu'ils jugent la plus indispensable. Vient ensuite la perspective « clients », pour 81,6 % des répondants, 60,5 % la jugeant indispensable.
Une perspective additionnelle se détache ensuite : il s'agit de la perspective « employés », utilisée par 52,6 % des répondants de cette catégorie. Cependant, seuls 15,8 % de ceux-ci jugent cette rubrique indispensable.
Vient ensuite la perspective *processus internes d'affaires* (50 % des utilisateurs du balanced scorecard), jugée indispensable par 31,6 % des utilisateurs de cette perspective.

Les perspectives *apprentissage* et *croissance*, *techniques*, et *sociale* sont à peu près utilisées dans les mêmes proportions (de 37 à 45 % des utilisateurs du balanced scorecard). On remarquera ici que ces rubriques sont jugées indispensables par les répondants dans des proportions allant de 16 à 26 %, la perspective *sociale* étant jugée la plus indispensable de ces trois perspectives.
Les perspectives *environnementale* et *fournisseurs* sont les deux rubriques les moins utilisées par les répondants (31,6 %). Les utilisateurs de ces deux rubriques ne les jugent d'ailleurs pas vraiment indispensables, puisque seuls 10,5 % de ceux-ci ne peuvent s'en passer. Les résultats font donc apparaître une forte utilisation de perspectives « traditionnelles », mais également une utilisation plus ou moins importante de nouvelles perspectives, non proposées initialement par Kaplan et Norton, soulignant notamment l'importance des perspectives *sociale*, *employés* et

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

croissance. Cela montre que les utilisateurs français du balanced scorecard tendent à personnaliser leur outil, afin de l'adapter à leurs conditions environnementales. Le but de la validation statistique sera d'examiner les liens potentiels entre le contexte et l'ajout de certaines perspectives.

Les perspectives additionnelles mentionnées par les répondants permettent d'identifier six autres perspectives utilisées dans le balanced scorecard des répondants :

◊ une perspective d'*accompagnement du changement*,

◊ une perspective relative à la *qualité* ou au *processus* (dans trois cas, incluant des indicateurs « coûts qualité, taux de PPM »),

◊ une perspective concernant l'*innovation et la performance des services fonctionnels*,

◊ une perspective *logistique*,

◊ une perspective de *développement durable* (prévu à terme), et

◊ une perspective *éthique*.

L'ensemble de ces résultats permet de présenter la manière dont le balanced scorecard est utilisé par les entreprises de l'échantillon. En réalisant une personnalisation de leur outil, les entreprises françaises montrent un certain intérêt pour le balanced scorecard. En effet, en l'adaptant, ces entreprises souhaitent ancrer durablement dans leur entreprise un outil parfaitement ajusté à leur contexte.
Cependant, il n'est pas possible d'estimer de manière fiable un niveau d'intérêt pour un outil à partir de la façon dont ce dernier est exploité : il est nécessaire de réaliser une lecture des données reflétant les opinions des répondants au sujet du balanced scorecard. Cela nous permettra de connaître des raisons du choix de cet outil.

6.2. les opinions.

Dans le questionnaire, les répondants pouvaient indiquer ce qu'ils pensent de l'outil balanced scorecard. Certaines questions leur permettaient d'ailleurs de détailler les raisons de sa mise en œuvre, les résultats obtenus, ainsi que les motifs pour lesquels son utilisation n'a pas été possible ou les échecs constatés. Ce développement sera l'occasion de présenter dans un premier temps le niveau de connaissance des répondants au sujet du balanced scorecard, puis les résultats ayant trait aux raisons de la mise en œuvre de cet outil, l'intérêt porté par les répondants pour l'outil, et enfin les raisons de son abandon ou de sa non – mise en œuvre.

6.2.1. le niveau de connaissance de l'outil balanced scorecard.

Les propositions de la question n°53 ont pour but de sonder les niveaux de connaissance des répondants au sujet de l'outil balanced scorecard : cette question se compose de douze propositions pour lesquelles les répondants devaient indiquer leur niveau d'accord avec celles-ci. Les résultats obtenus sont proposés dans le tableau suivant dans lequel sont mentionnées les proportions de répondants par proposition.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

53. Veuillez indiquer si vous êtes d'accord avec les idées suivantes concernant le balanced scorecard : (veuillez cocher les cases du tableau)

	Tout à fait d'accord	Plutôt d'accord	Plutôt en désaccord	En désaccord total
a) le balanced scorecard, c'est ce qu'il y a de mieux en matière de gestion	4 %	60 %	34,7 %	1,3 %
b) le balanced scorecard est un système de mesure de performance	29,5 %	61,1 %	6,3 %	3,2 %
c) le balanced scorecard est un système de mesure stratégique	37,4 %	46,2 %	13,2 %	3,3 %
d) le balanced scorecard est une collection *ad hoc* de mesures financières et non financières	30,8 %	54,9 %	11 %	3,3 %
e) le balanced scorecard instaure une démarche du bas vers le haut de la pyramide hiérarchique	11,1 %	42 %	29,6 %	17,3 %
g) le balanced scorecard lie la stratégie et la mission de l'organisation avec des mesures objectives	41,1 %	51,1 %	7,8 %	0 %
h) pour une même fonction, on peut multiplier le nombre de balanced scorecard	10,4 %	24,7 %	35,1 %	29,9 %
i) les bénéfices dépassent les coûts, si le balanced scorecard est mis en œuvre correctement (avec succès)	14,3 %	61,4 %	17,1 %	7.1 %
j) le balanced scorecard permet de s'intéresser davantage aux clients, aux concurrents, et aux marchés que les autres techniques de gestion	17,9 %	60,7 %	17,9 %	3,6 %
k) une composante du balanced scorecard peut être privilégiée au détriment des autres	9,8 %	52,4 %	26,8 %	11 %
l) le balanced scorecard permet de garder une trace des coûts par rapport aux activités	2,9 %	42,9 %	37,1 %	17,1 %
m) le balanced scorecard permet de regrouper des données dispersées	24,2 %	67 %	5,5 %	3,3 %

À travers ce tableau, on constate que les répondants sont plutôt bien informés au sujet du balanced scorecard : en effet, les propositions contraires aux idées de Kaplan et Norton ont produit un grand nombre de réponses « en désaccord ». C'est le cas par exemple de la proposition *h)* pour laquelle 65 % des répondants sont en désaccord (Kaplan et Norton déconseillent fortement la multiplication des balanced scorecard pour une même fonction, à l'inverse de ce qui se passe pour le Tableau de Bord français).
46,9 % des répondants sont en désaccord avec la proposition *e)* : cela s'explique par le fait que le balanced scorecard instaure une démarche du haut vers le bas de la pyramide hiérarchique[74]. Enfin, 37,8 % des répondants sont en désaccord avec la proposition *k)* qui est également contraire aux indications de Kaplan et Norton. Pour

[74] On remarque néanmoins que la majorité des répondants sont plutôt d'accord avec cette proposition. Cela s'explique par le fait que Kaplan et Norton insistent à plusieurs reprises sur la nécessité de disposer d'un système interactif de contrôle : ils n'indiquent pas qu'il s'agit de réduire les marges de manœuvre des niveaux de base de l'entreprise. En effet, les employés de base doivent pouvoir participer au dialogue organisationnel. Si cela est vrai dans la phase de formulation de la stratégie, il faut cependant remarquer que tous les niveaux organisationnels devront se conformer aux indicateurs de performance, une fois ceux-ci adoptés définitivement.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

cette dernière proposition, une adaptation de l'outil au contexte français pourrait expliquer le fait que 62,2 % des répondants approuvent cette proposition.

Un autre résultat surprenant est celui constaté pour les propositions *a)* et *l)*. Au niveau de la première proposition, la proportion élevée de réponses *plutôt en désaccord* reflète peut-être l'opinion des répondants qui ont été en contact avec l'outil et ont été déçus : soit ce dernier a été abandonné pour un motif bien précis (cette éventualité est envisagée à la question n°103), soit leur connaissance de l'outil ne leur permet pas d'estimer s'il correspond mieux à leur contexte. Ce résultat reflète vraiment la façon dont est perçu l'outil en France : c'est une avancée majeure en contrôle de gestion, certes, comme l'indiquent plus de 60 % des répondants, mais il ne constitue pas l'outil idéal qui se veut résoudre l'ensemble des problèmes auxquels sont confrontées les entreprises.
Enfin, les résultats constatés pour la proposition *l)* s'expliquent aisément : en effet, ce n'est pas le principal but du balanced scorecard, l'ABC étant l'outil préconisé pour ce type de question. Il paraît ainsi logique que les répondants utilisant le balanced scorecard l'associent souvent avec l'ABC.

À travers cet ensemble de propositions tirées des principes de base formulés par Kaplan et Norton (1996) au sujet du balanced scorecard, on observe que les répondants sont globalement bien informés à son sujet. Cette question permet en outre de mieux connaître la perception de l'outil dans le contexte français.
Jusqu'à présent ont été évoqués les niveaux d'utilisation du balanced scorecard, son contenu, ou l'intérêt que portent les répondants à son encontre. Cependant, pour quelles raisons leur entreprise a-t-elle choisi de mettre en œuvre un tel outil ?

6.2.2. présentation des raisons du choix du balanced scorecard.

À partir de 25 propositions, les répondants devaient choisir celles qui leur paraissaient les plus significatives, afin de pouvoir réaliser un classement des grandes raisons ayant conduit à l'adoption du balanced scorecard par les entreprises françaises. Une 26ème question était proposée, afin que les répondants indiquent éventuellement d'autres raisons ayant conduit à ce choix.
La plupart de ces questions étaient en lien direct avec la thématique de cette recherche, c'est-à-dire l'étude de l'effet des niveaux de complexité, mais certains éléments reprenaient également quelques-unes des remises en cause fréquemment formulées envers les pratiques traditionnelles de contrôle de gestion.

Les résultats obtenus sont proposés ci-dessous et sont de nouveau donnés en proportions de répondants ayant coché les différentes cases.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Quels sont les éléments qui ont conduit à l'introduction du balanced scorecard dans votre entreprise ? *(Veuillez cocher les propositions qui vous paraissent les plus significatives).*

24,3 % **59.** Vous n'étiez pas satisfait de votre ancien système de gestion

10,8 % **60.** Une concurrence accrue

16,2 % **61.** Vous ne disposiez pas suffisamment d'informations sur les données externes à l'entreprise

75,7 % **62.** Afin de compléter les données comptables et financières par des données plus qualitatives

64,9 % **63.** Vous ressentiez le besoin de globalisation et de regroupement de données éparpillées dans l'organisation

5,4 % **64.** Des concurrents ou des partenaires avaient déjà mis en œuvre le balanced scorecard

2,7 % **65.** Le besoin de connaître le suivi des données concernant la part de marché d'un produit

10,8 % **66.** Afin d'effectuer le suivi des clients

16,2 % **67.** Pour évaluer le paramètre « acquisition de nouveaux clients »

32,4 % **68.** Pour intégrer des données sur la satisfaction des clients

27 % **69.** Vous ressentiez le besoin de données concernant la rentabilité par client ou segment

2,7 % **70.** Un besoin d'indications concernant la satisfaction envers les fournisseurs

0 % **71.** La nécessité de connaître les besoins futurs des clients pour adapter la fabrication

16,2 % **72.** L'environnement est très incertain (il évolue très vite ou votre entreprise utilise des technologies de pointe)

29,7 % **73.** La nécessité d'une vue à long terme

45,9 % **74.** Pour accroître la communication

67,6 % **75.** Pour se focaliser sur un nombre réduit d'indicateurs clefs pour l'entreprise

16,2 % **76.** Afin de gérer la décentralisation en place

5,4 % **77.** Pour connaître les besoins des salariés (formations, apprentissages, informations…)

18,9 % **78.** Pour recentraliser le contrôle

27 % **79.** Pour effectuer des comparaisons internes et externes

5,4 % **80.** Sous la pression de consultants

16,2 % **81.** Sous la pression de la Holding

8,1 % **82.** Pour développer de nouveaux marchés

51,4 % **83.** Pour accélérer les processus de réactivité

Parmi ces 25 propositions, sept semblent prépondérantes et indiquer une certaine préférence des répondants. Les trois raisons principales qui ont conduit à l'introduction du balanced scorecard dans les entreprises de l'étude sont donc :

- pour compléter des données financières (75,7% des répondants),

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

• pour se focaliser sur un nombre réduit d'indicateurs clefs (67,6 % des répondants),
• pour regrouper des données éparpillées (65 % des répondants).

Ces trois propositions reflètent donc les éléments les plus significatifs aux yeux des répondants. Il s'agit à nouveau de réponses que l'on qualifiera de « logiques ». En effet, le balanced scorecard a été initialement mis en œuvre par Kaplan et Norton, suite à une forte critique des données exclusivement financières utilisées par les entreprises. Par ailleurs, étant donné l'évolution du contexte et la taille des entreprises ayant répondu à l'étude, il n'est pas surprenant qu'elles aient eu besoin de se focaliser sur un nombre réduit d'indicateurs clefs et de regrouper des données éparpillées.
D'autres raisons viennent ensuite :

◊ pour accélérer les processus de réactivité (51,4 %),
◊ pour accroître la communication (45,9 %),
◊ l'intégration de données sur la satisfaction des clients (32,4 %), et
◊ la nécessité d'avoir une vue à long terme (29,7 %).

On voit donc qu'un grand nombre de motifs sont à l'origine de l'introduction par les entreprises françaises de l'outil balanced scorecard. Néanmoins, en plus de ces raisons proposées, certains répondants ont agrémenté leur réponse d'autres facteurs soit sur le questionnaire, soit en annexe.
Deux répondants ont indiqué des raisons complémentaires : l'un a expliqué avoir mis en œuvre le balanced scorecard dans le cadre de son « contrôle de gestion stratégique : pour suivre la mise en œuvre des axes stratégiques de l'entreprise » ; l'autre a développé la question du phénomène de mode qui est, selon lui, souvent la raison de la mise en œuvre de l'outil dans le contexte français, mais rarement déclarée officiellement. Selon ce dernier, le balanced scorecard, comme la plupart des innovations en gestion, est utilisé et mis à jour régulièrement durant les premiers mois, puis peu à peu délaissé dans la plupart des entreprises pour lesquelles il avait pu obtenir des informations.

Être plus réactif, regrouper des données éparpillées et se focaliser sur un nombre réduit d'indicateurs clefs sont donc les priorités des entreprises mettant en œuvre un balanced scorecard, si l'on considère que la volonté d'utiliser des données non financières semble acquis quand les entreprises choisissent le balanced scorecard.

Si l'outil balanced scorecard est en fonction dans trente-huit entreprises de l'échantillon, qu'en pensent les répondants après plusieurs mois d'utilisation ? Le fait d'utiliser un outil dont de multiples qualités sont vantées dans la littérature peut provoquer une sorte d'idéalisation du concept : examinons si cela se vérifie à travers les réponses obtenues à la question n°84.

6.2.3. étude de la perception de l'outil par ses utilisateurs.

La question n°84 proposait aux répondants de donner leur avis au sujet du balanced scorecard. L'objectif était de vérifier si cet outil n'est pas un peu « idéalisé » dans la littérature et les différentes études réalisées et s'il répond vraiment aux

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

attentes de ses utilisateurs. Ainsi, cette question examine si les attentes des utilisateurs, présentées ci-dessus, sont satisfaites suite à son emploi.

La question comportait les propositions suivantes, proches des items développés par Speckbacher *et al.* dans leur étude de 2003 :

84. Avec un certain recul, selon vous, le balanced scorecard est : *(veuillez cocher la case correspondante)*

- ☐ très important
- ☐ d'une grande importance
- ☐ d'une importance relative
- ☐ pas vraiment important
- ☐ d'une importance négligeable

Les réponses obtenues sont récapitulées dans ce tableau :

Propositions	Effectifs	Pourcentages
D'une importance négligeable	0	0
Pas vraiment important	1	2,6
D'une importance relative	17	44,7
D'une grande importance	17	44,7
Très important	0	0
NSP	3	8
Total	38	100

Lors de la question n°53*a*, les utilisateurs du balanced scorecard indiquaient être majoritairement assez satisfaits de leur outil de gestion, tandis que les non – utilisateurs avaient une opinion plus contrastée à son sujet.

Ici, la question ne cible que les utilisateurs du balanced scorecard. On constate qu'aucun répondant n'évalue le balanced scorecard comme étant très important. Une même proportion de répondants l'estiment d'une grande importance ou d'une importance relative (près de 45 %), et 3 % des répondants pensent qu'il n'est pas vraiment important. Aucun répondant ne le trouve inutile (importance négligeable) et 8 % des répondants ne se sont pas prononcés sur la question.
Par ailleurs, entre les deux questions (53*a* et 84), on remarquera les divergences dans les réponses : si 26 étaient globalement d'accord avec la proposition considérant que le balanced scorecard représente le meilleur outil de gestion actuellement à leur disposition, 17 lui accordent une grande importance « avec un certain recul ». Ces remarques peuvent naturellement s'expliquer par des formulations différentes entre ces deux questions.

Si ces résultats indiquent que les répondants sont généralement satisfaits de leur balanced scorecard, il est à noter que plusieurs entreprises ont abandonné leur expérimentation au bout de quelques mois.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Quinze propositions étaient envisagées pour les répondants ayant abandonné l'outil. Comme ces dernières pouvaient être insuffisantes, une case 'réponse libre' était proposée après ces questions.
Les items suggérés aux répondants sont rappelés ci-dessous :

Veuillez indiquer si les facteurs suivants ont affecté la mise en œuvre du balanced scorecard et ont fait en sorte qu'il soit un échec pour votre organisation.

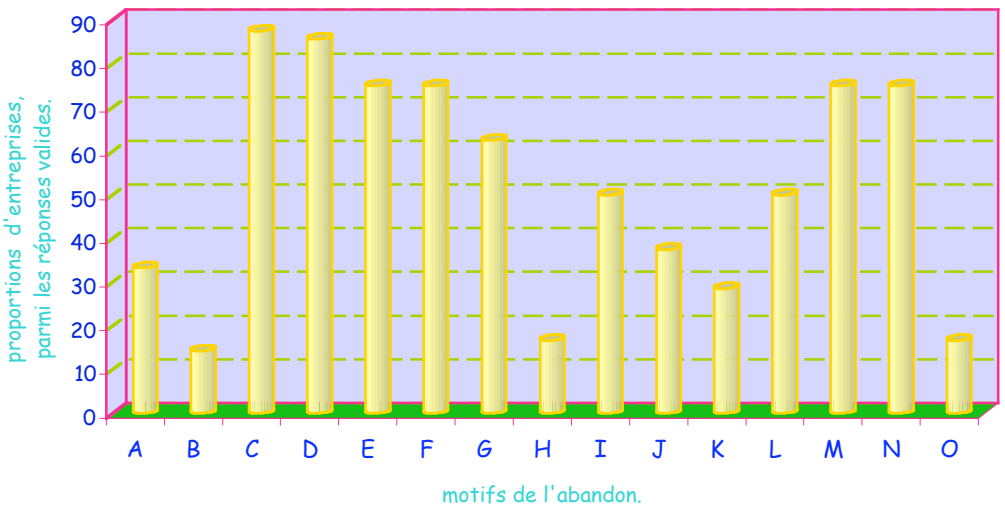
	A eu un impact…				
	Important	Plutôt important	Plutôt faible	nul	Sans opinion
a) le refus du changement	☐	☐	☐	☐	☐
b) les raisons des changements ne sont jamais claires, ni persuasives	☐	☐	☐	☐	☐
c) le manque d'implication des opérationnels	☐	☐	☐	☐	☐
d) le manque de lien du balanced scorecard avec les évaluations des employés	☐	☐	☐	☐	☐
e) une méconnaissance de l'outil	☐	☐	☐	☐	☐
f) une non implication de la direction	☐	☐	☐	☐	☐
g) trop de temps passé à développer le balanced scorecard	☐	☐	☐	☐	☐
h) coût de mise en œuvre trop élevé	☐	☐	☐	☐	☐
i) trop difficile à définir et à déterminer les mesures de résultats	☐	☐	☐	☐	☐
j) il est difficile d'évaluer l'importance relative des mesures	☐	☐	☐	☐	☐
k) de trop nombreuses mesures diluent l'impact général	☐	☐	☐	☐	☐
l) trop difficile de décomposer les buts pour les niveaux inférieurs de l'organisation	☐	☐	☐	☐	☐
m) nécessiterait un système d'informations hautement développé	☐	☐	☐	☐	☐
n) la résolution des problèmes organisationnels dépendants du court terme est privilégiée	☐	☐	☐	☐	☐
o) un changement de structure capitaliste	☐	☐	☐	☐	☐

Une dizaine d'entreprises ont déclaré avoir abandonné le balanced scorecard. La synthèse des réponses se trouve dans le graphique proposé ci-dessous (les lettres font référence aux numérotations des questions).

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Étude des raisons de l'abandon du balanced scorecard.



Sur un total de dix entreprises ayant déclaré avoir abandonné définitivement le balanced scorecard, huit ont réellement accepté de répondre à cette série de questions.
Les résultats font apparaître que sept grandes raisons peuvent expliquer l'arrêt définitif de l'expérience balanced scorecard. Dans l'ordre, on trouve :

◊ le manque d'implication des opérationnels (***c)***, qui a eu le plus fort impact selon 87,5 % des répondants à cette série de questions),

◊ le manque de lien entre le balanced scorecard et les évaluations des employés ***d)***,

◊ la méconnaissance de l'outil ***e)*** à égalité avec

◊ la nécessité d'un Système d'Informations très développé ***m)***,

◊ le fait que les entreprises de l'enquête privilégient le court terme ***n)***, et

◊ une non implication de la direction ***f)***, et enfin

◊ le fait de passer trop de temps pour développer le balanced scorecard ***g)***.

Les raisons les moins citées sont le 'changement de structure capitaliste' (o), proposé par l'un des testeurs du questionnaire, l'introduction d'un trop grand nombre de mesures (k), ou un certain flou sur la raison de l'utilisation du balanced scorecard (b).

Sept grands motifs ont donc été fournis par les répondants pour expliquer l'arrêt de l'utilisation du balanced scorecard. Cependant, en raison du faible nombre de répondants, il n'est pas possible de généraliser ces propositions au cas français.

L'échec du balanced scorecard concerne donc un nombre relativement faible d'entreprises (six pour cent des répondants). Parallèlement à cette question qui portait sur les raisons de l'arrêt de l'utilisation du balanced scorecard, la question 104 cherchait à expliquer pourquoi un si faible nombre d'entreprises ont mis en œuvre le balanced scorecard en France, tout au moins dans la présente étude, très loin des taux d'utilisation de l'outil aux USA par exemple.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Les répondants n'ayant pas mis en œuvre le balanced scorecard pouvaient en indiquer les raisons : quatorze propositions étaient soumises aux répondants connaissant l'outil, avec de nouveau une question textuelle en fin de tableau. Les items proposés sont rappelés ci-dessous :

***Veuillez indiquer si les facteurs suivants ont affecté la mise en œuvre du balanced scorecard et ont fait en sorte que l'on décide de ne pas mettre en œuvre le balanced scorecard.* (Cochez les cases correspondantes).**

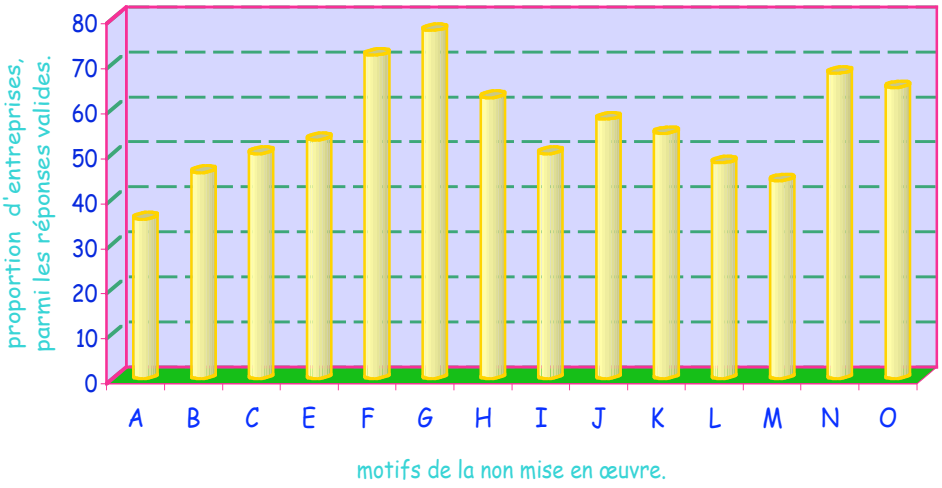
	A eu un impact…				
	Important	Plutôt important	Plutôt faible	nul	Sans opinion
a) le refus du changement	☐	☐	☐	☐	☐
b) les raisons des changements ne sont jamais claires, ni persuasives	☐	☐	☐	☐	☐
c) le manque d'implication des opérationnels	☐	☐	☐	☐	☐
e) une méconnaissance de l'outil	☐	☐	☐	☐	☐
f) une non implication de la direction	☐	☐	☐	☐	☐
g) une consommation trop importante de temps pour le mettre en œuvre	☐	☐	☐	☐	☐
h) coût de mise en œuvre trop élevé	☐	☐	☐	☐	☐
i) une difficulté trop grande pour définir et déterminer les indicateurs	☐	☐	☐	☐	☐
j) une difficulté trop grande pour évaluer l'importance relative des mesures	☐	☐	☐	☐	☐
k) de trop nombreuses mesures diluent l'impact général	☐	☐	☐	☐	☐
l) une difficulté trop grande pour décomposer les objectifs des niveaux inférieurs de l'organisation	☐	☐	☐	☐	☐
m) l'intégration dans un système intégré de gestion	☐	☐	☐	☐	☐
n) la priorité donnée à la résolution des problèmes organisationnels dépendants du court terme	☐	☐	☐	☐	☐
o) l'outil de gestion actuel est pleinement satisfaisant	☐	☐	☐	☐	☐

Les résultats donnés en pourcentages de réponses valides à la question 104 (c'est-à-dire contenant une seule case cochée par item proposé) sont récapitulés sur ce graphique :

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Étude des raisons de la non mise en œuvre du balanced scorecard.



Afin de réaliser ce graphique, seuls les répondants connaissant l'outil ont été sélectionnés (le questionnaire filtrait les seuls répondants connaissant l'outil pour répondre à cette question). On obtient ainsi un total de 55 répondants ayant indiqué connaître l'outil, mais ne l'utilisant pas. Seules les réponses valides ont été prises en compte, c'est-à-dire les propositions ayant été cochées par les répondants. Une ligne laissée vide n'a pas été prise en compte pour le calcul des proportions.

Six raisons principales se détachent :

- un temps trop long mais nécessaire pour développer le balanced scorecard (77,4 % des répondants qui n'utilisent pas le balanced scorecard mais le connaissent (g)),
- une non implication de la direction *(f)*,
- une préférence pour les données à court terme *(n)*,
- l'outil actuel de gestion est pleinement satisfaisant *(o)*,
- un coût trop élevé pour le mettre en œuvre *(h)*, et
- il est difficile d'évaluer l'importance relative des mesures *(j)*.

Les trois raisons les moins mentionnées sont le refus du changement *a)*, l'assimilation dans un système intégré de gestion *m)*, et le flou qui entoure les raisons de la mise en œuvre d'un nouvel outil tel que le balanced scorecard *b)*.

Enfin, la proposition *'autres'* a permis à certains répondants d'insister sur le coût occasionné par la mise en œuvre de cet outil ou la nécessité de réaliser une refonte totale de leurs Systèmes d'Information, ce qui entraîne également des coûts importants. Certains ont également mis en avant une préférence pour les données de *reporting* « traditionnel » (indicateurs financiers de tableaux de bord classiques couplés à une batterie d'indicateurs qualitatifs). Les changements de direction semblent également néfastes lors du processus de mise en œuvre du balanced scorecard, selon plusieurs répondants.

Les résultats que l'on vient de présenter illustrent les opinions qu'ont certains répondants au sujet du balanced scorecard, que ce dernier soit actuellement utilisé

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

dans leur entreprise, qu'il ait été abandonné, ou qu'il soit actuellement simplement en cours de développement. On a ainsi pu connaître les principales motivations des entreprises pour utiliser le balanced scorecard, la façon dont l'outil est perçu par ses utilisateurs, de même que les opinions de répondants n'employant pas l'outil. Justement, quels sont les rôles de ces répondants et plus particulièrement des contrôleurs de gestion dans le balanced scorecard ? Ont-ils également été impliqués dans le Tableau de Bord français éventuellement déjà utilisé par leur entreprise ? Et où se situent-ils dans leur organigramme hiérarchique ? Les réponses à ces questions sont abordées dans la dernière partie de ce développement.

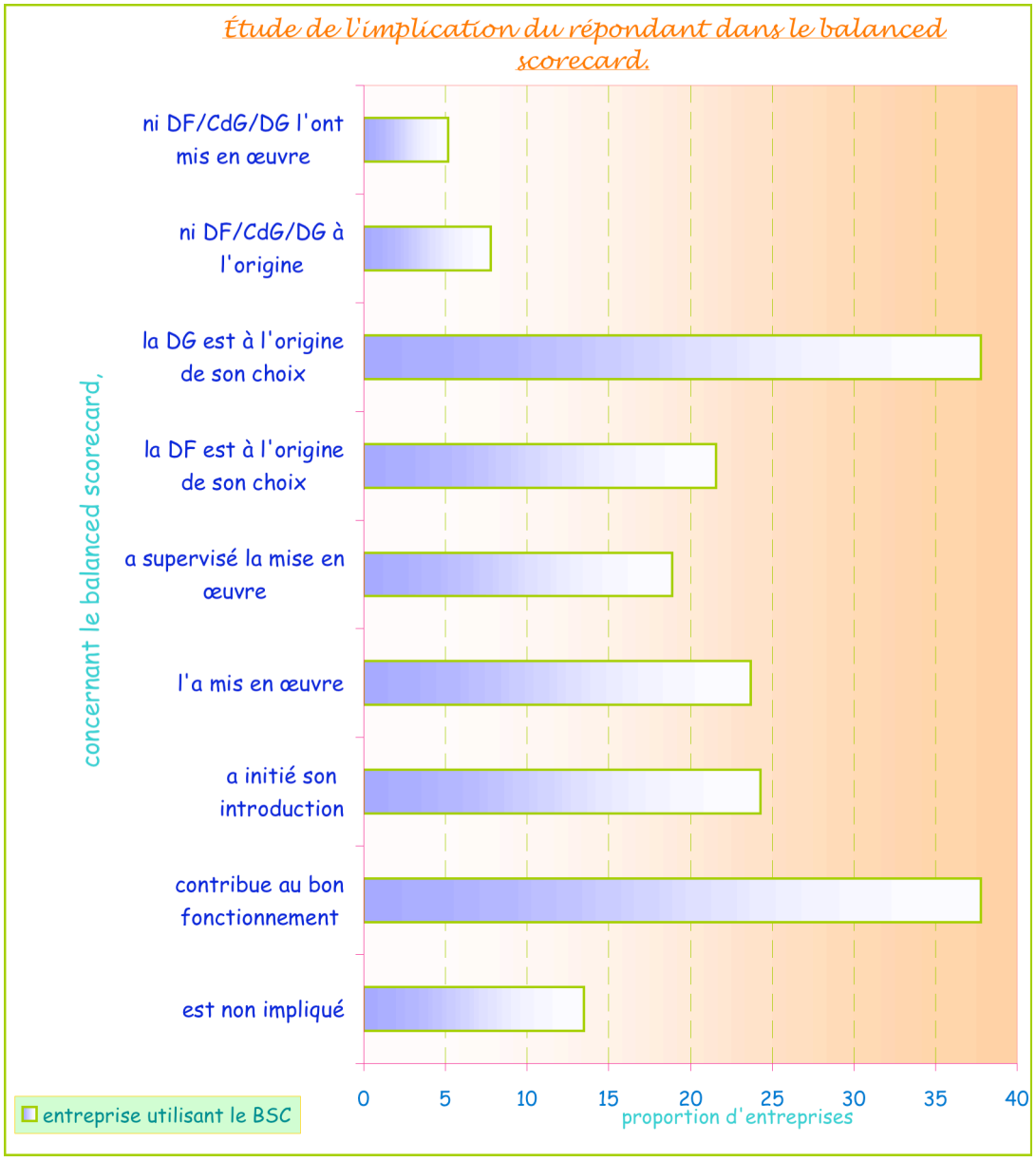
6.3. rôles et fonctions de certains acteurs de l'entreprise.

Ce dernier développement a pour objectif d'identifier le rôle joué par certains acteurs de l'entreprise dans le fonctionnement ou la mise en œuvre du balanced scorecard. Un deuxième objectif est de visualiser le niveau d'implication de la fonction contrôle de gestion dans ces fonctionnement et mise en œuvre. À partir de là, l'examen du rôle de ces acteurs dans un outil généralement préexistant, le Tableau de Bord français sera l'occasion de réaliser une comparaison des rôles des différents acteurs en fonction des outils utilisés. Enfin, dans un dernier temps, seront examinés les résultats obtenus à la question n°102 permettant de positionner de manière hiérarchique les répondants dont l'entreprise utilise le balanced scorecard.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Pour le balanced scorecard, les résultats obtenus aux questions n°85 à 93 sont récapitulés et indiqués en proportions dans ce graphique :



On observe que 14 % des répondants ne sont pas impliqués dans le balanced scorecard, près de 40 % des répondants contribuent au bon fonctionnement de cet outil, 24,3 % des répondants ont initié l'introduction du balanced scorecard, 23,7 % l'ont d'ailleurs mis en œuvre directement et 19 % ont supervisé sa mise en œuvre.

Dans 21,6 % des cas, c'est la Direction Financière qui est à l'origine du choix du balanced scorecard pour l'entreprise, et dans 37,8 % des cas, la Direction Générale en est à l'origine. Sachant que 8,1 % des répondants ont indiqué que ni la Direction Financière, ni le contrôle de gestion, ni la Direction n'étaient à l'origine du choix du balanced scorecard par les entreprises (ce sont des contrôleurs stratégiques, ou des directeurs de la communication et du développement), on en déduit que les

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

contrôleurs de gestion ont proposé l'outil dans 32,5 % des cas. Les contrôleurs de gestion sont donc proportionnellement plus nombreux à avoir proposé le balanced scorecard que les Directeurs Financiers.

En reprenant ces données, on mesure également les implications des contrôleurs de gestion dans le balanced scorecard des entreprises sondées : ainsi, indépendamment du fait que le contrôleur de gestion ait décidé la mise en œuvre ou supervisé l'installation du balanced scorecard, ou qu'il contribue à son bon fonctionnement, en combinant les différentes données, on arrive à un total de 18 entreprises dans lesquelles le contrôleur de gestion a joué un rôle dans le développement ou la mise en œuvre du balanced scorecard, sur 37 répondants ayant complété cette série de questions, soit 48,6 % des répondants. Ce résultat a été obtenu en reprenant la fonction occupée par le répondant, ainsi que les résultats aux questions 'a supervisé', 'a mis en œuvre' et 'a décidé'.

→ Dans près d'un cas sur deux, la personne chargée du développement ou de la mise en œuvre du balanced scorecard est un contrôleur de gestion.

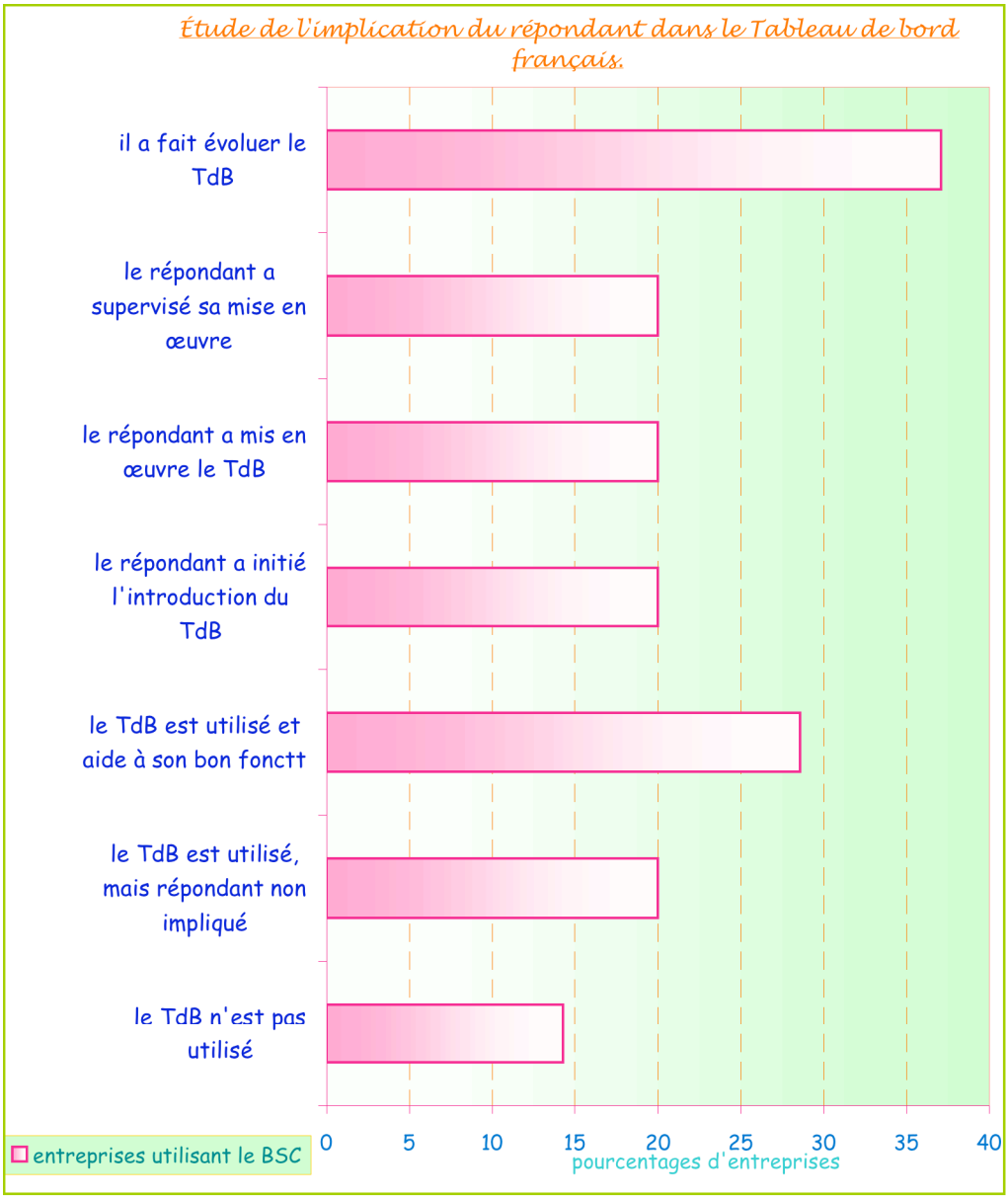
Dans le détail, on peut ainsi relever trois contrôleurs de gestion qui ont supervisé la mise en œuvre du balanced scorecard, sept ont déclaré l'avoir mis en œuvre, et douze ont décidé l'introduction de l'outil.

Ces résultats illustrent les implications de trois fonctions principales dans le balanced scorecard que ce soit lors du processus de développement ou lors de son fonctionnement quotidien. Constate-t-on certaines similarités pour l'outil français ?

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

C'est à titre illustratif que les résultats obtenus aux questions n°94 à 100 sont proposés dans ce graphique. Comme précédemment, les données sont fournies en proportions.



Les résultats indiquent que moins de quinze pour cent des entreprises utilisant le balanced scorecard n'emploient pas le Tableau de Bord français. Ce résultat vient rappeler que les deux outils cohabitent très fréquemment.
Vingt pour cent des répondants ne sont pas impliqués dans cet outil. 29 % des répondants travaillent dans une entreprise qui utilise le Tableau de Bord français et sont impliqués dans son bon fonctionnement. 20 % des répondants ont initié l'introduction du Tableau de Bord et 20 % ont mis en œuvre ou supervisé sa mise en œuvre. Enfin, dans 37 % des cas, le répondant a contribué à faire évoluer les Tableaux de Bord français.

Par rapport à la fonction contrôle de gestion, les résultats suivants sont observés : quatre contrôleurs de gestion ne sont pas impliqués dans l'outil français ;

© 2013 Tous droits réservés.

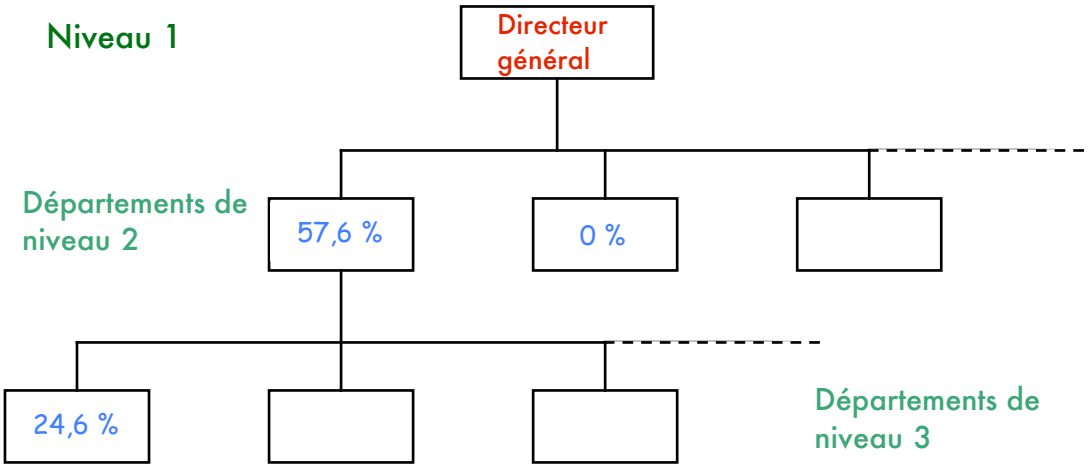
http://doc.univ-lille1.fr

deux contribuent au bon fonctionnement de l'outil ; deux ont initié son introduction et supervisé sa mise en œuvre ; enfin, cinq ont fait évolué cet outil. Les réponses à ce niveau impliquent les quatorze contrôleurs de gestion disposant du balanced scorecard et ayant répondu à cette série de questions.

Pour le balanced scorecard, à partir des données brutes, on constate que deux contrôleurs de gestion ne sont pas impliqués dans le balanced scorecard de leur entreprise, et que quatre contrôleurs de gestion participent au bon fonctionnement de l'outil.
Ce sont les Directeurs Administratifs et Financiers qui contribuent le plus au bon fonctionnement du balanced scorecard (24,3 % des répondants utilisant le balanced scorecard) ; on retrouve également ce constat pour l'outil français (pour 19 % des répondants utilisant le balanced scorecard).

Ces résultats descriptifs serviront à tester s'il existe des différences dans les missions des fonctions contrôle de gestion entre les deux outils considérés dans le chapitre interprétatif.

Enfin, la question n°102 donne des indications sur les acteurs des outils de gestion. Les répondants disposant du balanced scorecard devaient remplir cet organigramme schématique :



Les résultats montrent que la majorité des répondants se situe à un niveau 2, avec responsabilités, en lien direct avec leur directeur général. 24,6 % des répondants se situent dans un département de niveau 3, sous la responsabilité d'une autre fonction, et donc sans contact direct avec la Direction Générale. Pour cette question, 33 répondants ont fourni des réponses. On notera que si seuls 24,6 % des répondants de cette question appartiennent aux départements de niveau 3, en ne sélectionnant que les contrôleurs de gestion, on constate que ce chiffre passe à 42,9 %. Près d'un contrôleur de gestion sur deux appartient à un département de niveau 3 dans l'organigramme hiérarchique de son entreprise, contre un répondant sur quatre au niveau global.

Cette dernière question souligne le fait que les fonctions contrôle de gestion des entreprises se situent dans près d'un cas sur deux dans des départements de niveau 3, sans lien direct avec la Direction Générale. Cela est à rapprocher du résultat

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

obtenu à la question n°38[75] : à ce niveau, 122 entreprises disposaient d'une fonction contrôle de gestion rattachée à la Direction Financière, et 18 contrôleurs de gestion étaient rattachés directement à la Direction Générale. Afin de mieux comprendre la structure de l'organigramme des entreprises disposant du balanced scorecard et la place du contrôleur de gestion ou son rôle joué au niveau de cet outil, il sera nécessaire de mener une analyse de ces résultats dans les développements à venir.

À travers ce sixième développement, l'usage des outils de gestion par les entreprises sondées a été présenté. On a ainsi pu découvrir que le balanced scorecard représente l'outil le plus prisé parmi les nouvelles techniques de gestion à la disposition des entreprises et connaître la façon dont l'outil balanced scorecard est utilisé par les répondants : rares sont ceux l'ayant généralisé, et, parmi l'ensemble des répondants, quelques-uns n'ont adopté que certains éléments de l'outil, en font un usage partiel ou l'ont abandonné, suite à diverses raisons qui ont été exposées.
Pour la majorité des répondants, le balanced scorecard n'est en fonction que dans un ou plusieurs départements ; rares sont ceux ayant généralisé son emploi, préférant l'utiliser en association avec d'autres outils plus ou moins novateurs (l'emploi quasi-généralisé du Tableau de Bord français montre que les entreprises sont attachées à cette technique vieillissante, même si elles ont fait le choix de l'introduction du balanced scorecard). Par ailleurs, en s'intéressant aux contenus des balanced scorecard, ce développement souligne les adaptations réalisées par les entreprises dans notre contexte français ainsi que l'utilisation des axes « traditionnels ».
Ensuite, ce développement a également fait apparaître les opinions des répondants, utilisateurs ou non – utilisateurs du balanced scorecard, afin d'identifier les grandes raisons du choix ou au contraire du rejet, voire de l'abandon de l'outil.
Enfin, s'intéresser à l'outil balanced scorecard dans le cadre des évolutions de la fonction contrôle de gestion impliquait d'examiner la ou les fonctions occupées par des acteurs tels que la direction générale, la fonction contrôle de gestion ou encore la direction financière dans cet outil. Cela devrait permettre de mettre en évidence l'intérêt du balanced scorecard dans le cadre du processus de renouvellement du contrôle de gestion actuellement d'actualité.

Globalement, ce chapitre aura ainsi permis de présenter les grands traits de notre échantillon, notamment son environnement afin d'y déceler certains éléments pouvant entrer dans la définition de la complexité à laquelle les entreprises peuvent être confrontées. Ce sont ces éléments qui vont maintenant être repris afin de réaliser le test empirique des hypothèses développées de manière conceptuelle au cours du chapitre 4. Ce nouveau chapitre aura pour objet d'analyser l'ensemble des éléments permettant d'apporter des informations quant aux particularités des entreprises faisant le choix d'introduire le balanced scorecard. Il reviendra certes sur certains éléments descriptifs mais il les examinera de manière critique, afin d'aboutir à une sorte de bilan des grandes caractéristiques permettant de distinguer les utilisateurs du balanced scorecard des autres entreprises. Sa mission sera également d'analyser l'impact possible des niveaux de complexité sur l'utilisation du balanced scorecard par les entreprises et de présenter de manière succincte dans quelle mesure le

[75] L'ensemble des répondants dont l'entreprise dispose d'une fonction contrôle de gestion pouvaient répondre à la question 38 ; cette dernière avait pour objet de savoir si le contrôleur de gestion est rattaché au Directeur Général, au Directeur Financier ou à une autre fonction.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

balanced scorecard pourrait jouer un éventuel rôle dans le processus d'optimisation du contrôle de gestion d'entreprises confrontées à des niveaux élevés de complexité. À travers ce chapitre, les réponses de l'ensemble de l'échantillon, les données provenant des utilisateurs du balanced scorecard par rapport à celles issues des non – utilisateurs de cet outil, comme les données provenant des seuls utilisateurs seront analysées dans le but de souligner les liens significatifs observés.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Chapitre 7 :

analyse des résultats de l'investigation empirique.

Au cours du précédent chapitre ont été présentées les grandes caractéristiques des entreprises sondées, que ce soient les répartitions de taille, secteurs d'activité, ou encore les fonctions des répondants. Si ce précédent chapitre a exposé de façon succincte les réponses aux différentes questions, sans réaliser de manière systématique des distinctions entre utilisateurs et non – utilisateurs du balanced scorecard, les développements qui suivent se proposent d'effectuer une analyse des réponses. L'objectif de ce chapitre est donc de mettre en lumière les caractéristiques propres des répondants dont l'entreprise dispose du balanced scorecard par rapport à ceux dont l'entreprise n'utilise pas cet outil de gestion.
Ce septième chapitre examinera de nouveau les réponses apportées aux questions posées à l'ensemble des répondants, qu'ils utilisent ou non le balanced scorecard, afin de mettre en évidence des facteurs responsables ou ayant une influence sur l'emploi du balanced scorecard pour les entreprises sondées. Un autre objectif de ce chapitre sera également de visualiser les incidences des situations de complexité sur l'usage du balanced scorecard. Il s'agira en fait de tester de façon empirique les hypothèses avancées dans la partie conceptuelle. On examinera ainsi l'incidence d'une situation complexe sur l'utilisation du balanced scorecard, ainsi que la façon dont il est utilisé, comme présenté dans la partie conceptuelle.
Néanmoins, avant d'analyser les réponses obtenues, il convient d'appliquer un traitement aux données, afin de rendre leur analyse plus commode et de disposer d'un ensemble de données exploitables, notamment au niveau de l'évaluation des complexités environnementales.

Section1 : le traitement préalable des réponses.

L'exploitation des résultats nécessite de réaliser un traitement des données « brutes » obtenues à partir des questionnaires. À travers ce développement seront examinées les questions de validation des réponses, ainsi que le traitement des données relatives à la complexité.

1. La validation des réponses.

La réalisation d'un questionnaire implique le traitement des non – réponses, ainsi que la validation des échelles choisies.
Généralement, le biais de non –réponses est testé en comparant les réponses les plus rapidement parvenues, aux réponses qualifiables de « tardives », après une ou deux relances par exemple. Cependant, étant donné l'étalement dans le temps des envois, cette mesure s'est révélée non réalisable pour cette étude. Par ailleurs, le traitement des éventuelles non-réponses à certaines questions à échelles a été réalisé

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

par le biais d'une méthodologie de calcul des moyennes des réponses par question proposée par le logiciel de traitement des données.

2. Le traitement des données.

Après avoir indiqué le traitement effectué afin de résoudre le problème des données manquantes, examinons dans ce développement la question de l'exploitation des échelles de complexités proposées dans le questionnaire. À l'issue de ce traitement sera évoquée la question de la validation de ces échelles.

2.1 la nécessité de l'analyse factorielle.

Afin de pouvoir évaluer les niveaux de complexité à partir du questionnaire, il est apparu judicieux de procéder à des regroupements de données pour disposer d'un nombre raisonnable de variables à traiter.
En effet, afin d'estimer finement les niveaux de complexités (interne et/ou externe), un grand nombre de questions s'avère nécessaire. L'utilisation de l'analyse factorielle pour le traitement des données concernant la complexité a permis de mettre en évidence des relations caractéristiques de l'ensemble des variables comme le soulignent Green et Tull (1974). Par ailleurs, lors de cette condensation et réduction du nombre de données, il n'est pas question de perte d'informations en suivant cette méthode, car Green *et al.* (1966) insistent sur le fait que cette démarche a pour but de limiter la perte d'informations ; cela se retrouve également chez Myers et Tauber (1977) pour qui cette technique « réalise un exercice de sémantique en identifiant les groupes de variables associés à des réponses similaires » (d'après Croutsche, 1997, *p288*).

Deux méthodes sont habituellement utilisées : l'analyse factorielle en composantes principales et l'analyse factorielle qualifiée de « classique » qui correspond à une démarche plus théorique selon Evrard *et al.* (1993).
Selon ces auteurs, les deux méthodologies sont similaires et aboutissent généralement à une assez forte convergence.

Devant le nombre de questions se rapportant au thème de la complexité, cette méthodologie semble nécessaire afin de disposer d'une vue d'ensemble des données collectées. Par ailleurs, au-delà de l'utilité de cette méthodologie pour le regroupement de questions par types de complexité, l'analyse factorielle choisie pour ce traitement a également eu pour objet d'analyser la validité des échelles utilisées pour le traitement de l'ensemble de ces questions relatives aux niveaux de complexité.

2.2 présentation des questions retenues pour l'estimation des niveaux de complexités des entreprises ayant participé à l'étude.

Le tableau proposé ci-dessous permet de récapituler les questions à échelle retenues pour classer les entreprises en fonction des niveaux de complexité auxquels elles doivent faire face.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Questions	Thèmes des questions	Types de complexité sous-tendus par la question
1	Niveau de compétition du marché	Externe
2	croissance du marché	Externe
3	taux de renouvellement des produits	Externe
4	contribution aux innovations technologiques	Externe
5	prévisibilité des concurrents	Externe
6	relations avec les fournisseurs	Externe
7	relations avec les clients	Externe
8	prévisibilité des goûts/demandes des clients	Externe
9	importances des changements dans la technologie	Interne
10	fréquences de changements en technologie	Interne
11	cadences d'innovations dans les produits	Interne
12	importance de la concurrence par les prix	Externe
13	niveau de menaces de l'environnement	Externe
14	fidélité des clients	Externe
15	évolution de la pression concurrentielle	Externe
16	contrôle des opérations	Interne
17	niveau de centralisation des prises de décisions	Interne
18	autonomie des opérationnels pour appliquer les décisions	Interne
19	polyvalence du personnel pour prendre les décisions	Interne
20	niveau de qualification professionnelle	Interne
21	homogénéité du niveau de qualification requis	Interne
22	niveau de personnalisation des produits pour les clients	Interne
26	nombre de clients	Externe
27	nombre de régions	Externe
28	degré d'acquisition/contrôle des sources d'inputs en amont	Interne
29	degré d'acquisition/contrôle des sources d'inputs en aval	Interne
31	réagit à la concurrence ou la précède	Interne
32	suit ou anticipe l'évolution de l'environnement	Interne
33	risques minimisés ou résultat privilégié	Interne
34	comportement calculateur/fonceur	Interne
35	créneaux actuels exploités/recherche de nouvelles opportunités	Interne

À partir de ces 31 questions, une analyse factorielle en composantes principales a été réalisée, afin de condenser et de réduire cet ensemble de données.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Les critères retenus pour mener cette étude ont été l'obtention d'une qualité de représentation supérieure à 0,5 pour les différents items, et la méthode d'extraction repose sur le critère d'une valeur propre supérieure à 1. Les axes factoriels qui en ont résulté ont été soumis à une rotation *varimax* ou orthogonale, avec la normalisation de Kaiser. Enfin, les petites corrélations (inférieures à 0,4) ont été éliminées.

Six analyses factorielles en composantes principales ont été réalisées à partir des résultats obtenus à ces questions. Au cours de ces différentes analyses, cinq questions ont été progressivement éliminées, étant donné qu'elles se caractérisaient par une trop faible qualité de représentation et qu'elles pesaient sur plusieurs facteurs. Le résultat de la sixième analyse factorielle est le suivant :

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Intitulés	Composantes									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
fréquences de changements en technologie	0,842									
importances des changements dans la technologie	0,817									
taux de renouvellement des produits	0,698									
cadences d'innovations dans les produits	0,630									
risques minimisés ou résultat privilégié		0,893								
Comportement calculateur/fonceur		0,823								
créneaux actuels exploités/recherche de nouvelles opportunités		0,643								
réagit à la concurrence ou la précède			0,796							
suit ou anticipe l'évolution de l'environnement			0,740							
contribution aux innovations technologiques			0,593							
concurrence du marché				0,833						
importance de la concurrence par les prix				0,813						
évolution de la pression concurrentielle				0,696						
niveau de centralisation des prises de décisions					0,753					
autonomie des opérationnels pour appliquer les décisions					0,729					
polyvalence du personnel pour prendre les décisions					0,570					
degré d'acquisition/contrôle des sources d'inputs en amont						0,859				
degré d'acquisition/contrôle des sources d'inputs en aval						0,786				
prévisibilité des goûts/demandes des clients							0,789			
prévisibilité des concurrents							0,755			
relations avec les clients								0,802		
relations avec les fournisseurs								0,721		
homogénéité du niveau de qualification requis									0,817	
niveau de qualification professionnelle									0,656	
niveau de personnalisation des produits pour les clients										0,745
contrôle des opérations										0,663

Tableau présentant le résultat de l'analyse factorielle réalisée.

Le résultat de cette analyse factorielle permet de simplifier le traitement des données du questionnaire : en effet, en partant de 31 questions posées relatives au thème de la complexité, on arrive à dix facteurs qui serviront de base pour l'évaluation des niveaux de complexité. Ces dix facteurs restituent au total 69,07 % de l'information.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Par ailleurs, ils permettent ainsi de réaliser un regroupement des questions par grands thèmes comme le montre le tableau proposé ci-dessous. Ces facteurs renvoient aux critères généralement retrouvés dans les études traitant la complexité ou plus généralement l'incertitude.

Facteur	Nom	Complexité	N° des questions
①	Technologie - produits	Interne	10/9/3/11
②	Prise de risques	Interne	33/34/35
③	Attitude face à la concurrence	Interne	31/32/4
❹	Caractéristiques du marché	Externe	1/12/15
⑤	Autonomie / polyvalence du personnel	Interne	17/18/19
⑥	Stratégie amont / aval	Interne	28/29
❼	Prévisibilité des clients / concurrents	Externe	8/5
❽	Relations amont / aval	Externe	7/6
⑨	Niveau de qualification du personnel	Interne	21/20
⑩	Personnalisation des produits / contrôle des opérations	Interne	22/16

Le regroupement observé suit parfaitement les classements prédéterminés lors de la préparation du questionnaire.

Les cinq questions qui ont été éliminées lors de cette analyse en raison de leur faible qualité de représentation et leurs types de complexités attachées sont les suivantes :

Intitulé des questions	Complexité	N° des questions
Fidélité des clients	Externe	14
Niveau de croissance du marché	Externe	2
combien de types de clients	Externe	26
niveau de menaces de l'environnement	Externe	13
combien de régions	Externe	27

À partir de ces résultats et de ce regroupement de données, plusieurs possibilités étaient envisageables pour réaliser le calcul des niveaux de complexité, entreprise par entreprise : un raisonnement en utilisant une échelle continue, souvent privilégié dans des études sur la diversification, ou un raisonnement en catégories, très utilisé dans les recherches en stratégie, notamment par Chandler, ou Rumelt. La majorité des calculs réalisés dans ce travail s'inspirent de la seconde proposition, une seule hypothèse faisant référence au besoin d'une gradation plus fine des niveaux de complexité en fonction de la façon dont le balanced scorecard est employé, et exploitant donc la première proposition (échelle continue).

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Dans la majorité des cas, le calcul des niveaux de complexités, entreprise par entreprise, a donc été réalisé de la manière suivante :

◊ dans un premier temps, les scores obtenus aux questions contenues dans chacun des dix facteurs ont été additionnés, facteur par facteur. Un calcul de moyenne et de médiane a été effectué pour chaque facteur ; la médiane a permis de sélectionner les entreprises en fonction des niveaux de complexité. Le même procédé a été appliqué individuellement aux cinq questions éliminées par l'ACP ;

◊ on obtient ainsi des ensembles de valeurs recodées 0 ou 1 facteur par facteur (ou question par question pour les cinq questions reprises séparément). Chaque valeur 0 signifie un score inférieur ou égal à la médiane de chaque facteur (ou question), tandis qu'une valeur égale à 1 signifie une valeur supérieure à la médiane de chaque facteur (ou question). Une valeur égale à 1 caractérise une situation de complexité élevée pour le facteur considéré et l'entreprise examinée.

◊ on réalise ensuite la somme des scores des facteurs et questions individuelles pour chaque entreprise, en tenant compte des finalités des facteurs et questions ; on obtient ainsi deux données pour chaque entreprise : un score de complexité interne et un score de complexité externe ;

◊ en réalisant la somme des scores des complexités interne d'une part et externe d'autre part, il est possible de calculer les deux scores de complexités moyens auxquels sont confrontées les entreprises sondées : on dispose ainsi d'une donnée pour la complexité interne et d'une donnée pour la complexité externe. À partir des données ainsi obtenues entreprise par entreprise en terme de complexité, un nouveau calcul de médiane globale pour la complexité interne et la complexité externe de l'échantillon peut être envisagé ;

◊ par le calcul de la médiane (comme l'avait d'ailleurs fait Kukalis en 1991 pour différencier situations complexes et non complexes dans l'exploitation de ses résultats), il a été relativement facile de distinguer les entreprises faisant face à de la forte complexité interne ou externe par rapport aux entreprises non confrontées à de telles situations (ayant un score inférieur à la médiane)[76].

Dix facteurs et cinq questions ont ainsi été utilisés pour tester les hypothèses ayant trait aux situations de complexité. Le but premier de cette analyse factorielle en composantes principales a été de regrouper des variables qui se ressemblent. N'étant pas dans une logique de validation d'échelles de mesure, c'est à titre d'information que sont fournis les résultats du calcul des α de Cronbach par facteur en annexe.

À travers cette première section, les questions de validation et de traitement des données ont été abordées, afin de pouvoir procéder à leur analyse au travers des sections proposées ci-dessous. Dans un premier temps, la section 2 examinera les paramètres significatifs permettant de distinguer les utilisateurs du balanced scorecard des autres entreprises à partir de certaines données environnementales collectées. On relèvera également les différences constatées entre utilisateurs et non – utilisateurs de l'outil au niveau des systèmes de contrôle de gestion actuellement en service, ainsi que les principales différences en terme de répartition des secteurs d'activité.

[76] Un exemple du traitement réalisé est proposé en annexe.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

La troisième section sera consacrée à l'examen des autres liens théoriques proposés dans la partie conceptuelle, afin de valider certaines des affirmations posées : quel lien existe-t-il entre les situations de complexité et l'emploi du balanced scorecard ? Quelles sont les incidences de la complexité sur la façon d'utiliser le balanced scorecard ?

Enfin, dans une dernière section seront abordés les résultats obtenus quant au rôle éventuel du contrôleur de gestion dans la mise en œuvre du balanced scorecard de son entreprise : est-ce que la fonction contrôle de gestion participe à l'élaboration ou au choix de cet outil, et dans quelle mesure ? Peut-on distinguer des différences entre situations de complexité et implication de la fonction contrôle de gestion dans le balanced scorecard ?

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Section 2 : étude comparative des entreprises.

Cette deuxième section abordera principalement les questions intéressant l'ensemble des sondés. Six paragraphes composeront cette section qui présentera les différences significatives observées entre utilisateurs et non – utilisateurs du balanced scorecard quant aux éléments de contexte externe, des éléments d'organisation interne, d'ordre stratégique, par rapport aux caractéristiques des systèmes de contrôle ou encore concernant le balanced scorecard et les autres outils utilisés pour les entreprises considérées. Cette section se conclura avec l'analyse des opinions au sujet du balanced scorecard, non seulement pour ses utilisateurs/non - utilisateurs, mais également pour les futurs ou anciens utilisateurs de l'échantillon.
Cependant, il convient de débuter cette section par l'étude des différences d'ordre plus général. Tout d'abord au niveau des secteurs d'activité des entreprises sondées : existe-t-il des secteurs d'activité ayant adopté préférentiellement le balanced scorecard ? Certains secteurs d'activité se caractérisent-ils par des niveaux de complexité remarquables ?
On réalisera ensuite l'examen du facteur taille en fonction du critère '*utilisation du balanced scorecard*'.

§1. Examen des caractéristiques générales de l'échantillon.

Au niveau des caractéristiques générales de l'échantillon, deux paramètres permettent de distinguer les utilisateurs du balanced scorecard des non – utilisateurs de cet outil : il s'agit du critère *'secteur d'activité'* et du critère *'taille de l'entreprise'* mesurée à travers son effectif.

1. Analyse des secteurs d'activité.

L'analyse des secteurs d'activité des répondants permet dans un premier temps de faire apparaître des secteurs privilégiant le balanced scorecard et de visualiser les niveaux de complexité auxquels sont confrontés les secteurs d'activité de l'étude dans un second temps.

On observe tout d'abord qu'il existe des différences significatives entre utilisateurs et non – utilisateurs du balanced scorecard pour les trois secteurs suivants :

- communication et médias (vérifié à 2,5 %),
- services, location, loisirs… (vérifié à 5 %), et
- automobile et équipementiers (vérifié à 10 %).

Dans les autres secteurs, les répartitions d'utilisateurs du balanced scorecard et de non – utilisateurs ne diffèrent pas de façon significative. Ces trois secteurs se caractérisent par une fréquence plus élevée d'utilisation du balanced scorecard.

Par ailleurs, en lien avec l'étude des niveaux de complexité des entreprises dont la méthode de calcul est présentée en section 1, il est à remarquer que seuls les secteurs

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

présentés ci-dessous font apparaître des liens significatifs avec les niveaux de complexité observés lors de l'étude statistique :

◊ *ingénierie (informatique et autres)* et la complexité interne : plus de la moitié des entreprises appartenant à ce secteur d'activité présentent des niveaux de complexité interne élevés, alors que pour l'ensemble de l'échantillon, seuls 22,02 % des entreprises présentent cette caractéristique (les différences sont significatives à 2,5 %) ;

◊ *agro-alimentaire* et la complexité interne : sur 18 entreprises appartenant à ce secteur, seule une entreprise est confrontée à de la complexité interne élevée ; pour cette proposition, on peut en déduire que ce secteur ne présente pas des niveaux de complexité interne élevés par rapport aux autres entreprises de l'échantillon (5,56 % des 18 entreprises de ce secteur d'activité sont confrontés à de la complexité interne élevée par rapport aux 22,02 % des 168 entreprises considérées) ;

◊ *mécanique, équipements industriels* et des complexités interne et externe fortes : deux entreprises sur les 11 appartenant à ce secteur d'activité sont confrontées à des situations de complexités interne et externe fortes simultanées. Le test statistique fait apparaître un lien significatif quand on compare les entreprises utilisant le balanced scorecard par rapport aux autres entreprises : ainsi, les deux entreprises utilisant le balanced scorecard pour ce secteur d'activité sont confrontées à des niveaux élevés de doubles complexités (c'est-à-dire interne et externe), soit 5,26 % des entreprises utilisant cet outil pour l'étude et la moitié des entreprises utilisant le balanced scorecard et évoluant dans des situations de fortes complexités interne et externe à la fois. On en conclut que dans ce secteur d'activité, les entreprises confrontées à des niveaux élevés de complexité interne et externe ont choisi d'utiliser le balanced scorecard en raison des difficultés rencontrées dans cet environnement complexe – complexe. Cette déduction est possible étant donné que toutes les entreprises confrontées à de forts niveaux de complexités interne et externe simultanées utilisent le balanced scorecard. Aucune entreprise appartenant à ce secteur d'activité n'utilise le balanced scorecard si elle n'est pas confrontée à de la double complexité.

Les autres secteurs ne permettent pas de distinguer précisément des situations de fortes complexités interne et/ou externe. En effet, les valeurs constatées sont proches de celles de la moyenne des niveaux de complexité de l'échantillon (les tests statistiques permettant de prouver un lien entre variables des autres secteurs et des autres configurations de complexité que ceux présentés ci dessus sont tous invalidés).

À travers ces résultats, on constate qu'il n'existe pas de liens statistiques significatifs entre le niveau de complexité et le secteur d'activité en dehors des exemples proposés ci-dessus. En effet, dans les autres cas, rien ne permet de distinguer un secteur d'activité d'un autre, du moins de manière significative.
Cependant, s'il est impossible de distinguer de manière statistique les secteurs d'activité en fonction des niveaux de complexité auxquels ils sont confrontés, il est toujours possible de calculer un score moyen de complexité par secteur à partir des scores de complexité calculés pour chaque entreprise. Cela permet de réaliser un schéma similaire à celui proposé par Løwendahl et Revang dans leurs articles au niveau conceptuel.

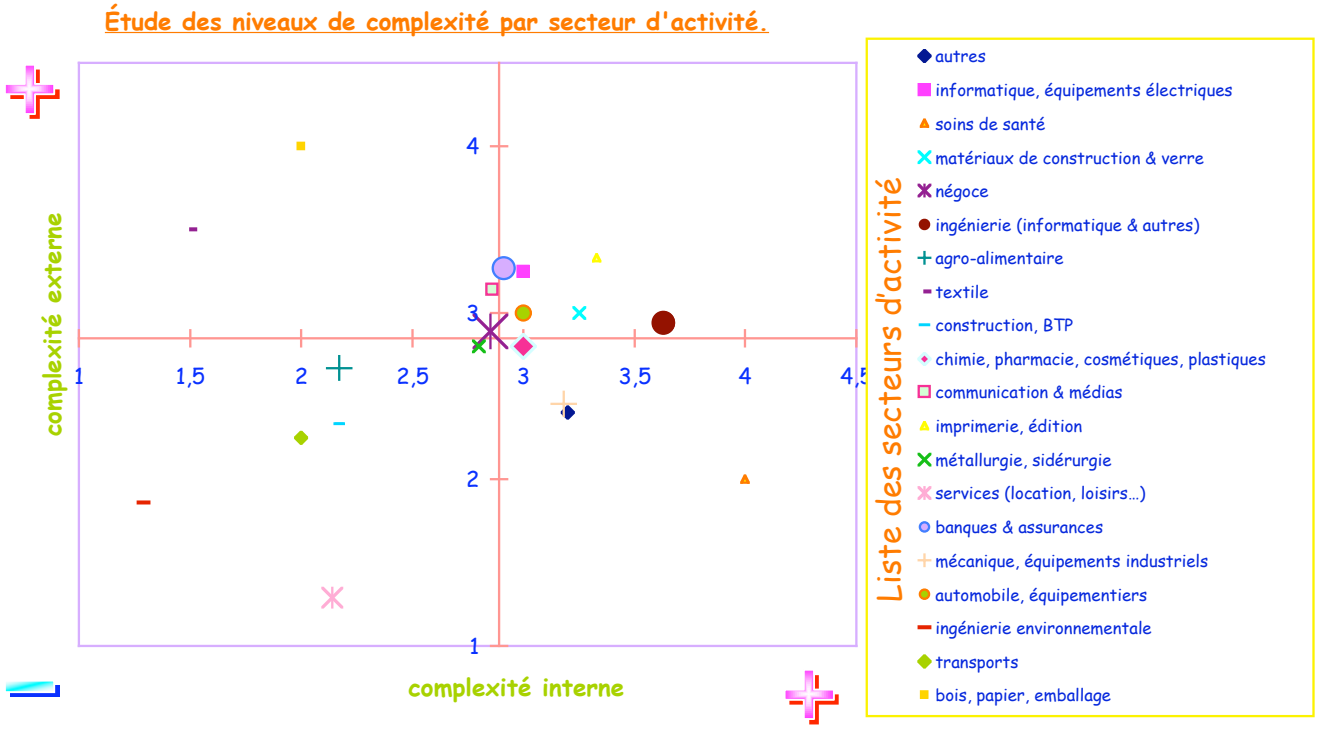
Pour construire ce graphique, une moyenne des scores de complexité interne et externe obtenus par les différentes entreprises secteur par secteur a été effectuée.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Les axes se croisent aux valeurs médianes de complexités interne et externe (score médian de complexité interne égal à 2,86, et score médian de complexité externe égal à 2,8 tous secteurs confondus).

Le choix de faire se croiser les axes en prenant la valeur de complexité médiane permet de suivre la même méthodologie que dans le reste du travail.



Les scores de complexité se situent entre 1,29 et 4.

Les secteurs suivants ne sont pas confrontés à de la forte complexité :

◊ ingénierie environnementale,
◊ transports,
◊ services (location, loisirs…).
◊ construction, BTP,
◊ agro-alimentaire, et
◊ métallurgie, sidérurgie,

Les secteurs suivants sont confrontés à de la forte complexité interne et à de faibles niveaux de complexité externe :

- chimie, pharmacie, cosmétiques,
- mécanique, équipements industriels,
- autres secteurs, et
- soins de santé.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Les secteurs confrontés à de la complexité externe exclusive sont les suivants :

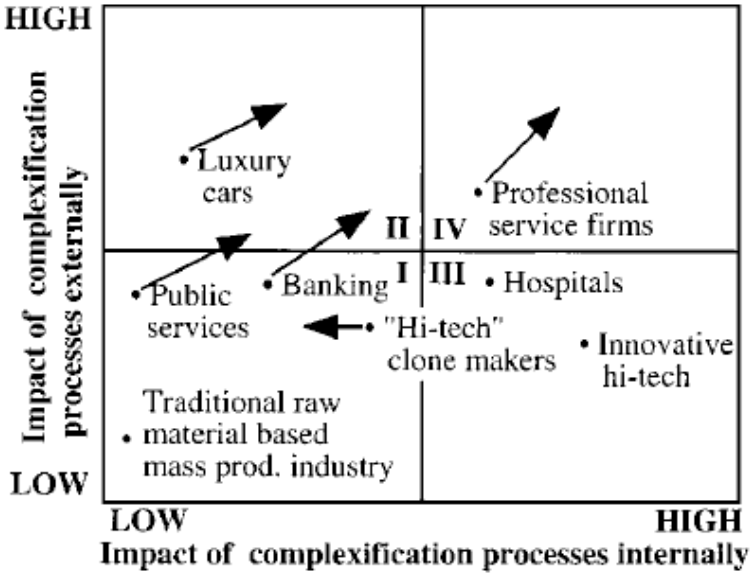
◊ négoce,
◊ communication et médias,
◊ textile, et
◊ industrie du bois, du papier et de l'emballage.

Enfin, les secteurs suivants évoluent dans des contextes de double complexité :

- automobile, équipementiers,
- banques et assurances,
- matériaux de construction et verre,
- imprimerie, édition, et
- ingénierie (informatique et autres).

En 1998, Løwendahl et Revang avaient également construit une matrice distinguant les secteurs d'activité en fonction des niveaux de complexité. Cependant, il ne s'agissait que d'un modèle conceptuel non vérifié de manière empirique. Leur matrice obtenue est reproduite ci-dessous à titre informatif.

Differential impact of complexification processes.



Løwendahl et Revang (1998).

Si les secteurs d'activité proposés par Løwendahl et Revang ne correspondent pas tout à fait à ceux retenus dans cette étude, certains éléments permettent tout de même de réaliser des comparaisons. C'est par exemple le cas du secteur hospitalier pour lequel la prédiction de ces auteurs se révèle quasi-exacte dans le contexte réel.

Par contre pour le secteur *innovations et haute technologie*, alors que Løwendahl et Revang supposent que ce secteur se situerait plutôt au niveau d'une forte complexité interne et d'une faible complexité externe, les secteurs liés à l'informatique se situent en fait dans la case de double complexité. Il en va de même pour les banques : au niveau théorique, ils supposent que ces établissements se situent dans la case n°1 de leur graphique (situation peu complexe) évoluant vers une complexité externe plus élevée, alors que l'étude montre des établissements bancaires confrontés à de la double complexité.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Étant donné que les services publics se trouvent répartis entre plusieurs secteurs d'activité (des secteurs liés à l'environnement ou aux services (location, loisirs…) par exemple), il n'est pas possible d'effectuer de comparaisons à ce niveau. Pour le secteur automobile, Løwendahl et Revang ont retenu le domaine du luxe, ce qui ne correspond pas aux entreprises interrogées dans notre étude. Enfin, pour l'industrie de production de masse, plusieurs secteurs peuvent correspondre : *industrie du bois, métallurgie, matériaux de construction* : les résultats sont assez partagés, mais sont différents dans deux secteurs sur trois par rapport à ce que prévoit le modèle théorique de Løwendahl et Revang : les secteurs *industrie du bois, papier et emballage* et *matériaux de construction et verre* sont confrontés à de la double complexité tandis que le secteur métallurgique est confronté à de faibles niveaux de complexité, comme proposé par Løwendahl et Revang.

Les différences observées empiriquement par rapport aux prévisions théoriques de Løwendahl et Revang s'expliquent de trois manières. Tout d'abord, leur modèle a été réalisé dans le contexte scandinave, alors que la présente étude a été menée dans le contexte français. De plus, étant donné qu'il s'agit d'une prévision théorique, il est tout à fait normal que les données obtenues de manière empirique se distinguent des prévisions. Enfin, ils ont émis leurs hypothèses vers 1997, alors que l'étude a été réalisée une dizaine d'années après, dans un autre contexte économique.
Si leur base théorique présente l'intérêt de mettre en évidence un certain classement de divers secteurs d'activité en fonction des niveaux de complexité auxquels ils pourraient être confrontés, l'étude empirique conduite dans ce travail vient actualiser leurs prédictions à partir de données du réel provenant d'entreprises effectivement confrontées à différents niveaux de complexité. Ces différences apparaissent ainsi logiques en raison du caractère non figé de leur modèle théorique comme ils le mentionnent eux-mêmes. Selon Løwendahl et Revang, à l'intérieur d'un même secteur d'activité, les différences en terme de niveaux de complexités peuvent s'avérer importantes, ce qui s'est vérifié de manière empirique. Ce sont les entreprises confrontées aux niveaux de complexités extrêmes qu'il conviendrait de surveiller tout particulièrement, afin d'analyser l'usage des systèmes de gestion que font ces entreprises dans cette situation extrême et nouvelle selon Løwendahl et Revang. Cela serait particulièrement judicieux à partir de données issues d'un échantillon de très grande taille pour lequel les niveaux de complexité par secteur d'activité seraient beaucoup plus affinés.

L'analyse des secteurs d'activité des entreprises sondées permet ainsi de souligner certaines spécificités entre utilisateurs et non – utilisateurs du balanced scorecard. On observe également certains secteurs se distinguant des autres à travers leurs niveaux de complexité. Cependant, en raison des fortes disparités constatées entre entreprises appartenant à un même secteur d'activité, les différences entre moyennes de niveaux de complexité pour les secteurs d'activité retenus ne permettent pas de disposer d'une vue précise pour ce critère. Le seul intérêt réside dans une actualisation et une vérification empirique des éléments conceptuels fournis dix ans plus tôt par Løwendahl et Revang pour le contexte scandinave en vue de décrire les niveaux de complexité moyens subis par secteur d'activité.
Une seconde variable permettant de décrire l'échantillon est la taille des entreprises sondées. Présentée dans la partie consacrée à la description des résultats, cette

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

variable va maintenant être analysée, afin d'identifier d'éventuels liens entre la taille des entreprises et l'utilisation du balanced scorecard.

2. Étude de l'influence de la taille des entreprises sur la mise en œuvre du balanced scorecard.

Comme le développement conceptuel l'a montré, le facteur taille est l'un des facteurs de contingence très souvent utilisé dans les études.

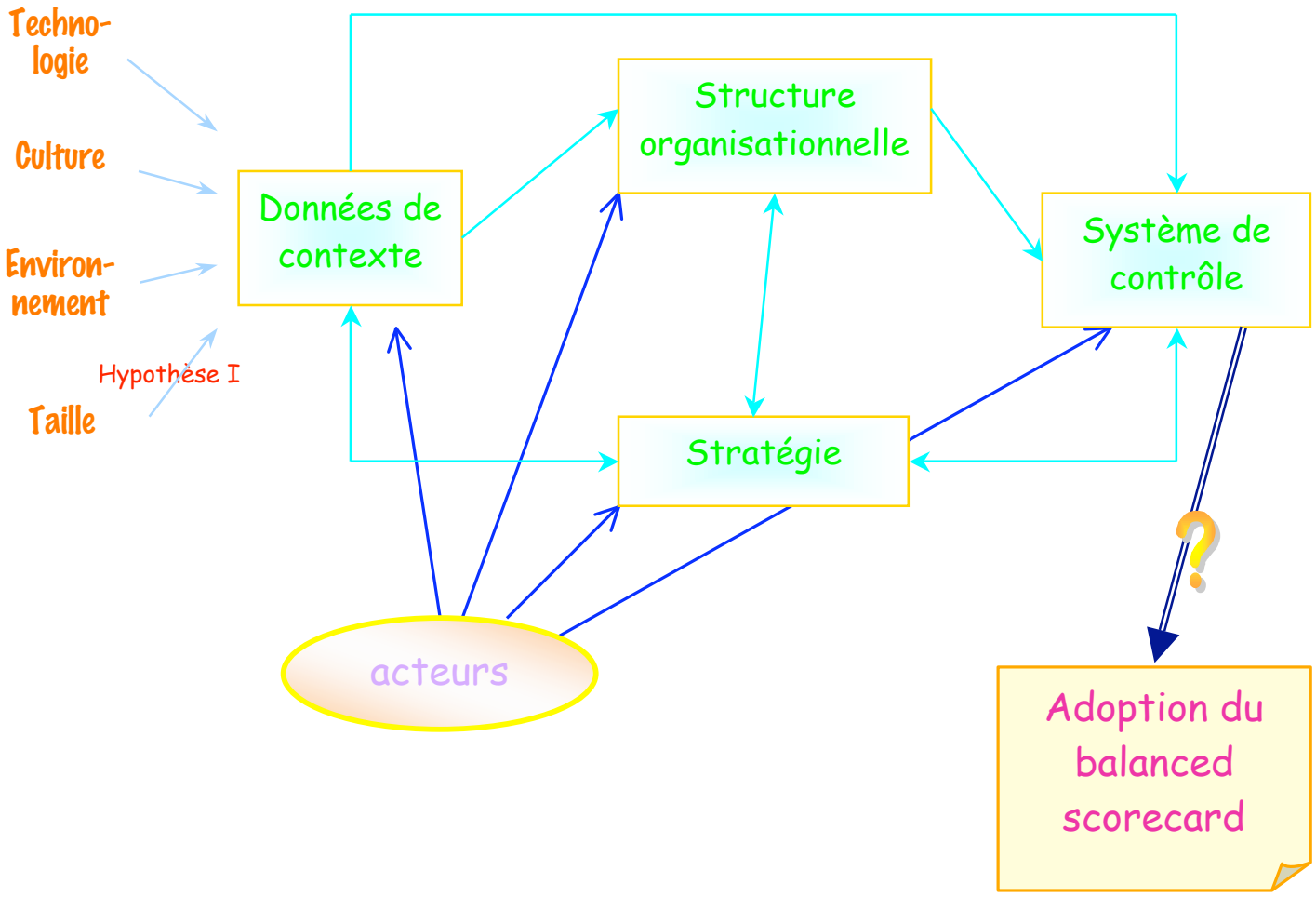
Les études reprenant ce facteur *taille* suggèrent généralement qu'il est associé à la forme de la structure organisationnelle, ainsi qu'à son système de contrôle de gestion. Comme l'indiquent les résultats de Bruns et Waterhouse, 1975 ; Merchant, 1981 ; Ezzamel, 1990 ; ou encore Libby et Waterhouse, 1996), les systèmes de contrôle de gestion tendent à être plus sophistiqués et spécialisés dans les grandes entreprises. Si l'on considère que les grandes entreprises disposent de structures organisationnelles plus décentralisées et de fonctions et processus plus spécialisés, il est évident que les problèmes de coordination et de communication s'accroissent avec la taille. Comme les plus grandes entreprises sont confrontées au problème de la gestion d'importants flux d'informations et à l'existence d'une multitude de systèmes de mesure, disposer de systèmes de contrôle de gestion plus sophistiqués et plus modernes semble indispensable dans ce type d'entreprises.
Ainsi, si l'on suit ce raisonnement qui est similaire en tous points à celui formulé par Speckbacher *et al.* (2003) dans le contexte outre-Rhin, ce sont les plus grandes entreprises qui utiliseront principalement le balanced scorecard, comme posé dans notre première hypothèse.

Cependant, des recherches récentes ont apporté des réponses contrastées quant aux impacts de ce facteur sur l'utilisation du balanced scorecard. Afin d'apporter des éléments de réponse à ce constat formulé par Choffel et Meyssonnier (2005), ce facteur a donc été testé sur notre échantillon, dans le but de vérifier les liens existants entre la taille organisationnelle et l'utilisation du balanced scorecard.
Comme l'ont fait Speckbacher *et al.*, suivant Chenhall (2003), la taille des entreprises est mesurée en fonction du nombre de salariés des entreprises sondées.

Avant de présenter les résultats obtenus, il convient de resituer ce facteur *taille* sur le schéma de recherche proposé au niveau conceptuel :

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr



Présentons tout d'abord les résultats obtenus en fonction du critère *utilisation du balanced scorecard* ainsi que le résultat des tests effectués :

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

		Utilisation du balanced scorecard	Non – utilisation du balanced scorecard	total
Moins de 51 salariés	Effectif	2	17	**19**
	Pourcentages	10,5	89,5	**100**
De 51 à 250 salariés	Effectif	4	38	**42**
	Pourcentages	9,5	90,5	**100**
De 251 à 500 salariés	Effectif	8	24	**32**
	Pourcentages	25	75	**100**
De 501 à 2000 salariés	Effectif	9	33	**42**
	Pourcentages	21,4	78,6	**100**
Plus de 2000 salariés	Effectif	15	18	**33**
	Pourcentages	45,5	54,5	**100**
Pourcentages de répondants		22,6	77,4	**100**
Résultat du χ^2		χ^2 = 15,672 p = 0,003 ➔ il existe un lien entre ces deux variables.		
Coefficient V de Cramer		V = 0,305		

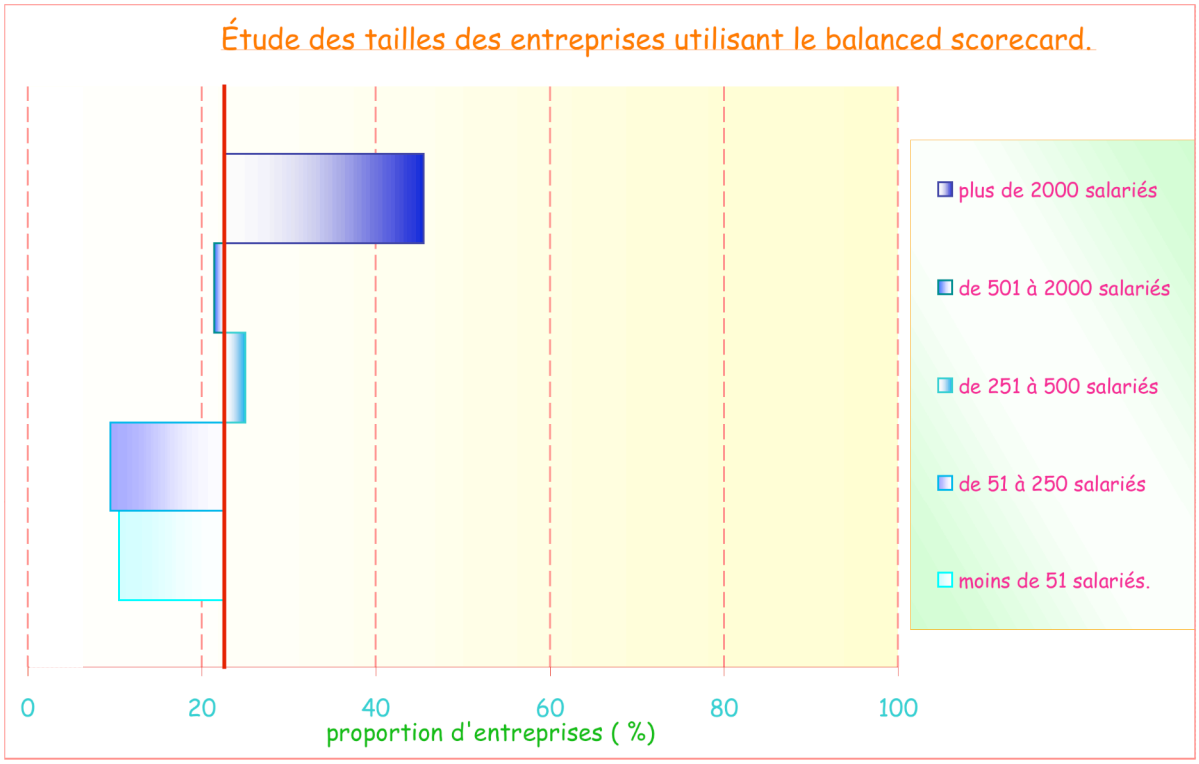
Les cinq classes retenues pour tester cette hypothèse sont celles habituellement utilisées par l'INSEE pour ses enquêtes, afin de ventiler les données collectées dans les différentes industries par exemple.
Ce tableau souligne que les non – utilisateurs de l'outil se répartissent plutôt dans les classes allant de 51 à 2000 salariés, tandis que les utilisateurs du balanced scorecard se répartissent plutôt dans les classes allant de 501 à plus de 2000 salariés. On constate également que plus la taille croît, plus le nombre d'utilisateurs du balanced scorecard augmente : ainsi, pour la dernière classe retenue (plus de 2 000 salariés), les quinze utilisateurs du balanced scorecard comptabilisés représentent près de 50 % de l'effectif total d'entreprises appartenant à cette classe. Dans la deuxième classe, par exemple, les utilisateurs du balanced scorecard ne sont que quatre et représentent moins de dix pour cent de l'effectif total d'entreprises appartenant à la classe 'de 51 à 250 salariés'.

Le test du Khi deux montre qu'il existe bien un lien entre la taille des entreprises et l'utilisation du balanced scorecard au niveau de notre échantillon.
Un test *u* de Mann-Whitney réalisé pour cette question a également permis de montrer l'existence d'un lien entre l'utilisation du balanced scorecard et le facteur *taille de l'entreprise*.

Le graphique proposé ci-dessous permet de visualiser les différences constatées entre utilisateurs et non – utilisateurs du balanced scorecard en fonction du critère taille. Sont ici représentés les résultats des utilisateurs du balanced scorecard.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr



Comme le montre ce graphique centré sur la proportion moyenne de répondants utilisant le balanced scorecard (soit 22,6 % des 168 entreprises), les utilisateurs du balanced scorecard, dans une très forte proportion, disposent de plus de 2000 salariés (45,5 % par rapport à la proportion que ces entreprises représentent (22,6 %)). On note également que ces utilisateurs du balanced scorecard se démarquent par une plus faible proportion d'entreprises de petite taille (cela se voit avec les deux premiers intervalles qui contiennent une proportion très réduite d'entreprises).

On en déduit que la première hypothèse est validée : il existe bien un lien entre la taille de l'entreprise et l'utilisation du balanced scorecard. Par ailleurs, l'examen des chiffres montre que ce sont les plus grosses entreprises, en terme de nombre de salariés, qui ont mis en œuvre le balanced scorecard dans notre échantillon de convenance.

À travers ce premier résultat, notre étude vient confirmer la plupart des conclusions évoquées dans la partie conceptuelle. Ainsi, comme l'évoquaient Child et Mansfield (1972), ou plus récemment Chenhall (2003) dans sa synthèse, plus la taille des entreprises est importante, plus on assiste à un accroissement de complexité dû à la multiplication des rôles et fonctions et leurs spécialisations, ou encore à l'institution de règles, ce qui nécessite l'utilisation d'un outil de type balanced scorecard. En effet, en raison de la grande taille des entreprises, les responsables doivent disposer d'un outil de gestion intégrateur, capable de coordonner et de hiérarchiser les masses d'informations à traiter. Le balanced scorecard permet de répondre à ce besoin selon les résultats obtenus pour le critère *taille de l'entreprise*.

Enfin, ce résultat vient combler la lacune existant dans la littérature française au sujet du manque d'études quant à l'existence d'un lien entre la mise en œuvre du balanced scorecard et la taille de l'entreprise ou la complexité. Il confirme en outre

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

les résultats des études réalisées par Hoque et James (2000) et celle de Speckbacher *et al.* (2003).

L'examen des caractéristiques générales de l'échantillon a permis de mettre en évidence un premier critère qui distingue les utilisateurs du balanced scorecard : ils présentent généralement des tailles plus conséquentes que les autres entreprises. Certains secteurs d'activité sont également plus représentés au niveau des utilisateurs du balanced scorecard comme montré dans ce premier développement.
Après avoir examiné les questions plus générales de l'enquête, les prochains développements se proposent d'analyser les caractéristiques descriptives plus fines de l'échantillon afin de mieux apprécier ce qui différencie utilisateurs et non – utilisateurs du balanced scorecard. Le premier de ces développements examinera les différences au niveau des contextes environnementaux des entreprises : existe-t-il des facteurs environnementaux caractérisant les utilisateurs du balanced scorecard ?

§2. Quelles différences au niveau du contexte environnemental ?

Après avoir présenté dans le précédent chapitre les résultats « bruts » à propos des caractéristiques de l'environnement (externe) des entreprises sondées, ce développement s'intéresse à l'examen des différences constatées entre utilisateurs et non – utilisateurs du balanced scorecard pour cette donnée environnementale.
Comme mentionné dans le chapitre précédent, douze questions renvoient à la complexité environnementale (externe). Chaque question a donné lieu à un test des différences entre résultats obtenus auprès des utilisateurs ou des non – utilisateurs du balanced scorecard. Ne sont présentées dans cette partie que les différences significatives à ces tests.

Quatre questions font apparaître des caractéristiques propres aux utilisateurs du balanced scorecard en ce qui concerne le contexte environnemental : il s'agit des questions 2, 4, 14 et 15 dont les intitulés sont successivement rappelés ci-dessous :

2. **Comment se caractérise le marché de votre principale activité en terme de croissance ?**

en très fort déclin — en très forte croissance.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

Les résultats obtenus pour cette question 2 figurent ci-dessous.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Question 2		Propositions			Σ
		1-2	3	4-5	
Utilisateurs du balanced scorecard	Effectifs	0	15	**23**	38
	Pourcentages en ligne	0	39,47 %	**60,53 %**	100 %
	Pourcentages en colonne	0	23,1 %	**25,6 %**	22,6 %
Non utilisateurs du balanced scorecard	Effectifs	13	50	67	130
	Pourcentages en ligne	10 %	38,5 %	51,5 %	100 %
	Pourcentages en colonne	**100 %**	76,9 %	74,4 %	77,4 %
Σ	Effectifs	13	65	90	168
	Pourcentages en ligne	7,7 %	38,7 %	53,6 %	100 %

Pour chaque question, différents tests ont été menés, en utilisant les effectifs détaillés par proposition pour le calcul du test *t* de Student ou le test *u* de Mann et Whitney permettant de s'affranchir des conditions d'utilisation du test *t* ; le test du χ^2 a été calculé à partir des effectifs regroupés (tels que présentés dans les tableaux) ou des seuls effectifs significatifs (autres que la position intermédiaire) lorsque le résultat obtenu n'était pas validé en raison d'une trop faible proportion de répondants pour au moins l'une des cinq catégories proposées, afin d'aboutir à un tableau à quatre cases permettant l'utilisation du test exact de Fisher[77].

Au niveau des deux premières questions, comme mentionné dans le précédent chapitre, les marchés des entreprises présentent globalement une légère croissance, et leur contribution aux innovations technologiques est intermédiaire.

Examinons tout d'abord les caractéristiques de la croissance du marché des entreprises sondées. Si les résultats des tests *t* de Student et *u* de Mann et Whitney, ne font apparaître aucun lien entre les caractéristiques de croissance du marché des entreprises et l'utilisation ou la non – utilisation du balanced scorecard, l'examen du résultat obtenu au test exact de Fisher sur les données extrêmes (1-2 d'une part et 4-5 d'autre part en éliminant la valeur centrale « 3 » pouvant signifier un marché stable) fait apparaître une différence significative entre utilisateurs et non – utilisateurs du balanced scorecard pour ce paramètre *($p = 0,038$)*.

[77] Le test de Fisher doit être interprété pour les tableaux à quatre cases quand un effectif théorique est inférieur à cinq.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

On observe ainsi des utilisateurs du balanced scorecard se caractérisant par des marchés en forte ou très forte croissance par rapport aux non – utilisateurs dont treize entreprises sont confrontées à un marché en déclin. Cela se remarque en constatant que 25,6 % des répondants ayant coché les cases « 4 ou 5 » sont des utilisateurs du balanced scorecard, alors qu'ils ne représentent que 22,6 % du total des répondants.
Si cette dernière conclusion a été obtenue au prix de la suppression des données centrales (représentant près de 39 % des répondants), cette suppression de données non – significatives dans le cas présent met en évidence des différences qui étaient masquées par les réponses intermédiaires. C'est donc avec une nécessaire réserve que l'on conclura qu'il existe un lien entre la croissance de l'activité et l'utilisation du balanced scorecard.

La contribution des entreprises aux innovations technologiques (question n°4) permet également de distinguer les utilisateurs du balanced scorecard comme présenté ci-dessous :

4. **La contribution de votre entreprise aux innovations technologiques dans vos principaux secteurs est généralement :**

très peu fréquente — très fréquente.

1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5 ☐

Question 4		Propositions 1-2	Propositions 3	Propositions 4-5	Σ
Utilisateurs du balanced scorecard	Effectifs	9	5	24	38
	Pourcentages en ligne	23,7 %	13,1 %	**63,2 %**	100 %
	Pourcentages en colonne	18,4 %	12,8 %	**30 %**	22,6 %
Non utilisateurs du balanced scorecard	Effectifs	40	34	56	130
	Pourcentages en ligne	30,8 %	26,1 %	43,1 %	100 %
	Pourcentages en colonne	**81,6 %**	87,2 %	70 %	77,4 %
Σ	Effectifs	49	39	80	168
	Pourcentages en ligne	29,2 %	23,2 %	47,6 %	100 %

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Ainsi, on constate que les utilisateurs du balanced scorecard participent plus fréquemment aux innovations technologiques dans leurs principaux secteurs d'activité par rapport aux non – utilisateurs du balanced scorecard, comme illustré dans le tableau proposé ci-dessus. En effet, ne représentant que 22,6 % des 168 répondants à la question, les utilisateurs du balanced scorecard sont 30 % à avoir indiqué contribuer fréquemment aux innovations technologiques dans leurs principaux secteurs d'activité (contre 70 % pour les non – utilisateurs de l'outil, ces derniers représentant 77,4 % des répondants).
On remarquera également que les utilisateurs du balanced scorecard se distinguent par une faible proportion de 'contribution intermédiaire aux innovations technologiques' par rapport aux non – utilisateurs du balanced scorecard (ils ne représentent que 12,8 % des répondants pour cette proposition).

Les résultats aux tests ***t*** de Student et ***u*** de Mann et Whitney sont les suivants :
$p = 0,064$ pour le premier et $p = 0,046$ pour le second, confirmant la présence de différences significatives entre utilisateurs et non – utilisateurs du balanced scorecard pour ce paramètre.

→ les utilisateurs du balanced scorecard contribuent davantage aux innovations technologiques que les non – utilisateurs et leurs marchés présentent des croissances légèrement plus importantes que les non – utilisateurs.

Les questions 14 et 15 permettent également de noter des différences significatives entre les deux catégories de répondants considérées comme le présente le tableau récapitulant les données relatives à l'estimation de la fidélité des clients :

14. **Quel jugement portez-vous sur la fidélité de vos clients ?**

globalement très fidèles				globalement très inconstants
1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Question 14		Propositions			Σ
		1-2	3	4-5	
Utilisateurs du balanced scorecard	Effectifs	25	7	6	38
	Pourcentages en ligne	**65,8 %**	18,4 %	15,8 %	100 %
	Pourcentages en colonne	**29,1 %**	15,2 %	16,7 %	22,6 %
Non utilisateurs du balanced scorecard	Effectifs	61	39	30	130
	Pourcentages en ligne	46,9 %	30 %	23,1 %	100 %
	Pourcentages en colonne	70,9 %	84,8 %	**83,3 %**	77,4 %
Σ	Effectifs	86	46	36	168
	Pourcentages en ligne	51,2 %	27,4 %	21,4 %	100 %

La majorité des répondants jugent leurs clients plutôt fidèles, mais ce sentiment est davantage partagé par les utilisateurs du balanced scorecard. En effet, ces derniers sont proportionnellement plus nombreux à porter un tel jugement sur leurs clients que les non – utilisateurs du balanced scorecard.
Par ailleurs, les résultats des tests menés sur les données de cette question 14 font apparaître qu'il existe des différences significatives entre l'utilisation du balanced scorecard et le jugement porté par les répondants sur la fidélité de leurs clients.
Le test ***t*** de Student ainsi que le test ***u*** de Mann et Whitney nous indiquent l'existence de différences significatives entre ces deux paramètres ($p = 0{,}042$ pour le premier test et $p = 0{,}039$ pour le second).

Le paramètre *fidélité des clients* est donc un bon critère pour différencier les deux catégories d'entreprises, les utilisateurs du balanced scorecard disposant de clients plus fidèles que les autres entreprises.
À ce niveau, il convient de noter que le fait de disposer de clients plus fidèles n'implique pas forcément un degré moindre de complexité pour une entreprise donnée. En effet, si un client fidèle permet d'assurer un certain volume de ventes à une entreprise, il contribue également à la complexité environnementale de celle-ci : afin de toujours mieux satisfaire ses clients fidèles, une entreprise devra tenir compte de l'évolution du marché sur lequel se situent ses produits en raison de la concurrence. C'est là l'un des paradoxes du paramètre *fidélité des clients*.

La question 15, quant à elle traite l'évolution de la pression concurrentielle.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

15. **Comment a évolué la pression concurrentielle durant les 5 dernières années ?**

elle s'est accrue — elle s'est réduite

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

Question 15		Propositions			Σ
		1-2	3	4-5	
Utilisateurs du balanced scorecard	Effectifs	31	7	0	38
	Pourcentages en ligne	**81,6 %**	18,4 %	0	100 %
	Pourcentages en colonne	**25 %**	21,2 %	0	22,6 %
Non utilisateurs du balanced scorecard	Effectifs	93	26	11	130
	Pourcentages en ligne	71,5 %	20 %	8,5 %	100 %
	Pourcentages en colonne	75 %	78,8 %	**100 %**	77,4 %
Σ	Effectifs	124	33	11	168
	Pourcentages en ligne	**73,8 %**	19,6 %	6,5 %	100 %

Cette question montre que les répondants ont été majoritairement (73,8 %) confrontés à un accroissement de la pression concurrentielle au cours des cinq dernières années, cela est particulièrement vrai pour les utilisateurs du balanced scorecard (81,6 % de ces derniers ont coché les cases « 1 » ou « 2 »).

Pour cette question, si les résultats des tests ***t*** et ***u***[78] ne font pas apparaître de différences significatives entre utilisateurs et non – utilisateurs du balanced scorecard, le test exact de Fisher réalisé à partir des données regroupées fait apparaître des différences significatives entre utilisateurs et non – utilisateurs du balanced scorecard. Réalisé sur 135 entreprises (80 % des répondants), ce test montre que les utilisateurs du balanced scorecard ont été confrontés à une plus forte accentuation de la pression concurrentielle que les non – utilisateurs *(p = 0,067)*. En

[78] Comme précédemment lors de la question n°2, en raison des conditions d'utilisation du test *t*, dans certains cas, les résultats obtenus avec ce test sont en désaccord avec ceux obtenus avec le test du χ^2 ou de Fisher ; c'est le résultat de ce dernier test qui a alors été utilisé pour valider la présence d'un lien avec l'utilisation du balanced scorecard, celui-ci étant totalement adapté au test effectué, mais nécessitant néanmoins un regroupement de données afin de disposer d'un effectif suffisant par catégories. Le test *t* de Student commence à s'utiliser pour des tailles d'échantillon supérieures à 30 ; comme la population d'utilisateurs du balanced scorecard est de 38, donc très proche de 30, la validation de ce test par le χ^2 s'est ainsi avérée indispensable même si elle a nécessité des regroupements de données et parfois la suppression des valeurs intermédiaires « 3 » pour la question 2 notamment.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

effet, si aucune entreprise utilisant le balanced scorecard n'a été confrontée à une réduction de la pression concurrentielle, 31 entreprises de cette catégorie, représentant 25 % des réponses « 1 » ou « 2 », ont été confrontées à un accroissement de pression concurrentielle au cours des cinq dernières années.

→ les utilisateurs du balanced scorecard disposent de clients plus fidèles et ont constaté un accroissement de la pression concurrentielle.

Au terme de cette partie traitant l'examen des particularités propres aux utilisateurs du balanced scorecard au niveau du contexte environnemental des entreprises, on arrive à quatre grandes conclusions : les utilisateurs du balanced scorecard sont davantage impliqués dans un « processus risqué semé de nombreux échecs » comme le rappelle A. Desreumaux (1993, *p368*) au sujet de l'innovation ; leurs marchés sont en croissance légèrement plus accentuée ; la pression concurrentielle s'est accrue de manière plus conséquente, mais leurs clients sont plus fidèles que ceux des entreprises n'utilisant pas le balanced scorecard. Cette complexité a pu inciter les entreprises à mettre en œuvre le balanced scorecard afin de disposer d'un outil leur fournissant une information plus pertinente.
Les utilisateurs du balanced scorecard se caractérisent ainsi par des comportements impliquant une plus forte complexité par rapport aux autres entreprises de l'échantillon.

À ce niveau, à partir des résultats obtenus au sujet du critère *contexte environnemental*, aucune conclusion globale ne peut être tirée quant aux différences entre utilisateurs et non – utilisateurs du balanced scorecard. Quatre caractéristiques distinguent néanmoins les utilisateurs du balanced scorecard. L'examen des caractéristiques externes permet de différencier les utilisateurs du balanced scorecard parmi les réponses obtenues auprès des entreprises sondées. Il en va de même au sujet des caractéristiques propres à l'organisation interne des répondants comme le développe le prochain paragraphe.

§3. Examen des différences au niveau de l'organisation interne.

Par rapport à l'ensemble des propositions traitant des questions d'organisation interne de l'entreprise, quatre éléments permettent de distinguer les utilisateurs du balanced scorecard : il s'agit du type de contrôle, du niveau de centralisation des prises de décision, du niveau de qualification professionnelle requis, et le nombre de lignes de produits ou services.
La première question ayant permis de mettre en évidence des différences significatives entre la proposition et l'utilisation du balanced scorecard est la suivante :

16. **Votre entreprise se caractérise par un contrôle :**

très formel de toutes les opérations — plutôt informel

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

Les réponses obtenues sont les suivantes :

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Question 16		Propositions 1-2	Propositions 3	Propositions 4-5	Σ
Utilisateurs du balanced scorecard	Effectifs	30	3	5	38
	Pourcentages en ligne	**79 %**	7,9 %	13,1 %	100 %
	Pourcentages en colonne	**28,3 %**	8,8 %	17,9 %	22,6 %
Non utilisateurs du balanced scorecard	Effectifs	76	31	23	130
	Pourcentages en ligne	**58,5 %**	23,8 %	17,7 %	100 %
	Pourcentages en colonne	71,7 %	91,2 %	**82,1 %**	77,4 %
Σ	Effectifs	106	34	28	168
	Pourcentages en ligne	**63,1 %**	20,2 %	16,7 %	100 %

Ce tableau nous indique que les entreprises de l'échantillon se caractérisent majoritairement par un contrôle formel de toutes les opérations (cela se vérifie pour 63,1 % de l'échantillon). Les entreprises utilisant le balanced scorecard sont proportionnellement plus nombreuses que les autres entreprises de l'échantillon à présenter cette caractéristique (79 % des entreprises appartenant à cette catégorie ont choisi les propositions « 1 » ou « 2 », contre 58,5 % pour les autres entreprises). Réalisés sur les 168 réponses, les tests ***t*** de Student, et ***u*** de Mann et Whitney font apparaître des différences significatives entre les caractéristiques des styles de contrôle des utilisateurs du balanced scorecard par rapport aux non – utilisateurs du balanced scorecard : $p = 0{,}034$ et $p = 0{,}017$, respectivement.
Dans l'échantillon, les utilisateurs du balanced scorecard se distinguent donc par une plus forte proportion de contrôles formels ou très formels de toutes les opérations par rapport aux autres entreprises.

Le deuxième critère permettant de différencier utilisateurs et non – utilisateurs du balanced scorecard concerne les niveaux de centralisation des prises de décision dans les entreprises. Les résultats sont rapportés dans le tableau proposé ci-dessous :

17. **Quel est le niveau de centralisation des prises de décision au sein de votre entreprise ?**

une très forte centralisation — une très forte décentralisation

1 ☐ *2* ☐ *3* ☐ *4* ☐ *5* ☐

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Question 17		Propositions			Σ
		1-2	3	4-5	
Utilisateurs du balanced scorecard	Effectifs	26	2	10	38
	Pourcentages en ligne	**68,4 %**	5,3 %	26,3 %	100 %
	Pourcentages en colonne	**25,5 %**	6,2 %	29,4 %	22,6 %
Non utilisateurs du balanced scorecard	Effectifs	76	30	24	130
	Pourcentages en ligne	58,5 %	23,1 %	18,4 %	100 %
	Pourcentages en colonne	74,5 %	93,8 %	70,6 %	77,4 %
Σ	Effectifs	102	32	34	168
	Pourcentages en ligne	**60,7 %**	19 %	20,2 %	100 %

La majorité des entreprises de l'échantillon réalise une forte centralisation des prises de décision (pour 60,7 % des entreprises). Cette tendance est plus marquée pour les utilisateurs du balanced scorecard, ces derniers étant proportionnellement plus nombreux à centraliser les prises de décision dans leurs entreprises (68,4 % des utilisateurs du balanced scorecard ont choisi les propositions « 1 » ou « 2 », ce qui représente 25,5 % des réponses « 1 » ou « 2 » pour l'échantillon total). On notera également la faible proportion de réponses intermédiaires à cette question pour les utilisateurs du balanced scorecard (seules deux entreprises ont coché la case « 3 »).

Pour cette question, seul le résultat du χ^2 mené sur les données regroupées (1-2,3,4-5) telles que présentées dans le tableau met en évidence l'existence de différences significatives entre la variable *niveau de centralisation des prises de décision* et l'utilisation du balanced scorecard. Ainsi, on obtient des différences significatives à 5 % *($p = 0,043$)* entre utilisateurs et non – utilisateurs du balanced scorecard pour ce critère.

L'interprétation des résultats obtenus à partir des données regroupées permet de montrer que les utilisateurs du balanced scorecard se caractérisent tout d'abord par des avis relativement tranchés. En outre, à partir des pourcentages par catégorie de répondants, on voit que les utilisateurs du balanced scorecard sont proportionnellement plus nombreux que le reste de l'échantillon à réaliser une centralisation des prises de décision.
Cependant, si l'on s'intéresse aux pourcentages par proposition, on remarque que les utilisateurs du balanced scorecard se distinguent également des autres entreprises par une plus forte décentralisation des prises de décision, puisque 29,4 % des répondants utilisant le balanced scorecard ont déclaré que leurs entreprises se

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

caractérisaient par une forte décentralisation des prises de décision (à rapprocher des 22,6 % de répondants utilisant le balanced scorecard), contre 70,6 % (pour 77,4 % de répondants n'utilisant pas le balanced scorecard).

Ainsi, si l'on conclura que les utilisateurs du balanced scorecard centralisent davantage les prises de décisions dans leurs entreprises que les non – utilisateurs du balanced scorecard, on notera également que leurs réponses sont beaucoup plus tranchées. Si cela implique une certaine prudence dans l'interprétation des observations, on retiendra que plus des deux tiers des entreprises utilisant le balanced scorecard ont fait le choix de la centralisation des prises de décision, contre un peu plus d'une entreprise sur deux n'utilisant pas le balanced scorecard.
Cela nous permet de conclure que :

→ les utilisateurs du balanced scorecard se caractérisent par un contrôle plus formel de toutes les opérations, et présentent un niveau de centralisation des prises de décision plus marqué que les entreprises n'utilisant pas le balanced scorecard.

La question n°20 permet également de distinguer les utilisateurs du balanced scorecard. Son intitulé était le suivant :

20. **Quel est le niveau de qualification professionnelle requis dans votre secteur d'activité ?**

aucun — un niveau d'enseignement supérieur

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

Les deux catégories de répondants ont majoritairement coché les cases 4 ou 5 comme le montre ce tableau de résultats :

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Question 20		Propositions 1-2	Propositions 3	Propositions 4-5	Σ
Utilisateurs du balanced scorecard	Effectifs	7	7	24	38
	Pourcentages en ligne	18,4 %	**18,4 %**	**63,2 %**	100 %
	Pourcentages en colonne	**35 %**	11,7 %	27,3 %	22,6 %
Non utilisateurs du balanced scorecard	Effectifs	13	53	64	130
	Pourcentages en ligne	10 %	**40,8 %**	49,2 %	100 %
	Pourcentages en colonne	65 %	88,3 %	72,7 %	77,4 %
Σ	Effectifs	20	60	88	168
	Pourcentages en ligne	11,9 %	35,7 %	52,4 %	100 %

Les résultats montrent que plus d'une entreprise sur deux requiert un niveau de qualification professionnelle important. Cela se vérifie particulièrement pour les utilisateurs du balanced scorecard (63,2 % de ces entreprises ont coché les cases « 4 » ou « 5 »). Dans cette question, les avis des utilisateurs du balanced scorecard sont de nouveau plus tranchés que ceux des autres entreprises : 18,4 % des utilisateurs de l'outil ont choisi la réponse « 3 » (contre 40,8 % des non – utilisateurs du balanced scorecard).

Comme précédemment, le test du χ^2, conduit sur les données regroupées, afin de valider ses conditions d'utilisation en cas d'effectifs théoriques trop faibles, souligne qu'il existe un lien entre les variables *utilisation du balanced scorecard* et *niveau de qualification professionnelle requis dans le secteur d'activité* : les différences sont significatives à 5 % *(p = 0,031)*.

À partir de ces résultats, on en déduit que près de deux entreprises sur trois utilisant le balanced scorecard ont besoin d'un personnel très qualifié, contre moins d'une entreprise sur deux appartenant à l'autre catégorie d'entreprises. Dans le même temps, si l'on raisonne en proportion de réponses par proposition, on constate une forte proportion de réponses « tranchées » pour les utilisateurs du balanced scorecard, tandis que les autres entreprises sont proportionnellement plus nombreuses à avoir choisi une réponse intermédiaire. Cela se remarque au niveau des réponses « 1 » ou « 2 », choisies par 20 entreprises, dont sept exploitant le balanced scorecard, soit 35 % des entreprises appartenant à cette catégorie.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Si les résultats montrent clairement le besoin d'un niveau d'enseignement supérieur pour les utilisateurs du balanced scorecard, la lecture des pourcentages par proposition impose néanmoins une certaine réserve dans l'interprétation de ces données.

→ les utilisateurs du balanced scorecard se caractérisent dans une certaine mesure par des salariés ayant un niveau d'études de type enseignement supérieur.

La quatrième question permettant de distinguer les utilisateurs du balanced scorecard par rapport à leur organisation interne concerne le nombre de produits et/ou services proposés par l'entreprise (question n°23). En effet, il existe une différence significative au sujet du nombre de lignes de produits ou services distincts entre les deux catégories envisagées. Étant donné le grand nombre de possibilités offertes aux répondants, seul le test ***u*** de Mann et Whitney a été réalisé pour cette question.
131 répondants ont fourni à cette question une réponse exploitable qui a permis de montrer que les utilisateurs du balanced scorecard se caractérisent par des plus grands nombres de lignes de produits ou services que les non – utilisateurs à 1 % (p=0,008).

→ les utilisateurs du balanced scorecard possèdent davantage de lignes de produits/services que les autres entreprises.

À travers les caractéristiques spécifiques aux utilisateurs du balanced scorecard observées dans ce paragraphe, on constate que ces derniers présentent des critères propres à des entreprises confrontées à de la forte complexité interne. En effet, en choisissant majoritairement de centraliser les prises de décision, ou en instaurant un contrôle formel des opérations, ces entreprises essayent de contenir au maximum la complexité interne à laquelle elles sont confrontées. Par ailleurs, en disposant de lignes de produits/services plus développées que les autres entreprises, les entreprises utilisant le balanced scorecard présentent également des niveaux de complexité interne plus élevés. Enfin, comme le rappelaient Løwendahl et Revang, le fait de disposer d'une main d'œuvre plus qualifiée contribue également à accroître la complexité des entreprises au niveau interne, cette dernière étant moins docile selon ces deux auteurs.

Ces deux paragraphes mettent en évidence les caractéristiques permettant de différencier les utilisateurs du balanced scorecard au niveau de l'environnement externe et de l'organisation interne des entreprises sondées. Ces caractéristiques reflètent principalement des situations de forte complexité auxquelles ces entreprises sont confrontées. Est-ce que cette tendance se vérifie également au niveau des réponses aux questions traitant la stratégie des entreprises ?

§4. Étude des différences en fonction de la stratégie des entreprises.

Au niveau de la stratégie des entreprises sondées, deux questions font apparaître des différences significatives entre utilisateurs et non – utilisateurs du balanced

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

scorecard : il s'agit des questions n°32 et 34 dont les intitulés sont rappelés ci-dessous :

32. **Vis-à-vis de l'environnement :**

vous suivez son évolution — vous anticipez son évolution

1 ☐ *2* ☐ *3* ☐ *4* ☐ *5* ☐

34.

1 = vous adoptez un comportement modéré, calculateur, prudent ;
5 = vous adoptez un comportement très entrepreneur, « fonceur ».

1 ☐ *2* ☐ *3* ☐ *4* ☐ *5* ☐

La première question s'intéresse à la réaction de l'entreprise face à son environnement. Les résultats obtenus sont les suivants :

Question 32		Propositions 1-2	Propositions 3	Propositions 4-5	Σ
Utilisateurs du balanced scorecard	Effectifs	4	5	29	38
	Pourcentages en ligne	10,5 %	13,2 %	**76,3 %**	100 %
	Pourcentages en colonne	15,4 %	9,8 %	**31,9 %**	22,6 %
Non utilisateurs du balanced scorecard	Effectifs	22	46	62	130
	Pourcentages en ligne	16,9 %	35,4 %	47,7 %	100 %
	Pourcentages en colonne	84,6 %	90,2 %	68,1 %	77,4 %
Σ	Effectifs	26	51	91	168
	Pourcentages en ligne	15,5 %	30,4 %	**54,2 %**	100 %

Plus d'une entreprise sur deux précède la concurrence comme l'indiquent ces résultats. Cela se vérifie particulièrement pour les utilisateurs du balanced scorecard (76,3 % de ces derniers ont choisi les propositions « 4 » ou « 5 »). À l'inverse, les non – utilisateurs du balanced scorecard ont principalement choisi les autres propositions (52 % de cette catégorie d'entreprises a coché « 1 », « 2 » ou « 3 »).
Les tests *t* de Student et *u* de Mann et Whitney mettent en évidence l'existence de différences significatives entre utilisateurs et non – utilisateurs du balanced scorecard pour cette question ($p = 0,018$ pour le premier et $p = 0,003$ pour le second). Les

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

utilisateurs du balanced scorecard sont proportionnellement beaucoup plus nombreux à choisir d'anticiper l'évolution de leur environnement commercial que les entreprises qui n'utilisent pas le balanced scorecard.

Cette question souligne que les utilisateurs du balanced scorecard cherchent à devancer la concurrence, à anticiper l'avenir, plutôt que de suivre les évolutions opérées par leurs concurrents. Ces entreprises préfèrent se préparer aux évolutions, qu'elles soient d'ordre technologique ou en lien avec les souhaits des clients, les tendances etc…, plutôt que de devoir réagir pour suivre les changements. Chercher à prévoir ce qui sera inévitable, ou plutôt juste probable ou impossible procure aux entreprises utilisant le balanced scorecard un avantage concurrentiel (prévision technologique). Elles doivent donc être en mesure de pouvoir maîtriser et identifier leurs facteurs clefs de succès afin de pouvoir anticiper l'évolution de leur environnement commercial.
Ce constat rejoint le fait que les utilisateurs du balanced scorecard contribuent davantage aux innovations technologiques que les autres entreprises.

Les résultats obtenus à la question n°34 concernent toujours le thème de la stratégie, mais ne permettent pas d'identifier une nouvelle caractéristique propre aux utilisateurs du balanced scorecard quant à leur comportement face à la prise de risques :

Question 34		Propositions			Σ
		1-2	3	4-5	
Utilisateurs du balanced scorecard	Effectifs	15	6	17	38
	Pourcentages en ligne	39,5 %	**15,8 %**	44,7 %	100 %
	Pourcentages en colonne	28,3 %	9,7 %	32,1 %	22,6 %
Non utilisateurs du balanced scorecard	Effectifs	38	56	36	130
	Pourcentages en ligne	29,2 %	43,1 %	27,7 %	100 %
	Pourcentages en colonne	71,7 %	**90,3 %**	67,9 %	77,4 %
Σ	Effectifs	53	62	53	168
	Pourcentages en ligne	31,5 %	36,9 %	31,5 %	100 %

Les résultats obtenus à cette question montrent une parfaite égalité entre les deux propositions, rendant difficile leur interprétation. Néanmoins, les tests statistiques conduits sur données regroupées font apparaître des différences significatives entre utilisateurs et non – utilisateurs du balanced scorecard. En effet,

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

le résultat du test du χ^2 (réalisé sur données regroupées afin de satisfaire ses conditions d'utilisation) permet de distinguer les utilisateurs du balanced scorecard ($p = 0{,}008$).

À la lecture des résultats, la différence importante entre utilisateurs et non – utilisateurs du balanced scorecard provient du nombre de réponses intermédiaires, les utilisateurs du balanced scorecard se caractérisant par des choix plus marqués (réponses autres que « 3 » pour 84 % des répondants, alors que seuls 57 % des non – utilisateurs du balanced scorecard ont une stratégie « tranchée »).
Les résultats ne sont donc pas interprétables en terme de stratégies choisies par l'une ou l'autre catégorie, étant donné que le nombre de répondants par proposition autre que « 3 » est quasiment similaire que ce soit au niveau des utilisateurs du balanced scorecard ou des entreprises ne l'utilisant pas.

Par ailleurs, si les autres questions relevant de la stratégie des entreprises ne font pas apparaître de différences significatives entre utilisateurs et non – utilisateurs du balanced scorecard, certains éléments descriptifs méritent d'être repris et traduits dans ce développement.

Tout d'abord, au niveau du degré de diversification des activités des entreprises : les résultats montrent que les entreprises disposent majoritairement de plusieurs activités de base représentant chacune moins de 70 % du chiffre d'affaires.
Cependant, lorsque l'on examine les résultats obtenus par proposition, on constate que les utilisateurs du balanced scorecard sont proportionnellement plus nombreux à avoir choisi la réponse « 2 » (entre 70 et 95 % du chiffre d'affaires réalisé grâce à une seule activité de base) que les entreprises qui ne l'utilisent pas. En effet, si la proportion d'utilisateurs du balanced scorecard atteint 21,4 % des répondants pour cette question n°24, ils représentent 28,6 % des réponses cochées pour la proposition « 2 ». Si cela n'est certes pas statistiquement significatif[79], on observe que les utilisateurs du balanced scorecard sont, dans une proportion un peu plus importante, des *entreprises à activité dominante* pour reprendre la classification de Capon *et al.* (1988). Ce constat peut amener à penser que cette stratégie permet de combler certaines des lacunes de la diversification, et réduit ainsi la complexité au niveau interne en raison de la moindre dispersion des activités. Mais, dans le même temps, une diversification plus faible signifie une réduction des économies de coûts, et un risque plus élevé en raison du plus petit nombre d'activités entrant dans la composition de leur chiffre d'affaires.
Ce constat n'entre pas en contradiction avec les conclusions tirées au niveau de la question n°23, car il ne s'agit que d'une interprétation de proportions par propositions et non d'effectifs par catégorie de répondants.

On notera également la plus forte proportion d'utilisateurs du balanced scorecard à avoir indiqué disposer d'une zone géographique très étendue (76 % des utilisateurs du balanced scorecard ont choisi cette proposition, contre 63 % des non – utilisateurs). Cela se remarque également au niveau des moyennes des réponses obtenues par catégorie : 4,2 pour les utilisateurs du balanced scorecard et 3,9 pour les entreprises ne l'utilisant pas.

[79] Les utilisateurs du balanced scorecard ont coché majoritairement (36 %) la case *plusieurs activités apparentées représentant moins de 70 % du Chiffre d'Affaire*, comme le reste de l'échantillon (32 %).

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Ce dernier constat est bien sûr à relier à d'autres facteurs de contexte comme la taille des entreprises utilisant le balanced scorecard, afin d'expliquer les raisons de ces différences. Il tend à souligner la complexité externe des entreprises utilisant le balanced scorecard.

Enfin, si l'on peut déduire des simples observations qui précèdent, une prise de risque plus grande de la part des utilisateurs du balanced scorecard, la question n°33 traitant ce thème souligne de nouveau que les utilisateurs du balanced scorecard sont proportionnellement plus nombreux à chercher à privilégier leur résultat en acceptant des risques plus élevés plutôt que de rechercher une minimisation des risques liés aux incertitudes. Même si ce constat n'est pas validé statistiquement, la répartition des réponses permet de souligner le comportement plus risqué des utilisateurs du balanced scorecard.

Pour la stratégie des entreprises utilisant le balanced scorecard, le seul élément propre à cette catégorie est le suivant :

→ les utilisateurs du balanced scorecard anticipent davantage les évolutions de leur environnement commercial.

À la suite de l'analyse des environnements externe et interne des entreprises sondées et de l'examen des stratégies choisies, afin de mettre en relief des particularités propres aux utilisateurs du balanced scorecard, l'étude des caractéristiques des systèmes de contrôle s'intéresse plus précisément aux outils de pilotage utilisés. En effet, afin de pouvoir anticiper les évolutions de l'environnement et de pouvoir y répondre de manière adéquate, l'utilisation d'un outil de contrôle adapté s'impose : quelles sont les spécificités des systèmes de contrôle des utilisateurs du balanced scorecard ? Est-ce qu'ils disposent d'une fonction contrôle de gestion ? Quelles difficultés ont-ils plus particulièrement rencontrées avec leurs systèmes de contrôle de gestion ?

§5. Examen des caractéristiques des systèmes de contrôle des utilisateurs du balanced scorecard.

Au travers de ce paragraphe seront abordés les particularités de la fonction contrôle de gestion des utilisateurs du balanced scorecard, les systèmes de contrôle de gestion qu'ils utilisent plus spécifiquement, ainsi que les spécificités de leurs tableaux de bord de gestion.

1. Les particularités de la fonction contrôle de gestion des utilisateurs du balanced scorecard.

Cette première série de questions fait apparaître trois différences significatives entre utilisateurs et non – utilisateurs du balanced scorecard : au niveau de l'existence de la fonction contrôle de gestion, au niveau du rattachement hiérarchique de cette fonction et au niveau de l'existence d'un lien fonctionnel entre le contrôle de gestion et le service planification. Les autres questions présentent des répartitions de réponses similaires pour les deux groupes d'entreprises.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Examinons les différences constatées pour les deux premières questions dont les intitulés sont rappelés ci-dessous :

36. **Existe-t-il une fonction spécifique contrôle de gestion ?**

oui ☐ *non* ☐

38. **Le contrôleur de gestion est-il rattaché au :**

☐ directeur général
☐ directeur financier.

Pour la question n°36, les résultats obtenus sont les suivants :

Question 36		Propositions		Σ
		Oui	Non	
Utilisateurs du balanced scorecard	Effectifs	37	1	38
	Pourcentages en ligne	**97,4 %**	2,6 %	100 %
	Pourcentages en colonne	**25,5 %**	4,3 %	22,6 %
Non utilisateurs du balanced scorecard	Effectifs	108	22	130
	Pourcentages en ligne	83,1 %	16,9 %	100 %
	Pourcentages en colonne	74,5 %	**95,7 %**	77,4 %
Σ	Effectifs	145	23	168
	Pourcentages en ligne	86,3 %	13,7 %	100 %

Les résultats montrent qu'une fonction contrôle de gestion existe dans la plupart des entreprises sondées, mais que cela caractérise plus particulièrement les utilisateurs du balanced scorecard. En effet, ces derniers sont 97,4 % à disposer d'une fonction contrôle de gestion contre 83,1 % pour le reste de l'échantillon.
On remarque également que 95,7 % des entreprises ne disposant pas de fonction contrôle de gestion sont des entreprises qui n'utilisent pas le balanced scorecard.

Le test du χ^2 mené sur ces données donne le résultat suivant : $\chi^2 = 3{,}945$, $p = 0{,}047$. On en déduit que les différences observées entre utilisateurs et non utilisateurs du balanced scorecard pour le paramètre *existence d'une fonction contrôle de gestion* sont significatives à 5 % : ce critère permet de différencier les utilisateurs du balanced scorecard du reste de l'échantillon.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Pour comprendre cette différence significative, il faut chercher une explication au niveau des écarts de tailles observés parmi les entreprises de l'échantillon : en effet, dans les petites structures, des fonctions telles que le contrôle de gestion sont fréquemment regroupées avec la direction financière et n'existent pas de manière séparée. D'ailleurs, à ce sujet, Bouquin indiquait que le facteur taille a une influence sur le travail « du » contrôleur de gestion : « on consacre plus de temps au *reporting* et à la consolidation comptable dans une grande entreprise que dans une PME indépendante où tout le monde se connaît » (Bouquin, 2001, *p77*). Dans les petites structures, le contrôle de gestion existe, mais la fonction n'est pas forcément présente, ce qui explique certainement les différences constatées.

La question traitant le rattachement du contrôleur de gestion met également en évidence des différences significatives entre utilisateurs et non – utilisateurs de l'outil. Comme l'indiquent les résultats proposés ci-dessous, on note une plus forte proportion d'entreprises utilisant le balanced scorecard ayant un contrôle de gestion rattaché au Directeur Financier, que d'entreprises ne l'utilisant pas. En outre, 84,7 % des entreprises ayant répondu à cette question 38 ont une fonction contrôle de gestion rattachée au Directeur Financier.

question	Rattachement au DF	Oui	Non	Oui	Non	Résultat du χ^2
		Utilisateurs du balanced scorecard		Non – utilisateurs du balanced scorecard		
Q. 38b	Effectifs	35	2	87	20	0,053
	% par proposition	28,7 %	9,1 %	71,3 %	90,9 %	
	➔ 84,7 % des répondants ont une fonction contrôle de gestion rattachée au Directeur Financier					

Ce tableau montre que 95 % des utilisateurs du balanced scorecard ont un contrôleur de gestion rattaché au Directeur Financier contre 81 % pour les non – utilisateurs.

Enfin, au niveau des liens inter – fonctions proposés dans la question n°39, seules les réponses obtenues à la question examinant les liens fonctionnels existants entre le contrôleur de gestion et le service de planification permettent de différencier les utilisateurs du balanced scorecard.
Pour cette question, les 31 entreprises utilisant le balanced scorecard (soit 30,4 % des réponses) se caractérisent par un lien fonctionnel significativement plus important entre les services planification et contrôle de gestion que les entreprises n'utilisant pas le balanced scorecard[80].
42,1 % des utilisateurs du balanced scorecard déclarent l'existence d'un lien fonctionnel entre le service planification et le contrôleur de gestion dans leur entreprise, soit bien plus que le taux de répondants de cette catégorie pour cette question (30,4 %). On se gardera toutefois d'interpréter ces différences en raison du faible taux de réponse à cette question (un peu moins d'une entreprise sur deux).

[80] Les différences sont significatives à 10 %.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

→ la fonction contrôle de gestion des répondants utilisant le balanced scorecard se caractérise donc par les éléments suivants : son existence spécifique, son rattachement massif à la Direction Financière, et l'existence d'un lien fonctionnel au service planification.

On voit donc que les utilisateurs du balanced scorecard disposent à 97 % d'une fonction contrôle de gestion. Comment se caractérise leur système de contrôle de gestion ? Existe-t-il des difficultés propres aux entreprises ayant choisi d'utiliser le balanced scorecard ? Et au niveau de leur comptabilité de gestion, quelles sont leurs caractéristiques propres ?

2. Examen du système de contrôle de gestion des utilisateurs du balanced scorecard.

Le but de cette série de questions est de mettre en évidence les difficultés auxquelles ont été plus particulièrement confrontés les utilisateurs du balanced scorecard, ainsi que le fonctionnement global de leur comptabilité de gestion.

Au niveau des difficultés rencontrées, seule une proposition permet de différencier les utilisateurs du balanced scorecard comme le présente ce tableau :

Question 40c		Manque de modèles de simulation		Σ
		Oui	Non	
Utilisateurs du balanced scorecard	Effectifs	25	13	38
	Pourcentages en ligne	**65,8 %**	34,2 %	100 %
	Pourcentages en colonne	28,4 %	16,5 %	22,8 %
Non utilisateurs du balanced scorecard	Effectifs	63	66	129
	Pourcentages en ligne	**48,8 %**	51,2 %	100 %
	Pourcentages en colonne	71,6 %	**83,5 %**	77,2 %
Σ	Effectifs	88	79	167
	Pourcentages en ligne	**52,7 %**	47,3 %	100 %

Les répondants ont majoritairement rencontré un certain manque de modèles de simulation dans leur système de contrôle de gestion, ce qui est vérifié dans près de 53 % des cas. Cependant, la lecture des résultats nous indique que les utilisateurs du

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

balanced scorecard sont plus nombreux à avoir dû faire face à ce problème par rapport au reste de l'échantillon : près de 66 % des utilisateurs du balanced scorecard ont coché cette case, contre seulement 48,8 % des autres répondants. Cela se vérifie également dans la ligne *pourcentages en colonne* qui vient souligner la plus forte proportion d'utilisateurs du balanced scorecard ayant choisi de cocher cette case.
Réalisés à partir des données provenant des 167 réponses à cette question, les tests effectués indiquent des différences significatives à 10 % entre les données *utilisation du balanced scorecard* et le fait que les entreprises aient ressenti un manque de modèles de simulation dans leur système de contrôle de gestion ($\chi^2 = 2{,}738$[81] ; $p = 0{,}098$).

À partir de ce résultat, on en déduit que le manque de modèles de simulation peut conduire les entreprises à mettre en œuvre le balanced scorecard.

Les six autres propositions ne font pas apparaître de différences significatives entre les deux catégories d'entreprises considérées. Les autres difficultés citées ne sont donc pas un bon critère pour différencier les utilisateurs du balanced scorecard et elles ne permettent pas d'expliquer son choix.

Le questionnaire s'intéresse ensuite à l'organisation de la comptabilité de gestion. Cette tâche peut être réalisée par la comptabilité générale, un service spécialisé, les contrôleurs de gestion ou encore dans un système intégré informatisé comme le propose la question n°41. Deux caractéristiques propres aux utilisateurs du balanced scorecard sont observables comme l'indiquent les résultats des deux tableaux successivement proposés ci-après :

Par qui est majoritairement tenue la comptabilité de gestion ?

Question 41b		par la comptabilité générale : Oui	par la comptabilité générale : Non	Σ
Utilisateurs du balanced scorecard	Effectifs	11	27	38
	Pourcentages en ligne	28,9 %	**71,1 %**	100 %
	Pourcentages en colonne	14,5 %	**29,3 %**	22,6 %
Non utilisateurs du balanced scorecard	Effectifs	65	65	130
	Pourcentages en ligne	50 %	50 %	100 %
	Pourcentages en colonne	85,5 %	70,7 %	77,4 %
Σ	Effectifs	76	92	168
	Pourcentages en ligne	45,2 %	**54,8 %**	100 %

[81] Il s'agit du résultat du χ^2 corrigé pour la continuité.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Les données présentées dans ce tableau indiquent que pour la majorité des répondants (près de 55 %), la comptabilité de gestion n'est pas tenue par la comptabilité générale.
Par ailleurs, on note également que les utilisateurs du balanced scorecard sont proportionnellement plus nombreux à suivre cette tendance (ils représentent 29,3 % des répondants ayant indiqué que la comptabilité de gestion n'était pas tenue par la comptabilité générale, alors que seuls 22,6 % des répondants disposent du balanced scorecard). Enfin, les pourcentages en ligne nous indiquent que près des trois quarts des utilisateurs du balanced scorecard disposent d'une comptabilité de gestion qui n'est pas tenue par la comptabilité générale (50 % des non – utilisateurs du balanced scorecard ont souligné cet élément).

Effectué à partir des réponses de la totalité de l'échantillon, le résultat du test du χ^2 corrigé[82] confirme que les utilisateurs du balanced scorecard confient moins la comptabilité de gestion à la fonction comptabilité générale que les autres entreprises *($p = 0,035$)*.

La seconde caractéristique propre aux utilisateurs du balanced scorecard pour la question 41 est la suivante :

Par qui est majoritairement tenue la comptabilité de gestion ?

Question 41c		par les contrôleurs de gestion		Σ
		Oui	Non	
Utilisateurs du balanced scorecard	Effectifs	21	17	38
	Pourcentages en ligne	**55,3 %**	44,7 %	100 %
	Pourcentages en colonne	29,6 %	17,5 %	22,6 %
Non utilisateurs du balanced scorecard	Effectifs	50	80	130
	Pourcentages en ligne	38,5 %	61,5 %	100 %
	Pourcentages en colonne	70,4 %	82,5 %	77,4 %
Σ	Effectifs	71	97	168
	Pourcentages en ligne	42,3 %	**57,7 %**	100 %

Les résultats récapitulés dans ce tableau nous indiquent que la majorité des répondants (57,7 %) ne confient pas la comptabilité de gestion à leurs contrôleurs de gestion.

[82] pour assurer la continuité dans les tableaux à 2X2 cases.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

On remarque par ailleurs que les utilisateurs du balanced scorecard se distinguent du reste de l'échantillon en ayant confié majoritairement cette tâche aux contrôleurs de gestion (pour 55,3 % des 38 entreprises disposant du balanced scorecard). Dans le détail, sur 71 entreprises disposant d'une comptabilité de gestion tenue majoritairement par des contrôleurs de gestion, 29,6 % disposent du balanced scorecard (les utilisateurs du balanced scorecard ne représentent que 22,6 % de l'échantillon total).

Le test du χ^2 corrigé donne les résultats suivants : $\chi^2_{corrigé} = 2{,}748$; $p = 0{,}097$. Les différences observées sont statistiquement vérifiées : la comptabilité de gestion est généralement confiée aux contrôleurs de gestion dans des proportions plus élevées dans le cas d'entreprises utilisatrices du balanced scorecard.

On en conclut que dans la plupart de ces entreprises, il existe une plus forte séparation des tâches, la comptabilité de gestion étant gérée par la fonction contrôle de gestion et la comptabilité générale par les services comptables. Il s'agit ainsi d'une plus forte spécialisation des tâches.

→ les utilisateurs du balanced scorecard ont rencontré le problème d'absence de modèles de simulation concernant leur système de contrôle de gestion dans des proportions plus élevées ;
ils réalisent également une spécialisation des fonctions comptables et de contrôle de gestion plus forte que les non – utilisateurs du balanced scorecard.

Afin de conclure ce développement traitant les systèmes de contrôle, examinons les caractéristiques des tableaux de bord des utilisateurs du balanced scorecard.

3. Les caractéristiques des tableaux de bord de gestion des utilisateurs du balanced scorecard.

Trois éléments permettent de différencier les utilisateurs du balanced scorecard à ce niveau : la date de création du tableau de bord de direction générale et l'utilisation et la création de deux indicateurs parmi les sept proposés à la question 47.

Au sujet de l'emploi d'un tableau de bord de direction générale, les utilisateurs du balanced scorecard disposent d'un tel tableau depuis moins longtemps que les non – utilisateurs de l'outil comme présenté dans ce tableau :

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Question 44		Dates de création d'un tableau de bord de direction générale			Σ
		Moins de 5 ans	De 5 à 10 ans	Plus de 10 ans	
Utilisateurs du balanced scorecard	Effectifs	17	11	5	33
	Pourcentages en ligne	**51,5 %**	33,3 %	15,2 %	100 %
	Pourcentages en colonne	29,3 %	27,5 %	11,4 %	**23,2 %**
Non utilisateurs du balanced scorecard	Effectifs	41	29	39	109
	Pourcentages en ligne	37,6 %	26,6 %	35,8 %	100 %
	Pourcentages en colonne	70,7 %	72,5 %	88,6 %	76,8 %
Σ	Effectifs	58	40	44	142
	Pourcentages en ligne	40,8 %	28,2 %	31 %	100 %

À travers ces données chiffrées, on constate que 40,8 % des répondants ont créé un tableau de bord de direction générale dans leur entreprise depuis moins de cinq ans.
Par ailleurs, plus de la moitié des utilisateurs du balanced scorecard sont dans cette situation (51,5 %), ces derniers représentant 29,3 % des entreprises ayant introduit un tableau de bord de direction générale dans leur entreprise depuis moins de cinq ans (ils représentent 23,2 % des 142 entreprises ayant fourni des réponses à cette question).

Il en va de même pour la proposition *de 5 à 10 ans* pour laquelle les utilisateurs du balanced scorecard représentent 27,5 % des répondants.

Globalement, on constate que 85 % des utilisateurs du balanced scorecard ont créé un tableau de bord de direction générale depuis moins de dix ans, tandis que 64 % des non – utilisateurs en ont créé un dans ce même intervalle de temps. À l'inverse, les non – utilisateurs du balanced scorecard représentent 88,6 % des répondants pour la proposition *depuis plus de 10 ans*, alors qu'ils représentent 76,8 % des répondants.

Les tests statistiques menés sur ces données fournissent les résultats suivants : pour le test ***u*** de Mann-Whitney, $p = 0{,}044$; pour le test du χ^2, $p = 0{,}079$. Ces résultats soulignent l'existence de liens entre l'utilisation du balanced scorecard et la date de création d'un tableau de bord de direction générale.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

→ on en conclut que les utilisateurs du balanced scorecard ont créé récemment (depuis moins de dix ans) un tableau de bord de direction générale dans des proportions supérieures aux non – utilisateurs du balanced scorecard.

Si la majorité des répondants a créé un tableau de bord de direction générale depuis moins de dix ans, cette tendance est beaucoup plus marquée pour les utilisateurs du balanced scorecard.
Parmi les indicateurs qui composent les tableaux de bord de direction générale, deux propositions caractérisent plus particulièrement les utilisateurs du balanced scorecard : l'emploi de l'indicateur *social* et la date de création de l'indicateur *gestion de l'environnement*. Le tableau présenté ci-dessous récapitule les résultats obtenus pour la première de ces deux propositions :

Question 47 S.U.		Indicateur **social**, utilisé actuellement		Σ
		Oui	**Non**	
Utilisateurs du balanced scorecard	Effectifs	25	11	36
	Pourcentages en ligne	**69,4 %**	30,6 %	100 %
	Pourcentages en colonne	28,1 %	15,5 %	22,5 %
Non utilisateurs du balanced scorecard	Effectifs	64	60	124
	Pourcentages en ligne	51,6 %	48,4 %	100 %
	Pourcentages en colonne	71,9 %	84,5 %	77,5 %
Σ	Effectifs	89	71	160
	Pourcentages en ligne	**55,6 %**	44,4 %	100 %

Ce premier tableau nous montre que les entreprises utilisent majoritairement l'indicateur *social* (elles sont 55,6 % à l'indiquer). Cette tendance est beaucoup plus marquée pour les utilisateurs du balanced scorecard (69,4 % de ces derniers exploitent cet indicateur).

À partir de ces résultats, on constate que les entreprises utilisant le balanced scorecard se distinguent par l'emploi de l'indicateur 'social' (28,1 % des réponses positives à cette question proviennent des 22,5 % de répondants utilisant le balanced scorecard).
Le résultat du test exact de Fisher pratiqué sur ces données est le suivant : $p = 0{,}086$. Cela nous permet de conclure qu'il existe un lien entre l'utilisation de la perspective 'sociale' dans le tableau de bord des entreprises et l'emploi du balanced scorecard.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

On rappellera cependant que seuls 55,6 % des répondants disposent de cette rubrique.

Par ailleurs, les utilisateurs du balanced scorecard se distinguent également du reste de l'échantillon au niveau de l'indicateur *gestion de l'environnement* dont les données chiffrées sont présentées dans ce tableau :

Question 47 G.C.		Indicateur **gestion de l'environnement**, créé depuis dix ans		Σ
		Oui	**Non**	
Utilisateurs du balanced scorecard	Effectifs	9	27	36
	Pourcentages en ligne	**25 %**	75 %	100 %
	Pourcentages en colonne	**64,3 %**	18,5 %	22,5 %
Non utilisateurs du balanced scorecard	Effectifs	5	119	124
	Pourcentages en ligne	4 %	96 %	100 %
	Pourcentages en colonne	35,7 %	81,5 %	77,5 %
Σ	Effectifs	14	146	160
	Pourcentages en ligne	8,8 %	91,2 %	100 %

À travers ces données, on peut constater que plus de neuf entreprises sur dix n'ont pas créé un indicateur *gestion de l'environnement* depuis dix ans (146 entreprises sur 160). Cette tendance se vérifie particulièrement pour les non – utilisateurs du balanced scorecard : en effet, ces derniers sont 96 % à avoir indiqué n'avoir pas mis en œuvre cet indicateur dans leur tableau de bord.
Inversement, les utilisateurs du balanced scorecard représentent 64,3 % des entreprises ayant introduit un indicateur *gestion de l'environnement* depuis dix ans (ces derniers représentant 22,5 % des répondants).

Le test statistique conduit sur ces données indique l'existence d'un lien vérifié entre la création de cet indicateur et l'utilisation du balanced scorecard (le résultat du test exact de Fisher est : $p = 0{,}001$).
On peut voir, dans la création de l'indicateur *gestion de l'environnement* dans des proportions supérieures par les entreprises utilisant le balanced scorecard, un besoin d'être plus réactif afin de pouvoir faire face le plus rapidement possible aux changements environnementaux.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

→ les utilisateurs du balanced scorecard emploient dans des proportions supérieures l'indicateur social et sont proportionnellement plus nombreux à avoir introduit depuis dix ans une perspective gestion de l'environnement que les entreprises du reste de l'échantillon.

Ce développement consacré aux éléments caractéristiques des systèmes de contrôle des répondants utilisant le balanced scorecard a permis de visualiser les problèmes rencontrés spécifiquement avec leurs systèmes de gestion. On a également envisagé différents aspects de la fonction contrôle de gestion ou des tableaux de bord utilisés, ainsi que certains éléments au niveau de la comptabilité de gestion. On notera toutefois que les systèmes de contrôle des répondants ne diffèrent pas beaucoup en fonction du critère *utilisation du balanced scorecard*, si l'on s'en tient au nombre de différences significatives observées. Ce critère ne permet donc pas de distinguer de manière efficace les entreprises disposant du balanced scorecard de celles ne l'utilisant pas. D'une manière globale, utilisateurs et non – utilisateurs du balanced scorecard emploient pratiquement les mêmes indicateurs dans leurs tableaux de bord.
On aura néanmoins pu mettre en évidence le caractère plus spécialisé des fonctions contrôle de gestion et comptables dans les entreprises qui disposent du balanced scorecard, ainsi que certains indicateurs spécifiques employés dans leurs outils de gestion.
Cependant, quels sont les outils de gestion majoritairement exploités par les utilisateurs du balanced scorecard ? Font-ils un usage plus intensif des différents outils à leur disposition ? Quelle est la place de l'outil français par rapport à l'outil américain dans leurs entreprises ? Comment est-il employé ? Quel est le lien entre l'environnement et son utilisation ? Ces questions seront analysées dans le prochain paragraphe proposé ci-dessous.

§6. Le balanced scorecard et son contexte.

Ce dernier paragraphe abordera les particularités des utilisateurs du balanced scorecard au niveau de l'emploi des autres outils de gestion existants. On analysera les raisons pour lesquelles certains outils sont davantage utilisés par ces entreprises. Ce paragraphe aura également pour mission de présenter les résultats des tests de la seconde série d'hypothèses afin de visualiser les liens potentiels entre la complexité et l'utilisation du balanced scorecard. Enfin, dans une dernière partie, seront analysées les opinions des répondants au sujet du balanced scorecard. On tentera de répondre aux questions suivantes : comment est-il perçu ? Pourquoi l'avoir choisi ? Comment expliquer le fait qu'il ait été abandonné ?

1. Les faits : étude des outils spécifiquement privilégiés par les utilisateurs du balanced scorecard.

Les réponses fournies par les utilisateurs du balanced scorecard à la question n°51 ne diffèrent pas significativement des réponses du reste de l'échantillon pour les colonnes *vous connaissez* et *vous comptez utiliser d'ici deux ans*. En conséquence, le tableau qui suit ne présente que les résultats de la colonne *vous utilisez* en distinguant entre utilisateurs et non – utilisateurs du balanced scorecard et en faisant apparaître

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

les résultats des tests effectués (il s'agit ici des tests du Khi deux ou de Fisher en fonction des configurations).

51. Parmi les outils de gestion proposés ci-dessous, pouvez-vous indiquer ceux que vous connaissez et ceux que votre entreprise a déjà utilisé ou compte utiliser :

Outils :	Utilisateurs du balanced scorecard	Non – utilisateurs du balanced scorecard	Résultats globaux	Liens démontrés
• le SMA *(Strategic Management Accounting)*	13,3 %	2,4 %	5,2 %	**Oui** *(p = 0,039)*
• l'EVA™ *(Economic Value Added)*	29,4 %	10,6 %	15,2 %	**Oui** *(p = 0,017)*
• le VBM *(Value Based Management)*	6,3 %	3,1 %	3,8 %	**Non**
• l'EISM *(Environnemental Informations Strategic Management)*	6,9 %	0 %	1,7 %	**Oui** *(p = 0,06)*
• l'ABC *(Activity Based Costing)*	44,4 %	18,4 %	24,7 %	**Oui** *(p = 0,003)*
• le IC *(Capital intellectuel)*	3,4 %	2,2 %	2,5 %	**Non**
• les IT *(Technologies de l'information)*	37,1 %	22,6 %	26,2 %	**Oui** *(p = 0,074)*
• le TQM *(Total Quality Management)*	35,3 %	8,4 %	14,9 %	**Oui** *(p = 0,000)*
• le Tableau de Bord *(français)*	85,3 %	76,8 %	78,6 %	**Non**
• le balanced scorecard *(BSC)*	100 %	0 %	22,6 %	

Ces données indiquent une utilisation plus marquée des outils proposés dans cette question par les entreprises qui ont choisi le balanced scorecard. Ainsi, de fortes différences sont constatées pour l'EVA™ ou l'ABC ($p < 0,05$) et une très forte différence pour le TQM ($p < 0,001$). Par ailleurs, des différences significatives à 10 % sont également observées pour les IT ou l'EISM.
Les résultats obtenus pour le SMA et le VBM ne peuvent être pris en compte en raison des trop faibles taux d'utilisation de ces deux outils de gestion. En effet, seules six entreprises utilisent le SMA sur 115 réponses, et cinq sur les 130 réponses pour le VBM.

La plus forte utilisation des ABC et EVA™ par les utilisateurs du balanced scorecard s'explique aisément car ces deux outils sont présentés par Kaplan et Norton comme venant compléter efficacement le balanced scorecard.
On note également que le TQM est utilisé principalement par les entreprises qui exploitent le balanced scorecard : près d'une entreprise sur trois, utilisant le balanced scorecard, dispose également du TQM (contre neuf entreprises sur 107 pour les non – utilisateurs du balanced scorecard). On en déduit ainsi que la gestion de la qualité s'avère importante pour les utilisateurs du balanced scorecard. Cet usage plus important du TQM par les entreprises disposant du balanced scorecard trouve son explication dans l'étude de Hoque (2003) : en effet, l'auteur indique qu'une entreprise qui dispose du TQM ne prend pas en compte les employés dans sa recherche

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

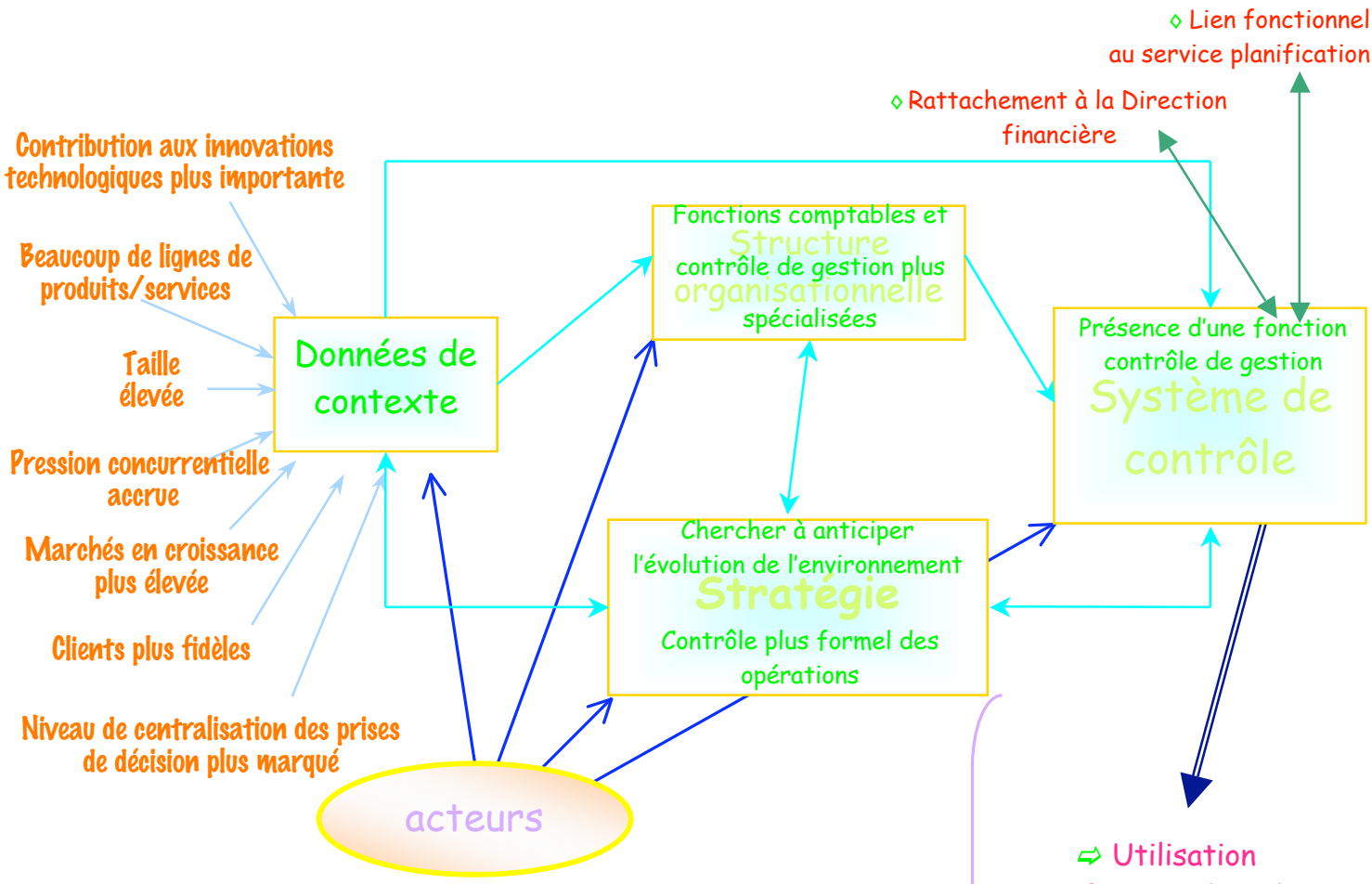
d'amélioration continue. En complétant le TQM avec le balanced scorecard, les entreprises peuvent compenser cette lacune, ce qui aura pour conséquence un accroissement de la satisfaction des employés et, de ce fait, de la performance organisationnelle.

On le voit, ces résultats font apparaître le choix d'associer le balanced scorecard à d'autres outils de gestion, afin de tirer profit des synergies qui peuvent en découler : soit il s'agit de compléter le balanced scorecard (c'est le cas de l'utilisation parallèle de l'ABC ou de l'EVA™), soit le balanced scorecard permet de compléter d'autres pratiques (c'est le cas du TQM).
À travers ce constat, se cache peut-être un lien entre le contexte (interne et/ou externe) des entreprises sondées et le fait qu'elles aient choisi le balanced scorecard. Quelle est donc l'incidence de la complexité sur le choix du balanced scorecard ? Est-ce que les entreprises évoluant dans les situations les plus complexes sont celles qui utilisent le plus le balanced scorecard ? Ces questions, issues de la deuxième série d'hypothèses trouveront leur réponse dans le prochain développement.

Avant de s'intéresser en détail à ces questions, le schéma suivant a pour but de récapituler les différents éléments permettant de distinguer les utilisateurs du balanced scorecard parmi l'ensemble des répondants ; il permet en outre de faire apparaître certains critères qui sont à l'origine du choix de l'outil tel que présenté dans l'ensemble des développements de ce chapitre.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr



Bilan des facteurs responsables et/ou caractéristiques de l'adoption du balanced scorecard.

Adoption du balanced scorecard

⇨ Utilisation significative d'un plus grand nombre d'outils de gestion

⇨ Problème du manque de modèles de simulation

⇨ Présence d'un Tableau de bord de direction générale depuis moins de 10 ans

⇨ Rubrique *gestion de l'environnement* introduite depuis 10 ans

⇨ Indicateur 'social' davantage utilisé

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

2. Étude des relations entre la complexité et l'utilisation du balanced scorecard.

La première hypothèse examinait le lien existant entre le facteur *taille de l'entreprise* et l'utilisation du balanced scorecard. Au niveau conceptuel, différents facteurs de contingence ont été identifiés afin d'expliquer les raisons pour lesquelles les entreprises choisissent le balanced scorecard. À partir des éléments de description des résultats, divers facteurs de contingence ont été identifiés comme pouvant être à l'origine de l'adoption du balanced scorecard, car ils caractérisent de manière significative les utilisateurs de cet outil.
Ce développement s'intéressera plus généralement à la combinaison de l'ensemble de ces facteurs de contexte, que ce soit au niveau de la taille, de la culture, de la stratégie, de l'environnement, ou encore de la technologie des entreprises sondées, afin de détecter l'existence d'un lien entre ces facteurs et l'utilisation du balanced scorecard. L'ensemble de ces facteurs sera regroupé sous le thème de la complexité environnementale, qu'elle soit interne ou externe, comme indiqué dans la partie conceptuelle.

Ainsi, ce développement se propose tout d'abord d'examiner la répartition de la complexité entre utilisateurs et non – utilisateurs du balanced scorecard, ce qui nous permettra d'identifier la nature des liens entre le paramètre *utilisation du balanced scorecard* et le niveau de complexité subi par les entreprises. Puis, dans un second temps, seront présentés les liens existant entre niveau de complexité et niveau d'utilisation du balanced scorecard par les entreprises sondées, afin d'exposer les réponses aux hypothèses II.

2.1. examen du lien entre la complexité et l'utilisation du balanced scorecard.

À l'aide de la méthodologie présentée en début de chapitre, les entreprises sondées ont été classées en fonction de leurs niveaux de complexité. En réalisant une distinction entre utilisateurs et non – utilisateurs du balanced scorecard, les résultats suivants ont été obtenus :

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

	Balanced scorecard utilisé	Balanced scorecard non utilisé	Total
Pas de complexité	14	68	82
	36,8 %	52,3 %	48,8 %
Complexité externe exclusive élevée	9	23	32
	23,7 %	17,7 %	19,1 %
Complexité interne exclusive élevée	11	26	37
	28,9 %	20 %	22 %
Complexités interne et externe élevées	4	13	17
	10,5 %	10 %	10,1 %
Total	38	130	168
	22,6 %	77,4 %	100 %

Ce tableau montre que sur 32 entreprises confrontées à de la complexité externe élevée (et interne faible), 72 % n'utilisent pas le balanced scorecard ; cette proportion est de 70 % pour les 37 entreprises confrontées à de la complexité interne élevée (et externe faible) ; par ailleurs, on constate que 10 % des entreprises de l'échantillon sont confrontées à des niveaux élevés de complexités interne et externe, et que les non – utilisateurs du balanced scorecard représentent plus des trois quarts des entreprises de cette catégorie.
Les résultats indiquent en outre que les utilisateurs du balanced scorecard se caractérisent par des proportions plus élevées de complexité externe et de complexité interne. En effet, 23,7 % des entreprises confrontées à de la complexité externe exclusive et 28,9 % des entreprises confrontées à de la complexité interne exclusive utilisent également le balanced scorecard. En revanche, aucune différence en termes de proportion ne distingue les utilisateurs du balanced scorecard des non – utilisateurs pour la complexité double et on notera des non – utilisateurs du balanced scorecard très majoritairement confrontés à de faibles niveaux de complexité.

Enfin, plus généralement, on constate que près de la moitié de l'échantillon n'est pas confrontée à des environnements complexes ; environ 20 % des entreprises sondées sont confrontées à de la complexité interne ou externe, et 10 % des répondants évoluent dans un contexte complexe interne comme externe.

Ces premiers résultats exposent certaines différences au niveau de l'utilisation du balanced scorecard et de la complexité du contexte. Examinons plus précisément les liens pouvant exister entre l'utilisation du balanced scorecard et les situations de complexité.

Afin de réaliser le test de l'hypothèse II.a, deux études statistiques ont été menées : la première a consisté à prendre en compte l'ensemble des réponses, intégrant les trente-huit entreprises ayant déclaré utiliser au moins en partie l'outil balanced scorecard. Le second test a été conduit sur les entreprises qui utilisent pleinement l'outil dans au moins un département ou un service. Le développement proposé ci-dessous justifiera le bien fondé de ce choix.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Le premier test, effectué en distinguant les 38 réponses des utilisateurs du balanced scorecard du reste de l'échantillon, n'a pas fait apparaître de lien entre le choix du balanced scorecard et la situation de complexité à laquelle sont confrontées les entreprises.
Plusieurs explications peuvent être avancées suite à ce premier constat. Au niveau de la littérature, tout d'abord, la partie conceptuelle a rapporté que des auteurs tels Hoque et James (2000), ou Hendricks *et al.* (2004) avaient tendance à indiquer que plus la taille des entreprises était élevée, plus les entreprises ou leurs systèmes de gestion étaient complexes. Cependant, il ne faut pas oublier le constat de Choffel et Meyssonnier (2005) qui estimaient qu'il n'était pas possible de conclure quant à ce type de liens.
Bien entendu, le facteur taille n'est pas le seul responsable de la complexité, comme les études de Løwendahl et Revang ont notamment permis de le montrer. Un vaste ensemble de facteurs est responsable du contexte complexe des entreprises, et le fait que le balanced scorecard soit encore une pratique assez récente n'est pas neutre dans le résultat obtenu pour cette hypothèse.

Une seconde explication peut provenir de l'importance des réponses obtenues. En effet, avec un nombre de répondants assez restreint, la population d'utilisateurs du balanced scorecard ne peut refléter l'ensemble des situations complexes auxquelles sont confrontées les entreprises. Ainsi, en réalisant ce test, certaines catégories de complexité peuvent se révéler insuffisamment significatives, et de ce fait, biaiser les réponses. On ajoutera également certains comportements d'imitation qui peuvent être à l'origine du choix du balanced scorecard, venant également limiter la portée de l'étude du niveau de complexité. Enfin, il convient de rappeler que plusieurs entreprises de l'échantillon n'utilisaient pas pleinement l'outil au moment de l'enquête : certaines avaient un projet de balanced scorecard bien avancé, mais n'utilisaient pas pleinement l'outil. Un constat d'inadaptation au contexte ou son abandon dans un futur proche pour certaines peuvent également biaiser les réponses. Afin de limiter ces biais, seule une catégorie d'utilisateurs du balanced scorecard a été retenue pour mener le second test pour cette première hypothèse II.a.

En partant du constat que les entreprises n'utilisant pas pleinement le balanced scorecard ne peuvent avoir mis en œuvre un balanced scorecard « complet » (comme Speckbacher *et al.* (2003) tendaient à le démontrer au niveau des perspectives utilisées et des liens de causalité entre-elles par exemple), il a semblé nécessaire de refaire le test en ne sélectionnant que les entreprises utilisant pleinement le balanced scorecard au moins dans un département au moment de l'enquête. C'est cette logique « d'apprentissage » qui a été retenue pour écarter les entreprises ayant déclaré utiliser le balanced scorecard, mais n'ayant mis en œuvre que les premières étapes ou s'étant limitées à un projet sur papier. Ainsi, ces entreprises n'ont pas été retenues dans la catégorie des utilisateurs du balanced scorecard pour ce second test.

Les résultats obtenus sont récapitulés dans le tableau proposé ci-dessous :

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Test de l'hypothèse IIa		Complexité		Σ
		Faible	Élevée	
balanced scorecard pleinement utilisé	Effectifs	9	19	28
	Pourcentages en ligne	32,1 %	67,9 %	100 %
	Pourcentages en colonne	11 %	22,1 %	**16,7 %**
balanced scorecard non utilisé ou utilisé en partie	Effectifs	73	67	140
	Pourcentages en ligne	52,1 %	47,9 %	100 %
	Pourcentages en colonne	89 %	77,9 %	83,3 %
Σ	Effectifs	82	86	168
	Pourcentages en ligne	48,8 %	51,2 %	100 %

Le test de l'hypothèse II.a a été réalisé auprès des 168 entreprises sondées, en distinguant les 28 entreprises utilisant « pleinement » le balanced scorecard comme précisé ci-dessus, des 140 entreprises n'utilisant pas ou seulement en partie l'outil balanced scorecard. Il fait apparaître que les utilisateurs du balanced scorecard sont confrontés à des niveaux de complexité plus élevés que les autres entreprises. En effet, alors que les utilisateurs du balanced scorecard représentent 16,7 % de l'échantillon, parmi les entreprises confrontées à des niveaux élevés de complexité, 22,1 % utilisent le balanced scorecard.
Le résultat du test du $\chi^2_{corrigé}$[83] est de 2,978, p = 0,084.
On en déduit que l'étude statistique menée sur ces données montre l'existence d'un lien significatif entre l'utilisation du balanced scorecard et la situation de complexité de l'environnement, ce qui permet de valider l'hypothèse IIa.

→ il existe un lien entre l'utilisation du balanced scorecard et la complexité de l'environnement dans lequel évoluent les entreprises.

Ainsi, dans le cas de figure correspondant à une situation traditionnelle, c'est-à-dire une situation de faibles complexités, on peut conclure que l'emploi de méthodes telles que le balanced scorecard ne s'impose pas nécessairement d'un point de vue suivi stratégique et qu'il serait par ailleurs peu cohérent avec le type d'organisation plutôt bureaucratique en place si l'on se réfère à la matrice conceptuelle de Løwendahl et Revang. Cela étant, on ne peut exclure le fait que d'autres rationalités liées par exemple à des phénomènes de mode ou de mimétisme, conduisent des

[83] Le résultat du test du χ^2 nécessite d'être corrigé pour un tableau 2X2 cases, afin d'assurer la continuité du test et d'obtenir des résultats fiables.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

entreprises se positionnant dans ce premier contexte à recourir au balanced scorecard. Cette idée sera examinée dans la suite de ce chapitre.

Si le dernier test prouve l'existence d'un lien entre l'utilisation du balanced scorecard et la complexité, est-il possible de montrer une certaine gradation dans ces deux paramètres ? Peut-on envisager que plus la complexité du contexte croît, plus les entreprises de l'échantillon utilisent le balanced scorecard ?

2.2. étude du lien entre les niveaux de complexité et le niveau d'utilisation du balanced scorecard.

Afin de tester l'hypothèse IIb, l'échantillon a été réparti suivant deux paramètres : le niveau de complexité et le niveau d'utilisation du balanced scorecard.
Au niveau de l'utilisation du balanced scorecard, les six gradations suivantes ont été retenues à partir des réponses obtenues :

◊ le balanced scorecard n'est pas utilisé ;
◊ un projet de balanced scorecard existe ;
◊ les premières étapes dans la mise en œuvre du balanced scorecard sont opérationnelles ;
◊ le balanced scorecard est en service dans certains départements ou services ;
◊ le balanced scorecard est généralisé à toute l'entreprise ;
◊ le balanced scorecard est généralisé et adapté (il contient, outre les quatre perspectives traditionnelles proposées par Kaplan et Norton, des perspectives additionnelles).

Inspirées par la progression proposée par Speckbacher *et al.* (2003), ces six gradations permettent d'identifier le stade de développement du balanced scorecard dans les entreprises sondées, la dernière proposition correspondant au stade de développement de l'outil le plus avancé, le balanced scorecard étant parfaitement adapté aux besoins des entreprises. La première catégorie proposée par ces auteurs (« pas de contact avec le balanced scorecard ») n'a pas été intégrée dans cette étude pour plusieurs raisons : en effet, seuls 30 % des répondants ne connaissent pas le balanced scorecard, et le niveau de connaissance n'était appliqué qu'aux répondants et non à l'entreprise comme l'avaient fait ces auteurs dans le contexte allemand. Il n'était ainsi pas possible de généraliser à l'ensemble de l'entreprise le niveau de connaissance du répondant au sujet du balanced scorecard, ce qui aurait pu fausser les réponses.
Si plus des trois quarts de l'échantillon total ne disposent pas du balanced scorecard, près de cinq pour cent des répondants ont un projet de balanced scorecard, plus de deux pour cent ont opérationnalisé les premières étapes du balanced scorecard, et plus de onze pour cent disposent d'un balanced scorecard en service dans certains départements. Parmi les entreprises ayant généralisé son emploi, une seule utilise un balanced scorecard standard, c'est-à-dire constitué uniquement des quatre perspectives proposées par Kaplan et Norton.
Par rapport aux résultats obtenus par Speckbacher *et al*, certainement les premiers à avoir distingué les entreprises en fonction de l'utilisation du balanced scorecard au niveau des unités opérationnelles ou généralisée à toute l'entreprise, si l'on excepte le

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

constat de Malmi dès 2001, nos résultats indiquent que près de dix-sept pour cent des entreprises sondées ayant adopté le balanced scorecard ont généralisé son application à l'ensemble de leur entreprise. Dans le contexte germanique, en reprenant la même base de calcul (en ne comptabilisant que les entreprises ayant déclaré utiliser le balanced scorecard), un peu plus de trente-trois pour cent des entreprises de leur étude disposent d'un balanced scorecard d'utilisation généralisée. Ce constat vient une fois de plus souligner que le balanced scorecard est employé dans des proportions inférieures dans le contexte français par rapport à la plupart des autres pays dans lesquels des études sont disponibles et où il a été mis en œuvre. En effet, en choisissant de ne mettre en œuvre le balanced scorecard que dans certaines unités opérationnelles, les entreprises ne peuvent bénéficier pleinement des avantages de ce dernier lorsqu'il est utilisé comme outil centralisateur de données stratégiques (en adoptant les cartes stratégiques par exemple, afin de visualiser de manière globale l'ensemble des objectifs stratégiques de l'entreprise et de les coordonner en un seul document clair et compréhensible de tous). Cependant, ces différences peuvent également s'expliquer par une mise en œuvre plus tardive dans le contexte français, les entreprises se situant actuellement dans les phases « précoces » de mise en œuvre, c'est-à-dire en phase de test dans des unités opérationnelles avant une possible future généralisation de l'outil.

Au niveau de la complexité, deux tests conduisant au même résultat ont été menés : une échelle linéaire de gradation de la complexité correspondant aux scores obtenus à partir des questions permettant d'évaluer les niveaux de complexités, et la distinction entre complexités nulles, complexité interne ou externe, et double complexité.

Le test de cette seconde hypothèse a été mené à partir du Rho de Spearman. Les résultats obtenus sont récapitulés dans ce tableau :

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Corrélations de Spearman		Niveau d'utilisation du balanced scorecard
Scores de complexité	Coefficient de corrélation	0,129
	Sig. (bilatérale)	0,096
	N	168
Niveaux de complexité	Coefficient de corrélation	0,134
	Sig. (bilatérale)	0,082
	N	168

Les résultats des corrélations de Spearman font apparaître une relation positive entre l'une ou l'autre variable représentant les niveaux de complexité et le niveau d'utilisation du balanced scorecard. Ces résultats permettent de déduire que ce sont les entreprises qui perçoivent leurs environnements comme étant les plus complexes qui utilisent le balanced scorecard sous sa forme la plus complète. On en conclut également que plus la complexité croît, plus les entreprises utilisent le balanced scorecard.
Ces résultats suivent les conclusions obtenues par Gordon et Narayan (1984), Chenhall et Morris (1986), Davila (2000), ou encore Germain (2004). En effet, lorsqu'elles sont intégrées dans un environnement complexe, les entreprises ne peuvent se contenter de mesures rétrospectives comme le sont les indicateurs financiers. Afin de mieux anticiper les changements dans leur environnement, le balanced scorecard constitue pour elles le moyen de faire face à ces évolutions soudaines, notamment par le biais de ses perspectives. Par ailleurs, au niveau interne, cela se vérifie également, étant donné qu'une entreprise présentant une situation de forte complexité sera confrontée à une masse importante d'informations à gérer, ainsi qu'à une multiplication des postes de responsables de fonctions auxquels la direction devra fournir une information succincte et compréhensible des objectifs stratégiques.

→ l'utilisation du balanced scorecard croît avec le degré de complexité de l'environnement (que ce soit aux niveaux interne et/ou externe) dans lequel l'entreprise est insérée.

Les hypothèses précédentes ont permis de prouver que la taille était un facteur explicatif de l'utilisation du balanced scorecard. D'une manière générale, on a également pu constater que la complexité avait un impact sur l'utilisation du balanced scorecard, et que cet outil est d'autant plus utilisé que la complexité augmente.
Comme l'a réalisé Germain (2004) à ce niveau, un dernier test de corrélation a été mené, afin de montrer la façon dont sont corrélés l'accroissement de la taille et le niveau d'utilisation du balanced scorecard. Cela nous permettra de relier les résultats obtenus aux premières hypothèses de cette étude.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

Le test a été réalisé à partir des données *taille* telles que présentées pour l'hypothèse I, sous forme de classes, et des données *niveau d'utilisation du balanced scorecard* présentées ci-dessus.
Le calcul du coefficient de corrélation *Rho* de Spearman indique l'existence d'un lien significatif entre les deux variables (sig. = 0,000). On en conclut qu'il existe une relation entre la taille et le niveau d'utilisation du balanced scorecard : plus la taille des entreprises croît, plus le balanced scorecard est utilisé.
Ainsi, non seulement les entreprises de grande taille utilisent le balanced scorecard, mais aussi, plus leur taille est importante, plus elles utilisent le balanced scorecard.

À l'issu de ces premiers développements, on dispose ainsi des éléments suivants :

- il existe un lien entre la taille et l'utilisation du balanced scorecard ;
- plus la taille croît, plus les entreprises utilisent le balanced scorecard ;
- il existe un lien entre la complexité et l'utilisation du balanced scorecard ;
- plus la complexité croît, plus le balanced scorecard est utilisé.

Ces différents éléments indiquent quels sont les facteurs responsables de l'utilisation du balanced scorecard dans les entreprises sondées. Si la complexité a un impact certain sur l'utilisation du balanced scorecard, l'hypothèse IIb a permis de montrer que la complexité a également un impact sur la façon d'utiliser le balanced scorecard. À travers cette dernière hypothèse, il s'agissait d'examiner le niveau d'utilisation du balanced scorecard ; qu'en est-il au niveau du contenu de l'outil ? Est-ce que la complexité a également un impact sur le choix du contenu de l'outil ? Ces questions seront développées en détail dans la section à venir et s'intéresseront également aux impacts des niveaux de complexité en distinguant entre complexité interne et/ou externe.
Cependant, avant de s'intéresser au détail du contenu des balanced scorecard des entreprises sondées, examinons les opinions des répondants, qu'ils utilisent ou non l'outil. Ce dernier développement sera l'occasion d'expliquer les raisons pour lesquelles l'outil n'est pas déployé dans un plus grand nombre d'entreprises et d'examiner les différences constatées entre cette étude et d'autres études similaires menées dans d'autres contextes.

3. Les opinions : le balanced scorecard, pourquoi ? comment ?

Ce dernier développement de cette section analysera diverses questions se rapportant à l'utilisation du balanced scorecard : pour quelles raisons les entreprises ont-elles choisi le balanced scorecard, et, à l'inverse, pourquoi ne l'ont-elles pas mis en œuvre ? Pourquoi l'outil a-t-il été abandonné dans certains cas ? Quelles sont les opinions au sujet de l'outil selon les utilisateurs ?

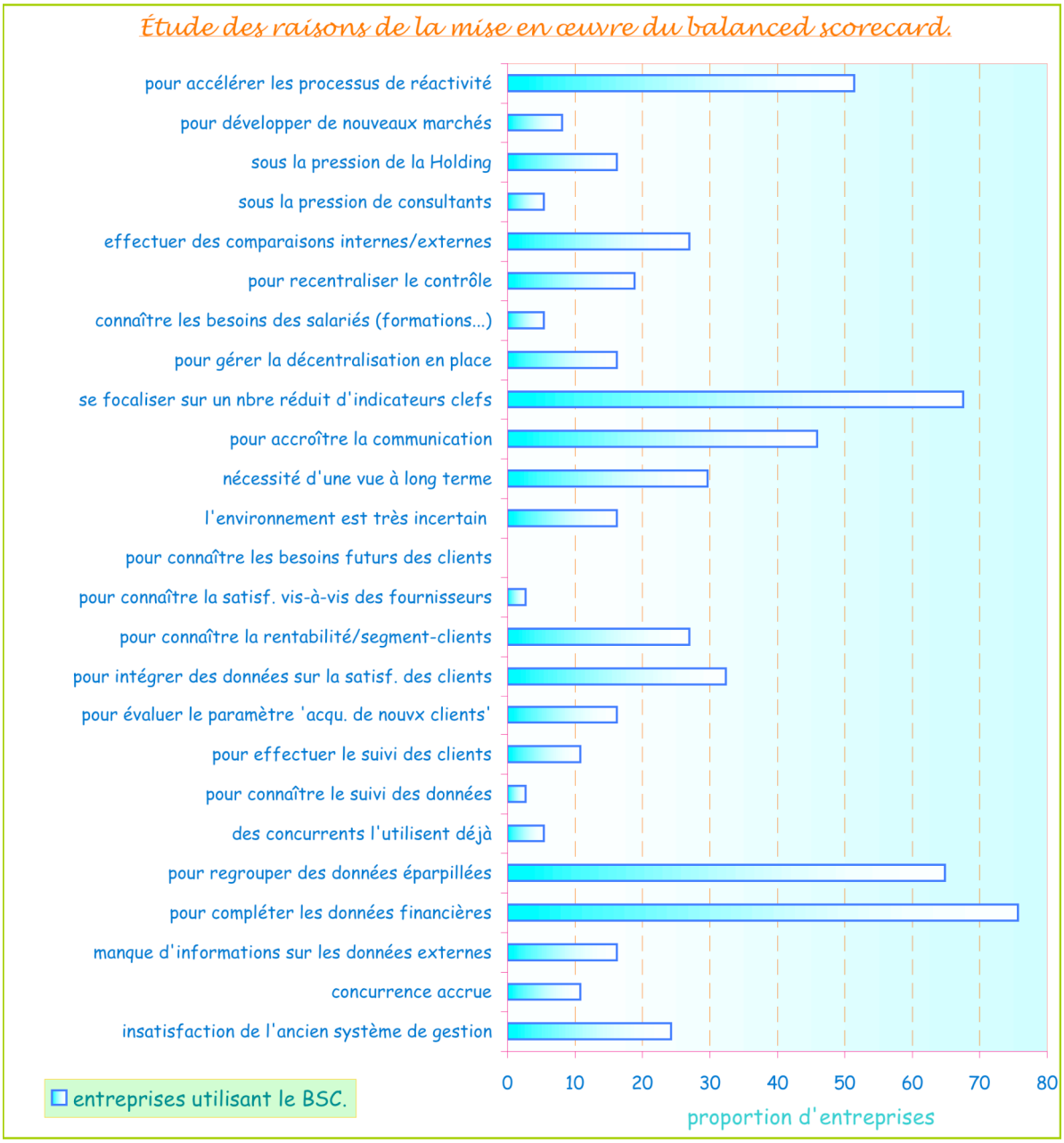
On analysera ainsi dans un premier temps les raisons du choix du balanced scorecard par les entreprises sondées, puis, sa perception par les répondants après plusieurs mois d'utilisation. Enfin, seront abordées les raisons pour lesquelles certaines entreprises ont abandonné leur expérience du balanced scorecard et les raisons permettant d'expliquer sa non – mise en œuvre dans la grande majorité des entreprises sondées.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

3.1. les raisons du choix du balanced scorecard.

Les résultats collectés sont rappelés dans ce graphique qui permet de mieux visualiser les résultats chiffrés.



Les résultats obtenus reflètent les critiques traditionnelles envers le « tout financier » : accélérer la réactivité et avoir une vue à long terme signifient s'affranchir des données exclusivement financières et s'intéresser à d'autres indicateurs tels que ceux proposés dans le balanced scorecard. Cela rappelle les critiques et remarques réalisées par Kaplan et Norton, afin de justifier l'introduction de leur outil de gestion.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

Le critère 'intégration de données sur la satisfaction des clients' rejoint le taux élevé d'utilisation de la perspective « clients » à la question n°56.

Il semble étonnant[84] que l'incertitude environnementale n'ait pas été un critère décisif dans l'adoption du balanced scorecard (seulement 16,2 % des répondants l'indiquent), aucun n'a mis en œuvre l'outil pour connaître les besoins futurs des clients (ce n'est pas non plus le but prioritaire du balanced scorecard), et des données impliquant un mimétisme (« des concurrents l'utilisent déjà ») n'ont pas été officiellement choisies. En effet, plusieurs répondants ont parfois indiqué, dans un courriel d'accompagnement, que cette donnée avait tout de même joué un rôle dans l'adoption de l'outil, mais préféraient ne pas le mentionner par écrit dans le questionnaire.
Des raisons telles que l'accroissement de la concurrence ou le manque d'informations sur les données externes à l'entreprise n'ont pas non plus été privilégiées par les répondants, bien que présentées dans la partie théorique comme pouvant entrer dans l'explication de la mise en œuvre du balanced scorecard.

On notera également que certaines réponses des entreprises rejoignent celles obtenues dans d'autres contextes. Ainsi, Anand *et al.* (2005) avaient indiqué que l'élargissement des mesures de performance constituait l'une des motivations principales pour le choix du balanced scorecard dans leur contexte indien, ce que l'on retrouve à travers la proposition '*afin de compléter les données comptables et financières par des données plus qualitatives*' choisie par plus des trois quarts des répondants. On remarque également cet élément chez Speckbacher *et al.* (2003). Chez ce dernier, l'item relatif aux clients ('*améliorer la focalisation sur les clients*') est l'un des moins choisis par les répondants ; cela se retrouve en partie dans nos résultats, notamment au niveau de la volonté de satisfaire les besoins des clients, où aucune entreprise n'a choisi cette proposition.
Ce dernier constat montre que le balanced scorecard n'est pas retenu pour permettre aux entreprises de mieux prendre en considération les besoins des clients. Si cet élément fait néanmoins partie intégrante de l'outil à travers la perspective 'clients', on remarque que les entreprises souhaitent majoritairement améliorer leur stratégie et leur réactivité face aux concurrents. Ainsi, avec le balanced scorecard, elles espèrent pouvoir clarifier leur stratégie et disposer des meilleurs indicateurs afin de maintenir leur position concurrentielle. Elles souhaitent disposer d'un outil facilitant l'identification et la gestion des facteurs clefs pour leur succès à partir de la masse d'informations en provenance de leur environnement.

On voit que les entreprises attendent beaucoup de l'outil balanced scorecard lors de la décision de sa mise en œuvre. Mais une fois en service, comment interpréter le fait que l'outil ne soit pas perçu comme très important par une majorité de répondants ?

3.2. comment l'outil est évalué ?

Les résultats obtenus à la question n°84 montrent qu'une partie conséquente des répondants jugent que cet outil est important (cela se remarque en particulier chez

[84] En effet, l'étude de la littérature théorique semblait indiquer que cet élément était déterminant dans la mise en œuvre du balanced scorecard, idée reprise dans les hypothèses de recherche.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

les nouveaux utilisateurs), et une petite moitié (près de 49 %) estime que le balanced scorecard équivaut globalement aux autres outils de gestion, tout en ayant tout de même sa place dans l'entreprise si l'on interprète les propositions.
Ces résultats diffèrent de ceux obtenus par Speckbacher *et al.* (2003). En effet, ces derniers obtenaient certes une majorité de répondants évaluant l'outil comme étant d'une grande importance (46 % des répondants), mais leur étude comportait 22 % de répondants indiquant que l'outil était très important pour leur entreprise, ces derniers ayant un balanced scorecard élaboré, puisque identifié de « type 3 » par ces auteurs.
Dans leur étude, Speckbacher *et al.* font la remarque suivante à ce sujet : des entreprises utilisant un balanced scorecard plus élaboré attribuent à leur outil de gestion une importance significativement supérieure aux autres utilisateurs. L'examen du lien entre le niveau d'utilisation du balanced scorecard (suivant les critères retenus pour l'hypothèse II) et le niveau de satisfaction de ces utilisateurs a été mené à titre indicatif. Le test de corrélations effectué entre ces deux paramètres indique un lien significatif (à cinq pour cent) entre l'évolution des niveaux d'utilisation du balanced scorecard et de satisfaction envers ce dernier ($p = 0,022$ pour le test de corrélations de Spearman).
C'est donc logiquement que l'on observe que plus les entreprises utilisent le balanced scorecard, plus leur niveau de satisfaction est élevé. On en conclut que les entreprises qui n'ont testé l'outil que partiellement ne peuvent apprécier pleinement le balanced scorecard, ce qui explique leur moindre niveau de satisfaction pour l'outil. Cela vient conforter le choix effectué pour tester certaines hypothèses où seules les entreprises utilisant pleinement le balanced scorecard ont été sélectionnées. Ce choix se révèlera particulièrement judicieux afin d'analyser le contenu des balanced scorecard des entreprises sondées en fonction du paramètre complexité dans la prochaine série d'hypothèses. En effet, des entreprises n'utilisant que partiellement le balanced scorecard n'auront pas réalisé les nécessaires adaptations de son contenu au contexte dans lequel elles évoluent et leur prise en compte viendrait biaiser les résultats des tests.

Ainsi, une relecture des résultats obtenus suite à la mise en œuvre du balanced scorecard dans les entreprises peut s'avérer nécessaire. En effet, une entreprise qui n'utilise qu'en partie le balanced scorecard ne peut s'attendre à obtenir les résultats pour lesquels l'outil avait été retenu et cela vient nuancer certains éléments de réponse. Cela explique également quelques-unes des raisons qui ont conduit plusieurs entreprises à abandonner leur outil après une utilisation durant quelques mois seulement.

3.3. analyse des raisons de l'abandon du balanced scorecard.

Dans notre échantillon, une dizaine d'entreprises ont déclaré avoir abandonné définitivement l'utilisation du balanced scorecard.
Si l'on retrouve également l'idée de l'abandon de l'outil dans le contexte germanique de Speckbacher *et al.*, les réponses obtenues permettent une meilleure interprétation des raisons de cet abandon. En effet, on constate que dans la plupart des réponses, le balanced scorecard a été abandonné en raison d'un manque d'implication des

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

opérationnels ou même de la direction. Or, lors de la mise en œuvre du balanced scorecard, Kaplan et Norton recommandent une implication de l'ensemble des membres de l'entreprise, afin de disposer d'un outil parfaitement adapté et performant. Cela doit se vérifier également en continu lors de son utilisation. On notera qu'une étude toute récente vient confirmer ce fait : en effet, Tayler (2010) a montré que des responsables impliqués dans la sélection des initiatives stratégiques du balanced scorecard perçoivent davantage ces initiatives comme étant un succès, à la différence des responsables moins impliqués dans ce processus. Ainsi, un responsable qui ne s'implique pas suffisamment dans le processus de mise en œuvre du balanced scorecard ne peut apprécier pleinement les bénéfices potentiels de l'outil, ce qui conduit à son abandon faute d'intérêt aux niveaux hiérarchiques élevés.

La plupart des propositions choisies par les répondants reflètent une mauvaise utilisation de l'outil ou un manque de confiance à l'égard du balanced scorecard qui est à l'origine de son abandon. Cela s'explique également par la forte proportion de répondants ayant choisi la proposition '*une méconnaissance de l'outil*'. En effet, en ne maîtrisant pas les bases du balanced scorecard, ou en n'ayant pas communiqué à l'ensemble des cadres le fonctionnement de l'outil, les entreprises ne peuvent tirer pleinement partie de celui-ci, ce qui conduit à son abandon. Le fait que les entreprises françaises utilisent généralement l'outil français (le Tableau de Bord) n'est sans doute pas étranger au choix des propositions n) ou m) : elles privilégient le court terme comme avec l'outil français au lieu d'évoluer vers la prise en compte des indicateurs à plus long terme, et elles ne souhaitent pas mettre en œuvre un système d'informations plus développé, leur tableau de bord étant suffisant à leurs yeux.
On notera tout de même que le critère 'durée de mise en œuvre' a également été l'un des plus cités par les répondants pouvant expliquer l'abandon de l'outil.

Deux remarques sont encore formulables à ce niveau : il semble surprenant que la proposition *d)* ait été fréquemment citée par les répondants : en effet, le lien des résultats du balanced scorecard avec les évaluations des employés n'est traditionnellement pas utile dans le contexte français si l'on s'en tient aux arguments de Bourguignon *et al.* (2004). Par ailleurs, contrairement aux résultats de Anand *et al.* (2005), le manque d'implication des opérationnels (proposition *c*) est la proposition la plus citée par les répondants (87,5 %) alors que leur étude fait état de 12,5 % de répondants ayant choisi cette proposition. Ces résultats permettent de caractériser une difficulté de mise en œuvre du balanced scorecard qui est propre à notre échantillon de convenance qu'il faudrait peut-être élargir à l'ensemble du contexte français.
On notera que Kaplan (2010) souligne le fait que les entreprises ayant connu un échec avec leur balanced scorecard ont introduit l'outil avec l'accord mais sans la nécessaire supervision et le plein engagement des responsables de division ; dans la plupart des cas, le but de l'introduction du balanced scorecard n'était pas de disposer de la meilleure stratégie possible, mais se rapprochait plutôt de raisons tactiques variées comme le besoin de renforcer un système de gestion de la qualité, ou le renouvellement du système de récompenses ou encore afin de faire évoluer le système de *reporting* pour permettre aux responsables un meilleur accès à l'information au sujet de leurs actions. Comme le fait remarquer Kaplan, si ces finalités sont certes honorables, elles ne permettent pas à elles seules de transformer et d'harmoniser les buts d'une entreprise afin de disposer de la meilleure stratégie

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

possible, ce qui représente le principal apport lors d'une mise en œuvre du balanced scorecard.

Si le manque d'implication des opérationnels constitue la principale raison de l'échec du balanced scorecard dans les entreprises sondées, ce qui rejoint ce que Kaplan constate également depuis qu'il a inventé l'outil avec Norton, c'est la durée évaluée pour le mettre en œuvre qui représente le critère principal de non – mise en œuvre dans les entreprises sondées.

3.4. pourquoi le balanced scorecard n'est pas mis en œuvre ? Analyse des résultats.

À travers les critères soulignés par les répondants connaissant le balanced scorecard, on constate que l'on retrouve les mêmes problèmes que ceux remarqués par Speckbacher *et al.* (2003). En effet, son étude souligne le fait que d'autres outils équivalents sont actuellement en service et justifient la non – utilisation du balanced scorecard : c'est le motif principal dans son étude et la quatrième raison dans la présente étude. Les entreprises sondées se satisfont donc de leurs outils actuellement en service, y compris pour leur Tableau de bord français (cela se vérifie à travers la proposition *la priorité donnée à la résolution des problèmes organisationnels dépendants du court terme*). On remarque également la notion du coût de mise en œuvre : Speckbacher *et al.* généralisent cette notion sous l'appellation *effort nécessaire*, englobant l'ensemble des difficultés à surmonter pour mettre en œuvre l'outil, tandis que dans notre étude, on insiste plutôt sur deux des aspects de l'effort : le coût et le temps passé pour le mettre en œuvre qui ont été particulièrement mentionnés par les répondants.
Si le critère *manque d'implication des opérationnels* a contribué de manière significative à l'abandon de l'outil dans les entreprises sondées, le critère *non – implication de la direction* figure en deuxième position parmi les réponses les plus choisies par les répondants pour expliquer la non – utilisation du balanced scorecard.
On constate également que la *difficulté d'évaluer l'importance relative des mesures* figure également parmi les raisons les plus mentionnées : ce problème est également souligné par Anand *et al.* (2005) comme étant l'un des plus fréquemment rencontrés lors de la mise en œuvre du balanced scorecard.

D'une manière générale, et comme l'ont indiqué séparément plusieurs répondants, l'échec ou la non – mise en œuvre du balanced scorecard ont souvent comme origine un manque d'implication de plusieurs membres de l'entreprise, et notamment de la direction. Si la mise en œuvre nécessite des efforts (pécuniaires et en durée), il est cependant nécessaire que les entreprises, lorsqu'elles s'engagent dans le processus d'introduction d'un outil tel que le balanced scorecard communiquent suffisamment, et s'informent de manière adéquate sur la façon de l'utiliser. Les résultats à ces deux questions montrent également qu'un certain nombre d'entreprises se satisfont de leur outil de gestion qui représente « l'outil idéal » à leurs yeux, et qu'elles restent attachées à la focalisation sur le court terme, l'un des principaux reproches formulés à l'encontre des systèmes traditionnels de contrôle de gestion. On découvre ainsi les principaux motifs expliquant pourquoi l'outil balanced scorecard n'est pas appliqué ou est abandonné, certes dans notre échantillon, mais également dans d'autres contextes, puisque plusieurs réponses se

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

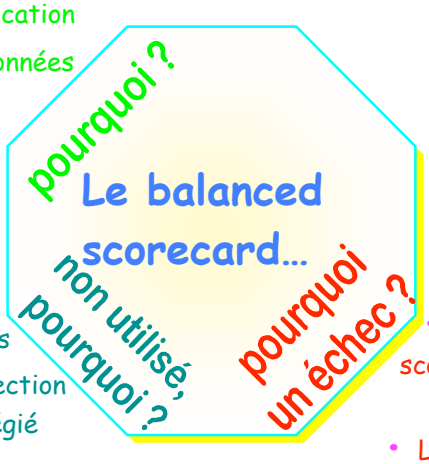
révèlent similaires à celles retrouvées dans des études menées dans des contextes très différents. Le contexte français ne présente donc pas de particularités si marquées en raison de l'existence d'un outil traditionnel comme cela est fréquemment mentionné.

Ces développements ont ainsi permis de visualiser les raisons pour lesquelles le balanced scorecard est choisi par les entreprises, les raisons de son abandon, ainsi que les raisons permettant d'expliquer sa non – mise en œuvre. Si 29,7 % des entreprises exploitant actuellement le balanced scorecard l'ont mis en œuvre afin d'avoir une vue sur le long terme, on a pu constater que les entreprises qui l'abandonnent ou ne le mettent pas en œuvre n'ont pas pour priorité une vue à long terme, puisque plus de 70 % des répondants l'ayant abandonné et près de 70 % des répondants ne l'ayant pas mis en œuvre notent qu'ils privilégient le court terme. Cela pourrait signifier que les entreprises ayant choisi de faire évoluer leur système de gestion, en introduisant des indicateurs d'évaluation à plus long terme, sont celles qui font le choix du balanced scorecard et sont confrontées à des situations plus complexes. On pourrait également supposer que ces entreprises adaptent davantage leur outil à leur contexte propre. Dans la troisième section, on examinera en détail la façon dont est utilisé le balanced scorecard. On indiquera son utilisation par les entreprises en fonction du niveau de complexité : en effet, si les entreprises confrontées aux situations de complexités les plus importantes sont celles qui utilisent le plus le balanced scorecard, qu'en est-il des entreprises l'utilisant et confrontées à de faibles niveaux de complexité ? Quel est l'impact réel de la complexité sur le nombre de perspectives utilisées ?

Avant d'examiner les réponses à ces questions, le schéma proposé ci-dessous permet de récapituler les enseignements du développement 3 consacré aux opinions des répondants au sujet du balanced scorecard. On y trouve les raisons des échecs du balanced scorecard dans les entreprises, les raisons de sa non – mise en œuvre, ou encore les attentes des utilisateurs.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr



- Pour accélérer les processus de réactivité
- Pour se focaliser sur un nombre réduit d'indicateurs clefs
- Pour accroître la communication
- Pour regrouper des données éparpillées
- Pour compléter les données financières

- Le développement du balanced scorecard nécessite trop de temps
- Une non – implication de la direction
- Le court terme est privilégié
- Le système de gestion actuel est satisfaisant
- Sa mise en œuvre serait trop coûteuse
- Il est difficile d'évaluer l'importance des mesures

- Le manque d'implication des opérationnels
- Le manque de lien entre le balanced scorecard et les évaluations des employés
- Sa méconnaissance
- La nécessité d'un système d'informations très développé
- Le court terme est privilégié
- Une non – implication de la direction
- Son développement nécessite trop de temps

Les entreprises et le balanced scorecard : pourquoi ?

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Section 3 : étude du contenu du balanced scorecard en fonction de la complexité.

Cette troisième section examine l'impact de la complexité sur l'utilisation du balanced scorecard. Si les hypothèses II ont déjà étudié les liens entre la complexité et l'utilisation du balanced scorecard au niveau de l'ensemble de l'échantillon, il s'agit ici de présenter l'impact de la complexité sur la façon dont les entreprises utilisent le balanced scorecard.

Cette section se composera de quatre paragraphes renvoyant aux quatre situations de complexités identifiées par Løwendahl et Revang (1998, 2004). Ainsi, le premier paragraphe s'intéressera aux situations de faibles complexités, afin de vérifier si les balanced scorecard des entreprises sondées répondant à ce critère sont bien de type 'standard'. Puis, dans un deuxième temps, on examinera les adaptations des balanced scorecard dans les situations de forte complexité externe et de faible complexité au niveau interne. Seront examinées ensuite, dans un troisième et un quatrième paragraphe les situations de forte complexité interne exclusive, et les situations de double complexité.
Ainsi, à l'issue de cette section, on disposera d'éléments permettant d'expliquer certaines adaptations de l'outil en fonction des situations de complexité rencontrées par les entreprises sondées.

§1. Examen du balanced scorecard des entreprises confrontées à une faible complexité.

Le but de la première hypothèse III est de vérifier s'il existe un lien entre l'utilisation d'un balanced scorecard « standard » et les faibles complexités. En effet, selon les éléments fournis par Løwendahl et Revang, dans un contexte peu complexe, il n'est pas nécessaire de disposer d'un outil de gestion plus performant. L'hypothèse II que l'on a examinée dans la précédente section indique l'existence d'un lien entre la complexité et l'utilisation du balanced scorecard : plus la complexité est élevée, plus le balanced scorecard est utilisé. Par ailleurs, dans cette dernière hypothèse a été intégrée l'idée de perspectives additionnelles comme représentant un stade de développement et d'utilisation avancés du balanced scorecard.
À travers cette hypothèse III, on cherche à prouver que dans des situations peu complexes, outre le fait qu'il soit moins utilisé comme démontré à l'hypothèse II, le balanced scorecard ne comporte pas d'adaptations, c'est-à-dire moins de perspectives additionnelles : il s'agit d'un balanced scorecard de type ❶.

Dans ce premier paragraphe, deux affirmations théoriques vont être testées : d'une part on va vérifier s'il existe un lien entre le contenu du balanced scorecard et la complexité, et d'autre part, on va également vérifier qu'il existe bien un lien entre le nombre de perspectives utilisées dans le balanced scorecard et le niveau de complexité rencontré par les entreprises. Ce second test servira de base, afin d'expérimenter ensuite, dans les paragraphes à venir les éventuels liens entre les

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

différentes situations de complexité et les types de balanced scorecard utilisés en terme de perspectives déployées.
On remarquera que le terme « standard » désigne les entreprises n'ayant pas réalisé un ajout de perspectives supplémentaires par rapport aux quatre perspectives de base proposées par Kaplan et Norton.

Le test du contenu des balanced scorecard des entreprises en fonction de la présence ou de l'absence de complexité a été mené sur des entreprises disposant d'un balanced scorecard pleinement en fonction. En effet, un balanced scorecard dont seules les premières étapes ont été développées ou dont la mise en œuvre n'est qu'au stade de projet ne peut être considéré comme satisfaisant pour mener une étude portant sur les rubriques utilisées. Il est impossible de savoir si le balanced scorecard en cours de développement contient déjà tous ses indicateurs ou si ces derniers seront encore complétés ultérieurement par d'autres perspectives.
Comme l'ont également fait Speckbacher *et al.* (2003) dans leur étude, la sélection d'un échantillon d'entreprises utilisant pleinement le balanced scorecard dans au moins un département ou service réduit certes l'information disponible, mais permet de disposer d'entreprises ayant des balanced scorecard pleinement opérationnels constitués des perspectives utiles pour leur système de gestion.

Le tableau proposé ci-dessous récapitule les réponses obtenues pour les 26 entreprises utilisant pleinement le balanced scorecard et ayant donné des réponses valides au niveau de la question n°56 (relative aux perspectives utilisées par les entreprises).

Test de l'hypothèse III.1a		balanced scorecard		Σ
		standard	modifié	
Pas de complexité	Effectifs	2	6	8
	Pourcentages en ligne	25 %	75 %	100 %
	Pourcentages en colonne	100 %	25 %	**30,77 %**
Complexité élevée	Effectifs	**0**	18	18
	Pourcentages en ligne	0 %	100 %	100 %
	Pourcentages en colonne	0 %	75 %	**69,23 %**
Σ	Effectifs	2	24	26
	Pourcentages en ligne	7,7 %	92,3 %	100 %

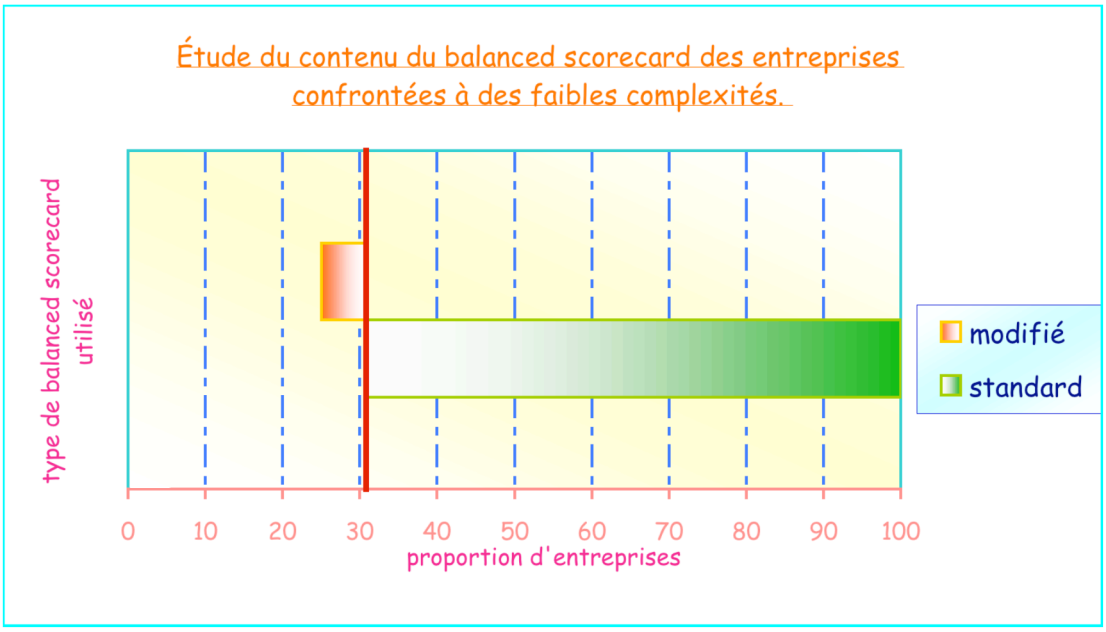
Les données présentées dans ce tableau montrent que sur 26 entreprises ayant fourni des données exploitables et utilisant pleinement le balanced scorecard dans au moins un service ou département, seules deux ont adopté un balanced scorecard

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

'standard', c'est-à-dire se limitant aux perspectives préconisées par Kaplan et Norton. Les 24 autres entreprises exploitent un balanced scorecard constitué de perspectives additionnelles venant s'ajouter aux perspectives classiques.
Par ailleurs, huit entreprises (30,77 %) sont confrontées à un contexte de faible complexité, tandis que dix-huit entreprises (69,23 %) font face à une situation de forte complexité (interne et/ou externe).

Le graphique proposé ci-dessous, centré sur la proportion d'entreprises confrontées à de faibles niveaux de complexité (30,77 %), illustre les résultats obtenus.



Aucune entreprise confrontée à une forte complexité ne dispose d'un balanced scorecard standard pleinement fonctionnel. En revanche, 75 % des entreprises ayant ajouté des perspectives additionnelles à leur balanced scorecard sont confrontées à de la complexité élevée, tandis que les entreprises confrontées à de la complexité élevée représentent 69,23 % des entreprises prises en compte ici.
Les résultats du test statistique sont les suivants : $\chi^2_{corrigé} = 1{,}990$, $p = 0{,}086$.
Ce test statistique montre qu'il existe des différences significatives entre les balanced scorecard utilisés en situation complexe et ceux employés en situation non – complexe. On déduit donc de ces résultats que les entreprises appartenant aux catégories II, III ou IV de Løwendahl et Revang utilisent un balanced scorecard modifié. Les entreprises disposant d'un balanced scorecard 'standard' appartiennent à la catégorie I de Løwendahl et Revang.

On constate néanmoins que huit entreprises disposent d'un balanced scorecard tout en n'étant pas confrontées à des situations de forte complexité, et que parmi celles-ci, six entreprises emploient un balanced scorecard adapté. Une autre explication est à trouver afin d'interpréter l'utilisation du balanced scorecard dans ce

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

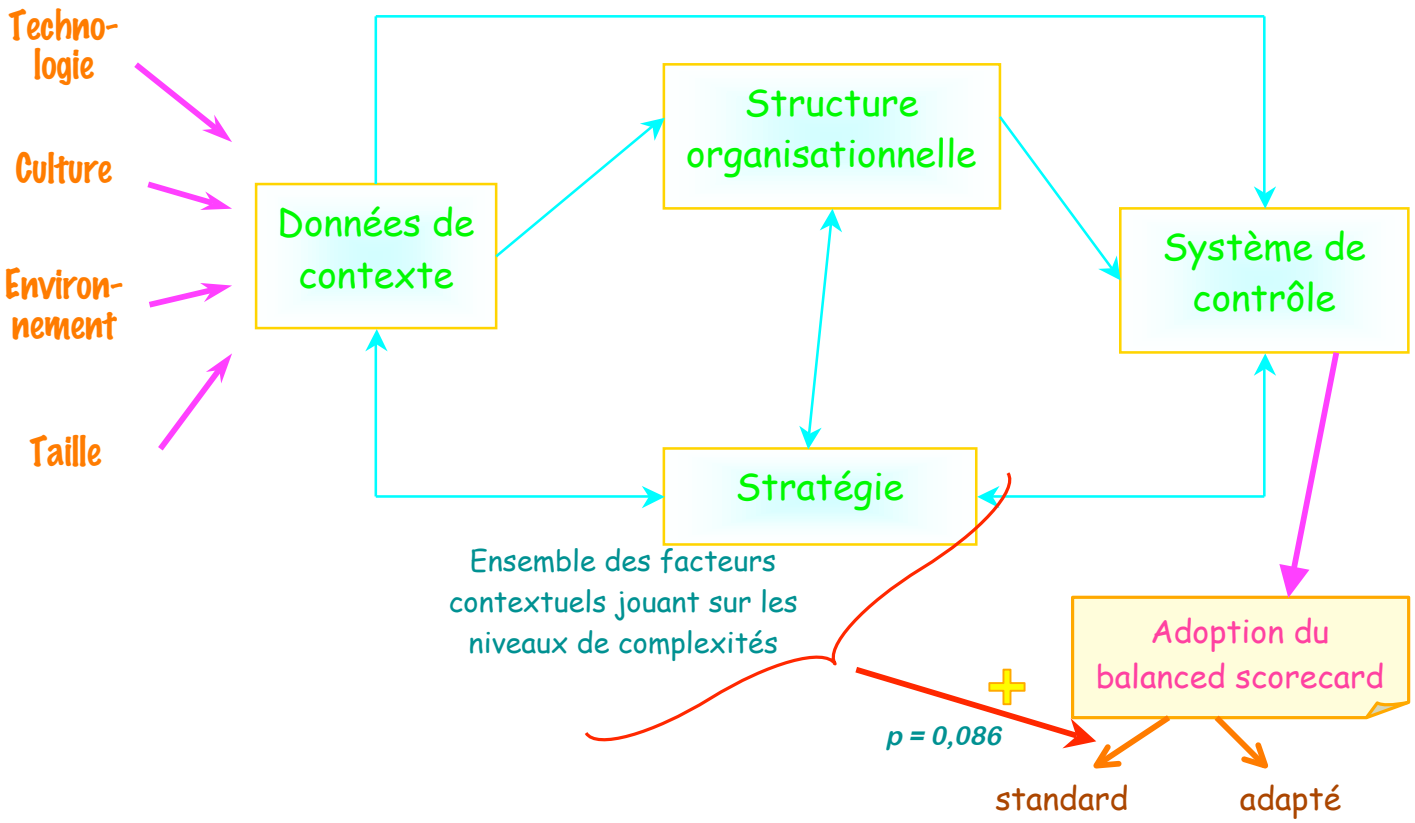
contexte : s'agit-il d'un simple phénomène de mimétisme[85], les entreprises mettant en œuvre le balanced scorecard parce que l'outil est à la mode ou que des concurrents l'ont déjà mis en œuvre ? La question avait été évoquée au moment de l'étude des raisons pour lesquelles les entreprises ont choisi le balanced scorecard et faisait apparaître que seuls 5,4 % des répondants avaient choisi le balanced scorecard pour ce critère. À partir des données disponibles, on en conclut que le facteur complexité ne permet pas d'expliquer la raison pour laquelle ces entreprises ont mis en œuvre un balanced scorecard. D'autres explications seraient à chercher parmi des facteurs contextuels propres à ces entreprises.

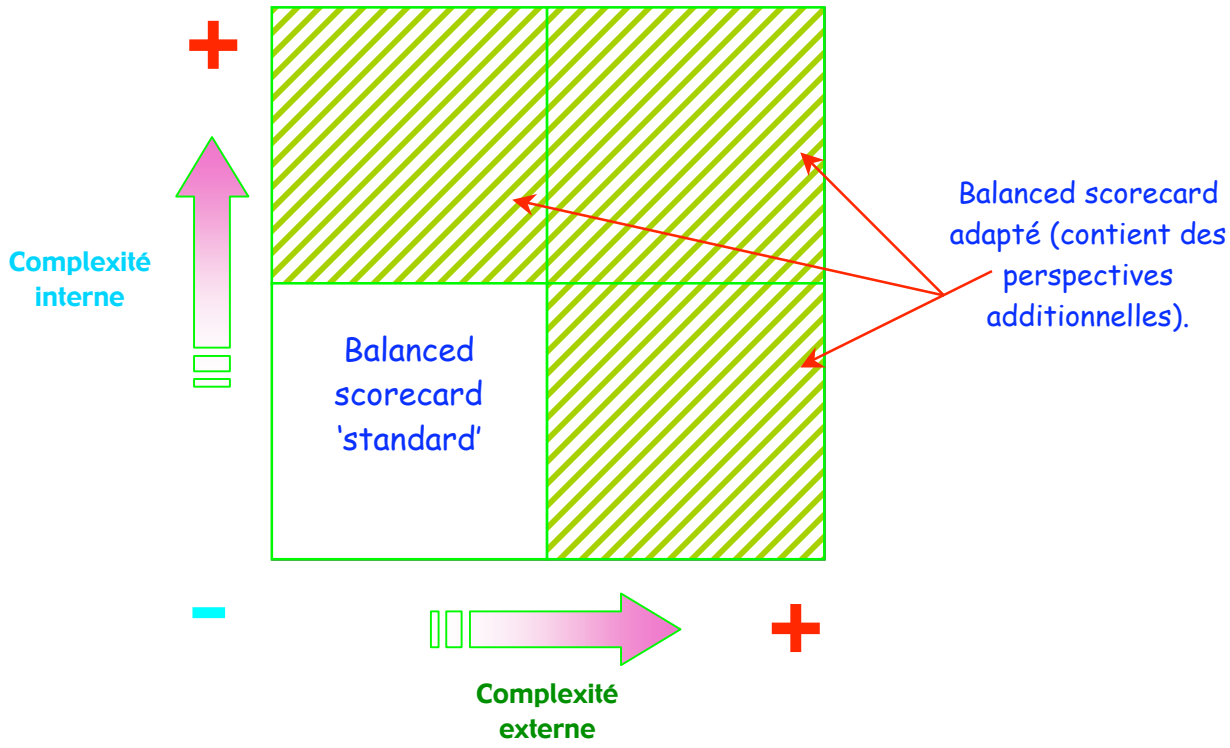
À partir des liens statistiques démontrés, notre schéma de base peut maintenant être complété :

[85] C'est à ce niveau que l'argument de l'isomorphisme institutionnel aurait pu justifier l'introduction de logiques néo-institutionnelles pour expliquer l'adoption du balanced scorecard : en effet, on aurait pu imaginer que les entreprises copient des systèmes de contrôle de gestion adoptés par certains concurrents afin de rester au moins aussi performantes que les autres entreprises du secteur et s'assurer une certaine légitimité de la part de leurs partenaires.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr





→ *il existe un lien entre le contenu du balanced scorecard et la complexité ; une entreprise qui doit faire face à une forte complexité adapte son balanced scorecard à ses besoins. L'hypothèse III.1a est validée.*

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

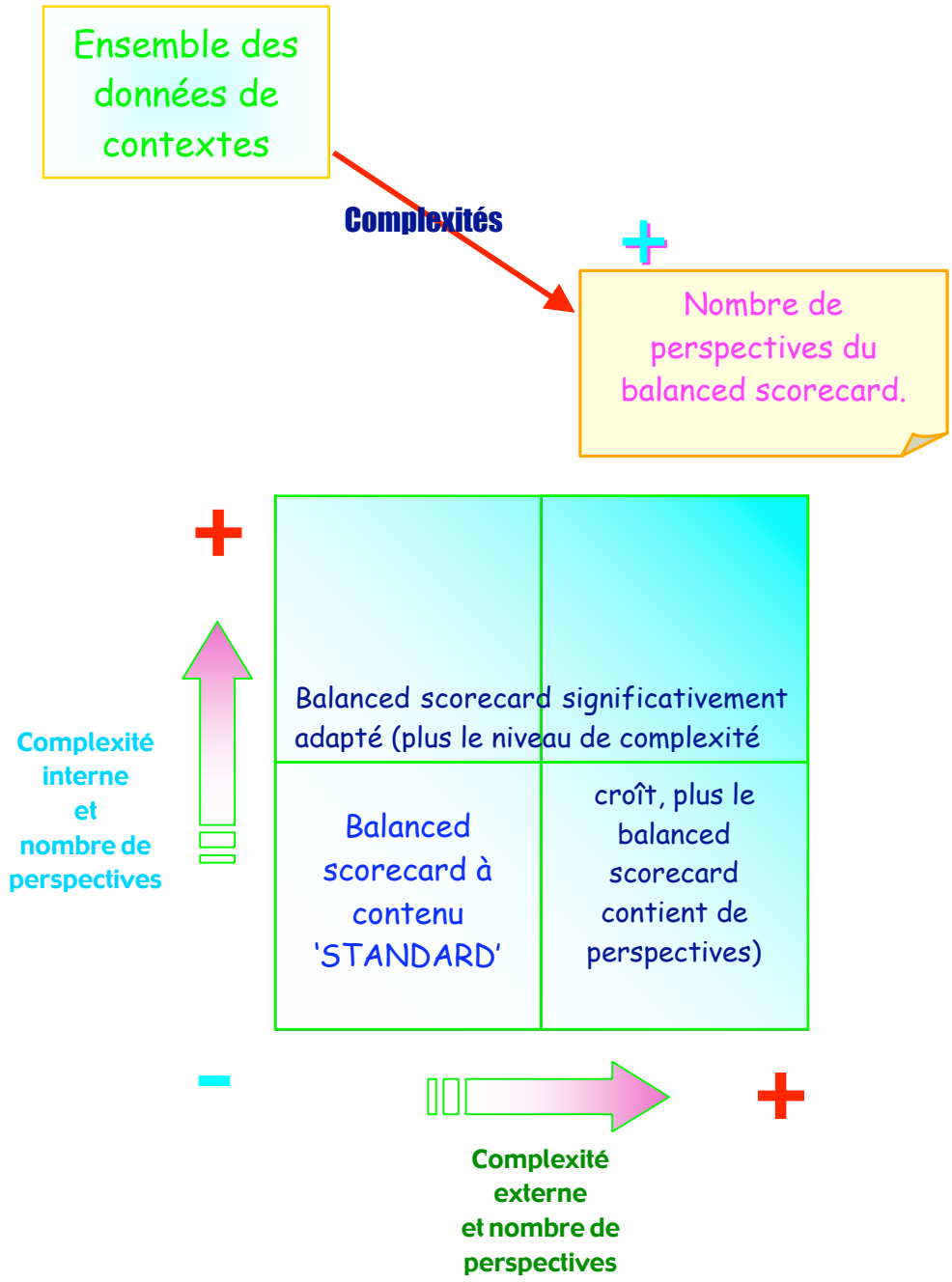
Un autre test a également été mené au niveau de cette première hypothèse III : il s'agit de voir s'il existe un lien entre le niveau de complexité auquel sont confrontées les entreprises et le nombre de perspectives ajoutées par rapport aux perspectives standards de Kaplan et Norton.
Afin de mener ce test, comme précédemment, seules les entreprises utilisant pleinement le balanced scorecard ont été sélectionnées, soit vingt-six entreprises. En effet, suite à l'analyse de la littérature et aux articles proposant une certaine gradation dans l'adaptation du balanced scorecard aux contextes propres, il est tout de suite apparu souhaitable de ne pas sélectionner les entreprises venant de mettre en œuvre le balanced scorecard ou ne l'utilisant qu'en partie. Il était fort probable qu'elles n'emploient que certaines perspectives, ou du moins seulement des perspectives parmi les quatre préconisées par Kaplan et Norton. Cependant, étant donné que l'une des entreprises n'a pas fourni de réponse exploitable au sujet des perspectives additionnelles (son balanced scorecard n'était pas standard, mais le nombre exact de perspectives n'a pu être déterminé à partir des données recueillies), seules 25 entreprises ont été retenues pour réaliser ce test. Les scores de complexité ont été obtenus à partir des questions permettant d'évaluer les niveaux de complexités (trois classes distinctes : pas de complexité, complexité interne ou externe, double complexité), et les nombres de perspectives ajoutées dans les balanced scorecard.
Examinons les résultats obtenus avec le coefficient *Rho* de Spearman pour des niveaux de complexité globale, c'est-à-dire ne distinguant pas entre complexité interne et externe.

Corrélation de Spearman		Nombre de perspectives ajoutées
Niveaux de complexité	Coefficient de corrélation	0,355
	Sig. (bilatérale)	0,082
	N	25

Ce premier test nous montre que le nombre de perspectives croît avec le niveau de complexité. Ainsi, plus une entreprise est confrontée à un niveau élevé de complexité, plus elle aura tendance à accroître le nombre de rubriques dans son balanced scorecard.
On en déduit les éléments suivants récapitulés sur ce schéma :

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr



→ ***plus le niveau de complexité croît, plus le balanced scorecard contient de perspectives. L'hypothèse III.1b est validée.***

Si ce résultat vaut pour la complexité au niveau global, existe-t-il des dissemblances entre les différents types de complexité ? La réalisation de ce même test en distinguant entre niveaux de complexité interne ou niveau de complexité externe permet de détailler ce résultat comme exposé ci-dessous :

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Corrélations de Spearman		Nombre de perspectives ajoutées
Niveaux de complexité externe	Coefficient de corrélation	0,003
	Sig. (bilatérale)	0,989
	N	25
Niveaux de complexité interne	Coefficient de corrélation	0,352
	Sig. (bilatérale)	0,085
	N	25

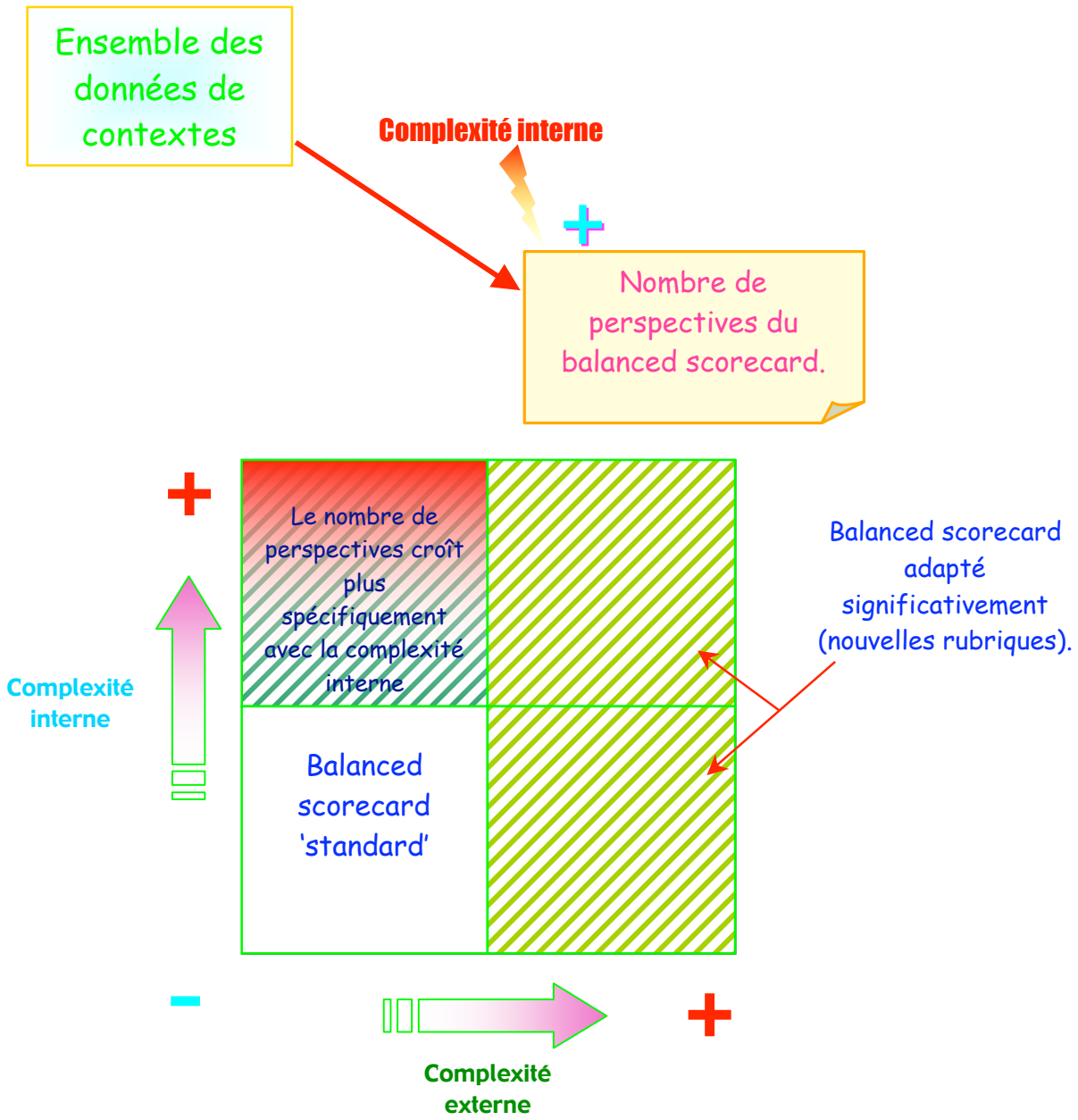
Ce tableau permet d'indiquer les liens existant entre les niveaux de complexité interne ou externe et le nombre de perspectives ajoutées dans les balanced scorecard des répondants utilisant un outil pleinement fonctionnel. On observe que le nombre de perspectives croît avec les niveaux de complexité interne (p = 0,085), tandis qu'il n'existe pas de lien entre le niveau de complexité externe et le nombre de perspectives additionnelles introduites dans les balanced scorecard des entreprises.

Ainsi, à l'issu de ces tests, on en déduit que la complexité a bien un impact sur l'utilisation du balanced scorecard par les entreprises sondées. On sait également que plus le niveau de complexité croît, plus le balanced scorecard contient de perspectives additionnelles. Cette dernière affirmation est particulièrement vérifiée pour les entreprises confrontées à des niveaux élevés de complexité interne. Cette différence peut s'expliquer par les nombreux outils utilisés en parallèle du balanced scorecard afin de gérer efficacement la complexité environnementale.

À partir des résultats obtenus, le schéma de base peut de nouveau être précisé de la manière suivante, afin de visualiser les impacts des niveaux de complexités sur le balanced scorecard :

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr



Le but de ce premier paragraphe était de vérifier s'il existe un lien entre le niveau de complexité et la façon dont est utilisé le balanced scorecard. À ce stade, la complexité prise au niveau global a d'abord été envisagée, ce qui a permis de constater l'existence d'un lien significatif entre le contenu du balanced scorecard des entreprises et la complexité. Comme pressenti de manière conceptuelle, les entreprises faisant face à des niveaux élevés de complexité utilisent toutes des perspectives additionnelles.
Si une situation de faible complexité ne nécessite pas d'adapter le balanced scorecard en y ajoutant des perspectives additionnelles, les résultats obtenus montrent que le niveau de complexité a un impact sur le nombre de perspectives ajoutées, et plus particulièrement la complexité interne.

Ainsi, les entreprises confrontées à de la forte complexité interne et de faibles niveaux de complexité externe introduiront davantage de perspectives autres que celles initialement imaginées par Kaplan et Norton dans leur outil de base.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

À travers les trois prochains développements, la déclinaison des différentes configurations de complexité en fonction des adaptations du balanced scorecard constatées sera envisagée, afin d'identifier si ces situations sont à l'origine de ces adaptations. On examinera dans un premier temps le cas où les entreprises sont confrontées à des niveaux élevés de complexité externe et des niveaux faibles de complexité interne.

§2. Le balanced scorecard des entreprises appartenant à la catégorie II de la matrice de Løwendahl et Revang.

Dans le contexte de complexité externe exclusive, le développement conceptuel envisageait l'utilisation par les entreprises d'un balanced scorecard se rapprochant du type ❷, c'est-à-dire plutôt composé d'une perspective environnementale, ou fournisseurs, ou dans lequel les axes *processus internes d'affaires* ou *clients* sont des axes importants selon les répondants.

Les éléments empiriques nécessaires au traitement de cette hypothèse sont issus des réponses obtenues aux questions n°56. Les entreprises devaient y indiquer les perspectives qu'elles utilisent actuellement dans leur balanced scorecard et celles qu'elles jugeaient indispensables. Neuf propositions constituaient le tableau, comprenant les quatre perspectives traditionnelles de Kaplan et Norton, afin de visualiser leur taux d'utilisation, et cinq perspectives retrouvées dans la littérature.
Parmi ces cinq perspectives additionnelles, le développement théorique a fait apparaître l'utilisation par ces entreprises de perspectives bien spécifiques en fonction des niveaux de complexités. Dans ce cas de figure, où les entreprises évoluent dans un contexte de forte complexité externe et de faible complexité interne, les axes *environnement*, *fournisseurs*, *clients*, et *processus internes d'affaires* avaient de fortes chances d'être plébiscités par les répondants. Les axes *environnement* et *fournisseurs* représentent les nouvelles perspectives envisageables dans les balanced scorecard des répondants, tandis que les deux autres sont des perspectives « basiques », auxquelles les entreprises de la catégorie II de Løwendahl et Revang sont supposées accorder une importance toute particulière.

L'ensemble des réponses pour chaque perspective a donc été testé en fonction du contexte de complexité auquel les entreprises sont confrontées, que ce soit l'utilisation ou le fait que la perspective soit jugée indispensable par le répondant. Il en ressort que sur ces 18 combinaisons possibles, seules trois perspectives font apparaître un lien significatif entre l'utilisation et le contexte (la colonne « indispensable » n'a pas permis de faire apparaître de différences significatives entre entreprises confrontées à de la complexité externe exclusive et les autres entreprises).
Les trois perspectives qui font apparaître des liens significatifs sont la perspective *sociale*, la perspective *environnementale* et la perspective *fournisseurs* pour lesquelles les résultats obtenus sont à présent détaillés :

Tout d'abord, la perspective sociale a fourni ces résultats :

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Hypothèse III.2		perspective sociale		Σ
		Utilisée	Non utilisée	
Pas de complexité externe exclusive[86]	Effectifs	9	8	17
	Pourcentages en ligne	52,9 %	47,1 %	100 %
	Pourcentages en colonne	**100 %**	61,5 %	**77,3 %**
Complexité externe exclusive élevée	Effectifs	**0**	5	5
	Pourcentages en ligne	0 %	100 %	100 %
	Pourcentages en colonne	0 %	38,5 %	22,7 %
Σ	Effectifs	9	13	22
	Pourcentages en ligne	40,9 %	59,1 %	100 %

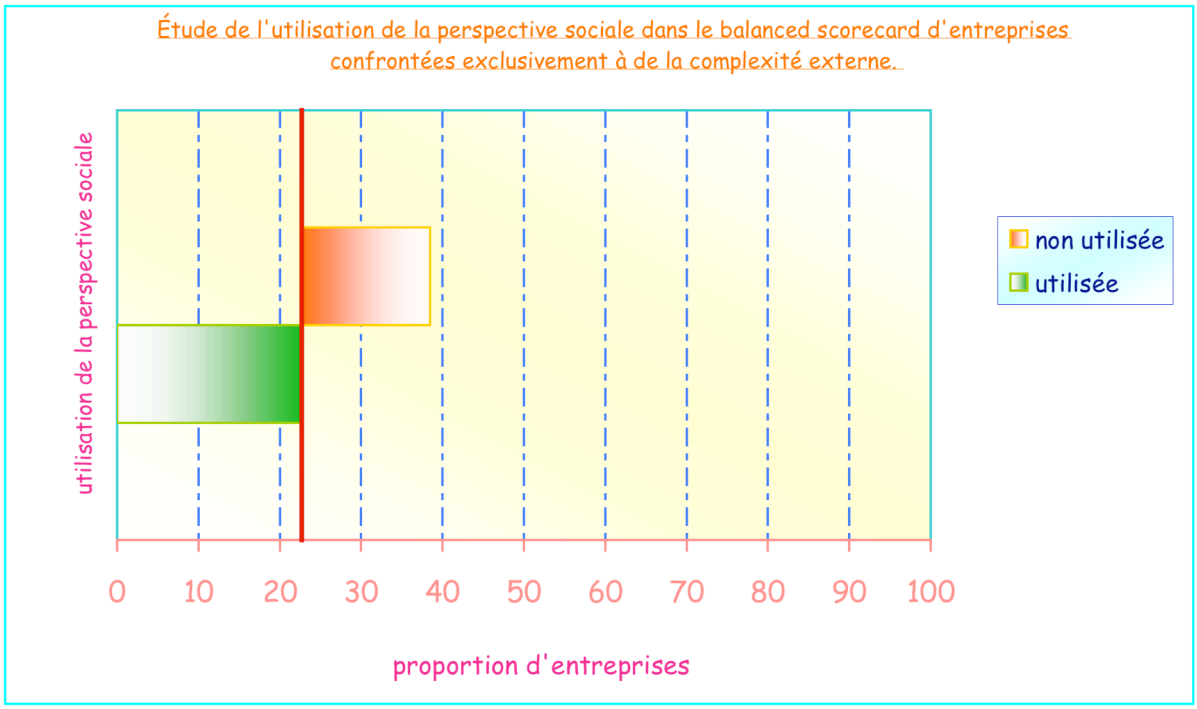
Le tableau de résultats présenté ci-dessus a été réalisé à partir des données provenant des 22 entreprises ayant donné une réponse exploitable à la question relative à l'utilisation de l'axe *social* du balanced scorecard et utilisant pleinement le balanced scorecard (les autres n'ont rien coché ou répondu 'NSP').
Sur les cinq entreprises confrontées à de la complexité externe élevée et à de la faible complexité interne, aucune n'utilise cette perspective additionnelle. Par ailleurs, sur l'ensemble des 22 entreprises, neuf l'ont intégrée dans leur balanced scorecard.

Le test statistique de l'existence d'un lien entre l'utilisation de cette perspective et la situation de complexité externe exclusive donne un résultat positif : il existe un lien entre l'appartenance des entreprises à la case II de la matrice de Løwendahl et Revang, et le fait qu'elles n'emploient pas cette perspective additionnelle qui était proposée dans le tableau de la question n°56. On obtient en effet les résultats suivants : $\chi^2_{corrigé} = 2{,}557$ et $p = 0{,}054$.
Ces différences constatées sont illustrées par le graphique ci-dessous :

[86] La dénomination « complexité externe 'exclusive' » correspond à une situation de forte complexité externe et de faible complexité interne ; il en va de même quand il est indiqué qu'une entreprise est confrontée à de la complexité interne exclusive (cela correspond à une situation de forte complexité interne et une faible complexité externe).

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr



Le graphique souligne que cette perspective « additionnelle » n'est employée que par des entreprises n'ayant pas de complexité externe exclusive (9 des 17 appartenant à cette catégorie). Par ailleurs, il montre également que les entreprises confrontées à des niveaux de complexité externe élevée (et interne faible) utilisent moins cette perspective que celles confrontées à un autre type de complexité (38,5 % des entreprises n'utilisant pas la perspective sont confrontées à des niveaux élevés de complexité externe, alors que ces entreprises ne représentent que 22,7 % des entreprises ayant répondu à cette question).

On en conclut donc que cette perspective n'est pas utilisée par les entreprises évoluant dans des situations de forte complexité externe et de complexité interne faible. Cela semble logique, étant donné que cette perspective était plutôt prédestinée aux entreprises évoluant dans des situations de forte complexité interne. Ce sera d'ailleurs rappelé dans la suite de cette section, dont le troisième paragraphe sera consacré aux résultats obtenus à l'hypothèse III.3. En effet, la perspective sociale renvoie exclusivement aux relations avec les employés et ne constitue pas une réponse à une forte complexité externe exclusive.

→ ***les entreprises confrontées à de la forte complexité externe et de faibles niveaux de complexité interne n'utilisent pas la perspective* sociale.**

La deuxième perspective qui a permis de faire apparaître un lien entre utilisateurs confrontés ou non à de la forte complexité externe exclusive est la perspective environnementale. Selon le développement conceptuel, cette perspective devait occuper un rôle prépondérant pour les entreprises confrontées à cette situation ; les résultats ont cependant fait apparaître une situation totalement inverse :

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Hypothèse III.2		perspective environnementale		Σ
		Utilisée	Non utilisée	
Pas de complexité externe exclusive	Effectifs	9	8	17
	Pourcentages en ligne	52,9 %	47,1 %	100 %
	Pourcentages en colonne	100 %	57,1 %	**73,9 %**
Complexité externe exclusive élevée	Effectifs	**0**	6	6
	Pourcentages en ligne	0 %	100 %	100 %
	Pourcentages en colonne	0 %	42,9 %	26,1 %
Σ	Effectifs	9	14	23
	Pourcentages en ligne	39,1 %	60,9 %	100 %

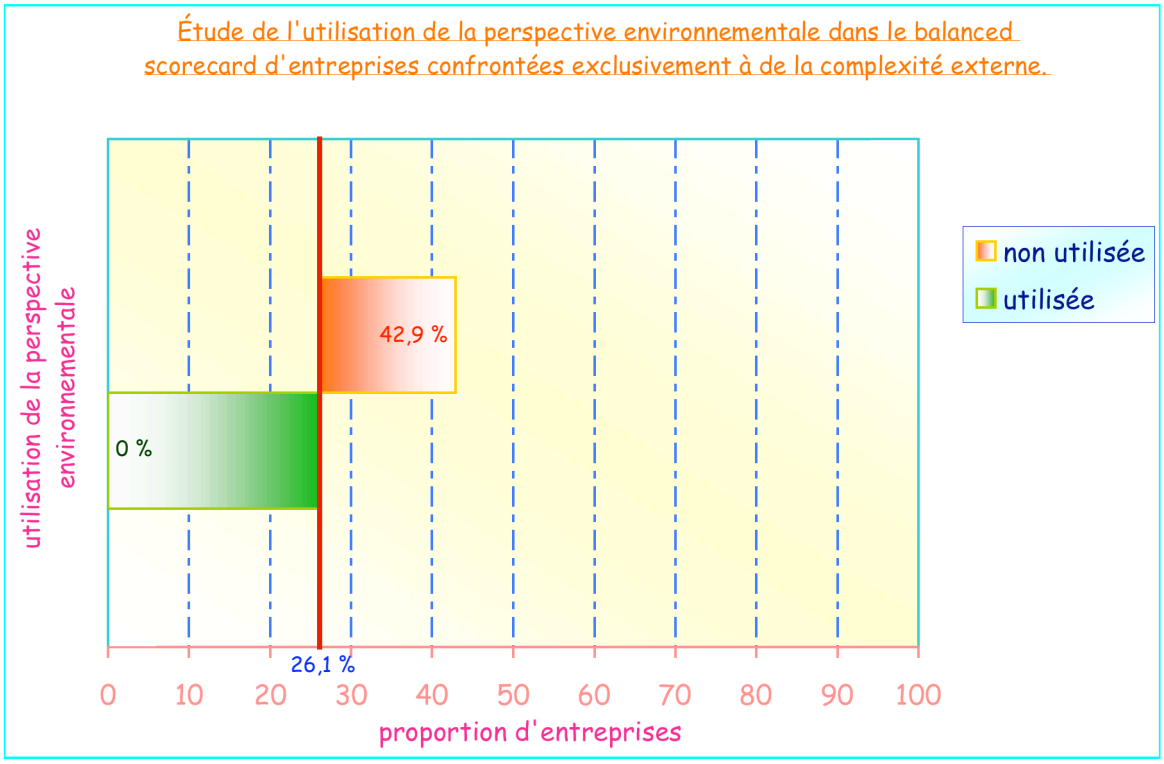
Parmi les entreprises dont on avait la certitude qu'elles utilisent pleinement le balanced scorecard, 23 ont fourni des résultats exploitables pour cette question. Sur ces entreprises, seules neuf ont décidé de modifier leur balanced scorecard en y introduisant un axe *environnement*. Cependant, aucune entreprise confrontée à une forte complexité externe et une faible complexité interne n'a fait le choix de son introduction.

Le test du Khi-deux réalisé montre qu'il existe un lien significatif entre la complexité externe exclusive et le choix de la perspective environnementale ($\chi^2_{corrigé} = 3{,}232$; $p = 0{,}048$).

Le graphique proposé ci-dessous, centré sur la proportion d'utilisateurs du balanced scorecard confrontés à de la forte complexité externe et de la faible complexité interne (soit 26,1 % des 23 entreprises ayant fourni des réponses exploitables) illustre ces résultats.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr



Centré sur la proportion d'entreprises confrontées à de la complexité externe exclusive (26,1 %), ce graphique montre le lien entre la situation de forte complexité externe exclusive et l'ajout de la perspective environnementale par les entreprises utilisant le balanced scorecard. Parmi ces entreprises, aucune n'utilise la perspective environnementale, tandis que 42,9 % des entreprises ne disposant pas de cette perspective sont également confrontées à de la complexité externe exclusive élevée. Cela vient souligner que les entreprises appartenant à la case II de la matrice de Løwendahl et Revang n'emploient pas la perspective environnementale.

En environnement externe complexe, les entreprises n'utilisent donc pas cette perspective, ce qui est contraire au développement théorique. En effet, en situation de forte complexité externe, une perspective ayant trait aux actions des concurrents devait les aider à mieux anticiper leurs actions et à rendre plus acceptable la complexité qu'elles doivent gérer. Serait-ce un problème de compréhension de la question pour certains répondants, problème non mentionné lors du test de l'outil de sondage ?

→ les entreprises confrontées à de la complexité externe exclusive n'utilisent pas la perspective environnementale.

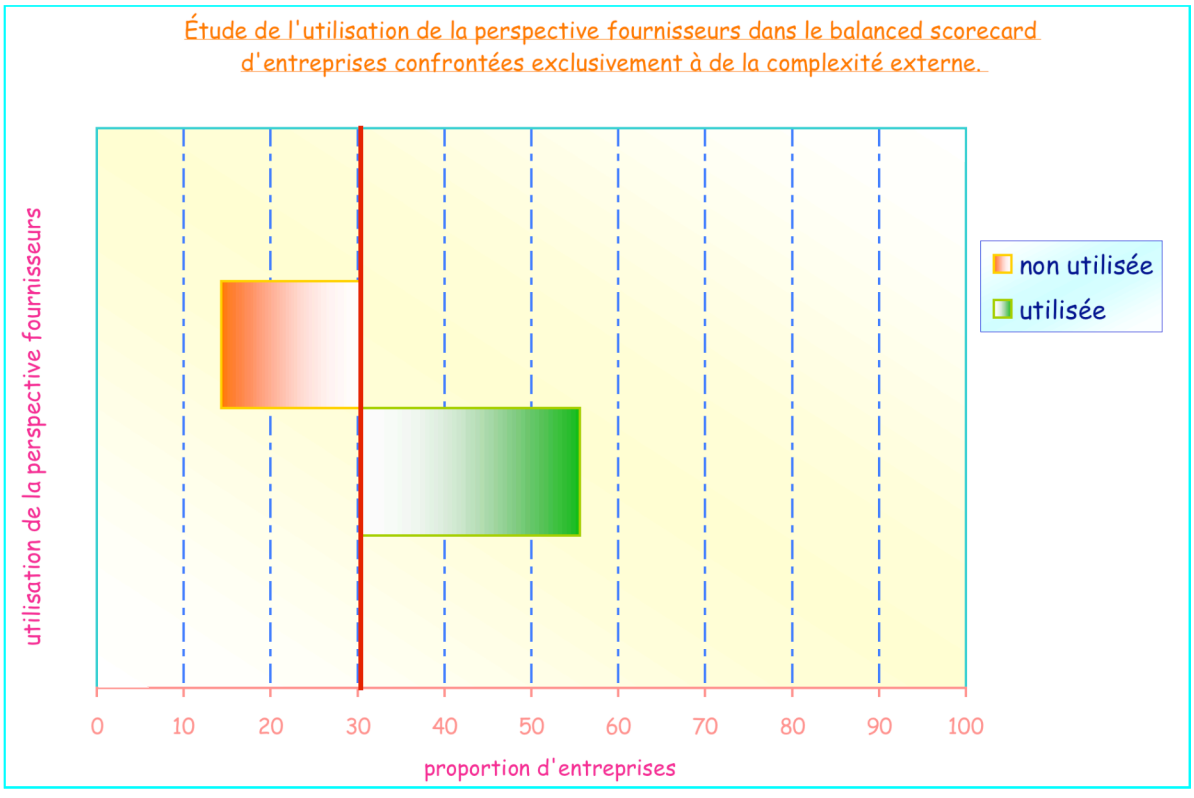
Enfin, la troisième perspective qui a permis de différencier les entreprises confrontées à de la forte complexité externe exclusive est la perspective *fournisseurs* comme l'indiquent les résultats contenus dans ce tableau et illustrés dans le graphique proposé sous celui-ci.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Hypothèse III.2		perspective 'fournisseurs' Utilisée	perspective 'fournisseurs' Non utilisée	Σ
Pas de complexité externe exclusive	Effectifs	4	12	16
	Pourcentages en ligne	25 %	75 %	100 %
	Pourcentages en colonne	44,4 %	85,7 %	**69,6 %**
Complexité externe exclusive élevée	Effectifs	**5**	2	7
	Pourcentages en ligne	71,4 %	28,6 %	100 %
	Pourcentages en colonne	**55,6 %**	14,3 %	30,4 %
Σ	Effectifs	9	14	23
	Pourcentages en ligne	39,1 %	60,9 %	100 %

À partir de ces résultats chiffrés, les tests statistiques réalisés indiquent que les différences observées sont significatives : $\chi^2_{corrigé} = 2{,}673$; $p = 0{,}066$. Il existe donc un lien entre la complexité et la façon dont est organisé le balanced scorecard.



© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Le graphique met en évidence le lien observé entre l'utilisation de la perspective *fournisseurs* et la situation de forte complexité externe (faible en interne). Sur les 23 entreprises utilisant pleinement le balanced scorecard, sept sont confrontées à de la complexité externe exclusive et neuf ont ajouté cette perspective. Si ces sept entreprises représentent 30,4 % des 23 entreprises, 55,6 % des entreprises utilisant cette perspective sont également confrontées à un environnement externe complexe.

En centrant le graphique sur la proportion de répondants confrontés à de la complexité externe exclusive (soit 30,4 %), on visualise que ces entreprises utilisent dans une plus forte proportion (55,6 %) la perspective *fournisseurs* que celles n'étant pas confrontées à de la complexité externe (44,4 %).

On peut donc conclure que cette perspective *fournisseurs* est davantage utilisée par les entreprises en situation de complexité externe exclusive, ce qui va dans le sens de l'hypothèse, étant donné que les fournisseurs font partie de l'environnement externe de l'entreprise.

→ *dans une situation de forte complexité externe exclusive, les entreprises ajoutent dans des proportions plus élevées la perspective* fournisseurs.

Les autres éléments conceptuels envisagés ne permettent pas de différencier les entreprises confrontées à des niveaux élevés de complexité externe exclusive des autres utilisateurs. On notera toutefois que la perspective *clients* est utilisée par la totalité des entreprises appartenant à la case II de la matrice de Løwendahl et Revang, et que la majorité de ces entreprises l'estime indispensable. Si deux entreprises n'étant pas confrontées à des niveaux élevés de complexité externe exclusive ont indiqué ne pas utiliser cet axe *clients*, on observe la même répartition entre entreprises de chaque catégorie au sujet de l'indispensabilité de cette perspective ; l'utilisation de cet axe n'est donc pas un bon critère pour expliquer l'adaptation du balanced scorecard en fonction de la complexité externe exclusive.
Pour la perspective *processus internes d'affaires*, on remarque que cinq entreprises confrontées à de la complexité externe exclusive (soit 83,3 % des entreprises de la catégorie) l'emploient sur les six appartenant à cette catégorie tout en utilisant pleinement le balanced scorecard, tandis que seulement 59 % des entreprises appartenant aux autres cases de la matrice de Løwendahl et Revang font usage de cet axe.
On note également que la moitié des répondants appartenant à la case II de cette matrice jugent cette perspective indispensable, tandis que seules 41,2 % des entreprises du reste de l'échantillon (7 sur 17 entreprises) l'estiment indispensable.

Bien que ces résultats ne soient pas validés de manière statistique, ils indiquent que les entreprises appartenant à la case II de la matrice de Løwendahl et Revang font un usage très légèrement supérieur de ces deux perspectives traditionnelles ; elles ont également tendance à considérer que la perspective *processus internes d'affaires* se révèle plus indispensable dans des proportions légèrement supérieures au reste de l'échantillon de répondants pour cette question.

L'hypothèse III.2 posait que les entreprises confrontées à de la complexité externe utilisent un balanced scorecard se rapprochant du type ❷, c'est-à-dire composé de

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

l'une ou l'autre perspective additionnelles *environnement* ou *fournisseurs* et estimant que les perspectives *clients* et *processus internes d'affaires* sont indispensables dans leur balanced scorecard.
L'étude montre que la perspective environnementale n'est jamais utilisée dans ce contexte ; la perspective *fournisseurs* est davantage utilisée et une perspective liée à l'environnement interne, la perspective *sociale* n'est jamais choisie dans cette situation.
Par ailleurs, certains constats descriptifs tendent à indiquer le caractère essentiel des perspectives du balanced scorecard liées au contexte externe.

Les entreprises confrontées à des niveaux élevés de complexité externe et à des niveaux faibles de complexité interne se caractérisent par une utilisation plus particulière de certaines perspectives comme montré dans le développement qui précède. Il est ainsi possible de confirmer que ces entreprises font un usage du balanced scorecard qui se rapproche du type ❷ tel qu'il a été défini en partie conceptuelle dans un contexte de faible complexité interne et de forte complexité externe.

→ dans des situations où se manifeste une forte complexité externe, le balanced scorecard utilisé se rapproche du type ❷ ; l'hypothèse III.2 est validée.

Néanmoins, si l'on constate que les entreprises confrontées à de la complexité externe exclusive emploient un balanced scorecard présentant des modifications significatives, l'observation d'éléments parfois contradictoires ainsi que le nombre relativement restreint de réponses provenant d'entreprises confrontées à ce contexte rendent délicates les interprétations de ces résultats.

Dans les situations de forte complexité externe et de complexité interne faible, certaines adaptations du balanced scorecard ont été constatées comme cela vient d'être présenté dans ce paragraphe. Est-ce que les situations de forte complexité interne et de faible complexité externe permettent également de faire apparaître des différences significatives au niveau de l'utilisation du balanced scorecard ?

§3. Étude du contenu du balanced scorecard des entreprises confrontées à des niveaux élevés de complexité interne, et à de faibles niveaux de complexité externe.

Dans la partie conceptuelle, le balanced scorecard des entreprises appartenant à la case III de la matrice de Løwendahl et Revang devait comporter des perspectives additionnelles *sociale* et/ou *employés* et comprendre de manière certaine l'axe *apprentissage organisationnel* auquel les répondants accorderaient une importance particulière dans leur balanced scorecard. Ce balanced scorecard des situations de forte complexité interne exclusive serait de type ❸.

Les réponses obtenues ont fourni des résultats différents de ceux attendus dans la théorie. En effet, seule une perspective a permis de faire apparaître une distinction

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

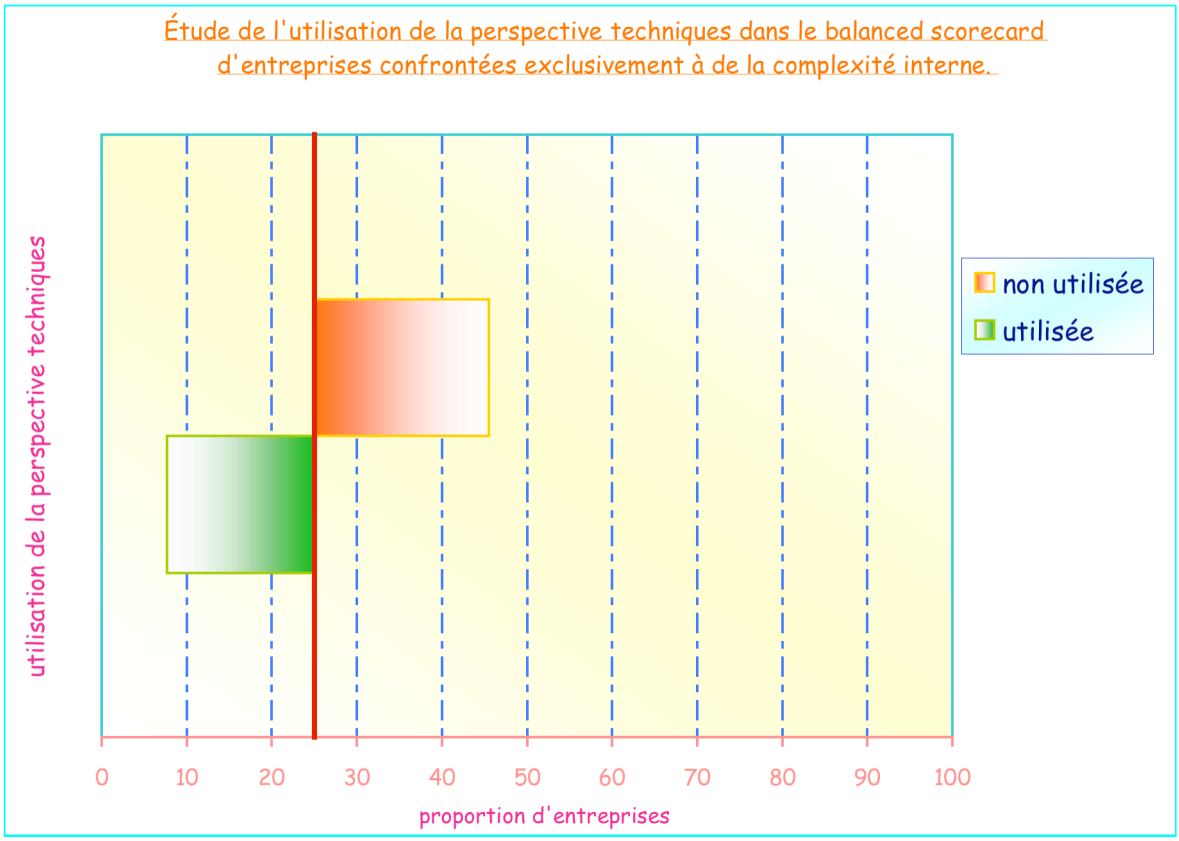
entre utilisateurs du balanced scorecard confrontés à de la forte complexité interne exclusive et autres utilisateurs : il s'agit de la perspective *techniques* qui est une perspective additionnelle. Les autres tests n'ont pas permis de distinguer les utilisateurs du balanced scorecard appartenant à la case III de la matrice de Løwendahl et Revang des autres utilisateurs confrontés à des niveaux de complexité différents.
Les principaux résultats obtenus pour la perspective *techniques* sont récapitulés dans ce tableau :

Hypothèse III.3		perspective 'techniques'		Σ
		Utilisée	**Non utilisée**	
Pas de complexité interne exclusive	Effectifs	12	6	18
	Pourcentages en ligne	66,7 %	33,3 %	100 %
	Pourcentages en colonne	92,3 %	54,5 %	**75 %**
Complexité interne exclusive élevée	Effectifs	1	5	6
	Pourcentages en ligne	16,7 %	83,3 %	100 %
	Pourcentages en colonne	7,7 %	**45,5 %**	25 %
Σ	Effectifs	13	11	24
	Pourcentages en ligne	54,2 %	45,8 %	100 %

À partir des 24 réponses exploitables obtenues pour la proposition concernant la perspective *techniques*, les résultats indiquent que six entreprises sont confrontées à de la complexité interne élevée et de la complexité externe faible. Par ailleurs, on constate que la perspective *techniques* n'est utilisée que par une seule entreprise confrontée à des niveaux élevés de complexité interne exclusive, tandis que douze entreprises n'ayant pas de complexité interne exclusive élevée emploient cette perspective.
Le test du χ^2 effectué sur ces données fait apparaître des différences significatives entre entreprises appartenant à la case III de la matrice de Løwendahl et Revang et les autres entreprises utilisant pleinement le balanced scorecard ($\chi^2_{corrigé} = 2{,}741$; $p = 0{,}061$). On en conclut que les entreprises appartenant à la case III de cette matrice se servent de cet axe additionnel *techniques* dans des proportions moindres.
Le graphique proposé ci-dessous illustre les différences constatées.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr



En centrant ce graphique sur la proportion d'entreprises confrontées à des niveaux élevés de complexité interne exclusive (25 % des 24 entreprises utilisant pleinement le balanced scorecard et ayant fourni des réponses exploitables pour cette question), on constate que près de la moitié des entreprises n'utilisant pas cette perspective est soumise à de la complexité interne forte (et un faible niveau de complexité externe). En comparant avec la proportion que représentent les entreprises confrontées à de la complexité interne exclusive (25 %), on remarque qu'il s'agit d'une très forte proportion, tandis que les entreprises utilisant cette perspective et soumises à de la complexité interne exclusive ne représentent que 7,7 % des 24 entreprises l'ayant mis en œuvre.

→ ***la perspective* techniques *est moins utilisée par les entreprises confrontées à des niveaux élevés de complexité interne et une complexité externe faible.***

Ce résultat paraît cependant assez surprenant. En effet, cet axe aurait pu être considéré comme nécessaire pour gérer de la complexité au niveau interne ; pour des industries de pointe ou des secteurs d'activité qui demandent un renouvellement et une adaptation fréquente des outils de production par exemple, l'utilisation de cette perspective peut s'avérer intéressante pour piloter les adaptations nécessaires. Cette perspective *techniques*, intégrant principalement des données technologiques dans l'esprit du questionnaire a cependant été comprise par certains répondants comme reliée au service après-vente. Ce cas de figure, non envisagé lors de la phase d'élaboration et de pré-test du questionnaire est certainement venu biaiser les

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

résultats obtenus à ce niveau. En effet, aucun testeur du questionnaire n'a soulevé ce problème, tous ayant compris que la perspective *techniques* renvoyait plus généralement à la technologie employée et non aux services techniques des entreprises. Ce problème de compréhension erronée par au moins trois répondants interrogés à ce propos après l'étude, vient remettre en question le lien établi entre les critères utilisation de cet axe additionnel et la complexité interne élevée exclusive.

Par ailleurs, l'utilisation par les entreprises sondées d'un balanced scorecard de type ❸ suppose également l'emploi de l'axe *apprentissage organisationnel*. Les résultats obtenus quant à l'exploitation de cette perspective par les entreprises utilisant pleinement le balanced scorecard et appartenant à la case III de la matrice de Løwendahl et Revang font apparaître que sur 21 entreprises ayant répondu à cette question, seules huit ont mis en œuvre cette perspective et deux sont confrontées à de la forte complexité interne exclusive, soit 33 % des entreprises appartenant à la case III de la matrice. Comme pour les autres entreprises utilisant pleinement le balanced scorecard, cette perspective n'est pas majoritairement employée dans le balanced scorecard. Ce n'est donc pas un bon critère pour expliquer une éventuelle adaptation du balanced scorecard en fonction du contexte.
Cette perspective n'est d'ailleurs pas jugée indispensable par plus de 76 % des répondants exploitant vraiment le balanced scorecard (et par plus de 83 % des répondants appartenant à la case III de la matrice de Løwendahl et Revang).

Ce résultat semble de nouveau assez étonnant. En effet, selon Kaplan et Norton, cette perspective a pour objet de venir combler les déficits constatés dans les systèmes traditionnels de pilotage au sujet du potentiel des employés, des capacités des systèmes d'information et du climat (la motivation, la responsabilisation ou encore l'alignement des objectifs de l'entreprise et leur bonne compréhension par les employés). À travers cet axe, Kaplan et Norton souhaitent s'intéresser principalement à la main d'œuvre, afin d'optimiser ses compétences et sa façon de travailler. C'est la complexité interne qui est principalement ciblée à travers cette perspective et son faible taux d'utilisation par les entreprises paraît étonnant. On notera toutefois que cette perspective était également la perspective la moins utilisée parmi les quatre « traditionnelles » proposées par Kaplan et Norton dans l'étude de Speckbacher *et al.* (2003) dans le contexte germanique : seules 57 % des entreprises l'avaient mis en œuvre. Au niveau global, sur les 38 entreprises ayant déclaré utiliser le balanced scorecard, et également en ne sélectionnant que les entreprises utilisant pleinement le balanced scorecard, environ 37 % des répondants disposent de la perspective *apprentissage organisationnel*.
Indépendamment du contexte, cette perspective *apprentissage organisationnel* est donc peu utilisée dans les balanced scorecard aboutis.

Étant donné que cette perspective *apprentissage organisationnel* renvoie aux employés, est-ce que les entreprises font également un usage réduit de cette perspective additionnelle proposée au même titre que l'axe *social* dans un balanced scorecard de type ❸ ?

Outre le fait que les résultats obtenus ne font pas apparaître de différences significatives entre entreprises confrontées à des taux élevés de complexité interne et une faible complexité externe, et le reste des entreprises utilisant également pleinement le balanced scorecard mais confrontées à des autres combinaisons dans

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

les niveaux de complexités, les éléments suivants méritent d'être évoqués : sur neuf entreprises utilisant cet axe *social*, quatre appartiennent à la case III de la matrice ; 57 % des entreprises confrontées à de la forte complexité interne exclusive utilisent cet axe, contre 33,3 % des autres entreprises. Les entreprises confrontées à des niveaux élevés de complexité interne exclusive sont légèrement plus nombreuses à avoir introduit cet axe. Par ailleurs, sur les sept entreprises estimant cet axe indispensable dans leur balanced scorecard, seules deux appartiennent à la catégorie III de la matrice sur les sept entreprises en faisant partie. Cet axe *social* n'est jugé indispensable que par 32 % des répondants utilisant pleinement le balanced scorecard, proportions que l'on retrouve pour les deux catégories d'entreprises ici considérées (c'est-à-dire appartenant ou non à la case III de la matrice).
Il en va de même pour la perspective *employés* mise en œuvre par un peu plus d'une entreprise sur deux, et jugée indispensable par un quart des répondants : comme pour la perspective *sociale*, cette perspective ne fait pas apparaître de différences entre les entreprises confrontées à de la complexité interne exclusive élevée et les autres entreprises. Aucun élément ne permet de déceler une utilisation plus importante de l'une ou l'autre perspective dans ce contexte.

L'ensemble des résultats constatés pour cette situation III de la matrice de Løwendahl et Revang nous oblige à réfuter l'hypothèse III.3 : le balanced scorecard n'est pas adapté selon les critères retenus dans le cas d'une forte complexité interne exclusive et ne se rapproche pas du type ❸, même s'il comporte un nombre significativement plus élevé de perspectives. D'autres éléments seront alors à prendre en compte afin d'expliquer les adaptations constatées dans ce type de situation. On en déduit que le nombre de perspectives croît avec le niveau de complexité interne auquel sont confrontées les entreprises, mais il est impossible d'estimer que le balanced scorecard des entreprises confrontées à de la complexité interne exclusive élevée comporte des perspectives spécifiques de ce contexte. L'étude de données provenant d'un échantillon plus vaste aurait certainement permis de clarifier de façon plus nette les légères différences constatées lors de l'examen des résultats pour les catégories d'entreprises considérées.

Si aucun élément statistiquement significatif et suggéré en partie conceptuelle concernant cette situation de forte complexité interne exclusive n'existe, la situation de double complexité, c'est-à-dire pour les entreprises confrontées à des niveaux élevés de complexité interne et externe, a permis de faire apparaître certaines particularités dans notre échantillon d'entreprises utilisant pleinement le balanced scorecard. Néanmoins, comme dans les cas précédents, ces résultats obtenus, même s'ils sont significatifs, devront être confirmés sur un échantillon beaucoup plus vaste, en raison du très faible nombre d'entreprises confrontées à de la double complexité.

§4. Les caractéristiques des balanced scorecard des entreprises confrontées à de la double complexité.

Deux hypothèses ont été testées dans cette circonstance : l'examen des différentes modifications envisagées pour l'outil dans cette situation de forte complexité, ainsi que l'étude du lien entre le nombre de perspectives additionnelles et la situation de

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

forte complexité. Examinons tout d'abord les modifications apportées à l'outil balanced scorecard dans ce cadre de complexité double.

Cette conjoncture correspond à la case IV de la matrice de Løwendahl et Revang : il s'agit du stade ultime de complexité auquel peuvent être confrontées les entreprises. Selon ces auteurs, il s'agit d'un contexte 'post-moderne'.
Dans une circonstance de double complexité, les entreprises ayant adopté le balanced scorecard et l'utilisant pleinement sont susceptibles d'avoir réalisé des arrangements de cet outil afin de mieux gérer la complexité de la situation. Au niveau conceptuel, il a été montré que les entreprises confrontées à cette situation utilisent un outil se rapprochant du balanced scorecard de type ❹. Selon le développement conceptuel, il s'agit ici d'une sorte de balanced scorecard hybride entre le balanced scorecard de type ❷ et celui de type ❸, le balanced scorecard de type ❷ correspondant à une condition de forte complexité externe exclusive, et celui de type ❸ correspondant à une situation de forte complexité interne exclusive. On avait posé que le balanced scorecard de type ❹ devait théoriquement être composé des perspectives *clients*, *processus internes d'affaires*, et *apprentissage organisationnel*, et que les axes additionnels suivants avaient de fortes chances d'avoir été choisis afin de compléter les quatre axes traditionnels : il s'agit de perspectives relatives à l'environnement, aux fournisseurs, aux employés ou encore intégrant des données sociales. La perspective *techniques* a également été évoquée à ce niveau.

L'examen des résultats obtenus pour cette catégorie d'entreprises a permis de mettre en évidence des spécificités propres aux entreprises appartenant à la case IV de la matrice de Løwendahl et Revang pour deux des axes proposés : l'axe *techniques* et l'axe *environnement*. Pour ce dernier, c'est son choix qui permet de distinguer les utilisateurs confrontés à une double complexité des autres entreprises ayant adopté le balanced scorecard comme le montrent les résultats proposés dans ce tableau :

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

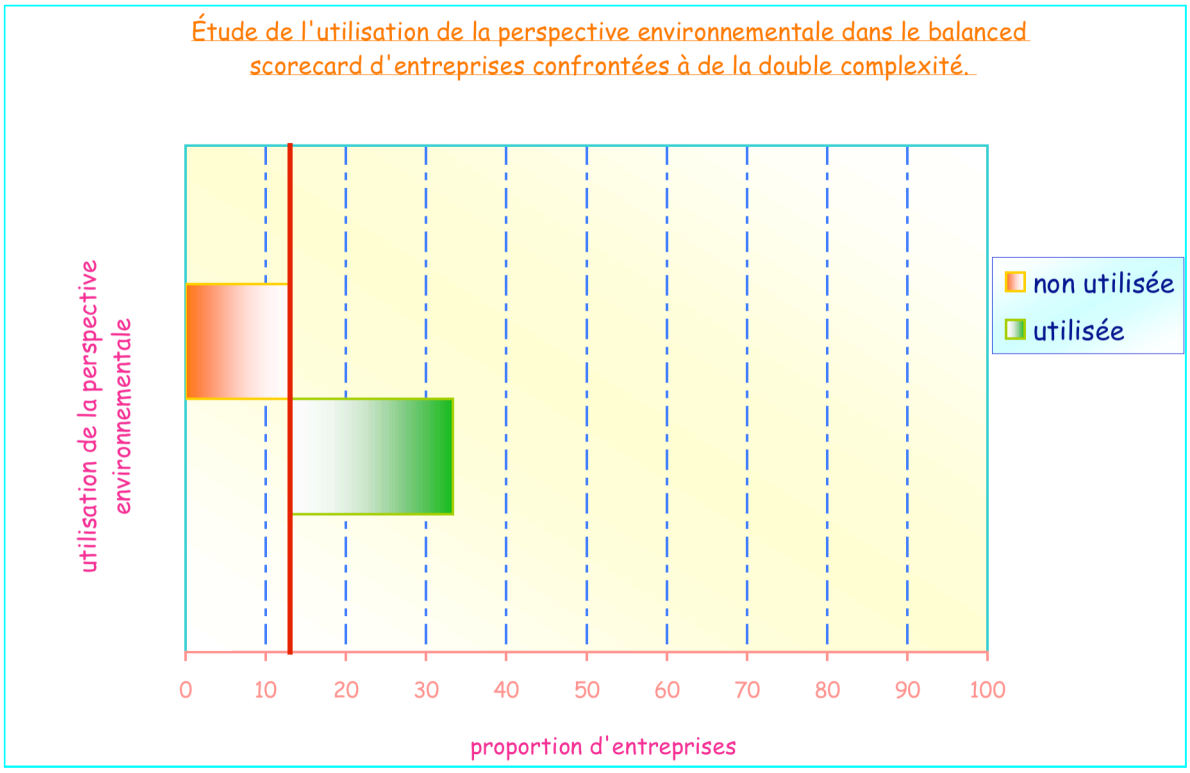
Hypothèse III.4.a		perspective environnementale		Σ
		Utilisée	Non utilisée	
Pas de double complexité	Effectifs	6	14	20
	Pourcentages en ligne	30 %	70 %	100 %
	Pourcentages en colonne	66,7 %	100 %	**87 %**
Double complexité	Effectifs	**3**	0	3
	Pourcentages en ligne	100 %	0 %	100 %
	Pourcentages en colonne	**33,3 %**	0 %	13 %
Σ	Effectifs	9	14	23
	Pourcentages en ligne	39,1 %	60,9 %	100 %

Ce tableau indique que sur 23 entreprises ayant fourni une réponse exploitable pour l'utilisation de la perspective environnementale et utilisant pleinement le balanced scorecard, trois sont confrontées à de la double complexité. Parmi ces trois entreprises, toutes utilisent la perspective additionnelle *environnement*, représentant 33,3 % des entreprises utilisant cette perspective.
Les tests menés sur ces données permettent de conclure que les différences observées sont significatives à 5 % ($\chi^2_{corrigé}$ = 2,830 ; p = 0,047) : les entreprises confrontées à de la double complexité utilisent dans des proportions significativement plus importantes la perspective additionnelle *environnement*.

Le graphique proposé ci-dessous permet d'illustrer ces résultats :

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr



Centré sur la proportion de répondants confrontés à de la double complexité (soit 13 %), ce graphique illustre les résultats de cette catégorie d'entreprises pour la perspective environnementale. Par rapport à ces 13 % d'entreprises confrontées à de la double complexité, on constate que plus de 33 % des entreprises utilisent cette perspective et sont confrontées à de la double complexité.
Ces résultats nous permettent de conclure que :

→ ***les entreprises confrontées à de la double complexité (complexités interne et externe élevées) utilisent davantage la perspective additionnelle environnementale.***

La seconde perspective proposée aux répondants qui permet de distinguer les entreprises confrontées à de la double complexité est la perspective *techniques*. Il s'agit ici du caractère indispensable de cette perspective qui a été étudié. Les résultats sont récapitulés dans ce tableau :

© 2013 Tous droits réservés.

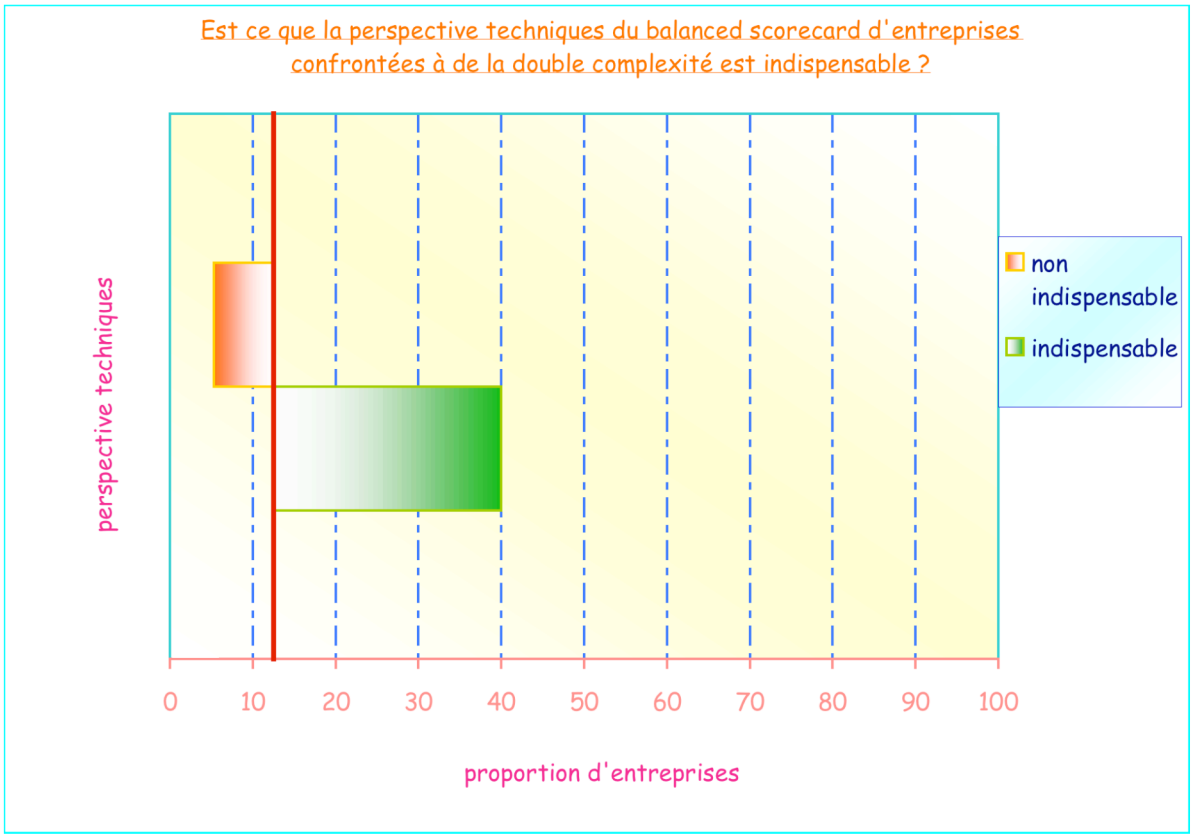
http://doc.univ-lille1.fr

Hypothèse III.4.a		perspective 'techniques'		Σ
		indispensable	Non indispensable	
Pas de double complexité	Effectifs	3	18	21
	Pourcentages en ligne	14,3 %	85,7 %	100 %
	Pourcentages en colonne	60 %	94,7 %	**87,5 %**
Double complexité	Effectifs	**2**	1	3
	Pourcentages en ligne	66,7 %	33,3 %	100 %
	Pourcentages en colonne	**40 %**	5,3 %	12,5 %
Σ	Effectifs	5	19	24
	Pourcentages en ligne	20,8 %	79,2 %	100 %

Comme précédemment, seules trois entreprises sont confrontées à de la double complexité et 24 entreprises ont fourni une réponse exploitable pour la proposition *techniques*.
Dans le détail, sur ces trois entreprises, deux jugent cette perspective indispensable, tandis que trois entreprises sur 21 non confrontées à des niveaux élevés de complexités interne et externe ne peuvent se passer de cet axe additionnel. Les tests menés sur ces données montrent un lien entre le paramètre 'indispensabilité de la perspective *techniques*' et la situation de double complexité ($\chi^2_{corrigé} = 1{,}768$; $p = 0{,}099$). Ces résultats sont illustrés ci-dessous :

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr



Ce graphique est centré sur la proportion d'entreprises évoluant dans un contexte de fortes complexités interne et externe (soit 12,5 % des 24 utilisateurs du balanced scorecard). Si l'on constate que 40 % des entreprises confrontées à de la double complexité estiment que cette perspective est indispensable dans leur balanced scorecard, ces entreprises ne représentent que 12,5 % des réponses exploitables pour cette question. Le graphique illustre parfaitement le fait que les utilisateurs du balanced scorecard confrontés à de la double complexité sont proportionnellement plus nombreux à estimer l'intérêt de cette perspective que les autres utilisateurs d'un balanced scorecard en total fonctionnement.
On notera que cette perspective *techniques* est utilisée par la totalité des entreprises confrontées à de la double complexité et par seulement une entreprise sur deux confrontées à des autres combinaisons de complexités. Par ailleurs, il est intéressant de noter que parmi les utilisateurs « vrais » du balanced scorecard ayant introduit cet axe *techniques* et n'étant pas confrontés à de la double complexité, seules trois entreprises estiment que leur perspective additionnelle a un intérêt dans leur outil de gestion (soit 14,3 % des réponses provenant de ces entreprises), alors que les deux tiers des entreprises confrontées à de la double complexité la jugent indispensable. Cela confirme le réel intérêt de cette perspective additionnelle dans une situation de complexités interne et externe élevées.

→ dans une situation de double complexité, la rubrique techniques est jugée plus indispensable par les répondants.

Ces deux résultats, montrant des différences significatives entre utilisateurs du balanced scorecard confrontés à de la double complexité et les autres utilisateurs du

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

balanced scorecard confrontés à des autres combinaisons dans les niveaux de complexités, doivent cependant être nuancés en raison du faible nombre d'entreprises confrontées à de la double complexité : seules trois entreprises sont dans cette situation, ce qui représente de douze à treize pour cent des répondants en fonction des réponses valides obtenues à la question n°56.

Examinons à présent le contenu du balanced scorecard des entreprises confrontées à de la double complexité, afin de voir si celui-ci se rapproche du balanced scorecard de type ❹ défini de manière conceptuelle.

Un balanced scorecard de type ❹ se compose obligatoirement des perspectives *clients*, *processus internes d'affaires* et *apprentissage organisationnel*. Pour les entreprises confrontées à de la double complexité, les résultats indiquent que la perspective *clients* est utilisée par deux entreprises sur trois (et par 95 % des entreprises confrontées à des niveaux de complexités moindres), la perspective *processus internes d'affaires* est utilisée par une entreprise sur trois (et par 70 % des autres entreprises), et la perspective *apprentissage organisationnel* n'est pas utilisée dans ce contexte (alors que 44 % des autres entreprises l'utilisent). On notera que les deux dernières perspectives ne sont pas indispensables dans le balanced scorecard des entreprises confrontées à de la double complexité, tandis que l'axe *clients* est jugé indispensable par les deux tiers des répondants. Ces conclusions suivent la tendance générale constatée auprès des utilisateurs « vrais » du balanced scorecard.
Si ces résultats peuvent paraître surprenants par rapport aux développements théoriques, dans ce contexte de complexités élevées, il est facile d'expliquer la raison pour laquelle les entreprises n'emploient pas et n'éprouvent pas d'intérêt pour la plupart des perspectives dites traditionnelles du balanced scorecard : en effet, étant donné le contexte de double complexité auquel elles sont confrontées, elles estiment les perspectives traditionnelles insuffisantes pour gérer les indicateurs liés à cette situation et préfèrent utiliser des rubriques plus adaptées à celle-ci permettant de piloter plus finement cette complexité. Examinons à présent si cela se vérifie au niveau des autres perspectives additionnelles proposées dans la partie conceptuelle.

Les autres éléments additionnels pouvant entrer dans la composition d'un balanced scorecard d'une entreprise confrontée à de la double complexité étaient les suivants : axes relatifs à l'environnement, aux fournisseurs, aux employés, ou encore sociaux. Les résultats indiquent une perspective *environnement* utilisée par toutes ces entreprises, comme présenté plus haut, résultat soulignant une différence significative entre les deux catégories d'entreprises considérées. Cette perspective n'est jugée indispensable que par une seule entreprise sur trois (et par dix pour cent des entreprises ayant des niveaux inférieurs de complexités).
La perspective *fournisseurs* est employée par une entreprise sur trois, perspective non indispensable pour l'ensemble de ces entreprises, la perspective *employés* est utilisée par la totalité de ces entreprises et estimée indispensable pour une des deux entreprises appartenant à la case IV de Løwendahl et Revang, et enfin, l'axe *social* est employé par une entreprise sur trois, tandis que deux entreprises sur trois le jugent indispensable.

Ces données indiquent que les entreprises confrontées à de la double complexité utilisent les perspectives *environnement* et *employés* d'une manière systématique, tandis que les axes *social* et *fournisseurs* ne sont employés que par une entreprise sur

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

trois. Cela nous montre l'origine de la complexité à laquelle doivent faire face les entreprises confrontées à de la double complexité : il s'agit de l'environnement (externe) et au niveau interne il s'agit de la gestion des employés. Les données relatives aux fournisseurs et les données sociales n'entrent pas dans la composition de la complexité de ces entreprises selon les données collectées. Si la perspective *fournisseurs* n'est pas essentielle selon les répondants, ils sont toutefois deux sur trois à juger l'axe *social* indispensable (alors que seules 26,3 % des autres entreprises le jugent indispensable).
Comme le suggèrent Løwendahl et Revang, les employés représentent donc une source importante de complexité au niveau interne des entreprises, puisque toutes les entreprises confrontées à de la double complexité utilisent cette rubrique. L'environnement, c'est-à-dire les actions des concurrents, est également une source importante de complexité externe pour les entreprises sondées et confrontées à de la double complexité. On notera toutefois que le caractère indispensable de ces deux axes n'est pas vérifié.

Si les différences statistiquement vérifiées entre les entreprises appartenant à la case IV de la matrice de Løwendahl et Revang et les autres entreprises ne concernent que deux rubriques proposées sur 18, on constate toutefois que les entreprises de cette catégorie utilisent majoritairement les perspectives additionnelles qui leur étaient proposées dans le questionnaire. Les perspectives traditionnelles sont généralement employées dans des proportions plus faibles ; cela s'explique par la mise en pratique des nouveaux axes, plus ciblés que les appellations plus larges proposées initialement par Kaplan et Norton.

Les entreprises confrontées à des niveaux élevés de complexités interne et externe intègrent donc plusieurs perspectives additionnelles, qu'elles soient liées à des données externes ou internes. Cela nous amène à corroborer l'hypothèse III.4*a*. En effet, les résultats suggèrent que ces entreprises utilisent un balanced scorecard qui se rapproche du balanced scorecard type ❹ tel que défini de manière théorique. Cela se vérifie particulièrement au niveau des perspectives additionnelles introduites dans les balanced scorecard des entreprises de cette catégorie.
On notera que les différences constatées entre ces trois entreprises confrontées à de la double complexité et utilisant vraiment le balanced scorecard peuvent s'expliquer par les particularités des secteurs d'activité auxquelles elles se rattachent, certains secteurs nécessitant de la main d'œuvre plus nombreuse ou plus qualifiée que d'autres par exemple.

→ une entreprise qui appartient à la catégorie IV de la matrice proposée par Løwendahl et Revang dispose d'un balanced scorecard qui se rapproche du balanced scorecard de type ❹.

Les éléments décrits ci-dessus montrent que les entreprises confrontées à de la double complexité disposent d'un outil se rapprochant du balanced scorecard de type ❹ tel que défini conceptuellement. Pour arriver à cette affirmation, l'utilisation simultanée de perspectives appartenant à des domaines interne et externe a été retenue. Cependant, étant donné que seules deux rubriques proposées font apparaître un lien significatif entre la double complexité et l'utilisation de ces

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

perspectives, peut-on en conclure que les entreprises adaptent davantage leur balanced scorecard quand elles sont confrontées à de la double complexité ?
Afin de vérifier si les entreprises confrontées à de la double complexité effectuent des aménagements en nombre plus important dans leur balanced scorecard, l'hypothèse III.4*b* examine le lien entre le nombre de perspectives additionnelles et la double complexité.

En vue de réaliser un test sur ces données, et pour différencier l'analyse du nombre de perspectives déjà effectuée pour l'hypothèse III.1*b*, l'existence d'un grand nombre de perspectives en fonction de la double complexité va être testée.
En effet, les données font apparaître que les entreprises ont ajouté de zéro à cinq perspectives additionnelles à leur balanced scorecard pleinement utilisé. Si l'on suit le raisonnement de l'hypothèse, et les résultats déjà obtenus en comparant le nombre de perspectives additionnelles et le niveau de complexité, les entreprises confrontées à des niveaux extrêmes de complexités devraient être celles disposant du plus grand nombre de perspectives additionnelles. Étant donné que ces entreprises sont peu nombreuses (sur 25 entreprises utilisant pleinement le balanced scorecard, seules trois sont confrontées à de la double complexité et ont fourni des réponses valides à la question n°56), ce nouveau test permettra de confirmer l'existence de différences statistiquement vérifiées entre le balanced scorecard d'entreprises confrontées à des situations de complexité autres que celles rencontrées par les entreprises appartenant à la case IV de la matrice et le balanced scorecard d'entreprises confrontées à de la double complexité.
Afin de classer les balanced scorecard en fonction du nombre de perspectives additionnelles, ce n'est pas la médiane qui a ici été utilisée, mais l'étude des quartiles. On a ainsi divisé notre échantillon en quatre classes et considéré que les entreprises confrontées à de la double complexité faisaient partie de la quatrième classe (le dernier quartile). Le tableau proposé ci-dessous récapitule les nombres de perspectives ajoutées et les effectifs qui s'y rapportent.

	Nombre de perspectives additionnelles	Effectifs	Pourcentages cumulés
	0	2	8
	1	3	20
	2	12	68
	3	4	84
	4	2	92
	5	2	100
total		25	

On constate que 84 % de la population dispose de 0, 1, 2, ou 3 perspectives additionnelles. Le quatrième quartile comprendra ainsi les entreprises ayant ajouté quatre ou cinq perspectives additionnelles, représentant quatre entreprises. On en déduit de manière théorique que les entreprises confrontées à de la double

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

complexité devraient disposer d'au moins quatre perspectives additionnelles dans leur balanced scorecard.
À partir de ce découpage, on dispose de 21 entreprises ayant ajouté de zéro à trois perspectives additionnelles et de quatre entreprises ayant ajouté plus de trois perspectives dans leur balanced scorecard. Le test du χ^2 mené sur ces résultats indique la présence d'un lien significatif[87] entre l'utilisation d'un balanced scorecard avec plus de trois perspectives additionnelles et le fait que les entreprises soient confrontées à des niveaux élevés de complexités interne et externe comme cela est récapitulé dans ce tableau :

Hypothèse III.4.b		Nombre de perspectives additionnelles		Σ
		de 0 à 3	**Plus de 3**	
Pas de double complexité	Effectifs	20	2	22
	Pourcentages en ligne	90,9 %	9,1 %	100 %
	Pourcentages en colonne	95,24 %	50 %	**88 %**
Double complexité	Effectifs	**1**	2	3
	Pourcentages en ligne	33,3 %	66,7 %	100 %
	Pourcentages en colonne	4,76 %	50 %	25 %
Σ	Effectifs	21	4	25
	Pourcentages en ligne	84 %	16 %	100 %

Comme pour les autres hypothèses, les entreprises comptabilisées sont celles ayant déclaré utiliser pleinement le balanced scorecard, au moins dans un service ou département et ayant donné une réponse exploitable à la question examinée dans ce tableau.

→ les entreprises confrontées à de la double complexité utilisent davantage de perspectives additionnelles dans leur balanced scorecard que les autres entreprises pleinement utilisatrices du balanced scorecard.

Cela nous conduit à corroborer l'hypothèse III.4*b*. Ainsi, à partir des hypothèses proposées sur ce thème, les éléments suivants ont pu être constatés :

↳ D'une manière générale, les entreprises confrontées à des niveaux élevés de complexité utilisent des perspectives additionnelles dans leur balanced scorecard.

↳ Ces entreprises utilisent davantage de perspectives additionnelles que les entreprises confrontées à de faibles niveaux de complexité.

[87] Les résultats des tests sont les suivants : $\chi^2_{corrigé} = 2{,}932$; $p = 0{,}057$; coefficient $V_{corrigé} = 0{,}342$.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

↳ Par ailleurs, plus la complexité croît, plus elles introduisent de perspectives additionnelles, et cela est particulièrement vrai pour la complexité interne.

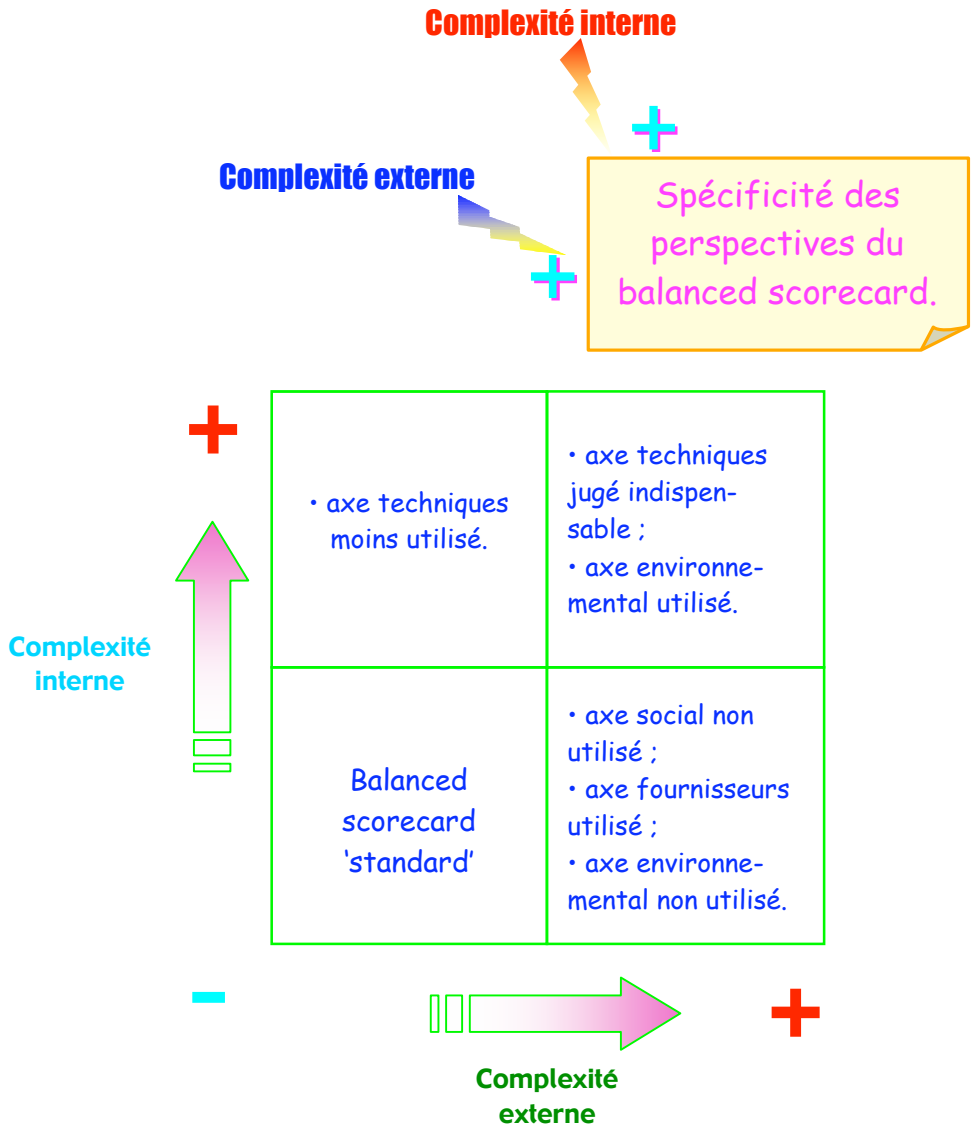
↳ Enfin, le résultat que l'on vient d'obtenir montre que les entreprises confrontées à de la double complexité utilisent de manière significative davantage de perspectives additionnelles que les autres entreprises confrontées à des niveaux de complexité moindres ou nuls.

Si le test de l'hypothèse III.4*a* permet d'indiquer l'existence d'un lien entre l'utilisation d'un balanced scorecard se rapprochant du type ❹ tel qu'envisagé au niveau conceptuel et la double complexité, le test de l'hypothèse III.4*b* prouve qu'une entreprise appartenant à la case Ⅳ de la matrice de Løwendahl et Revang contextualise davantage son balanced scorecard que les autres entreprises, même si toutes les perspectives envisagées de manière conceptuelle ne figurent pas dans le balanced scorecard de ces entreprises.
Ces résultats, comme ceux obtenus pour cette série d'hypothèses ne valent que pour notre échantillon et demandent à être validés à partir d'un panel plus large étant donné le faible nombre de répondants confrontés à de la double complexité dans le cas présent.

L'ensemble des hypothèses III a donc permis de présenter les adaptations des balanced scorecard des entreprises sondées en fonction des niveaux de complexité. Si les balanced scorecard ne correspondent pas exactement aux différents types attendus de manière conceptuelle, les éléments récapitulés sur ce schéma permettent de distinguer significativement les adaptations des balanced scorecard des entreprises en fonction des situations de complexité.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr



Bilan des adaptations du balanced scorecard en fonction de la complexité.

Les entreprises confrontées à de la complexité, qu'elle trouve son origine au(x) niveau(x) interne et/ou externe, réalisent des ajustements de leur balanced scorecard en y introduisant des perspectives nouvelles. Bien que d'autres critères entrent très certainement en jeu dans le choix effectué par les entreprises quant aux perspectives à employer dans leur balanced scorecard, le niveau de complexité représente l'une des clefs permettant de comprendre les adaptations du balanced scorecard, du moins dans notre échantillon d'entreprises françaises. En effet, les résultats ont permis de mettre en évidence les liens incontestables qui existent entre la situation de complexité et l'utilisation ou encore l'adaptation du balanced scorecard ; le niveau d'adaptation est par ailleurs fonction du degré de complexité, que ce soit au niveau global, interne ou pour de la double complexité.

L'ensemble des résultats traitant la complexité et analysés jusqu'à présent dans ce troisième paragraphe examine des facteurs de l'environnement (interne et externe) sans s'intéresser aux rôles et fonctions des acteurs chargés du développement de l'outil balanced scorecard dans les entreprises sondées. Quels sont les rôles occupés

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

par les répondants dans le balanced scorecard en fonction des situations de complexité, et plus particulièrement, existe-t-il des liens entre les situations de complexité et l'implication plus ou moins importante de la fonction contrôle de gestion lors de la mise en œuvre ou de l'utilisation du balanced scorecard ? Est-ce que l'introduction du balanced scorecard modifie de manière importante les rôles des contrôleurs de gestion dans les entreprises ? Bien que difficilement vérifiables de manière fiable à partir des données fournies en trop petite quantité ou en raison du mode de collecte des informations, ces questions, posées dans le cadre du thème de la présente recherche, seront examinées dans la dernière section de ce chapitre.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Section 4 : le balanced scorecard et la fonction contrôle de gestion : quelles incidences ?

Le but de cette dernière section sera de déterminer les incidences de l'introduction du balanced scorecard sur la fonction contrôle de gestion. En effet, lors du choix et du développement d'un nouvel outil de gestion, différents acteurs interagissent, que ce soient la direction, la direction financière ou les contrôleurs de gestion par exemple. Si d'autres fonctions spécifiques jouent également un rôle important dans les phases de proposition, choix ou mise en œuvre/suivi d'un nouvel outil comme l'ont décrit les résultats obtenus, ces trois fonctions ont été plus particulièrement envisagées dans le questionnaire. L'examen de la fonction contrôle de gestion dans le processus d'introduction/utilisation du balanced scorecard s'inscrit tout naturellement dans cette recherche dont l'une des finalités est d'étudier son éventuel renouvellement par le biais de l'introduction de nouveaux outils de contrôle de gestion dans les entreprises.
À travers cette section, deux éléments seront envisagés : l'étude des éventuelles différences dans les rôles joués par les contrôleurs de gestion dans leurs balanced scorecard en fonction des niveaux de complexité auxquels leurs entreprises doivent faire face, et les éventuels liens constatés entre les fonctions occupées par ces contrôleurs de gestion dans les Tableau de bord français et balanced scorecard de leur entreprise. Ce second élément sera l'occasion d'approfondir les données descriptives fournies dans le précédent chapitre.

§1. Le contrôleur de gestion, la complexité et le balanced scorecard.

De nos jours, le contrôle de gestion ne peut plus se contenter de vérifier la conformité des comportements comme le rappelle Lorino en 1991 – la complexité grandissante de l'environnement des entreprises y est pour quelque chose. La fonction contrôle de gestion doit intégrer une mission de conseil préconisait-il d'ailleurs à ce sujet.
Par ailleurs, selon de Montgolfier (1996), le contrôle en interne exercé par les contrôleurs de gestion doit permettre de faire face à un environnement instable et complexe. Il permet de s'affranchir de l'une des remises en cause de la fonction contrôle de gestion souvent retrouvée dans la littérature de gestion, évitant aux contrôleurs de gestion de fournir de simples réponses stéréotypées à des évènements pourtant toujours différents et en constante évolution. Le balanced scorecard représente l'un des outils disponibles pour ces contrôleurs de gestion, permettant de réaliser une part de contrôle en interne de par ses perspectives propres.
Enfin, bien que la théorie de la contingence – largement utilisée dans notre étude – ne prenne pas vraiment en compte l'influence des acteurs de l'entreprise sur les choix d'outils de gestion par exemple, l'utilisation de ce cadre pour examiner succinctement le rôle de ces acteurs spécifiques peut se justifier en reprenant notamment le schéma proposé par Bouquin (2004), lorsqu'il présentait une définition 'contemporaine' de la contingence[88] : il montrait notamment que les facteurs de

[88] Le schéma original de Bouquin a été exposé dans le cadre de la présentation de la théorie contingente.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

contingence influencent les processus de contrôle, processus qui incluent les acteurs de l'entreprise.
Ces éléments justifient de s'intéresser aux éventuelles relations entre le rôle joué par les contrôleurs de gestion dans le balanced scorecard de leur entreprise et les situations de complexité rencontrées. En effet, le balanced scorecard se présente comme l'un des moyens à la disposition du contrôleur de gestion pour gérer les situations complexes et ainsi regagner une certaine légitimité dans son entreprise. Mais cet examen ne sera néanmoins possible qu'en fonction des quelques réponses obtenues à ce niveau et n'aura alors qu'une signification assez restreinte dans notre étude.

Le but de ce premier paragraphe est ainsi de montrer l'incidence éventuelle des niveaux de complexité sur les rôles joués par les contrôleurs de gestion lors de la mise en œuvre du balanced scorecard. Cela sera réalisé en reprenant la matrice proposée par Løwendahl et Revang combinant les niveaux de complexité.

Dans le premier cas, correspondant à une situation de faibles complexités interne et externe, les résultats obtenus pour les entreprises appartenant à la case I de la matrice de Løwendahl et Revang ne font pas apparaître de lien particulier entre cette situation et le rôle joué par le contrôleur de gestion lors de la mise en œuvre du balanced scorecard.
Dans le détail, les résultats indiquent que quatorze contrôleurs de gestion ont joué un rôle à un quelconque niveau lors de la mise en œuvre du balanced scorecard ; sur ces quatorze contrôleurs de gestion, quatre évoluent dans des entreprises appartenant à la case I de la matrice de Løwendahl et Revang. Douze contrôleurs de gestion n'ont joué aucun rôle dans la mise en œuvre du balanced scorecard, dont quatre appartenant à la case I[89]. 28,6 % des contrôleurs de gestion ayant joué un rôle dans la mise en œuvre du balanced scorecard sont issus d'une entreprise appartenant à la case I de la matrice de Løwendahl et Revang.
On notera par ailleurs que les objectifs de la comptabilité de gestion de ces entreprises confrontées à de la faible complexité interne et externe consistent à 'rechercher combien ça coûte' : cela vient conforter les réponses obtenues aux questions traitant l'importance de la concurrence par les prix. En effet, à ce niveau, ces entreprises devaient majoritairement maîtriser une forte domination par les coûts.

Si le rôle spécifiquement joué par les contrôleurs de gestion dans la mise en œuvre du balanced scorecard de leur entreprise ne peut être expliqué par la complexité globale, ces résultats indiquent toutefois que cette structure se caractérise par une domination par les coûts. Examinons maintenant les éventuels liens entre les rôles

[89] Ces résultats concernant les rôles joués par les contrôleurs de gestion lors de la mise en œuvre du balanced scorecard ont en fait été déduits des différentes questions cherchant à connaître l'implication du répondant et de ses collègues lors du processus de mise en œuvre du balanced scorecard. Ainsi, si en général seuls douze contrôleurs de gestion ont fourni des réponses exploitables au sujet de leur implication lors de la mise en œuvre du balanced scorecard, les rôles de quatorze contrôleurs de gestion ont pu être déduits des réponses fournies par des DAF ou des DG, ce qui porte à 26 le nombre de contrôleurs de gestion pour lesquels le rôle à un moment donné de la mise en œuvre du balanced scorecard est connu. Par ailleurs, comme pour les analyses des sections qui précèdent, seules les entreprises disposant pleinement du balanced scorecard au moment de l'étude ont été retenues.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

joués lors de la mise en œuvre du balanced scorecard par les contrôleurs de gestion et les différentes situations de complexité.

Sur les trois cases restantes de la matrice de Løwendahl et Revang, deux ont fait apparaître un lien entre le niveau de complexité et le rôle joué par le contrôleur de gestion. Si dans la situation de forte complexité externe exclusive, aucun rôle n'a pu être démontré, la situation de forte complexité interne exclusive indique un lien entre le critère *a supervisé la mise en œuvre du balanced scorecard* et la situation de complexité ; enfin, la situation de double complexité permet de mettre en évidence l'existence d'un lien entre le rôle joué par le contrôleur de gestion et la situation de complexité.

Le premier lien entre le contexte et l'un des rôles du contrôleur de gestion dans la mise en œuvre du balanced scorecard s'observe dans une situation de complexité interne élevée et de faible complexité externe. Les résultats font apparaître que les contrôleurs de gestion supervisent la mise en œuvre du balanced scorecard dans ces seules entreprises confrontées à cette situation. En effet, comme le montrent les résultats proposés dans ce tableau, les contrôleurs de gestion de l'étude ne supervisent jamais la mise en œuvre du balanced scorecard dans les autres combinaisons de niveaux de complexité.

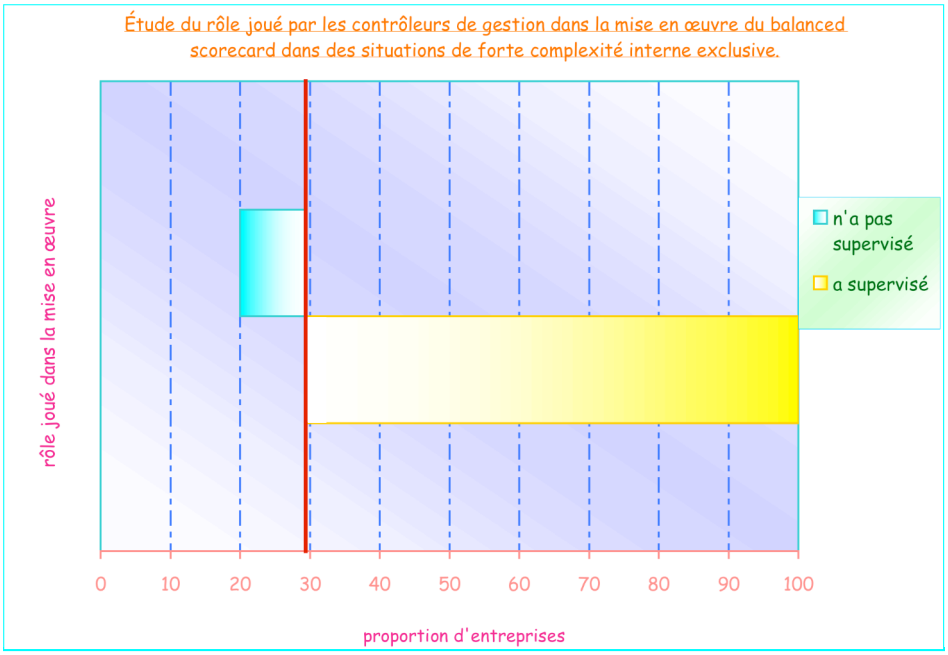
		Le contrôleur de gestion…		Σ
		…a supervisé la mise en œuvre	…n'a pas supervisé la mise en œuvre	
Pas de complexité interne exclusive	Effectifs	**0**	12	12
	Pourcentages en ligne	0 %	100 %	100 %
	Pourcentages en colonne	0 %	80 %	**70,6 %**
Complexité interne exclusive	Effectifs	**2**	3	5
	Pourcentages en ligne	40 %	60 %	100 %
	Pourcentages en colonne	**100 %**	20 %	29,4 %
Σ	Effectifs	2	15	17
	Pourcentages en ligne	11,8 %	88,2 %	100 %

Les réponses comptabilisées ici sont celles provenant d'entreprises utilisant pleinement le balanced scorecard, au moins dans un service ou département et dont la réponse à la question examinée permettait de savoir si le contrôleur de gestion avait supervisé la mise en œuvre du balanced scorecard.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Ces résultats sont représentés sur ce graphique :



Centré sur la proportion d'entreprises confrontées à de la complexité interne élevée, et de la complexité externe faible (soit cinq entreprises pour cette proposition), ce graphique met en évidence que la totalité des contrôleurs de gestion ayant supervisé la mise en œuvre du balanced scorecard appartenaient à des entreprises confrontées à de la complexité interne élevée et de la complexité externe faible. Cela est confirmé par le test statistique réalisé. En effet, réalisé à partir de ces données, les tests donnent les résultats suivants : $\chi^2_{corrigé}{}^{90} = 2{,}269$; $p = 0{,}074$.
Cela implique l'existence d'un lien entre la complexité et le rôle joué par le contrôleur de gestion dans la mise en œuvre du balanced scorecard dans notre échantillon. Cependant, on notera toutefois que si 100 % des contrôleurs de gestion ayant supervisé la mise en œuvre du balanced scorecard appartenaient à une entreprise confrontée à un contexte de forte complexité interne exclusive, seuls 40 % des contrôleurs de gestion évoluant dans une entreprise caractérisée par une forte complexité interne exclusive ont supervisé la mise en œuvre du balanced scorecard, ce qui vient nuancer le résultat du test statistique réalisé.

→ un contrôleur de gestion qui supervise la mise en œuvre du balanced scorecard évolue dans une entreprise confrontée à de la complexité interne élevée (et de la complexité externe faible).

Le dernier élément qui mérite d'être souligné concerne le rôle joué par le contrôleur de gestion dans une situation de double complexité. Il s'agit ici d'examiner son rôle global dans la mise en œuvre du balanced scorecard, de la même manière que l'étude menée au début de ce paragraphe. Les résultats obtenus indiquent que parmi les trois entreprises confrontées à de la double complexité,

[90] Il s'agit du résultat du test exact de Fisher, étant donné que trois cellules du tableau ont un effectif théorique inférieur à cinq.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

aucun contrôleur de gestion n'a joué de rôle dans la mise en œuvre du balanced scorecard. Dans les autres situations de complexité, 61 % des contrôleurs de gestion ont joué un rôle dans la mise en œuvre de cet outil. Les différences observées entre les rôles joués par les contrôleurs de gestion d'entreprises confrontées à de la double complexité et les contrôleurs de gestion d'entreprises n'étant pas confrontées à cette situation sont significatives à 10 %.

→ un contrôleur de gestion d'une entreprise confrontée à de la double complexité ne joue pas de rôle dans la mise en œuvre du balanced scorecard de son entreprise.

Ces résultats statistiquement significatifs valent bien entendu pour notre échantillon de convenance et méritent d'être interprétés avec précaution en raison du faible nombre d'entreprises impliquées dans ces études.

De ce paragraphe, on retiendra que les résultats ne permettent pas d'indiquer un rôle significatif du contrôleur de gestion dans la mise en œuvre du balanced scorecard en fonction de la complexité. Par ailleurs, par rapport à l'ensemble des entreprises disposant du balanced scorecard, on constate également que les contrôleurs de gestion n'ont pas majoritairement participé à la mise en œuvre du balanced scorecard. En effet, dans moins d'un cas sur deux, les contrôleurs de gestion déclarent avoir joué un quelconque rôle dans cette mise en œuvre, qu'il s'agisse de la décision, de la supervision ou encore de la mise en œuvre en tant que telle. Cela peut s'expliquer de plusieurs manières : ou bien le contrôleur de gestion avait sous sa responsabilité des contrôleurs de gestion qui, eux, ont joué un grand rôle dans la mise en œuvre, ou bien le contrôleur de gestion n'a pas répondu directement aux questions, ou, enfin, une autre fonction a été créée pour gérer et s'impliquer dans ce processus (comme indiqué par un répondant) ou la fonction contrôle de gestion n'a vraiment eu aucune implication dans sa mise en œuvre.

Ce résultat quant au niveau d'implication des contrôleurs de gestion dans la mise en œuvre du balanced scorecard de leur entreprise paraît surprenant au regard des bénéfices attendus par l'outil pour la fonction contrôle de gestion. On aurait pu s'attendre à trouver des contrôleurs de gestion parfaitement impliqués dans ce nouvel outil capable de leur fournir des informations mieux ciblées, et plus fiables, comme le laissaient supposer Kaplan et Norton ; il aurait permis au contrôleur de gestion d'élargir son champ d'action en ne se limitant plus au simple langage financier comme illustré dans l'approche moderne du contrôle de gestion de Bouquin.
Cependant, est-ce que l'utilisation quasi-généralisée du Tableau de Bord français dans les entreprises françaises ne pourrait pas expliquer, du moins en partie, ces résultats ? Existe-t-il des similarités entre les rôles joués par un contrôleur de gestion dans le balanced scorecard et dans le Tableau de Bord français ?

§2. Le contrôleur de gestion, le balanced scorecard et le Tableau de bord français.

Les résultats obtenus par l'intermédiaire des contrôleurs de gestion ayant participé à l'étude indiquent que ces derniers sont plus nombreux à jouer un rôle

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

dans le balanced scorecard que dans l'outil français : en effet, si un contrôleur de gestion sur sept n'est pas impliqué dans le balanced scorecard de son entreprise, dix sont impliqués dans l'outil français sur les quatorze contrôleurs de gestion ayant répondu. Deux contrôleurs de gestion contribuent au bon fonctionnement du Tableau de bord français, alors que quatre contrôleurs de gestion sur quatorze exercent cette tâche pour le balanced scorecard.
Même si l'on ne note pas de différences significatives au sujet de l'implication des contrôleurs de gestion dans les deux outils, ces résultats dénotent une implication légèrement supérieure des contrôleurs de gestion dans le balanced scorecard[91]. Examinons à présent les différences significatives permettant de distinguer des caractéristiques propres aux contrôleurs de gestion des entreprises utilisant le balanced scorecard.

Trois différences significatives sont observables en comparant les réponses fournies par les contrôleurs de gestion aux questions traitant leurs rôles par rapport aux balanced scorecard et Tableau de bord français.

Parmi les seuls contrôleurs de gestion ayant fourni des réponses exploitables aux questions n°85 à 100[92], on constate qu'il existe un lien entre le fait que le contrôleur de gestion ait décidé la mise en œuvre du balanced scorecard et l'implication de ce dernier dans le Tableau de Bord français de son entreprise. En effet, les résultats montrent que sur quatorze contrôleurs de gestion, six ont décidé de mettre en œuvre le balanced scorecard, aucun n'étant impliqué dans l'outil français de son entreprise, et parmi les huit n'ayant pas décidé la mise en œuvre du balanced scorecard dans leur entreprise, quatre étaient impliqués dans leur Tableau de Bord français, et quatre ne l'étaient pas. Les différences sont significatives à 10 % ($p = 0,085$)

→ Un contrôleur de gestion qui décide la mise en œuvre du balanced scorecard n'est pas impliqué dans l'outil français de son entreprise.

Par ailleurs, des différences significatives existent entre la supervision de la mise en œuvre du balanced scorecard par le contrôleur de gestion et la supervision de la mise en œuvre de l'outil français. En effet, sur les trois contrôleurs de gestion ayant supervisé la mise en œuvre du balanced scorecard dans leur entreprise, deux ont également supervisé la mise en œuvre de l'outil français et parmi les neuf contrôleurs de gestion n'ayant pas supervisé la mise en œuvre du balanced scorecard, aucun n'a supervisé la mise en œuvre de l'outil français dans son entreprise. Les différences sont significatives à 5 % ($p = 0,045$). On notera également que, selon ces données, seul un contrôleur de gestion sur quatre supervise la mise en œuvre du balanced scorecard dans son entreprise.

→ Seuls les contrôleurs de gestion ayant supervisé la mise en œuvre du balanced scorecard ont supervisé la mise en œuvre de l'outil français dans leur entreprise.

[91] Il a bien sûr été vérifié que ces contrôleurs de gestion évoluaient dans des entreprises utilisant les deux outils en parallèle.
[92] C'est-à-dire les questions ayant trait au niveau d'implication du répondant ou de ses collègues DAF/contrôleur de gestion ou encore DG dans le balanced scorecard ou le tableau de bord de son entreprise.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Enfin, un dernier élément permet de différencier les rôles joués par les contrôleurs de gestion dans les Tableaux de Bord français et les balanced scorecard : il s'agit des critères *a fait évoluer le Tableau de bord français* et *a supervisé la mise en œuvre du balanced scorecard*. Les résultats montrent que les trois contrôleurs de gestion ayant supervisé la mise en œuvre du balanced scorecard ont également fait évoluer l'outil français de leur entreprise. Sur les neuf contrôleurs de gestion n'ayant pas supervisé la mise en œuvre du balanced scorecard, seul un contrôleur de gestion a fait évoluer le Tableau de bord français de son entreprise. Les différences constatées sont indéniables : il existe un rapport entre l'action du contrôleur de gestion pour le balanced scorecard et son action au niveau de l'outil français ($p = 0,018$).

→ *il existe un lien entre le caractère* a fait évoluer le Tableau de bord de son entreprise, *et le caractère* a supervisé la mise en œuvre du balanced scorecard *: en effet, le fait que le contrôleur de gestion ait supervisé la mise en œuvre du balanced scorecard a une influence sur son action pour faire évoluer l'outil français.*

À partir de ces éléments, on en conclut que le contrôleur de gestion a globalement joué un rôle plus grand dans le balanced scorecard que dans l'outil français, même si cette affirmation ne peut être vérifiée statistiquement. En effet, les trois affirmations formulées dans ce paragraphe soulignent le fait que le rôle du contrôleur de gestion dans l'outil français de son entreprise est conditionné au rôle joué dans le balanced scorecard : par exemple, quand le contrôleur de gestion n'est pas impliqué dans le balanced scorecard, dans trois cas sur quatre, on observe qu'il ne sera pas impliqué dans l'outil français.
Si l'on compare les rôles joués par les contrôleurs de gestion dans les deux outils étudiés ici, on remarque que ces derniers sont plus nombreux à avoir joué un rôle dans le balanced scorecard de leur entreprise que dans l'outil français (à l'exception d'un cas). Cela nous indique que les contrôleurs de gestion ont tendance à s'impliquer davantage dans l'outil balanced scorecard que dans l'outil français traditionnel. Ce constat, même s'il n'est pas démontré statistiquement et qu'il est difficilement généralisable à partir d'un échantillon si restreint viendrait conforter certaines idées conceptuelles évoquées dans le chapitre traitant les évolutions des rôles des contrôleurs de gestion dans les entreprises françaises. Probablement, par leur plus grande implication dans le balanced scorecard, ces contrôleurs de gestion tentent de faire évoluer leur fonction en utilisant de nouveaux outils plus performants, afin de fournir des données plus appropriées et fiables par rapport aux données obtenues à partir de l'outil français. Il s'agit peut-être de l'illustration pratique de l'une des facettes des changements en cours dans la fonction du contrôleur de gestion.
Cela rejoint d'ailleurs l'un des résultats soulignés dans l'étude de Mousli menée en 2008 – 2009 dans laquelle les contrôleurs de gestion regrettent de devoir passer tant de temps à traiter des mesures financières, ce qui les empêche de réaliser d'autres tâches. En montrant que les contrôleurs de gestion cherchent à s'impliquer dans le balanced scorecard, nos résultats indiquent que ces derniers trouvent le moyen de traiter non seulement les principales données financières, mais ils peuvent également intégrer à leur action des indicateurs stratégiques de tendance orientés vers le long terme. Ainsi, le balanced scorecard pourrait devenir à terme l'outil qui permettra aux

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

contrôleurs de gestion de réaliser des tâches alternatives au fastidieux traitement de données financières et comptables tel que rapporté dans l'étude récente de Mousli (2011).
Enfin, on notera que, si près d'un contrôleur de gestion sur deux appartient à un département de niveau trois sur l'organigramme hiérarchique de son entreprise utilisant le balanced scorecard, 50 pour cent des contrôleurs de gestion appartiennent à un département de niveau deux avec responsabilités, ce qui traduit les responsabilités qui leur sont confiées. Notre étude indique que près de 86 % des contrôleurs de gestion sont rattachés à la Direction Financière et font ainsi partie de la direction financière au niveau deux[93]. Étant en lien étroit avec la direction de son entreprise, le contrôleur de gestion dispose directement des éléments stratégiques indispensables afin de traiter au mieux les besoins de sa direction. Il ne doit plus se contenter de traiter les données du service comptable ou financier et dispose ainsi d'un plus large spectre d'action. En outre, une fonction contrôle de gestion en lien direct avec la Direction Générale signifie certainement l'existence de bonnes relations entre fonctions et souligne le regain d'intérêt porté envers les contrôleurs de gestion par la direction lors de l'utilisation du balanced scorecard. Comme le rappellent d'ailleurs Mendoza *et al.* (2002), afin d'optimiser les indicateurs des outils de contrôle de gestion tel que le balanced scorecard par exemple, il est indispensable que les contrôleurs de gestion disposent de position et légitimité cohérentes avec la tâche qu'ils exercent. Ainsi, en bénéficiant d'un lien direct avec la direction, le court-circuitage des informations par le domaine financier est supprimé et la fonction regagne un peu de légitimité en fournissant les données adéquates à partir du balanced scorecard.

Cette dernière section aura ainsi fait apparaître pour notre échantillon, certains rôles des contrôleurs de gestion par rapport au balanced scorecard de leur entreprise en fonction des différentes situations de complexité. On a également mis en évidence certains liens entre l'outil français et le balanced scorecard, afin de tenter d'expliquer les résultats constatés lors du premier paragraphe.

Dans les études examinant l'incidence de la mise en œuvre de nouveaux outils de contrôle de gestion sur les missions du contrôleur de gestion, les auteurs ont généralement fait apparaître les avantages de cette implantation. En effet, pour Friedman et Lyne (1997), Bescos et Mendoza (1999), Vaivio (2004) ou encore Joseph et George (2005), les missions du contrôleur de gestion sont importantes dans un balanced scorecard ou plus généralement lors de la mise en œuvre d'un nouvel outil de pilotage. Selon ces auteurs, l'introduction d'un outil de type balanced scorecard accroît l'implication et le rôle qu'ont à jouer les contrôleurs de gestion au niveau du pilotage stratégique de leur entreprise ; il contribue d'ailleurs à renouveler leur image au sein des entreprises. Ce point de vue présenté par Bollecker (2007) comme plutôt optimiste est bien sûr à relativiser dans les résultats obtenus auprès de notre échantillon. En effet, on constate que ces données se rapprochent davantage de ce que Bollecker appelle les risques et difficultés liés à l'introduction d'outils de type balanced scorecard.

[93] Douze contrôleurs de gestion sur quatorze ont en effet déclaré être rattachés à la Direction Financière à la question n°38.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

En effet, comme le montre par exemple Sangster (1996), si des nouveaux systèmes de contrôle de gestion sont implantés dans des entreprises, les contrôleurs de gestion ne les adoptent pas toujours, ne les utilisent et ne les acceptent pas forcément, estimant que la mise en œuvre de ces outils risque de réduire leur rôle. Si l'idée d'une réduction du rôle des contrôleurs de gestion à la suite de l'introduction de certains outils de gestion tels les « systèmes experts » proposés par Sangster (généralement des outils de technologie de l'information) peut provoquer une certaine réticence à instaurer de nouveaux outils, le risque semble beaucoup plus faible pour le balanced scorecard, outil qui devrait plutôt contribuer à développer et accroître leur rôle en leur permettant de fournir des informations synthétiques et adéquates.
Les résultats obtenus ne font pas apparaître un rôle important des contrôleurs de gestion dans la mise en œuvre du balanced scorecard et leur implication dans l'outil afin de contribuer au bon fonctionnement de celui-ci n'est pas démontrée de manière indiscutable ; cela se vérifie également pour l'outil français. En effet, le rôle des contrôleurs de gestion reste assez restreint dans ce dernier et il est d'ailleurs généralement moindre que pour le balanced scorecard.
Les résultats quant aux rôles et missions du contrôleur de gestion suite à l'introduction du balanced scorecard en fonction des situations de complexité et de la position du contrôleur de gestion dans l'organigramme hiérarchique (ou la structure), se situent donc entre ces deux extrêmes : les résultats indiquent certes que les contrôleurs de gestion sont légèrement plus impliqués dans le balanced scorecard que dans l'outil français, mais le nombre de contrôleurs de gestion jouant un rôle dans le balanced scorecard est assez faible. Pour notre échantillon, les contrôleurs de gestion seraient ainsi réticents à s'impliquer dans le balanced scorecard comme l'indique Sangster ou bien leur positionnement hiérarchique et leur dépendance à la Direction Financière pourraient expliquer leur non – implication dans le balanced scorecard de leur entreprise.

Les résultats obtenus au fil de ce chapitre nous montrent que les entreprises doivent s'adapter aux besoins des clients et aux évolutions de leur environnement si elles souhaitent rester compétitives. Afin d'accroître leur réactivité dans le but de surmonter le défi d'une amplification de la complexité de leurs environnements, les entreprises doivent pouvoir réagir le plus rapidement possible : cela se traduit dans l'étude par la mise en œuvre du balanced scorecard de façon significativement plus importante dans les entreprises de grande taille ou confrontées à des niveaux plus élevés de complexité. Cette stratégie se révèle généralement payante en rendant ces entreprises plus compétitives et caractérisées par une meilleure croissance. C'est ce que montrent par exemple les études de Li (2000) en s'intéressant aux effets de la formulation de la stratégie en réponse à un environnement d'affaires mouvant. Cela est particulièrement critique dans des secteurs confrontés à une concurrence généralisée et de hautes technologies où les progrès sont continus ainsi que les renouvellements de produits et de processus de production.

À travers des facteurs aussi variés que les niveaux de concurrence, les taux de renouvellement des produits ou encore le niveau de connaissances nécessaires pour travailler dans un secteur d'activité par exemple, des mesures de degré de complexité ont été réalisées afin d'identifier les impacts de ces éléments sur le balanced scorecard. L'étude prouve que les entreprises ont besoin d'un outil capable

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

de faire évoluer leur stratégie lors de changements rapides dans leur environnement externe, afin de composer au mieux avec ce dernier. On montre également que l'environnement interne, traitant des facteurs organisationnels tels que la structure, les processus de fabrication, la main-d'œuvre pour ne citer que quelques exemples, fait également partie des raisons du choix du balanced scorecard et cet élément a un impact sur la sélection des axes le composant.

L'étude vient conforter des résultats antérieurs réalisés dans d'autres contextes comme les études de Gordon et Miller (1976), Gordon et Narayanan (1984), Chenhall et Morris (1986), Davila (2000), Gosselin et Dubé (2002), ou encore Li *et al.* (2005), pour qui, de manière globale, le choix d'un outil de contrôle stratégique de type balanced scorecard se révèle la meilleure option par rapport à l'utilisation de pratiques de contrôle se focalisant exclusivement sur des données financières.

Par ailleurs, au cours de ce chapitre ont été identifiées les adaptations de l'outil en fonction de situations fines de complexité telles que proposées par Løwendahl et Revang dans leur matrice croisant les niveaux de complexités interne et externe. Ainsi, en fonction des niveaux de complexité auxquels sont confrontées les entreprises, le balanced scorecard mis en œuvre et utilisé pleinement se caractérise par des adaptations dépendant de cette complexité : on a pu identifier que les balanced scorecard des entreprises tendaient à se rapprocher de l'un ou l'autre type de balanced scorecard défini de manière conceptuelle en fonction des besoins estimés dans telle ou telle situation de complexité.

Si d'une manière générale, plus la complexité croît, plus le balanced scorecard est utilisé et comprend davantage de perspectives additionnelles, des associations existent également au niveau de la fonction contrôle de gestion. En effet, au cours de la dernière section de ce chapitre, parmi les contrôleurs de gestion ayant participé à l'étude, différents liens ont été mis en évidence entre le rôle des contrôleurs de gestion dans le balanced scorecard de leur entreprise et le degré de complexité auquel leur entreprise est confrontée. Si ces résultats ne correspondent pas toujours aux résultats que les études conceptuelles présentées tendaient à avancer dans la thématique du renouvellement de cette fonction, ils montrent néanmoins que le rôle du contrôleur de gestion dans la mise en œuvre du balanced scorecard apparaît conditionné au niveau de complexité dans lequel évolue son entreprise dans au moins deux cas, ce constat ne se vérifiant toutefois que dans le cadre de notre échantillon de convenance.
Enfin, il était impossible de ne pas réaliser un parallèle avec le Tableau de Bord français pour une étude s'intéressant à des entreprises françaises. Là encore, les résultats ont fait apparaître des liens entre le niveau d'implication du contrôleur de gestion dans le balanced scorecard et dans l'outil français. Un contrôleur de gestion jouant un rôle dans l'outil français de son entreprise sera également impliqué dans le balanced scorecard. Par contre, seuls les contrôleurs de gestion non – impliqués dans l'outil français décident la mise en œuvre du balanced scorecard dans leur entreprise. Bien que la portée de ces derniers résultats soit relativement limitée en raison du faible nombre de réponses et de l'impossibilité de vérifier ou d'obtenir de plus amples détails à ce niveau, ils montrent toutefois que la présence de l'outil français a un impact sur la mise en œuvre du balanced scorecard dans le contexte français, et que certains rôles joués par les contrôleurs de gestion dans le balanced scorecard sont

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

conditionnés aux paramètres de complexité dans lesquels évoluent leurs entreprises ainsi que leur rôle joué dans cet outil.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Conclusion.

Cette recherche a débuté avec des citations d'auteurs faisant état de leurs craintes au sujet du devenir de la fonction contrôle de gestion. En effet, depuis plus d'une vingtaine d'années, comment aborder le contrôle de gestion sans évoquer une « crise » ou depuis peu, un « renouvellement » de la fonction ? Depuis son origine, au début du XX^{ème} siècle, le contrôle de gestion n'a pas beaucoup évolué et certains de ses principes initiaux se retrouvent encore de nos jours dans un contexte qui a pourtant été bouleversé comme le rappelle A. Desreumaux au tout début de ce travail de recherche. D'un environnement stable dans lequel ont été définies les bases du contrôle de gestion, on est arrivé à un contexte caractérisé par une intense turbulence et complexité, que ce soit à l'intérieur des entreprises comme dans leur environnement externe (clients, concurrence, technologies, exigences des masses salariales, dérèglements monétaires, mondialisation des échanges…). Ce sont ces évolutions qui ont poussé nombre de chercheurs et de praticiens à se pencher sur la fonction contrôle de gestion et à s'interroger sur les moyens de la pérenniser en la renouvelant au travers de nouvelles pratiques qui se sont répandues de manière assez rapide dès la fin des années 1980. En effet, suite aux évolutions des contextes internes et externes des entreprises et aux remises en cause dont cette discipline a fait l'objet, beaucoup ont cherché à introduire de nouvelles pratiques de contrôle de gestion afin de moderniser une fonction dont les outils doivent se caractériser par un dynamisme leur permettant d'être modifiés rapidement lorsque les conditions internes ou externes évoluent, à l'opposé d'outils figés remontant au début du XX^{ème} siècle.
Parmi ces innovations, une nouvelle pratique de gestion commence à s'imposer de par le monde : il s'agit du balanced scorecard. Cependant, comment expliquer que cet outil novateur se soit répandu si rapidement en un peu plus d'une décennie dans quasiment tous les pays excepté le contexte français dans lequel sont observés des taux d'utilisation moindres ? Quelles sont les raisons qui ont conduit certaines entreprises à l'adopter ? Est-ce que certains facteurs internes ou externes peuvent influer sur la mise en œuvre du balanced scorecard ainsi que sur son contenu ? Que peut espérer la fonction contrôle de gestion de l'introduction du balanced scorecard ?

À travers cette recherche, ce sont ces questions qui ont été posées, afin d'identifier les raisons pour lesquelles des entreprises françaises ont décidé la mise en œuvre d'un outil concurrent à l'outil français traditionnel, le Tableau de Bord.
Le contexte français présente en effet une particularité pouvant expliquer des taux d'utilisation moindres du balanced scorecard : la quasi-totalité des entreprises dispose d'un outil de gestion fortement similaire au balanced scorecard, mais dont le fonctionnement ou l'application pratique diffèrent radicalement de l'outil inventé par Kaplan et Norton en 1992.

Ainsi, à travers un cadre d'analyse mobilisant la théorie de la contingence, divers facteurs de contingence ont été repris dans cette étude, afin de vérifier des résultats admis dans un contexte relativement différent, celui qui prévalait avant les années 1980.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

En examinant l'effet de la taille, puis de la complexité, qu'elle provienne des environnements externe et/ou interne aux entreprises, l'étude menée a permis d'identifier plusieurs liens entre la complexité et la mise en œuvre du balanced scorecard par les entreprises françaises.

Parallèlement à cette investigation, il s'agissait également de chercher à identifier si la fonction contrôle de gestion et plus précisément le contrôleur de gestion retireraient des avantages en s'impliquant dans le balanced scorecard de leur entreprise : est-ce que le balanced scorecard peut permettre de renouveler une fonction contrôle de gestion décriée depuis plusieurs années ? Existe-t-il des différences en fonction des contextes rencontrés par les entreprises quant aux rôles des contrôleurs de gestion dans ce nouvel outil ?
Ces questions ont également été posées et constituent aussi l'un des buts de cette recherche, même si ces éléments sont restés plus limités de par le type d'investigation empirique menée.

Revenons en premier lieu sur l'enchaînement des étapes de la recherche, puis sur les principaux résultats obtenus par rapport aux buts initialement fixés, et examinons les principales limites et propositions de prolongements de la présente étude.

Le premier développement a eu pour mission de décrire la situation de la fonction contrôle de gestion, depuis le contexte de relative stabilité dans lequel il est apparu dans les années 1920 jusqu'aux principales modifications dont il a fait l'objet de nos jours. Adapté et imaginé pour un contexte stable, le contrôle de gestion s'est bien vite révélé en totale inadéquation par rapport aux accroissements de complexité environnementaux qui ont vu le jour au début des années 1980. Si la fonction contrôle de gestion a été fortement remise en cause dans la littérature, il en va de même pour le métier du contrôleur de gestion dont certains vont même jusqu'à prédire une possible disparition à court terme. Cependant, il existe des solutions afin de faire évoluer la fonction et le métier, et l'une de ces solutions consiste à introduire de nouveaux outils de contrôle de gestion qui seraient par exemple pilotés par des contrôleurs de gestion.
C'est cette idée qui a été développée dans le deuxième chapitre : six « nouvelles » propositions d'outils de contrôle de gestion ont été passées en revue, permettant de mettre en relief leurs principales forces et faiblesses, et logiques managériales sous-tendues. À l'issue de ce chapitre est apparu le constat suivant : un outil semble mieux adapté à l'accroissement de complexité auquel doivent faire face les entreprises depuis plus de deux décennies : il s'agit du balanced scorecard, outil apportant une réponse adéquate aux remises en cause dont la fonction contrôle de gestion a fait l'objet. En effet, comme le rappellent à de nombreuses reprises ses concepteurs, le balanced scorecard ne se contente plus de l'analyse d'évènements passés, l'une des critiques les plus récurrentes des systèmes de contrôle de gestion traditionnels, et il ne raisonne plus seulement sur la base d'indicateurs financiers, ce qui permet de mieux apprécier l'impact des décisions au niveau économique tout en considérant les dimensions opérationnelles de ces dernières. Ces deux exemples d'avancées proposés par cette technique constituent l'une des facettes du renouveau du contrôle de gestion qui est en marche. Par ailleurs, pouvant intégrer certains principes innovants provenant des autres propositions présentées, ses potentialités apparaissent encore élargies.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Le balanced scorecard pourrait ainsi constituer l'une des clefs du renouvellement des pratiques de contrôle de gestion vieillissantes et abondamment critiquées d'une part, et d'autre part aider les contrôleurs de gestion à améliorer leur image et leur redonner une nouvelle légitimité dans les entreprises.

Cet outil novateur, organisé autour de quatre axes principaux a évolué au fil des années, passant d'un outil plus ou moins rigide avec ses quatre dimensions vers un outil de gestion stratégique complet en six étapes reliant efficacement la stratégie aux opérations proposé par Kaplan et Norton en 2008.
Cependant, si l'outil se révèle prometteur à travers le monde et qu'il connaît un immense succès, le contexte français se révèle plus frileux à l'adopter comme l'indiquent les taux d'utilisation cités dans le développement. C'est ainsi qu'une rapide présentation de l'outil Tableau de Bord français s'est révélée nécessaire, afin d'exposer les principales différences entre cette pratique ancienne et le balanced scorecard de Kaplan et Norton, et de souligner les faiblesses de cet outil, que ce soit au niveau de son fonctionnement ou de son application dans la pratique.

À travers un bilan de littérature sur le balanced scorecard, ces éléments ont été soulignés et les avantages de l'outil ainsi que ses potentialités ont été avancés.
À ce niveau, la réalisation d'un tableau synoptique des études consacrées au balanced scorecard apporte une contribution non négligeable aux recherches qui s'intéressent au contrôle de gestion et son renouvellement, aux nouvelles pratiques de gestion, ou encore au management stratégique : en effet, ce tableau permet de réaliser une revue synthétique de plus de 160 recherches académiques et reprend les publications des concepteurs de l'outil dont la plus ancienne remonte à 1992 et s'étend sur plus de quinze ans. À travers ce tableau, c'est l'ensemble des thèmes de recherche académiques, ainsi que les localisations des études qui sont passés en revue et restitués en français, la plupart de ces contributions étant réalisées au format anglo-saxon. Par ailleurs, cette revue sous forme de tableau identifie la fonction des auteurs des publications, permettant de distinguer les articles objectifs provenant généralement de chercheurs universitaires d'articles plus subjectifs, car intégrant des auteurs consultants par exemple. Un autre apport de cette synthèse est de permettre de visualiser les localisations des études réalisées, la méthodologie employée dans les études pratiques ainsi que les secteurs d'activité ou les répondants ciblés. Enfin, à travers la colonne *conclusions principales*, ce tableau fournit un panorama des conclusions auxquelles sont parvenus les différents auteurs de ces recherches, complété dans certains cas par nombre de limites identifiées ou mises en évidence par les auteurs eux-mêmes.
À la suite de la présentation du concept et de l'analyse des études traitant différents thèmes autour du balanced scorecard, se sont posées les questions suivantes : quels facteurs peuvent être à l'origine de la mise en œuvre du balanced scorecard ? Pourquoi une entreprise choisit-elle d'utiliser cet outil ? La littérature fournit des réponses en fonction de critères renvoyant aux contextes organisationnel, environnemental, technologique ou stratégique.
En raison de l'accroissement de complexités interne et/ou externe auxquelles les entreprises doivent faire face, il a été décidé de s'intéresser à ce thème, afin de vérifier si le niveau de complexité a une influence sur la mise en œuvre du balanced scorecard dans les entreprises. C'est une logique contingente qui a été choisie pour mener cette étude du facteur complexité sur l'utilisation du balanced scorecard.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Comme l'indiquent Kaplan et Norton, « pour survivre et prospérer dans l'environnement concurrentiel de l'ère de l'information, les entreprises doivent utiliser des systèmes de mesure et de management compatibles avec leur stratégie et leurs capacités » (Kaplan et Norton, 1998, *p33*). Cette idée a été exploitée dans la thèse en essayant de mieux comprendre l'impact de ce nouveau contexte sur les outils de gestion utilisés par les entreprises. L'impact de la complexité a certes déjà été examiné à de nombreuses reprises dans la littérature de gestion, que ce soit en étudiant l'incertitude, la turbulence ou encore le dynamisme. L'examen de la littérature a montré qu'il serait intéressant de cibler plus précisément la complexité organisationnelle, concept beaucoup plus précis que ceux d'incertitude ou de turbulence qui sont beaucoup plus vastes.
Afin de se démarquer des autres études, c'est la proposition de B. Løwendahl et Ø. Revang qui a été retenue pour réaliser un examen précis des différents types de complexité auxquels sont confrontées les entreprises : ainsi, il a été possible d'identifier quatre situations de complexité en distinguant en fonction des niveaux de complexité interne et de complexité externe.

En lien avec les différentes situations de complexité constatées, le critère *utilisation du balanced scorecard* a été examiné.
Une étude a été menée auprès de 1623 entreprises françaises appartenant à une association professionnelle, par l'intermédiaire d'un questionnaire.
À partir des données recueillies auprès des 303 répondants, il a été possible d'identifier des liens entre la complexité et l'utilisation du balanced scorecard, ainsi qu'un impact des situations de complexité sur la façon dont les entreprises utilisent le balanced scorecard.

Trois grandes catégories d'apports ressortent de la recherche : tout d'abord des apports sous forme de constats vérifiés de manière statistique faisant apparaître des différences entre utilisateurs du balanced scorecard et non – utilisateurs de l'outil : ils ont conduit à la réalisation d'une synthèse d'éléments caractérisant précisément les utilisateurs du balanced scorecard. Puis, dans un deuxième temps, en se limitant aux seuls utilisateurs du balanced scorecard, les résultats ont fourni des données quant à l'impact des niveaux de complexité sur la façon dont le balanced scorecard est utilisé. Enfin, une troisième catégorie d'apports concerne plus précisément la fonction contrôle de gestion ainsi que le contrôleur de gestion à travers des éléments indiquant une implication ou un rôle potentiel dans le balanced scorecard, c'est-à-dire mettre en relief ce que le balanced scorecard apporte à la fonction contrôle de gestion, afin de contribuer à lui donner un nouvel essor.

Au niveau des caractéristiques propres aux utilisateurs du balanced scorecard, les résultats empiriques font apparaître que cette catégorie d'entreprises contribue davantage aux innovations technologiques et se positionne sur des marchés en croissance légèrement plus importante que les autres entreprises. Par ailleurs, disposant de clients plus fidèles et soumises à un accroissement de la pression concurrentielle, ces entreprises ayant mis en œuvre le balanced scorecard ont réalisé une centralisation des prises de décision plus marquée que les autres entreprises. Un utilisateur du balanced scorecard se caractérise également par l'exploitation d'un plus grand nombre de lignes de services et produits que les autres entreprises et il cherche à anticiper davantage les évolutions de son environnement commercial. Enfin, il estime ses clients globalement plus fidèles que les autres entreprises.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

La plupart de ces caractéristiques propres aux utilisateurs du balanced scorecard mettent en évidence la plus forte complexité de l'environnement de ces entreprises. Cela s'est confirmé lors du test des hypothèses de travail. Ainsi, en reprenant un facteur de contingence très souvent mobilisé dans les recherches, le facteur *taille*, l'étude a montré que les entreprises disposant du balanced scorecard sont aussi des entreprises de plus grande taille.
De plus, en ciblant plus précisément le facteur *complexité*, l'étude prouve qu'il existe un lien statistique entre ce dernier et l'utilisation du balanced scorecard. L'intérêt pour la complexité est d'ailleurs grandissant dans la littérature de gestion, comme le montrent Kaplan et Norton en employant ce thème dans leurs publications, notamment pour justifier l'utilité des évolutions de leur modèle, ce qui vient conforter le choix de l'examen de ce critère pour réaliser l'étude des raisons à l'origine du choix du balanced scorecard dans le contexte français.
En s'intéressant à la façon dont les entreprises se servent du balanced scorecard, la recherche valide le fait que le recours au balanced scorecard croît avec le degré de complexité de l'environnement et un lien a également été démontré entre le contenu du balanced scorecard et la complexité de l'environnement : en effet, non seulement une entreprise adapte son balanced scorecard en situation de forte complexité, mais plus la complexité croît, plus le balanced scorecard contiendra de perspectives. Par ailleurs, on a pu prouver que des entreprises confrontées à des niveaux élevés de complexités interne et externe simultanées emploient davantage de perspectives additionnelles (c'est-à-dire de perspectives autres que les quatre préconisées par Kaplan et Norton) que les autres entreprises.

L'examen détaillé de l'utilisation de certaines perspectives additionnelles a aussi permis de mettre en évidence des adaptations dans le balanced scorecard des entreprises en fonction des quatre situations de complexité identifiées dans la matrice de Løwendahl et Revang. On a ainsi pu distinguer quatre « types » de balanced scorecard correspondant à ces quatre situations et prouver de manière statistique que le balanced scorecard des entreprises sondées se rapproche des types envisagés de manière conceptuelle dans trois cas.
Par ailleurs, les résultats permettent d'expliquer la façon dont le balanced scorecard est utilisé dans le contexte français : généralisé dans une entreprise sur six, le balanced scorecard est en service dans certains départements seulement pour la plupart des répondants et il est couramment employé en association avec d'autres pratiques de gestion comme le Tableau de Bord français qui est utilisé par plus de quatre entreprises sur cinq appartenant à la catégorie des entreprises disposant du balanced scorecard. À ce niveau, on notera que la satisfaction des entreprises envers leur balanced scorecard croît proportionnellement au degré de généralisation de son utilisation, ce qui prouve l'intérêt de cet outil lorsqu'il est pleinement exploité.

L'étude confirme également que le balanced scorecard s'est diffusé relativement tard dans le contexte français, étant donné que les premières mises en œuvre ont vraiment été observées à partir des années 2000.
On dispose également d'indications quant aux principales raisons évoquées par les répondants afin de justifier le choix, l'abandon ou expliquer l'échec du balanced scorecard dans leur entreprise, ce qui vient compléter les données empiriques déjà disponibles sur le sujet, en introduisant des propositions inédites par exemple. Ainsi, les trois principales raisons pour lesquelles les entreprises s'engagent dans la mise en

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

œuvre du balanced scorecard coïncident avec certaines remises en cause traditionnelles des systèmes de contrôle de gestion : le besoin de disposer d'indicateurs capables de compléter les données financières et se focaliser sur un nombre réduit d'indicateurs clefs regroupés et non dispersés dans une multitude de *reporting*.
Dans les causes d'échec et d'abandon définitif du balanced scorecard, on note que le manque d'implication des opérationnels représente le principal motif choisi, et l'on retrouve également le manque d'implication de la direction parmi les six principales causes, élément mentionné à plusieurs reprises dans la littérature, l'implication de la direction dans le balanced scorecard conditionnant son succès selon Kaplan. Le fait de disposer d'informations en provenance d'entreprises ayant connu un échec avec le balanced scorecard permet de confirmer plusieurs prérequis indispensables à la réussite d'un balanced scorecard.
Enfin, le choix de ne pas utiliser le balanced scorecard peut s'expliquer dans l'étude par la longue durée du processus de mise en œuvre de l'outil, de nouveau la non – implication de la direction ainsi que la préférence des entreprises pour les données à court terme.

À travers ces constats et analyses de résultats, la recherche apporte des éléments d'explication du choix d'un outil d'origine anglo-saxonne dans un contexte français, que ces résultats viennent confirmer certains faits avérés dans la littérature ou qu'ils fournissent de nouveaux éléments quant à la façon d'utiliser l'outil notamment en fonction des conditions environnementales. Ces résultats rendent possible pour le contexte français la réalisation d'un bilan à grande échelle des raisons expliquant pourquoi l'outil n'est pas mis en œuvre ou est abandonné, les études réalisées autour de ces thèmes dans le contexte français étant antérieures à cette synthèse et très rares. Par ailleurs, notre investigation présente l'actualisation des raisons ayant conduit les entreprises à choisir le balanced scorecard pour une trentaine d'entreprises, ce qui permet d'éclairer les futurs utilisateurs potentiels sur les bénéfices qu'ils pourraient retirer de l'outil dans le contexte actuel, comme l'ont souligné certains répondants après avoir réceptionné les résultats de l'enquête.

Enfin, à un troisième niveau, cette recherche permet de disposer de quelques indications quant aux rôles et implications potentiels des contrôleurs de gestion dans le balanced scorecard par rapport aux autres fonctions. En effet, disposant d'outils permettant d'améliorer les apports du contrôle de gestion, fournissant par exemple des informations répondant aux attentes de la direction, le contrôleur de gestion pourrait faire évoluer sa fonction à travers le balanced scorecard. Cela se constate partiellement dans la recherche. On y apprend par exemple qu'un tiers des contrôleurs de gestion ont proposé le balanced scorecard dans leur entreprise et que dans la plupart des entreprises ayant introduit le balanced scorecard[94], le contrôleur de gestion a joué un rôle dans le processus de développement du balanced scorecard, ce qui démontre pour ces entreprises et dans notre étude, l'intérêt de cet outil pour le contrôleur de gestion.

L'analyse des résultats en relation avec les niveaux de complexité permet de montrer que les contrôleurs de gestion ayant supervisé la mise en œuvre du balanced

[94] C'est le cas de douze contrôleurs de gestion sur quatorze ayant participé à l'étude et disposant du balanced scorecard.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

scorecard appartiennent à une entreprise confrontée à des niveaux élevés de complexité interne et à de faibles niveaux de complexité externe, tandis que dans une situation de double complexité, le contrôleur de gestion ne joue pas de rôle dans la mise en œuvre du balanced scorecard. Enfin, nos résultats mettent en évidence le rôle plus important joué par les contrôleurs de gestion dans le balanced scorecard par rapport au Tableau de Bord français, signifiant une plus forte implication de la fonction dans ce nouvel outil de gestion. Toutefois, nos résultats ne permettent pas de détecter véritablement des signes d'un éventuel renouveau de la fonction à ce niveau, même s'ils décèlent un intérêt certain envers un outil proposant aux contrôleurs de gestion une alternative au travail exclusif de traitement de données financières tant décrié et chronophage.

Ainsi, cette étude vient confirmer des résultats admis dans d'autres contextes et apporte un approfondissement de recherches ciblant généralement le facteur incertitude environnementale. On dispose d'éléments permettant de mieux comprendre dans quels contextes le balanced scorecard est préférentiellement mis en œuvre et quelles sont ses adaptations en fonction des niveaux de complexité auxquels est confrontée une entreprise. Le lien entre les situations de complexité et l'utilisation ou le contenu du balanced scorecard a été mis en évidence et montre que l'outil est particulièrement apprécié dans une situation de forte complexité, les entreprises éprouvant d'ailleurs le besoin de le compléter au moyen de nouvelles perspectives, afin de disposer d'un outil parfaitement adapté à un contexte difficile. En intégrant des mesures opérationnelles et de tendance ainsi que des mesures financières comportant une certaine part d'analyse des informations passées, comme se contentaient de le faire les outils traditionnels de contrôle de gestion, les entreprises peuvent ajouter d'autres indicateurs leur permettant de mesurer leurs progrès dans le pilotage de leur future performance à travers cet outil de mesure robuste d'une part et ce système de gestion d'autre part, comme le rappellent Kaplan et Norton (2010).
Enfin, on notera que notre étude tend également à s'inscrire dans le courant de recherches contemporain en contrôle de gestion visant à essayer de donner une plus grande place aux acteurs des entreprises (Oriot, 2004) : en effet, ne se limitant pas seulement aux déterminants immatériels à l'origine de la mise en œuvre du balanced scorecard, notre étude cherche à réaliser non seulement une sorte d'ébauche des rôles du contrôleur de gestion dans le processus de mise en œuvre du balanced scorecard, mais contribue également à renseigner certaines des interactions d'acteurs lors du choix de cet outil de gestion.

La recherche menée fournit certes des résultats intéressants permettant d'expliquer les raisons pour lesquelles des entreprises françaises choisissent de mettre en œuvre le balanced scorecard, mais elle présente également des faiblesses que l'on va évoquer brièvement.

En effet, au niveau méthodologique tout d'abord, l'étude a été menée par le biais de questionnaires envoyés à des responsables financiers, des contrôleurs de gestion ou encore à des directeurs généraux appartenant à une organisation professionnelle. Le choix de ces personnes ayant adhéré à cette organisation peut avoir biaisé les réponses, d'autant que seules celles ayant accepté de répondre au questionnaire et ayant fourni des données exploitables ont été retenues. Par ailleurs, un filtrage des

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

répondants potentiels a naturellement été opéré en ne sélectionnant que ceux disposant de coordonnées de courriel parmi ces personnes ciblées.
En outre, l'interrogation par questionnaire comporte naturellement de nombreux biais déjà mentionnés dans le développement.
Au sujet de l'outil de sondage élaboré, il convient également de remarquer que ce dernier se compose certes de nombre de questions provenant d'outils déjà validés dans plusieurs études, mais également d'un bon nombre de questions spécialement élaborées pour la présente recherche, un questionnaire déjà validé contenant certaines thématiques développées et adaptées à l'étude n'étant pas disponible en raison de l'aspect novateur de la thèse. Un travail mené à plus grande échelle et répliqué plusieurs fois apparaît nécessaire afin de valider l'outil de sondage.
On en déduira que les résultats donnent certes des informations sur les déterminants de la mise en œuvre du balanced scorecard dans le contexte français en s'intéressant plus particulièrement aux effets de la complexité, mais que ces résultats ne valent que pour notre échantillon de convenance et qu'ils ne peuvent en aucun cas être extrapolés à l'ensemble des entreprises françaises. Pour cela, un test conduit à grande échelle auprès d'un échantillon prédéterminé, représentatif de la population d'entreprises françaises et non limité par l'appartenance à un groupement professionnel serait souhaitable.

Enfin, en raison de la taille de l'échantillon et du faible nombre d'entreprises disposant « pleinement » du balanced scorecard dans le contexte français, dans certains cas, un nombre relativement réduit d'entreprises a permis de tester des hypothèses, ce qui limite fortement la portée des résultats. Cette remarque vaut également pour certains tests visant à mettre en évidence les différences entre utilisateurs et non – utilisateurs du balanced scorecard : certains tests sont employés à leur limite d'utilisation au niveau de l'effectif et nécessiteraient d'être à nouveau menés sur des tailles d'échantillons plus importants. En effet, il a parfois été nécessaire, pour mener à bien certains tests, de réaliser des regroupements de données issues d'échelles à cinq items, voire de supprimer les données centrales, afin d'aboutir à un test statistique pleinement valide. Cependant, on notera que cette manipulation n'a été nécessaire que dans un nombre de cas très restreint et n'a concerné que des questions visant à mettre en évidence des particularités propres aux utilisateurs du balanced scorecard par rapport aux autres entreprises.
Ce faible nombre d'entreprises disposant du balanced scorecard en France a également été dommageable sur le plan de la sélection des entreprises utilisant pleinement le balanced scorecard : en effet, comme l'ont indiqué de nombreux auteurs (dont Kaplan et Norton), afin de bénéficier pleinement des apports du balanced scorecard, c'est-à-dire rendre visible la stratégie de l'ensemble des unités opérationnelles sous la forme de relations causales entre les mesures par exemple, il est indispensable que la technique soit généralisée à toutes les divisions d'une entreprise. Or, dans notre cas, devant le nombre assez restreint d'entreprises ayant généralisé l'utilisation du balanced scorecard, il fut nécessaire de prendre en compte également les données provenant d'entreprises ayant instauré le balanced scorecard dans seulement une ou quelques unités opérationnelles, ce qui a pu fausser certains résultats, notamment sur des questions d'évaluation de la puissance de l'outil.
Enfin, afin de mieux comprendre les rôles des contrôleurs de gestion dans l'outil américain par rapport à l'outil français, il aurait été intéressant de pouvoir

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

sélectionner les réponses provenant de contrôleurs de gestion présents dans l'entreprise depuis au moins dix ans, ce qui n'a pu être réalisable en raison du nombre trop restreint de sondés répondant à ces critères.

À travers cette recherche, l'impact du contexte sur l'utilisation du balanced scorecard dans un échantillon d'entreprises françaises a été étudié, dans le cadre du renouvellement du contrôle de gestion. Cependant, l'examen de ce renouveau n'a pu être mené à son terme en raison du trop faible nombre de répondants disposant du balanced scorecard. Un bon prolongement de cette recherche serait de réaliser une étude de l'impact des transformations de contextes dans lesquels évoluent les entreprises sur les modifications du rôle des contrôleurs de gestion. À travers les différentes catégories proposées par Løwendahl et Revang, il serait ainsi possible de mettre en évidence des situations de complexités dans lesquelles la fonction contrôle de gestion disposerait d'un réel potentiel dans son entreprise à travers la production de données en adéquation avec les difficultés rencontrées. Cela pourrait se traduire par l'utilisation d'un balanced scorecard et d'un rôle accru de la fonction. Cette étude combinerait ainsi l'incidence du contexte (les situations de complexité), son impact sur la façon d'utiliser le balanced scorecard ainsi que l'incidence de ces deux facteurs sur la fonction contrôle de gestion (son implication dans le balanced scorecard et sa perception de la part des autres fonctions de l'entreprise).

Par ailleurs, les résultats font état d'une utilisation en parallèle d'un nombre important d'outils de gestion pour les entreprises ayant mis en œuvre le balanced scorecard. Il serait intéressant de connaître de manière plus approfondie comment le balanced scorecard parvient à cohabiter avec ces différentes techniques. En effet, dans une entreprise qui utilise plusieurs outils de contrôle de gestion concurrents, n'y a-t-il pas un risque que certains aspects du balanced scorecard soient occultés par les autres pratiques de contrôle de gestion si ces dernières ne sont pas intégrées dans le balanced scorecard ? Comment une entreprise peut parvenir à suivre les informations en provenance de tant d'outils ? À travers une étude longitudinale, il serait possible de suivre le devenir du balanced scorecard sur le long terme par rapport à ces autres pratiques, notamment le Tableau de Bord français.

Enfin, à un niveau beaucoup plus basique, un autre prolongement pourrait consister en une validation des résultats obtenus auprès d'un grand échantillon d'entreprises françaises représentatives, afin de disposer d'informations généralisables au sujet du balanced scorecard dans le contexte français.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

Annexes.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Annexe 1 : présentation du questionnaire envoyé électroniquement

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Lille, le … …… 20..

Monsieur,

Depuis une vingtaine d'années, la fonction contrôle de gestion est en pleine évolution. De nouveaux outils de gestion sont apparus, notamment en provenance des USA. L'un d'entre eux, le balanced scorecard, ou tableau de bord prospectif, a connu un succès important dans le monde, depuis son apparition, il y a plus de dix ans.

Un grand nombre d'études ayant trait à cet outil ont été menées sur le plan mondial, mais un nombre très réduit a concerné la France. Aucune étude ne s'est encore intéressée à l'influence de l'environnement des entreprises sur l'adoption d'un tel outil. C'est pourquoi, je pense qu'il serait intéressant de tester en France les déterminants de l'adoption d'un tel outil.

Dans cette perspective, je me permets de vous adresser ci-dessous un questionnaire qui devrait vous prendre une vingtaine de minutes, afin de mieux connaître les raisons qui entraînent l'adoption d'un nouvel outil de gestion par les entreprises françaises.

Je vous remercie par avance de votre précieuse collaboration. Vos réponses resteront strictement confidentielles et seront traitées statistiquement, en supprimant tout lien entre les données fournies et le nom de la société.

Je vous prie d'agréer, Monsieur, l'expression de mes sincères salutations.

S. Bafcop

PS : Afin d'utiliser de façon optimale le questionnaire, vous devez obligatoirement activer les Macros qui sont garanties sans virus (le questionnaire a été élaboré sous Mac OS, et vérifié par Virus Barrier).

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Réf. : _____

PHASE 1/6 DU QUESTIONNAIRE : DÉFINITION DE L'ENVIRONNEMENT DE VOTRE ENTREPRISE.

1) Les caractéristiques de votre marché.

Veuillez répondre aux questions suivantes concernant votre principal secteur d'activité. Répondez toujours en cochant le chiffre qui correspond le mieux aux conditions actuelles.

1. **Votre principal marché est :**

non concurrentiel — très concurrentiel.

1	2	3	4	5	sans opinion
☐	☐	☐	☐	☐	☐

2. **Comment se caractérise le marché de votre principale activité en terme de croissance ?**

en très fort déclin — en très forte croissance.

1	2	3	4	5	sans opinion
☐	☐	☐	☐	☐	☐

3. **Le rythme auquel les produits / services deviennent obsolètes dans le secteur est :**

très lent — très élevé.

1	2	3	4	5	sans opinion
☐	☐	☐	☐	☐	☐

4. **La contribution de votre entreprise aux innovations technologiques dans vos principaux secteurs est généralement :**

très peu fréquente — très fréquente.

1	2	3	4	5	sans opinion
☐	☐	☐	☐	☐	☐

5. **Les actions de vos concurrents sont :**

très faciles à prévoir — très imprévisibles.

1	2	3	4	5	sans opinion
☐	☐	☐	☐	☐	☐

6. **Les relations actuelles avec vos principaux fournisseurs pour vos projets à venir sont :**

faiblement contraignantes — fortement contraignantes.

1	2	3	4	5	sans opinion
☐	☐	☐	☐	☐	☐

7. **Les relations actuelles avec vos principaux clients pour vos projets à venir sont :**

faiblement contraignantes — fortement contraignantes.

1	2	3	4	5	sans opinion
☐	☐	☐	☐	☐	☐

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

8. **La demande et les goûts des consommateurs sont :**

faciles à prévoir — imprévisibles.

1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5 ☐ sans opinion ☐

9. **La technologie de production ou du service est sujette à des changements :**

Un changement significatif est un changement qui a impliqué un nouvel apprentissage du personnel, qui a nécessité le remplacement ou l'adaptation de l'équipement, et a permis de réaliser une modification du coût unitaire des opérations.

Très faibles — très importants

1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5 ☐ sans opinion ☐

10. **La technologie de production ou du service est sujette à des changements :**

Très peu fréquents — très fréquents

1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5 ☐ sans opinion ☐

11. **Concernant les cadences d'innovation dans des nouveaux produits ou l'amélioration des produits (ou des services) dans votre secteur :**

pas de nouveaux produits — beaucoup de nouveaux produits

1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5 ☐ sans opinion ☐

12. **La concurrence par les prix dans le secteur est :**

inexistante — très intense

1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5 ☐ sans opinion ☐

13. **Quel est le niveau de menaces de votre environnement ?**

très faible — très élevé

1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5 ☐ sans opinion ☐

14. **Quel jugement portez-vous sur la fidélité de vos clients ?**

globalement très fidèles — globalement très inconstants

1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5 ☐ sans opinion ☐

15. **Comment a évolué la pression concurrentielle durant les 5 dernières années ?**

elle s'est accrue — elle s'est réduite

1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5 ☐ sans opinion ☐

© 2013 Tous droits réservés.

2) Quels sont vos choix actuels de pilotage ?

16. **Votre entreprise se caractérise par un contrôle :**

très formel de toutes les opérations — plutôt informel

1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5 ☐ sans opinion ☐

17. **Quel est le niveau de centralisation des prises de décision au sein de votre entreprise ?**

une très forte centralisation — une très forte décentralisation

1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5 ☐ sans opinion ☐

18. **Les opérationnels ont-ils une certaine autonomie pour l'application de ces décisions ?**

très forte — très faible

1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5 ☐ sans opinion ☐

19. **La prise de décision nécessite un personnel :**

très spécialisé — très polyvalent

1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5 ☐ sans opinion ☐

20. **Quel est le niveau de qualification professionnelle requis dans votre secteur d'activité ?**

aucun — un niveau d'enseignement supérieur

1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5 ☐ sans opinion ☐

21. **Est-ce que le niveau de qualification requis dans votre secteur d'activité est :**

très homogène — très hétérogène.

1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5 ☐ sans opinion ☐

22. **Est-ce que votre politique vis-à-vis des clients consiste en un effort de personnalisation des produits ?**

pas du tout — de façon systématique.

1 ☐ 2 ☐ 3 ☐ 4 ☐ 5 ☐ sans opinion ☐

3. concernant les caractéristiques de votre entreprise :

23. **Combien avez-vous de lignes de produits distincts (ou services) ?**

Veuillez cliquer sur ce menu déroulant.

© 2013 Tous droits réservés.

24. **Quel est le niveau de diversification des activités de votre entreprise ?** ***(veuillez cocher la case correspondant le mieux à la situation actuelle de votre entreprise).***

le terme activité de base doit s'entendre au sens de produits ou de lignes de produits (ou services) pouvant faire l'objet d'une gestion stratégique spécifique, indépendante de celle d'autres produits (services) ou lignes de produits.

☐	plus de 95 % du C.A. grâce à une seule activité de base
☐	entre 70 % et 95 % du C.A. grâce à une seule activité de base
☐	plusieurs activités de base apparentées représentant chacune moins de 70 % du C.A. (mêmes marchés servis, mêmes systèmes de distribution et de production)
☐	plusieurs activités de base non apparentées qui n'atteignent jamais 70 % du C.A. individuellement (marchés différents, systèmes de distribution et technologies de production différents)
☐	je ne sais pas

25. **Quelle est la structure de votre entreprise ?**

☐ matricielle
☐ divisionnelle
☐ fonctionnelle
☐ je ne sais pas

4. quel est votre degré de diversification horizontale ?

26. **Au sujet de vos activités commerciales :**

1 seul type de clientèle — de très nombreux types de clients différents.

1 ☐ *2* ☐ *3* ☐ *4* ☐ *5* ☐ *sans opinion* ☐

27. **Au sujet de votre zone géographique :**

1 seule région — plusieurs pays.

1 ☐ *2* ☐ *3* ☐ *4* ☐ *5* ☐ *sans opinion* ☐

5. quel est votre degré d'intégration verticale ?

28. **En amont, au sujet de l'acquisition et du contrôle de toutes les sources d'inputs :**

nulle — partielle — totale.

1 ☐ *2* ☐ *3* ☐ *4* ☐ *5* ☐ *sans opinion* ☐

29. **En aval :**

intégration nulle — partielle — totale.

1 ☐ *2* ☐ *3* ☐ *4* ☐ *5* ☐ *sans opinion* ☐

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

6. quel est votre niveau de sous-traitance ?

30. **Quel est le pourcentage de votre Chiffre d'Affaires réalisé en sous-traitance ?**

Veuillez cliquer sur ce menu déroulant

7. quelle est votre attitude réactive / proactive face à votre environnement commercial ?

31. **Vis-à-vis de la concurrence, votre entreprise :**

y réagit — la précède.

1 ☐ *2* ☐ *3* ☐ *4* ☐ *5* ☐ *sans opinion* ☐

32. **Vis-à-vis de l'environnement :**

vous suivez son évolution — vous anticipez son évolution

1 ☐ *2* ☐ *3* ☐ *4* ☐ *5* ☐ *sans opinion* ☐

8. quelle est votre attitude face à la prise de risques en matière de décisions stratégiques ?

33.

1 = vous minimisez les risques liés aux incertitudes en assurant une réussite moyenne ;
5 = vous cherchez à maximiser le résultat en acceptant une incertitude et des risques très grands.

1 ☐ *2* ☐ *3* ☐ *4* ☐ *5* ☐ *sans opinion* ☐

34.

1 = vous adoptez un comportement modéré, calculateur, prudent ;
5 = vous adoptez un comportement très entrepreneur, « fonceur ».

1 ☐ *2* ☐ *3* ☐ *4* ☐ *5* ☐ *sans opinion* ☐

35.

1 = vous exploitez de préférence les créneaux actuels ;
5 = vous adoptez une politique systématique de recherche de nouvelles opportunités.

1 ☐ *2* ☐ *3* ☐ *4* ☐ *5* ☐ *sans opinion* ☐

ÉTAPE 2/6 DU QUESTIONNAIRE : LES SYSTÈMES DE CONTRÔLE EXISTANT ACTUELLEMENT.

1. Ces questions concernent la fonction contrôle de gestion de votre entreprise.

36. **Existe-t-il une fonction spécifique contrôle de gestion ?**

oui ☐ *non* ☐

si vous avez répondu NON à la question précédente, veuillez passer à la question 40.

© 2013 Tous droits réservés.

37. **Depuis quand la fonction contrôle de gestion existe-t-elle ?**

Veuillez cliquer sur ce menu déroulant

38. **Le contrôleur de gestion est-il rattaché au :**

☐ directeur général
☐ directeur financier.
☐ autre (précisez) _____

39. **Le contrôleur de gestion a-t-il autorité hiérarchique sur :**

	Lien hiérarchique		Lien fonctionnel		NSP
	OUI	NON	OUI	NON	
La comptabilité de gestion	☐	☐	☐	☐	☐
La comptabilité générale	☐	☐	☐	☐	☐
Le service planification	☐	☐	☐	☐	☐
L'audit interne	☐	☐	☐	☐	☐
L'informatique	☐	☐	☐	☐	☐
Le contrôle de gestion des divisions	☐	☐	☐	☐	☐
Autres *(précisez)* :	☐	☐	☐	☐	☐

2. Voici une liste de difficultés concernant le système de contrôle de gestion ; veuillez indiquer celles que vous avez rencontrées.

40.

☐ la longueur excessive de la procédure budgétaire

☐ la complexité du système budgétaire

☐ le manque de modèles de simulation

☐ les systèmes de gestion classiques sont trop basés sur des données financières

☐ les systèmes de gestion classiques ne permettent pas de synthétiser l'ensemble des variables clefs

☐ les systèmes de gestion classiques ne permettent pas d'avoir une vision à long terme des tendances et besoins du marché

☐ les systèmes de gestion classiques ne prennent pas suffisamment en compte les actions de la concurrence

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

3. concernant la comptabilité de gestion et les tableaux de bord :

41. **Par qui la comptabilité de gestion est-elle majoritairement tenue ?**

- ☐ un service spécialisé
- ☐ les services de comptabilité générale
- ☐ les contrôleurs de gestion
- ☐ dans un système intégré informatisé

42. **Quels sont les objectifs de la comptabilité de gestion ? *(une seule réponse possible)***

- ☐ rechercher combien ça coûte (ou ça coûtera)
- ☐ rechercher pourquoi ça coûte

43. **Existe-t-il un tableau de bord de direction générale ?**

oui	*non*	*je ne sais pas*
☐	☐	☐

44. **Si oui, depuis quand existe-t-il ?**

Veuillez choisir la bonne proposition dans ce menu

45. **Y a-t-il eu des modifications du contenu des tableaux de bord depuis qu'ils existent ?**

oui	*non*	*je ne sais pas*
☐	☐	☐

46. **Si OUI, ces modifications ont-elles contribué à :**

	OUI	NON	NSP
Ajouter une catégorie d'indicateurs	☐	☐	☐
Compléter une catégorie d'indicateurs	☐	☐	☐
Simplifier les tableaux de bord avec des indicateurs	☐	☐	☐

47. **Parmi les rubriques proposées ci-dessous, pouvez-vous indiquer celles que vous utilisez et celles qui ont été introduites depuis une dizaine d'années ; Enfin, veuillez préciser si ces indicateurs constituent un complément de catégorie.**

Catégories d'indicateurs :	Indicateur utilisé actuellement	Indicateur modifié depuis 10 ans	Indicateur créé depuis 10 ans
Technique	☐	☐	☐
Financier	☐	☐	☐
Social	☐	☐	☐
Clients	☐	☐	☐
Employés	☐	☐	☐
Gestion de l'environnement	☐	☐	☐
Fournisseurs	☐	☐	☐

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

48. **Existe-t-il un tableau de bord par niveau hiérarchique ?**

oui ☐ *non* ☐ *sans opinion* ☐

49. **Si OUI, depuis quand ?**

Veuillez choisir la proposition dans ce menu

50. **Le tableau de bord de la société est-il diffusé à d'autres niveaux que la Direction Générale ?**

oui ☐ *non* ☐ *sans opinion* ☐

ÉTAPE 3/6 DU QUESTIONNAIRE : LES OUTILS DE CONTRÔLE DE GESTION UTILISÉS.

51. Parmi les outils de gestion proposés ci-dessous, pouvez-vous indiquer ceux que vous connaissez et ceux que votre entreprise a déjà utilisé ou compte utiliser :

Outils :	Vous connaissez	Vous utilisez	Vous comptez l'utiliser d'ici 2 ans	NSP
• le SMA *(Strategic Management Accounting)*	☐	☐	☐	☐
• l'EVA™ *(Economic Value Added)*	☐	☐	☐	☐
• le VBM *(Value Based Management)*	☐	☐	☐	☐
• l'EISM *(Environnemental Informations Strategic Management)*	☐	☐	☐	☐
• l'ABC *(Activity Based Costing)*	☐	☐	☐	☐
• le IC *(Capital intellectuel)*	☐	☐	☐	☐
• les IT *(Technologies de l'information)*	☐	☐	☐	☐
• le TQM *(Total Quality Management)*	☐	☐	☐	☐
• le Tableau de Bord *(français)*	☐	☐	☐	☐
• le balanced scorecard *(BSC)*	☐	☐	☐	☐

Utilisez-vous d'autres outils de gestion ? Si oui, lesquels ?

_____

_____

_____

Si vous ne connaissez pas le balanced scorecard, veuillez passer directement à la question 105, page 16, en négligeant les pages intermédiaires. (vous pouvez cliquer sur le lien ci-contre) lien vers la p16

© 2013 Tous droits réservés.

53. Veuillez indiquer si vous êtes d'accord avec les idées suivantes concernant le balanced scorecard : *(veuillez cocher les cases du tableau)*

	Tout à fait d'accord	Plutôt d'accord	Plutôt en désaccord	En désaccord total	Sans opinion
a) le balanced scorecard, c'est ce qu'il y a de mieux en matière de gestion	☐	☐	☐	☐	☐
b) le balanced scorecard est un système de mesure de performance	☐	☐	☐	☐	☐
c) le balanced scorecard est un système de mesure stratégique	☐	☐	☐	☐	☐
d) le balanced scorecard est une collection *ad hoc* de mesures financières et non financières	☐	☐	☐	☐	☐
e) le balanced scorecard instaure une démarche du bas vers le haut de la pyramide hiérarchique	☐	☐	☐	☐	☐
g) le balanced scorecard lie la stratégie et la mission de l'organisation avec des mesures objectives	☐	☐	☐	☐	☐
h) pour une même fonction, on peut multiplier le nombre de balanced scorecard	☐	☐	☐	☐	☐
i) les bénéfices dépassent les coûts, si le balanced scorecard est mis en œuvre correctement (avec succès)	☐	☐	☐	☐	☐
j) le balanced scorecard permet de s'intéresser davantage aux clients, aux concurrents, et aux marchés que les autres techniques de gestion	☐	☐	☐	☐	☐
k) une composante du balanced scorecard peut être privilégiée au détriment des autres	☐	☐	☐	☐	☐
l) le balanced scorecard permet de garder une trace des coûts par rapport aux activités	☐	☐	☐	☐	☐
m) le balanced scorecard permet de regrouper des données dispersées	☐	☐	☐	☐	☐

Concernant le balanced scorecard :

54a. **est-ce que votre organisation a déjà utilisé le balanced scorecard ?**

oui ☐ *non* ☐ *sans opinion* ☐

54b. **si vous avez répondu *NON*, comptez-vous le mettre en œuvre d'ici deux ans ?**

oui ☐ *non* ☐ *sans opinion* ☐

Si vous avez répondu NON à la question 54a, veuillez passer directement à la question 104, p15. ***lien vers la p15***

55. **est-ce que votre entreprise a interrompu ou stoppé définitivement l'utilisation du balanced scorecard ?**

oui ☐ *non* ☐ *sans opinion* ☐

Si vous avez répondu OUI à la question précédente, veuillez passer directement à la question 103, p14. ***lien vers la p14***

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

54. **est-ce que votre organisation n'utilise que le balanced scorecard comme outil de gestion de la performance ?**

oui ☐ *non* ☐ *sans opinion* ☐

PHASE 4/6 DU QUESTIONNAIRE : LE BALANCED SCORECARD ET VOTRE ENTREPRISE.

55. Quel est le niveau d'utilisation du balanced scorecard dans votre entreprise ? *(veuillez cocher la (les) proposition(s) correcte(s))*

- ☐ les premières étapes sont déjà opérationnelles
- ☐ un projet de balanced scorecard existe *ou* a existé
- ☐ le balanced scorecard est en service dans certains départements ou certains services
- ☐ le balanced scorecard est généralisé dans toute l'entreprise

56. Utilisez-vous les rubriques suivantes ? Si oui, pouvez-vous indiquer dans la dernière colonne les perspectives dont vous ne pourriez pas vous passer.

Perspectives :	Oui	Non	NSP	Les indispensables
Financière	☐	☐	☐	☐
Clients	☐	☐	☐	☐
Processus interne d'affaires	☐	☐	☐	☐
Apprentissage et croissance	☐	☐	☐	☐
Techniques	☐	☐	☐	☐
Sociale	☐	☐	☐	☐
Employés	☐	☐	☐	☐
Environnementale (= actions des concurrents…)	☐	☐	☐	☐
Fournisseurs	☐	☐	☐	☐

57. Utilisez-vous d'autres rubriques ? Si oui, lesquelles ?

_____

_____

58. En quelle année avez-vous mis en œuvre le balanced scorecard ?.

veuillez choisir l'année dans le menu déroulant

© 2013 Tous droits réservés.

Quels sont les éléments qui ont conduit à l'introduction du balanced scorecard dans votre entreprise ? *(Veuillez cocher les propositions qui vous paraissent les plus significatives).*

☐ **59.** Vous n'étiez pas satisfait de votre ancien système de gestion

☐ **60.** Une concurrence accrue

☐ **61.** Vous ne disposiez pas suffisamment d'informations sur les données externes à l'entreprise

☐ **62.** Afin de compléter les données comptables et financières par des données plus qualitatives

☐ **63.** Vous ressentiez le besoin de globalisation et de regroupement de données éparpillées dans l'organisation

☐ **64.** Des concurrents ou des partenaires avaient déjà mis en œuvre le balanced scorecard

☐ **65.** Le besoin de connaître le suivi des données concernant la part de marché d'un produit

☐ **66.** Afin d'effectuer le suivi des clients

☐ **67.** Pour évaluer le paramètre « acquisition de nouveaux clients »

☐ **68.** Pour intégrer des données sur la satisfaction des clients

☐ **69.** Vous ressentiez le besoin de données concernant la rentabilité par client ou segment

☐ **70.** Un besoin d'indications concernant la satisfaction envers les fournisseurs

☐ **71.** La nécessité de connaître les besoins futurs des clients pour adapter la fabrication

☐ **72.** L'environnement est très incertain (il évolue très vite ou votre entreprise utilise des technologies de pointe)

☐ **73.** La nécessité d'une vue à long terme

☐ **74.** Pour accroître la communication

☐ **75.** Pour se focaliser sur un nombre réduit d'indicateurs clefs pour l'entreprise

☐ **76.** Afin de gérer la décentralisation en place

☐ **77.** Pour connaître les besoins des salariés (formations, apprentissages, informations…)

☐ **78.** Pour recentraliser le contrôle

☐ **79.** Pour effectuer des comparaisons internes et externes

☐ **80.** Sous la pression de consultants

☐ **81.** Sous la pression de la Holding

☐ **82.** Pour développer de nouveaux marchés

☐ **83.** Pour accélérer les processus de réactivité

Autres éléments : _____

_____

_____

_____

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

84. Avec un certain recul, selon vous, le balanced scorecard est : *(veuillez cocher la case correspondante)*

- ☐ très important
- ☐ d'une grande importance
- ☐ d'une importance relative
- ☐ pas vraiment important
- ☐ d'une importance négligeable

PHASE 5/6 DU QUESTIONNAIRE : VOUS ET LE BALANCED SCORECARD DE VOTRE ENTREPRISE.

Quel a été votre niveau d'implication dans le balanced scorecard de votre entreprise ? *(Veuillez cocher la ou les cases correspondantes). ?*

- ☐ **85.** La technique est utilisée dans mon entreprise, mais je ne suis pas impliqué dans celle-ci
- ☐ **86.** La technique est utilisée dans mon entreprise, et je contribue à son bon fonctionnement
- ☐ **87.** J'ai initié l'introduction de cette technique
- ☐ **88.** J'ai mis en œuvre cette technique
- ☐ **89.** J'ai supervisé sa mise en œuvre
- ☐ **90.** La Direction Financière est à l'origine du choix de cet outil
- ☐ **91.** La Direction Générale est à l'origine du choix de cet outil
- ☐ **92.** Une autre fonction que la Direction Générale, la Direction Financière ou le Contrôle de Gestion est à l'origine du choix du balanced scorecard
  ➔ si oui : laquelle ? _____
- ☐ **93.** Une autre fonction que la Direction Générale, la Direction Financière ou le Contrôle de Gestion a mis en œuvre le balanced scorecard
  ➔ si oui : laquelle ? _____
- ☐ Je ne sais pas

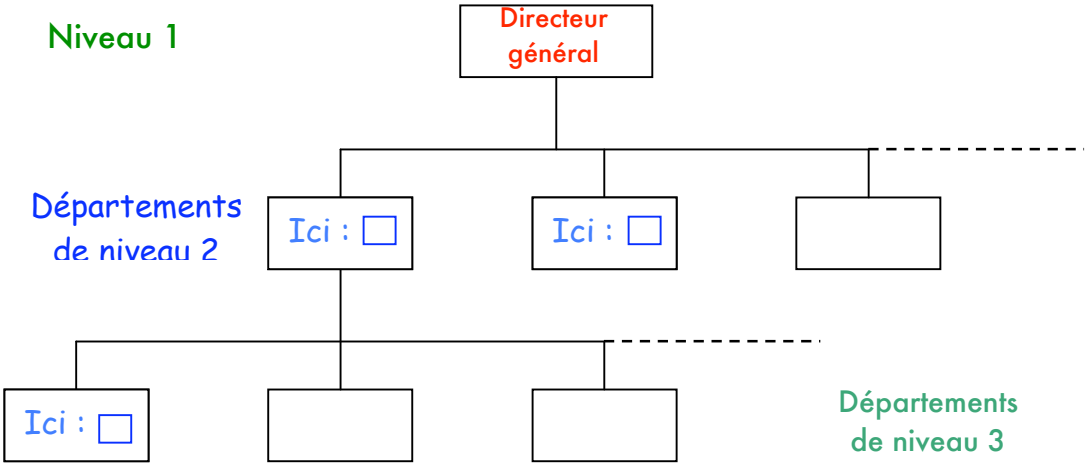
© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Quel a été votre niveau d'implication dans le tableau de bord (français) de votre entreprise ? *(Cochez la ou les cases correspondantes).*

- ☐ **94.** L'outil n'est pas utilisé dans mon entreprise
- ☐ **95.** L'outil est utilisé dans mon entreprise, mais je ne suis pas impliqué dans celui-ci
- ☐ **96.** L'outil est utilisé dans mon entreprise, et j'aide à utiliser la technique
- ☐ **97.** J'ai initié l'introduction de cet outil
- ☐ **98.** J'ai mis en œuvre cet outil
- ☐ **99.** J'ai supervisé sa mise en œuvre
- ☐ **100.** J'ai fait évoluer l'outil
- ☐ **101.** Je ne sais pas

102. Pouvez-vous indiquer, sur ce schéma, où vous vous situez dans l'organigramme hiérarchique présenté ci-dessous :



Veuillez cocher l'une des 3 cases prévues (après le 'ici ').

- ☐ je ne me situe dans aucune des cases mentionnées ci-dessus.

Après cette question, veuillez passer à la question 105, p16. vous pouvez cliquer sur ce lien vers la p16

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

QUESTION 103 : POURQUOI LE BALANCED SCORECARD A-T-IL ÉTÉ ABANDONNÉ.

Veuillez indiquer si les facteurs suivants ont affecté la mise en œuvre du balanced scorecard et ont fait en sorte qu'il soit un échec pour votre organisation. **(Cochez les cases correspondantes).**

	A eu un impact…				
	Important	Plutôt important	Plutôt faible	nul	Sans opinion
a) le refus du changement	☐	☐	☐	☐	☐
b) les raisons des changements ne sont jamais claires, ni persuasives	☐	☐	☐	☐	☐
c) le manque d'implication des opérationnels	☐	☐	☐	☐	☐
d) le manque de lien du balanced scorecard avec les évaluations des employés	☐	☐	☐	☐	☐
e) une méconnaissance de l'outil	☐	☐	☐	☐	☐
f) une non implication de la direction	☐	☐	☐	☐	☐
g) trop de temps passé à développer le balanced scorecard	☐	☐	☐	☐	☐
h) coût de mise en œuvre trop élevé	☐	☐	☐	☐	☐
i) trop difficile à définir et à déterminer les mesures de résultats	☐	☐	☐	☐	☐
j) il est difficile d'évaluer l'importance relative des mesures	☐	☐	☐	☐	☐
k) de trop nombreuses mesures diluent l'impact général	☐	☐	☐	☐	☐
l) trop difficile de décomposer les buts pour les niveaux inférieurs de l'organisation	☐	☐	☐	☐	☐
m) nécessiterait un système d'informations hautement développé	☐	☐	☐	☐	☐
n) la résolution des problèmes organisationnels dépendants du court terme est privilégiée	☐	☐	☐	☐	☐
o) un changement de structure capitaliste	☐	☐	☐	☐	☐

Autres (précisez) : _____

_____

_____

Après cette question, veuillez passer à la question 105, page 16.

© 2013 Tous droits réservés.

QUESTION 104 : POURQUOI LE BALANCED SCORECARD N'A-T-IL PAS ÉTÉ MIS EN ŒUVRE ?

Veuillez indiquer si les facteurs suivants ont affecté la mise en œuvre du balanced scorecard et ont fait en sorte que l'on décide de ne pas mettre en œuvre le balanced scorecard. **(Cochez les cases correspondantes).**

	A eu un impact…				
	Important	Plutôt important	Plutôt faible	nul	Sans opinion
a) le refus du changement	☐	☐	☐	☐	☐
b) les raisons des changements ne sont jamais claires, ni persuasives	☐	☐	☐	☐	☐
c) le manque d'implication des opérationnels	☐	☐	☐	☐	☐
e) une méconnaissance de l'outil	☐	☐	☐	☐	☐
f) une non implication de la direction	☐	☐	☐	☐	☐
g) une consommation trop importante de temps pour le mettre en œuvre	☐	☐	☐	☐	☐
h) coût de mise en œuvre trop élevé	☐	☐	☐	☐	☐
i) une difficulté trop grande pour définir et déterminer les indicateurs	☐	☐	☐	☐	☐
j) une difficulté trop grande pour évaluer l'importance relative des mesures	☐	☐	☐	☐	☐
k) de trop nombreuses mesures diluent l'impact général	☐	☐	☐	☐	☐
l) une difficulté trop grande pour décomposer les objectifs des niveaux inférieurs de l'organisation	☐	☐	☐	☐	☐
m) l'intégration dans un système intégré de gestion	☐	☐	☐	☐	☐
n) la priorité donnée à la résolution des problèmes organisationnels dépendants du court terme	☐	☐	☐	☐	☐
o) l'outil de gestion actuel est pleinement satisfaisant	☐	☐	☐	☐	☐

Autres (précisez) : _____

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

PHASE 6/6 DU QUESTIONNAIRE : QUESTION 105 : INFORMATIONS VOUS CONCERNANT.

- Nom du répondant _____ *(facultatif)*
- Âge du répondant : _____ *(facultatif)*
- Adresse Internet : ---------- @ ---------- *(facultatif)*
- Fonction ou titre du répondant : _____ *(facultatif)*
- Depuis combien de temps exercez-vous la fonction actuelle ?

veuillez choisir en cliquant dans ce menu

QUESTION 106 : INFORMATIONS CONCERNANT VOTRE ENTREPRISE.

- Chiffre d'affaires total de l'Entreprise :

veuillez choisir en cliquant dans ce menu

- Effectif total de l'entreprise :

veuillez choisir en cliquant dans ce menu

- Année de création de l'entreprise : _____
- Effectif total de la **fonction Gestion – Finances** dans votre entreprise :

*(veuillez compléter ce champ de texte)*_____

➔ ***Souhaitez-vous recevoir une synthèse des résultats de cette enquête ?***

oui ☐ ***non*** ☐

Un grand merci !

© 2013 Tous droits réservés.

Annexe 2 : détail de l'analyse de fiabilité et calcul des niveaux de complexité.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Analyse de fiabilité

N'étant pas dans un processus de validation d'échelle, le calcul des indicateurs de fiabilité convergente est proposé ci-dessous à titre indicatif, par le biais du calcul des α de Cronbach par facteur.

Intitulés des items	Facteurs					Qualité de représen-tation
	1	2	3	4	5	
fréquences de changements en technologie	0,842					0,760
importances des changements dans la technologie	0,817					0,779
taux de renouvellement des produits	0,698					0,640
cadences d'innovations dans les produits	0,630					0,628
risques minimisés ou résultat privilégié		0,893				0,811
Comportement calculateur/fonceur		0,823				0,765
créneaux actuels exploités/recherche de nouvelles opportunités		0,643				0,590
réagit à la concurrence ou la précède			0,796			0,692
suit ou anticipe l'évolution de l'environnement			0,740			0,703
contribution aux innov. techn.			0,593			0,578
concurrence du marché				0,833		0,724
importance de la concurrence par les prix				0,813		0,742
évolution de la pression concurrentielle				0,696		0,623
niveau de centralisation des prises de décisions					0,753	0,601
autonomie des opérationnels pour appliquer les décisions					0,729	0,652
polyvalence du personnel pour prendre les décisions					0,570	0,615
Indicateur de fiabilité convergente : α de Cronbach	0,789	0,780	0,663	0,725	0,553	

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Intitulés des items	Facteurs					Qualité de représen-tation
	6	7	8	9	10	
degré d'acquisition/contrôle des sources d'inputs en amont	0,859					0,770
degré d'acquisition/contrôle des sources d'inputs en aval	0,786					0,724
prévisibilité des goûts/demandes des clients		0,789				0,723
prévisibilité des concurrents		0,755				0,671
relations avec les clients			0,802			0,770
relations avec les fournisseurs			0,721			0,664
homogénéité du niveau de qualification requis				0,817		0,719
niveau de qualification professionnelle				0,656		0,732
niveau de personnalisation des produits pour les clients					0,745	0,691
contrôle des opérations					0,663	0,606
Indicateur de fiabilité convergente : α de Cronbach	0,668	0,523	0,469	0,460	0,382	

Suite et fin du tableau présentant le résultat de l'analyse de fiabilité.

L'examen des α de Cronbach obtenus fait apparaître pour cinq facteurs une fiabilité peu satisfaisante, notamment pour le dixième facteur (*niveau de personnalisation des produits pour les clients, et contrôle des opérations*). Afin d'obtenir un meilleur résultat à ce niveau, il aurait fallu pouvoir disposer d'un échantillon plus important. L'utilisation de ces cinq facteurs présentant des α de Cronbach inférieurs à 0,6 a tout de même été décidée, car leur absence aurait conduit à une perte non négligeable d'informations, et leur réintroduction sous forme de questions individuelles aurait contribué à alourdir le traitement des données.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Explication du procédé de calcul des niveaux de complexité entreprise par entreprise.

Afin de déterminer les niveaux de complexité interne et externe des entreprises et de caractériser ces derniers, diverses opérations ont été réalisées, afin de travailler sur des données exploitables et de tester les différentes hypothèses proposées.

Dans un premier temps, comme présenté dans le développement, au début du chapitre 7, une analyse factorielle en composantes principales sur les 31 questions à échelle de type Likert du début du questionnaire a été menée, afin de réaliser un premier regroupement de données en fonction d'un nombre réduit de facteurs (dix facteurs au lieu de 31 questions). Cinq questions ont été éliminées lors de l'ACP et réintroduites à ce niveau, en plus des dix facteurs, afin de disposer d'un maximum d'information permettant de caractériser le plus précisément possible les niveaux de complexités auxquels sont confrontées les entreprises.
Chaque entreprise a répondu aux différentes questions en cochant une case (1,2,3,4 ou 5). En réalisant la moyenne des numéros cochés aux différentes questions regroupées par facteur, on obtient un score moyen par facteur.

Cela est représenté au travers d'un exemple fictif dans le tableau proposé ci-dessous :

	Facteur 1(externe)			Facteur 2 (interne)		Facteur 3 (interne)	
	Question n°2	Question n°3	Question n°4	Question n°9	Question n°21	Question n°28	Question n°11
Entreprise 1	1	2	3	3	3	5	5
Entreprise 2	5	5	5	4	4	4	4

Moyennes	Facteur 1	Facteur 2	Facteur 3
Entreprise 1	2	3	5
Entreprise 2	5	4	4

Chaque entreprise se caractérise ainsi par dix facteurs et cinq questions renvoyant chacun à de la complexité interne ou externe. Restait à déterminer comment identifier des situations de forte complexité par rapport à de la faible complexité.

Chacune des quinze cases du tableau comporte des scores compris entre un et cinq. Afin de déterminer si une entreprise était confrontée à une situation de forte complexité pour un facteur donné, les scores situés au-dessus de la médiane (arrondie au dixième) des réponses par facteur ont été retenus. Ainsi, si l'on considère que la médiane pour le facteur 1 est de 2,3, pour le facteur 2, de 3,5 et pour le facteur 3, de 3,7[95], on en conclut que l'entreprise 1 est confrontée à un environnement externe faiblement complexe par rapport au facteur 1, tandis que

[95] Le chiffre donné prend en compte l'ensemble des entreprises et ne se limite pas aux deux entreprises choisies pour cet exemple explicatif.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

l'entreprise 2 est confrontée à un environnement fortement complexe par rapport à ce même facteur.

Moyennes	Facteur 1	Facteur 2	Facteur 3
Entreprise 1	2	3	5
Entreprise 2	5	4	4
Médianes fictives	2,3	3,5	3,7
Entreprise 1	Faible complexité externe	Faible complexité interne	Forte complexité interne
Entreprise 2	Forte complexité externe	Forte complexité interne	Forte complexité interne
Recodages			
Entreprise 1	0	0	1
Entreprise 2	1	1	1

Pour chaque facteur, on a pu déterminer un score de complexité, entreprise par entreprise, en recodant la valeur moyenne obtenue en fonction de la médiane. Ainsi, un score moyen inférieur ou égal à la médiane d'un facteur donné sera codé par 0, tandis qu'un score moyen supérieur à la médiane sera codé 1.
On réalise ensuite la somme des scores des facteurs (et des cinq questions) par entreprise et par type de complexité, ce qui donne des scores de complexité à deux composantes par entreprise.

Ainsi, dans notre exemple, l'entreprise 1 se caractérise par un score de complexité (0 ; 1), tandis que l'entreprise 2 se caractérise par un score de complexité (1 ; 2), où 1 représente la complexité externe et 2 la complexité interne.

À partir de ces scores de complexité provenant de l'addition des chiffres 0 et 1 obtenus pour chaque facteur, un nouveau calcul de médiane a pu être réalisé, permettant de distinguer les entreprises en fonction du niveau de complexité. Comme précédemment, si la valeur de la somme des complexités interne ou externe pour une entreprise donnée était supérieure à la valeur médiane des complexités interne ou externe, alors l'entreprise était considérée comme étant confrontée à de forts niveaux de complexité.
Ainsi, pour notre exemple, si la médiane était égale à 1 pour les deux types de complexités, l'entreprise 1 serait une entreprise caractérisée par des faibles complexités externe et interne, tandis que l'entreprise 2 serait confrontée à une faible complexité externe et une forte complexité interne.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Annexe 3 : tableau synoptique des études consacrées au balanced scorecard.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
Applying the Balanced Scorecard Concept: An Experience Report. *Long Range Planning*, Vol.34, n°4, p441, August 2001.	H. Ahn (universitaire)	Montrer comment s'élabore le processus de mise en œuvre du balanced scorecard dans une unité opérationnelle, en soulignant les leçons apprises lors de cette mise en œuvre, ainsi que les avantages et les inconvénients de l'outil dans cette entreprise.	travail empirique de description	ABB Industrie AG, Baden/Switzerland	étude de cas	A partir de cette étude de cas, l'auteur tire un certain nombre de conclusions au sujet de l'outil balanced scorecard, soulignant essentiellement les points faibles de celui-ci, comme par exemple le fait que le cadre doive être adapté au contexte, que le concept pourrait être amélioré, et que certains auteurs n'hésitent pas à le remettre en cause.	
Balanced Scorecard in Indian Companies. *Vikalpa: The Journal for Decision Makers*, Vol. 30, n°2, p11, Apr-Jun 2005.	M. Anand, B.-S. Sahay, S. Saha (*fonctions variées*)	• connaître le taux d'utilisation du balanced scorecard par les entreprises indiennes ; • savoir si les sociétés indiennes emploient les quatre perspectives dans leur balanced scorecard ; • connaître la raison pour laquelle la gestion met en œuvre le balanced scorecard ; • identifier les indicateurs clefs de performance dans différentes perspectives du balanced scorecard ; • évaluer la mise en œuvre du balanced scorecard comme outil de gestion.	travail empirique	Une partie des sociétés privées indiennes ; l'étude s'adressait aux responsables financiers.	étude par questionnaire	- taux d'utilisation du balanced scorecard en Inde : 45% - la perspective la plus importante est la perspective financière ; - les indicateurs sont surveillés en lien avec la norme ISO 14000 ; - le plus difficile a été d'évaluer le poids des perspectives et d'établir les rapports de causalité entre ces dernières dans les balanced scorecard ; - le balanced scorecard a permis une amélioration du résultat de base des entreprises.	Portée limitée de l'étude.
Characteristics of Adopters and Organizational Changes. *Thunderbird International Business Review*, Vol. 48, n°5, p705, September–October 2006.	D. Askarany (universitaire)	Mieux comprendre l'impact des facteurs contextuels sur la diffusion du balanced scorecard, afin de faciliter la diffusion de la technique – par l'identification des obstacles à sa diffusion.	travail empirique	501 entreprises variées, inscrites à CPA Australie.	Enquête par questionnaires envoyés par courrier aux responsables impliqués dans des tâches administratives.	Les résultats prouvent que, excepté un facteur (« influence des pressions institutionnelles »), les caractéristiques des nouveaux utilisateurs concernés dans cette étude influencent de manière significative les décisions d'adopter (ou non) des innovations administratives. Cependant, les caractéristiques des nouveaux utilisateurs ne semblent pas contribuer de manière significative au procédé de diffusion du balanced scorecard après que la décision de son adoption ait été prise.	c'est une enquête par courrier, avec un bas taux de réponse, sans interactions chercheurs/répondants.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
Exploring Decision Support and Strategic Project Management in the Oil and Gas Sector. *European Management Journal*, Vol. 22, n°1, p63, February 2004.	B. Asrilhant, M. Meadows, R. Graham Dyson (consultant, universitaires)	◊ mieux comprendre les pratiques en matière de prise de décision, dans la gestion de projet stratégique, ◊ expliquer ce que signifie la gestion de projet stratégique dans le contexte énergétique, ◊ décrire les techniques qui peuvent être appliquées pour contrôler des projets stratégiques, ◊ explorer les éléments (ou les dimensions) du processus stratégique de gestion de projet, ◊ améliorer la compréhension managériale de la gestion de projet stratégique, en proposant un ensemble d'éléments multidisciplinaires encadrés par le raisonnement du balanced scorecard.	travail empirique	Neuf directeurs occupant des positions supérieures et moyennes dans une compagnie internationale évoluant dans le secteur des hydrocarbures	étude de cas à travers neuf interviews semi-structurées enregistrées en tête à tête	Les techniques de contrôle sont individuellement insuffisantes pour aborder des éléments de contrôle dans leur intégralité. Cependant, ces techniques prennent en compte les éléments impliqués dans le contrôle stratégique du projet. Les techniques traditionnelles ne prennent pas en compte la plupart des éléments fondamentaux, et sont donc insuffisantes en elles-mêmes, alors que les systèmes traditionnels de mesure proviennent de la comptabilité et des domaines financiers, et favorisent donc un biais dans le contrôle.	
Bundling and diffusion of management accounting innovations–the case of the balanced scorecard in Sweden. *Management Accounting Research*, Vol. 16, n°1, p1, March 2005.	C. Ax, T. Bjørnenak (universitaires)	• explorer la manière dont le balanced scorecard est communiqué aux utilisateurs potentiels en Suède ; • identifier l'origine des éléments qui sont liés au BSC dans le processus de communication ; • discuter et analyser le rôle que ces éléments jouent dans le procédé de diffusion.	étude inductive et exploratoire		trois sources de données : des invitations à des conférences, le livre sur le BSC vendu en Suède, et des artides de comptabilité de gestion dans le principal journal professionnel du pays ; également, des bases de données.	Le BSC original présenté par Kaplan et Norton a été complété avec d'autres innovations administratives et adapté à la culture managériale existante pour former un ensemble d'éléments potentiellement plus attrayants. Les auteurs ont identifié trois éléments que les diffuseurs du BSC incluent dans leur documentation suédoise sur le BSC, afin de rendre l'innovation plus attrayante à un marché suédois potentiellement intéressé.	Cette étude s'est focalisée sur le balanced scorecard, et n'a pas cherché à savoir si d'autres outils de gestion sont aussi adaptés pour intéresser des entreprises de pays différents.
New cost priorities: using a balanced scorecard approach in financial reports. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, Vol. 13, n°3, p55, March - April 2002.	Lu Ann Bean, Bill D. Jarnadin (universitaires)	Passer en revue les bénéfices de l'information du balanced scorecard, montrer comment des compagnies utilisent actuellement des systèmes de balanced scorecard, et montrer comment intégrer une approche de balanced scorecard dans des rapports financiers.	travail conceptuel reprenant des résultats d'études.			Le balanced scorecard est un outil dynamique ; cependant, comme pour tous les outils de management, afin de garantir son succès, il doit fournir des objectifs clairs, permettre une flexibilité organisationnelle, et être constamment remis à jour.	

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
Quelques pistes pour améliorer la mise en œuvre du balanced scorecard. *Revue Française de Comptabilité*, n°388, p24, mai 2006.	P.-L. Bescos (universitaire)	Analyser les apports du balanced scorecard et les difficultés de sa mise en œuvre.	travail conceptuel qui reprend une étude pratique.	étude réalisée par le Hackett Group Research		L'article propose quelques suggestions d'amélioration de l'outil balanced scorecard, afin que les entreprises françaises le mettent en œuvre correctement.	
The French Tableau de bord and the American Balanced Scorecard: a critical analysis. *Critical Perspectives on Accounting*, In Press, Corrected Proof, Available online 7 June 2004.	D. Bessire, R. Baker (universitaires)	Cet article analyse de façon critique le balanced scorecard et le Tableau de bord français en utilisant une approche constructiviste. Cette approche permet également une exploration plus profonde des métaphores.	travail conceptuel			◊ il existe une complémentarité entre le TdB et le balanced scorecard ; ◊ le TdB ne prête pas une attention suffisante à la création du consensus ; ◊ le BSC est généralement plus pragmatique, mais il souffre d'un soutien théorique, en particulier parce qu'il a une compréhension confuse et ambiguë de la dimension politique du contrôle de gestion ; ◊ Sans l'aide des sociétés de consultants, il y a peu de chance que le BSC puisse être efficace pour produire les avantages que clament Kaplan et Norton.	
Performance measurement of supply chain management: a balanced scorecard approach. *Computer & Industrial Engineering*, Vol. 53, n°1, p43, 2007.	R. Bhagwat, M.-K. Sharma	Préciser l'importance des acteurs clefs dans la mesure de performance de la SCM, et la nature des rôles qu'ils doivent jouer ; Évaluer les performances équilibrées de la SCM ; Présenter les expériences de l'application spécifique du balanced scorecard de la SCM.	travail empirique	trois PME indiennes.	études de cas	L'article permet de montrer les avantages de l'utilisation d'un balanced scorecard pour évaluer et estimer la SCM ainsi que la façon dont il a été développé. Il permet également d'indiquer quelques conseils pour utiliser au mieux l'outil dans ce contexte.	Il semble nécessaire de déterminer si les perspectives et les mesures proposées sont un ensemble nécessaire et suffisant. L'étude ne concerne qu'un nombre réduit de cas dans un contexte donné.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
A semantic fuzzy expert system for a fuzzy balanced scorecard. *Expert Systems with Applications*, Vol. 36, n°1, p423, January 2009.	F. Bobillo, M. Delgado, J. Gòmez-Romero, A. Lòpez (universitaires)	Les entreprises actuelles sont de plus en plus spécialisées et évoluent dans un environnement de plus en plus complexe. Elles sont nombreuses à mettre en œuvre le balanced scorecard, mais cet outil présente souvent l'inconvénient de ne pouvoir gérer des données imprécises et floues. D'où l'idée des auteurs de proposer un *semantic fuzzy expert system* pour le *fuzzy-balanced scorecard* (f-bsc), pour surmonter certaines limites de l'outil BSC dans certains cas particuliers.	travail conceptuel illustré d'un exemple d'utilisation possible de l'outil proposé.			Les auteurs présentent un outil générique, ajustable à toutes les situations, reprenant les bases du balanced scorecard, ajoutant de nouvelles perspectives pour réduire les problèmes qu'ils ont constaté. Les résultats sont des éléments d'information précieux pour aider les managers à améliorer la réalisation des objectifs stratégiques de leur entreprise.	
The knowledge toolbox: A review of the tools available to measure and manage intangible resources. *European Management Journal*, Vol. 17, n°4, p391, August 1999.	N. Bontis, N.-C. Dragonetti, K. Jacobsen, G. Roos	Cet article passe en revue quatre systèmes de mesure actuellement populaires chez les praticiens : (i) la comptabilité des ressources humaines ; (ii) la valeur ajoutée économique ; (iii) le balanced scorecard ; et (iv) le capital intellectuel.	travail conceptuel			Aucune véritable conclusion ne se dessine de cet article. On dispose d'un tableau récapitulant les principales forces et faiblesses des différentes techniques évoquées, afin d'offrir une meilleure visibilité aux managers, lors du choix d'une technique.	
L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion : l'exemple du tableau de bord et du balanced scorecard. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, n° spécial, p7, mai 2002.	A. Bourguignon, V. Malleret, H. Nørreklit (universitaires)	Présenter les fondements culturels du balanced scorecard et du tableau de bord français, et montrer comment ceux-ci peuvent en expliquer les différences. Montrer que les méthodes de mesure des performances sont des produits culturels, et que la mise en œuvre de systèmes de contrôle de gestion performants ne peut ignorer les questions de culture.	travail conceptuel			Le balanced scorecard et le tableau de bord portent la marque de l'environnement culturel des deux pays. La culture pourrait être utilement intégrée dans les modèles de diffusion des innovations managériales et il serait pertinent de prendre en compte les éléments de culture locaux lors de la mise en place d'instruments de gestion développés dans d'autres contextes culturels.	

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
The American balanced scorecard versus the French tableau de bord: the ideological dimension. *Management Accounting Research*, Vol. 15, n°2, p107, June 2004.	A. Bourguignon, V. Malleret, H. Nørreklit (universitaires)	Le but de cet article est d'expliquer les différences entre le balanced scorecard et le tableau de bord français et d'étudier à quel niveau les prétentions idéologiques de ces outils sont cohérentes avec les idéologies locales de la société américaine et française, respectivement.	travail conceptuel			Les différences principales entre le balanced scorecard et le tableau de bord peuvent être expliquées en termes de prétentions idéologiques, ce qui signifie que, globalement, ces outils de gestion sont en accord avec les idéologies locales dans leurs pays d'origine. En outre, cette analyse fournit des avancées sur la question générale de la possibilité de transfert des méthodes de gestion et de la convenance des théories de gestion qui ont tendance à globaliser.	
Performance effects of using the Balanced Scorecard: a note on the Dutch experience. *Long Range Planning*, Vol. 37, n°4, p335, August 2004.	Geert J.M. Braam, Edwin J. Nijssen (universitaire, ancien auditeur ; universitaire)	Aider à comprendre comment utiliser efficacement le balanced scorecard en évaluant de quelle façon son utilisation affecte la performance de l'entité.	travail empirique	100 entreprises du secteur de la production de biens ou services dans le secteur commercial en Hollande. Les entreprises ont été choisies en utilisant comme échantillonnage, une base de données contenant les entités qui avaient participé à une étude de *benchmarking* par Cap Gémini Ernst & Young en N-1. La plupart des informateurs étaient des contrôleurs et/ou des chefs de département financier de l'entité.	questionnaire expédié par courrier *(41 réponses).*	Les résultats notent un certain scepticisme des managers, concernant le BSC. Ils mettent en garde contre l'orientation vers la mesure de performance et insistent sur une focalisation sur la gestion de la performance. Le balanced scorecard peut augmenter la performance de l'entreprise, mais les managers devraient faire attention aux conditions de sa mise en œuvre et de son usage. Ces suggestions devraient aider les managers à tirer le maximum d'avantages de cet outil de gestion intéressant et potentiellement puissant.	

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

http://doc.univ-lille1.fr

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
A framework for performance measurement in the e-business environment. *Electronic Commerce Research and Applications*, Vol. 4, n°4, p395, Winter 2005.	W.-G. Bremser, Q.-B. Chung (universitaires)	Le principal objectif de cet article est de présenter un cadre pour le développement de la métrique de mesure de performance dans l'environnement d'e-affaires.	travail conceptuel			Le cadre proposé, intégrant la méthodologie du balanced scorecard avec les taxonomies existantes des modèles d'e-affaires et les théories qui les sous-tendent, devrait permettre à des sociétés de développer une nouvelle métrique nécessaire pour mettre en application des stratégies et les tactiques d'e-business.	
Managing value creation within the firm: an examination of multiple performance measures. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 16, p107, 2004.	L. Bryant, D.-A. Jones, S.-K. Widener (universitaires)	Examiner les relations existant entre des mesures multiples de performance pour déterminer comment elles fournissent de l'information au sujet de la création de valeur pour l'entité. Cette question est traitée en utilisant le cadre d'un système de mesure de performance bien connu : le balanced scorecard. Les auteurs se posent 2 questions : ◊ est-ce que les mesures de performance sont toutes interreliées ou est-ce qu'elles sont indirectement reliées par diverses mesures ? ◊ est-ce que le changement dans les relations entre les mesures dépend du système de mesure de performance utilisé (mesures financières et non financières ou seulement financières) ?	travail empirique	Un échantillon basé sur des entreprises faisant partie de la *American Society for Quality* (ASQ). Ce sont les plus grandes entreprises qui sont interrogées.	étude de données basées sur 7 mesures d'archives provenant de 125 entités, sur une période de 5 ans.	Pour mettre en œuvre avec succès le balanced scorecard, il faut bien comprendre les liens entre mesures financières et non - financières. Les entreprises utilisant un balanced scorecard plus complexe bénéficient de meilleures corrélations inter-perspectives. Mais cela ne vaut que pour des entreprises utilisant une combinaison d'indicateurs financiers et non - financiers pour mesurer leur performance. Les entreprises rémunérant leurs cadres en fonction des seuls indicateurs financiers ne réalisent pas des bénéfices à la hauteur de ce qui était prévu en développant des activités innovantes ou une amélioration des relations avec la clientèle.	L'utilisation de mesures de performance anciennes ; elles ne constituent qu'un exemple de résultats de chaque perspective et ne sont pas sans fluctuations. Les auteurs auraient dû utiliser des mesures de résultat pour les quatre composantes du processus interne d'affaires.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
Multiple integrated performance management systems: IC and BSC in a software company. *Singapore Management Review*, Vol. 24, n° 3, p21, 2002.	P.N. Bukh, M.R. Johansen, J. Mouritsen (universitaires)	Comparer et discuter des différences entre le balanced scorecard et le capital intellectuel.	travail empirique	une compagnie danoise de logiciel de moyenne taille, Systematic Software Engineering™	étude de cas	Le rapport du capital intellectuel et le balanced scorecard s'intéressent tous deux à des questions qui dépassent le cadre financier : clients, processus et employés, mais de manière différente ; Une fois appliqués dans une société, ces deux techniques apparaissent comme complémentaires.	
Linking the balanced scorecard to strategy. *Long Range Planning*, Vol.30, n°2, p242, April 1997.	A. Butler ; S.-R. Letza, B. Neale (ingénieur de projet ; universitaires)	Rapporter une étude menée pour Rexam Custom Europe, afin de déterminer, développer et mettre en œuvre un balanced scorecard pour un usage au niveau de la direction.	travail empirique	Rexam Custom Europe (division d'un grand groupe industriel)	étude de cas	Il est préférable d'utiliser un balanced scorecard contextualisé, plutôt qu'un balanced scorecard copié-collé d'une autre entreprise. Le balanced scorecard de Kaplan et Norton a donc été adapté pour ce grand groupe industriel, suite à sa configuration si particulière.	
Les déterminants du choix des indicateurs dans les tableaux de bord des entreprises françaises : une étude empirique. *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 8, n° 1, p4, mars 2005.	É. Cauvin, P.-L. Bescos (universitaires)	Étudier les systèmes d'évaluation des performances utilisés par les entreprises françaises en mesurant l'influence de la taille, l'incertitude perçue de l'environnement, la stratégie et les indicateurs non financiers sur leur architecture.	travail empirique	Des membres de la fonction gestion - finances d'entreprises françaises assez variées	étude par questionnaires	• Plus la taille d'une entreprise est grande, plus les indicateurs financiers sont utilisés. • Quand l'incertitude perçue de l'environnement est élevée, les mesures financières ne sont pas forcément utilisées. • Les entreprises diversifiées utilisent plus d'indicateurs non financiers. • Il y a un lien entre les indicateurs financiers et non financiers. • les 4 perspectives du balanced scorecard seraient plutôt un exemple de relations possibles entre indicateurs financiers et non financiers, et non un modèle de système d'évaluation des performances à adopter. Cela pourrait justifier une adaptation de sa structure au contexte d'une entreprise ou d'un pays.	Des résultats à confirmer avec un nombre plus grand d'entreprises appartenant à différents pays.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
An analytic hierarchy framework for evaluating balanced scorecards of healthcare organizations. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, Vol. 23, n°2, p85, Jun 2006.	Y.-C. Lilian Chan (universitaire)	Examiner l'intérêt du balanced scorecard dans la gestion des hôpitaux et décrire un cadre hiérarchique multicritère qui peut être utilisé pour évaluer les balanced scorecard des départements et programmes dans les hôpitaux ainsi que la performance des hôpitaux vus dans leur globalité	travail empirique (étude de cas)	des hôpitaux canadiens.	les données collectées lors d'études dans ces hôpitaux	La méthode proposée permet de déterminer une mesure d'ensemble pour la comparaison de la performance des hôpitaux. Elle permet en outre de faciliter la résolution des conflits quand le management utilise le balanced scorecard pour évaluer la performance et synthétise les informations excédentaires du balanced scorecard.	Technique complexe, chronophage, restant à valider par de nouvelles études.
A balanced scorecard based framework for assessing the strategic impacts of ERP systems. *Computers in Industry*, Vol. 56, n°6, p558, August 2005.	D. Chand, G. Hachey, J. Hunton, V. Owhoso, S. Vasudevan (universitaires)	• fournir un cadre basé sur le balanced scorecard pour évaluer les contributions stratégiques d'un système d'ERP. • poser les questions suivantes : (1) est-ce qu'un système d'ERP a des impacts sur les buts stratégiques d'une société ? et (2) un cadre analytique peut-il être établi pour analyser systématiquement les avantages et les contributions stratégiques d'un système d'ERP ?	travail empirique	Le secteur des moteurs d'avions, aux USA. C'est le département des IT qui a été investigué.	étude de cas par le biais d'entrevues.	Le cadre d'évaluation de l'ERP, appelé ici scorecard d'ERP, intègre les quatre dimensions du balanced scorecard de Kaplan et Norton, avec les notions de Zuboff, *automatiser*, *informer* et *transformer*. Il a fourni une nouvelle méthode pour identifier les mesures du succès en analysant les buts de chacune des 12 cellules de l'entreprise. On peut ainsi mesurer les contributions et les impacts des systèmes d'ERP sur les buts stratégiques de l'entreprise.	
Performance improvement after implementing the balanced scorecard: a large hospital's experience in Taiwan. *Total Quality Management*, Vol. 19, n°11, p1143, November 2008.	W.-C. Chang, Y.-C. Tung, C.-H. Huang, M.-C. Yang (universitaires ou administratifs hospitaliers)	Décrire le processus utilisé dans un hôpital pour mettre en œuvre le système du balanced scorecard et présenter les résultats de ce processus.	étude empirique.	la fondation Mackay, et l'hôpital Mackay Memorial (à Taïwan)	étude de cas	Le processus graduel depuis la mise en œuvre du balanced scorecard au niveau de l'hôpital jusqu'au niveau départemental permet aux praticiens et aux employés de mieux comprendre le balanced scorecard, ce qui joue sur leur engagement à le mettre en place. C'est un excellent système de gestion de performance et stratégique pour les responsables.	

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
Operating NPD innovatively with different technologies under a variant social environment. *Technological Forecasting & Social Change*, Vol. 75, n°3, p385, march 2008.	H.-H. Chen, A. H.-I. Lee, H.-Z. Wang, Y. Tong (universitaires)	En réalisant une revue de littérature et en analysant les théories, cet article se propose d'analyser les caractéristiques des programmes stratégiques de NPD, incluant le mode de création de connaissance, la procédure de développement et la maturité du produit et de la technologie.	travail conceptuel illustré d'un exemple	une entreprise de TFT-LCD anonyme chinoise.	étude de cas (recueil d'informations auprès de cadres supérieurs).	Le balanced scorecard, associé avec le FAHP (*fuzzy analytic hierarchy process*) a été utilisé pour évaluer la légitimité de la méthode proposée. Les scores de performance basés sur différents aspects du balanced scorecard ont été améliorés en utilisant les *knowledge management methods, linkage adjustment positioning* et *development process differentiation*. Cette procédure structurée et le modèle proposé devraient permettre à une entreprise de fonctionner de façon innovante et de conduire à une performance plus satisfaisante.	
Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, In press, Corrected Proof, Available online 28 September 2004.	Robert Chenhall (universitaire)	Identifier une dimension clef d'un système de mesure de performance stratégique, de l'information intégrée, en tant qu'instrument pour aider les responsables à produire des résultats stratégiques positifs.	travail empirique	Les cadres supérieurs provenant des 200 plus grands organismes industriels de l'Australie. Choix des entités parmi l'IRESS et l'annuaire commercial Kompass. Ont été choisies soit des 'unités opérationnelles stratégiques' (SBU), soit des entités indépendantes. Une simple SBU a été choisie, au hasard, pour chaque organisation multi-divisionnaire.	étude par questionnaires administrés.	◊ l'étude a constaté que les organismes avec et sans balanced scorecard réalisaient des niveaux élevés d'intégration d'information à partir de leurs mesures de performance ; ◊ il y a une grande variation dans l'efficacité du balanced scorecard, concernant la fourniture d'informations intégratives. Ceci suggère que l'adoption du BSC ne soit pas un indicateur suffisamment fort pour que les systèmes de mesure de performance fournissent des informations intégratives.	• les résultats de l'analyse représentent des conditions nécessaires mais non suffisantes pour la preuve de rapports causals ; • il y a des problèmes au sujet de la variable de mesure ; • l'étude ne considère pas l'influence des variables contextuelles.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
Accounting for the horizontal organization: A review essay. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 33, n° 4-5, p517, May-July 2008.	R.-H. Chenhall (universitaire)	Cet article passe en revue trois approches qui, quand elles sont utilisées ensemble, extraient les éléments clefs d'une organisation horizontale (HO). Le texte passe en revue l'essence de l'HO et examine de façon critique à quel point il y a eu des développements complémentaires en comptabilité de gestion et la façon dont ces pratiques à succès et la recherche ont été réalisées en développant une dimension horizontale pour la comptabilité de gestion.	travail conceptuel			Les innovations en comptabilité de gestion, telles que l'ABC et la mesure de performance holistique comme les balanced scorecard, n'influencent pas significativement le développement d'idées relatives à l'HO. L'article devrait avoir permis de stimuler le débat et les zones de suggestion où à la fois la comptabilité de gestion et l'HO peuvent avoir un dialogue productif.	
Dix ans de débats autour du balanced scorecard. *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Tome 11, Vol. 2, p61, décembre 2005.	D. Choffel, F. Meyssonnier (universitaires)	Voir comment le balanced scorecard a évolué, et quels sont les débats actuels à son sujet.	travail conceptuel		la littérature	Deux conceptions majeures du balanced scorecard coexistent : soit il est conçu comme un système de gestion global (comme le préconisent Kaplan et Norton), soit il est utilisé comme un simple outil de représentation stratégique partagée, plus ou moins formalisé et mis en place avec des démarches variables.	
Framework for evaluating performance and quality improvement in hospitals. *Managing Service Quality*, Vol. 12, n° 1, p54, 2002.	C. Chow-Chua, M. Goh (universitaires)	Présenter un cadre basé sur la connaissance, pour évaluer la performance d'un hôpital en utilisant un modèle basé sur les critères d'attribution de la qualité de Singapour et l'approche du balanced scorecard.	travail conceptuel, avec une illustration.	Un hôpital du secteur public à Singapour.	étude de cas	On donne les principaux conseils par rapport à la mise en œuvre du cadre proposé dans cet article, ainsi que les avantages qu'il peut procurer.	

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

http://doc.univ-lille1.fr

Annexe 3: tableau synoptique des études consacrées au balanced scorecard.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
The effects of adopting the balanced scorecard on shareholder returns. *Advances in Accounting*, Vol. 24, n°1, p5, June 2008.	A.-D. Crabtree, G.-K. DeBusk (universitaires)	Examiner les relations entre l'adoption du balanced scorecard et l'importance des dividendes versés aux actionnaires.	étude empirique menée sur le long terme.	Des membres de l'Institut des Comptables de Gestion (IMA) ont été sélectionnés (aux USA).	Une étude par Internet auprès de membres sélectionnés qui ont reçu un courriel les invitant à participer à une brève étude en ligne concernant les techniques de gestion stratégique.	Sur une période de 3 ans, les auteurs confirment que les entreprises utilisant le balanced scorecard sont plus performantes que celles ne l'utilisant pas, et reversent davantage à leurs actionnaires. Le balanced scorecard est donc un outil stratégique efficace.	Il est possible de remarquer que l'ensemble de la chaîne causale de Kaplan et Norton n'a pas été examiné (il se peut qu'une autre raison soit à l'origine des différences constatées).
Assessing the performance of strategic alliances: matching metrics to strategies. *European Management Journal*, Vol.18, n°5, p529, October 2000.	K. Cravens, N. Piercy, D. Cravens (universitaires)	Cet article propose l'utilisation du balanced scorecard en tant que moyen pour développer une approche formelle d'évaluation qui reliera l'estimation des performances à l'objectif des alliances stratégiques.	travail conceptuel			En cherchant à développer un processus pour évaluer la performance des partenariats stratégiques, les auteurs fournissent une description générique qui sert de base à la réalisation d'un modèle personnalisé d'évaluation de la performance basé sur le balanced scorecard.	

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
Implementing a strategic planning model for small manufacturing firms: an adaptation of the balanced scorecard. *SAM Advanced Management Journal*, Vol. 69, n°1, p18, Winter 2004.	W. Davig, N. Elbert, S. Brown (universitaires)	◊ Évaluer un modèle de gestion relativement nouveau, le balanced scorecard, qui a été adopté avec succès par un grand nombre d'organisations. ◊ Étudier quelles peuvent être les mesures non financières utilisées par beaucoup de petites entreprises, afin de gérer la qualité (comme le TQM, ou les normes ISO 9000), dans le paradigme du balanced scorecard de Kaplan et Norton, et ainsi, créer une planification stratégique et un système de contrôle efficaces.	travail exploratoire	Un échantillon exploitable de 75 petites entreprises du Far West, de moins de 250 salariés, appartenant à des secteurs alimentaires, de travail du bois, de l'habillement, de l'équipement, de l'électronique, et de pièces auto. Ce sont les managers des entreprises ont été sondés.	étude par interview structurée par téléphone.	• Il y a une grande variété d'entreprises avec des buts stratégiques différents. • Quand les entreprises mesurent la performance non financière, elles ne relient pas souvent les données analytiques aux autres mesures de performance. • Les entreprises qui utilisent des mesures de performance non financières réussissent mieux que celles qui se concentrent uniquement sur des mesures financières traditionnelles, ou sur des mesures basées sur la comptabilité. • Les petites entreprises qui ont mis en œuvre des programmes de performance formels, non basés sur la comptabilité, tels que le TQM ou l'ISO 9000, peuvent fortement bénéficier de leur intégration dans un nouveau paradigme qui inclut les concepts du balanced scorecard.	Il y avait une grande variété d'industries différentes, des entreprises ayant de 20 à 250 salariés, et les résultats dépendent des perceptions individuelles des managers interviewés, ce qui rend difficile la généralisation de cette étude.
Developping an employee balanced scorecard: Linking frontline performance to corporate objectives. *Management Decision*, Vol. 34, n°4, 1996.	Tim R.-V. Davis (universitaire)	L'article décrit le processus de mise en œuvre d'un balanced scorecard, débutant au niveau de la gestion supérieure, se poursuivant vers les niveaux inférieurs, du groupe vers les divisions.	travail empirique	General Electric Lighting Business Group, aux USA.	étude de cas	• Les premiers résultats de mise en œuvre sont encourageants. Les bénéfices du nouveau système de mesure ont été immédiats et positifs. • Le balanced scorecard de l'entreprise peut être un outil valable pour permettre à chaque membre de l'entreprise de se focaliser sur quelques buts d'affaires communs. • Le balanced scorecard du personnel est le lien vital qui peut accroître la probabilité que les scorecard du niveau supérieur, de département et de l'entreprise soient traduits en mesures pratiques que les employés peuvent réaliser.	un seul cas, généralisable selon l'auteur, mais testé sur une durée trop courte.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
An investigation of the effect of Balanced Scorecard implementation on financial performance. *Management Accounting Research*, In press, Corrected Proof, Available on line 16 January 2004.	Stan Davis, Tom Albright (universitaires)	Étudier l'efficacité du balanced scorecard dans l'amélioration de la performance financière.	"étude quasi-expérimentale"	Le champ de recherches est une organisation d'opérations bancaires située au sud-est des États-Unis.	étude de cas	Les auteurs trouvent une performance financière supérieure pour les divisions ayant mis en application le balanced scorecard par rapport à celles ne l'ayant pas mis en application.	problèmes de généralisation de l'étude et temps d'étude trop court (2 ans)
The future of the balanced scorecard: an interview with Professor Dr Robert S. Kaplan. *Measuring Business Excellence*, Bradford, Vol. 7, n°1, p30, 2003.	Andre A. de Waal	Obtenir des informations sur le devenir du balanced scorecard dans les années à venir	interview			Le balanced scorecard existera encore dans 10 ans, mais il aura évolué.	
Components and relative weights in utilization of dashboard measurement systems like the balanced scorecard. *The British Accounting Review*, Vol. 35, n°3, p215, September 2003.	G. Debusk, R. Brown, L. Killough	Fournir des éléments empiriques sur la façon dont des mesures d'un tableau de bord sont utilisées dans l'évaluation de la performance de l'organisation.	travail conceptuel (résultats d'une étude de cas réalisée en cours de MBA)	Les étudiants d'un cours de MBA et de comptabilité du supérieur, à l'Est des USA (entreprise fictive)	étude de cas	Le nombre de perspectives et leur composition relative dépend des menaces de la concurrence, du contexte économique et des stratégies de l'organisation. Les mesures financières de base, comme le retour sur le capital investi et le bénéfice net sont toujours perçues comme étant plus importantes que leurs contreparties non financières. L'obtention de bons résultats dans ces mesures financières de base est ainsi perçu comme la résultante de la prise en compte des mesures non-financières de pilotage.	problème de généralisation des résultats, puisqu'ils sont obtenus à partir d'étudiants.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
Does the balanced scorecard improve performance? *Management Accounting Quarterly*, Vol. 8, n°1, p44, Autumn 2006.	G.-K. DeBusk, A. D. Crabtree (universitaires)	Connaître à quel niveau est utilisé le balanced scorecard ; quelles industries utilisent le balanced scorecard ? ; est-ce que l'adoption du balanced scorecard améliore les profits et la performance opérationnelle d'une entreprise ?; est-ce que les entreprises relient souvent le balanced scorecard aux récompenses incitatives ?	étude empirique.	Une étude auprès de membres de l'IMA occupant des postes de gestion dans plus de 1000 entreprises.	étude par questionnaire	Beaucoup d'entreprises ont mis en œuvre le balanced scorecard, ce qui a amélioré leurs performances. Le lien entre les indicateurs du balanced scorecard et les récompenses proposées se traduit clairement par un accroissement de performance, même si cela complique l'utilisation du balanced scorecard.	On constate par exemple que les entreprises n'ayant pas connu le succès avec le balanced scorecard ont refusé de participer à l'étude...
The effects of alternative supplementary display formats on balanced scorecard judgments. *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 6, n°3, p159, September 2005.	W.-N. Dilla, P.-J. Steinbart (universitaires)	Cette étude compare l'évaluation de performance des décideurs qui ont reçu des données du BSC pour deux divisions d'une entreprise fictive sous 3 formes : (1) BSC individuels pour chaque division, (2) BSC divisionnaires individuels complétés par un résumé tabulaire côte à côte pour la performance de chaque division, et (3) des BSC divisionnaires individuels complétés par une comparaison graphique côte à côte pour la performance de chaque division.	travail empirique	2 divisions de WCS Incorporated, une entreprise spécialisée dans l'habillement des femmes aux USA : RadWear et WorkWear.	Une centaine d'étudiants préparant une licence, devant se prendre pour un cadre supérieur lors de cette étude de cas.	La présentation des données joue un rôle. Proposer en plus du BSC un tableau améliore l'équilibre entre l'évaluation des performances et les décisions d'attribution de récompenses, mais n'affecte pas le consensus. En revanche, les présentations graphiques supplémentaires ont réduit le consensus du jugement, mais n'ont pas affecté l'uniformité. En outre, l'uniformité de jugement et le consensus étaient plus grands avec un tableau supplémentaire qu'avec des présentations graphiques.	Certaines ambiguïtés d'interprétations, le fait que les participants soient des étudiants, ou que les données soient présentées sur papier et non sur écran (logiciel spécialisé) peut limiter la portée des résultats.
Relative weighting of common and unique balanced scorecard measures by knowledgeable decision makers. *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 17, p43, 2005.	W. Dilla, P.-J. Steinbart (universitaires)	Rechercher si les preneurs de décisions qui ont de l'expérience dans la mise en œuvre du balanced scorecard présentent le même comportement que ceux qui n'ont qu'une expérience limitée avec l'outil. C'est en fait un prolongement d'une étude réalisée par d'autres auteurs en 2000.	étude de cas à partir du cadre développé par d'autres auteurs.	Deux divisions de WCS Incorporated.	Expérimentation auprès de 43 étudiants qui ont une compréhension plus que superficielle du balanced scorecard.	Les responsables des prises de décision connaissant le balanced scorecard utilisent à la fois des mesures traditionnelles et particulières du balanced scorecard pour évaluer la performance des subordonnés et pour distribuer des bonus, mais accordent plus d'importance aux mesures traditionnelles en réalisant les deux évaluations. Ils n'accordent pas la même importance à toutes les mesures du balanced scorecard pour prendre des décisions.	Limites traditionnelles dues à l'utilisation de données provenant d'étudiants.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
Engaging boards in corporate direction-setting: strategic scorecards. *European Management Journal*, Vol. 25, n° 5, p359, October 2007.	S.-A. Drew, R. Kaye (universitaires)	Présenter la façon dont des outils tels le balanced scorecard permettent d'aligner le centre d'intérêt des responsables en fonction des futures opportunités et menaces.	étude empirique	CIMA, un institut professionnel de 85000 étudiants répartis dans 156 états ; il s'agit de l'une des 6 organisations professionnelles de comptables au R.U. et en Irlande.	L'un des auteurs a participé au développement du strategic scorecard dans cet institut.	Le cadre holistique développé fournit un langage commun et une structure pour les décideurs au niveau de la direction et conduit à accoître la performance pour les partenaires de l'entreprise. Il présente de nombreux atouts en temps que cadre de base à suivre.	Le cadre proposé n'est pas une panacée et doit être contextualisé.
The balanced scorecard versus quality award models as strategic frameworks. *Total Quality Management*, Vol. 19, n° 6, p583, June 2008.	S. Dror (universitaire)	Comparer le cadre stratégique du balanced scorecard avec ceux de modèles récompensant la qualité.	travail conceptuel			Le balanced scorecard présente de grands avantages comme la hiérarchisation des objectifs, la capacité à soutenir des programmes à long terme, son potentiel à sélectionner des mesures de performance basées sur des données réelles... Mais il présente néanmoins des limites surmontables en utilisant une approche méthodologique structurée basée sur le QFD.	
Modelling the benefits of training to business performance in leisure retailing. *Strategic Change*, Vol. 9, n° 5, p311, August 2000.	A. Eaglen, C. Lashley, R. Thomas (universitaires)	Présenter un modèle exploitant l'approche du balanced scorecard pour évaluer les bénéfices de la formation pour une entreprise dans un contexte typique de service.	travail conceptuel			L'étude confirme le besoin d'adopter un système robuste capable de piloter le déroulement de la formation et la gestion, si cela permet de contribuer positivement à une amélioration de performance et d'atteindre les objectifs stratégiques.	

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
Constructing and evaluating balanced portfolios of R&D projects with interactions: A DEA based methodology. *European Journal of Operational Research*, In Press, Corrected Proof, Available online 28 January 2005.	H. Eilat, B. Golany, A. Shtub (universitaires)	En partant du constat que les responsables d'entreprises utilisent divers outils de gestion pour atteindre des objectifs similaires (efficacité, efficience et équilibre), les auteurs cherchent à élaborer une méthodologie qui se base sur le modèle DEA et le balanced scorecard, incluant ces 3 objectifs pour une sélection de projets de R&D qui interagissent entre-eux.	travail conceptuel illustré d'un exemple	entreprise ayant une structure hiérarchique, avec des divisions responsables de la sélection et du support aux projets de R&D dans des zones technologiques spécifiques.	étude de cas	La méthode développée dans cet article peut servir d'alternative aux approches multidimensionnelles traditionnelles en n'ayant pas pour finalité de trouver une solution optimale pour un objectif donné, mais en permettant d'évaluer plusieurs solutions en fonction des différents objectifs et des interactions possibles parmi les projets.	Les auteurs n'ont appliqué cette méthode que pour le problème statique d'un portefeuille de projets et non pour un environnement dynamique.
R&D project evaluation: An integrated DEA and balanced scorecard approach. *Omega*, In Press, Corrected Proof, Available online 7 February 2007.	H. Eilat, B. Golany, A. Shtub (universitaires)	Présenter et déterminer une approche multicritère pour évaluer des projets de R&D dans différentes étapes de leur cycle de vie. L'approche intègre le balanced scorecard (BSC) et le DEA en un modèle de DEA-BSC.	travail empirique	Une unité de R&D d'une grande entreprise ; on se réfère à un labo-ratoire industriel de recherche.	étude de cas	Les résultats montrent que ce modèle hybride permet de tirer profit des avantages du balanced scorecard et du modèle de DEA dans le contexte de la R&D (buts d'efficacité, d'efficience et d'équilibre).	Le modèle devrait encore être généralisé, car il n'a été testé que dans un seul contexte.
Is the annual budget really dead? *European Accounting Review*, Vol. 9, n°4, p519, December 2001.	B.-G. Ekholm, J. Wallin (universitaires)	Examiner la validité des critiques émises envers le budget, notamment par les responsables financiers, ainsi que par d'autres responsables supérieurs.	travail empirique	650 très grandes entreprises finlandaises (la moitié des plus grandes du pays) ; les responsables financiers devaient répondre au questionnaire. (taux de réponse : 26%)	questionnaire de 33 questions, adressé par courrier.	Les résultats ont montré que relativement peu d'entreprises ont décidé d'abandonner complètement les budgets annuels. Même si un nombre important de répondants ont indiqué avoir des systèmes alternatifs ou complémentaires similaires au balanced scorecard, ils sont utilisés en parallèle des budgets annuels.	

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
Implementing corporate strategy : from tableaux de bord to balanced scorecards. *European management journal*, Vol. 16, n°2, p190, April 1998.	M. Epstein, J-F. Manzoni (universitaires)	Présenter et comparer deux outils semblables qui peuvent aider les entreprises à articuler et à présenter leur stratégie : le balanced scorecard et le Tableau de Bord français.	travail conceptuel		la littérature	Cet article a montré comment des outils tels que le balanced scorecard et le Tableau de Bord français peuvent être développés dans toute l'entité, afin de soutenir le développement et la mise en œuvre de la stratégie ; il identifie aussi quelques difficultés rencontrées dans la mise en œuvre ; on présente également le rôle des responsables et des contrôleurs dans la définition et l'utilisation de tels outils.	
Les apports du balanced scorecard à la recherche de la performance. *Actes du CERMAT*, p139, 2004.	Y. Errami (universitaire)	• Déterminer les mécanismes sur lesquels se base le balanced scorecard pour permettre à une organisation d'atteindre ses objectifs ; proposer des améliorations et identifier leurs limites ; • Examiner si le balanced scorecard est susceptible d'aider à la formulation d'une nouvelle stratégie.	travail conceptuel			Cet article permet de faire apparaître certains mécanismes à l'origine du balanced scorecard à partir de différentes approches théoriques. Il montre par exemple quelques critiques formulées à son encontre et analyse les recommandations de Kaplan et Norton par rapport à ces approches.	L'absence de confrontation avec le terrain.
Lessons from implementing the balanced scorecard in a small and medium size manufacturing organization. *Technovation*, Vol. 26, n° 5-6, p623, May-June 2006.	K.-J. Fernandes, V. Raja, A. Whalley (universitaires ; employé chez Biddle air systems)	Cet article souligne l'ambiguïté du concept de balanced scorecard dans la littérature théorique et fournit une approche structurée, impartiale et méthodologique pour mettre en application le balanced scorecard au sein des PME	travail conceptuel illustré d'un exemple	Biddle air systems, une PME (moins de 250 employés) GB implantée dans divers pays d'Europe	étude de cas ("méthodologie semi-autonome")	L'étude a fourni une méthode pour mettre en application le balanced scorecard dans une PME. En plus, il a montré par la pratique, l'applicabilité des quatre perspectives de Kaplan et Norton chez un fabricant, une PME.	

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
Relating the perspectives of the balanced scorecard for R&D by means of DEA. *European Journal of Operational Research*, doi:10.1016/j.ejor.2008.05.015, May 2008.	T. García-Valderrama, E. Mulero-Mendigorri, D. Revuelta-Bordoy (universitaires)	Le but de l'étude est de proposer un cadre pour analyser les relations d'efficience entre les perspectives du balanced scorecard, en se focalisant sur les activités de R&D.	étude empirique.	Sélection sur la base des données fournies par l'étude sur l'innovation technologique par les entreprises, menée par l'INE, en Espagne. Les informations sur les entreprises proviennent d'une base de données (SABI).	Ils ont envoyé les questionnaires par courriel et par courrier et ont obtenu 90 réponses (taux de réponse de 20%).	Les auteurs ont proposé cinq modèles d'organisation dont les variables de mesure et de résultat sont extraites des items de l'échelle validée. Ces modèles ont permis d'analyser les relations causales potentielles entre les perspectives du balanced scorecard, puisque chaque dimension a été considérée comme une variable d'entrée ou de résultat dans les différents modèles.	Il s'agit d'un contexte particulier, l'activité de recherche et développement.
A note on the judgmental effects of the balanced scorecard's information organization. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 27, n°6, p531, August 2002.	M.-G. Lipe and S. Salterio (universitaires)	On cherche ici à savoir si la présence d'un balanced scorecard influence le jugement que les gens se font des entreprises.	travail conceptuel illustré	78 étudiants en MBA, 71 suivant des cours d'expertise comptable.	questionnaire proposé à des étudiants invités à prendre le rôle d'un cadre supérieur de WCS Incorporated™.	Le balanced scorecard recentre les mesures de performance : quand celles-ci sont organisées en fonction des 4 pôles du balanced scorecard, la performance est supérieure, tandis que pour des mesures 'en vrac', il y a plutôt un éparpillement.	• les participants à l'expérience étaient des débutants ; • aucun modèle normatif existant pour évaluer l'exactitude des évaluations des participants ; • seules des évaluations subjectives de performance ont été réalisées.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
La contingence des systèmes de mesure de la performance : les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME. *Finance, Contrôle, Stratégie*, Vol. 7, n°1, p33, mars 2004.	C. Germain (universitaire)	• Identifier le contenu des systèmes d'évaluation de la performance utilisés par les PME pour évaluer dans quelle mesure celui-ci se conforme à l'équilibre défini par le balanced scorecard ; • Déterminer les fondements des pratiques de ces entreprises en matière de mesure de la performance.	travail empirique	des dirigeants, des contrôleurs de gestion, des responsables comptables, d'entreprises françaises ayant de 10 à 200 salariés.	étude préliminaire par entrevues, et étude à grande échelle par questionnaires.	Le champ de performance couvert par les outils de pilotage implantés dans les PME n'est pas aussi large que celui défini par le balanced scorecard. Les axes 'clients' et 'processus internes' sont plus ou moins développés selon les entreprises. L'axe 'innovation et apprentissage organisationnel' est quasi inexistant. Les pratiques de mesure de performance sont liées aux caractéristiques de l'environnement et de la taille des entités.	Les données collectées ont un fort caractère déclaratif. L'analyse de l'équilibre des systèmes de mesure de performance repose sur un recensement des indicateurs et de leur diversité : d'autres indicateurs peuvent être à prendre en compte pour confirmer les résultats. Des facteurs d'ordre humain non intégrés ici peuvent également contribuer à la différenciation des pratiques de mesure de performance.
Une typologie des tableaux de bord implantés dans les petites et moyennes entreprises. *Finance, Contrôle, Stratégie*, Vol. 8, n°3, p125, Septembre 2005.	C. Germain (universitaire)	Identifier les types de tableaux de bord implantés dans les PME, de façon à les qualifier, et évaluer dans quelle mesure ils se rapprochent ou non des modèles diffusés dans la littérature.	travail empirique	Un échantillon exploitable de 83 dirigeants de PME françaises, ayant un effectif de 10 à 200 salariés.	enquête réalisée par voie postale, et analyse de six cas.	L'idée d'intégrer des données non financières dans les systèmes de contrôle de gestion est très largement partagée. Les pratiques de tableaux de bord des PME se rapportent à 4 types d'instruments. Deux d'entre-eux peuvent être qualifiés d'outils de pilotage.	
Balanced scorecard use in New Zeland government departments and crown entities. *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 62, n°4, p70, december 2003.	J. Griffiths (militaire)	Examiner dans quelle proportion le balanced scorecard est utilisé comme système de gestion de la performance, un système de gestion stratégique et pour se détacher des obligations du *reporting* externe dans trois organisations du secteur public en Nouvelle Zélande.	travail empirique	3 entreprises du secteur public de Nouvelle Zélande.	études de cas	Les résultats de cette étude montrent comment le balanced scorecard a été adapté pour refléter les caractéristiques propres aux entreprises du secteur public.	le balanced scorecard évolue en permanence ; on ne s'intéresse ici qu'à la façon dont il est utilisé, et non aux bénéfices de cet outil.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
The balanced scorecard at Philips electronics. *Strategic Finance*, Montvale, Vol. 84, n°5, p45, November 2002.	A. Gumbus, B. Lyons (universitaire et employée ; universitaire)	Présenter le balanced scorecard et son application dans un grand groupe, ainsi que ses nombreux avantages.	travail empirique	Philips Electronics, en Amérique du Nord.	étude de cas	L'utilisation d'un balanced scorecard comme outil stratégique représente une opportunité pour améliorer la communication des intentions stratégiques de la direction à l'ensemble de l'entreprise. Mais c'est un changement radical par rapport aux anciennes pratiques et doit être utilisé correctement. C'est un outil d'équilibrage exceptionnel.	
Entrepreneurs use a balanced scorecard to translate strategy into performance measures. *Journal of Small Business Management*, Vol. 44, n°3, p407, 2006.	A. Gumbus, R. Lussier (universitaires)	Expliquer que les petites et moyennes entreprises peuvent et devraient tirer profit de l'utilisation du balanced scorecard.	travail empirique (étude de cas)	Trois entreprises américaines de moins de 250 employés	interviews des responsables et d'un responsable des ressources humaines.	Comme dans les grandes entreprises, les structures de taille moyenne peuvent bénéficier de l'utilisation du balanced scorecard et l'étude servira aux responsables de ces entreprises pour développer leur outil afin d'améliorer la performance.	C'est le premier article sous forme d'étude de cas consacré à des entreprises de petite taille : aucune recherche antérieure ne permet de réaliser des comparaisons.
Determining key capabilities of a firm using analytic hierarchy process . *International Journal of Production Economics*, Vol. 76, n°1, p39, March 2002.	K. Hafeez, Y.-B. Ahang, N. Malak (universitaires)	Fournir un cadre structuré en utilisant le processus analytique hiérarchique. C'est une sorte d'exercice de *benchmarking* afin de trouver les lacunes de compétence au sein de la compagnie.	travail conceptuel illustré d'un exemple	une société anglaise qui compte plus de 500 employés	étude de cas	Le cadre proposé se distingue par le fait que des mesures quantitatives comme qualitatives sont employées fournissant un balanced scorecard pour l'évaluation des compétences. En exploitant entièrement ses compétences clefs, la société peut disposer d'un avantage concurrentiel sur son marché. Le cadre est générique en nature, et convient pour identifier les capacités principales d'une organisation de service ou du secteur public.	

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
The balanced scorecard: To adopt or not to adopt? *Ivey Business Journal*, Vol. 69, n°2, p1, Nov/Dec 2004.	K. Hendricks, M. Larry, C. Wiedman (universitaires)	Examiner divers facteurs de contingence en fonction de l'adoption ou non du balanced scorecard par une entreprise.	travail empirique	579 sociétés canadiennes, choisies parmi la base PC Compustat, avec des ventes annuelles >10M.$; ce sont surtout les cadres supérieurs qui ont été interrogés.	étude par questionnaires	Les auteurs fournissent les facteurs qui motivent les sociétés à adopter le BSC, et le meilleur profil du type d'organisation qui va très probablement se tourner vers le BSC.	Les entités sondées n'avaient pas toutes mis en œuvre correctement et entièrement le balanced scorecard.
Weighing it up - a literature review for the balanced scorecard. *Journal of Management Development*, Vol. 17, n°8, p559, 1998.	P. Hepworth	Cet article cherche à présenter le concept du balanced scorecard, afin de souligner un certain nombre de questions relevées dans la littérature.	travail conceptuel			Le concept a fourni une approche totalement nouvelle et radicale pour la gestion des affaires. La plupart des articles parus sont favorables au concept et réalisent sa promotion. Cependant, l'auteur pense que le concept ne se développe pas au R.U. à cause du conservatisme de la culture anglaise.	C'est une revue de littérature réalisée aux débuts du balanced scorecard, s'intéressant plus particulièrement à l'Angleterre.
Corporate strategies, environmental forces, and performance measures: a weighting decision support system using the *k*-nearest neighbor technique. *Expert Systems with Applications*, Vol. 25, n°3, p279, October 2003.	M. Ho Sohn, T. You, S.-L. Lee, H. Lee (universitaires)	Rechercher les relations existant entre les stratégies des entreprises, les forces environnementales et les mesures de performance du balanced scorecard.	étude empirique.	600 entreprises de plus de 30 salariés basées en Corée (278 entreprises ont répondu).	Questionnaires envoyés aux responsables de la stratégie des entreprises ciblées.	Il existe bien certains liens entre les stratégies des entreprises, les forces environnementales (dynamisme, complexité ou niveau d'antagonisme/menaces), et le poids accordé aux mesures de performance (indicateurs) du balanced scorecard.	◊ il s'agit d'un cas particulier : la Corée ; ◊ la recherche pourrait s'intéresser au rôle du cycle de vie de l'entreprise, à la structure de gouvernance, ou aux caractéristiques organisationnelles pouvant avoir un impact sur les importances accordées aux indicateurs du balanced scorecard.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
Reforming government agencies internationally: is there a role for the balanced scorecard? *International Journal of Public Administration*, Vol. 29, n° 12, p21, 2006.	J.-S. Holmes, S.-A. Gutiérrez de Piñeres, L.-D. Kiel (universitaires)	Discuter de l'usage du balanced scorecard dans les agences gouvernementales dans les pays développés, et développer l'applicabilité du modèle dans des organisations gouvernementales de ces pays.	travail conceptuel illustré d'exemples.	Des balanced scorecard utilisés à travers le monde dans des agences publiques.	Une étude réalisée par l'OCDE.	L'application du balanced scorecard dans des agences publiques est particulièrement appropriée dans des entités complexes, transparentes et matures, avec divers partenaires, sous une forme adaptée, mais ce n'est pas la panacée...	
Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on Organizational Performance. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 12, p1, 2000.	Z. Hoque, W. James (universitaires)	Rechercher un rapport entre l'utilisation du balanced scorecard et (1) la taille de l'organisation, (2) l'étape du cycle de vie des produits, et (3) la force de la position sur le marché. Les auteurs recherchent également un rapport contingent entre la performance de l'organisation (variable de résultats) et le match entre l'utilisation du BSC et les trois variables contextuelles décrites ci-dessus.	travail empirique	70 fabricants australiens aléatoirement choisis parmi un guide ont répondu correctement (soit 35 %). Les responsables du contrôle financier sont à la source des données.	questionnaire pré-timbré envoyé.	• Les plus grandes sociétés font une utilisation du balanced scorecard plus intensive. • Les sociétés qui ont une proportion plus élevée de nouveaux produits auront davantage tendance à se servir de mesures reliées à des nouveaux produits. • Plus le balanced scorecard est utilisé, plus on constate une meilleure performance, mais ce rapport ne dépend pas de manière significative de la taille de l'organisation, du cycle de vie de produit, ou de la position sur le marché.	Cette étude ne permet pas de connaître l'étendue de l'utilisation du balanced scorecard ; elle est confinée au secteur de la fabrication ; l'échantillon est trop réduit.
Market competition, computer-aided manufacturing and use of multiple performance measures: an empirical study. *The British Accounting Review*, Vol. 33, n°1, p23, March 2001.	Z. Hoque, L. Mia, M. Alam (universitaires)	Présenter un essai d'examen empirique des relations entre des pratiques de concurrence sur un marché, l'aide informatisée à des processus de production et des pratiques multiples de mesure de performance, telles que le balanced scorecard.	travail empirique	des unités opérationnelles industrielles de sociétés basées en Nouvelle Zélande ; c'est le responsable exécutif qui a été interrogé.	étude par questionnaire envoyé par Internet, en utilisant un guide des entreprises de Nouvelle Zélande.	Les résultats indiquent une relation positive et significative entre l'intensité de la compétition du marché et l'utilisation de mesures multiples d'évaluation de la performance. Les résultats signifient que les entreprises accordent un rôle important aux mesures de performance détaillées, quand elles évoluent dans un environnement intensément concurrentiel.	• un seul secteur d'activité visé, • résultats dépendants du temps, • la relation entre la fabrication informatisée et l'utilisation de mesures multiples pourrait varier en fonction des niveaux de concurrence.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
Total quality management and the balanced scorecard approach: a critical analysis of their potential relationships and directions for research. *Critical Perspective on Accounting*, Vol. 14, n°5, p553, July 2003.	Z. Hoque (universitaire)	Essayer d'établir un lien entre le balanced scorecard et la gestion de la qualité totale et identifier de futures opportunités de recherches par rapport à ces deux approches.	travail conceptuel		littérature managériale et critique	Cet article suggère que le TQM ne prend pas en compte la satisfaction des employés dans sa recherche d'amélioration continue, mais que le BSC considère la satisfaction des employés. Ainsi, en adoptant le balanced scorecard, une société qui utilise le TQM surmontera ce problème, ce qui entraînera une augmentation de la satisfaction des employés et améliorera ultérieurement la performance.	
Designing a knowledge-based system for strategic planning: A balanced scorecard perspective. *Expert Systems with Applications*, (2007), doi:10.1016/j.eswa.2007.09.046	H.-C. Huang (universitaire)	Proposer un cadre intégré pour l'outil balanced scorecard et le système basé sur la connaissance en utilisant la méthode du processus hiérarchique analytique (AHP) et développer un système de balanced scorecard intelligent basé sur la connaissance pour la planification stratégique, qui permet de composer ou de sélectionner la stratégie de l'entreprise à partir de diverses perspectives. Le travail se focalise sur deux thématiques principales : fixer les objectifs et sélectionner les mesures appropriées.	travail conceptuel			Ce travail fournit un moyen logique et valide pour que les unités d'affaires individuelles décrivent et mettent en œuvre leur planification stratégique. Ainsi, l'article se propose d'utiliser le processus analytique hiérarchique pour classer toutes les mesures et les stratégies dans un système de balanced scorecard basé sur la connaissance. Par ailleurs, ce système peut aider à déterminer les poids des stratégies spécifiques. Le BSCKBS intelligent peut aider les clients à exécuter de façon plus efficace des planifications stratégiques, pour améliorer les résultats des affaires.	Ce travail reste à valider de façon empirique.
Achieving IT-business strategic alignment via enterprise-wide implementation of balanced scorecard. *Information Systems Management*, Vol. 24, n°2, p173, Spring 2007.	C.-D. Huang, Q. Hu (universitaires)	Présenter une étude de cas dans laquelle quatre éléments clefs de positionnement des entreprises ont été enrichis par la mise en œuvre exhaustive d'un outil de gestion stratégique construit, le balanced scorecard.	travail empirique (étude de cas)	Une entreprise de biopharmacie localisée dans le SE des USA, employant environ 700 personnes	Interviews et suivi des opérations dans l'entreprise.	Le balanced scorecard est un outil approprié pour le positionnement du programme stratégique d'une entreprise comme celle du cas. Avec de la persévérance et une trajectoire clairement orientée vers le succès (et des bénéfices pour les employés), le balanced scorecard et le positionnement qui en découle peuvent être mis en œuvre avec succès.	Cas particulier, et manque d'indications quantitatives concernant l'alignement des métriques pour ce cas.

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

http://doc.univ-lille1.fr

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
Strategic linkage process and value-driven system: A dynamic analysis of high-tech firms in a newly industrialized country. *Expert Systems with Applications*, Vol. 36, n°2, Part. 2, p3965, March 2009.	H.-C. Huang, W. Chu, M.-C. Lai, L.-H. Lin (universitaires)	• examiner les relations entre les mesures non – financières et la performance financière ; • examiner les relations entre les mesures de suivi et de tendance ; • présenter un cadre conceptuel pour lier les mesures non financières et la performance financière en fonction de leurs effets durant cette période (c'est-à-dire le cadre dynamique du balanced scorecard).	étude empirique.	la base de données du Taiwan Economic Journal ; les entreprises de haute technologie de Taïwan	analyse au niveau des entreprises : étude longitudinale avec données secondaires utilisées pour explorer les relations causales.	L'article permet de confirmer l'existence de certains liens entre les perspectives du balanced scorecard dans le contexte taïwanais de la haute technologie.	C'est un cas particulier qui nécessite d'être validé au moyen d'autres études.
Design and planning of the balanced scorecard: A case study. *Human Systems Management*, Vol. 26, n°3, p217, 2007.	M.-H. Hwang, H. Rau (universitaires)	Montrer comment une entreprise intègre le balanced scorecard dans sa planification stratégique.	étude empirique.	Une grande entreprise de caoutchouc et de produits de haute technologie à Taïwan.	étude de cas	L'étude devrait permettre de fournir aux entreprises, particulièrement dans le secteur d'activité de ce cas, des éléments importants à utiliser lorsqu'elles mettront en œuvre leur balanced scorecard.	
Applying the balanced scorecard in healthcare provider organizations. *Journal of Healthcare Management*, Vol. 47, n°3, p179, May/Jun 2002.	N. Inamdar, R. Kaplan, M. Bower, K. Reynolds (universitaires)	Poser les questions suivante dans le contexte des soins de santé 1. le rôle du balanced scorecard par rapport à une vision, une mission, et une stratégie, 2. la motivation pour adopter le balanced scorecard, 3. la différence entre le balanced scorecard et d'autres systèmes de mesure, 4. le processus suivi pour développer et mettre en application le balanced scorecard, 5. les défis et les barrières durant le procédé de développement et de mise en place, et 6. les avantages obtenus grâce à son adoption et l'utilisation par l'organisation.	travail empirique	neuf organismes innovants, fournisseur de l'industrie des soins de santé aux USA ; les cadres ont été sondés.	études par entrevues avec des cadres auxquels ont été posées 9 questions principales	Cette étude a cherché à montrer de quelle façon le balanced scorecard peut devenir un outil valable pour les cadres du secteur des soins de santé afin de relever le défi du contrôle de leurs organismes dans un environnement fortement complexe et incertain. Elle propose également des exemples de mise en œuvre dans un contexte hospitalier ainsi que des conseils pour que le balanced scorecard soit un succès.	

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
Strategy mapping in the public sector. *Long Range Planning*, Vol. 35, n°6, p637, December 2002.	D. Irwin (consultant)	Cet article explore l'utilisation de la cartographie de la stratégie comme outil pour développer la stratégie dans une agence du secteur public et suggère une version simplifiée qui peut communiquer cette stratégie efficacement, que ce soit à l'intérieur ou à l'extérieur de l'entreprise.	travail empirique	Le Service britannique de Petite Entreprise (SBS)	étude de cas	Avec leurs nouvelles idées de cartographie stratégique, Kaplan et Norton ont développé une technique puissante qui peut être appliquée dans toutes les entreprises, avec ou sans but lucratif ; On fournit ainsi un cadre qui encourage les utilisateurs à penser logiquement aux différents éléments de leur stratégie et à considérer la façon dont ces éléments agissent l'un sur l'autre ; La carte stratégique est un outil très efficace pour assurer une compréhension du rôle de la stratégie et comprendre comment une stratégie efficace englobe toutes les activités d'une organisation. Dans le cas développé, cela a permis de dégager les idées les plus importantes.	
The effects of the balanced scorecard on performance ; the impact of the alignment of the strategic goals and performance reporting. *Journal of General Management*, Vol. 33, n°4, p71, Summer 2008.	E.-R. Iselin, L. Mia, J. Sands (universitaires)	• examiner les liens entre le niveau d'alignement des buts stratégiques et du système de *reporting* de performance, et la performance organisationnelle ; • relever les dimensions du *reporting* de performance pour plusieurs perspectives et la performance organisationnelle ; • étudier les interactions des éléments évoqués ci-dessus.	étude empirique.	échantillon de 145 entreprises ayant des revenus supérieurs à 100 000 000$ sélectionnées à partir d'un répertoire d'entreprises australiennes.	Envoi d'une lettre aux responsables et interviews de 45 minutes (questionnaire)	Le système de *reporting* de performance et la puissance de l'alignement des buts stratégiques sont associés de manière positive avec la performance ; Il y a 11 dimensions de *reporting* de performance et 13 dimensions de performance ; Le *reporting* de performance sur une dimension particulière était associé de manière positive avec la performance organisationelle dans cette zone.	Des recherches longitudinales devraient être menées pour valider les résultats.
Innovations in performance measurement: trends and research implications. *Journal of Management Accounting Research*, n°10, p205, 1998.	C. Ittner, D. Larcker (universitaires)	Favoriser la recherche sur les innovations récentes dans la mesure de performance en fournissant une riche description des pratiques de mesure émergentes et en suggérant des directions pour les recherches à venir.	travail conceptuel avec reprise d'études antérieures			Les auteurs indiquent que 'plutôt que de fournir une revue complète des publications concernant la mesure de performance, l'article a permis une discussion autour du choix d'articles fournissant une large vue d'ensemble concernant les opportunités de recherches concernant l'EVA™, les mesures de performance non financières, et le balanced scorecard'.	

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, n°7-8, p715, October – November 2003.	C. Ittner, D. Larcker, T. Randall (universitaires)	Examiner la relation entre la satisfaction envers le système de mesure, la performance économique, et deux approches générales pour la mesure de performance stratégique : une plus grande diversité de mesure et un alignement amélioré avec les pilotes de l'entreprise concernant la stratégie et la valeur.	travail empirique	600 sociétés de services financiers des USA, de même que Cap Gémini et Ernst & Young Center for Business Innovation ; ce sont les cadres supérieurs de ces sociétés qui étaient visés.	Une société d'étude de marché a téléphoné aux cadres supérieurs de chacune de ces sociétés pour proposer leur participation. Ceux acceptant de participer ont reçu une étude ou ont été guidés vers un site Web contenant le questionnaire.	Les sociétés utilisant largement un grand nombre de mesures financières et (en particulier) non financières sont davantage satisfaites de leur système de mesure ; Une plus grande diversité de mesure que prévue par le modèle de benchmark est associée à une plus grande satisfaction et une performance du marché financier. Le processus de balanced scorecard, la mesure de la valeur économique, et le modèle causal d'affaires sont associés à une satisfaction plus élevée envers le système de mesure, mais ne montrent presque aucune association avec la performance économique.	Il pourrait être difficile de généraliser une étude réalisée dans un seul secteur d'activité. On retrouve les limites traditionnelles d'une étude à distance comme les biais de réponses potentiels, les difficultés pour obtenir des détails…
The Business Value Scorecard within BAE Systems: the evolution of a performance measurement system. *The British Accounting Review*, Vol. 40, n°1, p48, March 2008.	M. Jazayeri, R.-W. Scapens (universitaires)	Examiner l'évolution d'un système de mesure de performance. On décrit la mise en œuvre du *Business Value Scorecard* qui permet de traduire les valeurs de performance, personnes, clients, partenaires, et innovation et technologie en un ensemble cohérent de mesures de performance.	travail empirique (étude de cas)	une entreprise aérospatiale en Angleterre.	un livre et des interviews de cadres à tous les niveaux de l'entreprise grâce à des questions ouvertes et fermées sur une durée de 8 mois	Le modèle proposé reprend en grande partie celui de Kaplan et Norton en insistant sur la notion de cohérence, les mesures de cet outil étant interconnectées avec les perspectives individuelles et avec les cinq perspectives génériques.	Davantage de recherches sur ce concept de cohérence est nécessaire, afin de comprendre comment le BVS peut aider à comprendre l'évolution des systèmes de mesure de performance et il reste à valider dans d'autres contextes.

http://doc.univ-lille1.fr

Annexe 3: tableau synoptique des études consacrées au balanced scorecard.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée : sources des données	méthodologie employée : méthode de collecte des données	conclusions principales	limites
Identification and selection of environmental performance indicators: Application of the balanced scorecard approach. *Corporate Environmental Strategy*, Vol. 5, n°4, p34, Summer 1998.	Scott D. Johnson	Développer des mesures de pilotage, qui peuvent être facilement supervisées dans le court terme, afin de s'intéresser davantage aux mesures à long terme. Les auteurs utilisent un balanced scorecard adapté, focalisé sur l'environnement.	travail conceptuel, avec quelques exemples d'entreprises des États-Unis (pas d'étude en entreprise).			Des outils tels que le balanced scorecard représentent l'un des instruments essentiels de la boîte à outils du gestionnaire en environnement. L'utilisation de l'approche balanced scorecard environnemental aide à identifier les bonnes mesures pour les différents types d'indicateurs de performance environnementale qui sont très liés aux objectifs stratégiques de l'entreprise.	
Performance management in construction: a conceptual framework. *Construction Management and Economics*, Vol. 19, p85, 2001.	M. Kagioglou, R. Cooper, G. Aouad (universitaires)	Présenter une revue de littérature sur la gestion et la mesure de la performance dans diverses entreprises de construction, dans le but d'utiliser les meilleures pratiques. Tester le concept de processus de mesure de performance, un cadre qui intègre les principaux thèmes de gestion de la performance dans une sorte de matrice simple pour mesurer la performance.	travail empirique	Une grande compagnie de télécommunications et une entreprise entrepreneur en construction de taille moyenne.	l'utilisation d'une matrice par un vice-président pour la grande entreprise et des managers pour l'entreprise de taille moyenne.	Le cadre proposé, se basant sur le balanced scorecard, illustre la relation des mesures à la stratégie, fournissant des indicateurs pour une gestion efficace de la performance. Ce cadre peut être adapté à n'importe quelle organisation.	Le manque de validation du cadre proposé, notamment avec un grand nombre d'études empiriques.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée : sources des données	méthodologie employée : méthode de collecte des données	conclusions principales	limites
Performance measurement at Nordic companies. *European Management Journal*, Vol. 18, n° 1, p113, February 2000.	M. Kald, F. Nilsson (universitaires et consultants)	Étude de la façon dont les entreprises scandinaves conçoivent et utilisent les systèmes de mesure de performance ; étude de l'utilisation de trois modèles de mesure de performance (VBM, SMA, balanced scorecard).	travail empirique ; variables étudiées : (1) structure ; (2)processus ; (3) utilisation ; et (4) avantages et imperfections de la mesure de performance	800 grosses unités opérationnelles scandinaves bien connues (236 données exploitables, parmi les unités sondées)	questionnaire adressé aux contrôleurs au niveau des unités opérationnelles	La mesure de performance est relativement bien développée dans les pays nordiques, et les avantages sont perçus comme étant supérieurs aux imperfections. La mesure de performance est principalement employée pour soutenir la prise de décision. Son utilisation dans la formulation et la mise en application des stratégies indique que la critique traditionnelle du contrôle de gestion a été prise au sérieux et a assurément affecté le développement de la planification et des systèmes de gestion de la performance dans les compagnies scandinaves.	les acteurs au niveau opérationnel, par exemple, pourraient présenter une image quelque peu différente de celle des contrôleurs, quant à la façon dont la mesure de performance est conçue et utilisée par les entreprises scandinaves ; l'étude ne fournit aucune information sur le processus de changement lui-même.
The balanced scorecard - Measures that drive performance. *Harvard Business Review*, p71, January-February 1992.	Robert Kaplan, David Norton (universitaire et consultant responsable de bscol)	Présenter un nouvel outil de mesure de la performance combinant un équilibre entre des mesures financières et non financières : le balanced scorecard.	travail conceptuel à partir d'une recherche réalisée sur une année.	Douze compagnies américaines ont servi aux auteurs pour concevoir le balanced scorecard.		Le balanced scorecard représente un changement fondamental dans la façon de mesurer la performance. Il place la stratégie et la vision au centre, au lieu du seul contrôle. En combinant les différentes perspectives, le manager peut comprendre, du moins implicitement, beaucoup d'interrelations.	article uniquement descriptif et théorique.
Putting the balanced scorecard to work. *Harvard Business Review*, p134, September - October 1993.	Robert Kaplan, David Norton (universitaire et consultant responsable de bscol)	À la suite de la présentation du balanced scorecard par les auteurs en 1992, cet article a pour but de montrer des cas concrets d'utilisation de cet outil, et notamment la façon dont il combine management et mesure.	travail empirique	Rockwater, Apple Computer (), Advanced Micro Devices.	études de cas et interview.	L'article permet de montrer les avantages de l'outil dans les cas étudiés, certaines de ses limites, et la façon de les surmonter.	

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
Implementing the balanced scorecard at FMC Corporation: an interview with Larry D. Brady. *Harvard Business Review*, Vol. 71, n°5, Sep/Oct. 1993.	R.-S. Kaplan (universitaire)	L'article propose une interview par R. Kaplan, d'une entreprise qui a mis en œuvre le balanced scorecard dès son apparition.	travail empirique	FMC Corporation, l'une des entreprises les plus diversifiées des USA, basée à Chicago.	interview du vice président de FMC.	Le balanced scorecard ne doit pas être considéré comme le dernier outil à la mode à posséder impérativement. Il ne faut pas penser le balanced scorecard comme un nouveau système de mesure. Le balanced scorecard doit être au cœur du système de gestion et non du système de mesure.	c'est une interview menée par l'un des créateurs du balanced scorecard, donc plus ou moins subjective et concernant un cas particulier.
Linking the balanced scorecard to strategy. *California Management Review*, Berkeley, Vol. 39, n°1, p53, Fall 1996.	Robert Kaplan, David Norton (universitaire et responsable de bscol)	Décrire le balanced scorecard en montrant que ce n'est pas qu'une simple collection de mesures financières et non financières. C'est la traduction de la stratégie de l'unité opérationnelle dans un ensemble de mesures liées qui définissent les objectifs stratégiques à long terme, aussi bien que les mécanismes pour réaliser et obtenir la rétroaction sur ces objectifs.	travail conceptuel illustré d'exemples.	la Banque Metro et l'Assurance Nationale, aux USA.	études de cas	Les exemples viennent illustrer la traduction des objectifs stratégiques dans les mesures de performance du balanced scorecard.	
Using the balanced scorecard as a strategic management system. *Harvard Business Review*, p75, January - February 1996.	Robert Kaplan, David Norton (universitaire et consultant responsable de bscol)	Montrer les avantages de l'utilisation du balanced scorecard comme base d'un nouveau système de gestion stratégique.	travail conceptuel enrichi de réflexions de membres d'entreprises utilisatrices du balanced scorecard.	Des citations de remarques faites par des responsables d'entreprises au sujet du balanced scorecard.		Beaucoup d'entreprises ont adopté le concept primaire du balanced scorecard pour améliorer leurs systèmes de mesure de performance. Depuis quelques temps, les entreprises l'utilisent comme base d'un système intégré et itératif de gestion stratégique qui a été décrit dans cet article.	

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
Innovation action research: Creating new management theory and practice. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, p89, 1998.	R.-S. Kaplan (universitaire)	Présenter une théorie préliminaire pour la "recherche innovation action", basée sur les expériences personnelles de l'auteur depuis 15 ans, notamment au sujet de l'ABC et du balanced scorecard.	travail conceptuel			Les expériences ont permis de créer de nouvelles théories et pratiques de comptabilité de gestion qui ont été appliquées à travers le monde. L'auteur propose les étapes qui conduisent à l'introduction réfléchie d'un nouveau concept, depuis l'identification des limites des pratiques contemporaines jusqu'à la mise en œuvre pratique d'un nouveau concept.	
Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I. *Accounting Horizons*, Vol. 15, n°1, p17, March 2001.	Robert Kaplan, David Norton (universitaire et responsable de bscol)	Décrire le balanced scorecard, son évolution depuis sa création en 1992, et présenter des nouveaux développements à son sujet.	travail conceptuel			L'article introduit le concept de cartes stratégiques qui est un cadre qui permet de décrire d'une façon logique la stratégie. On montre notamment le rôle de ces cartes et du balanced scorecard pour développer les objectifs de performance et les mesures liées à la stratégie.	
Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II. *Accounting Horizons*, Vol. 15, n°2, p147, Jun. 2001.	Robert Kaplan, David Norton (universitaire et responsable de bscol)	◊ Montrer comment les organismes emploient leurs balanced scorecard pour aligner les processus et les systèmes clefs de gestion avec la stratégie. ◊ Présenter les relations entre le balanced scorecard par rapport à d'autres initiatives de mesures financières et de coûts, telles que les métriques de valeur pour l'actionnaire et le coût basé sur l'activité, et les programmes de qualité.	travail conceptuel avec reprise de résultats d'études.	Plusieurs études de cas et études à grande échelle réalisées notamment lors de la rédaction de leur livre.		Le balanced scorecard apporte un plus aux entreprises utilisant des techniques telles que l'ABC, l'EVA™ ou la TQM ; On indique dans quels cas on doit utiliser ces outils.	

http://doc.univ-lille1.fr

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
Measuring the Strategic Readiness of Intangible Assets. *Harvard Business Review*, Vol. 82, n°2, p52, February 2004.	R. Kaplan, D. Norton (universitaire et responsable de bscol)	Indiquer les concepts et les outils du balanced scorecard pour présenter une façon de mesurer systématiquement l'alignement des capitaux humains, de l'information, et de l'organisation de l'entité - sa promptitude stratégique – sans lesquels, même la meilleure stratégie, ne peut pas réussir. Cet article se concentre sur le fond -- la base de la carte stratégique et montre comment les immobilisations incorporelles déterminent réellement la performance des processus internes clefs.	travail conceptuel illustré de plusieurs cas pratiques	Consumer Bank, Williams-Sonoma, Unicco; secteur bancaire, chimique, de gestion de grands éléments intégrés aux USA (des directeurs des ressources humaines ont notamment été intérrogés)	études de cas	Certains responsables évitent de mesurer leurs actifs immatériels, car ces mesures sont généralement trop subjectives par rapport aux mesures financières ; le balanced scorecard a encouragé les entreprises à faire face au défi de mesure. Ainsi, les entreprises peuvent mesurer ce qu'elles veulent, plutôt que de vouloir seulement mesurer ce qu'elles peuvent actuellement. Beaucoup d'entreprises ont ainsi trouvé de nouvelles façons de mesurer et d'accroître la valeur de leurs actifs intangibles. La mesure et la gestion de ces actifs ont joué un rôle important dans leur transformation en entreprises à succès et focalisées sur la stratégie.	
How the balanced scorecard complements the McKinsey 7-S model. *Strategy & Leadership*, Vol. 33, n°3, p41, 2005.	R.-S. Kaplan (universitaire)	Présenter le balanced scorecard par rapport aux 7"S" du modèle de McKinsey.	travail conceptuel			L'article permet de montrer que le balanced scorecard complète efficacement le modèle déjà ancien de McKinsey. Même s'il existe beaucoup de similitudes entre eux, le balanced scorecard permet d'améliorer l'utilisation du modèle de McKinsey.	
Strategy at many companies is almost completely disconnected from execution. Establishing a dedicated unit to orchestrate both will help to bridge the divide. *Harvard Business Review*, Vol. 83, n° 10, p72, October 2005.	R.-S. Kaplan, D.-P. Norton (universitaire et responsable de bscol)	Présenter une unité qui permettra de réaliser des associations entre la stratégie de l'entreprise et la pratique, idées qui sont trop souvent déconnectées.	travail empirique	Le groupe Chrysler, le siège social du Pentagone, Canon, la clinique Duluth de St Mary, une entreprise d'assurances mexicaine, une base de donnée de 1998.	études de cas dans l'ensemble des entreprises citées.	Les auteurs proposent la mise en œuvre d'un OSM (bureau de la gestion stratégique), applicable également aux entreprises n'utilisant pas le balanced scorecard. Ils proposent également un nouveau calendrier stratégique. Leur OSM doit permettre de relier les départements de l'entreprise.	Le modèle de l'OSM a été testé uniquement sur des entreprises américaines utilisant le balanced scorecard ; il est juste supposé utilisable dans tous les contextes par les auteurs.

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

http://doc.univ-lille1.fr

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
How to implement a new strategy without disrupting your organization. *Harvard Business Review*, Vol. 84, n°3, p100, Mars 2006.	Robert Kaplan, David Norton (universitaire et consultant responsable de bscol)	Montrer les avantages de l'utilisation du balanced scorecard et des cartes stratégiques dans le contexte actuel, et notamment lors de la mise en œuvre d'une nouvelle stratégie.	travail conceptuel illustré d'exemples.	DuPont's Engineering Polymers division, the Royal Canadian Mounted Police.	études de cas.	Les entreprises de cet article ont constaté que la création d'un système de gestion pouvant servir d'interface entre la stratégie et la structure constituait une approche plus souple et moins disruptive que des changements de structures continuels, plus ou moins rigides. Les cartes stratégiques mises en place ont donné des résultats impressionnants.	L'article consiste seulement en un extrait de leur nouveau livre.
The competitive advantage of management accounting. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 18, p127, 2006.	R.-S. Kaplan (universitaire)	Une présentation axée sur les 20 ans d'expériences de l'auteur au sujet de l'ABC et du balanced scorecard. Montrer les innovations introduites par ces outils en gestion.	travail conceptuel (illustré d'exemples cités)			Aucune conclusion particulière ne se dégage de l'article, étant donné que c'est une synthèse sans but précis, suite à une distinction honorifique obtenue par l'auteur.	
Mastering the management system. *Harvard Business Review*, Vol. 86, n°1, p62, January 2008.	R.-S. Kaplan, D.-P. Norton (universitaire et responsable et fondateur du Groupe Palladium)	Décrire la conception et la mise en œuvre d'un système pour planifier la stratégie, la performance opérationnelle, et l'apprentissage et la rétroaction, au centre duquel se retrouvent le balanced scorecard et les cartes stratégiques.	travail empirique (études de cas)	Au fil du texte, les auteurs illustrent leurs propos par des exemples d'entreprises qu'ils ont étudié depuis une dizaine d'années.		L'article propose des recommandations à destination des responsables afin de disposer d'un système complet de gestion qui les aide à fixer des buts stratégiques, allouer des ressources en lien avec ces buts, définir des priorités pour les actions stratégiques, reconnaître rapidement l'impact opérationnel et stratégique de ces décisions, et, si nécessaire, mettre à jour les buts stratégiques.	
Conceptual foundations of the balanced scorecard. *Harvard Business School*, Working Paper 10-074, 17 March 2010.	R.-S. Kaplan (universitaire)	Décrire les fondements et les motivations du balanced scorecard original ainsi que les innovations qui ont vu le jour depuis son apparition et qui en ont fait un outil célèbre dans la littérature de gestion.	travail conceptuel			L'auteur propose en conclusion des pistes pour des améliorations futures de son outil, sans pour autant dévoiler totalement les innovations à venir.	

http://doc.univ-lille1.fr

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
Implementing the balanced scorecard: a comparative study of two spanish city councils - an institutional perspective. *Financial Accountability & Management*, Vol. 24, n°4, p363, November 2008.	Y. Kasperskaya (universitaire)	Décrire l'expérience de deux administrations municipales en Espagne qui débutent dans de nouveaux projets de mesure de performance en utilisant le cadre du balanced scorecard. L'article analyse également le processus de changement intra-organisationnel.	étude empirique (études de cas).	Deux administrations municipales espagnoles	interviews, discussions informelles avec des responsables des administrations des deux villes impliqués dans le projet et des documents internes.	Il existe deux logiques : la recherche de légitimité et la recherche d'efficience qui viennent après l'adoption d'une nouvelle technique de gestion. Le lien entre les nouvelles pratiques et les 'anciennes façons de faire' est également important.	
Exploring management accounting change : the case of balanced scorecard implementation. *Management Accounting Research*, Vol. 13, n°3, p323, September 2002.	T. Kasurinen (universitaire)	Développer le modèle de changement en comptabilité de Cobb *et al.*, en spécifiant les types de barrières qui pourraient entraver, retarder, ou même empêcher que le processus de changement dans la comptabilité de gestion ne puisse avoir lieu en pratique. La focalisation peut se faire sur l'introduction d'un balanced scorecard.	travail empirique	un très grand groupe finlandais ; la division de la gestion ; le management de l'unité opérationnelle ; les cadres supérieurs	étude de cas longitudinale	Sur la base des données du cas, il semble que le processus de construction du balanced scorecard, présenté par Kaplan et Norton, ne prête pas une attention particulière au contexte de mise en place du changement. Il faut également noter que le rôle du balanced scorecard dans l'organisation doit être défini avec attention aux stades les plus précoces du processus de mise en place. Un très grand nombre de facteurs peuvent influencer un quelconque projet, même si celui-ci est très simple.	Davantage d'études doivent être menées dans des organismes ayant mis en œuvre avec succès le balanced scorecard, ou qui ont cherché à instaurer un changement aussi important dans leur système de gestion.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
Strategic performance management: a balanced approach to performance management issues in local government. *Management Accounting Research*, Vol. 11, n°2, p231, June 2000.	L. Kloot, J. Martin (universitaires)	Le but est de comprendre comment, dans l'environnement de l'administration locale, les systèmes de mesure de performance sont reliés en une voie intégrée, holistique, pour un comité de choix stratégiques dans lequel toute l'efficacité et l'efficience des opérations du comité sont corrigées. On explore également la littérature sur la mesure de la performance, et la façon dont elle a été appliquée dans l'administration locale. Les auteurs proposent aussi un modèle pour ces administrations locales.	étude empirique (étude d'un cas particulier)	Australie, gouvernement local de Victoria, enquête auprès de l'assemblée, des conseillers, du responsable, des directeurs exécutifs, et des gestionnaires	méthodologie qualitative, interview des acteurs	L'article permet de proposer un cadre prédéterminé pour la mesure de la performance stratégique et équilibrée d'une administration locale australienne. Les responsables de l'architecture du balanced scorecard mis en place auront alors pour tâche de reconnaître l'importance du processus de mesures et des stratégies d'innovation et d'apprentissage pour de vraies améliorations de la qualité sur le long terme. Ces améliorations n'existeront que lorsque les managers et les concepteurs prêteront attention à la façon dont les gens travaillent et à leurs attitudes et idées qu'ils ont quand ils réalisent ce travail.	
Balanced scorecard application in the health care industry: a case study. *Journal of Health Care Finance*, Vol. 34, n°1, p72, Fall 2007.	M.-C. Kocakülâh, A.-D. Austill (universitaires)	Décrire les problèmes auxquels sont confrontés les hôpitaux, et exposer les raisons pour lesquelles le balanced scorecard devrait être utilisé par ces établissements.	travail empirique (étude de cas)	Un hôpital du Far West qui a mis en œuvre le balanced scorecard en 2001.	interviews du vice-président de l'hôpital, chargé d'administrer le balanced scorecard de l'établissement	À travers cette étude, les auteurs ont pu déterminer de quelle façon l'hôpital a développé et utilisé son balanced scorecard depuis sa mise en œuvre en 2001.	Ne concerne qu'un cas bien particulier : un secteur hospitalier d'une région des USA.
Assessment of the management of organizations supplying ecosystem services from tropical forests. *Global Environmental Change*, Vol. 18, n°4, p746, October 2008.	T. Koellner, J. Sell, M. Gähwiler, R.-W. Scholz	Développer une méthode d'estimation basée sur le concept du balanced scorecard de Kaplan et Norton, afin d'évaluer les organisations qui fournissent des services à l'écosystème à partir des forêts tropicales.	étude empirique.	Des acteurs du marché des pays tropicaux et non tropicaux, représentant à la fois l'offre et la demande.	Une étude réalisée par les auteurs en 2006.	La méthode du balanced scorecard développée ici peut être utilisée par les entreprises afin de réaliser une autoévaluation qui peut révéler leurs forces et faiblesses et proposer des mesures pour une amélioration continue de leurs processus de gestion.	Selon les auteurs, leur méthode utilise une mesure indirecte des impacts sur le système socio-économique et le statut de l'écosystème de la forêt. Par ailleurs, les résultats devront être validés par des techniques d'examens de plausibilité et des visites sur site.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
FBCM: Strategy modeling method for the validation of software requirements. *The Journal of Systems and Software*, Vol. 80, n°3, p314, March 2007.	A. Kokune, M. Mizuno, K. Kadoya, S. Yamamoto (secteur recherche et développement).	Présenter et décrire une méthodologie *(Fact Based Collaboration Modelling Methodology)* qui s'appuie sur le balanced scorecard, dans le cadre de l'examen de la validité des besoins en logiciels.	travail conceptuel illustré d'un cas pratique.	Le FBCM a été appliqué pour développer un modèle stratégique dans une entreprise de construction automobile comprenant cinq secteurs distincts.	étude de cas menée sur sept mois	On parvient à montrer les limites et les avantages du FBCM. À travers cet article, les auteurs montrent les avantages des cartes stratégiques utilisées dans ce cas particulier.	Nécessité d'une étude à long terme, afin de valider les avantages de cette combinaison d'outils.
Performance measurement and business results. *Total Quality Management & Business Excellence*, Vol. 15, n°5/6, p719, Jul/Aug. 2004.	K. Kristensen, A.-H. Westlund (universitaires)	Essayer de montrer qu'un système de mesure plus holistique est nécessaire dans les entreprises modernes. Montrer la valeur des mesures de satisfaction des employés et des clients d'un outil tel que le balanced scorecard.	travail empirique	Une étude réalisée récemment auprès des analystes financiers des régions danoises, comme point de départ ; Plusieurs cas d'entreprises danoises et suédoises, appartenant au secteur bancaire.	Données issues ◊ de questionnaires soumis à des responsables, des analystes des marchés, et des étudiants ; ◊ d'études de cas.	• Il y a un grand besoin en systèmes de gestion nouveaux et de *reporting* au Danemark. • Il y a une relation évidente entre des employés et des clients satisfaits, et les résultats financiers. • Il y a également une relation claire entre des systèmes certifiés de mesure de la performance et les résultats financiers d'une entité. • L'effet des données intangibles est complexe, et demande une bonne interprétation d'un balanced scorecard, quand celui-ci est utilisé à des fins managériales.	
The B2B-RELPERF scale and scorecard: Bringing relationship marketing theory into business-to-business practice. *Industrial Marketing Management*, In Press, Corrected Proof, Available online 8 August 2007.	L.-F. Lages, A. Lancastre, C. Lages (universitaires)	Le but de l'article est de réaliser une mise en œuvre de la théorie de *relationship marketing* en développant une nouvelle mesure de la performance relationnelle entre deux entreprises, l'échelle de performance relationnelle d'entreprise à entreprise (B2B-RELPERF). Les auteurs développent un outil associant le balanced scorecard.	travail empirique	Un centre d'affaires en ligne au Portugal	envoi d'un questionnaire en ligne auprès de clients.	En équilibrant et complétant les mesures financières et opérationnelles avec des métriques immatérielles visant les clients, le balanced scorecard B2B-RELPERF permet de mieux piloter les relations de performance au niveau des clients et de l'entreprise, ce qui aide à focaliser l'entièreté de l'entreprise sur la stratégie à long terme et à améliorer la valeur pour les actionnaires.	le test de la mise en œuvre de l'outil proposé qui associe le balanced scorecard nécessiterait une étude longitudinale ; seuls des conseils ont pu être formulés à ce stade.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
Future-based management accounting: a new approach with survey evidence. *Critical Perspectives on Accounting* , Vol. 14, n°3, p293, April 2003.	E. Laitinen (universitaire)	L'étude se base sur le besoin d'une recherche systématique sur l'avenir de la comptabilité de gestion et le besoin de recherche théorique au sujet des innovations dans le champ de la comptabilité de gestion. Le but de la recherche est ainsi de fournir une nouvelle approche pour la compatbilité de gestion afin de répondre à ces défis.	travail empirique	4 groupes de finlandais sondés directement (étudiants en comptabilité), et à distance (l'équipe universitaire finlandaise, des gestionnaires et consultants, et des étrangers à l'équipe universitaire).	enquête par questionnaires (88 répondants au total), proposés directement, envoyés à des responsables ou adressés par internet	• la recherche en comptabilité de gestion devrait être orientée vers les innovations identifiées par des besoins futurs et ces innovations devraient avoir des bases théoriques suffisantes. Ainsi, on gagnerait en pertinence et les innovations qui en résulteraient pourraient être adoptées par toutes les entreprises. • la nouvelle approche en comptabilité de gestion basée sur le futur est présentée, à partir des nouveaux concepts d' *iterative theory* et de *fast theory* , ce dernier étant illustré par un exemple du balanced scorecard.	
Do Quality systems really make a difference? *Building Research & Information* , Vol. 29, n°1, p12, January 2001.	A. Landin, C.-H. Nilsson (universitaires)	Vérifier comment les entreprises suédoises de construction mesurent l'impact de leurs systèmes de qualité (comme la norme ISO 9000), et étudier si l'approche balanced scorecard est une technique utile pour la mesure de performance. L'étude cherche ainsi à comprendre les relations entre la mise en œuvre d'un système de qualité, et la performance organisationnelle au niveau de l'unité opérationnelle.	travail empirique	12 entreprises suédoises, ayant eu un système de qualité du style ISO 9000, ayant un grand intérêt pour la certification de la qualité, dans le domaine de la construction. Ce sont les responsables, les responsables locaux ou les responsables qualité qui ont été sondés.	études de cas par entretiens	Le balanced scorecard peut servir à mesurer les performances des systèmes de qualité dans les processus de construction. Les paramètres organisationnels et apprentissage sont négligés dans le processus de construction suédois. L'utilisation du balanced scorecard a permis de souligner qu'il existait souvent un déséquilibre entre ces quatre points de vue.	

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
Financial and nonfinancial performance measures: How do they affect job satisfaction? *The British Accounting Review* , Vol. 37, n° 4, p389, December 2005.	Chong M. Lau, M. Sholihin (universitaires)	L'étude examine comment l'utilisation des mesures non financières et des mesures financières permet (1) d'accroître les perceptions des subalternes concernant l'équité du processus d'évaluation, (2) de favoriser la confiance des subalternes dans leurs supérieurs, et (3) finalement, la satisfaction professionnelle des subalternes.	travail empirique	L'échantillon exploitable comporte 70 responsables d'entreprises du secteur de fabrication énumérés dans l'Indonesian Capital Market Directory. Ce sont donc des grandes entreprises qui sont sondées. Les chefs de service ont été sondés.	questionnaire envoyé par Internet.	Le processus par lequel les mesures non financières affectent la satisfaction professionnelle des employés n'est pas différent de celui des mesures financières, et l'importance relative des mesures financières vis-à-vis des mesures non financières n'a aucun effet significatif sur la satisfaction professionnelle des employés.	
Commodification of education and academic labour – using the balanced scorecard in a university setting. *Critical Perspectives on Accounting* , Vol. 13, n°5-6, p661, October 2002.	S. Lawrence, U. Sharma (universitaires)	Cet article utilise la théorie critique de Habermas qui implique des développements sociétaux pour évaluer l'incidence de la mise en place du balanced scorecard et de la TQM dans les universités. C'est donc un examen de l'importation de techniques managériales du secteur privé vers les institutions du secteur public tertiaire. On cherche à expliquer comment l'application de telles techniques dans des universités tend à retranscrire le travail des chercheurs et des étudiants en « produits ».	travail empirique	l'université DXL (comptables, intendant, responsables des départements, équipe de gestion et de conférenciers)	étude de cas à travers 9 interviews	La vraie essence de l'éducation est mise en péril. L'effet de ces développements a entraîné une modification du travail des étudiants et des chercheurs. Traiter l'éducation comme un bien privé, et les étudiants comme des clients, est une réorganisation constitutive de la vie de l'université, et une dégradation potentielle de ses fonctions dans la société.	

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
A fuzzy AHP and BSC approach for evaluating performance of IT department in the manufacturing industry in Taiwan. *Accounting, Organizations and Society* , In Press, Corrected Proof, Available online 22 September 2006.	A. H.-I. Lee, W.-C. Chen, C.-J. Chang (universitaires)	Proposer une approche basée sur le FAHP et le balanced scorecard pour évaluer la performance des départements de IT dans le secteur industriel à Taiwan.	travail conceptuel illustré	des entreprises du secteur industriel à Taiwan.	Enquête par questionnaires auprès des cadres supérieurs des départements de IT, puis un traitement informatisé.	Les résultats fournissent des conseils pour les départements du secteur industriel à Taiwan, concernant des stratégies pour améliorer la performance des départements à partir du balanced scorecard. Le système d'information proposé devrait être un bon outil pour résoudre la plupart des problèmes de prise de décision multicritère.	
The balanced scorecard: the effects of assurance and process accountability on managerial judgment. *Accounting Review* , Vol. 79, n°4, p1075, october 2004.	T. Libby, S.-E. Salterio, A. Webb (universitaires)	Identifier et tester deux approches ayant pour but de réduire un biais traditionnel dans les mesures : les managers ignorent l'une des caractéristiques clefs du balanced scorecard, l'inclusion de mesures qui sont uniques pour les objectifs stratégiques d'une unité opérationnelle, quand on réalise des jugements d'évaluation de la performance. Les auteurs examinent les effets de l'institution d'un processus comptable obligeant les cadres à justifier leurs évaluations de performance à leurs supérieurs, afin d'envisager l'existence d'un éventuel biais de mesure.	travail empirique	WCS Incorporated, une entreprise de vêtemenents féminins.	étude de cas (utilisation du cas expérimental développé par Lipe et Salterio, en 2000)	Se référer au processus comptable à partir de la nécessité pour les cadres de justifier leurs évaluations aux supérieurs ou de fournir un rapport garanti sur le balanced scorecard accroît l'usage de mesures unitaires. C'est la première fois que l'on démontre qu'un rapport garanti sur le balanced scorecard est utile pour la prise de décision.	◊ Les participants expérimentaux n'étaient pas impliqués dans la conception des balanced scorecard des unités. ◊ Bien que tous leurs participants connaissaient Kaplan et Norton, ils étaient novices dans l'utilisation du balanced scorecard. ◊ Leur étude se limite à un environnement précis en lieu et temps. ◊ Pour généraliser, il aurait fallu que chaque membre du groupe emploie une même stratégie de définition des priorités.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
A new approach to linking strategy formulation and strategy implementation: an example from the UK banking sector. *International Journal of Information Management*, Vol.20, n°6, p411, December 2000.	K. Littler, P. Aisthorpe, R. Hudson, K. Keasey (universitaires)	Présenter une approche développée pour l'intégration de la formulation stratégique (la planification stratégique) et sa mise en œuvre à partir des expériences d'une banque.	travail empirique	une banque connue en Angleterre.	étude de cas	On définit de quelle façon les propositions de formulation de l'architecture stratégique de Hamel et Prahalad peuvent être mises en œuvre et mesurées à travers la construction simultanée d'un cadre de balanced scorecard. Cette union des formulation et mise en œuvre de l'information offre une nouvelle voie d'avenir prometteuse pour les entreprises cherchant à obtenir un avantage concurrentiel par des moyens stratégiques.	
Designing a performance measurement system: A case study. *European Journal of Operational Research*, In press, Corrected Proof, Available online 30 April 2003.	C. Lohman, L. Fortuin, M. Wouters (professionnel et universitaires)	Poser les questions suivantes : comment les indicateurs locaux de performance (PI) appartenant à divers niveaux dans l'organisation devraient-ils être intégrés à un système qui peut aider les managers (depuis le niveau opérationnel au niveau stratégique)? Comment convaincre les utilisateurs potentiels et obtenir leur soutien en commençant à développer un tel système ? Comment agréger les PI ? Comment présenter les résultats ?	travail empirique	Nike Europe	étude de cas	Un système prototype a été établi : c'est fondamentalement un balanced scorecard conçu en fonction des besoins de l'entreprise. Les résultats suggèrent que pour développer des PMS, il faudrait plutôt se concentrer sur l'effort de coordination, afin de comprendre les métriques actuelles plutôt que de faire des efforts dans leur conception.	cette étude de cas ne peut être généralisable à d'autres entités
Communicating and controlling strategy: An empirical study of the effectiveness of the balanced scorecard. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 13, p47, 2001.	M. Malina, F. Selto (universitaires)	Étudier la communication, le contrôle de gestion et l'efficacité d'un modèle de balanced scorecard dans une grande entreprise.	travail empirique	Une très grande entreprise des USA spécialisée dans la vente de produits durables et le service après-vente ; deux des concepteurs du balanced scorecard de cette entreprise ont été sondés, ainsi que trois managers l'utilisant et des distributeurs.	étude de cas : interviews empiriques semi-structurées par téléphone et données d'archive	Dans au moins un cas, le balanced scorecard permet de développer, communiquer, et mettre en application la stratégie, exactement comme Kaplan et Norton l'avaient prédit. Ils trouvent également que les managers répondent positivement aux mesures du balanced scorecard en réorganisant leurs ressources et activités, surtout dans certains cas, pour améliorer leur performance sur ces mesures.	Les limites incluent notamment les changements dans les utilisations du balanced scorecard en cours d'étude et le temps parfois excessif entre la décision et les résultats obtenus.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
Relations among measures, climate of control and performance measurement models. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 24, n°3, p935, Fall 2007.	M.-A. Malina, H.-S. O. Nørreklit, F.-H. Selto (universitaires)	Réaliser une validation économétrique des caractéristiques causales des relations parmi les mesures du Distributor balanced scorecard (DBSC).	étude empirique.	Une entreprise des USA appartenant au groupe 'Fortune 500' qui avait déjà financé deux études.	exploitation des données existantes et nouveaux entretiens et analyses de documents de l'entreprise considérée.	Le DBSC sert de contrôle de résultat utile et efficace grâce à l'utilisation d'une rémunération à la performance et les perceptions d'équité et légitimité qui créent de la motivation et un support à la conformité. Les caractéristiques relationnelles estimées ici combinées avec d'autres attributs de ce PMM et une rétroaction acceptable à partir du succès financier semblent adéquats pour confirmer une utilisation prolongée du PMM.	Les données trimestrielles utilisées peuvent cacher des temps de réponse plus courts parmi les mesures de suivi et de tendance de performance ; les données sont limitées au canal de distribution de la chaîne de valeur de l'entreprise, alors que le profit global s'accumule dans toute la chaîne.
Balanced scorecard in Finnish companies: a research note. *Management Accounting Research*, Vol. 12, n°2, p207, June 2001.	T. Malmi (universitaire)	Montrer comment les balanced scorecard sont appliqués en Finlande, et pourquoi les compagnies l'adoptent. L'auteur essaye aussi d'indiquer quelles sont les vraies caractéristiques d'un balanced scorecard.	travail empirique	17 organisations finlandaises ayant adopté le balanced scorecard dans la banlieue d'Helsinki	L'étude comprend une série d'interviews semi-structurées dans 17 organisations (études de cas).	• les balanced scorecard sont généralement utilisés de façon basique de 2 façon différentes. Soit cela ressemble au management par objectifs, soit ils sont davantage utilisés comme système d'information. • l'idée de relier des mesures basées ensembles sur des relations de cause à effet présupposées n'est pas bien compris par les premiers à avoir mis en œuvre leur balanced scorecard. • certains balanced scorecard sont qualifiés de balanced scorecard sans contenir de logiques de cause à effet. • La popularité croissante du balanced scorecard en Finlande peut s'expliquer par un comportement d'imitation.	Cette étude ne permet pas vraiment de savoir s'il y a réellement deux grandes sortes d'utilisation du balanced scorecard : il faudrait une étude plus approfondie.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
Beyond the Balanced Scorecard : Refining the Search for Organizational Success Measures. *Long Range Planning*, Vol. 36, n°2, p187, April 2003.	A. Maltz, A. Shenhar, R. Reilly (universitaires et anciens employés ou responsables d'entreprise)	Cette étude a été consacrée à la question de savoir comment évaluer le succès organisationnel des sociétés commerciales. Elle a également examiné les mesures spécifiques qui sont appropriées pour différents types d'organismes, et fournit aux responsables un modèle utilisable pour évaluer le succès organisationnel.	travail empirique	une étude préliminaire avec des entrevues d'un groupe de CEOs choisi et d'autres cadres, suivie d'une enquête par courrier à 1610 anciens élèves d'une université importante, qui sont cadres supérieurs. (secteurs des télécoms, de la fabrication électronique, des services financiers, de la construction, et des services technologiques (aux USA)).	une étude en deux étapes : une entrevue, et un questionnaire envoyé	Les auteurs ont identifié douze mesures potentielles principales à travers cinq dimensions clefs (financières, marché, processus, les acteurs, et futur) qui peuvent être examinées comme étant applicables dans différentes sociétés et types d'entreprises. Les sociétés peuvent employer ce cadre comme point de départ pour choisir les mesures qui s'adapteraient le mieux à leur environnement et à leur direction stratégique.	
The balanced scorecard: a foundation for the strategic management of information systems. *Decision Support Systems*, Vol. 25, n°1, p71, February 1999.	M. Martinsons, R. Davison, D. Tse	• présenter le balanced scorecard ; • montrer que le balanced scorecard peut être adapté pour aider à gérer des fonctions, des unités opérationnelles et différents projets ; • développer un balanced scorecard pour les systèmes d'information (IS) capable de mesurer et évaluer des activités de IS dans des perspectives telles que la valeur marchande, l'orientation vers l'utilisateur, les processus internes, ...	travail conceptuel avec une étude empirique des erreurs fréquemments commises lors de la mise en œuvre d'un balanced scorecard.	trois grandes compagnies de Hong-Kong	étude de cas	L'étude de cas suggère qu'un balanced scorecard de système d'information pourrait être la base d'un système de gestion stratégique de IS à condition que certaines directives de développement soient suivies, que des métriques appropriées soient identifiées, et que les principaux obstacles clefs lors de sa mise en place soient surmontés.	d'autres études de cas pourront montrer d'autres barrières, obstacles et erreurs susceptibles de gêner le succès des balanced scorecard.
L'émergence d'un discours de l'innovation managériale – le cas du balanced scorecard. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, n° special, p129, mai 2003.	J. Méric (universitaire)	Cet article propose de se fonder sur l'hypothèse que la nature d'une innovation managériale relève avant tout du discours. Il cherche également à réaliser une étude critique du côté novateur du balanced scorecard, afin de souligner les limites des approches « en contenu » de l'innovation.	travail conceptuel			Le balanced scorecard est innovant, et cette innovation est efficace. En France, le balanced scorecard se heurte à une opposition culturelle et idéologique.	

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
The usage of the Balanced Scorecard for the estimation of the enterprise's effectiveness. *Journal of Materials Processing Technology*, Vol. 162-163, p751, 15 May 2005.	J. Michalska (cadre dans la division qualité d'une entreprise et universitaire)	Présenter les problèmes concernant l'évaluation de l'efficacité des entreprises et des procédés de production. Le balanced scorecard, qui est l'une des nouvelles approches pour l'évaluation de l'efficacité, est également présenté. On indique également la construction du balanced scorecard et le processus de mise en œuvre dans une entreprise industrielle.	travail conceptuel, avec une illustration.	une usine d'acier polonaise	étude de cas	L'étude permet de fournir des éléments concernant les principaux avantages qu'une entreprise peut espérer envisager en mettant en œuvre un balanced scorecard.	
The balanced scorecard : a necessary good or an unnecessary evil ? *European management journal*, Vol. 17, n°5, p481, October 1999.	S. Mooraj, D. Oyon (universitaires), D. Hostettler (manager)	À travers divers exemples et la littérature de l'époque, cet article se demande si le balanced scorecard est 'un bien nécessaire ou un mal inutile.	travail conceptuel, avec une illustration.	Tetra Pak International, Lausanne (production d'emballages de liquides alimentaires)	étude de cas	le balanced scorecard est un bien nécessaire pour les entreprises actuelles ; cependant, il est nécessaire de bien suivre les étapes de mise en œuvre pour en tirer profit.	il est souvent difficile de mesurer les bénéfices/coûts d'un balanced scorecard, car les avantages sont sous une forme intangible difficilement mesurable.
Management hospitalier : du contrôle externe au pilotage, apport et adaptabilite du tableau de bord prospectif. *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Tome 7, Vol. 2, p125, novembre 2001.	T. Nobre	Évaluer la possibilité d'adapter un outil, le tableau de bord prospectif pour satisfaire ce nouveau besoin managérial dans ce contexte spécifique.	travail empirique	Un centre hospitalier général de taille moyenne et une pharmacie générale d'un CHU. Des membres des organisations et des partenaires extérieurs ont été interviewés (1h30/personne).	étude de cas par entretiens individuels.	Le tableau de bord prospectif possède des caractéristiques constituant une bonne base de départ permettant de favoriser un pilotage effectif dans les hôpitaux. Certaines adaptations sont nécessaires pour tenir compte du secteur de la santé, aussi bien au niveau des indicateurs à utiliser que des objectifs généraux de la mise en œuvre de l'outil. Le BSC fait partie intégrante du portefeuille d'outils qui peut être utilisé pour accroître l'efficacité de l'hôpital.	

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
The balance on the balanced scorecard – a critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research*, Vol. 11, n°1, p65, March 2000.	H. Nørreklit (universitaire)	• examiner quelle est l'importance des relations de cause à effet dans les 4 aires de mesure du balanced scorecard, • essayer de montrer si le balanced scorecard peut vraiment relier la stratégie aux métriques opérationnelles que les managers peuvent comprendre et influencer, • discuter et suggérer quelques progrès pour le balanced scorecard.	travail conceptuel			La plupart des avantages prédits par Kaplan et Norton sont vérifiés. Cependant, concernant les relations de cause à effet, ce sont des relations logiques et non causales. Il peut y avoir une grande différence entre la stratégie exprimée dans les actions actuellement entreprises, et la stratégie planifiée. Le balanced scorecard a besoin d'être ajusté et développé.	le but de cet article n'était pas de souligner seulement un système de contrôle complet et empiriquement testé, mais seulement de suggérer certaines directions théoriques qui peuvent être considérées, en vue de réduire certains problèmes actuels du balanced scorecard.
The Balanced Scorecard: what is the score? A rhetorical analysis of the Balanced Scorecard. *Accounting, Organization and Society*, Vol. 28, n°6, p591, August 2003.	H. Nørreklit (universitaire)	Examiner pourquoi Kaplan et Norton ont créé le balanced scorecard et en font tant de promotion : "est-ce le résultat d'une théorie nouvelle et persuasive ou est-ce qu'il est simplement le résultat de la rhétorique persuasive, où la théorie convaincante diffère de la seule rhétorique persuasive du fait de concepts et déclarations basés sur une argumentation saine ? "	travail conceptuel		la littérature et les publications de Kaplan et Norton	Le Balanced Scorecard fait une large utilisation des analogies et des métaphores. Les indications entourant le balanced scorecard sont ambiguës. C'est lié au milieu universitaire, mais elles transgressent les conditions de l'argumentation saine que les publications doivent satisfaire. Les textes de Kaplan & Norton ressembleraient étroitement à de la propagande ; "Le livre appartient au genre des textes de gourous de gestion".	Davantage de recherches rhétoriques devraient être réalisées dans les domaines de la gestion et de la comptabilité, non seulement sur des textes des 'gourous de gestion', mais aussi sur les textes académiques.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
A balanced scorecard approach to project management leadership. *Project Management Journal*, Vol. 35, n°4, p47, December 2004.	J. Norrie, D.-H.-T. Walker (consultant et universitaires)	Montrer qu'une entreprise utilisant le cadre du balanced scorecard peut améliorer la façon dont elle développe les buts et objectifs de ses projets ; en effet, le balanced scorecard permet à une entreprise de créer un meilleur lien entre la perception du projet et la stratégie globale, ce qui conduit à des résultats plus satisfaisants.	étude empirique.	Une entreprise de télécom-munications présente en Europe et aux USA.	Une étude par questionnaires à destination de chaque équipe de projet (34 réponses sur 40).	Le balanced scorecard est un outil utile pour améliorer l'efficacité de la gestion de projet. Utilisé comme présenté dans l'article, le balanced scorecard rend une stratégie complexe plus compréhensible au niveau opérationnel en termes de buts opérationnels spécifiques pour le projet. Cette technique doit être utilisée principalement comme extension des pratiques actuelles en ajoutant une dimension de mesure stratégique.	La validité statistique de l'étude est faible en raison du petit échantillon. Certains des bénéfices du balanced scorecard demandent davantage d'études.
The balanced scorecard, competitive strategy and performance. *Business Horizons*, Vol. 45, n°3, p11, May - June 2002.	E.-M. Olson, S.-F. Slater (universitaires)	Essayer de savoir pourquoi de nombreux managers ont choisi de mettre en œuvre le balanced scorecard. Les auteurs s'inscrivent dans une approche de mesures multiples, afin de comprendre la performance de l'entreprise, et cherchent à vérifier l'idée selon laquelle toutes les mesures sont de même importance sans tenir compte de la stratégie de produit/marché adoptée.	travail empirique	1000 questionnaires expédiés à des managers supérieurs de sociétés de service et de fabrication aux USA (200 réponses environ)	étude par questionnaires	On fournit une nouvelle compréhension des besoins en évaluation de la performance des différentes sortes de stratégies, et les besoins associés pour leur mise en œuvre avec succès. Dans un environnement turbulent, l'apprentissage et la réaction sont essentiels pour atteindre et préserver l'avantage compétitif.	Cette étude n'est qu'une première étape pour comprendre comment la mise en évidence de la performance facilite l'obtention d'une performance supérieure.
Twelve years later: Understanding and realizing the value of balanced scorecard. *Ivey Business Journal*, Vol. 68, n°5, p1, May/June 2004.	N.-G. Olve, C.-J. Petri, S. Roy, J. Roy (universitaires, manager et conseiller)	Répondre notamment à la question : le balanced scorecard, est-ce une mode ou un outil nécessaire pour les entreprises ?	travail empirique	l'expérience des auteurs, en qualité de conseillers.		Les auteurs identifient 6 questions principales qui devraient être abordées dans l'ordre défini par ces auteurs, afin de tirer profit du balanced scorecard. Les balanced scorecard, et en particulier les cartes de stratégie, sont des moyens de promouvoir le potentiel de l'organisation pour la pensée stratégique, et de concentrer ses activités sur la réalisation des stratégies prévues.	

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, Vol. 10, n°4, p363, December 1999.	D. Otley (universitaire)	Proposer un cadre pour analyser le fonctionnement des systèmes de contrôle de gestion, structuré autour de cinq points centraux. Ces points concernent les objectifs, stratégies et plans pour leur réalisation, la fixation des buts, les récompenses et les structures de rémunération et les boucles d'information rétroactive.	travail conceptuel			À partir de la comparaison de trois outils de contrôle (contrôle budgétaire, EVA™, balanced scorecard) l'auteur a essayé de fournir un cadre, qui aidera les praticiens et les théoriciens à mieux comprendre le contexte dans lequel ils travaillent, et permettra de développer des pratiques de contrôle qui sont en accord avec les contextes dans lesquels ils sont appliqués.	c'est un cadre théorique qui mériterait d'être testé dans une étude longitudinale.
Sales channel integration after mergers and acquisitions: A methodological approach for avoiding common pitfalls. *Industrial Marketing Management*, In Press, Corrected Proof, Available online 2 May 2006.	R.-W. Palmatier, C.-F. Miao, E. Fang	Décrire un cadre et un procédé pour améliorer l'efficacité de l'intégration des canaux de ventes après des fusions et acquisitions et identifier une partie des pièges habituels auxquels les cadres doivent faire face. Développer une approche méthodologique qui emploie un cadre de balanced scorecard pour guider les managers à travers le procédé d'intégration du canal des ventes	travail empirique.	Le contexte d'une acquisition, et de l'intégration qui s'en suit, par le fournisseur A du fournisseur B. Les deux compagnies sont des fabricants de composants électroniques aux USA. Le cadre a été testé dans 21 départements.	études de cas et analyses empiriques.	En intégrant des données à partir de 4 sources différentes - gestion des ventes, historique de performance, ajustement stratégique, et clients – le balanced scorecard fournit une vue à "360 degrés" des canaux de ventes et réduit au minimum les polarisations liées à une quelconque perspective individuelle. La feuille de travail du balanced scorecard prouve encore ses bénéfices, parce qu'elle permet à des décideurs d'identifier les données suspectes, d'identifier des similitudes et des différences parmi des cadres, d'évaluer l'impact de diverses influences, et d'exécuter une analyse en temps réel concernant la sensibilité.	Seulement 21 départmements ont été testés, et d'autres marchés devraient être envisagés.
Balanced Scorecard: Myth and Reality. *The Journal for Decision Makers*, Vol. 30, n°1, p51, Jan-Mar 2005.	I.-M. Pander (universitaire)	Présenter le balanced scorecard, montrer comment il peut être mis en œuvre, et indiquer comment faire pour que ce soit un succès.	travail conceptuel illustré de plusieurs cas pratiques	Une grande banque du secteur public ; Philips Electronic ; Tisco (travaille l'acier, en Inde)	études de cas	Le balanced scorecard est une approche simple, systématique, et facile à comprendre pour la mesure de performance, l'analyse, et l'évaluation. C'est également un outil approprié pour communiquer la stratégie et les objectifs stratégiques à tous les niveaux de la gestion.	

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
Implementing the Balanced Scorecard in Greece: a Software Firm's Experience. *Long Range Planning*, Vol. 37, n°4, p351, August 2004.	A. Papalexandris, G. Ioannou, G. Prastacos (universitaires)	Développer un modèle spécifique de balanced scorecard, et présenter des expériences de mise en œuvre facilitée par une équipe de projet universitaire dans une grande compagnie de développement de logiciel en Grèce.	travail empirique de description	Software Development Company (SDC) est une unité opérationnelle stratégiques d'une grande entreprise multinationale grecque spécialisée dans le développement de logiciels (cadres intermédiaires et principaux employés visés)	étude de cas par questionnaires envoyés par Internet	La mise en œuvre du balanced scorecard chez SDC a apporté à la compagnie beaucoup d'avantages, notamment la communication de la stratégie à l'organisation entière ou une participation active des employés dans le projet de balanced scorecard, particulièrement suite à l'intégration de leurs suggestions dans le processus de conception et dans la rédaction des initiatives stratégiques. Néanmoins, comme la plupart des autres outils de gestion, le balanced scorecard doit être intensivement utilisé, afin de constater sa pleine valeur comme outil stratégique de communication et de gestion.	
An Integrated Methodology for Putting the Balanced Scorecard into Action. *European Management Journal*, Vol. 23, n°2, p214, April 2005.	A. Papalexandris, G. Ioannou, G. Prastacos, K.-E. Soderquist (universitaires)	Proposer une méthode suivant le schéma de Kaplan et Norton, pour synthétiser et mettre en œuvre le balanced scorecard, notamment à partir des publications antérieures.	étude holistique et méthodologique (travail conceptuel).	Grèce		La méthodologie proposée vise à fournir un cadre global, qui couvrira les aspects importants d'une synthèse sur le balanced scorecard, et, par conséquent, peut servir de directive aux mises en œuvre.	
Balancing the NHS balanced scorecard! *European Journal of Operational Research* (2006), doi:10.1016/j.ejor.2006.02.056.	B. Patel, T. Chaussalet, P. Millard (universitaires)	Proposer une simplification du balanced scorecard utilisé depuis 2001 dans un hôpital anglais.	travail empirique	le National Health Service, au Royaume-Uni.	étude de cas	Les auteurs ont dessiné un diagramme de boucles causales qui montre comment les indicateurs du balanced scorecard de NHS agissent l'un sur l'autre. Ils mettent en évidence des contradictions présentes dans le balanced scorecard conçu en 2001.	

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
The balanced scorecard : An incremental approach model to health care management, *Journal of Health Care Finance*, Vol. 28, n°4, p69, Summer 2002.	C.-J. Pineno (universitaire)	Développer une approche incrémentale pour la prise de décision en formulant un modèle de balanced scorecard spécifique contenant aussi bien des données finan-cières que non-financières. Il s'agit de savoir comment allouer les rares ressources des établissements hospitaliers en prenant en compte les besoins du marché tout en préparant l'organisation à ses défis futurs.	étude conceptuelle se basant sur des données réelles	Divers exemples repris, comme l'étude des hôpitaux de l'Ontario, au Canada.		L'approche incrémentale proposée pour le balanced scorecard peut s'avérer utile afin d'évaluer l'existence des rapports de causalité entre différentes mesures objectives et subjectives pouvant être incluses dans le balanced scorecard. Il s'agit d'un système flexible et dynamique pour garantir le succès.	
Utilisation des critères non financiers pour évaluer ou piloter la performance : analyse théorique. *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Tome 11, Vol. 2, p109, décembre 2005.	É. Poincelot, G. Wegmann (universitaires)	Proposer une analyse théorique des approches contractuelle et cognitive. Préciser le référentiel théorique auquel peuvent se rattacher des outils présentant de nombreux critères non financiers comme le balanced scorecard ou le Capital Intellectuel.	travail conceptuel			En reproduisant les rôles spécifiques qui peuvent être dévolus aux indicateurs non financiers ainsi que quelques exemples d'indicateurs selon les deux approches considérées, les grilles théoriques proposées permettent de justifier qu'une entreprise choisisse des indicateurs non financiers dans une logique contractuelle plutôt que cognitive (et inversement).	Il faudrait réaliser une analyse empirique permettant de corroborer ou non le fait que la performance soit supérieure en fonction de la présence d'indicateurs non financiers et des variables explicatives qui existent.
Une reformulation de l'approche dite du "balanced scorecard". *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 6, Vol. 1, p7, mars 2000.	J.-P. Ponssard, O. Saulpic (universitaires)	Le but est de proposer une reformulation du balanced scorecard à partir de 2 idées : • propre au contexte français : discuter de la notion de tableau de bord qui s'est développée dans de nombreuses entreprises depuis les années 1950. • substituer des procédures organisationnelles de reprévision à l'explicitation formelle d'un module articulant les différents indicateurs financiers et non financiers retenus pour mesurer la performance.	travail conceptuel enrichi d'un exemple.	la littérature et les unités cimentières appartenant à un grand groupe international.	étude de cas	Outre son intérêt opérationnel, la reformulation proposée apporte des réponses pertinentes pour une meilleure articulation entre incitations et coordination. Les auteurs montrent que la littérature sur le balanced scorecard apparaît comme une source d'inspiration féconde pour le renouvellement des systèmes de pilotage de l'entreprise, par rapport au tableau de bord français.	

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

http://doc.univ-lille1.fr

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
A proposal to use a balanced scorecard to evaluate Information for Health: an information strategy for the modern NHS (1998-2005). *Computers in Biology and Medicine* , Vol. 32, n°3, p221, May 2002.	D. Protti (universitaire)	Présenter le balanced scorecard, dans le but de l'utiliser pour évaluer la stratégie dans les établissements de soins de santé ; l'auteur cherche aussi à montrer comment mettre en œuvre un balanced scorecard dans ce contexte.	travail conceptuel	Canada		Le balanced scorecard permettra aux gestionnaires de voir les impacts positifs et négatifs des applications de IT et des activités de gestion et de technologie de l'information sur les facteurs qui sont importants pour le Service de Santé National en général. Il est beaucoup plus avantageux que les technologies de gestion existantes (ROI, benchmarking...)	
Defining, justifying and implementing the balanced scorecard in the National Health Service. *International Journal of Medical Marketing* , Vol. 3, n°3, p174, June 2003.	Z. Radnor, B. Lovell (universitaires)	Définir et décrire les systèmes de mesure et de gestion de la performance, dans un contexte large, et tout particulièrement pour le secteur de la santé, avant de se focaliser sur un outil spécifique, le balanced scorecard.	travail empirique	l'analyse de documents gouvernementaux et du Service National de Santé des USA, et City PCT Bradford	étude de cas	Le balanced scorecard est une option raisonnable pour les entreprises du secteur public ; les auteurs proposent alors toute une série de recommandations pour sa mise en œuvre dans ce contexte particulier.	
Debiasing balanced scorecard evaluations. *Behavioral Research in Accounting* , Vol. 16, p75, 2004.	M.-L. Roberts, T.-L. Albright, A.-R. Hibbets (universitaires)	Examiner les effets de la présentation du balanced scorecard en un format décomposé.	travail empirique (résultats d'une étude de cas réalisée en cours de MBA)	81 étudiants de MBA de l'université d'Alabama.	étude de cas expérimentale	Ils indiquent une méthode utile pour réduire l'importante demande cognitive du balanced scorecard en permettant aux utilisateurs de réaliser des évaluations conformes aux éléments importants de la stratégie et de la mission de l'entreprise. Les décisions de rémunération des décideurs sont fortement motivées par les résultats d'évaluation de la performance globale des différents balanced scorecard.	De nombreuses limites sont à prendre en compte, suite à l'échantillon utilisé.

http://doc.univ-lille1.fr

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
Partner assessment as a key to entrepreneurial success: towards a balanced scorecard approach. *Journal of Enterprising Culture* , Vol. 16, n°3, p257, September 2008.	D. Roessl, M. Fink, S. Kraus (universitaires)	Discuter des méthodes traditionnelles d'évaluation des relations de coopération et de la coopération des partenaires, et développer un outil intégré pour aider à l'évaluation des partenaires.	travail conceptuel			Il existe trois grandes possibilités pour évaluer les relations de coopération ; On propose un modèle de *Cooperation - Evaluation* - BSC . L'approche intégrée pour évaluer la coopération des partenaires avec un tel balanced scorecard peut aider les entrepreneurs à estimer pleinement et évaluer en détail les opportunités de coopération. Il doit permettre de réduire la complexité et mener à des choix plus judicieux et réfléchis.	
Integrated performance measurement design: insights from an application in aircraft maintenance. *Management Accounting Research* , Vol. 13, n°2, p229, July 2002.	P. Rouse, M. Putterill, D. Ryan (universitaires)	Décrire le développement et l'application durant une période supérieure à 4 ans d'un système de pilotage de la performance basé sur des méthodes de programmation mathématique. Un système intégré de mesure de performance est développé, prolongeant le balanced scorecard en un système holistique d'évaluation qui intègre de multiples perspectives.	travail empirique	l'étude se déroule dans un service de maintenance d'une compagnie aérienne internationale de Nouvelle-Zélande.	étude de cas, avec utilisation de la technique DEA	Dans l'étude, tandis que des méthodes telles que le DEA fournissent les 'bases' de l'analyse de performance, la structure de la mesure fournit un 'cadre' pour une évaluation et une mesure correcte de la performance.	
Initiating the localization of a balanced scorecard in a Singaporean firm. *Singapore Management Review* , Vol. 30, n°1, p25, 1st Half 2008.	R. Sandhu, J. Baxter, D. Emsley (universitaires)	Examiner comment se déroule la mise en œuvre d'un balanced scorecard, en insistant sur les éléments de contexte lors de la phase d'initiation.	travail empirique (étude de cas)	Une entreprise de Singapour, certifiée ISO 9001 dans le domaine de la sécurité.	En s'appuyant sur la méthodologie de la ANT, les auteurs ont réalisé des entretiens de plusieurs membres de l'entreprise.	Il existe un ensemble varié de facteurs qui interviennent lors de la mise en œuvre du balanced scorecard, impliquant des tensions ou de l'incertitude.	Davantage de recherche est nécessaire pour examiner en détail les processus de mise en œuvre et une généralisation serait utile.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
The problem of managing product development engineers: can the balanced scorecard be an answer? *International Journal of Production Economics*, Vol. 78, n°1, p79, July 2002.	J. Sandström, (universitaire) J. Toivanen	Le but de cet article est d'étudier comment des ingénieurs d'études peuvent être reliés au système de gestion d'une compagnie (c'est une sorte de test du balanced scorecard).	travail conceptuel illustré d'un exemple	le groupe Tulikivi (Finlande)	étude de cas	• le concept du balanced scorecard semble bien convenir pour l'analyse de la performance. Ses meilleures qualités sont l'orientation vers le futur, sa clarté et la possibilité de prendre de nombreuses perspectives pour l'analyse de la performance. Une faiblesse du balanced scorecard mentionnée : la possibilité de prendre trop de mesures dans le système d'analyse de la performance. • le balanced scorecard apparaît au travers de cette étude nettement au-dessus des autres techniques de contrôle stratégique mentionnées (comme l'ABC par exemple).	
Challenges in internal environmental management reporting in Argentina. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 14, n°14, p1276, 2006.	G.-M. Scavone	Cet article se concentre sur les méthodes de *reporting* internes appliquées à une production moins polluante et à des programmes environnementaux de comptabilité de gestion en Argentine.	travail empirique et conceptuel (le modèle n'a pas vraiment été testé)	Des entreprises d'Argentine, souhaitant réduire leur pollution ; Une entreprise de production et utilisation de la canne à sucre.	études de cas	L'intégration des données à travers un ensemble d'indicateurs organisés selon une méthodologie de balanced scorecard environnemental permet de fournir des informations importantes pour les décideurs et aide à réduire la pollution causée par l'entreprise. Cet outil, comme l'Environmental Management Accounting fournit des résultats signicatifs et permet d'obtenir une information intégrée.	
Gaming non financial performance measures. *Journal of Management Accounting Research*, Sarasota, Vol. 14, p119, 2002.	M. Smith (universitaire)	Présenter un modèle d'agencement multi tâches qui examine l'utilisation des mesures de performance non financières, notamment par l'intermédiaire du balanced scorecard.	travail conceptuel			La mesure de performance de la satisfaction des clients est correcte seulement si l'effort d'acroissement de satisfaction n'a pas d'impact. Ce sont les liens entre les activités qui compliquent l'usage explicite des mesures du balanced scorecard dans les contrats de rémunération ; le modèle montre l'importance de la compréhension de ces liens en fixant le contrat du responsable.	

http://doc.univ-lille1.fr

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
From teaching to practice, via consultancy, and thence to research? *European Management Journal*, Vol. 20, n°4, p401, August 2002.	G. Southern (universitaire)	Faire évaluer la valeur du balanced scorecard dans l'entreprise, pour les participants à une option d'un cours de MBA	travail empirique de description et de comparaison	assez varié (R.U., Grèce, ...), dans 10 catégories (Université (≠ts niveaux), Distribution de nourriture, production d'ordinateurs, Télécoms, groupe phramaceutique, armée)	questionnaire proposé aux participants à l'option issus des 10 catégories d'entités.	L'étude a permis de mener une recherche comparative sur la valeur de l'approche balanced scorecard dans les différentes sociétés étudiées ici.	
A descriptive analysis on the implementation of balanced scorecard in German – speaking countries. *Management Accounting Research*, Vol. 14, n°4, p361, December 2003.	G. Speck-bacher, J. Bischof, T. Pfeiffer (universitaires)	Analyser la façon dont sont mis en œuvre les balanced scorecard dans les pays où l'on parle allemand.	travail empirique, basé sur un cadre théorique pour analyser la façon dont le balanced scorecard est utilisé	200 compagnies parmi les plus importantes marques publiques, appartenant à un pays où l'on parle allemand (Suisse, Autriche et Deutschland) Les auteurs ont sélectionné des 'répondants compétents'.	étude par questionnaires	Trois principaux types d'utilisation du balanced scorecard reflétant les phases successives dans l'évolution de ce concept et dans sa mise en œuvre en pratique sont développés. Cette typologie regroupe des balanced scorecard utilisés comme cadre multidimensionnel pour la mesure de performance stratégique qui combine des mesures financières et non financières jusqu'à une utilisation avancée comme système de gestion stratégique intégré qui décrit la stratégie par une logique de cause à effet et qui est lié au système de rémunération.	
Applying a balanced scorecard to health care organizations. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, Vol. 11, n°3, p75, March – April 2000.	Louis J. Stewart, William E. Bestor (universitaire, vice président exécutif)	Regarder la conception et la mise en œuvre d'un système intégré de mesure de performance dans un hôpital public : le balanced scorecard.	travail empirique	Community Memorial Hospital of Menomonee Falls, Wisconsin, USA, notamment les cadres dirigeants.	étude de cas	L'approche du balanced scorecard pour mesurer la performance fournit une voie efficace et effective pour relier les activités opérationnelles au jour le jour aux objectifs stratégiques globaux d'une organisation de soins de santé.	

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
Utilizing the balanced scorecard for IT/IS performance evaluation in construction. *Construction Innovation*, Vol. 1, n°3, p147, September 2001.	R.-A. Stewart, S. Mohamed (universitaires)	Rechercher les applications potentielles ainsi que les bénéfices retirés en utilisant le balanced scorecard en tant que cadre pour évaluer les accroissements de performance liés à la mise en œuvre de technologies de l'information ou de systèmes d'information dans une entreprise de construction.	étude conceptuelle se basant sur certaines données empiriques issues d'autres études	une étude de cas imaginée		Les auteurs proposent un balanced scorecard adapté au contexte de la construction et aux technologies de l'information. Leur outil devrait permettre de mesurer les améliorations de performance obtenues grâce à la mise en œuvre des techniques de IT et IS.	L'article devrait être complété par une étude empirique, afin de vérifier le bien fondé de leur démarche et de l'adoption du balanced scorecard dans ce contexte.
Evaluating the value IT adds to the process of project information management in construction. *Automation in Construction*, Vol. 12, n°4, p407, July 2003.	R. Stewart, S. Mohamed (universitaires)	Fournir un cadre pour aider les organismes de construction à évaluer la valeur que la IT ajoute au processus de projet de gestion d'information. Le cadre proposé prend la forme d'un balanced scorecard qui contient cinq perspectives de mesure de performance relatives aux IT et indicateurs de performance associés. Buts de l'étude pratique : • Validation des perspectives développées dans le balanced scorecard ; • Amélioration de la 'liste' d'indicateurs examinés par rapport au projet ; • Mesure de l'importance relative des indicateurs ; • Calcul de l'interdépendance des indicateurs ; • Calcul de la dépendance de chaque perspective sur des indicateurs ; • Rang des perspectives et indicateurs.	travail empirique	des professionnels de projet de construction représentant de grands entrepreneurs de construction et organismes de gestion de projet. Un petit groupe de chefs de projet de gouvernement a également participé à l'étude. (étude réalisée en Australie)	un questionnaire envoyé à 322 personnes (33 % de réponses)	L'étude des recherches a démontré que les projets de IT ont besoin d'être évalués à travers une gamme de perspectives diverses. Un éventail d'indicateurs répartis à travers ces perspectives est impératif pour réaliser le spectre complet des éléments de valeur disponibles pour les investissements innovateurs en IT. L'intérêt de ce balanced scorecard particulier dans l'industrie du bâtiment consiste en sa simplicité et sa flexibilité.	
IT enhanced project information management in construction: Pathways to improved performance and strategic competitiveness. *Automation in Construction*, In Press, Corrected Proof, Available online 23 October 2006.	R.-A. Stewart (universitaire)	Étudier empiriquement le lien entre les perspectives du balanced scorecard 'Construct IT', en utilisant le modèle d'équation structural.	travail empirique	Des entreprises du secteur de la construction et de gestion de projet, en Australie. Les participants appartiennent à diverses catégories de l'entreprise.	Enquête par questionnaire pour construire le modèle, puis des études de cas.	Les résultats suggèrent que le cadre puisse être employé comme outil pour surveiller le processus de création de valeur induite par les IT. Cette étude devrait encourager les sociétés de construction à adopter le cadre proposé pour apporter une aide dans la mesure et la gestion des projets de IT en cours. Cependant, il doit être adapté à chaque cas particulier.	

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
RAVE™: Integrated Value Management for Customer, Human, Supplier and Invested Capital. *European Management journal*, Vol. 20, n°2, p147, April 2002.	R. Strack, U. Villis (consultants)	Cet article présente un nouveau concept de gestion de valeur intégrée (RAVE™) pour contrôler le capital humain (Workonomics™), le capital 'client' (Custonomics™), et le capital 'fournisseur' (Buynomics), dans une voie quantitative et orientée vers la valeur. Il cherche à comparer différents outils de gestion de la valeur dont le balanced scorecard.	travail conceptuel			Aucune conclusion notable (seulement une comparaison entre le concept proposé et diverses techniques existantes).	
An application of the balanced scorecard in retailing. *The International Review of Retail, Distribution and Consumer Research*, Vol. 9, n°1, p41, January 1999.	R. Thomas, M. Gable, R. Dickinson (universitaires)	Examiner le concept du balanced scorecard et développer une méthodologie pour la mise en œuvre de ce concept dans le secteur de la vente de biens.	travail empirique	Une compagnie de vente de biens basée aux USA, avec 572 unités utilisées dans l'étude.	des réunions avec des responsables supérieurs et des responsables d'unités.	Le balanced scorecard offre une technique hautement individualisée et flexible pour améliorer la performance des vendeurs au détail.	Les comparaisons entre les unités de vente au détail sont souvent difficiles, étant donné le grand nombre de variables utilisées par les vendeurs.
A Process Evaluation of a Health Care Balanced Scorecard. *Journal of Health Care Finance*, Vol. 30, n°2, p28, Winter 2003.	M. Bilkhu-Thompson (professionnel dans l'industrie des soins de santé).	Évaluer le processus de mise en œuvre d'un balanced scorecard dans un établissement de soins de santé.	travail empirique	plusieurs acteurs d'un ensemble d'hôpitaux américains.	étude par entrevues, à l'aide de questionnaires	En se basant sur cette étude, l'auteur formule 9 recommandations pour mettre en œuvre et évaluer un balanced scorecard dans le secteur des soins de santé.	
Post-privatization performance and organizational changes: Case studies from Ghana. Critical Perspectives on Accounting (2008), doi:10.1016/j.cpa.2008.01.002	M. Tsamenyi, J. Onumah, E. Tetteh-Kumah (universitaires et banquier)	Le but est d'expliquer comment et pourquoi la performance de certaines entreprises précédemment propriété de l'état s'est améliorée après leur privatisation.	travail empirique (étude de cas)	deux entreprises ghanéennes récemment privatisées	plusieurs sources ont été utilisées comprenant notamment des interviews de responsables de ces entreprises	En s'appuyant sur les dimensions du balanced scorecard, ils ont examiné la performance des entreprises à partir de 5 grandes perspectives, la 5ème étant consacrée à la performance des entreprises privatisées. L'analyse permet d'expliquer les différences de performances constatées en ne se focalisant pas sur les seuls indicateurs financiers.	Les responsables interrogés devaient avoir connu les deux situations (avant la privatisation et après la privatisation), et les données se limitaient à deux entreprises.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée : sources des données	méthodologie employée : méthode de collecte des données	conclusions principales	limites
The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system. *Management Accounting Research*, Vol. 16, n°3, p293, September 2005.	T.-S. Tuomela (universitaire)	L'objectif principal de cette étude est de développer le projet et l'utilisation des mesures de performance pour le contrôle *interactif* et les conséquences de l'utilisation des systèmes stratégiques de mesure de performance d'une manière diagnostique. En outre, les liens entre les mesures de performance et les deux autres leviers de contrôle, les systèmes de croyance et les systèmes de frontière, sont également abordés.	travail conceptuel suivi d'une étude de cas sur quatre ans.	*FinABB*, une filiale d'*ABB Finlande* ;	le chercheur était un participant actif dans l' « équipe de mesure » qui a développé un nouvel outil stratégique de contrôle : le 3K Scorecard (étude de cas / recherche-action)	Les résultats encouragent fortement l'utilisation des cartes stratégiques et au minimum, la définition des rapports expérimentaux de cause à effet. La façon dont les systèmes stratégiques de mesure de performance sont employés a plusieurs implications concernant les avantages et les problèmes liés à son utilisation : il faudrait considérer non seulement les outils spécifiques de contrôle (comme le balanced scorecard) qui sont utilisés mais également la manière dont on les applique. D'ailleurs, il faudrait prendre en compte que les systèmes de mesure de performance ont des implications pour l'ensemble des leviers de contrôle et que l'utilisation interactive des systèmes de gestion de la performance présente certains avantages spécifiques quand on la compare au contrôle diagnostique.	
Performance measurement impacts on management and leadership: perspectives of management and employees. *International Journal of Production Economics*, Vol. 110, n°1&2, p39, October 2007.	J. Ukko, J. Tenhunen, H. Rantanen (universitaires)	Le but de l'étude est de trouver des réponses aux questions suivantes : (1) quels impacts la mesure de performance a-t-elle sur le pilotage ? (2) quels impacts la mesure de performance a-t-elle sur la gestion ? (3) à quel niveau les perceptions de la gestion et les perceptions des employés diffèrent-elles l'une de l'autre ?	travail empirique	huit organismes finlandais fonctionnant avec le balanced scorecard.	étude de cas qualitative et exploratoire. Une étude préliminaire a été menée par courriel en 2004 et 8 entreprises ont accepté de participer à des entretiens semi-directifs.	L'étude conclut que la mesure de performance est capable de soutenir les responsables, mais ne peut les remplacer pour contrôler les employés. L'étude prouve qu'en fonctionnant avec un système de mesure de performance (PMS), l'interactivité accrue entre la gestion et les employés mène à un rendement plus élevé. L'étude indique également des liens entre le nombre d'années d'utilisation du balanced scorecard et les résultats de l'étude, ainsi que la façon dont il est employé.	Les résultats de la recherche sont dans une certaine mesure divergents par rapport à des études plus anciennes et ne concernent qu'un nombre réduit d'entreprises.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
The effects of comprehensive information reporting systems and economic incentives on managers' time-planning decisions. *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 16, p89, 2004.	M.-J. Ullrich, B.-M. Tuttle (universitaires)	Chercher à savoir comment des systèmes de contrôle complets influencent les managers sur la façon dont ils répartissent leur temps en fonction des multiples zones de responsabilité.	travail empirique	Des étudiants d'une université du SE des USA, d'un programme de MBA.	étude par questionnaire	Le balanced scorecard, conformément aux postulats de Kaplan et Norton, peut être utilisé pour influencer la façon dont les managers hiérarchisent les objectifs organisationnels.	Il s'agit d'un cas particulier, et les participants n'ont ni été choisis au hasard, ni récompensés pour leur participation.
Strategic Control: Meshing Critical Success Factors with the Balanced Scorecard. *Long Range Planning*, Vol. 35, n°4, p407, August 2002.	P. van Veen-Dirk, M. Wijn (universitaires, et ancien consultant)	Cet article analyse le rapport entre le balanced scorecard et les facteurs clefs de succès (FCdS) et conçoit un cadre pour relier les deux systèmes.	travail empirique	L'article est basé sur un projet de recherche de six ans dans 15 entreprises en Hollande (secteur de fabrication, alimentaire, électricité, eau, gaz, financier, activités d'affaires et éducation).	étude de cas	Le choix des indicateurs appropriés est important pour le fonctionnement de l'organisation. La méthode des facteurs clefs de succès est une autre approche employée pour choisir les indicateurs financiers et non financiers, mais il y a beaucoup de confusion dans la littérature concernant la teneur et la portée de la notion des facteurs clefs de succès. La méthode des FCdS de contrôle stratégique et le balanced scorecard sont complémentaires et peuvent se compléter dans un système intégré de gestion de la performance.	
The creation and use of scorecards in tourism planning: a Spanish example. *Tourism Management*, Vol. 31, n°2, p232, April 2010.	M. Vila, G. Costa, X. Rovira	Vérifier si les pratiques de gestion des municipalités espagnoles ont évolué par rapport aux outils de mesure initiaux et s'ils requièrent des outils plus sophistiqués ; et promouvoir l'utilisation d'un balanced scorecard spécifiquement conçu pour le secteur touristique en tant qu'outil de gestion stratégique.	étude empirique	1531 municipalités espagnoles choisies pour leur focalisation sur le tourisme et leur intérêt prouvé vis-à-vis de la gestion du tourisme.	Une étude par questionnaires (14 % de réponses)	La gestion du tourisme a progressé par rapport à leur précédente étude ; les 6 perspectives qu'ils proposent pour leur balanced scorecard sont particulièrement significatives et adaptées pour ce secteur d'activité.	Leur modèle n'est pas universel et reste à améliorer et à développer, notamment au niveau des cartes stratégiques.

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée : sources des données	méthodologie employée : méthode de collecte des données	conclusions principales	limites
The organizational fitness navigator: enabling and measuring organizational fitness for rapid change. *Journal of Change Management*, Vol. 4, n°2, p123, June 2004.	S.-C. Voelpel, M. Leibold, K.-M. Mahmoud (universitaires)	• passer en revue les défis de création et de mesure de la capacité organisationnelle ; • analyser les limites des approches conventionnelles pour la mesure des capacités organisationnelles ; • souligner les concepts de capacité organisationnelle et de profil de capacité organisationnelle comme outils de gestion de la capacité organisationnelle ; • proposer l'*Organizational Fitness Navigator*, un modèle systémique pour créer et mesurer les capacités organisationnelles dynamiques, contenant un scorecard systémique qui va au-delà du balanced scorecard.	travail conceptuel			La différence principale entre le concept traditionnel de stratégie organisationnelle, et celui de navigateur de capacité organisationnelle est l'expansion de la focalisation sur la cooption de tous les actionnaires d'un contexte systémique.	
A balanced scorecard for managing the aging workforce. *Organizational / Dynamics*, Vol. 39, n°1, p84, January – March 2010.	S.-C. Voelpel, C.-K. Streb (universitaires)	Développer un balanced scorecard qui permettra aux entreprises de mesurer leur performance et d'identifier des questions clefs par rapport aux travailleurs âgés	approche empirique	8 entreprises allemandes.	Des réunions de travail, des interviews individuelles qualitatives .	Le balanced scorecard développé est utilisé par les responsables pour ajuster et piloter leurs actions en lien avec le vieillissement des employés. C'est un outil de contrôle, de communication et il sert de guide.	L'intérêt de ce balanced scorecard adapté reste à valider et à tester sur des études plus larges.
Building a Balanced Scorecard for a burn center. *Burns*, Vol. 25, n°5, p431, August 1999.	T.-L. Wachtel, C.-E. Hartford, J.-A. Hughes	Étudier si le balanced scorecard peut être utilisé comme outil principal de gestion d'une unité opérationnelle stratégique d'un établissement de soins de santé.	étude empirique.	le centre de soins des brûlures de l'université des soins de santé du Colorado.	étude de cas	Cette étude fournit les principaux avantages qu'on peut attendre d'un balanced scorecard mis en œuvre dans un établissement de soins de santé, ainsi que les points clefs à surveiller lors de sa mise en œuvre.	

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
Enterprise strategy management systems: current and next generation. *The Journal of Strategic Informations Systems*, Vol. 13, n°2, p105, July 2004.	C. Wagner (universitaire)	Tenter d'expliquer des approches basées sur des logiciels actuels de planification et d'exécution de la stratégie, et identifier des directions pour une recherche future et son développement dans ce secteur.	travail conceptuel			L'article a passé en revue le paysage des systèmes d'information stratégiques pour la gestion de la stratégie d'entreprise (ESM) (dont le balanced scorecard), identifié leurs contributions, et donné les conditions pour une prochaine génération des systèmes de ESM. Il a également permis de réfléchir aux opportunités pour la prochaine génération de ESM.	
Overcoming the main barriers in initiating and using purchasing-BSCs. *Journal of Purchasing & Supply Management*, Vol. 10, n°6, p269, November 2004.	S. Wagner, L. Kaufmann (cadre, universitaire)	Découvrir les barrières principales dans la mise en œuvre du balanced scorecard, et aider les responsables à les surmonter. La recherche est établie sur des données empiriques plus rigoureuses que les articles prescriptifs ou conceptuels jusqu'ici édités.	travail empirique (recherche active)	des managers de 7 entreprises européennes, dans des pays germaniques, avec un CA moyen de 5,1 milliards d'euros, dans un contexte concurrentiel très tendu.	études de cas par entretiens	• La recherche prouve que le P-balanced scorecard peut permettre d'accélérer et de simplifier la mise en œuvre des stratégies d'achat et qu'il a un énorme potentiel pour contribuer à la capacité concurrentielle des entreprises. • fournir une perspective élargie des barrières auxquelles les entités doivent faire face pendant l'initiation, l'installation, le rodage, et l'utilisation continue du P-BSC, et une meilleure compréhension de son application avec succès.	Cet article n'envisage que des pays de culture allemande.
Designing and implementing an HR Scorecard. *Human Resource Management*, Vol. 40, n°4, p365, Winter 2001.	Garett Walker, J. Randall Mac Donald (Directeur et vice président d'entreprises)	Présenter la mise en œuvre et le fonctionnement d'un balanced scorecard de ressources humaines.	travail empirique	GTE Corporation, aux USA, une entreprise de télécom-munications	étude de cas	Le balanced scorecard de HR fournit les moyens de piloter les indicateurs concernant les employés, d'analyser les statistiques de la force de travail, de calculer l'impact financier négatif, de prescrire des solutions et de suivre les améliorations.	

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée		conclusions principales	limites
				sources des données	méthode de collecte des données		
Dancers in the dark: The myth of rationality in public relations. *Public Relations Review*, Vol. 32, n°3, p213, September 2006.	S. Wehmeier (universitaire)	• Examiner si les procédures de gestion telles que l'utilisation des balanced scorecard peuvent être décrites comme mythe rationnel sous l'angle du néo-institutionnalisme ; • Prouver que l'existence même des balanced scorecard dans les relations publiques donne une certaine légitimité aux entreprises et aux départements de relations publiques ; et • Montrer que s'appuyer exclusivement sur des données mesurées risque d'empêcher la prise en compte de la structure complexe de la sphère publique.	travail conceptuel			La recherche dans le secteur administratif est actuellement orientée de façon inadéquate dans des métathéories sociétales. À l'aide du néo-institutionnalisme en tant que cadre sociologique, les entreprises peuvent utiliser le BSC (orienté communication) pour gagner une légitimité sociétale. Actuellement le BSC dans la gestion de la communication ne fournit pas aux entreprises plus de connaissances au sujet des différents partenaires, bien qu'il puisse stimuler l'illusion de processus de communication contrôlables. Ainsi, les efforts pour contrôler et mesurer les relations publiques sont erronés dans une sphère publique complexe et dynamique.	C'est un travail qui s'intéresse à un cas très particulier, donc difficilement généralisable.
Linking comprehensive performance assessment to the balanced scorecard: evidence from hertfordshire county council. *Financial Accountability & Management*, Vol. 24, n°3, p343, August 2008.	M. Woods, S. Grubnic (universitaires)	◊ Démontrer les liens théoriques existants entre le *Comprehensive Performance Assessment* d'une administration locale et le balanced scorecard. ◊ Démontrer comment ces liens fonctionnent en pratique et fournissent des indications au sujet des effets bénéfiques du balanced scorecard au conseil de performance.	étude empirique (étude de cas)	Hertfordshire County Council (autorité d'un territoire administratif près de Londres)	des entrevues exhaustives de responsables, des sources écrites internes et externes.	Le CPA et le balanced scorecard permettent d'articuler la stratégie (point faible du secteur public) ; le balanced scorecard aide à se focaliser sur les résultats comme indicateur de performance opérationnelle ; le soutien des employés est indispensable pour le succès du balanced scorecard ; le balanced scorecard permet d'éviter de se focaliser sur les indicateurs financiers dans les établissements publics.	L'exemple est un cas particulier non représentatif et dépendant du développement du CPA.
Addressing balanced scorecard trade-off issues between performance metrics using multi-attribute utility theory. *Engineering Management Journal*, Vol. 15, n°1, p11, Mars 2003.	A.-D. Youngblood, T.-R. Collins (universitaires)	Décrire une technique quantitative pour évaluer les questions d'équilibre entre les métriques de performance dans un balanced scorecard.	travail empirique	Une organisation appartenant à un large réseau d'équipements de distribution.	étude de cas	Le développement d'un balanced scorecard en utilisant la Multi-Attribute Utility Theory procure de nombreux avantages, même dans le cas d'une situation de crise.	

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

titre, références	auteurs	buts de la recherche	type d'étude	méthodologie employée : sources des données	méthodologie employée : méthode de collecte des données	conclusions principales	limites
A hierarchical design of case-based reasoning in the balanced scorecard application. *Expert Systems with Applications,* (2007), doi:10.1016/j.eswa.2007.10.032.	F.-C. Yuan, C. Chiu (universitaires)	Attribuer une importance satisfaisante à chaque niveau du balanced scorecard est quelque chose d'important pour piloter l'évaluation de la performance de manière adéquate. Cette étude développe un système de *Case-Based Reasoning*, afin d'aider à réaliser cette bonne attribution. L'approche CBR proposée ici devrait avoir pour but de s'affranchir des problèmes de jugements subjectifs de la méthode AHP.	travail conceptuel illustré	Une étude réalisée par d'autres auteurs en 2001.		L'approche choisie dans cette étude permet d'améliorer l'importance de la précision par rapport aux résultats obtenus avec le AHP. Les responsables peuvent ainsi réaliser des évaluations de performance informatisées, plus précises et efficaces sans devoir recourir aux données subjectives de la méthode AHP.	On se limite ici à un cas particulier.
Use of the balanced scorecard in health care. *Journal of Health Care Finance*, Vol. 29, n°4, p1, Summer 2003.	W.-N. Zelman, G.-H. Pink, C.-B. Matthias (universitaires)	Passer en revue l'utilisation du balanced scorecard dans le secteur des soins de santé, et donner quelques conclusions au sujet de son utilisation.	travail conceptuel reprenant des résultats d'études.	Le secteur des soins de santé, aux USA.		• le balanced scorecard est applicable dans le secteur des soins de santé ; • il est utilisé par un grand nombre d'organisations de soins de santé ; • il a été appliqué au-delà de la gestion stratégique ; • il a été modifié pour inclure des perspectives supplémentaires ; • il accroît le besoin en information légitime, exhaustive et disponible à temps.	

http://doc.univ-lille1.fr

Thèse de Sylvain Bafcop, Lille 1, 2013

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Références bibliographiques.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

- D.-F. Abell, Competing today while preparing for tomorrow, *MIT Sloan Management Review*, Vol. 40, n°3, p73, 1999.

- A. Abrain, L. Buglioni, A multidimensional performance model for consolidating balanced scorecards, *Advanced in Engineering Software*, Vol. 34, p339, 2003.

- H. Ahn, Applying the Balanced Scorecard Concept: An Experience Report, *Long Range Planning*, Vol. 34, n°4, p441, August 2001.

- T. Ahrens, J.-F. Dent, Accounting and Organizations: realizing the richness of field research, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, p1, 1998.

- T. Albright, M. Lam, Managerial Accounting and Continuous Improvement Initiatives: A Retrospective and Framework, *Journal of Managerial Issues*, Vol. XVIII, n°2, p157, Summer 2006.

- S. Alcouffe, V. Malleret, Les fondements conceptuels de l'ABC « à la française », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 10, Vol. 2, p155, décembre 2004.

- S. Alcouffe, N. Berland, Y. Levant, Actor-networks and the diffusion of management accounting innovations: A comparative study, *Management Accounting Research*, Article In Press, doi:10.1016/j.mar.2007.04.001, 2007.

- H.-E. Aldrich, *Organizations and environments*, Englewood Cliffs, N.J., Prentice Hall, 1979.

- J. Allouche, I. Huault, Les ressources humaines, au-delà des instruments, les institutions, *inclus dans Encyclopédie des Ressources Humaines*, Vuibert, Paris, 2003.

- J.-E. Alvarez, *The diffusion and consumption of business knowledge*, Macmillan Press, Londres, 1998.

- A. Amintas, Une analyse de la crise du contrôle de gestion comme une crise de ses modèles, *Synthèse des travaux menés à l'issue du séminaire de formation approfondie*, p165, mai 1996.

- A. Amintas, La crise du contrôle de gestion comme crise des savoirs gestionnaires, *inclus dans Faire de la recherche en contrôle de gestion*, Vuibert, 1999.

- M. Anand, B.-S. Sahay, S. Saha, Balanced Scorecard in Indian Companies, *Vikalpa: The Journal for Decision Makers*, Vol. 30, n°2, p11, April-June 2005.

© 2013 Tous droits réservés.

- S.-W. Anderson, W.-N. Lanen, Economic transition, strategy and the evolution of management accounting practices: the case of India, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, n°5/6, p379, July – August 1999.

- P. Anderson, Complexity theory and organization science, *Organization Science*, Vol. 10, n°3, p216, May-June 1999.

- R. Anthony, *Planning and control systems : a framework for analysis*, Boston, Division of Research, Harvard Business School, 1965.

- R.-N. Anthony, *The Management Control Function*, The Harvard Business School Press, Boston, 1988; traduction française : *La fonction contrôle de gestion*, Publi-Union, Paris, 1993.

- J.-A. Aragón-Correa, S. Sharma, A contingent resource-based view of proactive corporate environmental strategy, *Academy of Management Review*, Vol. 28, n°1, p71, 2003.

- H.-M. Armitage, R.-N. Nicholson, *Activity-based Costing*, Management Accounting Issues Paper 3, Hamilton, Ontario: The Society of Management Accountants of Canada, 1993.

- C. Ax, T. Bjørnenak, Bundling and diffusion of management accounting innovations–the case of the balanced scorecard in Sweden, *Management Accounting Research*, Vol. 16, n°1, p1, March 2005.

- A. Baines, K. Langfield-Smith, Antecedents to management accounting change: a structural approach, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, n°7/8, p675, October 2003.

- R. Banker, H. Chang, S. Janakimaran, C. Konstans, A balanced scorecard analysis of performance metrics, *European Journal of Operational Research*, Vol. 154, n°2, p423, 16 April 2004.

- R.-D. Banker, G. Potter, D. Srinivasan, An empirical investigation of an incentive plan that includes non financial performance measures, *The Accounting Review*, Vol. 75, n°1, p65, 2000.

- C.-A. Barlett, S. Ghoshal, Going global, *Harvard Business Review*, Vol. 78, n°2, p132, March – April 2000.

- H.-A. Bassioni, A.-D. F. Price, T.-M. Hassan, Building a conceptual framework for measuring business performance in construction: an empirical evaluation, *Construction Management and Economics*, Vol. 23, n°5, p495, 2005.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

- D. Bell, *The coming of post-industrial society*, New York, Basic Books, 1973.

- N. Berland, *Sciences de gestion et pratiques managériales*, Économica, Gestion, 2002.

- A.-J. Berry, A.-F. Coad, E.-P. Harris, D.-T. Otley, C. Stringer, Emerging themes in management control: a review of recent literature, *The British Accounting Review*, Vol. 41, p2, 2009.

- P.-L. Bescos, C. Mendoza, *Manager cherche information utile désespérément*, L'Harmattan, Paris, 1999.

- P.-L. Bescos, Les enjeux actuels et les compétences futures des membres de la fonction gestion – finance, *Finance, Contrôle, Stratégie*, Vol. 5, n°4, p5, décembre 2002.

- P.-L. Bescos, Quelques pistes pour améliorer la mise en œuvre du balanced scorecard, *Revue Française de Comptabilité*, n°388, p24, mai 2006.

- P.-L. Bescos, À quoi peut bien servir l'ABC/ABM ?, *Revue Française de Comptabilité*, n°401, p33, juillet – août 2007.

- D. Bessire, R. Baker, The French Tableau de bord and the American Balanced Scorecard: a critical analysis, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 16, n°6, August 2005.

- D. Bessire, Recherche « critique » en contrôle de gestion : exercer son discernement, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 11, Vol. 2, p5, novembre 2002.

- P. Besson, H. Bouquin, Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion, *Revue Française de Gestion*, n°82, p55, janvier - février 1991.

- R.-A. Bettis, M.-A. Hitt, The new competitive landscape, *Strategic Management Journal*, Special Issue, Vol. 16, p7, 1995.

- R. Bhagwat, M.-K. Sharma, Performance measurement of supply chain management: a balanced scorecard approach, *Computers & Industrial Engineering*, Vol. 53, n°1, p43, August 2007.

- M. Bilkhu-Thompson, A Process Evaluation of a Health Care Balanced Scorecard, *Journal of Health Care Finance*, Vol. 30, n°2, p28, Winter 2003.

- T. Bjørnenak, Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway, *Management Accounting Research*, Vol. 8, n°1, p3, 1997.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

- F. Bobillo, M. Delgado, J. Gómez-Romero, E. López, A semantic fuzzy expert system for a fuzzy balanced scorecard, *Expert Systems with Applications*, Vol. 36, n°1, p423, January 2009.

- H. Boisvert, M.-A. Caron, *Redéfinir la fonction finance - contrôle en vue du XXI-ème siècle*, Montréal, Les Éditions Transcontinental, 1995.

- M. Bollecker, W. Azan, L'importation de cadres théoriques dans la recherche en contrôle, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 15, Vol. 2, p61, décembre 2009.

- M. Bollecker, P. Niglis, L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle : une étude du rôle des contrôleurs de gestion, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 15, Vol. 1, p133, juin 2009.

- M. Bollecker, Les contrôleurs de gestion : des hommes de liaison ?, *Revue Direction et Gestion*, n°188-189, p7, mars – juin 2001α.

- M. Bollecker, *Systèmes d'information différenciés et contrôle des services opérationnels ; une analyse empirique des mécanismes organisationnels de contrôle et du rôle des contrôleurs de gestion*, thèse de Sciences de Gestion, Université Nancy II, 2001β.

- M. Bollecker, Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel : 'une analyse de la phase de suivi des réalisations', *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 8, Vol. 2, p109, novembre 2002.

- M. Bollecker, La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 13, Vol. 1, p87, juin 2007.

- M. Bollecker, Contrôleur de gestion : une fonction en danger ?, *30ème Congrès de l'AFC*, Strasbourg, mai 2009.

- N. Bontis, There's a price on your head: managing intellectual capital strategically, *Business Quarterly*, p41, Summer 1996.

- N. Bontis, N.-C. Dragonetti, K. Jacobsen, G. Roos, The knowledge toolbox: A review of the tools available to measure and manage intangible resources, *European Management Journal*, Vol. 17, n°4, p391, August 1999.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

- H. Bouquin, M. Fiol, Le contrôle de gestion : repères perdus, espaces à retrouver, *Cahier de recherche, CREFIGE*, 2007.

- H. Bouquin, *Les fondements du contrôle de gestion*, PUF, Paris, 1994.

- H. Bouquin, Pourquoi le contrôle de gestion existe-t-il encore ?, *Gestion*, Vol. 21, n°3, p97, 1996.

- H. Bouquin, *Comptabilité de gestion*, Éditions Sirey, 1ère édition, 1993, 2ème édition, 1997.

- H. Bouquin, Du contrôle de gestion au pilotage, *L'expansion Management Review*, n°98, septembre 2000.

- H. Bouquin, *Le contrôle de gestion*, 5ème édition, PUF, Gestion, février 2001.

- H. Bouquin, Les facteurs de contingence du contrôle de gestion, *Cours de MSG-Dauphine, fichier consulté le 12 février 2004* sur *www.crefige.dauphine.fr/pedagogie*.

- H. Bouquin, *Comptabilité de gestion*, 4ème édition, Économica, 2006α.

- H. Bouquin, Herméneutiques du contrôle, *Cahier de Recherche*, Université Paris-Dauphine, CREFIGE, 2006β.

- A. Bourguignon, Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Numéro Spécial, p27, mai 2003.

- A. Bourguignon, Management Accounting and value creation: the profit and loss reification, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 16, n°4, p353, May 2004.

- A. Bourguignon, V. Malleret, H. Nørreklit, Balanced scorecard versus French tableau de bord : beyond dispute, a cultural and ideological perspective, *Cahiers de Recherche HEC*, Mars 2001.

- A. Bourguignon, V. Malleret, H. Nørreklit, L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion : l'exemple du tableau de bord et du *balanced scorecard*, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, n° spécial, p7, mai 2002.

- A. Bourguignon, V. Malleret, H. Nørreklit, The American balanced scorecard *versus* the French tableau de bord: the ideological dimension, *Management Accounting Research*, Vol. 15, n°2, p107, June 2004.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

- G.-J.M. Braam, E.-J. Nijssen, Performance effects of using the Balanced Scorecard: a note on the Dutch experience, *Long Range Planning*, Vol. 37, n°4, p335, August 2004.

- S. Brignall, A contingent rationale for cost system design in services, *Management Accounting Research*, Vol. 8, n°3, p325, 1997.

- M. Bromwich, The case for strategic management accounting : the role of accounting information for strategy in competitive markets, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, n°1/2, p27, 1990.

- M. Bromwich, A. Bhimani, *Evolution not Revolution*, London, CIMA Publications, 1989.

- M. Bromwich, A. Bhimani, *Management Accounting: Pathways to Progress*, London, C.I.M.A. Publishing, 1994.

- D. Brown, Decentralized operations and responsibilities with coordinated control, *Conférence de février 1927 à la convention de l'AMA*, New York, *repris dans* D. Brown, *Some reminiscences of an industrialist*, Easton, Hive Publishing Company, 1977, p169.

- P. Brownell, Budgetary systems and the control of functionally differentiated organizational activities, *Journal of Accounting Research*, Vol. 23, p502, 1985.

- W.-J. Bruns, J.-H. Waterhouse, Budgetary control and organization structure, *Journal of Accounting Research*, Vol. 13, n°2, p177, Autumn 1975.

- N. Bühler, *Contextes, structures et travail du contrôleur de gestion*, Thèse pour le doctorat de spécialité économie et administration des entreprises, 1979.

- P.-N. Bukh, M.-R. Johansen, J. Mouritsen, Multiple integrated performance management systems: IC and BSC in a software company, *Singapore Management Review*, Vol. 24, n°3, p21, 2002.

- J. Burns, M. Ezzamel, S. Robert, Management accounting change in the UK, *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*, Vol. 77, n°3, p28, March 1999.

- J. Burns, H. Yazdifar, Tricks or treats?, *Financial Management (Caspian Publishing)*, p33, March 2001.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

- T. Burns, G. Stalker, *The Management Innovation*, Tavistock Institute, 1961.

- D.-T. Campbell, J.-C. Stanley, *Experimental and quasi experimental designs for research*, Rand McNally College Publishing Company, Chicago, 1966.

- N. Capon, J.-M. Hulbert, J.-U. Farley, L.-E. Martin, Corporate diversity and economic performance: the impact of market specialization, *Strategic Management Journal*, Vol.9, n°1, p61, 1988.

- C. Cardot, L'évolution de la comptabilité et ses conséquences sur le contrôle de gestion, *Revue Française de Comptabilité*, n°298, p88, Mars 1998.

- É. Cauvin, P.-L. Bescos, L'évaluation des performances dans les entreprises françaises : une étude empirique, *XXV^ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Orléans, Mai 2004.

- É. Cauvin, P.-L. Bescos, Les déterminants du choix des indicateurs dans les tableaux de bord des entreprises françaises : une étude empirique, *Finance, Contrôle, Stratégie*, Vol. 8, n°1, p4, mars 2005.

- P. Cazes-Milano, A. Mazars-Chapelon, *Techniques et outils de gestion : un même concept ?*, Centre de Recherche DMSP, Cahier de Recherche, n°281, Mars 2000.

- Y.-C. Lilian Chan, An analytic hierarchy framework for evaluating balanced scorecards of healthcare organizations, *Canadian Journal of Administrative Sciences*, Vol. 23, n°2, p85, Jun 2006.

- D. Chand, G. Hachey, J. Hunton, V. Owhoso, S. Vasudevan, A balanced scorecard based framework for assessing the strategic impacts of ERP systems, *Computers in Industry*, Vol. 56, n°6, p558, August 2005.

- A.-D. Chandler, *Strategy and structure – chapters in the history of American industrial enterprise*, MIT Press, Cambridge, 1962.

- W.-C. Chang, Y.-C. Tung, C.-H. Huang, M.-C. Yang, Performance improvement after implementing the balanced scorecard: a large hospital's experience in Taiwan, *Total Quality Management*, Vol. 19, n°11, p1143, November 2008.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

- C.-S. Chapman, Reflections on a contingent view of accounting, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, n°2, p189, February 1997.

- J. M.-S. Cheng, S.-M. Tsao, W.-H. Tsai, H. H.-J. Tu, Will eChannel additions increase the financial performance of the firm? — The evidence from Taiwan, *Industrial Marketing Management*, Vol. 36, p50, 2007.

- R.-H. Chenhall, Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, n°2-3, p127, February – April 2003.

- R.-H. Chenhall, Accounting for the horizontal organization: A review essay, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 33, n°4-5, p517, May-July 2008.

- R.-H. Chenhall, D. Morris, The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems, *The Accounting Review*, Vol. 66, n°1, p16, 1986.

- È. Chiapello, M.-H. Delmond, Les tableaux de bord de gestion, outils d'introduction du changement, *Revue française de gestion*, n°97, Janvier – Février 1994.

- È. Chiapello, Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction ?, *Échanges*, n°92, p7, 1990.

- È. Chiapello, Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence, Comptabilité, Contrôle, Audit, Tome 2, Vol. 2, p51, septembre 1996.

- J. Child, R. Mansfield, Technology, size and organization structure, *Sociology*, Vol. 6, p369, 1972.

- J. Child, Organizational structure, environment and performance: the strategic choice, *Sociology*, Vol. 6, n°1, p1, January 1972.

- J. Child, Predicting and understanding organization structure, *Administrative Science Quarterly*, Vol. 18, n°2, p168, June 1973.

- J. Child, Managerial and organizational factors associated with company performance; Part 2: a contingency analysis, *Journal of Management Studies*, Vol. 12, n°1, p12, February 1975.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

- D. Choffel, F. Meyssonnier, Dix ans de débats autour du balanced scorecard, *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Tome 11, Vol. 2, p61, décembre 2005.

- C. Chow-Chua, M. Goh, Framework for evaluating performance and quality improvement in hospitals, *Managing Service Quality*, Vol. 12, n°1, p54, 2002.

- P.-Y. Chu, Y.-L. Lin, H.-H. Hsiung, T.-Y. Liu, Intellectual capital: an empirical study of ITRI, *Technological Forecasting and Social Change*, Vol. 73, n°7, p886, September 2006.

- P. Clarke, F. Tyler, « Implementing a balanced scorecard: an Irish example », *IBAR*, Vol. 21, n°2, p137-156, 2000.

- S.-R. Clegg, Postmodern management?, *Journal of Organisational Change Management*, Vol. 5, n°2, p31, 1992.

- A. Coad, Smart work and hard work: explicating a learning orientation in strategic management accounting, *Management Accounting Research*, Vol. 7, p387, 1996.

- R. Cooper, Look out, management accountants!, *Management Accounting*, Vol. 74, n°5, p20, May 1996.

- D. Corfmat, A. Helluy, P. Baron, *La mutation du contrôle de gestion*, Éditions d'Organisation, DFCG collection, Paris, 2000.

- M.-A. Covaleski, M.-W. Dirsmith, S. Samuel, Managerial accounting research : the contribution of organizational and sociological theories, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 8, p1, 1996.

- A.-D. Crabtree, G.-K. DeBusk, The effects of adopting the balanced scorecard on shareholder returns, *Advances in Accounting*, Vol. 24, n°1, p5, June 2008.

- S. Crook, J. Pakuliski, M. Waters, *Postmodernization: Changes in Advanced Society*, Sage, London, 1992.

- J.-J. Croutsche, *Pratique de l'Analyse des Données*, Éditions ESKA, Paris, 1997.

- M. Crozier, *The Bureaucratic Phenomenon*, University of Chicago Press, Chicago, 1964.

- R. D'Aveni, *Hypercompetition*, Free Press, New-York, 1994.

- R.-L. Daft, *Organization Theory and Design*, St. Paul, MN: West, 1995.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

- F. Damanpour, S. Gopalakrishnan, Theories of organizational structure and innovation adoption: the role of environmental change, *Journal of Engineering and Technology Management*, Vol. 15, p1, 1981.

- R. Danziger, Le contrôleur de gestion, *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Économica, 2000.

- M.-P. Dauten, *Current Issues and Emerging Concepts in Management*, Vol. 1, Boston, Houghton-Mifflin, 1962.

- W. Davig, N. Elbert, S. Brown, Implementing a strategic planning model for small manufacturing firms: an adaptation of the balanced scorecard, *SAM Advanced Management Journal*, Vol. 69, n°1, p18, Winter 2004.

- T. Davila, An empirical study on the drivers of management control system's design in new product development, *Accounting Organization and Society*, Vol. 25, n°4, p383, 2000.

- R.-C. Davis, *The Principles of Factory Organization and Management*, New-York, Harper, 1928.

- S. Davis, T. Albright, The changing organization structure and individual responsibilities of managerial accountants: a case study, *Journal of Managerial Issues*, Vol. 12, n°4, p446, 2000.

- S. Davis, T. Albright, An investigation of the effect of the balanced scorecard implementation on financial performance, *Management Accounting Research*, Vol. 15, n°2, p135, June 2004.

- C. de Montgolfier, *Structure et interaction des données pour le contrôle de gestion. Essai d'observation et d'interprétation des pratiques*, Thèse de Sciences de Gestion, Université de Montpellier II, 1994.

- C. de Montgolfier, Quel contrôleur pour quel contrôle ?, *Synthèse des travaux menés à l'issue du séminaire de formation approfondie*, p92, mai 1996.

- A.-A. de Waal, The future of the balanced scorecard: an interview with Professor Dr Robert S. Kaplan, *Measuring Business Excellence*, Bradford, Vol. 7, n°1, p30, 2003.

- J. Dearden, The case against ROI control, *Harvard Business Review*, p124, May – June 1969.

- J. Dearden, Measuring profit center managers, *Harvard Business Review*, p84, September – October 1987.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

- G. Debusk, R. Brown, L. Killough, Components and relative weights in utilization of dashboard measurement systems like the balanced scorecard, *The British Accounting Review*, Vol. 35, n°3, p215, September 2003.

- G.-K. DeBusk, A.-D. Crabtree, Does the balanced scorecard improve performance?, *Management Accounting Quarterly*, Vol. 8, n°1, p44, Autumn 2006.

- C. Defélix, Transversalité, contrôle et gestion des ressources humaines : un cas de pilotage à l'épreuve des processus, *Revue Finance, Contrôle, Stratégie*, Vol. 2, n°2, p51, 1999.

- R. Demeestère, Stratégie et système d'information de gestion, vers une meilleure intégration, *Revue Française de Comptabilité*, n°226, p64, septembre 1991.

- R. Demeestère, P. Lorino, N. Mottis, *Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise*, Dunod, Paris, 2002.

- J.-L. Denis, A. Langley, L. Rouleau, La formation des stratégies dans les organisations pluralistes : vers de nouvelles avenues théoriques, *13ème conférence de l'AIMS*, Normandie, Vallée de la Seine, Juin 2004.

- J. Dent, Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, n°1/2, p3, January – March 1990.

- M.-L. Dertouzos, R.-K. Lester, R.-M. Slow, *Made in America: Regaining the Productive Edge*, Harper Perennial, New-York, 1989.

- A. Desreumaux, *Structures d'Entreprise*, Vuibert Gestion, Paris, 1992.

- A. Desreumaux, *Stratégie*, Précis Dalloz, Paris, 1993.

- A. Desreumaux, *Théorie des organisation*, Les Essentiels de la Gestion, Éditions Management Société, Caen, 1998.

- G.-G. Dess, D.-W. Beard, Dimensions of organizational task environments, *Administrative Science Quarterly*, Vol. 29, n°1, p52, March 1984.

- W.-N. Dilla, P.-J. Steinbart, Relative weighting of common and unique balanced scorecard measures by knowledgeable decision makers, *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 17, p43, 2005.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

- R. Dixon, Accounting for strategic management: a practical application, *Long Range Planning*, Vol. 31, n°2, p272, April 1998.

- L. Donaldson, Strategy and structural adjustment to regain fit and performance: in defence of contingency theory, *The Journal of Management Studies*, Vol. 24, n°1, p1, 1987.

- L. Donaldson, *The contingency theory of organizations*, Thousands Oaks, CA, Sage Publications, 2001.

- H.-K. Downey, D. Hellriegel, J. Slocum, Environmental uncertainty: the construct and its application, *Administrative Science Quarterly*, Vol. 20, n°4, p613, December 1975.

- R. Drazin, A.-H. Van de Ven, Alternative forms of fit in contingency theory, *Administrative Science Quarterly*, Vol. 30, n°4, p514, December 1985.

- S.-A. Drew, R. Kaye, Engaging Boards in corporate direction-setting: Strategic scorecards, *European Management Journal*, Vol. 25, n°5, p359, October 2007.

- P.-F. Drucker, The emerging theory of manufacturing, *Harvard Business review*, Vol. 68, n°3, p94, May-June 1990.

- P. Drucker, The new society of organizations, *Harvard Business Review*, p95, September – October 1992.

- T. Dubé, M. Gosselin, Influence de la stratégie sur l'adoption des mesures de performance en vigueur dans le système de comptabilité de gestion, *23ème congrès de l'Association française de comptabilité*, Toulouse, 16-17 mai 2002.

- C. Dumoulin, Le nouveau profil du contrôleur de gestion, *Revue Française de Gestion*, p11, juin, juillet, août 1983.

- K. Duncan, K. Moores, Residual analysis: a better methodology for contingency studies in management accounting, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 1, p89, Fall 1989.

- R.-B. Duncan, Characteristics of organizational environments and perceived environmental uncertainty, *Administrative Science Quarterly*, Vol. 17, n°3, p313, September 1972.

- Y. Dupuy, Le comptable, la comptabilité et la conception des systèmes d'information : quelques interrogations, *Revue Française de Comptabilité*, n°215, p75, 1990.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

- L. Edvinsson, L. and M.-S. Malone, *Intellectual capital : realizing your company's true value by finding its hidden brainpower*, Harper Business, New York, 1997.

- L. Edvinsson, Developing Intellectual Capital at Skandia, *Long Range Planning*, Vol. 30, n°3, p366, June 1997.

- H. Eilat, B. Golany, A. Shtub, Constructing and evaluating balanced portfolios of R&D projects with interactions: A DEA based methodology, *European Journal of Operational Research*, Vol. 172, n°3, p1018, August 2006.

- K. Eisenhardt, Making fast strategic decisions in high-velocity environments, *Academy of Management Journal*, Vol. 32, p543, 1989.

- B.-G. Ekholm, J. Wallin, Is the annual budget really dead?, *European Accounting Review*, Vol. 9, n°4, p519, December 2001.

- S. Ellis, T. Almor, O. Shenkar, Structural contingency revisited: toward a dynamic system model, *Emergence*, Vol. 4, n°4, p51, 2002.

- F.-E. Emery, E.-L. Trist, The causal texture of organizational environments, *Human Relations*, Vol. 18, n°1, p21, 1965.

- M.-J. Epstein, P.-S. Wisner, Using a balanced scorecard to implement sustainability, *Environmental Quality Management*, Vol. 11, n°2, p1, Winter 2001.

- M. Epstein, J.-F. Manzoni, The balanced scorecard and tableau de bord: translating strategy into action, *Management Accounting*, Vol.79, n°2, August 1997.

- M. Epstein, J.-F. Manzoni, Implementing Corporate Strategy: from tableaux de bord to balanced scorecards, *European Management Journal*, Vol. 16, n°2, p190, April 1998.

- K.-J. Euske, *Management Control: Planning, Control, Measurement and Evaluation*, Addison-Wesley, Reading, MA, 1984.

- J.-R. Evans, An exploratory study of performance measurement systems and relationships with performance results, *Journal of Operations Management*, Vol. 22, p219, 2004.

- H. Evans, G. Ashworth, Survey conclusion: wake up to competition!, *Management Accounting*, Vol. 74, p16, 1996.

© 2013 Tous droits réservés.

- Y. Evrard, B. Pras, E. Roux, J.-M. Choffray, A.-M. Dussaix, *Market, Études et recherches en marketing, fondements, méthodes*, Nathan, Mai 1993.

- M. Ezzamel, The impact of environmental uncertainty, managerial autonomy and size on budget characteristics, *Management Accounting Research*, Vol. 1, n°3, p181, September 1990.

- H. Fayol, *Administration industrielle et générale*, Bulletin de la Société de l'Industrie Minérale, Paris, 1916 (réédition de 1979, Dunod).

- H. Fayol, *General and Industrial Management*, translated by C. Storrs, London, Pitman, 1949.

- K.-J. Fernandes, V. Raja, A. Whalley, Lessons from implementing the balanced scorecard in a small and medium size manufacturing organization, *Technovation*, Vol. 26, n°s5-6, p623, May-June 2006.

- F. Figge, H. Tobias, S. Schaltegger, M. Wagner, The sustainability balanced scorecard – theory and application of a tool for value-based sustainability management, *10th International Conference of the Greening of Industry Network*, Göteborg, 2002.

- M. Fiol, M. Lebas, Créer des situations de sens pour générer la performance : le double rôle du manager, provenant de : *Contrôle : retour aux questions*, Lionel Collins (dir.), PUF, Paris, 1999.

- J. Fisher, V. Govindarajan, Incentive compensation design, strategic business unit mission, and competitive strategy, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 5, p129, Fall 1993.

- J. Fisher, Technological interdependence, labor production functions and control systems, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 19, n°6, p493, August 1994.

- J.-G. Fisher, Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions, *Behavioral Research in Accounting*, Supplement, Vol. 10, p47, 1998.

- M. Fornerino, J. Deglaine, A. Godener, Les compétences clefs des contrôleurs de gestion : résultats d'une étude empirique, *Actes du XIVème congrès AGRH*, Grenoble, p1151, 2003.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

- M. Fornerino, A. Godener, Être contrôleur de gestion de gestion en France aujourd'hui : conseiller, adapter les outils… et surveiller, *Revue Finance, Contrôle et Stratégie*, Vol. 9, n°1, p187, mars 2006.

- J. Fredrickson, M. Terrence, Strategic decision processes: Comprehensiveness and performance in an industry with an unstable environment, *Academy of Management Journal*, Vol. 27, p399, June 1984.

- A.-L. Friedman, S.-R. Lyne, Activity-based techniques and the death of the beancounter, *European Accounting Review*, Vol. 6, n°1, p19, 1997.

- M. Frigo, Non financial performance measures and strategy execution, *Strategic Finance*, Vol. 84, n°2, p6, August 2002.

- I. Gehrke, P. Horvath, Implementation of performance measurement: a comparative study of French and German organizations, *EIASM Workshop*, Nice, p521, 2001.

- I. Gehrke, P. Horvath, Implementation of performance measurement: a comparative study of French and German organizations, 2002, *Issu de* M.-J. Epstein, J.-F. Manzoni, Performance Measurement and Management Control : A Compendium of Research, *Studies in Financial and Management Accounting*, Vol.9, Londres, p159, 2002.

- E. Gérardin, *Les métiers du contrôle de gestion*, Les Éditions d'Organisation, 1996.

- J. Gerdin, J. Greve, Forms of contingency fit in management accounting research — a critical review, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, n°3/4, p303, April/May 2004.

- C. Germain, La contingence des systèmes de mesure de la performance : les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME, *Finance, Contrôle, Stratégie*, Vol. 7, n°1, p33, mars 2004.

- M. Gervais, *Contrôle de Gestion*, 7ème édition, Économica, Paris, 2000.

- M. Gervais, G. Thenet, Planification, gestion budgétaire et turbulence, *Finance, Contrôle, Stratégie*, Vol. 1, n°3, p57, septembre 1998.

- V. Giard, Une comptabilité de gestion en crise, *inclus dans Gestion industrielle et mesure économique*, Économica, p135, 1990.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

- B. Gibbs, The effects of environment and technology on managerial roles, *Journal of Management*, Vol. 20, n°3, p581, 1994.

- G.-B. Giglioni, A.-G. Bedeian, A conspectus of management control theory: 1900 – 1972, *Academy of Management Journal*, Vol. 17, n°2, p292, June 1974.

- E. Glad, *Activity-based costing and management*, Wiley, Chichester, 1996.

- R. Glazer, Marketing in information-intensive environments: Strategic implications of knowledge as an asset, *Journal of Marketing*, Vol. 55, n°4, p1, October 1991.

- R. Glazer, A.-M. Weiss, Marketing in turbulent environments: decision processes and the time-sensitivity of information, *Journal of Marketing Research*, Vol. 30, p509, November 1993.

- A. Godener, M. Fornerino, Pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 11, Vol. 1, p121, mai 2005α.

- A. Godener, M. Fornerino, La métamorphose du contrôle de gestion, *L'expansion Management Review*, p54, décembre 2005β.

- C.-F. Gomes, M.-M. Yasin, J.-V. Lisboa, Literature review of manufacturing performance measures and measurement in an international context: a framework and direction for future research, *Journal of Technology Management*, Vol. 15, n°6, p511, 2004.

- L.-A. Gordon, D. Miller, A contingency framework for the design of accounting information systems, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 1, n°1, p59, March 1976.

- L.-A. Gordon, V.-K. Narayanan, Management, accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 9, n°1, p33, January 1984.

- M. Gosselin, The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 22, n°2, p105, 1997.

- V. Govindarajan, Appropriateness of accounting data in performance evaluation: an empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 9, n°1, p25, January 1984.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

- M. Granlund, T. Malmi, Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome?, *Management Accounting Research*, Vol. 13, n°3, p299, 2002.

- M. Granlund, K. Lukka, Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context, *Management Accounting Research*, Vol. 9, n°2, p185, June 1998.

- J. Gray, Y. Pesqueux, Comparaison des pratiques récentes de tableaux de bord dans quelques multinationales françaises et nord-américaines, *Revue Française de Comptabilité*, n°242, p61, 1993.

- P.-E. Green, D.-S. Tull, *Recherches et Décisions Marketing*, Presses Universitaires de Grenoble, 1974.

- P.-E. Green, M.-H. Halbert, P.-J. Robinson, Canonical analysis: an exposition and illustrative application, *Journal of Marketing Research*, Vol. 3, p32, February 1966.

- R. Greenwood, L. Empson, The professional partnership: relic or exemplary form of governance? *Organization Studies*, Special Issue, Vol. 24, p909, 2003.

- C. Gresov, Exploring fit and misfit with multiple contingencies, *Administrative Science Quarterly*, Vol. 34, n°3, p431, September 1989.

- J. Grisé, J. Dreyfus-Schmidt, L'utilisation du « balanced scorecard » par les consultants français en management, *Document de Travail 2005-009*, Québec, mai 2005.

- N. Guibert, Y. Dupuy, La confiance, variable clef d'un contrôle rénové, *Actes du 16ème congrès AFC*, p355, 18-19 mai 1995.

- C. Guilding, Competitor-focused accounting: an exploratory note, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, p583, October 1999.

- C. Guilding, K.-S. Cravens, M. Tayles, An international comparison of strategic management accounting practices, *Management Accounting Research*, Vol.11, n°1, p113, 2000.

- F. Gul, The effects of management accounting systems and environmental uncertainty on small business managers' performance, *Accounting and Business Research*, Vol. 22, n°85, p57, 1991.

© 2013 Tous droits réservés.

- A. Gumbus, B. Lyons, The balanced scorecard at Philips electronics, *Strategic Finance*, Montvale, Vol. 84, n°5, p45, November 2002.

- A.-K. Gupta, V. Govindarajan, An empirical examination of linkages between strategy, managerial characteristics, and performance, *Academy of Management Proceedings*, p31, 1982.

- A.-K. Gupta, V. Govindarajan, Business unit strategy, managerial characteristics and business unit effectiveness at strategy implementation, *Academy of Management Journal*, Vol. 27, p25, 1984.

- J. Hage, M. Aiken, *Social Change in Complex Organizations*, Random House, New York, 1970.

- R.-H. Hall, *Organizations: Structures and process*, Englewood Cliffs, N.J., Prentice-Hall, 1972.

- D.-C. Hambrick, An Empirical Typology of Mature Industrial-Product Environments, *Academy of Management Journal*, Vol. 26, p213, June 1983.

- D. Hambrick, D. Lei, Toward an empirical prioritization of contingency variables for business strategy, *Academy of Management Journal*, Vol. 28, p763, 1985.

- C. Handy, *The Empty Raincoat: Making Sense of the Future*, Arrow Business, London, 1995.

- K.-R. Harrigan, Research methodologies for contingency approaches to business strategy, *Academy of Management Review*, Vol. 8, n°3, p398, July 1983.

- F.-G. H. Hartmann, The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, p451, 2000.

- M. Harvey, M.-M. Novicevic, T. Kiessling, Hypercompetition and the future of global management in the twenty-first century, *Thunderbird International Business Review*, p599, September – October 2001.

- D. Hayes, The contingency theory of managerial accounting, *The Accounting Review*, Vol. 52, n°1, p22, January 1977.

- K. Hendricks, M. Larry, C. Wiedman, The balanced scorecard: To adopt or not to adopt?, *Ivey Business Journal*, Vol. 69, n°2, p1, Nov/Dec 2004.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

- P. Hepworth, Weighing it up – a literature review for the balanced scorecard, *Journal of Management Development*, Vol. 17, n°8, p559, 1998.

- C.-R. Hinnings, J. Brown, R. Greenwood, Change in an autonomous professional organization, *Journal of Management Studies*, Vol. 28, p375, 1996.

- M.-K. Hirst, Accounting information and the evaluation of subordinate performance: a situational approach, *The Accounting Review*, Vol. LVI, n°4, p771, October 1981.

- M.-K. Hirst, Reliance on accounting performance measures, task uncertainty, and dysfunctional behavior: some extensions, *Journal of Accounting Research*, Vol. 21, n°2, p596, Autumn 1983.

- M.-A. Hitt, M.-T. Dacin, E. Levitas, J.-L. Arregle, A. Borza, Partner selection in emerging and developed markets: resource-based and organizational learning perspectives, *Academy of Management Journal*, Vol. 43, p449, 2000.

- S.-J. K. Ho, Y.-C. L. Chan, Performance measurement and the implementation of balanced scorecards in municipal governments, *The journal of Government Financial Management*, Alexandria, Vol. 51, n°4, p8, Winter 2002.

- M. Ho Sohn, T. You, S.-L. Lee, H. Lee, Corporate strategies, environmental forces, and performance measures: a weighting decision support system using the k-nearest neighbor technique, *Expert Systems with Applications*, Vol. 25, n°3, p279, October 2003.

- C.-W. Hofer, Toward a contingency theory of business strategy, *Academy of Management Journal*, Vol. 18, n°4, p784, December 1975.

- J. Hoffecker, C. Goldenberg, Pour améliorer, il faut d'abord savoir s'évaluer, *L'Expansion Management Review*, n°75, p34-43, 1994.

- G. Hofstede, The poverty of management control philosophy, *Academy of Management Review*, Vol. 3, n°3, p450, July 1978.

- G. Hofstede, Management control of public and not-for-profit activities, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 6, n°3, p193, 1981.

- G.-M. Hogson, The legal nature of the firm and the myth of the firm-market hybrid, *International Journal of the Economics of Business*, Vol. 9, p37, 2002.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

- Z. Hoque, L. Mia, M. Alam, Market competition, computer-aided manufacturing and use of multiple performance measures: an empirical study, *The British Accounting Review*, Vol. 33, n°1, p23, March 2001.

- Z. Hoque, W. James, Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on Organizational Performance, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 12, p1, 2000.

- Z. Hoque, Total quality management and the balanced scorecard approach: a critical analysis of their potential relationships and directions for research, *Critical Perspective on Accounting*, Vol. 14, n°5, p553, July 2003.

- Z. Hoque, A contingency model of the association between strategy, environmental uncertainly and performance measurement: impact on organizational performance, *International Business Review*, Vol. 13, n°4, p485, August 2004.

- Q. Hu, P. Hart, D. Cooke, The role of external and internal influences on information systems security – a neo-institutional perspective, *Journal of Strategy Information Systems*, Vol. 16, p153, 2007.

- G. Huber, The nature and design of post-industrial organizations, *Management Science*, Vol. 30, p928, 1984.

- M.-H. Hwang, H. Rau, Design and planning of the balanced scorecard: a case study, *Human Systems Management*, Vol. 26, p217, 2007.

- J. Igalens, P. Roussel, *Méthodes de recherche en gestion des ressources humaines*, Collection Recherche en Gestion, Économica, Paris, 1998.

- N. Inamdar, R. Kaplan, M. Bower, K. Reynolds, Applying the balanced scorecard in healthcare provider organizations, *Journal of Healthcare Management*, Vol. 47, n°3, p179, May/Jun 2002.

- J. Innes, F. Mitchell, ABC: a survey of CIMA members, *Management Accounting*, Vol. 69, p28, October 1991.

- J. Innes, F. Mitchell, A survey of activity-based costing in UK's largest companies, *Management Accounting Research*, Vol. 6, p137, June 1995.

- C.-D. Ittner, D.-F. Larcker, Quality strategy, strategic control systems, and organizational performance, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 22, p293, 1997.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

- C. Ittner, D. Larcker, Innovations in performance measurement: trends and research implications, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, p205, 1998.

- C. Ittner, D. Larcker, T. Randall, Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms, Accounting, *Organizations and Society*, Vol. 28, n°7-8, p715, October – November 2003.

- C.-D. Ittner, D.-F. Larcker, Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 32, p349, September 2001.

- N. Jackson, P. Carter, Postmodern Management. Past-perfect or future-imperfect?, *International Studies of Management & Organisations*, Vol. 22, n°3, p11, 1992.

- P. Jocou, P. Meyer, *La logique de la valeur*, Dunod, Paris, 1996.

- H.-T. Johnson, *Relevance Regained: From Top-Down Control to Bottom-Up Empowerment*, New-York, The Free Press, 1992.

- H.-T. Johnson, R.-S. Kaplan, *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, 1991 (1st edition: 1987).

- S.-D. Johnson, Identification and selection of environmental performance indicators: Application of the balanced scorecard approach, *Corporate Environmental Strategy*, Vol. 5, n°4, p34, Summer 1998.

- W.-H. A. Johnson, An integrative taxonomy of intellectual capital: measuring the stock and flow of intellectual capital components in the firm, *International Journal of Technology and Management*, Vol. 18, n°5/6/7/8, p562, 1999.

- T.-C. Jones, D. Dugdale, The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 27, n°1/2, p121, January – March 2002.

- H. Jordan, Planification et contrôle de gestion en France en 1998, *Cahier de Recherche HEC*, 644/1998, Paris, 1998.

- A. Jorissen, S. Devinck, A. Vanstraelen, Planning and control: are these necessary tools for success? Empirical results of survey and case research on small and medium-sized enterprises compared with research on large enterprises, *Congrès de l'IAAER*, Paris, 1997.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

- G. Joseph, A. George, Merging management accounting with database design, *Management Accounting Quarterly*, Vol. 6, n°2, p34, Winter 2005.

- R. Jurkovich, A core typology of organizational environments, *Administrative Science Quarterly*, Vol. 19, p380, 1974.

- M. Kagioglou, R. Cooper, G. Aouad, Performance management in construction: a conceptual framework, *Construction Management and Economics*, Vol. 19, p85, 2001.

- M. Kalika, L'efficacité des entreprises est-elle liée à leur structure ?, *Revue Française de Gestion*, p93, janvier – février 1985.

- L. Kanuk, C. Berenson, Mail survey and response rates: a literature review, *Journal of Marketing Research*, Vol. 12, p440, 1975.

- R.-S. Kaplan, A. Mikes, R. Simons, P. Tufano, M. Hofmann, D. Champion, Managing risk in the new world, *Harvard Business Review*, p69, October 2009.

- S.-E. Kaplan, M.-J. Petersen, J.-A. Samuels, Effects of subordinate likeability and balanced scorecard format on performance-related judgments, *Advances in Accounting*, Vol. 23, p85, 2008.

- R.-S. Kaplan, Measuring manufacturing performance: A new challenge for managerial accounting research, *The Accounting Review*, n°58, p686, 1983.

- R.-S. Kaplan, The evolution of management accounting, *The Accounting Review*, Vol. LIX, n°3, p390, July 1984.

- R.-S. Kaplan, Implementing the balanced scorecard at FMC Corporation: An interview with Larry D. Brady, *Harvard Business Review*, Vol. 71, n°5, Sept/Oct 1993.

- R.-S. Kaplan, Innovation action research: Creating new management theory and practice, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, p89, 1998.

- R.-S. Kaplan, How the balanced scorecard complements the McKinsey 7-S model, *Strategy & Leadership*, Vol. 33, n°3, p41, 2005.

- R.-S. Kaplan, The competitive advantage of management accounting, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 18, p127, 2006.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

- R.-S. Kaplan, Strategy execution and the balanced scorecard, an *interview with M. Lagace, consultable sur* *www.thecreativeleadershipforum.com/creativity-matters-blog/2009/1/7/strategy-execution-and-the-balanced-scorecard.html*, 7 January 2009.

- R.-S. Kaplan, Conceptual foundations of the balanced scorecard, *Harvard Business School*, Working Paper, 10-074, 17 March 2010.

- R.-S. Kaplan, D.-P. Norton, The balanced scorecard — measures that drive performance, *Harvard Business Review*, Vol. 70, n°1, p61, 1992.

- R.-S. Kaplan, D.-P. Norton, Putting the balanced scorecard to work, *Harvard Business Review*, Vol. 65, n°5, p134, September — October 1993.

- R.-S. Kaplan, D.-P. Norton, *The balanced scorecard — Translating strategy into action*, Harvard Business School Press, Boston, 1996β.

- R.-S. Kaplan, D. Norton, Linking the balanced scorecard to strategy, *California Management Review*, Berkeley, Vol. 39, n°1, p53, Fall 1996φ.

- R.-S. Kaplan, D. Norton, *The balanced scorecard*, Harvard Business School Press, Boston, 1996, (& *TRADUCTION FRANÇAISE EN 1998, Le tableau de bord prospectif*, Éditions d'Organisation, Paris).

- R.-S Kaplan, D. Norton, Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II, *Accounting Horizons*, Vol. 15, n°2, p147, Jun 2001.

- R.-S. Kaplan, D. Norton, Measuring the Strategic Readiness of Intangible Assets, *Harvard Business Review*, Vol. 82, n°2, p52, February 2004.

- R.-S. Kaplan, D. Norton, How to implement a new strategy without disrupting your organization, *Harvard Business Review*, Vol. 84, n°3, p100, Mars 2006.

- R.-S. Kaplan, D.-P. Norton, Mastering the management system, *Harvard Business Review*, Vol. 86, n°1, p62, January 2008.

- T. Kasurinen, Exploring management accounting change : the case of balanced scorecard implementation, *Management Accounting Research*, Vol. 13, n°3, p323, September 2002.

© 2013 Tous droits réservés.

- D. Katz, R.-L. Kahn, *The Social Psychology of Organizations*, 2nd edition, Wiley, New-York, 1978.

- P.-N. Khandwalla, *The design of organizations*, HBJ, New York, 1977.

- W. Kiechel, Snipping at strategic planning, *Planning Revue*, 8-11, May 1984.

- C.-S. Kim, L.-F. Davidson, The effects of IT expenditures on banks' business performance: Using a balanced scorecard approach, *Managerial Finance*, Vol. 30, n°6, p28, 2004.

- A. Klarsfeld, O. Roques, De la stratégie à l'instrumentation de gestion des compétences : entre rationalité contingente, rationalité limitée et rationalité institutionnelle, *Centre d'Études et de Recherche sur les Organisations et la Gestion*, W.P. n°651, Janvier 2003.

- H.-F. Klingman, Profile of the corporate controller, *The Controller*, p567, December 1958.

- M.-C. Kocakülâh, A.-D. Austill, Balanced scorecard application in the health care industry: a case study, *Journal of Health Care Finance*, Vol. 34, n°1, p72, Fall 2007.

- T. Koller, What is value-based management?, *The McKinsey Quarterly*, n°3, 1994.

- H.-D. Koontz, Management control: a preliminary statement of principles of planning and control, *Journal of the Academy of Management*, Vol. 1, p45, April 1958.

- H.-D. Koontz, C.-J. O'Donnell, *Principles of Management: an analysis of managerial functions*, 5th edition, New-York, McGraw-Hill, 1972.

- F. Kuhnen, *Éléments de management stratégique et performance de l'entreprise*, thèse de doctorat, 1991.

- S. Kukalis, Determinants of strategic planning systems in large organizations: a contingency approach, *Journal of Management Studies*, Vol. 28, n°2, p143, March 1991.

- Y.-F. Kuo, P.-C. Chen, Constructing performance appraisal indicators for mobility of the service industries using Fuzzy Delphi Method, *Expert Systems with Applications*, Vol. 35, n°4, p1930, November 2008.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

- E. Laitinen, Future-based management accounting: a new approach with survey evidence, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 14, n°3, p293, April 2003.

- C. Lambert, *La fonction contrôle de gestion ; Contribution à l'analyse de la place des systèmes fonctionnels dans l'organisation*, Thèse, Paris, 2005.

- P. Langevin, Contrôle de gestion et théories économiques des organisations, *inclus dans* Y. Dupuy, *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, Vuibert, Paris, 1999.

- F. Larmande, J.-P. Ponssard, *EVA and Incentives Theory: A case study*, 2nd workshop on performance measurement and management control, Nice, France, 18-19 septembre 2003.

- S. Launois, *Le contrôleur et le conseiller de gestion*, Dunod Économie, 1970.

- S. Lawrence, U. Sharma, Commodification of education and academic labour – using the balanced scorecard in a university setting, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 13, n°5-6, p661, October 2002.

- P.-R. Lawrence, J.-W. Lorsch, *Organization and Environment: Managing Differentiation and Integration*, Harvard University, Graduate School of Business Administration, 1967.

- P.-R. Lawrence, J.-W. Lorsch, *Organization and Environment*, R. Irwin, Homewood, June 1969.

- P.-R. Lawrence, J.-W. Lorsch, *Adapter les structures de l'entreprise*, Éditions d'Organisation, Paris, 1994.

- F.-M. Lawson, *Industrial Control*, London, Pitman, 1920.

- J.-L. Le Moigne, Les deux sources de la performance des organisations : incohérence du contrôle, impertinence de l'intelligence, *inclus dans :* ECOSIP, *Cohérence, Pertinence et Évaluation*, Economica, 1996.

- M. Lebas, Managerial accounting in France: Overview of past tradition and current practice, *The European Accounting Review*, Vol. 3, n°3, p471, 1994.

- H. Leblebici, G.-R. Salancik, The effects of environmental uncertainty on information and decision processes in banks, *Administrative Science Quarterly*, Vol. 26, p578, 1981.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

- S.-R. Letza, The design and implementation of the balanced scorecard: an analysis of three companies in practice, *Business Process Re-engineering & Management Journal*, Vol. 2, n°3, p54, 1996.

- T. Levitt, The globalization of markets, *Harvard Business Review*, Vol. 61, n°3, p92, May – June 1983.

- R.-W. Lewis, Measuring, reporting and appraising results of operations with reference to goals, plans and budgets, *Planning, Managing and Measuring the Business: A case study of management planning and control at General Electric Company*, New York, Controllwership Foundation, 1955.

- L. Li, An analysis of sources of competitiveness and performance of Chinese manufacturers, *International Journal of Operations and Production Management*, Vol. 20, n°3, p299, 2000.

- L. Li, Manufacturing capability development in a changing business environment, *Industrial Management & Data Systems*, Vol. 100, n°5/6, p261, 2000.

- Y. Li, L. Li, Y. Liu, L. Wang, Linking management control system with product development and process decisions to cope with environment complexity, *International Journal of Production Research*, Vol. 43, n°12, p2577, 15 June 2005.

- T. Libby, J.-H. Waterhouse, Predicting change in management accounting systems, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 8, p137, 1996.

- T. Libby, S.-E. Salterio, A. Webb, The balanced scorecard: the effects of assurance and process accountability on managerial judgment, *Accounting Review*, Vol. 79, n°4, p1075, October 2004.

- R. Lilienfeld, *The Rise of Systems Theory; an Ideological Analysis*, Wiley, New-York, 1978.

- A.-M. Lillis, Managing multiple dimensions of manufacturing performance – an exploratory study, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 27, n°6, p497, August 2002.

- A.-S. Linsky, Stimulating responses to mailed questionnaires: a review, *Public Opinion Quartely*, Vol. 39, p82, 1975.

- M.-G. Lipe, S. Salterio, The balanced scorecard: Judgmental effects of common and unique performance measures, *The Accounting Review*, Vol. 75, n°3, p283, 2000.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

- T. Lo, P.-S. P. Wong, S.-O. Cheung, Using balanced scorecard approach to measure performance of partnering projects, *Surveying and Built Environment*, Vol. 17, n°1, p45, 2006.

- A. Loft, Towards a critical understanding of accounting, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 11, n°2, p137, 1986.

- H. Löning, V. Malleret, J. Méric, Y. Pesqueux, È. Chiapello, D. Michel, A. Solé, *Le contrôle de gestion, organisation et mise en œuvre*, Dunod, 2003.

- B.-R. Lord, Strategic management accounting: the emperor's new clothes?, *Management Accounting Research*, Vol. 7, n°3, p347, 1996.

- P. Lorino, *Le Contrôle de Gestion Stratégique, la gestion par les activités*, Dunod, Paris, 1991 (1ère édition), 1993 (2ème édition).

- P. Lorino, *Comptes et récits de la performance*, Les Éditions d'Organisation, Paris, 1995.

- P. Lorino, Le balanced scorecard revisité : dynamique stratégique et pilotage de performance – exemple d'une entreprise énergétique, *Actes du XXII-ème Congrès AFC*, « Entreprises sans frontières : quelles mutations pour la comptabilité et le contrôle organisationnel ? », Metz, mai 2001.

- P. Lorino, Le contrôle de gestion après la crise ; expertise obstinée du chiffre ou métier d'enquête complexe ?, *Revue Française de Gestion*, n°193, p29, 2009.

- E.-A. Lowe, On the idea of a management control system: integrating accounting and management control, *Journal of Management Studies*, p1, February 1971.

- B. Løwendahl, Ø. Revang, Challenges to existing strategy theory in a postindustrial society, *Strategic Management Journal*, Vol. 19, p755, 1998.

- B. Løwendahl, Ø. Revang, Achieving results in an after modern context: thoughts on the role of strategizing and organizing, *European Management Review*, Vol. 1, n°1, Spring 2004.

- K. Lukka, *Cost accounting practice in Finland*, Working Paper, Turku School of Economics and Business Administration, 1994.

© 2013 Tous droits réservés.

- J.-L. Machin, *Management Control Systems : Whence and Whither ?*, p22, *inclus dans* E.-A. Lowe, J.-L. Machin (eds), *New Perspectives in Management Control*, Macmillan, London, 1983.

- N. Macintosh, R. Daft, Management control systems and departmental interdependencies: an empirical study, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, n°1, p49, January 1987.

- R. Maeder, De nouvelles missions pour le contrôle, *Revue française de gestion*, p58, janvier – février 1991.

- L.-S. Maisel, Performance measurement: The balanced scorecard approach, *Journal of Cost Management*, Vol. 6, p47, 1992.

- N. Malhotra, J.-M. Décaudin, A. Bouguerra, *Études marketing avec SPSS*, Pearson Éducation, 4ème édition, Paris, 2004.

- M. Malina, F. Selto, Communicating and controlling strategy: An empirical study of the effectiveness of the balanced scorecard, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 13, p47, 2001.

- T. Malmi, Balanced scorecard in Finnish companies: a research note, *Management Accounting Research*, Vol. 12, n°2, p207, June 2001.

- T. Malmi, S. Ikäheimo, Value Based Management practices – some evidence from the field, *Management Accounting Research*, Vol. 14, p235, September 2003.

- J.-L. Malo, « Les tableaux de bord comme signe d'une gestion et d'une comptabilité à la française », *Mélanges en l'honneur du professeur Claude Pérochon*, Paris, Foucher, p357-376, 1995.

- A.-C. Maltz, A.-J. Shenhar, R.-R. Reilly, Beyond the balanced scorecard: refining the search for organizational success measures, *Long Range Planning*, Vol. 36, p187, 2003.

- C.-C. Markides, C.-D. Charitou, Competing with dual business model: a contingency approach, *Academy of Management Executive*, Vol. 18, n°3, p22, 2004.

- M. Mårtensson, Recounting counting and accounting: from political arithmetic to measuring intangibles and back, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 20, n°7, p835, October 2009.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

- M. Martinsons, R. Davison, D. Tse, The balanced scorecard : a foundation for the strategic management of information systems, *Decision Support Systems*, Vol. 25, n°1, February 1999.

- C.-J. McNair, R.-L. Lynch, K.-L. Cross, Do financial and non-financial measures have to agree?, *Management Accounting*, Vol. 72, n°5, p28, 1990.

- J. McTaggart, P.-W. Kontes, M.-C. Mankins, *The Value Imperative: Managing for Superior Shareholder Returns*, Free Press, New York, 1994.

- J. Mélèse, *Approches Systémiques des Organisations, Vers l'entreprise à complexité humaine*, Les Classiques, Éditions d'Organisation, 1990.

- C. Mendoza, M.-H. Delmond, F. Giraud, H. Löning, *Tableaux de bord et balanced scorecard*, Guide de gestion RF, 2002.

- C. Mendoza, R. Zrihen, Le tableau de bord, en VO ou en version americaine ?, *Revue Française de Comptabilité*, n°309, p60, 1999.

- C. Mendoza, P.-L. Bescos, An explanatory model of managers' information needs : implications for management accounting, *The European Accounting Review*, Vol. 10, n°2, p.257, 2001.

- K. Merchant, W.-A. Van der Stede, *Management Control Systems*, 2nd ed. Prentice Hall, Pearson Education Limited, Harlow, Essex, England, 2007.

- K.-A. Merchant, The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance, *The Accounting Review*, Vol. 56, n°4, p813, October 1981.

- K. Merchant, *Control in business organizations*, Harvard Graduate School of Business, Boston, MA, 1985.

- J. Méric, L'émergence d'un discours de l'innovation managériale – le cas du balanced scorecard, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, n° spécial, p129, mai 2003.

- J.-W. Meyer, B. Rowan, Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony, *American Journal of Sociology*, Vol. 83, n°2, p340, September 1977.

- J.-W. Meyer, B. Rowan, *The Structure of Educational Organizations*, *inclus dans* J.-W. Meyer *et al.* (Eds.), *Environments and Organizations*, Jossey Bess Inc., San Francisco, 1978.

© 2013 Tous droits réservés.

- L. Mia, M. Goyal, Span of control, task interdependence and usefulness of MAS information in not-for-profit government organizations, *Financial Accountability and Management*, Vol. 7, n°4, p249, Winter 1991.

- L. Mia, The role of MAS information in organizations: an empirical study, *The British Accounting Review*, Vol. 25, n°3, p269, September 1993.

- M.-B. Miles, A.-M. Huberman, *Analyse des données qualitatives : recueil de nouvelles méthodes*, Bruxelles, De Boeck Université, 1991.

- R. Miles, C. Snow, *Organizational Strategy, Structure, and Process*, McGraw-Hill, New-York, 1978.

- D. Miller, C. Dröge, Psychological and traditional determinants of structure, *ASQ*, p557, December 1986.

- D. Miller, P.-H. Friesen, Strategy-making and environment: The third link, *Strategic Management Journal*, Vol. 4, p221, 1983.

- J.-G. Miller, A. De Meyer, J. Nakane, *Benchmarking Global Manufacturing – Understanding International Suppliers, Customers and Competitors*, Business One Irwin, Homewood, 1992.

- F.-J. Milliken, Three types of perceived uncertainty about the environment : State, effect, and response uncertainty, *Academy of Management Review*, Vol. 12, p133, 1987.

- H. Mintzberg, *The structuring of organizations*, Englewood Cliffs, N.J.: Prentice Hall, 1979.

- H. Mintzberg, *Structure et dynamique des organisations*, Paris, Éditions d'Organisation, 1982.

- H. Mintzberg, *The rise and fall of strategic planning*, Prentice Hall, New York, 1994.

- M.-S. Mizruchi, L.-C. Fein, The social construction of organizational knowledge: a study of the uses of coercive, mimetic, and normative isomorphism, *Administrative Science Quarterly*, Vol. 44, n°4, p653, 1999.

- R.-J. Mockler, Developing the science of management control, *Financial Executive*, Vol. 35, p80, December 1967.

- S.-A. Mohrman, M. Von Glinow, High technology organizations: context, organization, and people, *Journal of Engineering and Technology Management*, Vol. 6, p261, 1990.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

- J.-C. Moisdon, Réflexions méthodologiques à propos de l'article : essai d'analyse du comportement des responsables des grandes entreprises envers le risque, *Économies et Sociétés, Revue Sciences de Gestion*, n°2, p1973, 1981.

- P. Moon, K. Bates, Core Analysis in strategic performance appraisal, *Management Accounting Research*, Vol. 4, n°2, p139, 1993.

- K. Moores, S. Yuen, Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 26, n°4/5, p351, May – July 2001.

- J.-L. Moriceau, M. Villette, L'EVA, le contrôle et… le fil qui hante, *L'Expansion Management Review*, n°102, p96, Septembre 2001.

- S. Mottner, J.-P. Johnson, Motivations and risks in international licensing: a review and implications for licensing to transitional and emerging economies, *Journal of World Business*, Vol. 35, n°2, p171, Summer 2000.

- J. Mouritsen, Driving growth : Economic Value Added versus Intellectual Capital, *Management Accounting Research*, Vol. 9, p461, December 1998.

- M. Mousli, Le déplacement du contrôle de gestion vers la RSE : un « éco-contrôle » plus juste ou juste l'écho d'un contrôle ? Cas de 50 sociétés cotées françaises, *Revue Management & Avenir*, n°40, p54, avril 2011.

- J.-H. Myers, E. Tauber, *Market Structure Analysis*, American Marketing Association, Chicago, 1977.

- G. Naro, La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Vol. 4, n°2, p45, septembre 1998.

- J. Ness, T. Cucuzza, Tapping the full potential of ABC, *Harvard Business Review*, Vol. 73, p130, 1995.

- T. Nobre, Quelles méthodologies pour la recherche en contrôle de gestion ?, *Synthèse des travaux menés à l'issue du séminaire de formation approfondie*, p261, mai 1996.

- T. Nobre, L'évolution du contrôle de gestion. Analyse à partir de l'étude des offres d'emplois, *Actes du XIX^ème Congrès de l'AFC*, p741, 1998.

© 2013 Tous droits réservés.

- T. Nobre, Le contrôleur de gestion de la PME, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 7, Vol. 1, p129, mars 2001.

- H. Nørreklit, The balanced scorecard – a critical analysis of some of it assumptions, *Management Accounting Research*, Vol. 11, p65, 2000.

- H. Nørreklit, The Balanced Scorecard: what is the score? A rhetorical analysis of the Balanced Scorecard, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 28, n°6, p591, August 2003.

- J.-S. Oakland, *Top quality management: text with cases*, Butterman Heinemann, Oxfort, 2000.

- K. Ohmae, Getting back to strategy, *Harvard Business Review*, Vol. 66, n°6, p149, November – December 1988.

- N.-G. Olve, J. Roy, M. Wetter, *Performance drivers : a practical guide to using the balanced scorecard*, John Wiley and Sons, UK, 1999.

- N.-G. Olve, C.-J. Petri, J. Roy, S. Roy, Twelve years later: Understanding and realizing the value of balanced scorecard, *Ivey Business Journal*, Vol. 68, n°5, p1, May/June 2004.

- F. Oriot, À la recherche d'un maillage pertinent et cohérent pour le contrôle de gestion, *Séminaire de formation approfondie*, CEFAG, p178, mars 1995.

- F. Oriot, L'influence des systèmes relationnels d'acteurs sur les pratiques de contrôle de gestion, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Numéro thématique, p327, juin 2004.

- F. Oriot, E. Misiaszek, Mesurer une performance multidimensionnelle : le choix du balanced scorecard chez Matra Marconi Space, *Échanges*, n°179, dossier spécial, juillet 2001.

- F. Oriot, E. Misiaszek, Technical and Organizational Barriers Hindering the Implementation of a Balanced Scorecard : The case of an European space company, E.I.A.S.M., *2nd Conference on Performance Measurement and Management Control*, Nice, September 18-19, 2003.

- D. Otley, J. Broadbent, A. Berry, Research in management control: an overview of its development, *British Journal of Management*, Vol. 6, Special Issue, S31, December 1995.

- D. Otley, Management control in contemporary organizations: towards a wider framework, *Management Accounting Research*, Vol. 5, p289, 1994.

© 2013 Tous droits réservés.

- D.-T. Otley, Performance management: a framework for management control systems research', *Management Accounting Research*, Vol. 10, p363, 1999.

- D. Otley, Extending the boundaries of management accounting research: developing systems for performance management, *British Accounting Review*, Vol. 33, n°3, p243, September 2001.

- D. Otley, Management control and performance management: whence and whither?, *The British Accounting Review*, Vol. 35, n°4, p309, December 2003.

- W. Ouchi, The relationship between organizational structure and organizational control, *Administrative Science Quarterly*, Vol. 22, n°1, p95, March 1977.

- D. Oyon, S. Mooraj, *Das Balanced Scorecard. Mode oder Wertschöpfung*, Der Treuhaender, p67, 1998.

- A. Papalexandris, G. Ioannou, G. Prastacos, Implementing the Balanced Scorecard in Greece: a Software Firm's Experience, *Long Range Planning*, Vol. 37, n°4, p351, August 2004.

- A. Papalexandris, G. Ioannou, G. Prastacos, K.-E. Soderquist, An Integrated Methodology for Putting the Balanced Scorecard into Action, *European Management Journal*, Vol. 23, n°2, p214, April 2005.

- P. Pariente, Approches contingentes et neutralité des outils en contrôle de gestion, *Synthèse des travaux menés à l'issue du séminaire de formation approfondie*, p245, mai 1996.

- L.-D. Parker, N.-R. Lewis, Classical management control in contemporary management and accounting: the persistence of Taylor and Fayol's world, *Accounting, Business and Financial History*, Vol. 5, n°2, p211, 1995.

- F. Parrat, O. Pastré, Du bon usage des indicateurs EVA et MVA, *L'Expansion Management Review*, n°105, p48, juin 2002.

- B. Patel, T. Chaussalet, P. Millard, Balancing the NHS balanced scorecard!, *European Journal of Operational Research* (2006), doi:10.1016/j.ejor.2006.02.056.

- R.-A. Paton, J. McCalman, *Change management: a guide to effective implementation* (2nd edition), Sage, London, 2000.

- J. Pennings, Structural contingency theory: a reappraisal, *inclus dans* B.-M. Staw et L.-L. Cummings (Eds.), *Research in Organizational Behavior*, Vol. 14, Greenwich CT, JAI Press, 1992.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

- T. Pere, Strategian toteutumisen seuranta Suomesa sijaitsevissa suurryrityksissä (How the execution of strategy is followed in large organizations located in Finland), *Masters Thesis*, H.S.E.B.A., 1999.

- S. Perera, G. Harrison, Customer-focused manufacturing strategy and the use of operations-based non – financial performance measures: a research note, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, n°6, p557, August 1997.

- C. Perrow, A framework for the comparative analysis of organizations, *American Sociological Review*, Vol. 56, p194, April 1967.

- C. Perrow, *Organizational analysis: A sociological view*, Belmont, CA: Wadsworth, 1970.

- Y. Pesqueux, Critique du néo-institutionnalisme en sciences des organisations, *Conférence Internationale sur les Méthodes de Recherche*, Lyon, France, version publiée le 5 mai 2010.

- A. Pettigrew, H. Thomas, R. Whittington, *Handbook of Strategy and Management*, Sage Publications, London, 2002.

- J. Pfeffer, G. Salancik, *The External Control of Organizations*, Pitman Press, Boston, 1978.

- M. Piber, The Value of Intellectual Capital: Performance Measurement in Different Organizational Settings, *Presented at 2nd Conference on Performance Measurement and Management Control*, Nice, France, September 2003.

- E. Poincelot, G. Wegmann, Utilisation des critères non financiers pour évaluer ou piloter la performance : analyse théorique, *Cahiers du Fargo*, n°1040902, Dijon, septembre 2004.

- É. Poincelot, G. Wegmann, Utilisation des critères non financiers pour évaluer ou piloter la performance : analyse théorique, *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Tome 11, Vol. 2, p109, décembre 2005.

- J.-P. Ponssard, O. Saulpic, Une reformulation de l'approche dite du « balanced scorecard », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 6, Vol. 1, p7, mars 2000.

- M.-E. Porter, *Competitive strategy: techniques for analyzing industries and competitors*, Free Press, New York, 1980.

- M.-E. Porter, *Competitive advantage: creating and sustaining superior performance*, Free Press, New York, 1985.

© 2013 Tous droits réservés.

- M.-E. Porter, *The Competitive Advantage of Nations*, Free Press, New-York, 1990.

- C.-K. Prahalad, G. Hamel, The core competence of the corporation, *Harvard Business Review*, p79, May-June 1990.

- C.-K. Prahalad, G. Hamel, Strategy as a field of study: why search for a new paradigm? *Strategic Management Journal*, Special Issue, Vol. 15, p5, Summer 1994.

- B. Pras, Approche qualitative ou approche quantitative, *Économies et sociétés*, *Revue Française de Gestion*, n°2, p1975, 1981.

- D. Protti, A proposal to use a balanced scorecard to evaluate Information for Health: an information strategy for the modern NHS (1998-2005), *Computers in Biology and Medicine*, Vol. 32, n°3, p221, May 2002.

- P. Pyhrr, Budget annuel base zéro, *Le Management*, n°13, mars 1971.

- L.-E. Quezada, F. Cordova, P. Palominos, K. Godoy, J. Ross, Method for identifying strategic objectives in strategy maps, *International Journal of Production Economics*, Vol. 122, n°1, p492, November 2009.

- Z. Radnor, B. Lovell, Defining, justifying and implementing the balanced scorecard in the National Health Service, *International Journal of Medical Marketing*, Vol. 3, n°3, p174, June 2003.

- A.-W. Rathe, *Management Controls in Business*, *inclus dans* D.-G. Malcolm and A.-J. Rowe, *Management Control Systems*, New-York, Wiley, 1960.

- T.-K. Reeves, J. Woodward, *The Study of Managerial Control*, *inclus dans* J. Woodward (Ed.), *Industrial Organization: Behaviour and Control*, London, Oxford University Press, 1970.

- T. Reichmann, *Controlling Praxis*, Vahlen, Münich, 1998.

- G. Reid, J. Smith, The impact of contingencies on management accounting system development, *Management Accounting Research*, Vol. 11, n°4, p427, December 2000.

- J. Roberts, Strategy and accounting in a U.K. conglomerate, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 15, p107, 1990.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

- M.-L. Roberts, T.-L. Albright, A.-R. Hibbets, Debiasing balanced scorecard evaluations, *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 16, p75, 2004.

- H. Rockness, M. Shields, Organizational control systems in research and development, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 9, n°2, p165, April 1984.

- G. Roos, J. Roos, Measuring your company's intellectual performance, *Long Range Planning*, Vol. 30, n°3, p413, June 1997.

- J. Roos, G. Roos, G. Dragonetti, N.-C. & L. Edvinsson, *Intellectual capital : navigating in the New Business Landscape*, Macmillan, Houndmills, Basingstoke, 1997.

- R. Roslender, S.-J. Hart, In search of strategic management accounting : theoretical and field study perspectives, *Management Accounting Research*, Vol. 14, p255, September 2003.

- R. Roslender, Accounting for strategic positioning: responding to the crisis in management accounting, *British Journal of Management*, Vol. 6, n°1, p45, 1995.

- A.-J. Rowe, *A Research Approach in Management Controls*, *inclus dans* D.-G. Macolm, A.-J. Rowe (Eds.), *Management Control Systems*, New-York, Wiley, 1960.

- K.-A. Russel, G.-H. Siegel, C.-S. Kulesza, Counting more, counting less; Transformations in the management accounting profession, *Strategic Finance*, p38, September 1999.

- Ph.-D-Salvatore Russo, (Re)Building the strategy in a public hospital as a first step of balanced scorecard implementation, *2nd Conference on Performance Measurement and Management Control*, Nice, September 18-19, 2003.

- H.-E. Ryan Jr., E.-A. Trahan, The utilization of value-based management: an empirical analysis, *Financial Practice and Education*, p46, Spring/Summer 1999.

- M. Sakurai, Target costing and how to use it, *Journal of Cost Management*, p39, Summer 1989.

- R. Sandhu, J. Baxter, D. Emsley, Initiating the localization of a balanced scorecard in a Singaporean firm, *Singapore Management Review*, Vol. 30, n°1, p25, 1st Half 2008.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

- J. Sandström, J. Toivanen, The problem of managing product development engineers: can the balanced scorecard be an answer?, *International Journal of Production Economics*, Vol. 78, n°1, p79, 1 July 2002.

- A. Sangster, Expert system diffusion among management accountants: a U.K. perspective, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 8, p171, 1996.

- V. Sathe, The controller's role in management, *Organizational Dynamics*, Vol. 11, n°3, p31, Winter 1983.

- E. Saucray, La pédagogie, forme nouvelle de contrôle de l'organisation, *réflexions issues des travaux du Séminaire de Formation Approfondie du CEFAG sur la recherche en contrôle de gestion*, p132, Mars 1995.

- H. Savall, V. Zardet, *Le nouveau contrôle de gestion*, Éditions comptables Malesherbes et Eyrolles, 1992.

- R.-W. Scapens, M. Jazayeri, ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts?, *European Accounting Review*, Vol. 12, n°1, p201, May 2003.

- J. Scheumann, Why isn't the controller having more impact, *Strategic Finance*, p39, April 1999.

- R.-W. Scott, J.-W. Meyer, *The Organization of Societal Sectors: Proposition and Early Evidence*, *inclus dans* W.-W. Powell, P.-J. DiMaggio (Eds.), *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, The University of Chicago Press, Chicago, 1991.

- J.-K. Shank, V. Govindarajan, Transaction based costing for the complex product line: a field study, *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, Vol. 2, n°2, p23, Summer 1988.

- J.-K. Shank, V. Govindarajan, strategic cost management and the value chain, *inclus dans* Brinker, *Handbook of Cost Management*, New York, Warren, Gorham and Lamont, B. (ed.), 1991.

- J.-K. Shank, V. Govindarajan, Strategic cost management: the value chain perspective, *Journal of Management Accounting Research*, p179, Fall 1992.

- J.-K. Shank, V. Govindarajan, *Strategic Cost Management*, The Free Press, New York, 1993.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

- M.-P. Sharfman, J.-W. Dean, Conceptualizing and measuring the organizational environment: a multidimensional approach, *Journal of Management*, Vol. 17, n°4, p681, 1991.

- K. Simmonds, Strategic management accounting, *Management Accounting (UK)*, Vol. 59, n°4, p26, 1981.

- K. Simmonds, Strategic management accounting for pricing: a case example, *Accounting Business Research*, Vol. 47, p206, 1982.

- H.-A. Simon, H. Guetzkow, J. Kozmetsky, J. Tyndal, *Centralization* Versus *Decentralization in Organizing the Controller's Department*, Controllership Foundation Inc., New York, 1954.

- R. Simons, Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, n°4, p357, July 1987.

- R. Simons, *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press, 1995.

- T.-L. Sinclair, D. Zairi, Effective process management through performance measurement. Part I: application of total quality-based performance measurement, *Business Process Reengineering & Management Journal*, Vol. 1, n°1, p75, 1995.

- J. Skår, On the limits to management control, *Scandinavia Journal of Management*, Vol. 13, n°1, p51, 1997.

- K.-F. Skousen, R.-K. Zimmer, Controllership obsolescence, fact or fiction, *Management Accounting*, p20, July 1970.

- C. Smart, I. Vertinsky, Strategy and the environment: A study of corporate responses to crises, *Strategic Management Journal*, Vol. 5, p199, 1984.

- G.-V. Smith and R.-L. Parr, *Valuation of Intellectual Property and Intangible Assets*, (3rd ed.), John Wiley & Sons, Inc., New York (2000).

- G. Southern, From teaching to practice, via consultancy, and thence to research?, *European Management Journal*, Vol. 20, n°4, p401, August 2002.

- G. Speckbacher, J. Bischof, T. Pfeiffer, A descriptive analysis on the implementation of balanced scorecard in German – speaking countries, *Management Accounting Research*, Vol. 14, n°4, p361, December 2003.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

- T.-A. Steward, Your company's most valuable asset: intellectual capital, *Fortune*, Vol. 3, p28, October 1994.

- L.-J. Stewart, W.-E. Bestor, Applying a balanced scorecard to health care organizations, *Journal of Corporate Accounting & Finance*, Vol. 11, n°3, p75, March – April 2000.

- R.-A. Stewart, S. Mohamed, Utilizing the balanced scorecard for IT/IS performance evaluation in construction, *Construction Innovation*, Vol. 1, n°3, p147, September 2001.

- K.-E. Sveiby, *The New Organizational Wealth – Managing and Measuring Knowledge-Based Assets*, Bennet-Koehler, San Francisco, 1997.

- J.-I. Tan, R.-J. Litschert, Environment-strategy relationship and its performance implications: An empirical study of the Chinese electronics industry, *Strategic Management Journal*, Vol. 15, p1, 1994.

- W.-B. Tayler, The balanced scorecard as a strategy-evaluation tool: the effects of implementation involvement and a causal-chain focus, *The Accounting Review*, Vol. 85, n°3, p1095, May 2010.

- F. Taylor, *La direction des ateliers*, Dunod, Paris, 1913.

- R. Teller, Comptabilité et contrôle, éléments de réflexion pour un état de l'art, *Actes des journées des IAE*, 1993.

- R.-A. Thiétart, *Méthodes de recherche en management*, Dunod, Paris, 2ème édition, 2003.

- C. Thomas, Organisation matricielle et coordination transversale : le budget demeure l'outil privilégié, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Numéro Spécial, p169, mai 2003.

- A.-P. Thomas, The contingency theory of corporate reporting: some empirical evidence, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 11, n°3, p253, May 1986.

- J.-D. Thompson, *Organization in Action*, McGraw-Hill, New-York, 1967.

- S. Tillema, Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication. Case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies, *Management Accounting Review*, Vol. 16, p101, 2005.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

- C. Tomkins, C. Carr, Reflections on the papers in this issue and a commentary on the state of strategic management accounting, *Management Accounting Research*, Special Issue (Strategic Management Accounting), Vol. 7, n°2, p271, 1996.

- H. Tondeur, O. *de* La Villarmois, Une analyse des éléments contingents pouvant influencer la mise en place d'un système de contrôle, *Congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Paris, 1997.

- H. Tosi, R. Aldag, R. Storey, On the measurement of the environment: an assessment of the Lawrence and Lorsch environment subscale, *Administrative Science Quarterly*, Vol. 18, n°1, p27, March 1973.

- L. Touchais, Le contrôle de gestion en situation d'incertitude : le cas du sport spectacle, *Finance, Contrôle, Stratégie*, Vol. 4, n°1, p215, mars 2001.

- R. Tung, Dimensions of organizational environments: an exploratory study of their impact on organizational structure, *Academy of Management Journal*, Vol. 22, p672, 1979.

- T.-S. Tuomela, The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system, *Management Accounting Research*, Vol. 16, p293, 2005.

- J. Ukko, J. Tenhunen, H. Rantanen, Performance measurement impacts on management and leadership: perspectives of management and employees, *International Journal of Production Economics*, Vol. 110, n°1&2, p39, October 2007.

- I. Urrutia, S.-D. Eriksen, The balanced scorecard and its application to Spanish private health care management, *2nd Conference on Performance and Management*, Nice, 18-19 September 2003.

- J.-C. Usunier, M. Easterby-Smith, R. Thorpe, *Introduction à la recherche en gestion*, Économica, Paris, 1993, et 2ème édition, 2000.

- J. Vaivio, Mobilizing local knowledge with 'provocative' non-financial measures, *European Accounting Review*, Vol. 13, n°1, p39, 2004.

- T.-P. Van Der Ghinst, Le nouveau contrôle de gestion, *Échanges*, n°114, p5, 1995.

© 2013 Tous droits réservés.
http://doc.univ-lille1.fr

- J. Van Maanen, Some notes on the importance of writing in organization studies *inclus dans* : J. Cash, P. Lawrence, *The information systems research challenge: qualitative research methods*, Vol. 1, Harvard School Research Colloquium, Boston, 1989.

- P. van Veen-Dirk, M. Wijn, Strategic Control: Meshing Critical Success Factors with the Balanced Scorecard, *Long Range Planning*, Vol. 35, n°4, p407, August 2002.

- M. Vila, G. Costa, X. Rovira, The creation and use of scorecards in tourism planning: a Spanish example, *Tourism Management*, Vol. 31, n°2, p232, April 2010.

- K.-E. Voelker, J.-S. Rakich, G.-R. French, The balanced scorecard in healthcare organizations: a performance measurement and strategic planning methodology, *Hospital Topics*, Vol. 79, n°3, p13, Summer2001.

- S.-C. Voelpel, C.-K. Streb, A balanced scorecard for managing the aging workforce, *Organizational / Dynamics*, Vol. 39, n°1, p84, January – March 2010.

- T.-L. Wachtel, C.-E. Hartford, J.-A. Hughes, Building a Balanced Scorecard for a burn center, *Burns*, Vol. 25, n°5, p431, August 1999.

- G. Walker, J. Randall Mac Donald, Designing and implementing an HR Scorecard, *Human Resource Management*, Vol. 40, n°4, p365, Winter 2001.

- J.-H. Waterhouse, P. Tiessen, A contingency framework for management accounting systems research, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 3, n°3/4, p65, July 1978.

- G. Wegmann, Les tableaux de bord stratégiques : une instrumentation du contrôle de gestion stratégique, *Congrès de l'AFC*, Metz, 2001.

- G. Wegmann, Les tableaux de bord stratégiques – analyse théorique et étude de cas longitudinale, *Actes des XVI-èmes journées des IAE*, Paris, septembre 2002.

- G. Wegmann, Analyse de quatre prolongements à la méthode ABC, *Revue Française de Comptabilité*, n°399, p28, mai 2007.

- A.-M. Weiß, J.-B. Heide, The nature of organizational search in hight-technology markets, *Journal of Marketing Research*, Vol. 30, p220, May 1993.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

- R. Whittington, Strategy as practice, *Long Range Planning*, Vol. 29, n°5, p731, 1996.

- E. Wiersma, For which purposes do managers use balanced scorecards? An empirical study, *Management Accounting Research*, doi: 10.1016/j.mar.2009.06.001, 2009.

- R.-M.-S. Wilson, W.-F. Chua, *Managerial Accounting: Method and Meaning*, London, Chapman and Hall, 1993.

- F.-W.-H. Wong, P.-T.-I. Lam, E.-H.-W. Chan, Optimizing design objectives using the balanced scorecard approach, *Design Studies*, Vol. 30, n°4, p369, July 2009.

- S. Wood, A reappraisal of the contingency approach to organization, *Journal of Management Studies*, p334, October 1979.

- J. Woodward, *Industrial Organization: Theory and Practice*, Oxford University Press, London, 1965.

- Z.-Z. Xiao, J.-R. Dyson, P.-L. Powell, The impact of information technology on corporate financial reporting: a contingent perspective, *The British Accounting Review*, Vol. 28, n°3;, p203, 1996.

- R. Yin, Research design issues in using the case study method to study management information systems, *inclus dans :* J. Cash, P. Lawrence, *The information systems research challenge: qualitative research methods*, Vol. 1, Harvard School Research Colloquium, Boston, 1989.

- D. Young, Economic Value Added: a primer for European managers, *European Management Journal*, Vol. 15, n°4, p335, August 1997.

- E. Yuchtman, S. Seashore, A system resource approach to organizational effectiveness, *American Sociological Review*, Vol. 32, p891, 1967.

- V. Zardet, H. Savall, *Recherche en Sciences de Gestion : approche qualimétrique*, Économica, Paris, 2004.

- C.-P. Zeithaml, V.-A. Zeithaml, P. "Rajan" Varadarajan, The contingency approach: its foundations and relevance to theory building and research in marketing, *European Journal of Marketing*, Vol. 22, n°7, p37, 1988.

- W.-N. Zelman, G.-H. Pink, C.-B. Matthias, Use of the balanced scorecard in health care, *Journal of Health Care Finance*, Vol. 29, n°4, p1, Summer 2003.

© 2013 Tous droits réservés.

- H. Zimnovitch, La recherche historique en contrôle de gestion, *Synthèse des travaux menés à l'issue du séminaire de formation approfondie*, p7, mai 1996.

- H. Zimnovitch, La recherche historique en contrôle de gestion, *inclus dans Faire de la recherche en contrôle de gestion*, Vuibert, Paris, 1999.

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Sommaire.

Introduction ***1***

Chapitre 1 : le contrôle de gestion et sa traduction dans les activités (ou le rôle) du contrôleur de gestion. ***10***

Section 1 : les éléments fondateurs du contrôle de gestion et le rôle associé du contrôleur. *11*

Section 2 : les remises en cause contemporaines et leurs conséquences *39*

Chapitre 2 : le développement de « nouveaux » outils de contrôle de gestion. ***65***

Section 1 : un inventaire des propositions de « nouveaux » outils de contrôle de gestion. *67*

Section 2 : signification et analyse critique de ces propos itions. *78*

Chapitre 3 : le « balanced scorecard » : présentation d'un outil et analyse des recherches qu'il a suscitées. ***92***

Section 1 : présentation détaillée du concept du balanced scorecard. *92*

Section 2 : le balanced scorecard dans la littérature. *127*

Chapitre 4 : l'étude des déterminants de l'adoption et de la mise en œuvre du balanced scorecard dans les entreprises françaises. ***159***

Section 1 : les facteurs potentiellement explicatifs de l'adoption du balanced scorecard. *160*

Section 2 : les hypothèses quant à la relation entre le balanced scorecard et la complexité. *198*

Chapitre 5 : modalités de collecte des données. ***221***

Section 1 : le choix de la méthodologie de recherche et sa justification. *221*

Section 2 : présentation du questionnaire : construction et modalités d'administration. *229*

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Chapitre 6 : présentation de l'échantillon d'enquête et des résultats de l'étude empirique. ***253***

1. Description de l'échantillon. *253*

2. Description du contexte (l'environnement externe des entreprises considérées). *260*

3. Examen de l'organisation interne des entreprises. *262*

4. Une description de l'échantillon en terme de stratégie des entreprises. *264*

5. La description de l'échantillon par rapport aux caractéristiques des systèmes de contrôle. *267*

6. Le balanced scorecard et les autres outils de contrôle de gestion. *273*

Chapitre 7 : analyse des résultats de l'investigation empirique. ***298***

Section1 : le traitement préalable des réponses. *298*

Section 2 : étude comparative des entreprises. *306*

Section 3 : étude du contenu du balanced scorecard en fonction de la complexité. *359*

Section 4 : le balanced scorecard et la fonction contrôle de gestion : quelles incidences ? *392*

Conclusion ***404***

Annexes ***413***

Références bibliographiques ***498***

© 2013 Tous droits réservés.

http://doc.univ-lille1.fr

Les facteurs d'adoption du balanced scorecard par les entreprises françaises dans le contexte du renouvellement du contrôle de gestion.

Résumé.

Apparu dans un contexte de relative stabilité, le contrôle de gestion n'est plus adapté dans les environnements actuels caractérisés par une complexification croissante. Face à ces évolutions, un outil, le balanced scorecard (BSC) de Kaplan et Norton, présenté comme modèle à visée stratégique et non plus seulement financière, a réalisé une percée spectaculaire à travers le monde.
Le but de cette recherche est de procéder à un examen des facteurs pouvant expliquer l'adoption du BSC par les entreprises françaises dans le cadre des tentatives contemporaines de renouvellement du contrôle de gestion.

Suite au bilan de littérature sur le BSC, à l'identification des principales remises en cause du contrôle de gestion et à l'examen de certaines réponses proposées à celles-ci, une consultation a été menée auprès de 1623 entreprises, afin de mieux comprendre les raisons de l'adoption de cet outil de gestion. L'étude identifie ainsi les principales caractéristiques des utilisateurs du BSC en fonction de critères mobilisant la théorie de la contingence. Cette recherche offre la particularité de s'inspirer de la matrice de Løwendahl et Revang différenciant contexte externe/interne en s'intéressant aux adaptations de l'outil en fonction de la complexité. Des liens ont été observés en fonction du niveau d'utilisation du BSC, son contenu et les niveaux de complexité.
L'étude permet de mieux comprendre pourquoi les entreprises adoptent, abandonnent ou ne mettent pas en œuvre le BSC dans notre contexte.
Enfin, elle fournit également quelques informations sur les rôles des contrôleurs de gestion dans cet outil par rapport au tableau de bord français ou en fonction de la complexité.

Mots clefs.

Balanced scorecard, Contrôle de Gestion, Contrôleur de Gestion, Complexité, Stratégie.

The factors of adoption of balanced scorecard by French companies in the context of the renewal of management control.

Abstract.

Emerged in a context of relative stability, the management control is no longer appropriate in today's environment characterized by increasing complexity. Light of these developments, a tool, the balanced scorecard (BSC) of Kaplan and Norton presented as a model for strategic focus and not just financial, achieved a major breakthrough in the world.
The purpose of this research is to conduct a review of the factors that may explain the adoption of the BSC by French companies in the context of contemporary attempts to renew the management control.

After the review of literature on the BSC, the identification of the main challenges to the management control and examination of some proposed answers to these, a consultation was conducted among 1623 companies to better understand the reasons for the adoption of this management tool. The study identifies the main characteristics of BSC users based on criteria mobilizing contingency theory. This research offers the characteristic to be inspired of the matrix of Løwendahl and Revang which distinguishing external/internal environments and by focusing on the adaptations of the tool depending on the complexity. Linkages were observed depending on the level of use of BSC, its contents and levels of complexity.
The study provides a better understanding of why companies adopt, abandon or not implement the BSC in our context.
Finally, it also provides some information on the roles of management controllers in this tool relative to the French dashboard or depending on the complexity.

Keywords :

Balanced scorecard, Management Control, Controller, Complexity, Strategy.

© 2013 Tous droits réservés.