

Performance du Balanced Scorecard : Perception des responsables d'entreprises

AZZOUZ ELHAMMA, Enseignant-chercheur, Ecole Nationale de Commerce et de Gestion (ENCG).

Abstract :

While a number of studies relating to balanced scorecard (BSC) have been conducted, relatively few have been conducted in the developing countries. This paper reports the results of a survey conducted of 62 firms in Morocco regarding issues associated with BSC and performance. The study finds that the BSC results in a better performance for enterprises that have adopted it.

Keywords :

Balanced Scorecard, Competitiveness, Profitability, Productivity, Performance.

Résumé :

Sans aucun doute, le balanced scorecard (BSC) est considéré comme l'une des innovations majeures connues par le contrôle de gestion durant ces deux dernières décennies. Il a fait l'objet de plusieurs travaux de recherche dans les pays développés. Or, ce type de recherches reste toujours absent dans les pays en développement comme le Maroc par exemple. Dans ce contexte, cet article tente de contribuer, à partir d'une étude empirique réalisée auprès de 62 entreprises, à apporter un nouvel éclairage sur la relation entre BSC et performance. Dans cette étude, nous avons pu démontrer que les tableaux de bord dits « équilibrés » et qui se rapprochent du BSC entraînent une meilleure performance pour les entreprises qui les ont adoptés.

Mots clés :

Balanced Scorecard, Compétitivité, Rentabilité, Productivité, Performance.

PERFORMANCE DU BANLANCED SCORECARD : PERCEPTION DES RESPONSABLES D'ENTREPRISES

Introduction

Actuellement, on assiste à une concurrence rude et acharnée entre les entreprises au Maroc. Pour faire face à cette situation, elles sont appelées à rechercher et adopter des outils efficaces de mesure et d'amélioration des performances. Parmi ces outils, nous citons le balanced scorecard (BSC) (1). Sans aucun doute, cet outil est considéré comme l'une des innovations majeures connues par le contrôle de gestion durant les deux dernières décennies. On suppose qu'il est développé pour faire face à ce qui est communément appelé « crise » de contrôle de gestion (Bouquin, 1996). Cette crise touche les outils classiques dont le tableau de bord de gestion.

Selon plusieurs auteurs, les tableaux de bord de gestion (ou classiques) ne prennent en compte que des indicateurs financiers. Devant cette situation, quelques modèles ont vu le jour dans les années 1990 dont le BSC. Cet outil est certainement le système le plus connu sur le plan international (Bourguignon et al. 2002). Il a été développé par Kaplan et Norton aux Etats-Unis au début des années 1990. Il intègre en plus des indicateurs financiers, des indicateurs non-financiers. Il a fait l'objet de plusieurs recherches aussi bien dans le monde anglo-saxon (Etats-Unis d'Amérique, Royaume-Uni, etc.) que dans le monde francophone (France, etc.). Or, ce genre de travaux reste encore absent dans plusieurs pays en développement comme le Maroc par exemple.

Dans ce contexte, et à partir des résultats d'une recherche empirique, cet article examine les indicateurs intégrés dans les tableaux de bord de 62 entreprises installées au Maroc et leur impact sur la performance globale. Nous tenterons donc de répondre aux questions suivantes :

- Le BSC séduit-il les entreprises au Maroc ? Autrement dit, peut-on parler du BSC au Maroc ?
- Dans quelle mesure le BSC contribue-t-il à l'amélioration de la performance des entreprises ? Autrement dit, le BSC est-il une innovation majeure qui entre en rupture avec le contrôle de gestion classique ou tout simplement une concurrence culturelle entre le monde anglo-saxon et celui de l'Europe continental? (question empruntée à Bourguignon, 2002).

Avant d'exposer les principaux résultats de notre enquête (§3), il nous paraît essentiel de mettre en exergue une revue de littérature relative à notre problématique avec formulation de hypothèse de la recherche (§1) et présenter nos options méthodologiques pour mener cette recherche (§2).

1. Revue de littérature et formulation de l'hypothèse de la recherche

Nous présentons, tout d'abord, le cadre conceptuel qui se manifeste dans le BSC (1.1) et ensuite, nous mettons en exergue sa performance (1.2).

1.1. Du tableau de bord classique au BSC : recherche d'une performance accrue

On a souvent reproché aux tableaux de bord classiques de n'intégrer que les indicateurs financiers. Or, plusieurs chercheurs insistent sur l'importance des tableaux de bord dits « équilibrés » ou « différenciés ». Des indicateurs de qualité, des mesures sociales, des indicateurs orientés clients et des indicateurs orientés processus doivent

être également retenus pour compléter les mesures financières. Pour répondre à cette situation, le BSC a vu le jour. Le BSC peut être défini comme un tableau de bord intégrant, en plus des indicateurs financiers, des indicateurs non financiers. Le BSC a remporté un vif succès, aussi bien aux États-Unis que dans le reste des pays industrialisés. Une enquête menée par Jouenne et al. (2005) dans les pays de l'Union Européenne a montré que 41 % des entreprises interrogées prétendent utiliser cet outil (35 % en France). Les indicateurs intégrés par le BSC sont regroupés autour de quatre axes :

- Finance : il s'intéresse aux objectifs liés à la création de la valeur pour les actionnaires (exemples : le CA, la rentabilité, les marges, etc.) ;
- Clients : il se préoccupe aux indicateurs liés à la clientèle (exemples : les indicateurs relatifs à l'évolution de la part de marché, à l'évolution de la proportion de nouveaux clients, etc.) ;
- Processus internes : il s'intéresse aux indicateurs évaluant le degré de maîtrise des processus de production (exemples : les indicateurs mesurant les délais de production, le nombre de produits en phase de lancement, etc.) ;
- Innovation & apprentissage organisationnel : il s'intéresse aux indicateurs mesurant la performance du travail (exemples : la productivité des salariés, leurs motivations, etc.).

Selon Kaplan et Norton (1992), le BSC permet aux entreprises de traduire la stratégie en actions concrètes et de suivre les variables de performance en adoptant une vision dite « équilibrée » de l'activité de l'entreprise. Les deux auteurs confirment que : « en étudiant plusieurs entreprises, nous avons pu constater que les dirigeants ne privilégient jamais un type d'évaluation au détriment d'un autre. Ils recherchent, en revanche, une présentation équilibrée des évaluations financières et opérationnelles » (Kaplan et Norton, 1992, p. 7).

1.2. Performance du BSC : formulation de l'hypothèse de la recherche

Depuis quelques années, plusieurs auteurs se sont penchés sur l'importance des systèmes d'information équilibrés et différenciés, et plus précisément des systèmes intégrant des indicateurs non financiers pour le pilotage des entreprises. Ces indicateurs non financiers permettent d'assurer la réactivité organisationnelle (Chiapello et Delmond, 1994), contribuent à la transversalité (De Montgolfier, 1994) et permettent de mesurer avec plus de pertinence la complexité organisationnelle (Mavrinac et Siesfeld, 1998). Selon Chiapello et Delmond (1994), les indicateurs non financiers permettent à l'entreprise de réagir plus rapidement aux aléas de l'activité. L'intégration de ce type d'indicateurs dans les tableaux de bord conduit donc à une meilleure performance organisationnelle (Jorissen et al. 1999), d'où l'hypothèse suivante :

Hypothèse de la recherche: la performance des entreprises est d'autant plus importante que les tableaux de bord sont équilibrés et se rapprochent du BSC.

2. Méthodologie de recherche

Le cadre méthodologique nous permettra de présenter les caractéristiques de l'échantillon (2.1) et les variables de l'étude (2.2).

2.1. L'échantillon

Afin de mener notre étude, un questionnaire a été construit et adressé à des entreprises installées au Maroc. Les questionnaires ont été remplis par 18 directeurs financiers (29%), 23 contrôleurs de gestion (37%), 17 comptables (27%) et 4 autres types de responsables (6%). Notre échantillon se compose de 48 entreprises industrielles (77%), 6 entreprises du BTP (10%), 6 entreprises des services (10%) et 2 entreprises commerciales (3%). Concernant la taille, 48% de cet échantillon est constitué des PME et 52% des entreprises de grande taille.

2.2. Variables de l'étude

Dans cette recherche, deux variables seront étudiées :

- l'équilibrage des tableaux de bord (degré d'adoption du BSC) ;
- la performance des tableaux de bord (dont le BSC).

Dans leur définition donnée au BSC, Kaplan et Norton (1992) présentent quatre axes stratégiques sur lesquels les indicateurs de performance devraient reposer : les résultats financiers ; la satisfaction des clients; les processus internes et l'apprentissage organisationnel. Dans le questionnaire, il a été demandé aux répondants d'indiquer, à l'aide d'une échelle sémantique différentielle à cinq points allant « d'un degré d'intégration très faible » à « un degré d'intégration très élevé », dans quelle mesure les principaux tableaux de bord de l'entreprise intègrent les indicateurs des quatre catégories mentionnées ci-dessus (2). Plus le score global est élevé, plus le tableau de bord est équilibré et se rapproche du BSC et vice versa.

Pour collecter des informations sur la performance du BSC, nous avons opté une approche perceptuelle. Cette approche consiste en une appréciation du répondant, sur une échelle en cinq points, du niveau moyen de contribution des tableaux de bord adoptés par l'entreprise à l'amélioration des dimensions de la performance suivantes: « la compétitivité (amélioration du rapport qualité/prix, ex. : maîtrise des coûts, amélioration des délais, etc.) » ; « la rentabilité (ex. : amélioration de la rentabilité économique, la rentabilité financière) » et « la productivité ». Le répondant, pour chaque dimension de la performance, avait le choix entre 5 réponses (de « 1 » : contribution très faible à « 5 » : contribution très forte). Plus le score global est élevé, plus les tableaux de bord sont performants et vice versa.

2. Résultats et discussion

Nous présentons, tout d'abord, les résultats relatifs au contenu des tableaux de bord des entreprises étudiées (3.1), ensuite, nous testons la performance de ces tableaux de bord (3.2).

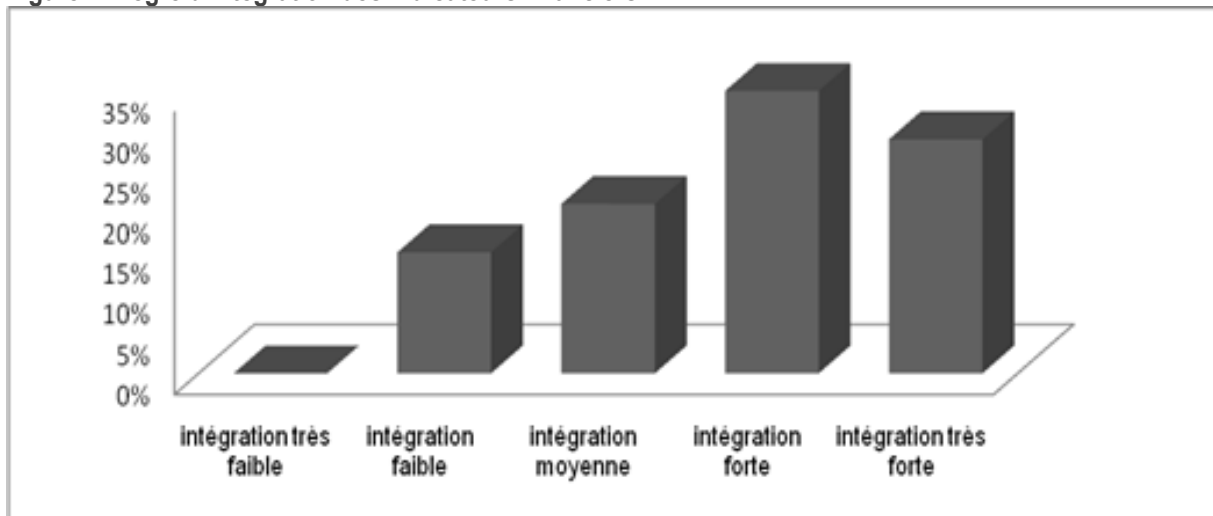
3.1. Nature des indicateurs intégrés dans les tableaux de bord

Les résultats de notre enquête peuvent se résumer sous forme du tableau suivant :

Tableau 1. Nature des indicateurs intégrés dans les tableaux de bord des entreprises étudiées

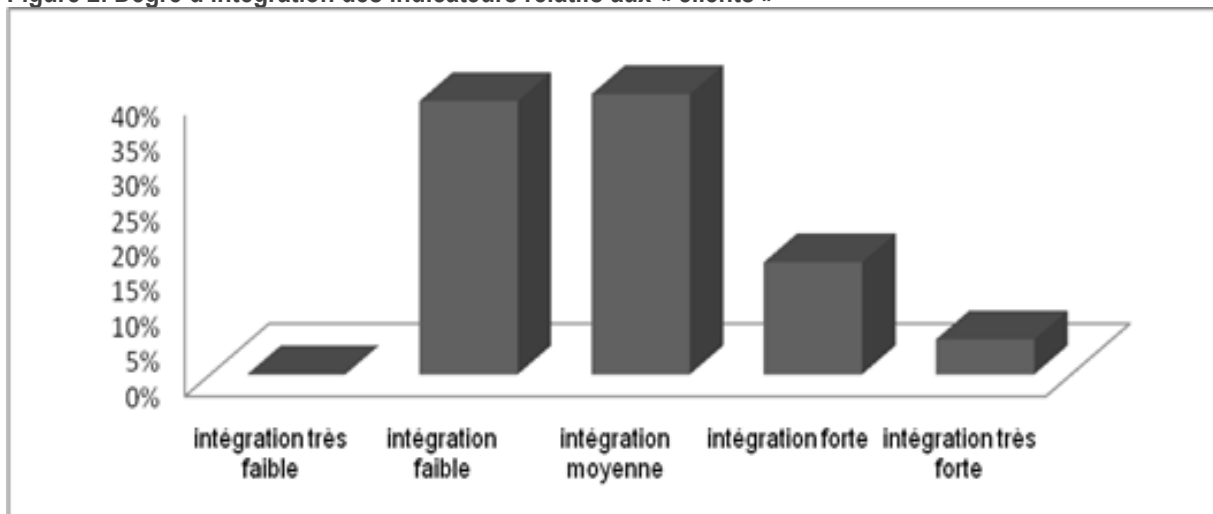
	Finance	Clients	Processus internes	Innovation et apprentissage
Intégration très forte	29%	05%	00%	00%
Intégration forte	35%	16%	03%	03%
Intégration moyenne	21%	40%	40%	23%
Intégration faible	15%	39%	44%	37%
Intégration très faible	00%	00%	13%	37%
Total	100%	100%	100%	100%

Figure 1. Degré d'intégration des indicateurs financiers



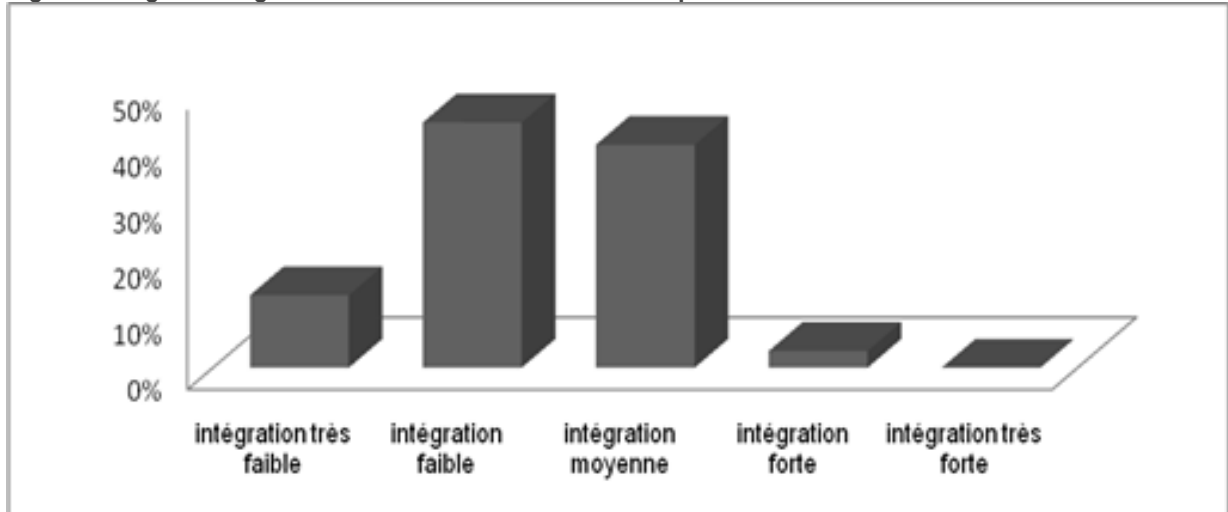
Sans surprise, ce sont les indicateurs financiers qui sont les plus intégrés dans les tableaux de bord des entreprises enquêtées (figure 1), 64% de ces entreprises intègrent « fortement » ou « très fortement » ces indicateurs dans leurs tableaux de bord.

Figure 2. Degré d'intégration des indicateurs relatifs aux « clients »



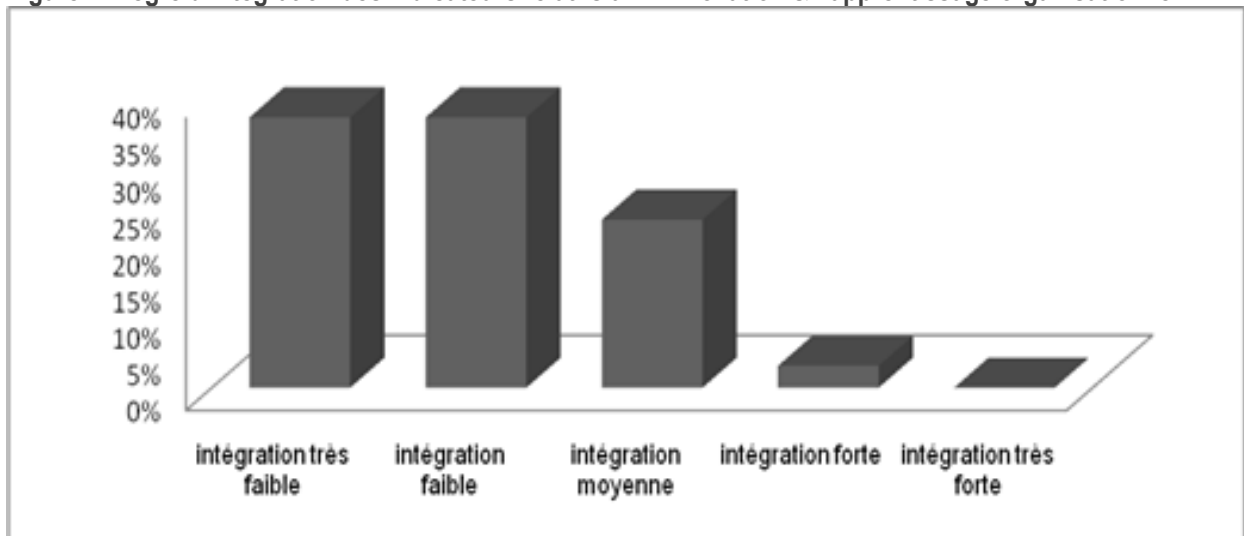
La proportion des entreprises qui adoptent des indicateurs relatifs aux clients est faible (figure 2). Plus de 79% des entreprises ont déclaré qu'elles n'intègrent que moyennement ou faiblement ces indicateurs dans leurs tableaux de bord.

Figure 3. Degré d'intégration des indicateurs relatifs aux « processus internes »



Les indicateurs mesurant la performance relative aux processus internes sont faiblement intégrés dans les tableaux de bord des entreprises étudiées (figure 3). En effet, 57% des entreprises n'intègrent que faiblement ou très faiblement cette catégorie d'indicateurs dans leurs systèmes de mesure de la performance.

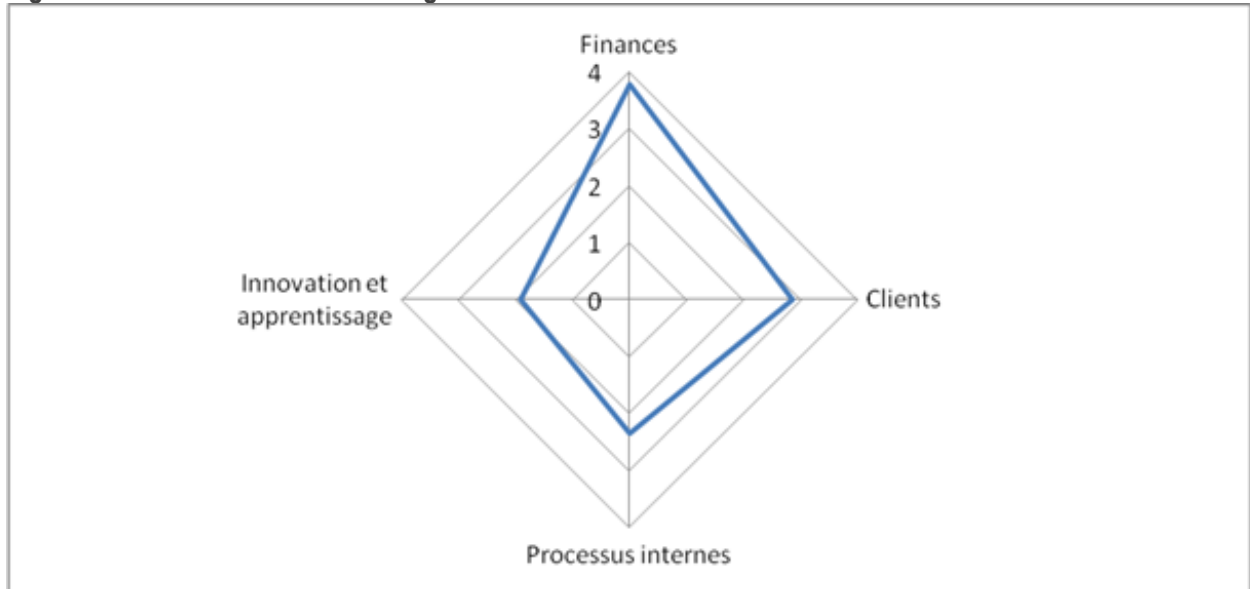
Figure 4. Degré d'intégration des indicateurs relatifs à « l'innovation & l'apprentissage organisationnel ».



Les indicateurs relatifs à l'innovation & l'apprentissage organisationnel sont presque absents dans les systèmes de mesure de la performance des entreprises étudiées. 74% des entreprises ont déclaré que cette catégorie d'indicateurs n'est intégrée que faiblement ou très faiblement dans leurs tableaux de bord. Pour bien finir notre analyse, nous avons fait appel au codage des réponses liées à l'intégration des différents axes du BSC dans les tableaux de bord : de 1 : « intégration très faible » à 5 « intégration très forte ». La figure 5 met en évidence la nature non équilibrée des tableaux de bord adoptés par les entreprises étudiées et confirme les résultats exposés ci-dessus. L'intégration moyenne de l'axe « finance » (3,79) est plus élevée que les autres. En deuxième

position, on trouve l'axe « client » (2,87), puis l'axe « processus internes » (2,34) et enfin, l'axe « apprentissage & innovation » (1,92).

Figure 5. Nature des indicateurs intégrés dans les tableaux de bord



Ces résultats montrent que la performance mesurée par les systèmes de pilotage mis en place dans les organisations de l'échantillon est principalement de nature financière. La majorité des entreprises ne recourt que faiblement aux indicateurs relatifs aux clients et aux processus internes. Quant à l'axe « apprentissage organisationnel et innovation », il n'est quasiment pas représenté dans les tableaux de bord. **3.2. Test de l'hypothèse de la recherche** Pour confirmer ou infirmer l'hypothèse de la recherche, une régression linéaire simple de la performance en fonction des variables représentatives du contenu des tableaux de bord a été utilisée. Le tableau ci-après résume les principaux résultats relatifs à cette régression linéaire.

Tableau 2. Résultats de la régression linéaire de la performance en fonction du contenu des tableaux de bord

Variable indépendante (équilibre des tableaux de bord)	Variables dépendantes			
	Compétitivité	Rentabilité	Productivité	Performance
β	0,396	0,439	0,320	0,506
t-statistic	3,344*	3,785*	2,621**	4,544*
R ²	0,157	0,193	0,103	0,256
F-value	11,180*	14,323*	6,869**	20,651*

La variété du contenu des tableaux de bord est positivement et significativement corrélée avec les trois dimensions de la performance : la compétitivité ($\beta=0,396$; $p<1\%$) ; la rentabilité ($\beta=0,439$; $p<1\%$) et la productivité ($\beta=0,32$; $p<5\%$). D'une manière générale, l'équilibre des tableaux de bord a un impact positif et statistiquement significatif au seuil de 1% sur la performance ($\beta=0,506$; $p<1\%$). La première variable explique plus de 25% (R²) de la variation enregistrée par la seconde variable. Le modèle identifié est significatif (F=20,651 ; $p<1\%$). Ces résultats nous permettent de valider l'hypothèse de la recherche selon laquelle la



Pour citer cet article : ELHAMMA A. 2014, Performance du Balanced Scorecard : Perception des responsables d'entreprises, Revue Internationale de Management et de Stratégie, (5:2), www.revue-rms.fr, VA Press

performance des entreprises est d'autant plus importante que les tableaux de bord sont équilibrés et se rapprochent du BSC. * *Significatif au seuil de 1%* ** *Significatif au seuil de 5%*

Conclusion

Cette recherche, réalisée auprès d'un échantillon de 62 entreprises installées au Maroc, montre que, comme cela avait été envisagé au début de la recherche, au regard des travaux portant sur notre problématique, les tableaux de bord dits « équilibrés » et qui se rapprochent du BSC semblent être plus performants que les tableaux de bord classiques centrés exclusivement sur des indicateurs financiers.

Les résultats obtenus doivent être interprétés avec prudence au vu des limites de notre recherche. Deux grandes limites d'ordre méthodologiques doivent être soulignées : la taille modeste de l'échantillon et le recours à une approche perceptuelle pour collecter les données. Mais, lorsqu'elle s'agit d'une recherche exploratoire comme la notre, ces deux limites peuvent être tolérées. (1) Quelques traductions disponibles : « indicateur de performance global » (Kaplan et Norton, 1992), « tableau de bord équilibré » (Gervais, 2000). (2) Cette démarche est empruntée à Germain (2004).

Références

Bouquin, H. (1996). Pourquoi le contrôle de gestion existe-t-il encore ? *Gestion* 21 (3), septembre.

Bourguignon, A., Mallerret V., Norreklit H. (2002). L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion : l'exemple du tableau de bord et du balanced scorecard. *Comptabilité-Contrôle-Audit*/ Numéro spécial, mai.

Chiapello, E., Delmond, M.H. (1994). Les tableaux de bord, outil d'introduction du changement. *Revue française de gestion*, janvier-février: 49-58.

De Montgolfier, C. (1994). *Structure et interactions des données pour le contrôle de gestion*. Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Montpellier II.

Germain, C. (2004). La contingence des systèmes de mesure de la performance : les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME. *Revue Finance Contrôle Stratégie*, Vol.7, mars : 33-52.

Gervais, M. (2000). *Contrôle de Gestion*. Economica, Paris.

Jorissen, A. et al. (1999). La pratique de la planification et du contrôle de gestion dans les entreprises belges. *Revue française de Comptabilité*, décembre : 66-74.

Jouenne, L. et al. (2005). *Du reporting au pilotage: l'entreprise en alerte*. Livre blanc, Unilog Management et IDC.

Kaplan, R.S., Norton, D.P. (1992). The balanced scorecard, measures that drive performance. *Harvard Business Review*. January-February: 71-79.

Mavrillac, S., Siesfeld A.G. (1998). La délicate mesure de l'immatériel. *L'Expansion Management Review*, décembre: 31-38.