

Tableau de bord et performance organisationnelle : une approche contingente

Balanced scorecard and organizational performance : A contingent approach

EL BATMI JIHANE MARIAME

Doctorante

Faculté des sciences économiques juridiques et sociales

Université Ibn zohr

LEREG

MAROC

jihanemariame.elbatmi@edu.uiz.ac.ma

AKRICH SAID

Professeur d'enseignement supérieur

Faculté des sciences économiques juridiques et sociales

Université Ibn zohr

LEREG

MAROC

s.akrich@uiz.ac.ma

AZENAG LAHBIB

Doctorant

Faculté des sciences économiques juridiques et sociales

Université Ibn zohr

LEREG

MAROC

lahbibazenag@gmail.com

Date de soumission : 02/09/2022

Date d'acceptation : 14/12/2022

Pour citer cet article :

EL BATMI.JM et al. (2022) « Tableau de bord et performance organisationnelle : une approche contingente », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit «Volume 6 : Numéro 4» pp : 156 - 178

Résumé

De nos jours, la contingence est devenue un des éléments fondamentaux de la rénovation de la discipline du contrôle de gestion. En revanche, notre article a pour objectif de déterminer l'influence des facteurs de contingence sur l'utilisation des indicateurs de tableaux de bord dans le pilotage de la performance organisationnelle. Pour atteindre cet objectif, nous présentons un cadre conceptuel de la recherche qui constitue la pierre angulaire sur laquelle est fondée la conception de notre modèle de la recherche. Un travail de recherche qui se veut original mais bien évidemment loin d'être exhaustif. Un modèle de recherche de l'utilisation des indicateurs de tableaux de bord dans le pilotage de la performance organisationnelle est élaboré. Notre modèle de recherche est testé auprès de 36 entreprises qui opèrent dans le secteur agroalimentaire, issus de la région du Grand Agadir, Les données recueillies sont examinées en utilisant la corrélation de Pearson et la méthode de régression linéaire simple. Les résultats de cette étude quantitative exposent les facteurs de contingence expliquant l'utilisation des indicateurs de TB dans le pilotage de la performance organisationnelle.

Mots clés : Indicateurs de tableau de bord ; performance organisationnelle ; la performance ; approche ; contingence.

Abstract

Nowadays, contingency has become one of the fundamental elements in the renovation of the discipline of management control. On the other hand, our article aims to determine the influence of contingency factors on the use of dashboard indicators in the management of organizational performance. To achieve this goal, we present a conceptual research framework that forms the cornerstone on which the design of our research model is based. A research work that aims to be original but obviously far from being exhaustive. A research model for the use of dashboard indicators in the management of organizational performance is developed. Our research model is tested with 36 companies operating in the agri-food sector, from the Greater Agadir region. The data collected is examined using the Pearson correlation and the simple linear regression method. The results of this quantitative study expose the contingency factors explaining the use of TB indicators in the management of organizational performance.

Keywords : Dashboard Indicators ; organizational performance ; the performance ; approach ; contingency.

Introduction

L'étude de l'apport du contrôle de gestion à la performance organisationnelle au sein des entreprises au Maroc revêt un intérêt capital. En effet, le contrôle de gestion est au cœur du processus de suivi de la performance et contribue ainsi à son amélioration. Il se concentre sur les points essentiels du quotidien des unités : les moyens alloués, les activités réalisées et les services rendus. Il s'étend à l'ensemble des entités et se concrétise par des échanges de directives, de tableaux de bord et de comptes rendus entre les différents niveaux hiérarchiques (de responsabilités).

Sur le plan académique, la question de la relation entre le contrôle et la performance organisationnelle a suscité un grand intérêt auprès de plusieurs chercheurs. Meyssonnier et (Rasolofo-Dastler, 2008) ont essayé de montrer la relation entre le contrôle de gestion et la performance économique dans le cas où l'entreprise fixe en même temps des objectifs de responsabilité sociale ou globale. Dans le cadre de leur étude, le système de pilotage examinée à montrer que l'entreprise utilise des indicateurs de gestion financiers et non financiers (sociétaux) d'une manière intégrée et cohérente.

Ainsi, pour être efficace, les outils de contrôle de gestion doivent être adaptés aux spécificités des entreprises. À titre d'exemple, (Kaplan & Norton, 2001) ont précisé que le tableau de bord équilibré ou ce qu'ils ont appelé le Balanced Scorecard (ci-après Je BSC) peut être implanté avec succès dans le secteur public (gouvernement, organisations à but non lucratif), à condition de l'adapter à la spécificité de l'entreprise publique (Kaplan & Norton, 2001). Dans ce cadre, nous avons formulé la problématique suivante :

Dans quelle mesure les facteurs de contingence influencent le choix des indicateurs de tableau de bord pour le pilotage de la performance organisationnelle ?

Pour répondre à cette problématique, nous allons essayer d'explorer la littérature afin d'identifier le cadre théorique décrivant le mieux le concept du tableau de bord, le concept de la performance organisationnelle ainsi que le concept de la contingence ; le second présentera le terrain de recherche et l'administration du questionnaire (2) ; le troisième présentera l'analyse des résultats (3)

1. Revue de littérature

1.1. Le Tableau de bord

Le TBP (Tableau de Bord Prospectif) « est un outil d'aide au pilotage utilisé majoritairement dans les grandes entreprises, il traduit la stratégie de l'entreprise en actions opérationnelles. Le

TBP repose sur une vision hiérarchique de l'entreprise structurée en « business units » ou unités de production.) (Kaplan & Norton ,1992, 1998, 2001), Les business units sont elles-mêmes appréhendées selon une vision processus/activités. Le TBP s'inscrit dans une démarche d'amélioration permanente. Il permet d'identifier, de manière qualitative, une chaîne de relations causales depuis la performance stratégique jusqu'aux performances opérationnelles ».

1.1.1 Le tableau de bord : outil d'introduction du changement

La plupart des chercheurs demande l'intégration de mesures de performance « physiques » pour compléter les mesures financières. Des indicateurs de qualité, des mesures sociales (ratio d'absentéisme, indice de climat social, etc.), des indicateurs orientés clients (taux de satisfaction, ratio de pénétration, etc.), et des indicateurs orientés processus (temps de production).

(Lorino,1999) intègre aussi une perspective d'apprentissage selon laquelle les mesures représentent une base pour apprendre sur les relations de cause à effet. À l'inverse des instruments classiques de contrôle de gestion qui rendent compte la plupart du temps des « scores des parties préalablement jouées » (Kaplan et Norton, 1996), le tableau de bord favorise une analyse en temps réel des performances de l'entreprise, parce qu'il permet de suivre les événements qui sont à leur origine, parce qu'il détient des délais de parution courts, qu'il est simple de consultation et que ses données revêtent un caractère synthétique.

En cela, il offre des perspectives de réactivité qui cadrent avec la logique du petit nombre d'évènements nécessairement peu répétitifs qui caractérisent l'entreprise de taille moyenne.

Sur le plan conceptuel, le tableau de bord se distingue du reporting par le destinataire auquel s'adressent les données qu'il fournit. En effet, alors que le reporting est un outil d'information de la hiérarchie chargé de restituer les résultats des processus achevés et peut donc être compris : « un outil de contrôle de gestion a posteriori des responsabilités déléguées » (Gervais, 1994), le tableau de bord est un système d'information à la fois global et local favorisant la réactivité et qui permet aux différents responsables des services de l'entreprise de piloter les actions en cours.

En se voulant ainsi plus proche des préoccupations opérationnelles, le tableau de bord apparaît comme un véritable outil de pilotage stratégique du court terme. C'est ce qui explique d'ailleurs, comme le fait remarquer (Bouquin ,1993), qu'en considération des nouveaux enjeux du contrôle de gestion, certains auteurs redécouvrent aujourd'hui son utilité à travers le renouvellement de la comptabilité de gestion. On oppose les tableaux de bord aux autres outils

de contrôle de gestion. Ces oppositions peuvent être classées en quatre familles : la nature des données, la réactivité recherchée, la modélisation de l'activité sous-jacente et l'adaptabilité de l'outil (Zian, 2013).

1.1.2 Tableaux de bord et mesure de la performance

Le tableau de bord a vu le jour au début du vingtième siècle, particulièrement à l'avènement de l'ère industrielle. À cette époque, la première mission des TB fut de répondre aux exigences opérationnelles pour piloter les activités d'usine, notamment celle de la production (Zian, 2013). Dans les années 1950, l'expansion des méthodes de gestion américaines, introduisant entre autres la notion de centre de responsabilité, a augmenté la variété des TB. Chaque centre possède un TB contenant des données budgétaires. Jusqu'aux années 1980, cette tendance permet au tableau de bord d'assurer son rôle en tant qu'un outil de reporting. Cependant, au début des années 1990, le TB évolue vers un suivi détaillé du plan d'actions qui a donné naissance à la méthode OVAR (Objectifs, Variables d'Action, Responsables) (Zian, 2013).

Bouquin (2001), définit le système de tableau de bord comme un instrument d'action dans lequel un « ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) [sont intégrés] pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions » (Bouquin, 2001). Pour (Semler, 2003), les TB rassemblent plusieurs indicateurs et informations essentiels permettant d'avoir une vue d'ensemble, de déceler les perturbations et de prendre des décisions d'orientation de la gestion pour atteindre les objectifs issus de la stratégie ».

D'après (Lebas, 1995) la performance n'existe que si on peut la mesurer, c'est-à-dire qu'on peut la présenter par un ensemble de mesures (ou d'indicateurs) plus ou moins complexes. La mesure est un des fondements du développement scientifique des TB, elle devient ainsi indissociable à la « bonne gestion » (Berland, 2008).

1.2. La notion de la performance organisationnelle : Déterminants et mesure

Le terme de la performance émergé depuis la fin du 15^{-ème} siècle et qui vient du verbe anglais to perform. A partir du 19^{-ème} siècle, le mot performance désigne d'abord au pluriel, l'ensemble des résultats obtenus par un cheval de course sur les hippodromes, et par extension, le succès remporté dans cette course.

Au sens de gestion, la performance est souvent définie comme la capacité de l'organisation à maximiser sa rentabilité ainsi que l'avoir de ses actionnaires. Selon les travaux (Berle & Means,

1932 ; Baumol, 1969), l'objectif de maximisation du profit dans la firme n'est que celui des actionnaires, car la maximisation recherchée par les managers n'est pas celle des actionnaires, les premiers recherchant plutôt le prestige, le pouvoir, la reconnaissance des autres etc.

En effet, la notion de performance n'a pas une définition universelle, or elle semble intimement liée aux objectifs poursuivis par une organisation, qui soit dit en passant, varie dépendamment de la nature de la firme de sa taille et de son environnement sociopolitique et économique dans lequel celle-ci évolue.

Cependant, la performance est un concept prolifique, parce qu'elle repose non seulement sur l'existence d'un décideur qui va juger de la performance, mais aussi sur l'existence d'une perception d'un modèle de causalité. Il peut y avoir plusieurs décideurs, chacun ayant des critères de jugement et une vision du modèle de causalité qui lui sont propres, d'où la difficulté de trouver une définition de la performance.

Définir la performance peut être un acte subjectif (Hachimi & Sanni, 2003), car il y a autant de définitions de la performance que des parties prenantes à la vie de l'entreprise. Selon les travaux de (Lebas, 1996 ; Bourguignon, 1995) la notion de la performance est spécifique à un utilisateur de signaux descriptifs, soit de diagnostic du positionnement de cet état ou par rapport à une intention à un souhait d'informations.

Le concept de la performance est compliqué parce qu'il repose sur l'existence d'un décideur qui va juger de la performance, mais aussi sur l'existence d'une perception d'un modèle de causalité. Selon (Hachimi & Sanni, 2003), la notion de performance qui pour l'auteur, se doit d'être multidimensionnelle. Les différentes approches proposées par l'auteur sont décrites dans le tableau ci-après.

Tableau N°1 : Différentes approches de la performance selon Cohen (1994)

Approche	Caractéristiques et indicateurs	Acteurs concernés
Stratégique	*orientations globales de l'entreprise. *adéquation des structures aux orientations.	*dirigeants *concurrents
Organisationnelle	*adéquation des structures, de la répartition des tâches, des procédures, du fonctionnement par rapport aux missions dévolues à l'entreprise.	*dirigeants *concurrents
Sociale	*appréciation des relations professionnelles et de travail dans l'entreprise. *évaluation de l'aptitude des dirigeants et de l'encadrement à réguler les relations entre groupes sociaux, à anticiper ou traiter les conflits, à susciter une adhésion aux objectifs et projets de l'entreprise et de ses composantes.	*dirigeants *salariés et représentants des salariés *pouvoirs publics.
Technico-économique	*efficacité des processus productifs *appréciation de la capacité d'adaptation à court et moyen termes face à une évolution de l'environnement, des marchés et des technologies.	*dirigeants
Marketing	*appréciation de la capacité à percevoir les besoins et les	*dirigeants

	<p>pressions du marché.</p> <p>*appréciation de l'efficacité des méthodes d'études et d'actions commerciales.</p>	
Financière	<p>*appréciation de la capacité de l'entreprise à maintenir un niveau de rémunération satisfaisant sur sa production et ses ventes. *appréciation de la capacité de l'entreprise à assurer la rémunération des capitaux mis à sa disposition.</p>	<p>*dirigeants *bailleurs de fonds *propriétaires, actionnaires et prêteurs.</p>

Source : Cohen, E. (1994). Analyse Financière. Économica, 3ème édition.

En effet, les décideurs évaluent la performance de leur entreprise en se basant sur ses seuls résultats financiers historiques. Aujourd'hui, cette approche passéiste est l'objet de vives critiques car elle ne permettrait pas aux managers de réagir aux situations ou aux événements qu'après coup. (Hachimi&Sanni,2003).

Cependant, la mesure de la performance devrait s'élargir au-delà de l'information financière, les auteurs présentent une méthode pratique pour évaluer les quatre dimensions de la performance organisationnelle : la pérennité, l'efficacité économique, la valeur des ressources humaines et la légitimité de l'organisation auprès des groupes externes (Hachimi&Sanni,2003, Morin & al, 1996).

Les différentes dimensions de la performance organisationnelle et critères sont décrites dans le tableau suivant :

Tableau N°2 : les dimensions de la performance organisationnelle

Pérennité de l'organisation	Efficienc e économique
<p>Qualité du produit (degré auquel le produit/service correspond aux normes des tests de qualité et aux exigences de la clientèle ; ce critère peut être mesuré par des indicateurs comme le nombre de retours et le nombre d'innovations acceptées par le marché).</p> <p>Rentabilité financière (capacité d'une organisation de produire un bénéfice ; ce critère peut être mesuré à l'aide d'indicateurs comme le rendement sur le capital investi et la marge bénéficiaire nette). Compétitivité (degré auquel l'entreprise conserve et conquiert des marchés ; ce critère peut être mesuré par des indicateurs comme le revenu par secteur et le niveau d'exportation).</p>	<p>Qualité du produit (degré auquel le produit/service correspond aux normes des tests de qualité et aux exigences de la clientèle ; ce critère peut être mesuré par des indicateurs comme le nombre de retours et le nombre d'innovations acceptées par le marché).</p> <p>Rentabilité financière (capacité d'une organisation de produire un bénéfice ; ce critère peut être mesuré à l'aide d'indicateurs comme le rendement sur le capital investi et la marge bénéficiaire nette). Compétitivité (degré auquel l'entreprise conserve et conquiert des marchés ; ce critère peut être mesuré par des indicateurs comme le revenu par secteur et le niveau d'exportation).</p>
Valeurs des ressources humaines	Légitimité de l'organisation auprès des groupes externes
<p>Mobilisation des employés (degré d'intérêt manifesté par les employés pour leur travail et pour l'organisation ainsi que l'effort fourni pour atteindre les objectifs ; ce critère peut être mesuré à l'aide d'indicateurs comme le degré d'engagement). Climat de travail (degré auquel l'expérience du travail est évaluée positivement par les employés ; ce critère peut être mesuré par des échelles de satisfaction et des indicateurs tels que le taux de griefs, de maladies ou d'accidents). Rendement des employés (valeur économique des services rendus par les employés ; ce critère peut être mesuré par des données de contrôle de la qualité). Développement des employés (degré auquel les compétences s'accroissent chez les membres de l'organisation ; ce critère peut être mesuré par des indicateurs comme</p>	<p>Satisfaction des bailleurs de fonds (degré auquel les bailleurs de fonds estiment que leurs fonds sont utilisés de façon rentable ; ce critère peut être mesuré par le bénéfice par action). Satisfaction de la clientèle (jugement que porte le client sur la façon dont l'organisation a su répondre à ses besoins ; ce critère peut être mesuré par des indicateurs comme la qualité du service à la clientèle) Satisfaction des organismes régulateurs (degré auquel l'organisation respecte les lois et les règlements qui régissent ses activités ; ce critère peut être mesuré par des indicateurs comme le nombre d'infractions aux lois et aux règlements établis). Satisfaction de la communauté (appréciation que fait la communauté élargie des activités et des effets de l'organisation ; ce critère peut être mesuré par des</p>

l'augmentation des responsabilités effectives des employés)	indicateurs comme le nombre de plaintes des citoyens, les accidents ou les crises environnementales et le nombre d'emplois créés dans la communauté).
---	---

Source : Tiré de (Morin & al ,1996), et adapté de (Morin, E., Savoie, A. & Beaudin ,1994)

1.3. La contingence du tableau de bord et les pratiques de pilotage de la performance

L'approche contingente vise à renouveler la réflexion sur le contrôle, les outils et le lien entre le contrôle et l'organisation au sein de laquelle il est mis en place. Autrement dit, elle manifeste la capacité du contrôle à s'adapter à des situations plus incertaines, plus complexes et à se renouveler (Pariente,1998). Elle montre qu'il ne peut être fait abstraction du contexte organisationnel pour expliquer les pratiques de contrôle des entreprises.

Dès lors, elle est mobilisée pour expliquer, au mieux, les divergences des caractéristiques du système de contrôle de gestion dans les organisations. Et pour cause, les chercheurs remarquent que la simplicité de l'unique meilleure solution (*one best way*) défendue par le paradigme taylorien ne correspond pas à la réalité observée dans les pratiques des entreprises (Komarev ,2007).

Dès lors, son utilisation s'est avérée nécessaire pour expliquer la place actuelle des tableaux de bord dans les systèmes de contrôle de gestion en général et les systèmes de mesure de la performance en particulier. Ainsi, la théorie de la contingence donnera naissance à une quantité remarquable de travaux empiriques sur la mesure et le pilotage de la performance.

De leurs côtés, (Choffel&Meyssonnier ,2005) soulignent que seules les théories comportementales mobilisées de concert avec la théorie de la contingence peuvent permettre d'expliquer les raisons des pratiques divergentes en termes d'utilisation du Balanced Scorecard. A cet égard, la théorie de la contingence a été mobilisée avec succès pour expliquer la contingence des mesures « équilibrées » de performance (le Balanced Scorecard) (Germain, 2004).

Ceci dit, l'application de la théorie de la contingence sur le champ du contrôle de gestion a permis de dévoiler que les caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion peuvent varier d'une entreprise à l'autre sous l'effet de facteurs tels que la taille, la stratégie de l'entreprise et l'orientation vers la relation client (Chenhall, 2005; Hoque, 2004; Malina et Selto, 2004; Perera &al, 1997 ; Chiapello E & Delmond, 1994), la structure organisationnelle, la technologie utilisée, l'environnement externe et ses caractéristiques (Baines et LangfieldSmith, 2003;

Hoque, 2004; Chapman, 1997 ; Bescos P.-L., Cauvin E., Langevin P. et Mendoza C., 2004 ; Bergeron H., 2000).

2. Méthodologie et terrain de recherche

L'objet de cet article ne s'inscrit pas que sur une revue de littérature de contrôle de gestion, il s'agit aussi d'une recherche de terrain où l'objectif a été de tester notre modèle de recherche dans les entreprises du secteur agro-alimentaire et à mettre en évidence l'importance des facteurs de contingences comportementales et structurelles dans le contrôle de gestion et bien évidemment la performance organisationnelle de ces entreprises. Cette recherche appartient au courant de la contingence structurelle où le jeu des facteurs environnement et taille de l'entreprise étudié.

2.1 Choix du terrain de la recherche

Afin de tester notre modèle de recherche ainsi que les hypothèses correspondantes, nous devons définir des mesures adéquates des différentes variables que sont : les variables explicatives ou indépendantes (les facteurs de contingence) et la variable à expliquer ou dépendante (l'utilisation des indicateurs de tableau de bord dans le pilotage de la performance organisationnelle) .Ainsi ,pour ces variables, nous avons repris les échelles de mesure fournies par la littérature sans y apporter de modification .Tout d'abord, les mesures des variables explicatives ou indépendantes que sont l'incertitude perçue de l'environnement et la taille de l'entreprise seront présentées.

Ainsi, l'incertitude perçue de l'environnement est évaluée ici à travers quatre items.

- *Les mesures des facteurs de contingence (les variables explicatives).*

Les échelles de mesure initiales des facteurs de contingence retenus dans la revue de littérature sont nombreuses – l'informatisation, la structure organisationnelle, l'incertitude de l'environnement, la taille, sont présentées en deux groupes ; les mesures relatives aux principaux facteurs de contingence organisationnelle et celles associées aux variables de contrôle. Or, dans notre modèle conceptuel, nous n'avons retenu que deux facteurs, une qualifiée comme variable des principaux facteurs de contingence d'ordre organisationnelle (l'incertitude de l'environnement), la deuxième variable est la taille, associé aux variables de contrôle.

- *Les mesures des principaux facteurs de contingence*

* L'incertitude de l'environnement

Plusieurs études menées sur les systèmes de contrôle et d'évaluation de performance (Hayes1977 ; Brownell 1982 1982 ; Govindarajan 1984 ; Govindarajan & gupta 1985 ; Dixon et al 1990), les auteurs recourant pour ce faire à des mesures reposant sur la perception que les acteurs ont de la prévisibilité et de la stabilité de l'environnement économique, technologique et concurrentiel.

Ainsi, l'incertitude de l'environnement est évaluée ici à travers quatre items qui proviennent de l'instrument de mesure élaboré par (Gordon & Naryan ,1984) reposant sur la perception que les acteurs ont de la prévisibilité et de la stabilité de l'environnement économique, technologique et concurrentiel. Ces items sont les suivantes :

- 1- Dynamisme de l'environnement économique ;
- 2- Dynamisme de l'environnement technologique ;
- 3- Prévisibilité de l'activité des concurrents sur le marché ;
- 4- Prévisibilité des goûts et des préférences des clients.

Le dynamisme de l'environnement a été apprécié à l'aide d'une échelle de 2 items comprenant cinq choix de réponses numérotés sur une échelle de Likert de 1- totalement stable à 5- totalement dynamique, et cela pour chacun des points suivants : au plan économique et au plan technologique.

La deuxième et la troisième question ci-dessous concernent la prévisibilité de l'environnement concurrentiel, les réponses à celles-ci varient de « facile à difficile ». Chaque item est mesuré par une échelle de Likert à cinq points, de 1- facilement prévisibles à 5-totalement imprévisibles. Les méthodes d'évaluation quantitatives sont très souvent privilégiées en raison de leur grande opérationnalité. C'est pour cette raison que nous allons se contenter des critères quantitatifs dans notre recherche.

Au Maroc, ces critères quantitatifs pour classer les entreprises par taille sont présentés dans le tableau suivant :

Tableau 3 : Critères quantitatifs retenus au Maroc pour classer les entreprises par taille

Critère	TPE	PE	ME
Effectif	< 25 personnes	< 100 personnes	< 200 personnes
CA	< 5 millions de DH	< 25 millions de DH	< 50 millions de DH
Total bilan	< 5 millions de DH	< 15 millions de DH	< 30 millions de DH

Source : conçue par nous-même

(Germain ,2013) dans son article « la contingence des systèmes de mesure de la performance : les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des Pme » à affirmer que la taille est souvent mesurée par le nombre du personnel.

En résumé, les mesures retenues des facteurs de contingence sont présentées dans le tableau suivant :

Tableau 4 : les mesures retenues des facteurs de contingence

Variable de mesure principal facteurs de contingence d'ordre organisationnel	Les items de mesure	Nombre d'items
L'incertitude de l'environnement	Dynamisme de l'environnement externe (au plan économique et eu plan technologique)	2
	Prévisibilité des actions et des comportements des concurrents sur le marché	1
	Prévisibilité des préférences et des comportements des clients	1

Source : conçue par nous-mêmes (Gordon & Narayan ,1984)

Tableau 5 : les mesures retenues de la variable taille

Variable représentative des variables de contrôle	Les items de mesures	Nombre d'items
Taille	Nombre de salariés	1

Source : conçue par nous-mêmes (Chenhall ,2003)

Ensuite, la mesure de la variable dépendante « l'utilisation des indicateurs de tableaux de bord pour le pilotage de la performance organisationnelle ».

- Les mesures du degré d'utilisation des indicateurs de tableaux de bord (la variable dépendante)

L'un des avantages des TB réside dans le fait que les indicateurs qu'ils fournissent au décideur peuvent être de nature variée : indicateurs financiers ou non financiers. De ce fait, les TB, en particulier le *Balanced Scorecard*, tiennent compte de l'importance des actifs immatériels dans le processus de valorisation économique (Kaplan et Norton, 1996), et de la déclinaison des objectifs stratégiques en objectifs opérationnels (Nanni et al., 1992).

La mesure de la diversité des indicateurs utilisés dans les TB consiste en fait à déterminer la variété du contenu de la mesure de la performance des TB. Il s'agit en quelque sorte d'identifier la performance de l'entreprise selon les quatre perspectives du *Balanced*.

En conséquence, la diversité d'utilisation des indicateurs de TB est évaluée dans cette étude par :

- Des indicateurs financiers.
- D'utilisation des indicateurs financiers.
 - *Les mesures du degré d'utilisation des indicateurs de tableaux de bord (la variable dépendante)*

L'un des avantages des TB réside dans le fait que les indicateurs qu'ils fournissent au décideur peuvent être de nature variée : indicateurs financiers ou non financiers. De ce fait, les TB, en particulier le *Balanced Scorecard*, tiennent compte de l'importance des actifs immatériels dans le processus de valorisation économique (Kaplan et Norton, 1996), et de la déclinaison des objectifs stratégiques en objectifs opérationnels (Nanni et al., 1992).

La mesure de la diversité des indicateurs utilisés dans les TB consiste en fait à déterminer la variété du contenu de la mesure de la performance des TB. Il s'agit en quelque sorte d'identifier la performance de l'entreprise selon les quatre perspectives du *Balanced*.

En conséquence, la diversité d'utilisation des indicateurs de TB est évaluée dans cette étude par :

- Des indicateurs financiers.
- D'utilisation des indicateurs financiers.

Une liste de quarts items a été alors proposée et on a demandé aux personnes interrogées de situer leur appréciation de chacun de ces items : Indicateurs se rapportant à la performance financière (ex. : ROE rentabilité des capitaux propres, résultat net, retour sur investissement

ROI, EVA valeur économique ajoutée, résultat d'exploitation EBIT, taux de croissance du chiffre affaires, taux de marge brute, excédent brut d'exploitation EBE, ratios de trésorerie, besoin en fonds de roulement BFR, etc.) ;(ex. : qualité, coûts de développement/bénéfice, pourcentage des ventes réalisées par les nouveaux produits, nombre de nouveaux produits introduits dans le marché, montant d'investissement en R&D, développer processus innovants favorisant les économies d'énergie et de matières, temps de réponse aux réclamations des clients, etc.)

Tableau 6 : le nombre d'items des variables de mesure de l'utilisation indicateurs des TB dans le pilotage de la performance organisationnelle

Variable expliquée	Les items de mesure	Nombre
		d'items
Utilisation des indicateurs TB dans le pilotage de la performance Organisationnelle	Degré d'intégration des indicateurs financiers	1
	Degré d'intégration des indicateurs non	1

Jusqu'à présent, nous avons présenté les différentes mesures des variables du modèle de recherche. Dans ce qui suit nous abordons la méthode de collecte des données et les caractéristiques de terrain d'observation.

- L'administration du questionnaire

La présente recherche, cible une population formée strictement des entreprises agroalimentaires du grand Agadir. En outre, pour déterminer notre échantillon, nous nous sommes basés sur deux critères radicaux ; à savoir, l'existence du service contrôle de gestion, et se procurer des outils de contrôle de gestion, précisément et strictement le tableau de bord. D'autre part, afin que notre échantillon soit représentatif, nous avons choisi la méthode d'échantillonnage par convenance. Ainsi, nous avons distribué notre questionnaire aux entreprises du secteur agroalimentaire dont 36 entreprises ont accepté de remplir notre questionnaire par rapport à ceux qui ont refusé, pour sortir d'un résultat du dit étude de 36 questionnaires acceptées et bien remplis.

A travers cet échantillon, notre objectif est de :

- Analyser la contribution des facteurs de contingence sur l'utilisation des indicateurs de tableau de bord pour le pilotage de la performance organisationnelle.

2-2 Hypothèses de recherche et modèle de recherche

- **La taille**

(Bajan-banaszak,1993) affirme que la taille d'entreprise est grande, plus les outils de gestion sont diversifiés et compliqués, il souligne que la comptabilité orientées gestion proprement dites dans les plus petites structures. D'autres études (Germain,2000 ; Nobre,2001 ; Lavigne,2002 ; Van caille,2002 ; Davila,2003 ; Meyssonier et zawadzki,2008) ont démontré que la taille a une influence sur le système de contrôle de gestion, tant sur le nombre et la diversification des activités qui y sont réalisés que sur l'implémentation d'outils de pilotage a caractère plus stratégique Ainsi, a mesure que la taille augment , le dirigeant a des difficultés croissantes a contrôler seul l'ensemble de ses ressources financières et matérielles. L'entreprise doit alors développer son système de contrôle de gestion en utilisant des indicateurs de tableaux de bord spécifiques principalement du point de vue du pilotage, nous proposons donc l'hypothèse suivante :

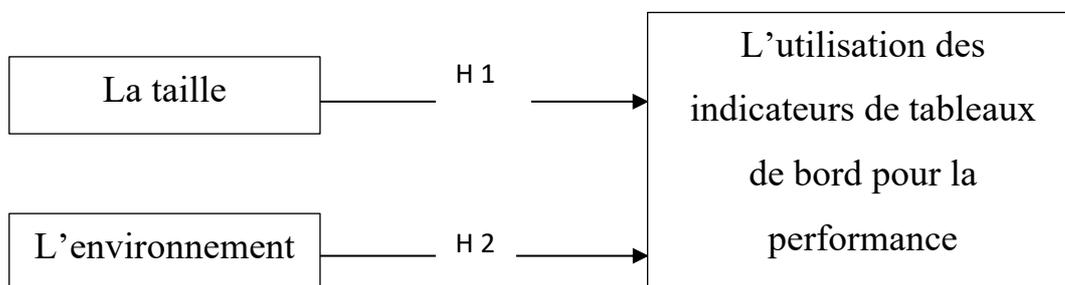
H1 : Plus la taille est grande plus les entreprises utiliseraient des indicateurs globaux

- **L'environnement**

(Chapman,1997 ; Fisher,1998 ; Hartman,2000) attestent qu'il existe une relation entre l'environnement et les systèmes de contrôle de gestion, d'autres relevé que le degré d'hostilité du contexte économique dans lequel évolue l'entreprise influence la manière dont celle-ci utilise les budgets (Hofstede,1997 ; Gervais .1998) invitent à reconsidérer les rôles du contrôle budgétaire afin d'adapter les techniques aux environnement turbulent .Ces observations conduisent à poser l'hypothèse suivante ;

H2 : Plus l'environnement est incertain, plus les entreprises utiliseraient les indicateurs globaux

Notre modèle de recherche est le suivant :



2-3 Présentation et analyse des résultats

Lorsque l'on cherche à déterminer si deux variables numériques sont liées, on parle de corrélation. Les tests de corrélation les plus utilisés sont ceux de Spearman et Pearson.

L'objectif a donc évalué la significativité des observations recueillies afin de vérifier l'existence et l'intensité d'une liaison entre deux variables.

Le test de corrélation de Pearson est un test paramétrique exigeant. Il ne s'applique que sur deux variables numériques. Les calculs aboutissent à la production d'un coefficient de corrélation entre 0 et 1, qui peut être également testé quant à sa significativité.

Quant au test de corrélation de Spearman, il fournit une mesure du degré d'association ou de corrélation entre les ordres dérivés des utilités et ceux provenant des préférences. Il varie entre 0 et 1. Plus le coefficient est proche de 1, plus les ordres associés sont proches.

Ainsi, et pour tester l'hypothèse 2, un test de corrélation linéaire de Pearson sera utilisé (tableau 26).

H1 : Plus la taille est grande plus les entreprises utiliseraient des indicateurs globaux

Tableau 7 : Corrélation de Pearson entre la taille et le degré d'intégration des indicateurs non financiers dans le tableau de bord

		La taille	Le degré d'intégration des indicateurs non financiers dans le tableau de bord
La taille	Pearson Corrélation	1	.605**
	Sig (2-tailed)		.000
	N	36	36
Le degré d'intégration des indicateurs non financiers dans le tableau de bord	Pearson corrélation	.605 **	1
	Sig (2-tailed)	.000	
	N	36	36

** corrélation est significatif au niveau de 0.01 (bilatéral)

Nous relevons d'après le tableau ci-dessus, le degré de signification persistant entre la variable taille et la variable degré d'intégration des indicateurs non financiers dans le tableau de bord.

Pourtant, le coefficient de corrélation demeure de 0.605, nous déduisant donc que le dite coefficient est positive.

Tableau 8 : Régression linéaire : traitement récapitulatif des modèles

Modèle	R	R ²	R ² ajusté	Erreur standard de l'estimation	Modifier les statistiques				
					Vari de R ²	Vari de F	dd1	dd2	Signification de variation de F
1	,605 *	,366	,348	1.805	,366	19.669	1	34	,000

Source : informations spss

*prédicateurs : la taille

**variable dépendante : Le degré d'intégration des indicateurs non financiers

A travers le tableau de la régression linéaire, nous pouvons redéclarer l'existence du rapport entre les deux variables. Pourtant la valeur de R est de 0.605, ce qui affirme que les données sont ajustées au modèle. De plus, Pour le coefficient **R-deux**, la valeur constatée c'est 0,336, ce qui signifie que la valeur est entre 0 et 1, alors elle y'a une relation entre les variables. C'est-à-dire que la variable X explique la variable Y mais proportionnellement au taux de 33.6%.

Tableau 9 : Corrélation de Pearson entre la taille et le degré d'intégration des indicateurs financiers dans le tableau de bord

		La taille	Le degré d'intégration des indicateurs financiers dans le tableau de bord
La taille	Pearson Corrélation	1	.671**
	Sig (bilatéral)		.000
	N	36	36
Le degré d'intégration des indicateurs financiers dans le tableau de bord	Pearson corrélation	.671 **	1
	Sig (bilatéral)	.000	
	N	36	36

Source : informations spss

** corrélation est significatif d'un niveau de 0.01

Nous relevons d'après le tableau ci-dessus, le degré de signification persistant entre la variable taille et la variable degré d'intégration des indicateurs financiers dans le tableau de bord. Pourtant, le coefficient de corrélation demeure de 0.671, nous déduisant donc que le dite coefficient est positive

Tableau 10 : régression linéaire : traitement récapitulatif du modèle

					Modifier les statistiques				
Modèle	R	R ²	R ² ajusté	Erreur standard de l'estimation	Vari de R ²	Vari de F	ddl	dd2	Signification de variation de F
1	,671*	,450	,433	.699	,450	27.774	1	34	,000

Source : informations spss

*prédicateurs : la taille

**variable dépendante : Le degré d'intégration des indicateurs financiers

H 2 : Plus l'environnement est incertain, plus les indicateurs globaux tableaux de bord sont utilisés.

Le tableau ci-dessous présente les résultats de ce test.

Tableau11 : Corrélation entre l'incertitude de l'environnement et le degré d'intégration des indicateurs non financiers

		Incertain de l'environnement	Le degré d'intégration des indicateurs non financiers dans le tableau de bord
L'incertitude de l'environnement	Pearson Corrélation	1	.336**
	Sig (bilatéral)		.045
	N	36	36
Le degré d'intégration des indicateurs non financiers dans le tableau de bord	Pearson corrélation	.336 **	1
	Sig (bilatéral)	.045	
	N	36	36

* corrélation significative de degré 0.05

Nous relevons d'après le tableau ci-dessus, le degré de signification persistant entre la variable incertitude de l'environnement et la variable degré d'intégration des indicateurs non

financiers dans le tableau de bord. Pourtant, le coefficient de corrélation demeure de 0.336, nous déduisant donc que le dite coefficient est faible.

Tableau 12 : Régression linéaire : Traitement récapitulatif des modèles

					Modifier les statistiques					
Modèle	R	R ²	R ² ajusté	Erreur standard de l'estimation	Vari de R ²	Vari de F	ddl	dd2	Signification de variation de F	Durbin waston
1	,336 *	,113	,087	1.284	,113	4.337	1	34	,045	1.547

Source : informations spss

A travers le tableau de la régression linéaire, nous pouvons redéclarer l'existence du rapport entre les deux variables. Pourtant la valeur de R est de 0.336, ce qui affirme que les données sont ajustées au modèle. De plus, Pour le coefficient R-deux, la valeur constatée c'est 0,113, ce qui signifie que la valeur est entre 0 et 1, alors elle y'a une relation entre les variables. C'est-à-dire que la variable X explique la variable Y mais proportionnellement au taux de 11.3%. Et Pour le Test de Durbin Waston, la valeur trouver est 1.547, donc il varie entre 1 et 3, ce qui nous permet de dire que la règle est respectée.

Tableau 13 : corrélation entre l'incertitude de l'environnement et le degré d'intégration des indicateurs financiers

		Incertain de l'environnement	Le degré d'intégration des indicateurs financiers dans le tableau de bord
L'incertitude de l'environnement	Pearson Corrélation	1	.308
	Sig (bilatéral)		.067
	N	36	36
Le degré d'intégration des indicateurs financiers dans le tableau de bord	Pearson corrélation	.308	1
	Sig (bilatéral)	.067	
	N	36	36

Source : informations spss

3- Résultats et discussions

A travers le tableau de la régression linéaire, nous pouvons redéclarer l'existence du rapport entre les deux variables. Pourtant la valeur de R est de 0.308, ce qui affirme que les données sont ajustées au modèle. De plus, Pour le coefficient **R-deux**, la valeur constatée c'est 0,095, ce qui signifie que la valeur est entre 0 et 1, alors elle y'a une relation entre les deux variables. C'est-à-dire que la variable X explique la variable Y mais proportionnellement avec un taux de 9.5%.

Cette hypothèse suggère que plus l'environnement des entreprises n'est incertain et complexe, plus le degré de sophistication des pratiques de tableaux de bord est élevé. Les résultats montrent que la corrélation entre les deux variables n'est pas significative le coefficient de régression entre les deux variables est de 0,182. Par conséquent l'hypothèse **H2 est rejetée**. Ce résultat, même s'il est contraire à certains résultats trouvés dans des travaux théoriques et empiriques antérieurs (Hofstede, 1967 ; Khandwalla, 1972 ; Gordon et Miller, 1976 ; Gordon et Narayan, 1984, German, 2000), s'accorde avec les conclusions du travail de Bergeron (1996) qui parvient au constat que le contexte environnemental des organisations n'influence pas la manière dont celles-ci élaborent leurs tableaux de bord. Ce résultat pourrait être expliqué par l'existence d'autres facteurs plus importants que l'environnement qui influencent les pratiques de contrôle de gestion.

Généralement, l'incertitude environnementale n'a pas un impact significatif sur l'utilisation des indicateurs globaux de tableaux de bord. L'hypothèse de la recherche est donc rejetée par nos analyses. Plus l'environnement n'est incertain et dynamique plus les indicateurs globaux de tableaux de bord sont utilisés. De là, l'utilisation des indicateurs globaux de tableau de bord est indépendante de l'incertitude de l'environnement. Quant à la deuxième hypothèse **H1** qui stipule que plus la taille de l'entreprise est grande, plus les indicateurs globaux sont utilisés, a été acceptée suite à nos conclusions et résultats.

Conclusion

Depuis plusieurs années, le phénomène étudié dans cet article incite la préoccupation des chercheurs et des praticiens.

Cependant, les informations recueillies ont fait l'objet de traitement statistique en conformité avec nos objectifs et questions de recherche. De ce fait, nous avons pu mettre l'accent sur l'impact des facteurs de contingence que sont la taille de l'entreprise et l'incertitude perçue de l'environnement sur le choix des indicateurs de tableau de bord et, par conséquent, sur le degré

d'utilisation des indicateurs globaux de tableau de bord pour le pilotage de la performance organisationnelle. Ainsi, nous pouvons avancer que, dans l'ensemble, les variables de contingence étudiées ne justifient guère le caractère plus ou moins le contenu des tableaux de bord des entreprises questionnées. En effet, le degré d'utilisation des indicateurs de tableaux de bord est indépendant du fait que la taille des entreprises est grande, moyenne ou petite. En outre, l'incertitude environnementale n'a pas un impact significatif sur le contenu des tableaux de bord. Ces résultats, d'une manière générale, ne vont pas de pair avec les constatations théoriques issues de la revue de littérature.

En conclusion, cet article nous a permis de répondre à notre problématique en fournissant une explication sur l'utilisation des indicateurs de tableau de bord dans le pilotage de la performance organisationnelle. Cependant, ce travail peut donner plusieurs pistes de recherche et nécessite d'être complété dans le cadre des travaux ultérieurs. En l'occurrence, le présent travail nous rapporte deux apports, le premier apport théorique, qui stipule d'ajouter la variable utilisation des indicateurs de tableau de bord aux définitions de contrôle de gestion, ainsi un apport managérial qui se focalise sur l'aspect contingent pour améliorer la performance organisationnelle de l'entreprise, quant aux limites de notre recherche, nous voyons que un élargissement de l'échantillon pourrait avoir un résultat plus précis et différent, ainsi l'ajout des autres facteurs de contingences. Cependant, le choix du secteur agroalimentaire qui était un choix liée au facteur de la proximité et le facteur temps, nous proposons aux futures chercheurs de faire une étude Panel qui pourrait donner un résultat plus performant.

BIBLIOGRAPHIE

- Augé, B. et Naro, G. (2011). Mini manuel de contrôle de gestion. Dunod, Paris. France.
- Autissier.D ; Mouglin.Y& Segot.J ;(2010) ; « Mesurer la performance de la fonction qualité » Edition d'organisation, groupe Eyrolles, Paris ; p 123.
- Giraud F., Saulpic O., Nauleau G., Delmond M.H., et Bescos P.L. (2004). Contrôle de gestion et pilotage de la performance. 2^{ème} édition, Gualino Editeur, Paris.
- Ragaigne, A. et Caroline,T. (2015). Contrôle de gestion 2015-2016 : Les points clés des techniques et des outils de contrôle de gestion et de leurs récentes évolutions. Ed. 1, Auditeur Gualino.
- Löning, H., Malleret, V., Méric, J., et Pesqueux, Y. (2013). Contrôle de gestion : Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles. 4^e édition. Dunod. Paris.
- Bergeron, H., Lavigne, B., et St-Pierre, J. (2005). Les indicateurs de performance financière et non financière : complémentarité ou substitution ? Étude exploratoire sur des pme manufacturières. *Comptabilité et Connaissances*. France.
- Berland, N. (2000). Fonctions du contrôle budgétaire et turbulence. *21^{ème} congrès de l'AFC*. France.
- Berland, N. et Essid, M. (2009). RSE, systèmes de contrôle et pilotage de la performance globale. *La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit*, Strasbourg, France.
- Bouamama, M. (2015). *Nouveaux défis du système de mesure de la performance : cas des tableaux de bord. Gestion et management*. Thèse du doctorat. Université de Bordeaux. France.
- Bescos, P, L., Deville, A., et Foulquier, P. (2015). Une analyse descriptive de la mise en Œuvre du BSC : un point de vue d'acteurs. *Comptabilité, Contrôle et Audit des invisibles, de l'informel et de l'imprévisible, 36^{ème} congrès de l'AFC*. France, Toulouse.
- Chiapello, E. (1996). Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature. *Comptabilité - Contrôle – Audit, (Tome 2)*, 51-74.
- Choffel, D., et Meyssonier, F. (2005). Dix ans de débats autour du Balanced Scorecard. *Comptabilité - Contrôle - Audit (Tome 11)*. p. 61-81.
- Cohanier, B. Lafage, F. Loiseau, A. (n.d). Management de la performance : des représentations à la mesure.
- Elhamma, A. (2011). L'impact de la stratégie sur le contenu des tableaux de bord : cas des entreprises au Maroc. *Revue Congolaise de Gestion (Numéro 14)*, p. 57-77.
- Hachimi, SY. La problématique de la performance organisationnelle, ses déterminants et les moyens de sa mesure : une perspective holistique et multi critérielle, Université Laval Québec, Canada.
- Zian, H. (2013). Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision des PME en quête de performances. Thèse de doctorat. Université Montesquieu. Bordeaux IV. France