

Approche stratégique et pratiques des PME en matière d'outils de mesure de la performance

Strategic Approach and Practices of SMEs Regarding Performance Measurement Tools

OUTSEKI Jaouad

Enseignant chercheur

Ecole Supérieure des Sciences Economiques et de Management (ESSEM)
Laboratoire de Recherche en Sciences Economiques et Management des Organisations
Maroc

outseki.jaouad@gmail.com

BENHADDOUCH Meryem

Enseignante chercheure

Ecole Supérieure des Sciences Economiques et de Management (ESSEM)
Laboratoire de Recherche en Sciences Economiques et Management des Organisations
Maroc

meryembenhaddouch@gmail.com

EL FATHAOUI Habib

Enseignant chercheur

Faculté des Sciences Juridiques Economique et Sociale d'Ait Melloul Université Ibno Zohr
Laboratoire d'Etudes et Recherches en Sciences Économiques et de Management
Maroc

elfathaoih@gmail.com

Date de soumission : 04/05/2023

Date d'acceptation : 02/07/2023

Pour citer cet article :

OUTSEKI. J, et al. (2023) « Approche stratégique et pratiques des PME en matière d'outils de mesure de la performance », Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit « Volume 7 : Numéro 2 » pp : 201- 223.

Résumé

Cet article se propose d'examiner la relation entre la stratégie et les outils de mesure de la performance au sein des PME. En se basant sur une approche de contingence, l'étude cherche à identifier les stratégies qui influencent les décisions des PME en matière d'outils de mesure de la performance. Dans cet article, nous adoptons une approche méthodique pour explorer la relation entre la stratégie des PME et les outils de mesure de la performance. Pour ce faire, nous commençons par présenter la théorie de contingence, qui fournit un cadre conceptuel solide pour comprendre l'importance de l'adaptation des outils de mesure aux caractéristiques spécifiques des PME. Ensuite, nous effectuons une revue détaillée des outils de mesure de la performance existants, cette revue examine les différentes approches et modèles utilisés dans la pratique pour évaluer la performance des entreprises. Enfin, nous analysons comment les décisions en matière d'outils de mesure de la performance peuvent impacter la performance financière des PME, nous examinons comment les choix d'outils de mesure peuvent soutenir ou entraver la réalisation des objectifs stratégiques de l'entreprise.

Mots clés : Stratégie ; Outils de mesure de la performance ; Performance ; PME ; Indicateurs financiers et non financiers

Abstract

This article aims to examine the relationship between strategy and performance measurement tools within SMEs. Based on a contingency approach, the study seeks to identify the strategies that influence SMEs' decisions regarding performance measurement tools. In this article, we adopt a systematic approach to explore the relationship between SMEs' strategy and performance measurement tools. To do so, we begin by introducing the contingency theory, which provides a solid conceptual framework for understanding the importance of aligning measurement tools with the specific characteristics of SMEs. Next, we conduct a detailed review of existing performance measurement tools, examining different approaches and models used in practice to evaluate business performance. Finally, we analyze how decisions regarding performance measurement tools can impact SMEs' financial performance, considering how the choice of measurement tools can either support or hinder the achievement of strategic objectives.

Keywords : Strategy ; Performance measurement tools ; performance ; SMEs ; Financial and non-financial indicators

Introduction

La recherche en sciences de gestion a toujours manifesté un grand intérêt pour l'évaluation de la performance des entreprises (Govindarajan et Gupta, 1985 ; Govindarajan et Fisher, 1990 ; Gul, 1991 ; Mia et Chenhall, 1994 ; Chia et Gul, 1994 ; Perera et Poole, 1997 ; Ittner et Larcker, 1997 ; Chong et Mia, 1997 ; Carr et Needham, 1997). Au fil des années, le concept de performance a évolué, passant d'une vision restrictive axée sur la performance financière évaluée sur la base d'indicateurs produits par les systèmes de comptabilité (Neely, 1999 ; Walker et Brown, 2004), à une vision plus large intégrant les performances financières et non financières (Nanni et al., 1992 ; Kaplan et Norton, 1996 ; Schneiderman, 1999 ; Bierbusse et Siesfeld, 1997).

Les entreprises, et notamment les petites et moyennes entreprises (PME), sont aujourd'hui confrontées à des défis compétitifs complexes et en constante évolution, dans un environnement caractérisé par des changements rapides et une grande incertitude (Govindarajan et Fisher, 1990 ; Govindarajan et Gupta, 1985). Pour se démarquer et rester compétitives, ces entreprises doivent revoir en permanence leurs pratiques et adopter des stratégies d'amélioration continue (Tenhunen et al., 2001).

Plusieurs études ont été réalisées en Europe, en Australie et en Amérique du Nord afin d'explorer le choix des outils de mesure de la performance (Chapellier, 1994 ; Bergeron, 2000 ; Germain, 2004 ; St Pierre et Cadieux, 2011 ; Zian, 2013). Toutefois, peu de recherches similaires ont été menées en Afrique (Takoudjou Nimpa et al., 2021). De plus, malgré l'importance économique des PME dans de nombreux pays, les études sur les mesures de la performance accordent peu d'attention à ce segment spécifique (HILMI et FATINE 2022) ; (Tenhunen et al., 2001 ; Ouhadi et al., 2018). Les PME font face à des difficultés lorsqu'il s'agit de s'impliquer dans des projets d'implantation de système de mesure de la performance, et celles qui y participent n'arrivent souvent pas à atteindre la dernière phase du processus en raison du manque de temps ou du faible engagement de l'entrepreneur ou de la direction (Tenhunen et al., 2001).

En outre, il est devenu évident que la performance de l'entreprise est influencée par un ensemble de facteurs de contingence, tels que la taille de l'entreprise, son secteur d'activité et son environnement concurrentiel (Simons, 1995 ; Widener, 2007 ; Gerdin et Greve, 2004). Ces facteurs de contingence peuvent affecter la manière dont les entreprises conçoivent et mettent en œuvre leurs systèmes de mesure de la performance. De plus, il est essentiel de relier les stratégies de l'entreprise aux outils de mesure de la performance pour assurer leur efficacité

(Schneiderman, 1999 ; Kaplan et Norton, 1996 ; Nanni et al., 1992 ; Bierbusse et Siesfeld, 1997). Néanmoins, les études spécifiquement axées sur les liens entre la stratégie de l'entreprise et les mesures de la performance adoptées sont peu nombreuses. Il est donc nécessaire d'examiner les relations qui peuvent exister entre la stratégie et les pratiques des PME en matière d'outils de mesure de la performance (Perera et Poole, 1997 ; Ittner et Larcker, 1997 ; Chong et Mia, 1997 ; Carr et Needham, 1997 ; Chia et Gul, 1994 ; Mia et Chenhall, 1994 ; Gul, 1991 ; Govindarajan et Fisher, 1990 ; Govindarajan et Gupta, 1985).

Dans cette optique, cette étude vise à examiner la relation entre la stratégie et les outils de mesure de la performance au sein des PME. Nous chercherons à identifier les stratégies qui influencent les décisions de ces entités en matière d'outils de mesure de la performance. Autrement dit : Quelle est la relation entre les outils de mesure de la performance pratiqués par les PME, les stratégies qu'elles poursuivent et leur impact sur la performance financière ?

Pour répondre à ces questions, notre article se divise en trois parties principales. Dans la première partie, nous présentons la théorie de contingence, qui constitue le fondement conceptuel de notre étude. Dans la deuxième partie, nous procédons à une revue détaillée des outils de mesure de la performance existants, nous explorons les différentes approches et modèles utilisés pour mesurer la performance des entreprises, en mettant en évidence les indicateurs financiers et non financiers les plus couramment utilisés. Enfin, dans la troisième partie, nous nous concentrons sur la relation entre la stratégie et les outils de mesure de la performance adoptés par les PME, nous analyserons comment les décisions prises en matière d'outils de mesure de la performance peuvent affecter la performance financière des PME.

1. La théorie de la contingence et son influence majeure dans les recherches en sciences de gestion

La théorie de la contingence, élaborée par Lawrence et Lorsch (1967), se distingue par sa rupture avec les théories organisationnelles traditionnelles, notamment les courants normatifs classiques, qui soutiennent l'idée d'une seule et meilleure structure organisationnelle universelle (le fameux concept du "one best way"). L'approche contingente part du principe selon lequel différentes situations variables peuvent correspondre à différents modes d'organisation (Outseki et Obad, 2020). L'objectif de cette partie est d'expliquer l'évolution de la théorie de la contingence au fil du temps et de présenter les contributions de cette théorie à l'étude des organisations.

1.1. Les fondements de la théorie de la contingence dans la gestion contemporaine

Dans les années 1950, les paradigmes normatifs des théories classiques, tels que l'école des relations humaines, ont été remis en question par des chercheurs anglo-saxons. Ces théories cherchaient à trouver les meilleures solutions et pratiques à appliquer de manière universelle, en se basant sur la relation simpliste "bon stimulus = bonne réponse" (Rojot, 2005).

Les travaux de Woodward (1958) ont apporté une contribution significative à ce débat. Selon l'auteur, les structures organisationnelles sont influencées par la technologie de production utilisée par l'entreprise. Milano (2002) souligne que les écrits de Woodward remettent en question l'idée largement acceptée selon laquelle il existe des principes de gestion valables pour tous les types de systèmes de production.

Parallèlement, Burns et Stalker (1961) ont mené une étude qui s'inscrit dans le cadre d'une approche contingente. Leur objectif était de comparer les structures organisationnelles de vingt entreprises britanniques en tenant compte de deux facteurs environnementaux : le domaine technologique dans lequel l'entreprise opère et la nature du marché des produits. Les résultats ont révélé l'existence de deux catégories d'organisations correspondant à deux styles de gestion : les mécanistes (bureaucratiques, routinières, formalisées, centralisées) et les organiques (flexibles, adaptables, communicantes). Les travaux de Burns et Stalker (1961) ont été pionniers dans la démonstration de l'influence de l'environnement et de sa complexité sur les structures internes des organisations, contribuant ainsi à la théorie de la contingence.

Parmi les fondateurs de cette théorie, Chandler (1962) a apporté une contribution majeure. Il a démontré que la structure organisationnelle découle des stratégies mises en place, lesquelles sont à leur tour influencées par les changements environnementaux auxquels l'entreprise est confrontée.

Les études de Lawrence et Lorsch (1967), s'appuyant sur les travaux de Woodward (1958), ont conduit à l'émergence de la théorie de la contingence structurelle. Leur étude portant sur un ensemble de divisions et de centres de profit au sein de dix organisations a démontré qu'il n'existe pas de structure organisationnelle unique. Leur objectif était d'examiner l'adaptation des structures internes des entreprises à leur environnement spécifique. Ils ont introduit les concepts de différenciation et d'intégration pour étudier ces structures : la différenciation se réfère à la segmentation de l'organisation en sous-systèmes, chacun développant des caractéristiques propres en réponse à son environnement spécifique. L'intégration, quant à elle, concerne la qualité de la collaboration entre ces sous-systèmes pour répondre aux exigences de l'environnement (Lawrence et Lorsch, 1967). Leurs recherches ont conclu que des

environnements différents nécessitent des structures organisationnelles différentes, contingentes à des facteurs internes et externes.

Ainsi, ces auteurs ont joué un rôle essentiel dans l'évolution de la théorie de la contingence, remettant en question les approches normatives classiques et mettant en évidence l'importance de considérer les caractéristiques spécifiques de l'environnement dans la conception des structures organisationnelles.

1.2. Les contributions de la théorie de la contingence à la recherche sur les organisations

La théorie de la contingence, également connue sous le nom de théorie de la contingence structurelle, cherche à expliquer l'impact des variables internes et externes sur les structures organisationnelles. Parmi les principales variables identifiées, on retrouve la taille (Hickson et al., 1971), la technologie (Thompson, 1967 ; Woodward, 1965), la stratégie organisationnelle (Chandler, 1962 ; Child, 1972) et l'environnement et sa complexité (Burns et Stalker, 1961 ; Lawrence et Lorsch, 1967).

Depuis le début des années 1970, les recherches basées sur l'approche contingente ont connu un essor significatif, contribuant ainsi à un courant de recherche dynamique. La théorie de la contingence permet d'effectuer des analyses préalables à la mise en place de systèmes de gestion dans les organisations, favorisant ainsi leur adaptation aux spécificités et aux contextes auxquels elles sont confrontées. Ces facteurs, bien qu'ils ne soient pas mutuellement exclusifs, influencent le choix des systèmes de gestion et contribuent à atténuer la diversification des formes organisationnelles (Elkadiri Boutchich et Gallouj, 2014). Toutefois, compte tenu de la complexité croissante de l'environnement, la forme de contingence traditionnelle peut ne pas toujours être efficace, rendant ainsi nécessaire une transcendance de celle-ci afin de rendre les structures plus adaptées et moins simplistes. Les approches contingentes contemporaines cherchent à expliquer les choix organisationnels sans recourir à des simplifications excessives (Pariante, 1998).

En conclusion, cette perspective de recherche met en évidence le poids du contexte environnemental sur l'organisation, qui s'adapte en fonction de son fonctionnement et de ses structures (Donaldson, 1996). Ainsi, l'amélioration de la performance organisationnelle ne dépend pas seulement des initiatives individuelles des managers, mais aussi de leur capacité à adapter la structure aux exigences de l'environnement dans lequel ils évoluent (Milano, 2002).

2. Les outils de mesure de la performance

L'évaluation de la performance organisationnelle constitue une préoccupation majeure pour les praticiens et les chercheurs en sciences de gestion. Selon Dixon, Nanni et Voolman (1990) ainsi que Johnson et Kaplan (1987), il est suggéré d'intégrer des indicateurs non financiers aux indicateurs financiers traditionnels pour mieux appréhender ce concept. Cette approche est soutenue par des praticiens de la comptabilité tels que Willis (1994) et des analystes financiers tels que Birchard (1994), permettant aux gestionnaires d'avoir une vision globale de la performance organisationnelle en prenant en compte les divers besoins et exigences des parties prenantes.

Dans cette perspective d'intégration d'indicateurs de performance, plusieurs modèles ont été proposés. On retrouve le tableau de bord prospectif (BSC) proposé par Norton et Kaplan (1992), le modèle de Reynaud (2003), la pyramide des performances de Lynch et Cross (1991), le modèle de pilotage de Morin et al. (1994), le modèle modulaire de Fitzgerald et Moon (1996) et le prisme de la performance de Neely et al. (2002).

Afin de générer des dimensions et des indicateurs de mesure de la performance organisationnelle et d'élaborer un cadre théorique pour observer les outils de mesure de la performance des PME, nous avons retenu ces modèles dans notre étude.

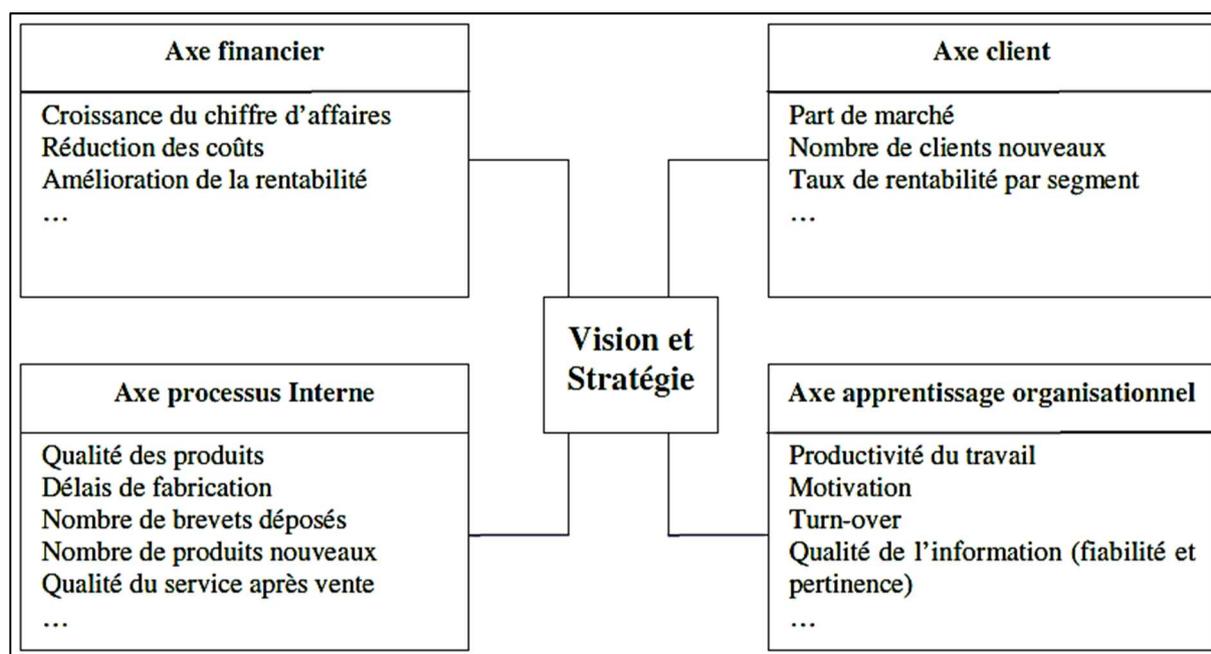
2.1. Le balanced scorecard (Kaplan et Norton, 1992)

Depuis les années quatre-vingt, Robert S. Kaplan, avec ses collaborateurs tels qu'Atkinson, Banker, Cooper et Johnson, prône le développement de nouveaux systèmes de mesure de la performance qui vont au-delà des simples indicateurs financiers. Cette approche vise à générer des informations plus pertinentes et à permettre une meilleure évaluation de la performance des organisations.

L'une des propositions les plus connues de Kaplan dans ce domaine est le Balanced Scorecard (Kaplan et Norton, 1992). Cet article a été largement cité dans les revues académiques et professionnelles en comptabilité, ainsi que par de nombreux auteurs en sciences de gestion qui soutiennent une vision intégrée de la performance des organisations (Willis, 1992).

Le Balanced Scorecard est un ensemble d'indicateurs financiers et non financiers regroupés en quatre perspectives : financière, satisfaction client, gestion interne, et innovation et apprentissage. Pour chaque perspective, les gestionnaires développent les indicateurs les plus appropriés pour suivre la progression de la performance en fonction de la stratégie de l'entreprise. Le Balanced Scorecard est représenté dans la figure ci-dessous.

Figure N°1 : Le balanced scorecard de Kaplan et Norton (1992)



Source : Errami Y. (2007)

Bien que le Balanced Scorecard mette en évidence l'importance d'inclure des indicateurs non financiers dans l'évaluation de la performance organisationnelle, les perspectives liées à la satisfaction client, à la gestion interne et à l'apprentissage restent complémentaires à la perspective financière.

Le Balanced Scorecard de Kaplan et Norton offre une approche holistique de l'évaluation de la performance des organisations, en intégrant à la fois des indicateurs financiers et non financiers. Cette approche permet aux gestionnaires d'avoir une vision équilibrée et globale de la performance de leur organisation, en tenant compte des différentes dimensions qui contribuent à son succès.

2.2. Le modèle de Reynaud (2003)

Le modèle de Reynaud (2003) propose une approche multidimensionnelle pour évaluer la performance organisationnelle. Il se base sur trois dimensions principales : la dimension économique, la dimension sociale et la dimension environnementale.

La dimension économique concerne les mesures traditionnelles de performance financière telles que la rentabilité, la productivité et la croissance économique. Elle met l'accent sur les résultats financiers de l'organisation et sa capacité à générer des revenus et des bénéfices.

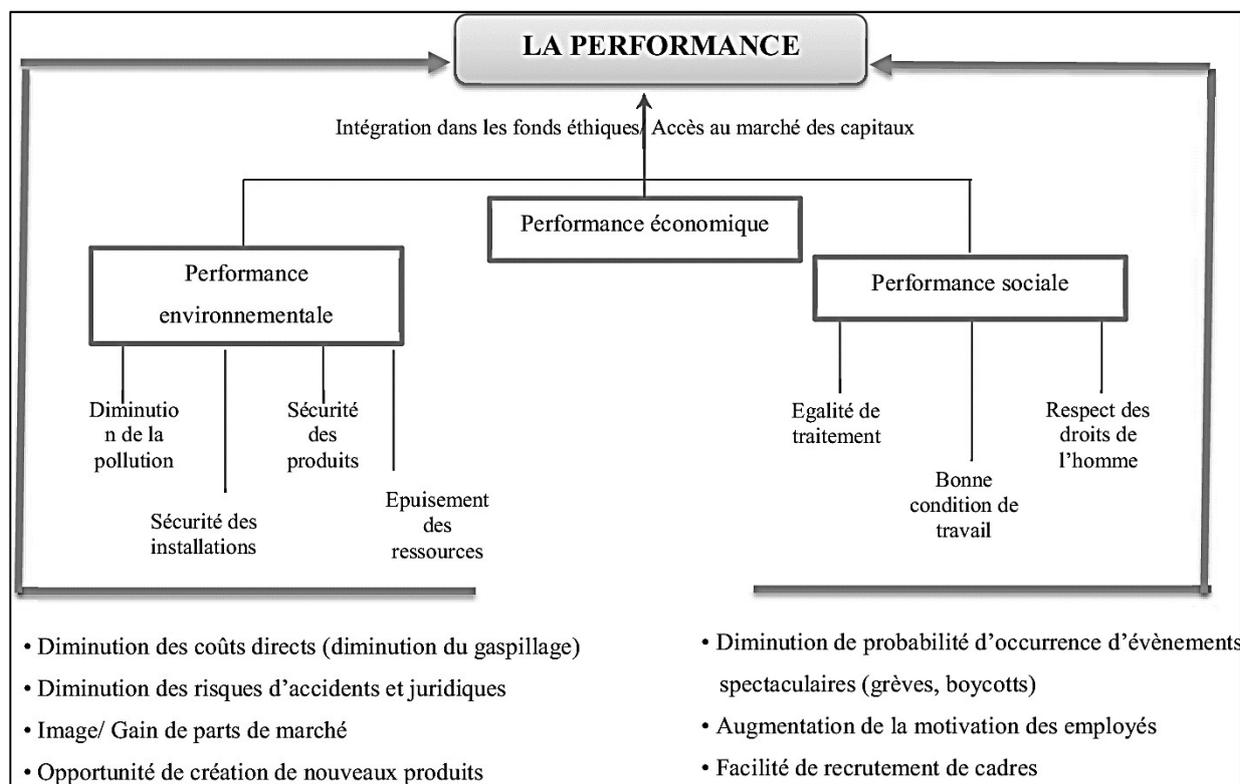
La dimension sociale se concentre sur les aspects liés aux relations humaines au sein de l'organisation. Elle évalue la qualité des relations de travail, la satisfaction des employés, le respect des droits des travailleurs et l'engagement social de l'organisation. Cette dimension

considère l'impact social de l'organisation sur ses employés, ses parties prenantes et la société dans son ensemble.

La dimension environnementale porte sur la prise en compte des enjeux écologiques et la responsabilité environnementale de l'organisation. Elle évalue la gestion des ressources naturelles, la réduction des émissions, la gestion des déchets, l'adoption de pratiques durables et l'engagement envers la protection de l'environnement.

Le modèle de Reynaud (2003) est représenté dans la figure ci-après :

Figure N°2 : Modèle de Reynaud (2003)



Source : Reynaud (2003)

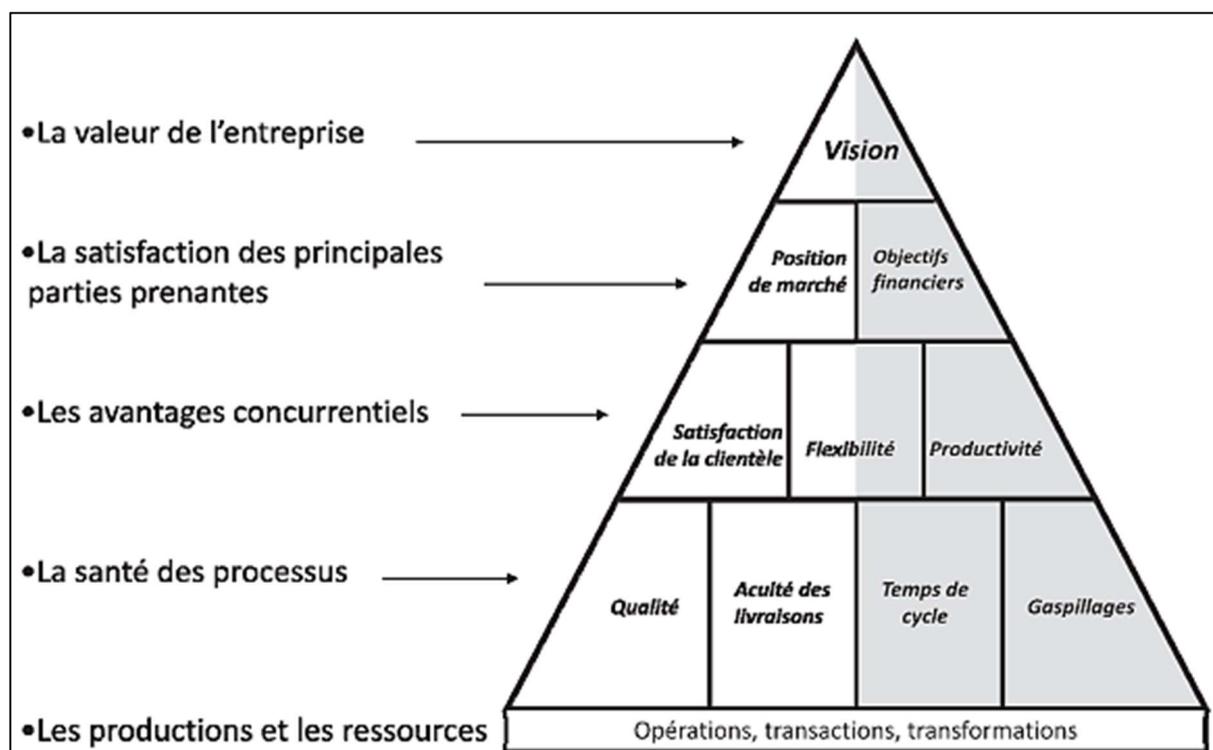
Le modèle de Reynaud (2003) reconnaît l'importance d'évaluer la performance organisationnelle au-delà des seules mesures financières. Il met en évidence l'interdépendance entre les performances économiques, sociales et environnementales, et encourage les organisations à adopter une approche plus globale de la performance.

Le modèle de Reynaud (2003) propose une évaluation de la performance organisationnelle à travers les dimensions économique, sociale et environnementale. Il permet d'avoir une vision plus complète de la performance de l'organisation, en prenant en compte les dimensions financières, sociales et environnementales, et en favorisant ainsi le développement durable et la responsabilité sociale des organisations.

2.3. La Pyramide de Lynch et Cross (1991)

La pyramide des performances de Lynch et Cross (1991) est un modèle de pilotage de la performance organisationnelle qui vise à intégrer les indicateurs stratégiques et opérationnels. Ce modèle propose une approche complète en reliant la stratégie d'affaires de l'entreprise aux données opérationnelles, afin d'assurer une cohérence entre les deux niveaux. La pyramide de Lynch et Cross (1991) est représenté dans la figure ci-après.

Figure N° 3 : La pyramide de Lynch et Cross (1991)



Source : Botton et al. (2002)

Au sommet de la pyramide se trouve la vision corporative, qui représente la stratégie globale de l'entreprise. Cette vision guide les objectifs de rentabilité à court terme et les objectifs de croissance à long terme. La flexibilité de l'entreprise est un élément clé de la pyramide, soulignant l'importance de s'adapter aux changements et aux défis du marché.

La pyramide de Lynch et Cross (1991) propose également des indicateurs opérationnels regroupés selon quatre critères : la qualité, la livraison, le délai de transformation et le coût. Ces indicateurs permettent de mesurer la satisfaction client, la flexibilité et la productivité de l'entreprise.

La pyramide des performances de Lynch et Cross (1991) offre un cadre conceptuel et pratique pour évaluer la performance globale d'une organisation. En intégrant les dimensions stratégiques et opérationnelles, ce modèle permet aux gestionnaires d'avoir une vision

holistique de la performance de l'entreprise et de prendre des décisions éclairées pour atteindre les objectifs fixés.

2.4. Le modèle modulaire de Fitzgerald et Moon (1996)

Le modèle de Fitzgerald et Moon (1996) présente une matrice des déterminants et des résultats qui permet d'évaluer la performance organisationnelle. Ce modèle propose six critères, dont la performance financière et la compétitivité, qui sont le reflet des actions passées et du succès de la stratégie adoptée. Les quatre autres critères, tels que la qualité des services, la flexibilité, l'utilisation efficace des ressources et l'innovation, sont considérés comme des facteurs déterminants de la réussite de l'entreprise. Le tableau suivant illustre le modèle modulaire de Fitzgerald et Moon (1996).

Tableau N°1 : Modèle modulaire de Fitzgerald et Moon (1996)

Dimension de la performance	Critères de mesure de la performance
Compétitivité	Part de marché Croissance de revenu Mesures sur la clientèle de base
Performance financière	Bénéfice net Retour sur investissement
Qualité des services	Taux de satisfaction client Taux de réclamations
Flexibilité	Temps de réaction aux demandes des clients
Utilisation efficace des ressources	Taux d'utilisation des capacités
Innovation	Nombre de nouvelles idées ou produits développés

Source : Fitzgerald et Moon (1996)

Ce modèle propose une approche qui va au-delà des seuls indicateurs financiers pour évaluer la performance organisationnelle. Les auteurs soulignent que l'amélioration de la qualité des services peut ne pas être immédiatement perceptible à court terme, mais qu'elle est essentielle pour générer une satisfaction client durable et des résultats positifs à long terme.

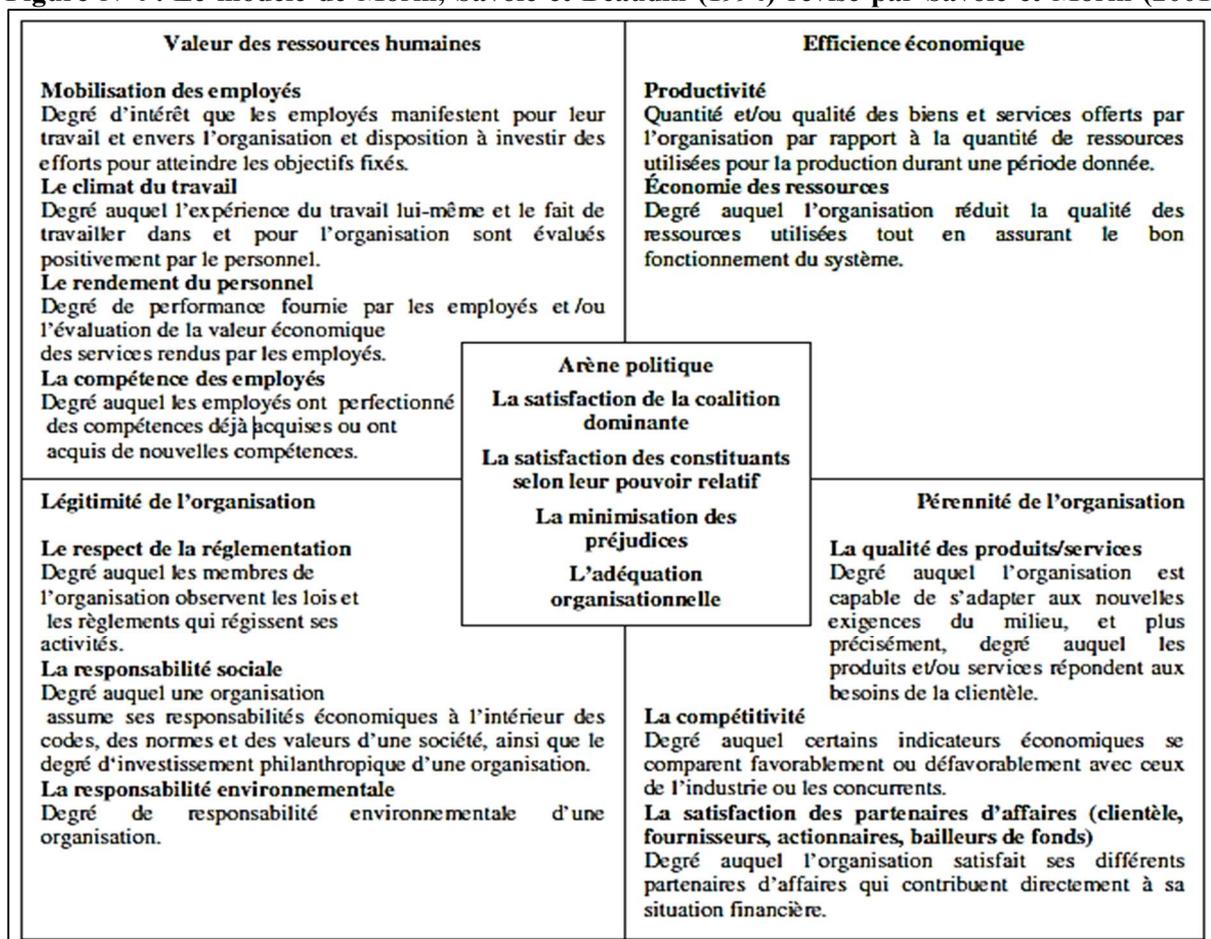
La matrice des déterminants et des résultats de Fitzgerald et al., (1991) offre un cadre conceptuel pour évaluer la performance organisationnelle en prenant en compte à la fois les résultats financiers et les déterminants clés tels que la qualité des services, la flexibilité, l'utilisation efficace des ressources et l'innovation. Cette approche permet d'avoir une vision plus complète de la performance de l'entreprise et de prendre des décisions stratégiques pour favoriser sa réussite à long terme.

2.5. Le modèle de Morin, Savoie et Beaudin (1994)

Les travaux de Morin, Savoie et Beaudin (1994) apportent une contribution pertinente à l'étude de la performance organisationnelle. Ces auteurs ont réalisé une revue exhaustive des écrits sur la performance organisationnelle dans diverses disciplines des sciences sociales, y compris les sciences de gestion. Ils ont identifié quatre conceptions de la performance : économique, sociale, systémique et politique. À partir de ces conceptions, ils ont développé un modèle de mesure de la performance.

Le modèle de Morin, Savoie et Beaudin (1994) se compose de quatre dimensions qui sont définies à l'aide de treize critères. Ce modèle, présenté ci-dessous, offre un cadre conceptuel sur lequel la direction d'une entreprise peut réfléchir lors de l'élaboration de sa stratégie d'affaires. Il permet de déterminer quels critères de performance sont jugés importants pour l'organisation en fonction de ses objectifs fixés.

Figure N°4 : Le modèle de Morin, Savoie et Beaudin (1994) révisé par Savoie et Morin (2001)



Source : Errami (2007)

Les travaux de Morin, Savoie et Beaudin (1994) ont suivi une démarche de recherche scientifique rigoureuse, incluant une revue de littérature, une méthode Delphi, une analyse de données, et autres. Pour la dimension des valeurs des ressources humaines, ils ont également

réalisé une recension et une analyse des divers instruments disponibles pour chacun des quatre critères de cette dimension.

Le modèle de Morin, Savoie et Beaudin (1994) offre aux dirigeants une approche structurée pour évaluer la performance de leur organisation en prenant en compte les différentes conceptions de la performance et en tenant compte des valeurs des ressources humaines.

2.6. Modèle d'atkinson, Waterhouse et Wells (1997)

Atkinson et al. (1997) proposent un modèle de performance organisationnelle basé sur l'approche des parties prenantes. Après avoir réalisé une étude terrain auprès de douze grandes entreprises, ces auteurs soutiennent que l'utilisation de cette approche présente l'avantage de mieux appréhender les enjeux de la planification stratégique. En d'autres termes, le choix d'un système de mesure de la performance devrait être déterminé en fonction des parties prenantes identifiées et de la stratégie d'entreprise.

Leurs arguments reposent sur deux prémisses. Premièrement, une organisation a des objectifs primaires et des objectifs secondaires. Les objectifs primaires peuvent inclure la création de valeur pour les actionnaires ou la satisfaction des clients, tandis que les objectifs secondaires peuvent englober un climat de travail favorable. Les objectifs secondaires sont considérés comme primordiaux car ils influencent les objectifs primaires. Les auteurs suggèrent que pour gérer les résultats des objectifs primaires, les entreprises devraient concentrer leur attention sur les objectifs secondaires.

Deuxièmement, une organisation doit identifier les parties prenantes qui peuvent influencer sa rentabilité, puis définir, pour chaque partie prenante identifiée, des critères de performance et des indicateurs permettant d'évaluer ces critères. Ces parties prenantes sont généralement les investisseurs, les employés, les clients et la communauté. Un modèle de performance organisationnelle prenant en compte les parties prenantes constituant le périmètre de l'entreprise est présenté dans le tableau ci-dessous.

Tableau N°2 : Le modèle de la performance d'Atkinson et al. (1997)

Parties prenantes	Mesures primaires	Mesures secondaires
Les actionnaires	Rendement sur les investissements des actionnaires	Croissances de revenus Croissance des dépenses Productivité Ratio de capital Ratio de liquidité Ratio de qualité des actifs
Les clients	Satisfaction de la clientèle et qualité des services	Enquête sur la clientèle pour différents marchés / produits
Les employés	Engagement des employés Compétence des employés Productivité des employés	Enquête d'opinion auprès des employés Indice sur divers éléments du service à la clientèle Ratios financiers du coût des employés par différentes classifications de revenus
La communauté	Image publique	Différentes enquêtes externes

Source : Errami (2007)

Le modèle proposé par Atkinson et al. (1997) met l'accent sur l'importance de l'approche des parties prenantes dans la détermination du système de mesure de la performance. En identifiant et en tenant compte des intérêts des différentes parties prenantes, les organisations peuvent aligner leurs objectifs de performance et leurs mesures sur l'ensemble de leurs activités et leurs objectifs stratégiques.

2.7. Le prisme de la performance de Neely et al. (2002)

Le prisme de la performance de Neely et al. (2002) est un modèle qui propose une approche holistique pour évaluer la performance organisationnelle. Il se compose de cinq facettes interconnectées : la dimension financière, la dimension client, la dimension des opérations, la dimension des employés et la dimension de l'innovation et de l'apprentissage.

La dimension financière se concentre sur les mesures traditionnelles de performance financière telles que le chiffre d'affaires et la rentabilité. La dimension client met l'accent sur la satisfaction des clients et la qualité des produits ou services. La dimension des opérations évalue l'efficacité des processus internes de l'organisation. La dimension des employés se focalise sur la gestion des ressources humaines et la satisfaction des employés. Enfin, la dimension de l'innovation et de l'apprentissage concerne la capacité de l'organisation à innover et à s'adapter aux changements.

Ce modèle permet aux gestionnaires d'obtenir une vision globale de la performance de leur organisation en tenant compte de ces différentes dimensions. En évaluant ces facettes, ils

peuvent identifier les forces et les faiblesses de l'organisation, ainsi que les domaines d'amélioration potentiels pour atteindre les objectifs stratégiques.

Le prisme de la performance de Neely et al. (2002) offre une approche complète pour évaluer la performance organisationnelle en considérant les aspects financiers, clients, opérationnels, humains et d'innovation. Il permet aux gestionnaires d'avoir une vision holistique de la performance de leur organisation, favorisant ainsi une meilleure prise de décision et une amélioration continue.

3. Approche stratégique et pratiques des PME en matière d'outils de mesure de la performance

La façon dont les PME abordent leur stratégie et mettent en œuvre des outils de mesure de la performance joue un rôle crucial dans leur réussite. Dans cette partie, nous examinerons l'influence de la taille de l'entreprise sur les pratiques des outils de mesure de la performance, la relation entre la stratégie et ces outils, ainsi que l'effet conjoint de la stratégie et des outils de mesure de la performance sur la performance financière des PME.

3.1. Influence de la taille de l'entreprise sur les pratiques d'outils de mesure de la performance

L'influence de la taille de l'entreprise sur les pratiques d'outils de mesure de la performance est un sujet qui a suscité l'intérêt de nombreux chercheurs. Les études menées par Merchant (1984) et Fisher (1998) ont souligné que les outils de mesure de la performance sont influencés par différents facteurs de contingence qui les façonnent.

Des auteurs tels que Merchant (1981), Kalika (1987) et Jorissen et al. (1997) ont démontré que les techniques budgétaires évoluent en fonction de la taille de l'entreprise. Plus précisément, à mesure que la taille des entreprises augmente, les techniques budgétaires tendent à devenir plus sophistiquées. Cette observation met en évidence une relation entre la taille de l'entreprise et l'utilisation de techniques budgétaires spécifiques.

De plus, les recherches de Jorissen et al. (1997) et de Nobre (2001) ont révélé que les grandes entreprises ont tendance à utiliser davantage d'indicateurs de performance non financiers par rapport aux structures de taille moyenne et aux PME. Ces indicateurs non financiers permettent aux grandes entreprises de prendre en compte des aspects de performance qui ne peuvent pas être entièrement capturés par des mesures financières. Par exemple, la satisfaction des clients, l'innovation et d'autres dimensions clés de la performance peuvent être évaluées à l'aide de ces indicateurs.

Une enquête menée par Hoque et James (2000) auprès de 66 entreprises australiennes a montré que les organisations de plus grande taille adoptent des pratiques de mesure de la performance qui se rapprochent davantage du concept de "Balanced Scorecard". Cette conclusion suggère que les grandes entreprises ont plus de chances d'adopter des pratiques de mesure de la performance alignées sur les recommandations présentées dans la littérature.

Dans le contexte des PME marocaines, une étude menée auprès de 57 entreprises révèle une évolution vers une mesure de la performance plus équilibrée (Ouhadi et al., 2018). Cette tendance se manifeste lorsque la taille des entreprises augmente et que leurs objectifs se focalisent sur l'innovation. Bien que les indicateurs financiers conservent leur importance prédominante, une prise en compte relativement croissante des indicateurs non financiers, notamment ceux liés à l'axe clients du modèle "Balanced Scorecard", est observée. Il convient de souligner que la satisfaction des clients est étroitement liée à la réalisation du chiffre d'affaires, mais les chercheurs mettent également en évidence d'autres aspects de performance qui contribuent à une vision plus globale et équilibrée (Ouhadi et al., 2018).

3.2. Relation entre la stratégie et les outils de mesure de la performance

La relation entre la stratégie et les outils de mesure de la performance constitue un domaine essentiel d'étude dans le domaine du contrôle de gestion. Selon Langfield-Smith (1997), le contrôle de gestion est un système visant à influencer le comportement des individus afin d'atteindre les objectifs de l'entreprise. Les outils de mesure de la performance jouent un rôle central dans ce système en permettant aux gestionnaires d'évaluer la performance et de motiver les individus à travailler en vue d'améliorer les résultats.

La littérature sur le contrôle de gestion met en évidence l'étroite relation entre la stratégie et le système de contrôle. Bouquin (1986) souligne l'importance de prendre en compte la stratégie lors de la conception du système de contrôle de gestion. Il est suggéré que ce système devrait être spécifiquement conçu pour soutenir la stratégie de l'entreprise, en se basant sur ses avantages compétitifs, afin de favoriser une performance supérieure (Dent, 1990 ; Simon, 1987).

Les conclusions de Langfield-Smith (1997) sont corroborées par des études plus récentes, qui mettent en évidence des liens entre la stratégie et les pratiques de contrôle de gestion (Hamliri et al., 2021). Les entreprises adoptant une stratégie de différenciation ont tendance à mettre en place des systèmes de contrôle différents de celles orientées vers une stratégie de coûts. Abernethy et Lillis (1995) ont constaté que les entreprises axées sur la différenciation utilisent moins d'indicateurs financiers traditionnels et privilégient les indicateurs de performance

qualitatifs. Perera et Poole (1997) ont également observé que les entreprises différenciées accordent une plus grande importance aux pratiques de gestion avancées, telles que la mesure de la qualité et la dépendance vis-à-vis des fournisseurs. Chenhall et Langfield-Smith (1998) ont examiné les liens entre le type de stratégie et les pratiques de gestion et de comptabilité, soulignant que les entreprises performantes axées sur la différenciation bénéficient de l'utilisation de techniques de gestion et de comptabilité, notamment les mesures de performance équilibrées.

D'autre part, les entreprises de haute performance qui attachent une grande importance au leadership peuvent obtenir d'importants bénéfices en mettant en œuvre des techniques de gestion et des pratiques comptables traditionnelles.

En effet, les entreprises poursuivant une stratégie de différenciation (ou étant de type prospecteur) sont généralement associées à des systèmes de contrôle de gestion complets, incluant à la fois des données financières et non financières, qualitatives et orientées vers les clients. En revanche, les entreprises privilégiant une stratégie de leadership des coûts (ou étant de type défenseur) sont plus susceptibles d'adopter des systèmes de contrôle de gestion axés sur le contrôle des coûts, des budgets et des mesures financières.

De plus, les recherches récentes sur la performance soulignent l'importance d'une relation étroite entre les objectifs, la stratégie de l'entreprise et la construction d'un système de mesure de la performance efficace. Kaplan et Norton, en particulier, insistent sur ce point. Selon eux, leur modèle de mesure de la performance se distingue des autres en ce sens qu'il ne se limite pas à une simple collection d'indicateurs. Les objectifs et les mesures de leur modèle sont définis dans le cadre d'une réflexion basée sur la mission et la stratégie de l'entreprise, traduisant ainsi les intentions stratégiques en objectifs concrets.

Les chercheurs Bruggeman et Van der Stede (1993) suggèrent que les acteurs comptables conçoivent des systèmes de contrôle de gestion adaptés aux stratégies, reconnaissant l'importance des liens entre ces deux éléments. De même, l'étude menée par Waterhouse et Svendsen (1998) sur les grandes entreprises souligne l'importance de la correspondance entre les priorités stratégiques et les informations communiquées au conseil d'administration.

En somme, les études empiriques mettent en évidence des relations évidentes entre la stratégie et le système de contrôle de gestion. Étant donné que les indicateurs de performance font partie intégrante du système de contrôle de gestion, il est essentiel de prendre en compte l'impact de la stratégie sur ceux-ci. De plus, les travaux récents sur la performance soulignent la nécessité d'une relation étroite entre les objectifs, la stratégie de l'entreprise et la construction d'un

système de mesure de la performance efficace (Chow et al., 1997 ; Epstein et Manzoni, 1997 ; Kaplan et Norton, 1996).

3.3. Effet conjoint de la stratégie et des outils de mesure de la performance sur la performance financière des PME

La recherche sur l'effet conjoint des stratégies et des outils de mesure de la performance sur la performance financière des PME est un domaine relativement peu exploré, en raison de la rareté d'études spécifiques portant sur ces entreprises de petite taille. Toutefois, il est possible de s'inspirer des études réalisées dans le contexte des grandes entreprises afin de comprendre les relations potentielles entre la stratégie, les outils de mesure de la performance et la performance financière des PME.

Dans cette perspective, la théorie de la contingence, introduite par Donaldson (1996), offre un cadre théorique cohérent pour analyser les organisations, y compris les PME, et constitue le courant dominant dans l'étude des systèmes de contrôle (Covaleski et al., 1996).

Selon cette théorie, il n'existe pas de système de contrôle de gestion universellement applicable à toutes les organisations. Au contraire, les caractéristiques des modes de contrôle et des systèmes de contrôle de gestion de l'entreprise doivent s'adapter à un ensemble de variables telles que la stratégie choisie, la structure organisationnelle, l'environnement économique et concurrentiel, les technologies mises en œuvre, et la culture de l'organisation. De même, les outils de contrôle de gestion utilisés varient en fonction des choix de structure et de stratégie propres à chaque entreprise. Ainsi, plusieurs éléments, qu'ils soient internes ou externes, peuvent influencer directement la performance financière d'une entreprise. Cependant, il est important d'examiner l'effet combiné de la stratégie et des systèmes de mesure de la performance adoptés.

Des études antérieures (Merchant, 1984 ; Govindarajan et Fisher, 1990 ; Jermias et Gani, 2004) se sont intéressées à l'impact de l'adéquation entre la stratégie et les systèmes de contrôle de gestion. Parmi ces études, celle de Chenhall et Langfield-Smith (1998), qui adopte une approche holistique, permet d'étudier l'effet conjoint de la stratégie et des outils de mesure de la performance sur la performance financière des entreprises.

Divers auteurs ont examiné la relation entre la stratégie et les outils de mesure de la performance au sein des entreprises. Govindarajan et Gupta (1985), Simons (1987), Govindarajan (1988) et Govindarajan et Fisher (1990) ont démontré que la stratégie joue un rôle primordial dans la conception des systèmes de contrôle de gestion. Ils ont souligné l'importance d'une corrélation

étroite entre la stratégie et les indicateurs de performance utilisés dans les systèmes de mesure (Nanni et al., 1992).

En outre, Dangereux et al. (2017) présentent une étude détaillant la variété des méthodes de gestion de la performance mises en place dans les PME. Ils décrivent un tableau de bord axé sur les achats, qui se distingue par sa complexité, sa réactivité et sa décentralisation. Ce tableau de bord est étroitement lié à la stratégie de l'entreprise et est utilisé dans une PME comptant environ cinquante employés.

Cependant, les résultats des études sont divergents. Cauvin et Bescos (2004) n'ont pas confirmé l'hypothèse selon laquelle les entreprises privilégiant une stratégie de différenciation utilisent davantage d'indicateurs non financiers que celles axées sur une stratégie de domination par les coûts. En revanche, en observant les entreprises prospectrices, Miles et Snow (1978) ont constaté qu'elles adaptent leurs systèmes de mesure de la performance en accordant une préférence aux indicateurs non financiers. D'autre part, Shank, Govindarajan et Spiegel (1989) ont mis en évidence l'utilisation d'indicateurs financiers par les entreprises qui adoptent une stratégie de domination par les coûts, tandis que les entreprises axées sur une stratégie de différenciation privilégient davantage les indicateurs non financiers. Une étude menée au Canada sur les PME par Bergeron (2000) met en évidence l'influence significative de la stratégie sur les indicateurs de performance. Cette idée est soutenue par Lorino (2003) et Germain (2004). En outre, d'autres chercheurs tels que Perera et al. (1997) ainsi que Abernathy et al. (1995) soulignent couramment les liens existants entre une stratégie de différenciation et l'utilisation d'un système d'information pour le suivi de la performance élargie. Ces derniers ont constaté que les entreprises utilisent moins d'indicateurs financiers au profit d'indicateurs qualitatifs ou non financiers lorsque leur stratégie adopte une approche réactive. Ces résultats ont été confirmés par Pereira et al. (1997).

Une étude menée par Gosselin et Dubé (2002) sur un échantillon de 101 entreprises manufacturières canadiennes a révélé une corrélation significative et négative entre les entreprises et les mesures de performance non financières. En revanche, les entreprises adoptant une approche plus proactive ont tendance à utiliser un plus grand nombre de mesures de performance non financières.

Conclusion

Dans cet article, nous avons exploré la relation entre la stratégie des PME et leurs pratiques d'outils de mesure de la performance. Nous avons constaté que la stratégie adoptée par les PME influence les choix des outils de mesure utilisés pour évaluer leur performance.

Ces conclusions sont basées sur une revue approfondie de la littérature existante sur le sujet, qui met en évidence l'importance de la correspondance entre la stratégie et les pratiques des PME en matière d'outil de mesure de la performance. Cependant, il convient de noter que la plupart des études examinées se sont concentrées sur les grandes entreprises, et il existe une rareté de recherches empiriques spécifiquement axées sur les PME. Par conséquent, il est essentiel de combler cette lacune en menant des études empiriques auprès des PME, notamment au Maroc, pour mieux comprendre comment elles adaptent leurs pratiques d'outils de mesure de la performance en fonction de leur stratégie.

En outre, il est important de reconnaître les limites de notre recherche. La complexité des stratégies et des pratiques des PME en matière d'outils de mesure de la performance peut varier considérablement en fonction de facteurs tels que la taille de l'entreprise, le secteur d'activité et le contexte économique. Par conséquent, il est nécessaire de prendre en compte ces facteurs lors de la réalisation de l'études empiriques afin d'obtenir des résultats plus précis et généralisables.

L'alignement entre la stratégie et les pratiques d'outils de mesure de la performance est un domaine d'étude essentiel pour les PME. En poursuivant nos recherches dans ce domaine et en menant des études empiriques auprès des PME marocaines, nous pourrions approfondir notre compréhension de cette relation complexe et fournir des recommandations pratiques pour aider les PME à améliorer leur performance grâce à des pratiques d'outils de mesure de la performance adaptées à leur stratégie.

BIBLIOGRAPHIE

Atkinson, A. A., Waterhouse, J. H., et Wells, R. B. (1997). A stakeholder approach to strategic performance measurement. *Sloan Management Review*, 38(3), 25-37.

Bescos, P. L., Cauvin, E., Itengevin, P., et Mendoza, C. (2003). Critiques du budget : une approche contingente. Actes du Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Louvain.

Bouamama M. (2015), Nouveaux défis du système de mesure de la performance : cas des tableaux de bord, thèse doctorat, Université de Bordeaux.

Burns, T., et Stalker, G. M. (1961). *The Management of Innovation*. Tavistock.

Chandler, A. D. (1962). *Strategy et Structure: Chapters in the History of the American Industrial Enterprise*. MIT Press.

Child, J. (1972). Organizational Structure, Environment and Performance: The Role of Strategic Choice. *Sociology*, 6(1), 1-22.

Chong, V. K., & Chong, K. M. (1997). Strategic choices, environmental uncertainty and SBU performance: a note on the intervening role of management accounting systems. *Accounting and Business Research*, 27(4), 268-276.

Covaleski, M. A., Evans, J. H., Luft, J., et Shields, M. D. (1996). Budgeting research: Three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Journal of management accounting research*, 8(1), 1-47.

Dangereux, K., Chapellier, P. et Villesèque-Dubus, F., (2017). « Adapter les outils de contrôle aux contextes et aux acteurs dans les PME : le cas exploratoire du tableau de bord achat d'un dirigeant », *Revue Internationale P.M.E.*, vol. 30, no 1, p 27-56

Donaldson, L. (1996). The normal science of structural contingency theory. *Contemporary accounting research*, 13(2), 299-312.

El kadiri Boutchich D. et Gallouj N. (2014), Approche contingente autour du système d'audit interne en milieu des collectivités territoriales marocaines, *Dossiers de Recherches en Economie et Gestion : 3^{ème} numéro*, pp.79-103.

Errami Y. (2007). Les systèmes de contrôle traditionnels et modernes : articulation et modes d'existence dans les entreprises françaises, Actes de 28^{ème} congrès de l'AFC, Poitiers, 23 - 25 mai.

Germain, C. (2004). Le pilotage de la performance dans les PME en France: une comparaison des pratiques de tableaux de bord des organisations familiales et des filiales. *Revue internationale P.M.E.*, 19(1).

Govindarajan, V., et Fisher, J. (1990). Strategy, control systems, and resource sharing: Effects on business-unit performance. *Academy of management journal*, 33(2), 259-285.

Hamliri, A., Ouhadi, S., & Boumahdi, L. (2021). Les déterminants de la complexité des systèmes de mesure de la performance des PME: une étude exploratoire. *Moroccan Journal of Entrepreneurship, Innovation and Management*, 6(2), 95-114.

Hickson, D. J., Hinings, C. R., Lee, C. A., Schneck, R. E., et Pennings, J. M. (1971). A Strategic Contingencies' Theory of Intraorganizational Power. *Administrative Science Quarterly*, 16(2), 216-229.

HILMI, Y., & FATINE, F. E. (2022). The Contribution of internal audit to the corporate performance: a proposal of measurement indicators. *International Journal of Performance and Organizations*, 1(1), 45-50.

Kaplan, R. S., et Norton, D. P. (1996). *The balanced scorecard*. Harvard Business School Press.

Kaplan, R. S., et Norton, D. P. (2001). *Comment utiliser le tableau de bord prospectif (2nd ed.)*. Organisation.

Langfield-Smith, K. (1997). Management Control Systems and Strategy: a Critical Review. *Accounting, Organizations and Society*, 22, 207-232.

Lawrence, P. R., et Lorsch, J. W. (1967). *Organization and Environment: Managing Differentiation and Integration*. Harvard University Graduate School of Business Administration.

Lorino, P. (2001). *Le Balanced Scorecard revisité: dynamique stratégique et pilotage de performance. Exemple d'une entreprise énergétique*. Actes du Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Metz.

Lorino, P. (2003). *Méthodes et pratiques de la performance (3rd ed.)*. Editions d'Organisation.

Milano, P. (2002). Structures, Technologies, and Management Paradigms: An Evolutionary Perspective. *The Academy of Management Review*, 27(2), 221-235.

Neely A. (1999), The performance measurement revolution: why now and what next?, *International Journal of Operations et Production Management*, vol. 19, no2, p. 205-228.

Nobre, T. (2001). *Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME*. *Errance Contrôle Stratégie*, 4(2), 119-158.

Nobre, T. et Zawadzki, C., (2013). « Stratégie d'acteurs et processus d'introduction d'outils de contrôle de gestion en PME », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, vol.19, n° 1, p 91-116.

Nobre, T. et Zawadzki, C., (2014). *Le contrôle de gestion dans la PME : Mythe ou réalité ?*, in : Gérald Naro et Marc Bollecker, *Le contrôle de gestion aujourd'hui : Débats, controverses et perspectives*, Vuibert, 278 p.

Ouhadi, S., Jamal, Y., & Hamliri, A. (2018). Les attributs des systèmes de mesure de la performance des PME marocaines: Les résultats d'une recherche empirique. *La Revue Marocaine de Contrôle de Gestion*, (1).

Outseki J. et Obad J. (2020) «Les facteurs influençant la mise en place d'un système de contrôle interne: essai d'élaboration d'un modèle théorique», *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit* « Volume 4: numéro 4 » pp: 191- 205.

Pariante, P. (1998). Pour un renouveau de la théorie des contingences : entre concept et problème. *Revue Française de Gestion*, 121(4), 100-115.

Rojot, J. (2005). *Les théories des organisations : 100 principes pour comprendre*. Dunod.

St-Pierre, J. et Cadieux, L. (2011). La conception de la performance : Quels liens avec le profil entrepreneurial des propriétaires dirigeants de PME ?. *Revue de l'Entrepreneuriat*, 10, 33-52.

Takoudjou Nimpa A, Tiodjo Dogmo A et Ndjanyou L. (2021), « Les déterminants du choix des indicateurs différenciés de mesures de la performance des pme », *Revue africaine de management*, Vol .6 (3), pp : 100-117

Thompson, J. D. (1967). *Organizations in Action : Social Science Bases of Administrative Theory*. McGraw-Hill.

Walker E. et Brown A. (2004), What success factors are important to small business owners?, *International Small Business Journal*, vol. 22, no6, p. 577-594.

Waterhouse, J., et Svendsen, A. (1998). *Le suivi et la gestion stratégique de la performance : des mesures de performance non financière pour améliorer le gouvernement d'entreprise*. Institut Canadien des Comptables Agréés, Toronto.

Woodward, J. (1958). *Management and Technology*. HMSO.

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 en sciences de gestion, Université Montesquieu-Bordeaux IV.