



**HAL**  
open science

# Les indicateurs de performance en contexte PME, quel modèle appliquer?

Hélène Bergeron

► **To cite this version:**

Hélène Bergeron. Les indicateurs de performance en contexte PME, quel modèle appliquer?. 21ÈME CONGRES DE L'AFC, May 2000, France. pp.CD-Rom. halshs-00587425

**HAL Id: halshs-00587425**

**<https://shs.hal.science/halshs-00587425>**

Submitted on 20 Apr 2011

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

# *Les indicateurs de performance en contexte PME, quel modèle appliquer?*

Hélène Bergeron<sup>1</sup>

<b>Résumé</b>	<b>Abstract</b>
La communication soulève la question de l'application d'un modèle de tableau de bord dans un contexte PME. Les conditions d'efficacité d'un tel modèle constituent le second questionnement. Une recension des écrits et la présentation de quelques cas permettent d'adapter le modèle et de proposer la réalisation d'une étude auprès des PME.	<i>The communication raises the question of the application of a model of a scorecard in the context of Small-and medium-sized enterprises (SME). The conditions of efficiency of such a case is the second question. A recension of the texts and the presentation of some cases allow to adjust the model and also suggest to carry out a study with SME.</i>
Mots clés. – Indicateurs de performance, PME, stratégie, tableau de bord	<i>Keywords.- performance evaluation, , scorecard, SME, strategy</i>

---

<sup>1</sup> Professeure, Université du Québec à Trois-Rivières, C.P. 500, Trois-Rivières, Québec, Canada. Téléphone et télécopie :1.819.376.5011 poste 3175, 1.819.376.5180 – Courrier électronique : helene\_bergeron@uqtr.quebec.ca

La performance des entreprises est au cœur des préoccupations de plusieurs chercheurs en gestion. Depuis plusieurs années, on étudie les différents liens entre des variables contextuelles comme la stratégie, la structure ou encore l'incertitude perçue de l'environnement, l'utilisation de systèmes de gestion plus ou moins sophistiqués et l'effet combiné de ces facteurs sur la performance de l'entreprise (Perera et Poole, 1997; Ittner et Larcker, 1997; Chong et Chong, 1997; Mia et Chenhall, 1994; Carr et Needham, 1997; Chia et Gul, 1994; Gul, 1991; Govindarajan et Fisher, 1990; Govindarajan et Gupta, 1985). Ces études, qui s'inscrivent dans un courant positiviste, étudient la plupart du temps la performance sous un angle financier. Hors, l'entreprise évolue dans un environnement de plus en plus complexe. La performance définie en terme financier ne suffit plus (Kaplan et Norton, 1996). À une ère où la concurrence s'exerce sur plusieurs facteurs et où les risques d'entreprise se multiplient, la réussite de l'entreprise ne se traduit plus strictement en terme d'augmentation du bénéfice ou du rendement sur capital investi. La performance devient multicritères et sa mesure doit tenir compte de cette caractéristique.

Les écrits sur le sujet abondent, tant sur le plan professionnel que scientifique. Les travaux de Kaplan et Norton (1992), réactualisent le sujet en présentant un modèle de mesure de la performance qui tient compte à la fois de la dimension financière et des dimensions liées aux opportunités de croissance de l'entreprise, tels les clients, les processus internes, l'apprentissage et l'innovation. L'ensemble des indicateurs visant à mesurer cette performance à plusieurs dimensions est maintenant largement connu sous l'appellation de «tableau de bord équilibré<sup>2</sup>». Ce modèle a été implanté dans plusieurs grandes entreprises nord américaines, européennes et australiennes, mais l'application d'indicateurs de performance multicritères dans des entreprises de dimensions plus restreintes ne semblent pas avoir intéressé, jusqu'à maintenant, les chercheurs. Un des objectifs de la communication est donc de réfléchir à l'application d'indicateurs de performance en contexte d'entreprises de petites et moyennes dimensions (PME).

Les travaux de Kaplan et Norton, comme ceux de biens d'autres, relèvent l'importance de relier les objectifs et les stratégies de l'entreprise aux indicateurs de performance. Cela semble une condition *sine qua none* à l'efficacité de cet outil de mesure de la performance. Cependant, les arguments avancés sont la plupart du temps intuitifs. Les études qui se penchent spécifiquement sur les liens entre les objectifs où la stratégie de l'entreprise et des indicateurs de performance regroupés sous forme de tableau de bord sont peu nombreuses. Le deuxième objectif de la communication est donc d'examiner les fondements de ces propos et d'en tirer les conclusions qui s'imposent en contexte de PME.

Par ailleurs, bien que les travaux traitant des tableaux de bord ou des indicateurs de performance abondent, les études empiriques sur le sujet semblent se faire rares, tant dans un contexte de grande entreprise que de PME. Le troisième objectif de cette communication est de proposer un modèle de recherche qui tiendra compte des particularités des PME. La modélisation réalisée constituera le point de départ pour une étude auprès d'un certain nombre de PME, sur l'utilisation d'indicateurs de performance et leurs relations avec les objectifs de ces entreprises.

---

<sup>2</sup> Traduction de « Balanced Scorecard »

La communication abordera successivement deux thèmes. Dans un premier temps, nous présenterons le cadre théorique d'analyse des indicateurs de performance à partir d'une recension des écrits. Ce cadre d'analyse tiendra compte à la fois du contenu des indicateurs de performance et des liens avec les objectifs et/ou stratégies. L'intérêt d'étudier les indicateurs de performance dans un contexte PME sera mis en évidence dans la deuxième partie. Cette partie soumettra également les changements à apporter au cadre général d'analyse pour l'adapter à l'étude des PME. Les écrits sur les PME et quelques études sommaires de cas d'entreprises permettront de proposer quelques pistes.

## **1. Les indicateurs de performance comme nouvel outil de gestion**

Les entreprises utilisent depuis longtemps des indicateurs de performance de nature généralement financière. Le bénéfice net, le bénéfice par action et le rendement sur capital investi figurent parmi les indicateurs traditionnels connus et utilisés par les entreprises. Dans un environnement de plus en plus complexe et turbulent, Kaplan et Norton (1996) avancent que ce type d'indicateurs ne suffit plus à saisir toutes les facettes de la performance des entreprises. Les entreprises elles-mêmes reconnaissent qu'il faut adapter les systèmes actuels de mesure de la performance. Comme le souligne Chow *et al.* (1997), une étude récente a révélé que 80% des grandes entreprises américaines voulaient changer leur système de mesure de la performance. Ainsi, le développement, l'implantation et l'évaluation de mesures de la performance innovatrices est un des grands défis auxquels doivent faire face les entreprises. Le développement pourrait se faire, d'une part, en se basant sur un cadre général d'analyse quant au contenu. D'autre part, la conception de mesures de la performance devrait suivre certains principes pour en assurer l'efficacité. En particulier les objectifs et stratégies de l'entreprise devraient être pris en compte au moment de la conception.

### **1.1. Le cadre général d'analyse de la conception des indicateurs de performance**

Beaucoup d'études traitant d'indicateurs de performance se fondent sur la théorie contingente. On analyse l'effet de certaines variables d'environnement sur les caractéristiques du système de contrôle de gestion<sup>3</sup> qui à son tour devrait avoir un impact sur la performance. Perera et Poole (1997) étudient les relations entre une stratégie de différenciation<sup>4</sup>, l'utilisation d'un système d'information pour le suivi de la performance élargi (comprenant des indicateurs non financiers) et la performance. Ils montrent qu'il y a généralement des liens entre une stratégie de différenciation et l'utilisation d'un système d'information pour le suivi de la performance élargi. Cependant, ils n'ont pu établir de liens entre l'utilisation d'un système d'information élargi et la performance.

Abernathy et Lilis (1995) obtiennent des résultats qui vont dans le même sens que l'étude précédente. Leurs résultats permettent de dire qu'une entreprise qui adopte une stratégie lui permettant de se conformer à la demande du client le plus vite possible et le mieux possible, donc

---

<sup>3</sup>qui inclut les indicateurs de performance

<sup>4</sup> au sens de Porter, 1985

qui se rapproche d'une stratégie de différenciation, utilisera moins d'indicateurs financiers traditionnels au profit d'indicateurs de performance de nature plus qualitative ou non financière.

L'intérêt de ces deux études est qu'elles fournissent des appuis à l'hypothèse voulant que des changements dans les stratégies manufacturières, comme par exemple accorder plus d'importance à la qualité, aux délais, à la flexibilité et aux coûts bas doivent être accompagnés de changements dans le système de mesure de la performance. Ce dernier doit mettre plus d'emphase sur les mesures non financières.

Certaines études ont pu démontrer des liens entre l'utilisation d'un système d'information élargi (comprenant des indicateurs non financiers) et la performance. Par exemple, Mia et Chenhall (1994), qui ont étudié l'effet de l'utilisation d'un système élargi de contrôle de gestion sur la performance en tenant compte de la différenciation des fonctions (marketing et production), arrivent à la conclusion que plus on utilise un système de contrôle élargi plus la performance augmente dans le cas de la fonction marketing. Chong (1996) démontre quant à lui que dans le contexte d'une incertitude de la tâche élevée, la performance managériale est élevée lorsqu'un système de suivi de la performance élargi est utilisé. Toujours en contexte d'incertitude, mais cette fois-ci en contexte d'incertitude perçue de l'environnement, Gul (1991) arrive à la conclusion que la performance est accrue lorsque l'incertitude perçue de l'environnement est élevée et que les gestionnaires utilisent un système de contrôle de gestion plus sophistiqué.

Ces études s'intéressent à l'utilisation d'un système de contrôle et/ou de suivi de la performance et des effets combinés de cet élément, et plusieurs variables contingentes, sur la performance. Elles comptent parmi les quelques études empiriques qui regardent un système de contrôle de gestion et de suivi de la performance élargi c'est-à-dire qui regroupe des données autres que strictement financières. Cependant, elles mesurent le système en utilisant des variables relatives aux qualités qu'il doit posséder plutôt que de mesurer des éléments de contenu de celui-ci. Par exemple, Chong et Gul utilisent l'instrument développé par Chenhall et Morris (1986) et qui comprend quatre dimensions soit : le temps opportun, l'étendue, le degré d'agrégation et le degré d'intégration pour appréhender le système de contrôle de gestion. Ces études nous renseignent donc très peu sur le contenu du système de contrôle et de suivi de la performance.

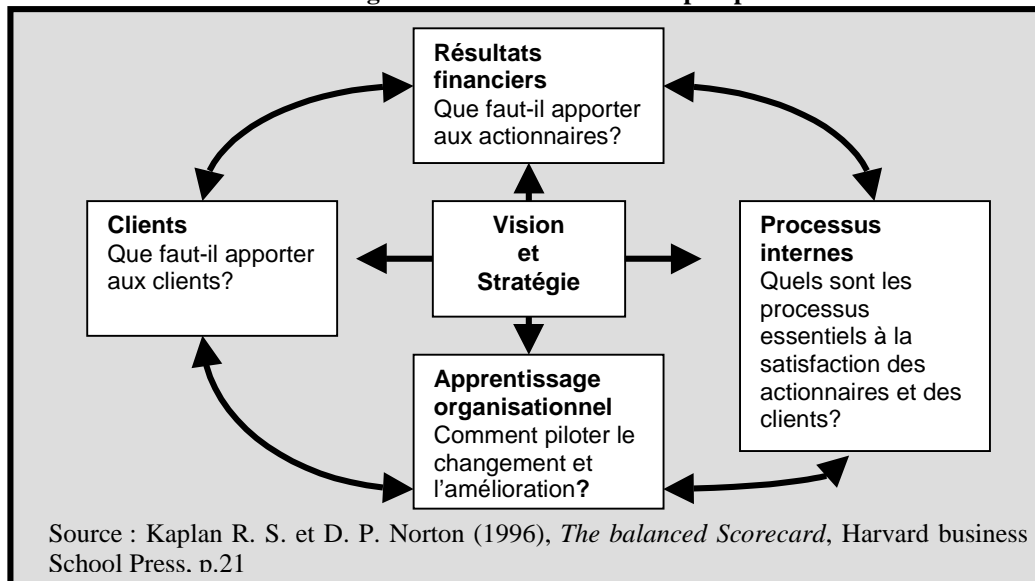
Une des rares recherches qui étudie le contenu d'un système de contrôle et de suivi de la performance a été réalisée auprès de 67 responsables de la production (Bergeron, 1998). L'étude permet de dresser une typologie des tableaux de bord distinguant quatre types. Les résultats permettent d'observer que la très grande majorité des entreprises produisent des données complémentaires aux données traditionnelles sur les coûts et les budgets. Cependant, bien que l'on obtienne certaines informations sur le contenu comme la production de données formelles sur les délais, la qualité, la flexibilité et la productivité, l'analyse typologique permet de repérer quatre groupes d'entreprises sur la base principale des caractéristiques ou qualités des tableaux de bord plutôt que de leur contenu. On apprend donc bien peu de choses sur ce que devrait contenir un système de contrôle et de suivi de la performance élargi.

S'il existe peu de recherches empiriques sur le contenu des indicateurs de performance ou des systèmes de contrôle et de suivi de la performance, les écrits théoriques sur le sujet abondent cependant. La plupart de ces écrits utilisent comme fondement le modèle de tableau de bord

prospectif (TBP) présenté par Kaplan et Norton dans un article publié dans Harvard Business Review (1992) et développé dans un ouvrage sur le sujet (1996).

Essentiellement, ces auteurs présentent le TBP comme un outil servant à formuler la stratégie, à la communiquer, à fixer des objectifs, à mettre en cohérence les initiatives des acteurs pour atteindre un objectif commun et à renforcer le retour d'expérience et le suivi de la stratégie. Il s'agit donc d'un outil de gestion qui ne vise pas seulement à contrôler des activités. Le TBP, dans son contenu, cherche aussi à saisir la réalité complexe de la performance des entreprises qui ne peut pas être strictement financière. Le modèle général, qui permet d'apprécier la performance dans quatre domaines, est présenté à la figure 1.

Figure 1 : Le tableau de bord prospectif



Le modèle ci-dessus permet de regrouper l'ensemble des indicateurs de performance que pourrait avoir une entreprise en quatre grandes classes. Ces classes constituent l'essentiel des dimensions sur lesquelles il faut travailler pour réaliser une performance exceptionnelle du point de vue des clients et des actionnaires. Les dimensions sont construites sur la base de la vision et de la stratégie de l'entreprise et ne sont pas indépendantes les unes des autres. Par exemple, un processus permettant de répondre aux commandes des clients rapidement pourrait avoir des effets sur la satisfaction de ces derniers qui à son tour permettra de les fidéliser. Cela devrait se traduire sur la performance financière de l'entreprise. Ainsi, construire des indicateurs de performance sur chacun des éléments des dimensions apprentissage, processus, clients et résultats financiers, fondés sur la stratégie de l'entreprise devrait permettre à celle-ci d'être guidée vers l'atteinte de la performance souhaitée.

Par ailleurs, selon Bouquin (1986), une mission importante du contrôle de gestion consiste à permettre une gestion des risques (stratégiques, opérationnels, financiers). Le TBP, dont le contenu se construit sur la stratégie et les facteurs clés de succès de l'entreprise, peut jouer un rôle dans le management de ces risques. Les indicateurs devraient informer, en temps opportun, les gestionnaires des événements susceptibles d'influencer défavorablement l'atteinte des objectifs. Ceux-ci devraient pouvoir réagir en temps opportun afin de contrôler ces risques. En

ce début de 21<sup>e</sup> siècle, le TBP peut, en plus d'être un outil essentiel pour guider l'entreprise vers la performance souhaitée, devenir un instrument d'aide à la gestion des risques.

Les quatre axes du TBP ne constituent pas un modèle statique et universel. Ils forment plutôt une toile de fond ou un cadre général d'analyse qui permet d'appréhender le système d'indicateurs de performance de l'entreprise dans un contexte de plus en plus concurrentiel où la performance ne se traduit plus seulement en terme de rendement financier. Il fournit également une articulation autour de la stratégie, essentielle à l'efficacité du système de mesure. Évidemment, chaque entreprise aura des indicateurs qui lui sont propres en fonction de ses objectifs, de ses stratégies et des diverses caractéristiques de son environnement. Pour ces raisons, le modèle ne spécifie pas les indicateurs que l'on doit retrouver dans chacun des quatre axes puisque ceux-ci seront très variables d'une entreprise à l'autre. Cependant, pour chacun des axes, Kaplan et Norton proposent des éléments de contenu qui permettront d'orienter les concepteurs. Ils identifient de grandes classes de déterminants de la performance qui devraient conduire à l'identification d'indicateurs de performance. Le tableau 1 présente ces principaux déterminants et quelques exemples d'indicateurs.

Les études citées précédemment avaient toutes comme objectif d'examiner l'effet combiné de variables contingentes et de l'utilisation d'un système élargi de contrôle et de suivi de la performance sur la performance financière. Dans le modèle de Kaplan et Norton, l'hypothèse sous-jacente est que si le TBP est bien construit, cela devrait se traduire par une performance financière plus élevée. À l'instar des études antérieures, il pourrait être intéressant de valider cette hypothèse. Cependant, il faut d'abord commencer par évaluer l'existence de systèmes de mesure de la performance multidimensionnelle. L'effet de tels outils sur la performance financière de l'entreprise ne fait donc pas partie de la présente réflexion.

**Tableau 1 : Les catégories d'indicateurs de performance selon les axes du TBP**

Axe	Déterminants de la performance à traduire en indicateurs	Exemples d'indicateurs
Financier	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Croissance du chiffre d'affaires</li> <li>• Réduction des coûts et amélioration de la productivité</li> <li>• Utilisation de l'actif</li> <li>• Réduction du risque</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Croissance des ventes</li> <li>• % de bénéfice net</li> <li>• rendement sur capital investi</li> <li>• coûts unitaires</li> </ul>
Clients	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Part de marché</li> <li>• Conservation de nouveaux clients</li> <li>• Acquisition de nouveaux clients</li> <li>• Satisfaction des clients</li> <li>• Rentabilité par segment</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• % des ventes réalisées auprès des clients existants</li> <li>• % des ventes réalisées auprès de nouveaux clients</li> <li>• degré de satisfaction des clients</li> <li>• taux de retour des produits</li> </ul>
Processus internes	Qualité, réactivité, productivité, coût pour chacun des grands processus d'une entreprise soit : <ul style="list-style-type: none"> <li>• L'innovation</li> <li>• La production</li> <li>• Le service après-vente</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• argent investi en R&amp;D</li> <li>• % des ventes réalisées avec des nouveaux produits</li> <li>• temps de réponse aux appels de service</li> <li>• coûts standards</li> </ul>
Apprentissage organisationnel	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Le potentiel des salariés</li> <li>• Réorientation des compétences</li> <li>• Capacités des systèmes d'information</li> <li>• Alignement des objectifs individuels avec ceux de l'entreprise</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• taux de satisfaction des employés</li> <li>• argent investi en formation</li> <li>• disponibilité de l'information</li> <li>• nombre de suggestions par employé</li> </ul>

En résumé, pour relever le défi de la compétitivité, les entreprises reconnaissent, rappelons-le, qu'il est essentiel de disposer d'un système de mesure de rendement multidimensionnel. La plupart des entreprises disposent déjà d'un système de mesure de la performance. La question est de savoir si ce système permet de saisir la performance à partir d'indicateurs essentiels et reliés à toutes les facettes de celle-ci. Le cadre d'analyse général du TBP apparaît suffisamment complet pour servir de point de départ pour évaluer les systèmes de mesure de la performance existants et proposer des pistes d'améliorations qui permettront éventuellement d'accroître la performance des entreprises.

Par ailleurs, ce cadre d'analyse, qui s'articule autour des objectifs et stratégies de l'entreprise, pourra aussi être utilisé pour évaluer l'efficacité des systèmes existants. La prochaine section analyse donc les fondements théoriques de l'efficacité des systèmes de mesure de la performance.



## **1.2. L'articulation d'indicateurs de performance efficaces autour des objectifs de l'entreprise**

Le contrôle de gestion peut être défini comme un système qui permet d'influencer le comportement des individus afin de réaliser les objectifs de l'entreprise (Langfiels-Smith, 1997). En ce sens les indicateurs de performance constituent un des outils du système de contrôle de gestion. Cet outil permet aux gestionnaires de déterminer si l'entreprise atteint la performance voulue et motive, donc influence les gens à travailler pour maintenir, améliorer, corriger ou anticiper la performance.

Les écrits en contrôle de gestion reconnaissent la nécessaire interaction entre contrôle de gestion et stratégie. Bouquin (1986), note que parmi les nombreux facteurs susceptibles d'influencer le contrôle de gestion, la stratégie devrait tenir une place importante. Par ailleurs, on suggère que le système de contrôle de gestion doit être conçu spécifiquement pour supporter la stratégie de l'entreprise ou des unités stratégiques, sur la base des avantages compétitifs afin de conduire à une performance supérieure (Dent, 1990 ; Simon, 1987). Un certain nombre d'études permet de juger de l'intérêt des chercheurs pour l'influence de la stratégie sur le système de contrôle de gestion. Langfiels-Smith K. (1997) fait, pour la période comprise entre 1972 et 1992, une recension des recherches étudiant les relations entre différents types de stratégies et différents types de systèmes de contrôle. Il conclut que ces études démontrent clairement que les caractéristiques des systèmes de contrôle utilisés par les entreprises diffèrent selon qu'elles suivent une stratégie de différenciation (ou de type prospecteur) ou une stratégie de leadership des coûts (ou de type défendeur). Des études plus récentes viennent confirmer ces conclusions.

Abernethy et Lillis (1995) montrent que les entreprises suivant une stratégie plus flexible, se rapprochant de la différenciation, utilisent moins d'indicateurs financiers traditionnels et plus d'indicateurs de performance qualitatifs. Perera et Poole (1997), observent, quant à eux, qu'une stratégie de différenciation se traduira généralement par une emphase plus grande sur l'utilisation de pratiques de management avancées (qui comprend des mesures sur la qualité, sur la dépendance face aux fournisseurs etc.). L'étude de Chenhall et Langfield-Smith (1998) rejoint les précédentes parce qu'elle examine les relations entre le type de stratégie et les pratiques de management et de comptabilité. Ces chercheurs précisent cependant très bien comment ils définissent les caractéristiques des pratiques de management et de comptabilité. Plusieurs techniques de gestion et pratiques comptables sont examinées. En particulier, l'étude démontre que les entreprises de haute performance qui mettent l'emphase sur la différenciation des produits gagneront de grands bénéfices en suivant certaines techniques de gestion et pratiques de comptabilité de management qui incluent des mesures de performance équilibrées. Par ailleurs les entreprises de haute performance qui mettent l'emphase sur le leadership des coûts gagneront de grands bénéfices en suivant certaines techniques de gestion et pratiques de comptabilité qui incluent des techniques de comptabilité de management traditionnelles.

De manière générale, on pourrait résumer les résultats de ces recherches en disant qu'aux entreprises qui poursuivent une stratégie de différenciation (ou qui sont de type prospecteur) sont associés des systèmes de contrôle de gestion élargis, comprenant des données financières et non financières, qualitatives, orientées clients etc. Les systèmes de contrôle de gestion qui mettent l'emphase sur le contrôle des coûts, le contrôle des budgets et les mesures financières seraient

davantage associés aux entreprises ayant une stratégie de leadership des coûts (ou qui sont de type défenseur).

Par ailleurs, les récents écrits sur la performance mettent en évidence la nécessaire relation qu'il doit y avoir entre les objectifs et la stratégie de l'entreprise et la construction de tableaux de bord équilibrés efficaces. Kaplan et Norton sont d'ailleurs très précis à ce sujet. Selon eux, ce qui distingue leur modèle de TBP des autres systèmes de mesure de la performance est que ce n'est pas une simple collection d'indicateurs. Les objectifs et les mesures qui apparaissent dans le TBP sont définis dans le cadre d'une réflexion fondée sur la mission et la stratégie de l'entreprise ou de chaque unité, selon le niveau d'établissement du TBP. Celui-ci doit traduire les intentions stratégiques en objectifs concrets. Les indicateurs de performance du TBP se fondent sur des déterminants de la performance issus de la stratégie. Il est donc essentiel que le TBP assure la cohérence entre la stratégie et les indicateurs. Mais le TBP est plus qu'un système de suivi et de contrôle. Il doit être envisagé comme un instrument qui permet de clarifier la stratégie, de communiquer les objectifs et indicateurs stratégiques, de favoriser la cohérence des actions des divers acteurs et de soutenir l'apprentissage organisationnel. Il peut donc être utilisé comme un système de management stratégique.

D'autres auteurs se rallient aux propos de Kaplan et Norton. Par exemple, Epstein et Manzoni (1997), dans une comparaison des tableaux de bord français et américain, relève que, tout comme le tableau de bord américain, le français se fonde sur la mission et les objectifs de l'entreprise. En suggérant que les acteurs comptables conçoivent des systèmes de contrôle de gestion qui supportent les stratégies, Bruggeman et Van der Stede (1993) reconnaissent les nécessaires liens entre les deux éléments. Waterhouse et Svendsen (1998), dans une étude portant sur les liens entre certaines priorités stratégiques et la communication d'informations sur ces priorités au conseil d'administration de grandes entreprises établissent une adéquation entre les priorités stratégiques et ce qui est communiqué au conseil.

Même si les définitions de la stratégie et du système de contrôle varient selon les travaux, il apparaît, à la lumière des différentes études empiriques, que des relations entre la stratégie et le système de contrôle de gestion sont manifestes. Les indicateurs de performance faisant partie intégrante du système de contrôle de gestion, il semble d'une part délicat de ne pas considérer l'impact de la stratégie sur ceux-ci, surtout dans un contexte où on veut évaluer l'efficacité des systèmes existants. D'autre part, de récents écrits sur la performance (Chow *et al.*, 1997; Epstein et Manzoni, 1997; Kaplan et Norton, 1996) mettent en évidence la nécessaire relation qu'il doit y avoir entre les objectifs et la stratégie de l'entreprise et la construction de tableaux de bord équilibrés efficaces.

L'étude des relations entre les objectifs ou la stratégie et le système d'indicateurs de performance pourrait fournir des pistes de réflexions pour améliorer l'efficacité de ces systèmes. En effet, on doit s'attendre à ce que de nombreuses entreprises disposent déjà de systèmes de mesure de performance comprenant des indicateurs financiers et non financiers. Mais un système d'indicateurs de performance non relié aux objectifs ou stratégies de l'entreprise pourrait vouloir dire que celle-ci utilise, par exemple, les indicateurs non financiers que pour introduire des améliorations locales dans la fabrication ou dans les relations avec les clients et pour suivre à posteriori les effets d'une tactique et piloter les activités à court terme. Donc si les résultats d'une analyse montrent que les indicateurs ne sont pas clairement reliés aux objectifs et

stratégies, nous serons en mesure de juger de l'efficacité du système et de proposer des moyens de l'améliorer. À l'opposé, un système lié aux stratégies et objectifs nous permettra d'enrichir le cadre d'analyse général. Dans les deux cas, l'apport sera très enrichissant puisqu'il s'intéressera aux indicateurs de performance dans le contexte des PME. La plupart des études sur le sujet ont été réalisées dans les grandes entreprises. Peu de choses en la matière sont connues dans le contexte des PME. Il s'agira donc d'une contribution en ce sens.

Afin de mieux comprendre les applications d'un système d'indicateurs de performance dans un contexte PME, la prochaine section examine dans quelle mesure le cadre d'analyse général peut convenir au contexte PME et propose quelques adaptations.

## **2. Les PME comme champs d'intérêt pour l'étude des indicateurs de performance**

Les chercheurs qui s'intéressent à l'étude du fonctionnement des organisations le font souvent dans le contexte de la grande entreprise, qui dispose généralement de beaucoup de ressources pour développer et appliquer des concepts de gestion susceptibles d'améliorer le pilotage et la performance. Grâce à de nombreux écrits et travaux de recherche portant sur la grande entreprise, on peut prétendre à une meilleure compréhension du fonctionnement de celle-ci dans plusieurs domaines reliés à la gestion ; système d'information, stratégie, structure, contrôle etc. L'entreprise de plus petite dimension n'a pas retenu l'intérêt des chercheurs en gestion autant que sa consœur. Depuis quelques décennies, un certain nombre de travaux ont permis d'en apprendre davantage sur les caractéristiques et le fonctionnement des PME dans des domaines comme la stratégie, l'entrepreneuriat, les technologies etc. (Chaston et Mangles, 1997; Gélina *et al.*, 1997; Kotey et Meredith, 1997; McMahan et Holmes, 1991; Chicha *et al.*, 1990; Gul, 1991). Cependant, plusieurs domaines de la gestion sont encore sous-exploités notamment en matière de systèmes d'information de gestion dans un contexte de production de données comptables et non comptables. L'étude des indicateurs de performance dans la PME est un sujet sur lequel on connaît peu de choses puisque les recherches sont presque inexistantes. Cette section, divisée en trois parties, justifiera dans un premier temps l'intérêt porté à l'étude des indicateurs de performance dans un contexte PME. Quelques études de cas sommaires seront présentées en deuxième partie. À partir des résultats observés dans les études de cas et des écrits en PME, quelques modifications au cadre d'analyse général seront présentées afin que ce dernier soit plus approprié à l'étude des indicateurs de performance en PME.

### **2.1. L'intérêt d'étudier les PME**

Dans toutes les économies occidentales, les petites et moyennes entreprises jouent un rôle capital. Au Canada, par exemple, les quelques 2,3 millions de petites et moyennes entreprises sont le moteur de l'activité commerciale et de la création d'emplois et forment en quelque sorte l'épine dorsale de l'économie du pays. Aujourd'hui, la moitié des emplois du secteur privé et presque 43 p. 100 de la production de ce même secteur sont attribuables aux PME<sup>5</sup>. Ces statistiques,

---

<sup>5</sup> source : Industrie Canada, <http://info.ic.gc.ca/>

justifient de porter un intérêt à l'étude de ces entreprises puisqu'elles constituent une part importante de notre économie.

Selon « The Association of Provincial Research Organizations of Canada inc. »<sup>6</sup>, les PME ont besoin de programmes d'éducation et de sensibilisation sur un ensemble de techniques et de technologies de « meilleures pratiques » qu'elles peuvent facilement apprendre et mettre en application. Elles ont besoin qu'on leur présente des témoignages locaux, des cas d'entreprises qui ont réussi grâce aux techniques et aux technologies de « meilleures pratiques », pour les convaincre de l'intérêt à prendre elles-mêmes ce tournant. Ces « meilleures pratiques » peuvent se définir comme la meilleure façon de réaliser un ou des processus d'affaires. Elles devraient regrouper les outils et concepts de gestion utilisés par les entreprises les plus performantes. Par exemple, dans le processus visant à développer la vision et la stratégie de l'organisation, les entreprises les plus performantes doivent s'assurer d'articuler la vision autour de facteurs externes (fournisseurs, clients, concurrents, environnement d'affaires), des ressources internes (compétences, processus) et de création de la valeur<sup>7</sup>. Dans ce sens, les indicateurs de performance pourraient être des outils reliés aux « meilleures pratiques ». Une étude portant sur ces derniers permettra de documenter ces pratiques et de définir les conditions de leur réussite comme « meilleures pratiques » adaptées aux PME.

Par ailleurs, la survie et la prospérité des PME dépendent, en partie, de la qualité des outils de gestion dont elles disposent. À partir d'une recension des écrits, McMahon et Holmes (1991) ont observé que les outils financiers traditionnels tels les états financiers, les budgets, les systèmes de coût de revient sont largement présents dans les PME, souvent pour répondre aux exigences des bailleurs de fonds. Ainsi, malgré la pluralité des informations disponibles aux PME concernant leur environnement et leurs activités, des études montrent que la grande majorité des PME utilisent l'information comptable et financière dans la planification et la prise de décision. Ces auteurs remarquent également que parmi les raisons liées aux échecs des PME, on retrouve inmanquablement comme cause majeure les faiblesses au plan de la gestion financière. Dans ce contexte, il devient essentiel de chercher à comprendre comment les PME peuvent améliorer leur chance de survie et/ou de croissance par l'utilisation d'outils de gestion plus étendus. En outre, comme il a été démontré précédemment, le management par les chiffres ne suffit plus. La production et l'utilisation de données financières doivent s'enrichir de données de diverses natures, non financières, qualitatives, externes, prévisionnelles etc. McMahon et Holmes appellent, du reste, à réaliser des recherches en contexte de PME dans le domaine de l'évaluation de la performance. L'évaluation de la présence et de l'efficacité des systèmes d'information liés à la production de données concernant les indicateurs de performance contribuera à enrichir le débat et proposera des pistes de solutions.

Les analyses de ces auteurs pourraient laisser croire que les informations dont disposent les PME sont limitées et de nature presque exclusivement financière. Des observations auprès de quelques PME ont permis de constater que ce n'est pas le cas. La prochaine section fait état de ces observations et montre, d'une part, qu'il est possible de prendre comme objet d'étude les indicateurs de performance dans les PME puisque l'on peut observer leur existence. D'autre part, certaines questions relatives à la construction des indicateurs de performance seront mises en

---

<sup>6</sup> source : Arthur Andersen, cabinet d'experts conseils, <http://www.arthurandersen.com/GBP/example.asp>

<sup>7</sup> source : Arthur Andersen, cabinet d'experts conseils, <http://www.arthurandersen.com/GBP/example.asp>

évidence, ce qui permettra de relever l'importance de l'étude portant sur ce sujet en contexte PME.

## **2.2. Les indicateurs de performance dans les PME : observation et analyse de quelques cas pratiques**

Rappelons que, dans l'étude des indicateurs de performance, il ne s'agit pas de prétendre à l'existence d'un modèle unique et universel. Comme le constate Jarvis (1996), dans une étude sommaire qu'il a réalisée auprès d'entreprises du Royaume-Uni, les petites entreprises poursuivent un large éventail de buts. Ainsi, il n'a pas été surpris de constater que les propriétaires-dirigeants utilisent une variété de mesures et d'indicateurs pour évaluer leur performance. Les quelques cas pratiques présentés ici illustrent bien cette réalité. Par ailleurs, l'étude de Jarvis et les cas présentés ci-dessous permettent de constater la présence d'indicateurs autres que les indicateurs financiers pour faire le suivi de la performance. La question est de savoir d'une part, si ces indicateurs sont construits pour être efficaces par rapport aux liens qu'ils devraient entretenir avec les objectifs et stratégies de l'organisation. D'autre part, il importe de savoir si on peut repérer un modèle général d'analyse pour qualifier le système de suivi de la performance afin que celui-ci reflète mieux les nouveaux défis des PME du troisième millénaire.

Les cas rapportés ci-dessous sont issus de rencontres réalisées par des étudiants participant à un cours portant sur les pratiques de pointe en comptabilité de management. Ils avaient entre autre pour tâche de rencontrer des dirigeants de PME afin de dresser un portrait des indicateurs de performance produits dans ces entreprises. Toutes les données ont été recueillies par entrevues semi-structurées. Ces données, bien que sommaires, ont le mérite de nous enrichir de quelques pratiques en matière d'indicateurs de performance. Cela apparaît comme un point de départ pour poursuivre la réflexion liée à la modélisation du sujet.

La première constatation que l'on peut faire à la lecture du tableau 2 est la présence manifeste d'indicateurs de performance de différentes natures au sein des PME. On peut donc légitimement croire qu'une recherche empirique portant sur le sujet est possible puisque l'on pourra observer l'objet de l'étude. Par ailleurs, les indicateurs peuvent être rattachés à des grandes dimensions se rapprochant du modèle théorique. Par exemple, on retrouve pour la plupart des PME des indicateurs financiers, des indicateurs relatifs à la clientèle ou encore des indicateurs relatifs aux processus de production. L'analyse sommaire révèle également qu'en général, les dimensions reliées au processus interne d'innovation et d'apprentissage organisationnel sont plus négligées.

Cette absence d'indicateurs reliés à ces dimensions est-elle due à une faiblesse au plan de la construction du système ou encore au fait que ces dimensions ne sont pas essentielles au suivi de la performance dans un contexte PME. Dans ce cas, le modèle théorique retenu nécessiterait des adaptations. D'autre part, les indicateurs présents dans les cas pratiques sont-ils de nature opérationnelle ou stratégique ? Il est possible que ceux-ci soient construits pour répondre seulement à des besoins locaux au plan de la fabrication ou des relations avec la clientèle. Si c'est le cas, il est possible qu'on ne retire pas du système de suivi de la performance tous les bénéfices escomptés ou possibles. La cohérence avec les objectifs et les stratégies de l'entreprise est, rappelons-le, un des fondements du modèle théorique retenu. Les données présentées au tableau 2 permettent de reconnaître que pour certains éléments précis, le plus souvent les aspects liés aux clients et à la production, des liens avec les objectifs se dessinent. Cependant, pour

d'autres objectifs on peut remarquer l'absence d'indicateurs. Cela légitime la question de savoir si les indicateurs de performance sont efficaces c'est-à-dire s'ils permettent à l'entreprise de faire un suivi sur les aspects essentiels à la réalisation de ses objectifs et stratégies.

La dernière question qui est soulevée par les cas d'entreprises présentés concerne non pas le contenu ou l'efficacité du système de suivi mais plutôt sa structure. Les indicateurs constituent-ils une série de données sans liens entre eux et qui se retrouvent éparpillés entre les différents gestionnaires où forment-ils un tout cohérent, centralisé à un niveau et présenté sur un support unique ? Autrement dit, existe-t-il des indicateurs de performance adaptés à chacun des niveaux hiérarchiques et sont-ils généralement regroupés sur un seul rapport ?

Les questions soulevées ci-dessus, bien que formulées à partir d'une analyse sommaire de quelques cas, méritent qu'on leur prête attention. La survie et la croissance des PME dépendent, en partie, de la qualité des outils de gestion dont elles disposent. En utilisant le modèle théorique de Kaplan et Norton (1996) afin de réaliser une étude plus approfondie, nous obtiendrons sans doute des réponses à ces questions, ce qui permettra d'en connaître davantage sur le fonctionnement des PME.

**Tableau 2 : Les indicateurs de performance de quelques entreprises**

<b>Entreprise<sup>8</sup></b>	<b>Environnement</b>	<b>Forces des indicateurs</b>	<b>Faiblesses des indicateurs</b>	<b>Commentaires</b>
No. 1	Fabrication de matériaux de construction. Compte environ 200 employés FCS* : compétence distinctive en matière de réseau de distribution Environnement concurrentiel assez dynamique Structure centralisée	Indicateurs sur les ressources humaines (ex : composition des effectifs, taux d'absentéisme, indice de temps supplémentaire). Indicateurs liés à un seul des trois processus de production (ex : indice de productivité)	Absence remarquable d'indicateurs de performance financière, reliés à la clientèle ou à l'innovation et l'apprentissage	L'absence d'indicateurs semble reliée au fait que l'usine soit un centre de coûts. Néanmoins, la théorie portant sur les IP** ne précise pas que ceux-ci ne doivent exister que pour certains types de centre de responsabilités
No. 2	Conception et fabrication de pièces électroniques, mécaniques et électriques. Compte environ 300 employés Objectif : satisfaire les attentes du client et les surpasser. L'amélioration continue, l'important centre de R&D***, la flexibilité de la production et le choix d'un créneau de marché où ils sont pratiquement seuls permet d'atteindre leur objectif. Structure décentralisée	Indicateurs relatifs à la clientèle (satisfaction de clientèle, nombre de contrats refusés, délai entre conception et livraison). Indicateurs sur les stocks, l'approvisionnement, l'entreposage et la production. Le taux d'utilisation de la matière et de la main-d'œuvre, les budgets et écarts font partie des indicateurs financiers	Peu ou pas d'indicateurs relatifs à l'innovation et l'apprentissage organisationnel. Bien que la R&D soit une activité primordiale à l'atteinte des objectifs, peu d'indicateurs permettent d'en faire un suivi adéquat	Les indicateurs relatifs à la clientèle semblent assez complets et cohérents avec leur objectif principal. Certains processus essentiels ne semblent pas disposés d'indicateurs comme par exemple la gestion des fournisseurs, la R&D, le service après vente et les activités parallèles à la production
No. 3	Confection de vêtements Compte environ 35 employés. Objectifs : qualité, délais de livraison, maximiser profit Environnement concurrentiel	Les états financiers traditionnels constituent les seules informations à la disposition des dirigeants	Aucun indicateur de performance autre que les états financiers	Très petite entreprise, 1200 000 \$CAN de chiffres d'affaires. Dispose de ressources limitées

<sup>8</sup> Le nom des entreprises a été remplacé par des numéros afin de préserver leur anonymat

<b>Entreprise</b>	<b>Environnement</b>	<b>Forces des indicateurs</b>	<b>Faiblesses des indicateurs</b>	<b>Commentaires</b>
No. 4	Conception et fabrication d'équipements pour l'industrie des pâtes et papiers. Compte environ 200 employés. Objectifs : qualité, service personnalisé, meilleur rapport qualité-prix, livraison dans les délais, stabilité et rentabilité financière	Indicateurs relatifs à la clientèle (satisfaction, nombre de plaintes, suivi après vente) Indicateurs financiers classiques. Indicateurs sur les processus qualité, production	Peu d'indicateurs reliés à l'apprentissage et aux compétences, à l'innovation	Les indicateurs existants semblent, en partie, cohérents avec les objectifs. Bien que les compétences des employés soient essentielles, peu d'indicateurs existent
No. 5	Fabrication d'équipements électriques. Compte environ 100 employés. Objectif : Satisfaction du client par qualité, vitesse de réaction et anticipation des besoins. Concurrence forte et clientèle concentrée. R&D importante Structure décentralisée	Ensemble d'indicateurs touchant les processus de production, de vente, dimensions financières et apprentissage. Procédures précises d'élaboration des indicateurs et suivi	Absence d'indicateurs liés à l'innovation (R&D)	C'est une filiale d'une multinationale cotée en bourse. La présence d'indicateurs qui apparaissent assez structurés peut être liée à ce facteur
No. 6	Fabrication de charcuterie. Compte environ 140 employés. Marché national et international. Objectifs : Qualité et service, réactivité, expansion. Environnement technologique Structure décentralisée	Indicateurs liés aux processus de production et gestion des stocks, qualité. Indicateurs liés aux dimensions apprentissage et financière	Peu d'indicateurs liés à la dimension client (satisfaction, qualité, réactivité, exportation...) Peu d'indicateurs pour faire suivi lié à l'expansion	Des indicateurs existent mais ne semblent pas établis de façon structurée et en ligne directe avec les objectifs

\*FCS- facteurs clés de succès

\*\* IP- indicateurs de performance

\*\*\*R&D- Recherche et développement



Les observations de cette partie et les écrits portant sur les indicateurs de performance en contexte PME laissent croire que le modèle retenu gagnerait à recevoir quelques adaptations afin de mieux cerner la réalité de ce type d'entreprise. La prochaine section propose donc certains aménagements à faire au modèle.

### **2.3. Les adaptations à faire au cadre d'analyse**

Les modifications à apporter au cadre général d'analyse de Kaplan et Norton (1996) concernent principalement trois points. La première réflexion qui s'impose consiste à s'interroger sur le choix de l'acteur ou du niveau hiérarchique pour lequel est construit le système d'indicateurs de performance. La deuxième interrogation porte sur le choix de retenir les objectifs ou la stratégie de la PME pour évaluer l'efficacité du système. Finalement, il s'agira de déterminer les éléments de contenu du système qui serviront de base afin de dresser un portrait des pratiques en la matière en contexte PME.

On reconnaît que dans le fonctionnement des PME, le propriétaire-dirigeant (ou l'entrepreneur) est un intervenant aussi important qu'omniprésent (Gélinas *et al.*, 1997). Il apparaît donc essentiel, pour celui-ci, de disposer d'outils de gestion performants. Un système d'indicateurs de performance bien structuré serait, au plan théorique, un instrument de suivi et d'orientation incontournable. D'autant plus que, parce que la structure de la PME est souvent plus simple que celle de la grande entreprise, le propriétaire-dirigeant est susceptible d'être davantage en contact direct avec les éléments opérationnels de son entreprise (approvisionnement, production, contrôle de la qualité, ...) (Gélinas *et al.*, 1997). Compte tenu de son rôle, l'interlocuteur à privilégier, dans une étude portant sur les indicateurs de performance en contexte PME, apparaît être le dirigeant de l'entreprise. C'est donc pour le niveau hiérarchique supérieur que l'évaluation des pratiques et de leur efficacité sera effectuée. Cela permettra aussi d'évaluer dans quelle mesure, ce niveau hiérarchique dispose d'un outil de gestion structuré et centralisé.

Comme une des conditions essentielles à l'efficacité d'un système d'indicateurs de performance est la relation qu'il doit y avoir entre le système et la stratégie de l'entreprise, l'étude implique de mesurer cette stratégie. Des difficultés sont à prévoir à ce niveau. Langfiels-Smith (1997) précise qu'une des faiblesses courantes de la mesure de la stratégie concerne l'hypothèse que les gestionnaires connaissent les construits fait pas les chercheurs (ex : prospecteurs, défenseurs) et qu'ils sont pleinement au courant des stratégies de l'organisation. Par ailleurs, Gélinas (1997) mentionne que le cadre stratégique de la PME en est un de réaction et d'adaptation face à l'environnement et que la stratégie repose sur la perception des changements anticipés pour un horizon de planification qui, généralement, est de deux ans ou moins. La stratégie est le plus souvent intuitive, opportuniste et active, et met en valeur le caractère étagé de l'entrepreneur ainsi que la flexibilité de la PME. Dans ce contexte, utiliser des construits pour mesurer la stratégie risque donc d'être problématique.

D'autres chercheurs affirment que l'on peut appliquer les différents types de stratégies génériques aux PME (différenciation, leadership des coûts, défenseur, prospecteur, etc.) (Chicha *et al.*, 1990). Cependant, ces mêmes chercheurs ressentent le besoin d'enrichir les construits mesurant la stratégie afin de tenir compte du caractère hétérogène de ce type d'entreprise. Ainsi, avant de situer la stratégie générique d'une PME, ils tiennent compte du type de PME (de main d'œuvre, à

technologie de pointe etc.) du marché visé (local, national, international) et de la localisation (rurale ou urbaine). La classification des stratégies résultant de l'analyse conduit à reconnaître de multiples stratégies qu'il faudra mesurer. Ainsi, deux facteurs justifient de s'interroger sur le moyen le plus approprié d'évaluer l'efficacité du système d'indicateurs de la performance. Le premier facteur est la difficulté appréhendée en ce qui concerne la mesure de la stratégie. Le deuxième facteur concerne le fait qu'il soit probable, dans le cas où la stratégie pourrait quand même être mesurée, que cela conduise à n'observer qu'un seul type de stratégie (soit la différenciation).

Plusieurs auteurs s'accordent pour dire que la performance des PME se traduit de façon bien spécifique. L'innovation, la qualité des produits et la qualité du service au client sont des facteurs déterminants des PME performantes (Chaston et Mangles, 1997; Kotey et Meredith, 1997). Biggs (1996) mentionne, compte tenu du contexte concurrentiel dans lequel vivent les PME, que le coût, la qualité, la rapidité d'exécution et l'innovation constitueront des facteurs cruciaux de succès pour ces entreprises. Selon cet auteur, le coût, la qualité et la rapidité d'exécution seront considérés comme des conditions de base pour atteindre les objectifs de pérennité, de survie etc. L'hypothèse selon laquelle les PME, pour demeurer sur le marché doivent se différencier en appréhendant et en s'adaptant rapidement aux besoins de leurs clients, en leur offrant de coûts bas mais aussi des produits de qualité, dans un temps de réaction court semble donc se justifier. Les observations rapportées dans la partie 2.2 vont d'ailleurs dans ce sens puisque l'on peut remarquer que dans la plupart des cas pratiques présentés, les PME ont souvent comme objectif de satisfaire leur client par un bon rapport qualité-prix et avec des délais de réaction courts. Dans l'opérationnalisation de l'étude, la mesure des objectifs, plutôt que de la stratégie, est susceptible d'être plus appropriée afin de tenir compte de la spécificité des PME en matière d'objectifs poursuivis et de performance.

Bruggeman et Van der Stede (1993), retiennent les avantages compétitifs, tels la qualité, la rapidité d'exécution, l'innovation, les coûts bas etc., qui sont des facteurs de réussite incontournables (Biggs 1996), comme variables pouvant influencer le système d'indicateurs de performance, plutôt que de retenir la stratégie qui apparaît comme un terme générique plus large et plus difficile à mesurer. L'étude de Waterhouse et Svendsen (1998) inclut, elle aussi, ces éléments dans les priorités stratégiques retenus dans leur modèle. Ces priorités stratégiques, plus précises, peuvent être vues comme un ensemble d'objectifs découlant de la stratégie fondée, elle-même, sur les avantages compétitifs de l'entreprise. Ainsi, à l'instar de Waterhouse et Svendsen, sept priorités stratégiques (figure 2) sont retenues dans le modèle, pour représenter les objectifs.

Les sept priorités stratégiques serviront de base, d'une part, pour évaluer l'efficacité du système d'indicateurs de performance. D'autre part, elles permettront de juger du degré de cohérence du système. Cependant, nous sommes conscients que cela constitue une réduction de la réalité fort complexe des PME. D'autres facteurs relatifs aux objectifs poursuivis par les PME tels la pérennité et la survie, l'indépendance et l'autonomie, la croissance et le pouvoir (Marchesnay, 1986) peuvent affecter la construction du système d'indicateurs. Afin de permettre de mieux saisir cette réalité, l'approche méthodologique devra être ouverte. Par exemple, des entrevues semi-structurées pourraient être une approche adaptée, qui permettra de modifier ou de compléter le choix des priorités stratégiques des dirigeants de PME.

Le dernier élément sur lequel porte la réflexion afin d'adapter le cadre d'analyse général au contexte PME concerne le choix des éléments de contenu du système qui serviront de base afin de dresser un portrait des pratiques en la matière.

Les cas pratiques rapportés à la section 2.2 ont permis de soulever le fait que les indicateurs présentés puissent se rapprocher des grandes dimensions du cadre d'analyse général c'est-à-dire les dimensions financières, clients, processus internes et apprentissage. La principale faiblesse concerne l'apparente absence d'indicateurs reliés au processus interne d'innovation et d'apprentissage. Par ailleurs, certains auteurs reconnaissent que, bien qu'il n'y a pas de modèle universel applicable à toutes les PME, les dimensions identifiées par le modèle de Kaplan et Norton (1996) peuvent servir de point de départ pour l'étude d'outils de gestion permettant à ces entreprises de réussir (Shenkir et Barton, 1996, Chow, *et al.*, 1997). Pour ces raisons, les quatre dimensions du modèle de Kaplan et Norton sont conservées. À l'instar des objectifs, il faut s'attendre à ce que les indicateurs à inclure dans les dimensions soient nombreux et différent d'une entreprise à l'autre. La mesure des dimensions aura comme point de départ les grandes classes d'indicateurs que l'on retrouve dans les nombreux écrits sur le sujet (ref. : tableau 1). Une approche méthodologique ouverte permettra d'appréhender l'objet de l'étude avec plus de flexibilité afin d'intégrer éventuellement des indicateurs susceptibles de compléter ou modifier les dimensions de départ.

De façon plus générale, le prolongement de la réflexion devrait nous conduire à s'interroger sur les divers éléments de mesure de notre étude. Il faut éviter de transposer intégralement aux PME les travaux réalisés auprès des grandes entreprises. Bien que le modèle de Kaplan et Norton soit retenu au départ il sera adapté, comme nous l'avons vu, pour tenir compte de déterminants de la performance spécifiques aux PME. Ces déterminants devront se refléter dans les éléments de contenu du système d'indicateurs. D'autres éléments spécifiques aux PME devront être évalués. Par exemple, la taille est souvent retenue comme moyen de définir la PME. Dans la majorité des pays industrialisés, les PME sont définies comme ayant un nombre maximum d'employés variant entre 100 et 500. Bien que cette mesure soit simple et pratique, des mesures multicritères existent et il faudra analyser la pertinence de les utiliser. Il faudra également tenir compte qu'en PME, la formation des utilisateurs des systèmes d'information est souvent déficiente et que le dirigeant est un être souvent plus intuitif que rationnel ce qui peut se traduire par une vision à court terme et une prépondérance de la prise de décisions opérationnelles sur celles de nature stratégique ou tactique (Lavigne, 1999). Cela pourrait avoir des effets sur la présence d'un système formel d'indicateurs de performance efficace. Une réflexion approfondie de la mesure de cet objet est donc nécessaire.

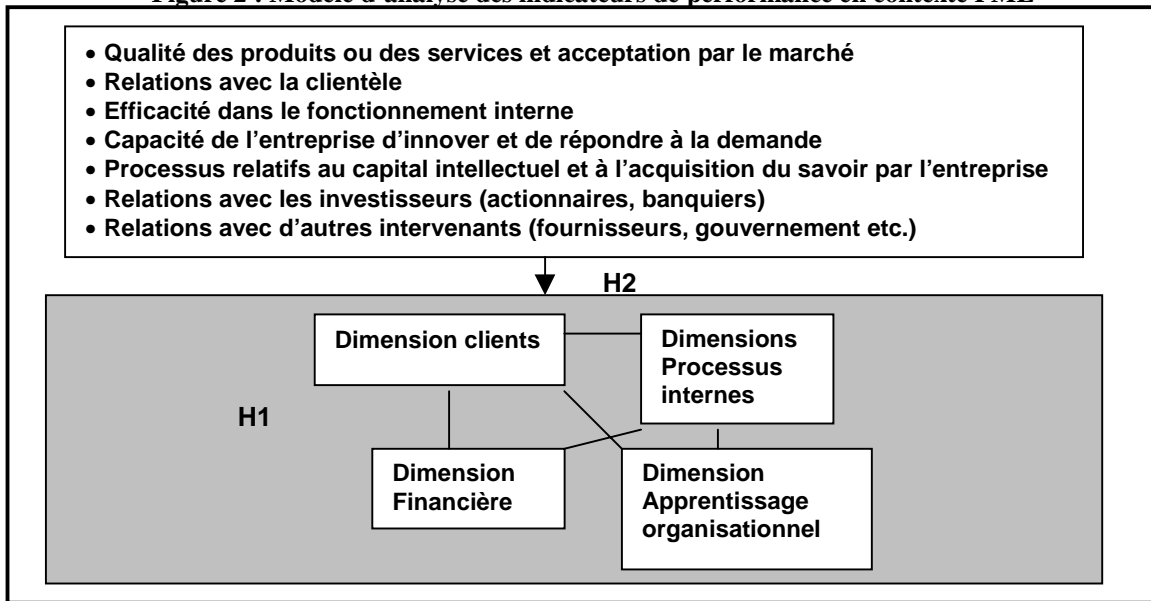
## **Conclusion**

La modélisation du système de mesure de la performance en contexte PME devra être validée empiriquement. Les grandes composantes du modèle sont présentées à la figure 2. La principale question de recherche est de savoir si le modèle du tableau de bord équilibré est applicable en contexte PME pour évaluer l'état des pratiques en matière de système d'indicateurs de performance. La seconde question de recherche découlant de la réflexion précédente est de savoir dans quelle mesure le système d'indicateurs de performance est efficace. Deux hypothèses, issues de ces questions sont formulées.

H1 : Le système d'indicateurs de performance des PME comporte quatre dimensions (financière, clients, processus interne, apprentissage).

H2 : Il y a adéquation entre les priorités stratégiques et les mesures de performance produites dans les quatre dimensions.

Figure 2 : Modèle d'analyse des indicateurs de performance en contexte PME



L'étude empirique permettra de valider le modèle, de l'enrichir ou de le modifier. Elle permettra de reconnaître dans quelle mesure ce modèle peut être utile pour étudier les systèmes de mesure de la performance en contexte PME. Cela contribuera à enrichir les connaissances théoriques en matière de système de suivi et de contrôle en contexte PME. Au plan pratique, les dirigeants de PME disposeront d'un portrait de la situation actuelle sur le sujet, ce qui leur permettra de se situer et d'évaluer de quelles façons ils pourraient améliorer l'efficacité de leurs systèmes.

La première étape de l'étude consiste à recueillir plus de données afin d'enrichir le modèle de base. Les prolongements de la recherche consisteront à préciser le cadre d'analyse qui permettra de lier le modèle à la performance. Il est certes important de disposer de bons outils de gestion, mais ceux-ci sont légitimes que dans la mesure où ils permettent à l'entreprise de réussir. Le cadre d'analyse présenté ne permet pas de valider les effets d'un système d'indicateurs sur la performance elle-même. Le champ d'étude est vaste et les possibilités de recherches sont donc nombreuses.

### Références bibliographiques

Abernethy, Margaret A. et A. M. Lillis (1995), "The impact of manufacturing flexibility on management control system design", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, n° 4, pp. 241-258.

Bergeron, H., (1998), "Les tableaux de bord pour rendre compte de la performance : typologie et déterminants", *Actes du XIX Congrès de l'AFC*, Nantes, Volume II, pp. 555-568.

Biggs, Gary L. (1996), "Performance Management in Small Business - The Next Decade", *Issued by The International Federation of Accountants*, avril.

Bouquin, H., (1986), *Le contrôle de gestion*, Presses universitaires de France, 331p.

- Bruggeman, W. et W. Van der Stede, (1993), "Fitting Management Control Systems to Competitive Advantage", *British Journal of Management*, Vol. 4, pp. 205-218.
- Carr, Shirley, Mak, Y.T. et Needham, Jane E., (1997), "Differences in strategy, quality management practices and performance reporting systems between ISO accredited and non-ISO accredited companies" *Accounting, Organization and Society*, pp. 383-403.
- Chaston, I et T. Mangles (1997), "Core capabilities as predictors of growth potential in Small Manufacturing Firms", *Journal of Small Business Management*, 35, january, pp. 47-57.
- Chenhall, R. H. et K. Langfield-Smith (1998), "The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, n° 3, pp. 243-264.
- Chenhall, R. H. et D. Morris (1986) "The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems", *The Accounting Review*, vol. LXI, n° 1, january, pp. 16-35.
- Chia, Yew Ming et Ferdinand A. Gul (1994), "The effects of management accounting systems, perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance: A test of three-way interaction", *Accounting, Organization and Society*, Vol.19, no 4-5, pp. 413-426.
- Chicha, Joseph, Pierre-André Julien et Michel Marchesnay (1990), "Processus et procédures stratégiques dans les PME", *Cahier de recherche*, GREPME, pp. 90-10
- Chong, Vincent K. (1996), "Management accounting systems, task uncertainty and managerial performance: a research note", *Accounting, Organization and Society*, pp. 415-421.
- Chong, Kar Ming et Vincent K.Chong (1997), "Strategic choices, environmental uncertainty and SBU performance: A note on the intervening role of management accounting systems", *Accounting and Business Research*, vol. 27, 4, pp. 268-276.
- Chow, Chee W., Kamal M. Haddad et James E Williams (1997), "Applying the balanced scorecard: to small companies", *Management accounting*, Vol.79 no.2, pp. 21-27.
- Dent, J.F.(1990), "Strategy, Organization and Control : Some Possibilities for Accounting Research", *Accounting, Organizations and Society*, pp. 3-24.
- Epstein, M. J. et J. F. Manzoni (1997), "The Balanced Scorecard and Tableau de Bord : Translating Strategy into Action", *Management accounting*, august, pp. 28-36.
- Gélinas, René, Alain Halley et Réal Jacob (1997), "Les caractéristiques et les spécificités de la PME : favorables ou défavorables au Juste-à-Temps", *Le Groupe de Recherche en Économie et Gestion des PME*, 97-03-C.
- Govindarajan, V et Joseph Fisher (1990); "Strategy, control systems, and resource sharing: effects on business-unit performance", *Academy of management journal*, Vol. 33 no.2, pp. 259-285.
- Govindarajan, V et Anil K. Gupta (1985), "Linking control systems to business unit strategy: Impact on performance", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.10 no.1, pp. 51-66.
- Gul, Ferdinand A. (1991), "The effects of management accounting systems and environmental uncertainty on small business managers' performance", *Accounting and business research*, vol.22, no.85, pp. 57-61.
- Ittner, Christopher D et David F Larcker (1997), "Quality strategy, strategic control system, and organizational performance", *Accounting, Organization and Society*, Vol 22, no 3-4, pp. 293-314.
- Jarvis, Robin (1996), "Performance Management in Small Firms: Some Evidence from the United Kingdom", *Issued by The International Federation of Accountants*, april.
- Kaplan, Robert S. et David P. Norton (1996), *The balanced Scorecard*, Harvard business School Press.
- Kaplan, Robert S. et David P. Norton (1992), "The balanced scorecard : measures that drive performance", *Harvard Business Review*, jan-feb, pp. 71-79.
- Kotey, B. et G.G. Meredith (1997), "Relationships among owner/manager personal values, business strategies, and enterprise performance", *Journal of Small Business Management*, april, pp. 37-64.

Langfiels-Smith, Kim (1997), "Management controls systems and strategy : A critical review", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, n° 2, pp. 207-232.

Lavigne, B. (1999), *Contribution à l'étude de la genèse des états financiers des PME*, Thèse de doctorat, Université Paris-Dauphine.

Marchesnay, Michel (1986), *La stratégie*, Chotard, 1986.

McMahon, G.P et S. Holmes (1991), "Small business financial management practices in North America : A literature review", *Journal of small Business Management*, avril, pp. 19-29.

Mia, Lokman et Robert H. Chenhall (1994), "The usefulness of management accounting systems, functional differentiation and managerial effectiveness", *Accounting, Organization and Society*, pp. 1-13.

Perera, S., G. Harisson, et M. Poole (1997), "Customer-focused manufacturing strategy and the use of operations-based non-financial performance measures: a research note", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, no. 6, pp. 557-572.

Porter, Michael E. (1985), *Competitive Advantage*, New York, Free Press.

Shenkir, William G. et Thomas L. Barton (1996), "A New Small Business Order: Performance Management in Small Business in the Next Decade", *Issued by The International Federation of Accountants*, april.

Simon, R. (1987), "Accounting Control Systems and Business Strategy : An Empirical Analysis", *Accounting, Organizations and Society*, pp. 357-374.

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