



HAL
open science

Impact de la taille sur le contenu des tableaux de bord dans les entreprises au Maroc : résultats d'une étude empirique

Azzouz Elhamma

► **To cite this version:**

Azzouz Elhamma. Impact de la taille sur le contenu des tableaux de bord dans les entreprises au Maroc : résultats d'une étude empirique. *Revue marocaine de recherche en management et marketing*, 2011, pp.317. halshs-00670474

HAL Id: halshs-00670474

<https://shs.hal.science/halshs-00670474>

Submitted on 15 Feb 2012

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.

Impact de la taille sur le contenu des tableaux de bord dans les entreprises au Maroc : résultats d'une étude empirique¹

Azzouz ELHAMMA

Professeur Agrégé en Gestion Financière et Comptable

Centre de Formation du BTS ELFARABI Technique, ELMKINSSIA Salé (Maroc)

E-mail : elhamma_azzouz@yahoo.fr

Résumé

À partir des résultats d'une recherche empirique, cet article examine l'impact de la taille sur la différenciation des indicateurs intégrés dans les tableaux de bord de 62 entreprises installées au Maroc. Les résultats de cette recherche montrent que les tableaux de bord tendent à devenir plus « équilibrés » lorsque la taille de l'entreprise augmente.

Mots clés: tableaux de bord, taille, PME, entreprises de grande taille.

Abstract

From the results of an empirical research, this article examines the impact of the size on the performance measurement systems of the 62 Moroccan firms. The principal results of this research show that the increasing firm size is identified as factor which tends to foster a more balanced approach.

Key words: "tableaux de bord", size, SMEs, large enterprises.

Introduction

Au début du XX^{ème} siècle, le développement de la structure divisionnelle a engendré de nouvelles méthodes de management dont le contrôle de gestion (Bouquin, 1994). Ce type de contrôle est destiné à garantir que les actions de l'entreprise soient performantes (Gervais, 2000). Néanmoins, on assiste actuellement à ce qui est souvent appelé « crise » de contrôle de gestion (Bouquin, 1996). Cette crise touche notamment ses outils classiques dont les tableaux de bord centrés exclusivement sur le suivi des résultats financiers. Pour cette raison, plusieurs modèles ont vu le jour dans les années 1990 ayant pour objectif principal la prise en compte les enjeux stratégiques et opérationnels des organisations à côté des enjeux financiers. Parmi ces nouveaux modèles, nous citons le *balanced scorecard (BSC)*² qui intègre en plus des indicateurs financiers, des indicateurs non-financiers donnant une image claire de la valeur « réelle » d'une société.

¹ L'étude empirique de ce travail a été réalisée dans le cadre d'une thèse de Doctorat à la faculté de Rabat-Agdal. A cet égard, nous remercions M. O. ELKETTANI et M. M.R. SBIHI pour leur encadrement et leur soutien.

² Quelques traductions disponibles : « indicateur de performance global » (Kaplan et Norton, 1992), « tableau de bord équilibré » (Gervais, 2000), etc.

Or, ces tableaux de bord dits « équilibrés » ou « différenciés » ne sont pas adoptés par toutes les entreprises. Plusieurs recherches ont démontré, dans le cadre de la théorie de la contingence, que le contenu des tableaux de bord dépend de plusieurs facteurs organisationnels comme la taille par exemple. Dans ce contexte, la question suivante s'impose: la taille a-t-elle un impact significatif sur le caractère plus ou moins équilibrés des tableaux de bord? Nous allons essayer de répondre à cette question dans le cadre de la théorie de la contingence. L'objectif de ce travail de recherche est double. Il consiste, en premier lieu, à identifier le contenu des tableaux de bord utilisés par les PME et les entreprises de grande taille au Maroc pour évaluer leur « équilibrage » et, en deuxième lieu, à déterminer l'impact de la taille sur le contenu des tableaux de bord.

Une définition des tableaux de bord et leur équilibrage, un essai d'explication de la diversité relative aux tableaux de bord par le facteur taille et une présentation de nos choix méthodologiques (§1) sont nécessaires pour mener l'analyse statistique et de présenter les principaux résultats obtenus (§2). Cependant, il ne faut pas occulter certaines limites de cette recherche ainsi que les principales pistes des recherches futures (§3).

1- Revue de littérature et cadre méthodologique

Dans cette première section, nous allons mettre en exergue, tout d'abord, notre champ d'analyse ainsi que l'hypothèse de la recherche (1.1), ensuite, nous présenterons les options méthodologiques que nous avons choisies pour mener cette recherche (1.2).

1.1- Revue de littérature et formulation de l'hypothèse

Avant d'analyser l'impact de la taille sur le contenu des tableaux de bord, il nous paraît essentiel de définir notre champ d'analyse qui réside notamment dans le concept des tableaux de bord.

1.1.1- Les tableaux de bord et leur équilibrage

Selon Bouquin (2001, pp. 397-398), le tableau de bord se définit comme un instrument d'action composé d'un « ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) [sont intégrés] pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions ».

Plusieurs chercheurs insistent sur l'importance des tableaux de bord dits « équilibrés » ou « différenciés ». Des indicateurs de qualité, des mesures sociales (ratio d'absentéisme, etc.), des indicateurs orientés clients (taux de satisfaction, etc.) et des indicateurs orientés processus (temps de production, etc.) doivent être également retenus pour compléter les mesures financières. Ces indicateurs non financiers permettent d'assurer la réactivité organisationnelle (Chiapello et Delmond, 1994), contribuent à la transversalité (De Montgolfier, 1994), et permettent de mesurer avec plus de pertinence que les données financières la complexité organisationnelle (Mavrinac et Siesfeld, 1998). Pour cette raison, plusieurs types de tableaux de bord ont vu le jour. Le *BSC* est certainement le système de mesure de la performance le

plus connu sur le plan international (Bourguignon et al. 2002). Il a été développé par Kaplan et Norton (1992) aux Etats-Unis au début des années 1990. Il intègre en plus des indicateurs financiers, des indicateurs non-financiers qui sont regroupés autour de quatre axes :

- l'axe financier qui mesure le niveau et l'évolution des performances financières de l'entreprise ;
- l'axe « client » qui regroupe les indicateurs qui permettent d'évaluer ce qui génère une satisfaction présente ou future du client ;
- l'axe « processus internes » qui s'interroge sur la façon dont la gestion des opérations des processus peut contribuer à fournir un avantage concurrentiel à l'entreprise ; et
- l'axe « innovation & apprentissage organisationnel » qui concerne essentiellement la façon dont l'entreprise gère ses moyens humains et ses savoirs en vue d'atteindre ses objectifs stratégiques.

L'adoption des tableaux de bord dits « équilibrés » et qui se rapprochent du *BSC* dépend de quelques facteurs organisationnels et environnementaux et qui sont essentiellement la taille, la stratégie, la décentralisation organisationnelle, l'environnement externe (Chapman, 1997), etc. Dans cette recherche, nous allons étudier l'impact de la taille sur la différenciation des indicateurs intégrés dans les tableaux de bord.

1.1.2- Impact de la taille sur le contenu des tableaux de bord

Les recherches effectuées sur l'existence du contrôle de gestion dans les PME sont contradictoires. Certaines mettent en évidence un contrôle de gestion relativement développé dans ces entreprises (Gasse, 1989; Chapellier, 1994; Busson-Villa, 1996). D'autres obtiennent des résultats inverses (Stoner, 1983; McMahan et Holmes, 1991). Un travail réalisé par Jorissen et al. (1997) met en évidence que, en comparaison avec les petites et moyennes entreprises, ce sont les entreprises ayant une taille importante qui adoptent de plus en plus des indicateurs de performance non financiers. Ce résultat a fait l'objet de plusieurs confirmations, la plus importante est celle de Nobre (2001). Ce chercheur démontre que les entreprises de moins de cent salariés utilisent peu ou pas de tableaux de bord intégrant des mesures physiques. Leurs tableaux de bord sont caractérisés par l'existence d'indicateurs essentiellement financiers.

Cette conclusion a été confirmée également dans le contexte australien, à partir d'une enquête réalisée auprès de 66 entreprises, Hoque et James (2000) constatent que les entreprises de grande taille utilisent des tableaux de bord qui intègrent de plus en plus des indicateurs non financiers. Egalement, une étude empirique réalisée par Germain (2003) auprès de 83 entreprises françaises, possédant un effectif compris entre 10 et 200 salariés, portant sur les systèmes de mesure de la performance, démontre que ce sont les entreprises dont la taille est la plus importante qui évaluent le plus la performance selon les dimensions du *balanced scorecard* (intégration des indicateurs non financiers). Dans le même sens, Bergeron (1998) constate que la taille des entreprises influence la nature des données utilisées. Les grandes entreprises ont des tableaux de bord plus équilibrés et globaux qui produisent des rapports formels sur les délais, la qualité et la flexibilité et comportent des données intégratives

comptables et non comptables. A l'inverse, les entreprises de petite taille disposent de tableaux de bord moins complets.

Cette revue de la littérature nous conduit à formuler l'hypothèse suivante :

Hypothèse de la recherche: Plus la taille est grande (ou petite), plus les tableaux de bord sont « équilibrés » (ou « non équilibrés »).

1.2- Méthodologie de la recherche

Pour confirmer ou infirmer l'hypothèse formulée ci-dessus, une enquête par questionnaire a été menée auprès de 62 entreprises installées au Maroc. L'enquête a été réalisée dans le cadre d'une thèse de doctorat qui avait pour objet la validation d'un modèle théorique en contrôle de gestion dans le contexte marocain dont les détails et les résultats ne peuvent pas être mentionnés dans cette courte contribution.

Nous allons présenter dans ce qui suit les variables qui seront utilisées pour mener cette recherche. Nous distinguons entre la variable indépendante qui réside dans la taille des organisations et la variable dépendante qui est l'équilibrage des tableaux de bord.

1.2.1- Variable dépendante (équilibrage des tableaux de bord : EQTB)

Pour opérationnaliser la variable relative à l'équilibrage des tableaux de bord, nous avons choisi les indicateurs proposés par Kaplan et Norton (1992): les résultats financiers, la satisfaction des clients, les processus internes et l'apprentissage organisationnel.

Dans le questionnaire, il est demandé aux répondants d'indiquer, à l'aide d'une échelle sémantique différentielle à cinq points allant de «1 : intégration très faible » à « 5 : intégration très forte », dans quelle mesure les principaux tableaux de bord de l'entreprise intègrent les indicateurs des quatre catégories mentionnées ci-dessus. Plus le score global (sur 20 points) est élevé, plus le tableau de bord est « équilibré » et vice versa³. Le tableau ci-après résume les résultats possibles.

Tableau 1 : Présentation et interprétation des variables relatives à l'équilibrage des tableaux de bord

Variables	Score minimal	Score maximal
Finance (FNCE)	1.....	5
Satisfaction des clients (CLNT)	1.....	5
Processus internes (PRIN)	1.....	5
Apprentissage organisationnel & innovation (APOI)	1.....	5
Equilibrage des tableaux de bord (EQTB)	4.....	20
Interprétations	tableau de bord non équilibré.....tableau de bord équilibré	

1.2.2- Variable indépendante (la taille : TAIL)

Deux catégories de critères sont généralement retenues pour classer les entreprises en fonction de la taille: les critères quantitatifs tels que l'effectif du personnel, le chiffre d'affaires, le total

³ Cette démarche est largement inspirée de Germain (2004).

du bilan, etc. et les critères qualitatifs qui ont trait à la fusion entre la propriété et la gestion, à la position sur le marché, aux stratégies poursuivies, etc. Dans le cadre de la présente étude, nous allons retenir l'effectif des employés pour des raisons de disponibilité de l'information concernant les effectifs. Chenhall (2003) a démontré que la taille est souvent mesurée par le nombre du personnel. Dans ce cadre, nous allons considérer comme PME les entreprises qui emploient moins de 200 salariés. Cette définition se rapproche de celle retenue par les pouvoirs publics marocains dans la charte des PME.

2- Résultats et discussion

Dans cette seconde section, nous allons présenter tout d'abord les premiers résultats de notre enquête relatifs à la nature des indicateurs intégrés dans les tableaux de bord aussi bien des PME que des entreprises de grande taille (2.1). Les résultats obtenus seront, ensuite, expliqués par la taille des organisations (2.2).

2.1- Nature des indicateurs intégrés dans les tableaux de bord

Les tableaux 2 et 3 ci-après résument les résultats relatifs aux indicateurs intégrés dans les tableaux de bord utilisés respectivement par les entreprises de grande taille et les PME.

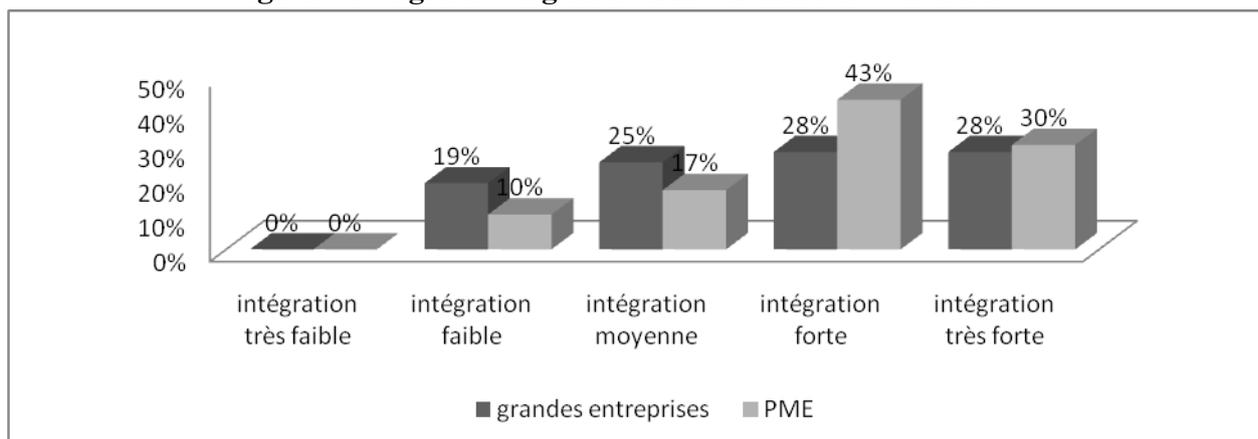
Tableau 2 : Nature des indicateurs intégrés dans les tableaux de bord adoptés par les entreprises de grande taille

Types d'indicateurs	Intégration très faible	Intégration faible	Intégration moyenne	Intégration forte	Intégration très forte
Finance	00 (00%)	06 (19%)	08 (25%)	09 (28%)	09 (28%)
Satisfaction des clients	00 (00%)	08 (25%)	13 (41%)	09 (28%)	02 (6%)
Processus internes	00 (00%)	09 (28%)	21 (66%)	02 (6%)	00 (00%)
Apprentissage organisationnel	09 (28%)	09 (28%)	12 (38%)	02 (6%)	00 (00%)

Tableau 3 : Nature des indicateurs intégrés dans les tableaux de bord adoptés par les PME

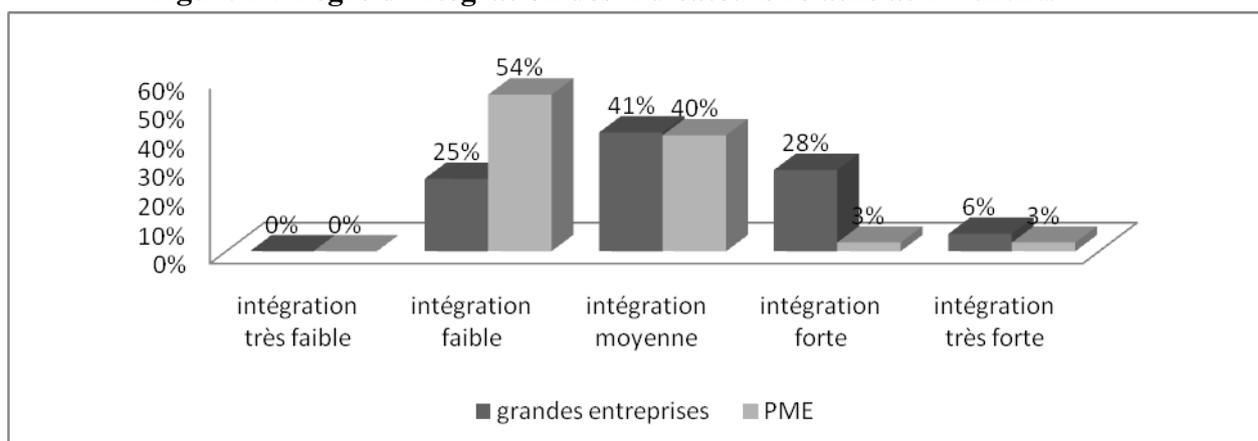
Types d'indicateurs	Intégration très faible	Intégration faible	Intégration moyenne	Intégration forte	Intégration très forte
Finance	00 (00%)	03 (10%)	05 (17%)	13 (43%)	09 (30%)
Satisfaction des clients	00 (00%)	16 (54%)	12 (40%)	01 (3%)	01 (3%)
Processus internes	08 (27%)	18 (60%)	04 (13%)	00 (00%)	00 (00%)
Apprentissage organisationnel	14 (47%)	14 (47%)	02 (6%)	00 (00%)	00 (00%)

Figure 1 : Degré d'intégration des indicateurs financiers



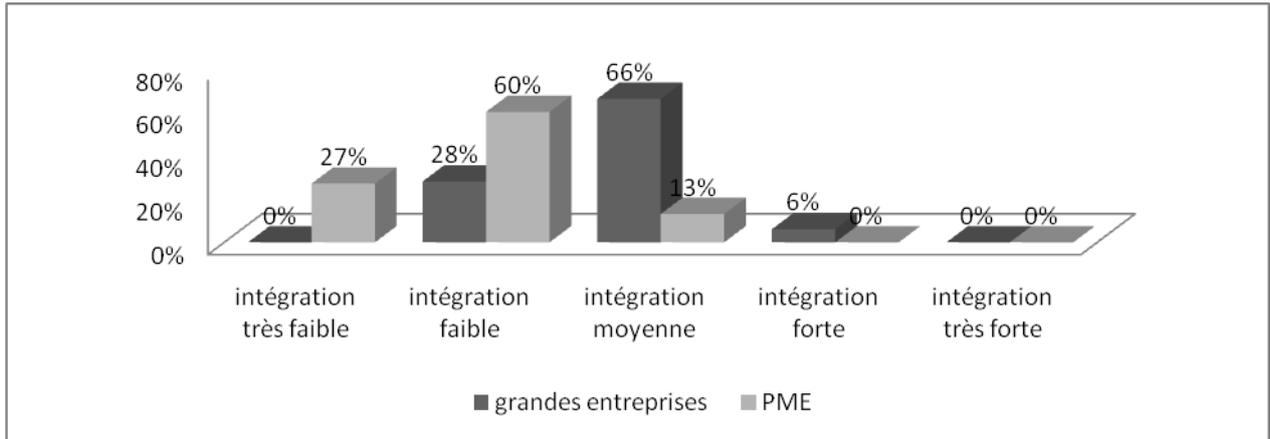
La majorité des entreprises étudiées adoptent des tableaux de bord intégrant des indicateurs financiers (chiffre d'affaires, résultats, cash-flows, etc.) (figure 1). Plus de 56% des entreprises de grande taille intègrent « fortement » ou « très fortement » ces indicateurs dans leurs tableaux de bord. Cette proportion s'élève à 73% des PME. Les tableaux de bord des PME intègrent plus des mesures financières.

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



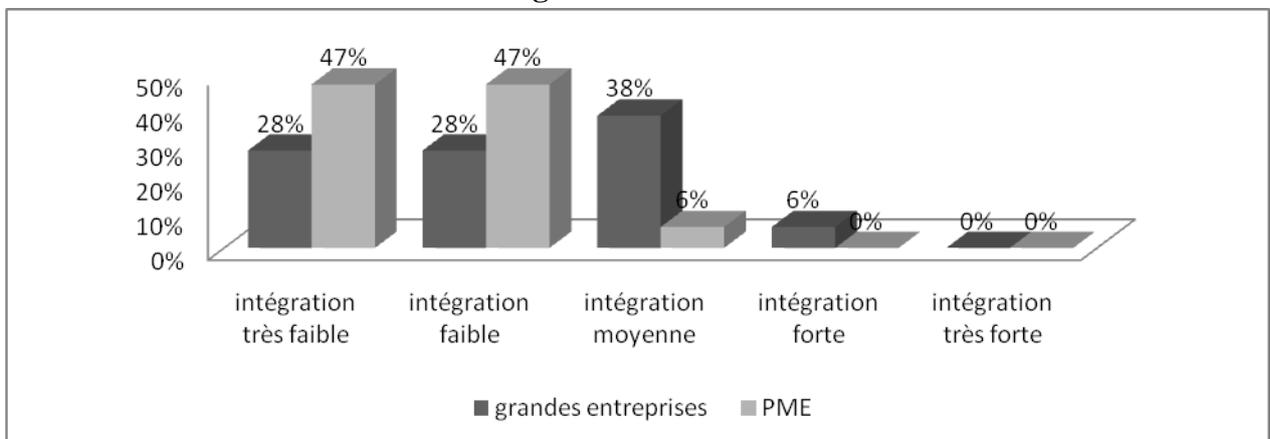
La proportion des PME qui adoptent des indicateurs relatifs aux « clients » est très faible (figure 2). Environ 94% de ces entreprises ont déclaré qu'elles n'intègrent que moyennement ou faiblement ces indicateurs dans leurs tableaux de bord. Par contre, 34% des entreprises de grande taille adoptent fortement ou très fortement cette catégorie d'indicateurs. Les mesures relatives aux « clients » sont adoptées davantage par les entreprises de grande taille.

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



Les indicateurs mesurant la performance relative aux « processus internes » sont presque absents dans les tableaux de bord des PME (figure 3). En effet, 87% de ces entreprises n'intègrent que faiblement ou très faiblement cette catégorie d'indicateurs dans leurs systèmes de mesure de la performance. Par contre, 72% des entreprises de grande taille intègrent moyennement ou fortement ce type d'indicateurs. Les indicateurs mesurant la performance relative aux « processus internes » sont intégrés davantage dans les tableaux de bord des entreprises de grande taille.

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



Les indicateurs relatifs à « l'innovation et à l'apprentissage » sont presque absents dans les tableaux de bord des PME (figure 4). 94% de ces entreprises ont déclaré que cette catégorie d'indicateurs n'est intégrée que faiblement ou très faiblement dans leurs systèmes de mesure de la performance. Cette proportion s'élève à 56% des entreprises de grande taille. D'une manière générale, le contenu des tableaux de bord diffère d'une entreprise à une autre en fonction de la taille. Les tableaux de bord des entreprises de grande taille sont plus « équilibrés » et « différenciés » que ceux des PME. Pour confirmer ou infirmer ce constat, un test de corrélation linéaire sera utilisé.

2.2- Impact de la taille sur l'équilibrage des tableaux de bord

Pour tester l'hypothèse formulée ci-dessus, un test de corrélation linéaire de Pearson sera utilisé. Nous l'avons choisi pour sa simplicité et sa large utilisation par les chercheurs en sciences de gestion. Le tableau 4 ci-dessous résume les résultats de ce test entre les variables relatives à l'équilibrage des tableaux de bord et la taille.

Tableau 4: Corrélation de Pearson entre les variables relatives à l'équilibrage des tableaux de bord et la taille

Types d'indicateurs	Taille (TAIL)
Equilibrage des tableaux de bord (EQTB)	0,389 ; (p=0,002)
Finance (FNCE)	-0,020 ; (NS)
Satisfaction des clients (CLNT)	0,366 ; (p=0,003)
Processus internes (PRIN)	0,566 ; (p=0,000)
Apprentissage organisationnel & innovation (APOI)	0,438 ; (p=0,000)

NS : non significatif

La taille n'a pas un impact significatif sur l'intégration des indicateurs financiers. Cette dernière est indépendante du fait que la taille est grande, moyenne ou petite. Par contre, les trois autres axes sont positivement et significativement corrélés avec la taille. Plus la taille est grande, plus les indicateurs relatifs aux clients, aux processus internes et à l'apprentissage organisationnel sont intégrés dans les tableaux de bord.

D'une manière générale, l'hypothèse formulée ci-dessus est validée par les résultats de nos analyses. Le score global de l'équilibrage des tableaux de bord (EQTB) est positivement et significativement corrélé avec la taille (TAIL) ($r=0,389$; $p<1\%$). Plus la taille est grande (ou petite), plus les tableaux de bord sont équilibrés (ou non équilibrés). Ce constat, conforme aux résultats de Jorissen et *al.* (1997), Hoque et James (2000), Nobre (2001) et German (2004), peut s'expliquer par le fait qu'en différenciant et spécialisant leur structure au fur et à mesure de la croissance de leur effectif, les entreprises sont appelées également à différencier les indicateurs intégrés dans les tableaux de bord.

3- Conclusion

Cette recherche, réalisée auprès d'un échantillon de 62 entreprises installées au Maroc, montre que, comme cela avait été envisagé au début de la recherche, l'équilibrage des tableaux de bord est positivement corrélé à la taille. Les tableaux de bord dits « équilibrés » ou « différenciés » sont adoptés davantage par les entreprises de grande taille.

Toutefois, ces résultats doivent être interprétés avec prudence au vu des limites de notre recherche. La principale limite qu'on peut citer à cet égard est le recours à une approche perceptuelle pour collecter les données. La déclaration des données par les répondants doit conduire le chercheur à être plus attentif dans ses résultats (Nobre, 2001).

Nous avons démontré ci-dessus que la taille a un impact significatif sur le contenu des tableaux de bord. Toutefois, il convient de signaler que d'autres facteurs organisationnels peuvent avoir le même impact tels que la stratégie, la structure organisationnelle, l'incertitude environnementale, la technologie, etc. D'autres facteurs d'ordre humain participent aussi à la différenciation des pratiques de pilotage des entreprises. Ainsi, il nous paraît essentiel de

compléter notre étude par une autre qui tenterait de répondre à la problématique suivante : dans quelle mesure les éléments comportementaux (style de décision, culture du dirigeant, etc.) peuvent-ils avoir un impact sur les systèmes de mesure de la performance ?

Bibliographie

- Bergeron H. (1998), *Les tableaux de bord pour rendre compte de la performance: typologie et déterminants*, Actes du 19ème Congrès de l'AFC, mai, pp. 555-568.
- Bouquin H. (1994), *Les Fondements du Contrôle de Gestion*, Que sais-je?, PUF.
- Bouquin H. (1996), *Pourquoi le contrôle de gestion existe-t-il encore ?*, Gestion, Vol.21, n°3, septembre.
- Bouquin H. (2001), *Le contrôle de gestion*, Presses Universitaires de France, Paris, 5^{ème} éd.
- Bourguignon A., Malleret V. et Norreklital H. (2002), L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion : l'exemple du tableau de bord et du balanced scorecard, *Comptabilité-Contrôle-Audit/ Numéro spécial*, mai, pp. 7-60.
- Busson-Villa F. (1996), L'utilisation du tableau de bord dans les PME, in M. Gervais (Éd.), *Recherches en contrôle de gestion*, Economica, pp. 213-228.
- Chapellier P. (1994), *Comptabilités et système d'information du dirigeant de PME. Essai d'observation et d'interprétation des pratiques*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Montpellier, décembre.
- Chenhall R.H. (2003), Management control systems design within its organizational context; findings from contingency-based research and directions for the future, *Accounting, Organizations and Society*, 2-3, pp. 127-163.
- Chiapello E. et Delmond M.H. (1994), Les tableaux de bord de gestion, outils d'introduction du changement, *Revue Française de Gestion*, janvier-février, pp. 49-58.
- De Montgolfier C. (1994), *Structure et interactions des données pour le contrôle de gestion*, Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Montpellier II.
- Gasse Y. (1989), L'utilisation de diverses techniques et pratiques de gestion dans les PME, *Revue PMO*, vol. 4, n° 1, pp. 3-11.
- Germain C. (2004), La contingence des systèmes de mesure de la performance : les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME, *Revue Finance Contrôle Stratégie*, Vol.7, mars, pp.33-52.
- Gervais M. (2000), *Contrôle de Gestion*, Economica, Paris.
- Hoque Z. et James W. (2000), Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on Organizational Performance, *Journal of Management Accounting Research*, Volume 12, pp. 1-17.
- Jorissen A., Devinck S. et Vanstraelen A. (1997), *Planning and Control: Are These Necessary Tools for Success? Empirical Results of Survey and Case Research on Small and Medium-Sized Enterprises Compared with Research on Large Enterprises*, Congrès de l'IAAER, Paris.
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (1992), The balanced scorecard, measures that drive performance, *Harvard Business Review*, january-february, pp. 71-79.

- Mavrillac S. et Siesfeld A.G. (1998), La délicate mesure de l'immatériel, *L'Expansion Management Review*, décembre, pp. 31-38.
- McMahon R. et Holmes S. (1991), Small Business Financial Management Practices in North America: A Literature Review, *Journal of Small Business Management*, April, pp. 19-29.
- Nobre T. (2001), Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME, *Finance-Contrôle-Stratégie*, Vol. 4, n°2, juin, pp. 119-148.
- Stoner C. (1983), Planning in Small Manufacturing Firms: A Survey, *Journal of Small Business Management*, Vol. 21, n° 1, pp. 34-41.