

# LES PME À L'ÉPREUVE DU BALANCED SCORECARD : UNE ÉTUDE EXPLORATOIRE DE L'APPLICABILITÉ DU MODÈLE

**Alain TAKOUDJOU NIMPA**  
Université de Dschang-Cameroun  
(Cameroun)

## RÉSUMÉ :

Depuis les travaux pionniers de Kaplan et Norton entre la fin des années 80 et le début des années 90, une abondante littérature s'est développée autour de la problématique de l'universalité du modèle *Balanced Scorecard* (BSC) tel que présenté par ses auteurs. Dans la plupart des cas, les différents travaux empiriques se sont focalisés sur les entreprises managériales. Cet article propose une extension de la problématique du BSC en contexte PME et questionne les écueils à l'adoption du modèle BSC au sein des PME. L'étude qualitative menée, porte sur les données d'un échantillon de 32 PME camerounaises ayant introduit les tableaux de bord dans leur gestion. Il ressort de cette étude que les PME équilibrent leur tableau de bord en associant aux indicateurs financiers traditionnels, des indicateurs « clients ». Toutefois ces tableaux de bord ne sont pas de type BSC. Les facteurs explicatifs du rejet de ce modèle sont d'ordre comportemental, structurel et environnemental.

**Mots clés.** Balanced Scorecard- PME-performance stratégique- indicateurs financiers-indicateurs non financiers

## INTRODUCTION :

La complexification de l'environnement dans lequel évoluent les entreprises et l'ouverture brutale des marchés aux importations facilitée par la mondialisation se traduisent généralement par une rude concurrence. La compétitivité et l'incertitude qui en découlent ont provoqué, au cours de la dernière décennie, l'apparition d'une fonction de contrôle de gestion de plus en plus formalisée. L'introduction de la dimension stratégique, le développement du concept de pilotage et la focalisation sur la valeur ont suscité l'apparition de nouvelles méthodes et techniques comme l'ABC, l'ABM, le target-costing, le benchmarking ou encore le Balanced Scorecard (BSC). Ces évolutions ont davantage concerné les grandes entreprises, les PME connaissant des difficultés pour s'approprier ces diverses techniques.

Il est aujourd'hui difficile pour une entreprise de se forger un avantage concurrentiel sans mettre en place un management stratégique. St-Pierre et Delisle (2006) pensent que le BSC s'avère être l'outil approprié dans ce cadre.

L'étude du BSC ou tableau de bord prospectif comme outil de pilotage répond donc à un enjeu de management stratégique. La remise en cause par certains chercheurs (Kaplan et Norton, 1992, 1996) des systèmes d'évaluation de la performance basés exclusivement sur le suivi des résultats financiers, a permis de développer ce nouvel outil d'évaluation de la performance en tenant compte des dimensions financières et non financières, et dans lequel aucune de ces deux dimensions n'était privilégiée (Davis, 1996 ; Atkinson et Epstein, 2000).

A propos de l'utilisation du BSC dans les PME, la littérature se trouve assez controversée. Un travail réalisé par Jorissen et al. (1997) met en évidence que, en comparaison avec les PME, 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. Ce résultat a été confirmé dans le contexte australien à travers une enquête réalisée auprès de 66 entreprises (Hoque et James ; 2000), mais également par une étude empirique réalisée par Germain (2004) auprès de 83 entreprises françaises, possédant un effectif compris entre 10 et 200 salariés. Dans le même sens, Bergeron (1998) constate que les grandes entreprises ont des tableaux de bord plus équilibrés et comportent des données comptables et non comptables. A l'inverse, les entreprises de petite taille disposent de tableaux de bord moins complets. D'autres études dans différents pays font plutôt état des cas d'adoption dans les PME, mais à des taux très faibles (Germain, 2005 ; Tennant et Tanoren, 2005 ; Rautenstrauch, 2006 ; Sousa et al ., 2006 ; Trebucq, 2011).

Ce constat reflète probablement le fait que le BSC est très peu connu des PME ou alors que le BSC ne correspond pas à leurs besoins. La question de l'applicabilité du BSC ayant fait l'objet d'études, notre contribution s'inscrit davantage dans une perspective de compréhension de la quasi non adoption de cet outil dans le management des PME camerounaises. La vraie question est celle de savoir pourquoi les PME camerounaises n'adoptent pas le BSC ? autrement dit, quels sont les déterminants de la non adoption du BSC par les ces PME ?

L'objectif de cette recherche est triple : nous allons d'abord faire un bilan de la pratique des tableaux de bord dans les PME, ensuite mettre en exergue les

obstacles à la mise en place du BSC et enfin présenter les enjeux de l'utilisation de celui-ci.

Cet article est organisé en trois parties. La première partie présente les cadres conceptuel et théorique de l'étude. La deuxième partie traite des aspects méthodologiques et des résultats. Les recommandations font l'objet de la troisième partie.

## **1. PRÉSENTATION DU MODÈLE BSC ET CADRE THÉORIQUE**

Dans cette première partie, nous allons aborder trois points majeurs. Le premier précise la définition du BSC et ses origines. Le deuxième va questionner la littérature sur l'universalité de cet outil de management en faveur des PME. Le troisième convoque le socle théorique de notre étude.

### **1.1. Définition et genèse du BSC**

On a souvent reproché aux tableaux de bord classiques de n'intégrer que les indicateurs financiers. Or, plusieurs chercheurs (Kaplan et Norton, 1992, 1996) insistent sur l'importance des tableaux de bord dits « équilibrés » ou « différenciés ». Le BSC peut être défini comme un tableau de bord intégrant, en plus des indicateurs financiers, des indicateurs non financiers. Dans sa représentation générique, le *Balanced Scorecard* est organisé autour de quatre axes principaux : l'axe « finance » (mesurant classiquement le niveau et l'évolution des performances financières de l'entreprise), l'axe « clients » (qui regroupe les indicateurs qui permettent d'évaluer ce qui génère une satisfaction présente ou future du client), l'axe « processus internes » (il s'agit de s'interroger sur la façon dont la gestion des opérations et des processus peut contribuer à fournir un avantage concurrentiel à l'entreprise) et enfin l'axe « apprentissage organisationnel » (qui concerne essentiellement la façon dont on gère les moyens humains et les savoirs en vue d'atteindre les objectifs stratégiques définis précédemment).

Les origines du BSC remontent à 1990. Avec l'appui de KPMG<sup>1</sup>, Kaplan et Norton mettent en place un groupe de recherche constitué d'une dizaine de grandes entreprises à des fins expérimentales. Ces recherches s'avèrent fructueuses, car ces auteurs affirment que la mise en place d'un tableau de bord intégrant les quatre « P » : profit (1), portefeuille clients (2), processus (3), personnel (4), peut aider les dirigeants à mieux piloter leur organisation. Kaplan et Norton décident alors de désigner le dispositif sous le vocable « balanced scorecard » ou tableau de bord équilibré connu en France sous l'appellation « tableau de bord prospectif ». L'idée fondamentale et novatrice de Kaplan et Norton réside dans la recherche d'un équilibre entre objectifs de court terme et de long terme, la performance externe (actionnaires et clients) et internes (employés efficaces et innovants). A partir de 1996, Kaplan et Norton proposent

---

<sup>1</sup> KPMG au côté de Pricewaterhouse Coopers, Andersen Worldwide (Arthur Andersen et Andersen Consulting), Cap Gemini Ernst & Young, et Deloitte & Touche, sont les cinq géants de l'audit, de l'expertise comptable et du conseil. Leurs activités sont centrées autour des systèmes de gestion, proximité de l'audit obligé, et des systèmes d'informations.

d'étayer la démarche à partir d'un ensemble d'hypothèses de relations de cause à effet. Les plus courants sont entre autres : l'influence de la motivation des salariés sur la satisfaction des clients, qui influence à son tour le niveau des ventes et donc la rentabilité financière. Ce modèle est alors présenté comme universel.

## 1.2. L'universalité du modèle remise en question : le cas des PME

Le BSC est porté par un discours, qui le présente comme un modèle universel, générique de performance, suffisamment standard et prêt à l'emploi, échappant à la contingence (Bourguignon *et al.*, 2002 ; Méric, 2003 ; Choffel et Meyssonier, 2005).

Les études empiriques qui se sont penchées sur les facteurs de succès d'implémentation du BSC, ont identifié quatre facteurs d'adoption du modèle (Kaplan et Norton, 2001 ; Bloomfield, 2002 ; Abran et Buglione, 2003 ; Woodward et al, 2004 ; Wagner et Kaufmann, 2005 ; Fernandes et al, 2006). Le premier facteur est organisationnel ; ces auteurs affirment que la culture d'entreprise (tenir compte des mesures financières et non financières), le partage de la vision stratégique avec les différents niveaux hiérarchiques de l'entreprise, la communication de la logique du BSC dans toutes l'entreprise et l'appui de la haute direction conditionnent le succès de la mise en œuvre du BSC. Le deuxième facteur est stratégique (l'alignement des objectifs du BSC à ceux de la stratégie de l'entreprise, le choix des indicateurs différenciés). Le troisième facteur est technologique, (base de données riches et hétérogènes et infrastructure adéquate) . Enfin le quatrième facteur de gestion de projet concerne la disposition des ressources technologiques adéquates et des ressources humaines qualifiées.

Les cas de succès sus évoqués, sont davantage ceux des grandes entreprises ; très peu de cas d'implémentation du BSC dans les PME étant étudiés. Toutefois, quelques auteurs estiment que ce modèle permet aux PME de, formaliser leur stratégie, accroître leur compétitivité et faire face à l'incertitude de leur environnement (Kaplan et Norton, 2001 ; Tennant et Tanoren, 2005 ; Fernandes *et al.*, 2006 ; Gumbus et Lussier, 2006 ; Naro, 2006 ; Santin et Van Caillie, 2006). Or il s'avère difficile de concilier une démarche du BSC jugée complexe, mécanisée et déterministe avec les besoins de simplicité, flexibilité et de réactivité spécifiques aux PME. En effet, un certain nombre d'éléments forgent l'identité d'une PME (collaborateurs, clients, culture, ressources, mode de gouvernance, etc) et qui font que chacune d'entre elles soit différente de l'autre. Les spécificités des PME sont généralement d'ordre organisationnel et politique (Julien, 1997 ; Gelinat et al, 1996). La structure organisationnelle de la PME est le plus souvent peu formalisée, peu hiérarchisée. Les fonctions, quand elles existent, sont peu différenciées, ce qui implique une grande interdépendance du système de gestion, l'aplatissement des structures entraînant une proximité des contacts. On note aussi une personnalisation de la gestion par le propriétaire dirigeant, il incarne son entreprise et la culture d'entreprise de la PME ; cette situation favorise une communication informelle, par conséquent la plupart des

PME ne planifie pas. Les spécificités politiques reflètent le jeu de pouvoir dans les PME ou les caractéristiques du processus décisionnel. Le propriétaire dirigeant est omniprésent à tous les niveaux décisionnels, c'est lui seul qui prend les décisions et formule la stratégie, c'est la plaque tournante du système d'informations, c'est un décideur autonome.

Les barrières à la mise en place du BSC recensées dans la littérature sont : un manque de ressources financières, un manque de temps et de ressources humaines compétentes, des problèmes de disponibilité des données dans les systèmes d'informations (Hudson *et al.*, 2001 ; Germain, 2005 ; Garengo *et al.*, 2005 ; Rautenstrauch, 2006 ; Sousa *et al.*, 2006).

En somme, les conclusions de la littérature sont contrastées mais laissent penser que le BSC pourrait s'appliquer aux PME. Dans le cadre du Cameroun où les PME<sup>2</sup> forment l'essentiel du tissu économique des entreprises (99% d'après les statistiques de l'INS, 2010), les études sont quasi inexistantes. La question gagnerait à notre avis, à être traitée de manière inductive à partir d'une analyse des pratiques des PME et de leurs acteurs.

### 1.3. Le cadre théorique explicatif des facteurs d'adoption du BSC par les PME

Les travaux sur la diffusion du BSC trouvent une explication à travers la théorie générale de la diffusion des innovations et la théorie de la contingence.

La théorie générale de la diffusion des innovations, développée par Rogers (1983), explique les phénomènes de l'adoption et de la diffusion d'innovations diverses à l'intérieur d'un groupe social. Elle suppose que des éléments reliés à la conception des attributs de l'innovation, au type de décision, au canal de communication, au système social et à l'agent de changement vont agir sur la rapidité avec laquelle une innovation est adoptée par une population. Les attributs de l'innovation font référence aux perceptions individuelles quant à l'avantage reliés à l'adoption, à la faible complexité, à la possibilité d'essai et au fort rayonnement d'une innovation qui sont positivement associés à son adoption. Par conséquent, si les PME camerounaises perçoivent le BSC comme une innovation dans leur management, le caractère plus ou moins complexe du modèle ou encore la perception de l'avantage associé à l'adoption de celui-ci conditionne l'implémentation de cet outil dans leur gestion.

La vision contingente (Lawrence et Lorsch, 1973 ; Mintzberg, 1982) introduit la notion de contextualisation des outils de gestion dans de nombreux travaux. Un instrument aura des conséquences différentes selon le type d'organisation dans lequel il est développé (Moison, 1997). Il n'existerait pas selon Lorino (2000) un modèle universel du pilotage de l'entreprise. La performance d'une

---

<sup>2</sup> La Loi n° 2015/010 du 16 juillet 2015 modifiant et complétant certaines dispositions de la Loi n° 2010/001 du 13 avril 2010 portant promotion des PME au Cameroun stipule à son article 3 : est considérée comme PME, toute entreprise, quel que soit son secteur d'activité, qui emploie au plus cent (100) personnes et dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes n'excède pas trois (03) milliards de francs CFA (1euro = 655,957 frs CFA)

entreprise sera donc conditionnée par l'alignement de ses outils aux différents facteurs de contingence auxquels elle est assujettie. Par conséquent on comprend la difficulté qu'il y a à concilier le BSC perçu comme complexe, rigide et déterministe, avec les besoins de simplicité, de flexibilité et de réactivité des PME.

## **2. LES PME COMME CHAMPS D'INTÉRÊT POUR L'IMPLEMENTATION DU BSC**

Cette deuxième partie sera meublée par trois points : le premier présente les aspects méthodologiques de notre étude, le deuxième décrit les pratiques des PME camerounaises en matière d'utilisation des indicateurs financiers et non financiers et le troisième restitue l'essentiel de l'analyse de contenu thématique sur les obstacles à la mise en place du BSC dans les PME camerounaises.

### **2.1. Dispositif méthodologique de l'étude**

Ce travail de recherche se fonde sur une approche qualitative. La méthode exploratoire est hybride, afin de comprendre les systèmes de management de la performance dans un contexte spécifique à partir des interprétations qu'en donnent les acteurs (Stake, 2005). Il s'agit pour cette voie d'exploration, de procéder par allées et venues entre des observations et des connaissances théoriques tout au long de la recherche. La démarche est abductive<sup>3</sup> dans ce cas (Thiétart et al ; 2003). Nous avons choisi les PME juridiquement indépendantes, afin de ne pas étudier des pratiques qui ne seraient que le prolongement de celles d'une maison mère. Elles ont été extraites d'une étude réalisée en septembre 2013 dans le cadre du projet international sur *l'analyse des déterminants de la performance des entreprises en Afrique subsaharienne francophone*. Cette enquête portait sur 642 entreprises (donc 263 PME) dans les villes de Yaoundé, Douala et Bafoussam. La proportion des PME utilisant un tableau de bord était de 37,3%. Nous avons effectué une nouvelle collecte des données par entretien semi-directif à partir d'un guide d'entretien déposé auprès des différents dirigeants desdites entreprises. En fin de compte, 32 PME ont répondu favorablement à nos sollicitations. Les thèmes et sous-thèmes étant pour la plupart formulés sous forme de questions ouvertes. Ce guide comporte quatre parties : les caractéristiques des répondants, la structure et l'importance accordée aux axes des tableaux de bord, l'équilibrage entre indicateurs financiers et non financiers dans les tableaux de bord et les obstacles à la mise sur pied d'un BSC. La méthode d'échantillonnage par choix raisonné a été retenue ; nous avons procédé à des études de cas. Les entretiens réalisés au cours de cette étude ont tous fait l'objet d'une retranscription et d'un codage thématique. Cette méthode d'analyse des données repose sur une analyse de contenu au travers d'une analyse thématique transversale de l'ensemble des données collectées. Nous avons enfin effectué conjointement une analyse descriptive et explicative afin d'établir des liens entre individus et entre individus et objets.

---

<sup>3</sup> L'objectif de la démarche abductive n'est pas réellement de produire des lois universelles, mais plutôt de proposer de nouvelles conceptualisations théoriques valides ; il s'agit parfois juste de donner une explication capable de désambigüiser un événement communicatif isolé.

Les PME de notre étude sont constituées à plus de 90% d'un effectif de plus de 20 personnes, avec un chiffre d'affaires compris entre 15 millions et 1 milliard de francs CFA ; près de la moitié ont entre 6 et 20 ans d'âge. On les retrouve dans les secteurs de l'agro alimentaire (35, 71%), les petites industries (21, 43) et dans le commerce et les services (42,86%). Plus de la moitié des répondants était constitué par les contrôleurs de gestion avec pour la plupart, un niveau d'étude universitaire (85%) et la quasi-totalité avait une formation de base en science de gestion (près de 95%).

## 2.2. Tableaux de bord dans les PME : une culture dictée par les préoccupations financières et commerciales

Les travaux de recherche en matière d'évaluation des performances (Cauvin et Bouin, 2010), montrent l'importance que revêtent les indicateurs non financiers, tout en précisant que les résultats financiers tiennent encore une place prépondérante, surtout dans les PME. Dans notre étude, les responsables des 32 PME interviewées se sont prononcés sur l'importance qu'il accorde aux aspects financiers (axe financier) et aux aspects non financiers (axes client, processus interne et innovation et apprentissage organisation).

Concernant l'aspect financier, toutes les PME interviewées sont d'avis que les données comptables restent essentielles pour le pilotage de leur structure, et donc occupent une place importante dans leur tableau de bord. Un extrait des entretiens nous permet de prendre la mesure de cette importance.

*« Les indicateurs financiers nous permettent de savoir si on perd ou si on gagne (...). C'est essentiel pour évaluer l'évolution des résultats, coûts et marges. L'analyse de nos écarts est basée sur ces données financières ; on ne peut pas piloter sans les indicateurs financiers ».*

*Entretien entreprises n°7, 28, 30*

Cette préférence peut s'expliquer dans notre étude par trois faits majeurs : un système d'information essentiellement gorgé de données financières issues des états financiers de synthèses annuels ; pour la plupart exigés par l'administration fiscale. On note aussi l'inexistence des fonctions dans les PME interviewées à l'exception de la fonction comptable ou financière qui est tolérée par les propriétaires dirigeants ; et enfin on constate une culture et une vision du propriétaire focalisée uniquement sur les aspects financiers et/ou commerciale.

En effet, plusieurs études (Malina et Selto, 2001 ; Ittner, et al, 2003) montrent que des choix en faveur des indicateurs financiers sont très souvent opérés par les utilisateurs. Les raisons évoquées dans la littérature sont le déploiement insuffisant de la stratégie par la direction générale, la formation et la communication insuffisante, la difficulté des systèmes d'information à relier résultats opérationnels et résultats économiques, le manque d'expérience des managers et leur subjectivité (Cauvin et al, 2007).

Concernant les aspects non financiers, on note d'abord, que les préoccupations liées à la satisfaction des clients, à la fidélisation de clients et le traitement des plaintes des clients sont prises en compte (85% des cas). La perception de la satisfaction des clients des PME est donc très associée ou corrélée aux effets financiers comme le traduit l'extrait d'entretien ci-dessous.

*« Nous ne sommes rien sans eux (...). Ce sont eux qui font notre force, pas de client, pas de vente et donc pas de bénéfice (...). Leur satisfaction fait partie de nos objectifs prioritaires ».*

*Entretien entreprises n°3, 22, 29*

Ensuite, les PME semblent s'intéresser davantage à la qualité des produits et services (69% des cas) mais beaucoup moins au développement des processus et de niveau de technologie ou au développement de nouveaux produits. Ces résultats s'expliquent par le lien de cause à effet qu'elles établissent entre la qualité et l'augmentation du chiffre d'affaires. Toutefois, cette importance accordée à la qualité semble plus perçue que réelle car la plupart des PME (78%) ne fabriquent pas les produits qu'elles vendent. En outre pour celles qui font dans la transformation, le faible niveau d'importance accordé au développement des processus ou de technologie et au développement de nouveaux produits expliquent leur faible niveau d'innovation et donc de qualité des produits.

*« En matière d'innovation ou de technologie, nous ne disposons pas de ressources financières pour être à jour (...). Nous n'inventons rien...à la limite on joue sur l'aspect extérieur du produit et le prix (...) ».*

*Entretien entreprises n°1, 15,32*

Enfin, on note une faible importance accordée aux ressources humaines (RH). Le seul aspect lié aux RH souligné par la quasi-totalité des PME (91%) est le salaire. Ceci traduit un manque d'intérêt pour les questions de fidélisation, de formation du personnel ou de la qualité du système d'information qui ont pourtant un rôle clé dans l'économie de la connaissance et l'environnement plus concurrentiel dans lequel opèrent désormais les PME (St pierre et al., 2011).

*« Nous faisons de notre mieux, (...). Si les salaires sont payés ça va, c'est le plus important ».*

*Entretien entreprises n°5, 24*

L'explication réside dans le caractère volatile de la RH de ces PME et aux conditions de travail et de rémunération très approximatives.

### 2.3. Apports en contenu de la non adoption

Les barrières à la mise en place du BSC dans les PME évoquées par la littérature (Hudson et al, 2001 ; Garengo et al, 2005 ; Souza et al, 2006), sont également relevées par les PME camerounaises. Les facteurs de non adoption de l'outil ont été regroupés en trois catégories : les facteurs inhérents aux attributs de l'outil (complexité, coût élevé, caractère standard), les facteurs inhérents aux PME (absence d'objectifs formels, ressources humaines peu qualifiées et volatile, l'utilité perçue très défavorable, base de données uniquement financières, absence de communication entre direction et opérationnel, culture d'entreprise ne favorisant pas l'adoption) et enfin les facteurs environnementaux ( absence de base de références ou valeurs cibles dans les secteurs d'activités, une faible diffusion du BSC auprès des PME). Le tableau ci-dessous nous présente de façon synthétique quelques séquence du verbatim.

**Tableau n°1** : Exemples de difficultés à la mise sur pied d'un BSC

<b>Interviewés</b>	<b>Réponses</b>
<i>Entreprises N°1, 3, 8, 12, 15,24</i>	« Le BSC est complexe et difficile à appliquer; la culture de notre organisation ne favorise pas le changement ; la direction a montré peu d'intérêt pour cet outil ».
<i>Entreprises N°2, 5, 10, 11, 16, 9, 13, 14, 29, 31</i>	« Le coût de mise en place de ce type de tableau est élevé ; la méthode est théorique et difficile à appliquer ; la priorité est plutôt donnée aux problèmes de croissance du chiffre d'affaires, des marges bénéficiaires».
<i>Entreprises N°4, 6, 7, 17, 25, 28, 9, 13, 14, 29, 31</i>	« On a du mal à cerner l'apport véritable de cet outil. Pour une petite entreprise, il faut juste trouver les indicateurs pour suivre l'évolution des chiffres d'affaires, coûts, et bénéfices ».
<i>Entreprises N°23, 27, 30, 32</i>	« un autre problème majeur est la définition des valeurs cibles pour chaque indicateur choisi ; nos secteurs d'activités ne sont pas organisés pour avoir des valeurs de référence ou des normes moyennes ».
<i>Entreprises N°9, 22, 14, 17, 29</i>	« Il faut au préalable qu'on se fixe des objectifs écrits, quantifiés et datés ; la plus part du temps seul le patron sait où on va (...) cet outil peu connu et demande des personnes bien qualifiées pour le mettre en place et le suivre ; nous avons besoin du sur mesure ».

### **3. RECOMMANDATION SUR LES ENJEUX DU BSC**

Le BSC a démontré son utilité et son intérêt pour les entreprises, même si son utilisation reste très marginale dans les PME. Nous avons recensé dans le cadre de notre étude quatre domaines d'action afin de faciliter l'émergence du BSC dans les PME.

#### **3.1. Partager la vision de l'entreprise**

L'implantation réussie du BSC requiert nécessairement l'élaboration et l'appropriation de la stratégie par tous les acteurs de l'entreprise. Dans les PME la première barrière réside dans la vision qui n'est pas partagée. Le rôle d'« homme-orchestre » joué par le dirigeant de la PME ne lui laisse pas le temps de discuter des options stratégiques ; et lorsqu'elles existent très peu d'entreprise les exécutent. On trouve donc une faible propension des directions générales à communiquer leur stratégie ; Or ça ne devrait pas être le cas des PME, car la structure aplatie et l'omniprésence du propriétaire dirigeant les prédisposent à associer les opérationnels à la définition de leur stratégie pour une meilleure convergence des buts de l'entreprise.

#### **3.2. Formaliser les objectifs et les valeurs cibles**

Le tableau de bord ne peut se comprendre que dans une entreprise finalisée, une entreprise qui a des « buts » et dans laquelle un processus de fixation d'objectifs a été mis en place au niveau des individus. A cet effet, les données dans le système d'information doivent être disponibles. La mise en œuvre du BSC obéit également à cette exigence. Par contre dans la plupart des PME, on note une

absence de formalisation des objectifs. Il est donc nécessaire de clarifier et surtout de traduire la stratégie en objectifs opérationnels. Les PME devraient aussi organiser leur secteur d'activité afin de dégager des valeurs cibles moyennes pour les indicateurs communément utilisés. Ceci permettrait de faciliter les comparaisons et serviraient de base de références.

### 3.3. Briser les résistances culturelles

Il n'y a pas de performance économique durable sans satisfaction durable des partenaires commerciaux de l'entreprise, sans maîtrise des processus et sans l'appui des ressources humaines compétentes et motivées (Cauvin et Bouin, 2010). Le développement de la culture de l'entreprise devrait s'orienter d'une part vers l'association d'un management par les chiffres à un management par des aspects non financiers ; et d'autre part vers l'amélioration des outils de gestion tout en préservant les valeurs de l'entreprise. Même si la relation de causalité entre les axes du BSC reste encore problématique (Norreklit, 2000), cette approche possède des avantages dont la portée est non négligeable. Les objectifs financiers restent le but ultime, et leur mesure s'impose *in fine*. Le capital-client, les processus et l'apprentissage organisationnels ne sont que les moyens pour atteindre des objectifs financiers.

### 3.4. Favoriser une démarche constructiviste du BSC

La vision normative de la performance des organisations établie par Kaplan et Norton (1996, 2001) a fait l'objet de beaucoup de critiques. L'approche constructiviste a été proposée par d'autres auteurs (Chabin et al. 2003 ; Bourgnignon et al. 2002 ; Norreklit, 2000) ; celle-ci présente le BSC comme un outil plus souple qui peut être adapté en fonction des spécificités et du contexte de chaque entreprise (Oriot et Misiaszek, 2012). Les études de Nobre et Haouet (2011) en contexte hospitalier et de Bakkali et al. (2014) dans le contexte des incubateurs sont des exemples d'adaptation qui ne se limitent pas à la reformulation des axes, mais aussi à la redéfinition de la logique de causalité énoncée par Kaplan et Norton.

## CONCLUSION

Cet article avait un triple objectif : faire un bilan des pratiques en matière d'utilisation des tableaux de bord, dégager les écueils à l'implémentation du BSC et présenter les enjeux de son utilisation pour les PME camerounaises. Pour atteindre cet objectif, nous avons mobilisé une approche qualitative pour analyser les données recueillies par entretien semi-direct auprès d'un échantillon de 32 PME. A l'issue de ce travail il ressort trois points majeurs.

Premièrement, notons que les PME étudiées équilibrent l'utilisation des indicateurs financiers et non financiers dans la confection de leurs tableaux de bord. Particulièrement les indicateurs liés à la satisfaction du client et à la qualité des biens ou services sont prises en compte par les PME. Les indicateurs financiers dictent encore leur loi, même si on note un début de prise en compte des indicateurs non financiers.

Deuxièmement, nous constatons que les principaux obstacles à la mise en place du BSC sont d'ordre structurel (taille, RH peu qualifiée, faible technologie) et surtout comportemental (utilité perçue, culture d'entreprise, absence de communication de stratégie formelle). En effet, l'apport que pourrait avoir un tel outil et la relation de causalité énoncée par Kaplan et Norton, restent encore flous dans l'esprit des dirigeants des PME camerounaises. C'est à ce niveau que réside le principal écueil à l'adoption, les autres mobiles (complexité, coût élevé de la mise en œuvre, etc) sont secondaires.

Troisièmement, les enjeux de l'utilisation du BSC sont nombreux pour les PME. Dans un environnement caractérisé par des évolutions technologiques de plus en plus rapides et par le raccourcissement du cycle de vie des produits d'une part, et d'autre part, par le rôle fondamental accordé au savoir et à d'autres actifs intangibles, les performances financières futures sont souvent mieux évaluées par les indicateurs non financiers que par des indicateurs financiers.

Tout compte fait, la mise en place d'un tel outil reste très difficile dans le contexte des PME camerounaises au regard des raisons sus-évoquées. A l'évidence les PME ont besoin du « sur mesure ». Pour l'instant, le BSC reste encore une vue d'esprit dans le contexte des PME camerounaises.

## **RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES**

Abran A. et Buglione L. (2003). « A multidimensional performance mode! for consolidating Balanced Scorecards », *Advances in Engineering Software*, vol. 34, pp. 339-349.

Atkinson, A et Epstein, M. (2000). Des indicateurs révélateurs : Comment profiter de toute la richesse du tableau de bord équilibré. *CMA, Management*, Septembre.

Bakkali, C., Messeghem, K. et Sammut S. (2014), « La performance des incubateurs : proposition et validation d'un modèle de mesure multidimensionnel », *Revue internationale PME*, vol. 27, n°3/4

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

Bloomfield C. (2002). « Bringing the Balanced Scorecard to Life : The Microsoft Balanced Scorecard », disponible au: <http://www.biapro.com/docs-eventos/MS-bsc-frameworkwhitepaper.pdf>.

Bourguignon A., Malleret V., Norreklit H. (2002). « L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion : l'exemple du tableau de bord et du balanced scorecard », *Comptabilité Contrôle Audit*, n° spécial, mai, p. 7-32.

Cauvin E ; Bouin X. (2010). L'évaluation de la performance : la préférence des managers en faveur des indicateurs financiers. In le Contrôle de gestion en mouvement, état de l'art et des meilleurs pratiques. Edition d'Organisation.

Cauvin, E., B. R. Neumann, et M. L. Roberts. (2007). « Financial measures bias in evaluating corporate managers' performance ». Working paper, University of Colorado at Denver and Health Sciences Center.

Chabin, Y ; Naro, G & Travaillé, D. (2003). Les tableaux de bord stratégiques, entre conception et action : propos d'étapes d'une recherche intervention. Actes congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Louvain.

- Choffel D., Meyssonier F. (2005). « Dix ans de débats autour du Balanced Scorecard », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 11, vol. 2, décembre, p. 61-81.
- Davis, T.R.V. (1996). Developing an employee balanced scorecard : linking frontline performance to corporate objectives. *Management Decision*. Volume 34, Issue 4.
- Fernandes K., Raja V., Whalley A. (2006). “Lessons from implementing the balanced scorecard in a small and medium size manufacturing organization”, *Technovation*, vol. 26, p. 623-634.
- Garengo P., Biazzo S., Bititci U. (2005). “Performance measurement systems in SMEs: a review for a research agenda”, *International Journal of Management Review*, vol. 7, n° 1, p. 25-47.
- Gelinas R ; Halley A ; Jacob J et Drolet J. (1996). « Les caractéristiques et les spécificités de la PME : Favorables ou Défavorables au Juste à temps ? *Revue International PME*, 9 : 2, p. 816101
- Germain C. (2004). « La contingence des systèmes de mesure de la performance : les résultats d’une recherche empirique sur le secteur des PME. *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 7, n° 1, p. 33-52.
- Germain C. (2005). « Une typologie des tableaux de bord implantés dans les PME », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 8, n° 3, septembre, p.125-143.
- Gervais M. (2000), *Contrôle de gestion*, Economica, 7ème édition, Paris
- Gumbus A., Lussier R. (2006). “Entrepreneurs use a Balanced Scorecard to translate strategy into performance measures”, *Journal of Small Business Management*, vol. 44, n° 3, p. 407- 425.
- Hudson M., Smart A., Bourne M. (2001). “Theory and practice in SME performance measurement systems”, *International Journal of Operations and Production Management*, vol. 21, n° 8, p. 1096-1115.
- Hoque Z. et James W. (2000), « Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors : Impact on Organizational Performance », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 12, p. 1-17.
- Ittner, C.D ; Larcker, D.F and Meyer, M.W. (2003). Subjectivity and Weighting of Performance Measures : Evidence from a Balanced Scorecard. *The Accounting Review*. Vol. 78, n°3, p. 725-758.
- Julien P.A (sous la direction) (1997), *Les PME : Bilan et perspectives*, Paris, Economica.
- Jorissen A., Devinck S. et A.Vanstraelen (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., Norton D. (1992). “The Balanced Scorecard—measures that drive performance”, *Harvard Business Review*, vol. 70, n° 1, January-February, p. 71-79.
- Kaplan R., Norton D. (1996). *The Balanced Scorecard: translating strategy into action*, Harvard Business School Press, Boston.
- Kaplan R., Norton D. (2001). *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Press, Boston.
- Lawrence, P. & Lorsch, J. (1973). *Adapter les structures de l’entreprise*, Editions d’Organisation, (trad. 1994)

- Lorino, P. (2000). Le Banced Scorecard revisité : une instrumentation du contrôle de gestion stratégique. Actes du XXIIème Congrès de l'association française de comptabilité, Metz.
- Malina, M.A and Selto, F.H.(2001). Communicating and controlling strategy : An Empirical Study of the Effectiveness of the Balanced Scorecard. *Journal of Management Accounting Research*. Vol.13.
- Méric J. (2003). « L'émergence d'un discours de l'innovation managérial. Le cas du Balanced Scorecard », *Comptabilité Contrôle Audit*, n° spécial, mai, p. 129-145.
- Mintzberg, H. (1982). *Structure et dynamique des organisations*. Paris : Éd. d'Organisation.
- Moisdon, J.C. (1997). *Du monde d'existence des outils de gestion*, Edition Seli Arslan.
- Naro G. (2006). « Un tableau de bord stratégique pour les dirigeants de petites entreprises : apports et limites des tableaux de bord prospectifs », Fourcade C., Paché G., Pérez R. (éds), *La stratégie dans tous ses états. Mélanges en l'honneur du Professeur Michel Marchesnay*, EMS, Paris, p. 205-229.
- Nobre T. (2001). « Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME », *Finance, Contrôle, Stratégie*, vol. 4, n° 2, juin, p. 119-148.
- Nobre, T et Haouet, I. (2011). Le cas d'un balance scorecard en contexte hospitalier. Eluder la carte stratégique pour privilégier la performance organisationnelle. *Revue Française de Gestion*, vol.37 n°211, p. 103-118..
- Norreklit H. (2000). "The Balance on the Balanced Scorecard - a critical analysis of some of its assumptions", *Management Accounting Research*, n° 11, p. 65-88.
- Oriot F., Misiaszek E. (2012). « Le Balanced Scorecard au filtre d'une PME française ou pourquoi les PME préfèrent du « sur-mesure » », *Revue française de gestion*, N°225
- Rautenstrauch T. (2006). "Balanced Scorecard adoption in SME's: empirical evidence from a German perspective", *29th Annual Congress of the European Accounting Association*, Dublin, 22-24 March.
- Rogers E. M. (1983). « Diffusion of Innovations », 3ème Edition, New York, Free Press
- Santin S., Van Caillie D. (2006). « Diagnostic préalable à la transmission et stratégie de reprise de la PME : une relation de contingence forte », *8e Congrès International Francophone en Entrepreneuriat et PME (CIFEPME)*, HEG Fribourg Suisse.
- Sousa S., Aspinwall E., Rodrigues A. (2006). "Performance measures in English small and medium enterprises: survey results", *Benchmarking: An International Journal*, vol. 13, n° 1-2, p. 120-134.
- Stake R.E. (2005). "Qualitative Case Studies", *Handbook of Qualitative Research*, Denzin N.K. & Lincoln Y.S. (Eds.), Sage Publication, London, p. 443-466.
- St-Pierre, J. & Delisle S., (2006). "An expert diagnosis system for the benchmarking of SMEs' performance", *Benchmarking: An International Journal*, vol. 13, n° 1-2, p. 106-119.
- St-Pierre, J ; Raymond, L ; Laurin, F et Uwizeyemungu, S. (2011). Mondialisation et internationalisation des PME : le comportement des Pme manufacturières québécoises. Institut de Recherche sur les PME, Décembre.

Tennant C., Tanoren M. (2005). "Performance management in SMEs: a Balanced Scorecard perspective", *International Journal of Business Performance Management*, vol. 7, n° 2, p. 123-143.

Thietart R A. et al. (2003). *Méthodes de Recherche en management*, Dunod, Paris, 535p

Trébucq S. (2011). « Le Balanced Scorecard en France. Un outil de communication encore incompris », *Revue française de gestion*, vol. 37, n° 211, p. 131-143.

Wagner M.S., et Kaufmann, L. (2004). « Overcoming the main barriers in initiating and Using purchasing-BSCs », *Journal of Purchasing and Supply Management*, vol. 10, pp. 269-281.

Woodward D., Graham D. M., Vivek G. (2004). « Developing a Balanced Scorecard for Public Health », *CES Investigative Report (CES)*, Toronto.