

L'équilibre et la prospective des Systèmes de Mesure de la Performance (SMP) des Etablissements Publics Marocains (EPM)

The balance and prospective of the Performance Measurement Systems (PMS) of Moroccan Public Establishments (MPE)

HAIROUT Widad

Enseignante-chercheuse

Faculté d'Economie et de Gestion (FEG), Settat

Université Hassan I

Laboratoire de Recherche en Management et Développement (LRMD)

Maroc

Widad.hairout1@gmail.com

Date de soumission : 24/08/2023

Date d'acceptation : 21/10/2023

Pour citer cet article :

HAIROUT W. (2023) «L'équilibre et la prospective des Systèmes de Mesure de la Performance (SMP) des Etablissements Publics Marocains (EPM)», Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 6 : Numéro 4 » pp : 477 - 501

Résumé

L'évolution du contexte des organisations publiques marocaines marquée par l'adoption de la Loi Organique de Finances n° 130-13 en 2015 rejoint les principes du New Public Management (NPM). Cette loi consacre l'approche de gestion axée sur les résultats. Elle rend indispensable l'adaptation des SMP des organisations publiques pour qu'ils soient en phase avec les nouveaux enjeux de résultats et d'évaluation. Dans ce sens, les tableaux de bord reposant sur des indicateurs financiers et budgétaires semblent dépassés. L'approche de contrôle diagnostic n'est plus en phase avec les enjeux de la réforme et les exigences de l'environnement. Les recherches théoriques et empiriques antérieures montrent l'intérêt de l'usage du Balanced Scorecard (BSC) dans ces organisations et témoignent de son apport en tant qu'outil de pilotage stratégique au service de la performance. A travers une étude quantitative menée auprès de 41 EPM, notre travail de recherche vise à vérifier les caractéristiques des SMP de ces établissements en retenant le modèle du BSC comme référence. Les SMP des EPM sont loin de s'inscrire dans une approche du BSC basée sur l'équilibre et la prospective de la mesure de la performance à la lumière des résultats obtenus.

Mots clés :

NPM ; SMP ; BSC ; pilotage stratégique ; EPM

Abstract

The evolution of the context of Moroccan public organizations marked by the adoption of the Organic Finance Law No. 130-13 in 2015 is consistent with the principles of New Public Management (NPM). This law establishes the results-based management approach. It makes it essential to adapt the MPS of public organizations so that they are in line with the new challenges of results and evaluation. In this sense, dashboards based on financial and budgetary indicators seem outdated. The diagnostic control approach is no longer in line with the challenges of the reform and the requirements of the environment. Previous theoretical and empirical research shows the benefit of using the Balanced Scorecard (BSC) in these organizations and demonstrates its contribution as a strategic management tool for performance. Through a quantitative study carried out among 41 MPE, our research aims to verify the characteristics of the MPS of these establishments by using the BSC model as a reference. The MPS of MPE are far from being part of a BSC approach based on balance and prospective performance measurement in the light of the results obtained.

Keywords :

NPM ; MPS ; BSC ; strategic management ; MPE

Introduction

Auparavant axés sur la dimension financière et économique, les systèmes de mesure de la performance organisationnelle ont connu une grande évolution dans une logique d'introduction de nouvelles dimensions de la performance, et de renforcement de leur apport au pilotage organisationnel dans un contexte qui évolue en continu.

Dans ce sens, le BSC (Kaplan et Norton, 1992) est un modèle de mesure de la performance organisationnelle qui a suscité l'intérêt des chercheurs et des managers. L'originalité de cet outil émane de son approche reposant sur des indicateurs financiers et non financiers pour mesurer la performance, sur le lien établi entre la stratégie et les opérations et sur l'intérêt porté aux déterminants de la performance future.

Certes, le BSC a été développé dans les entreprises marchandes pour répondre aux besoins de leurs managers. Toutefois, le développement des modes de la gestion publique en quête de sa performance, notamment dans le cadre du NPM, a entraîné des débats sur l'adaptabilité des outils de management en général dont le BSC au contexte des organisations publiques et à leurs défis managériaux. Le BSC a fait ainsi l'objet de diverses recherches étudiant son apport au pilotage des organisations publiques et de plusieurs expériences de mise en œuvre dans ce secteur au niveau national et international. Ces travaux de recherche montrent l'intérêt du BSC dans le pilotage des organisations publiques.

L'évolution du contexte des organisations publiques marocaines marquée par l'adoption de la Loi Organique de Finances n° 130-13 rejoint les principes du NPM. Elle rend nécessaire une adaptation des dispositifs de gestion de ces organisations pour qu'ils soient en phase avec les nouveaux enjeux d'évaluation et de performance. Dans ce sens, les tableaux de bord reposant sur des indicateurs financiers et budgétaires semblent dépassés. L'approche de contrôle diagnostique reposant sur une logique cybernétique selon des systèmes fermés n'est plus en phase avec les enjeux de la réforme. Le BSC s'avère adapté aux exigences de performance et d'évaluation d'où l'intérêt de notre problématique : ***la mesure et le pilotage de la performance des EPM s'inscrivent-ils dans l'approche du BSC ?***

A travers une recherche empirique quantitative via un questionnaire adressé à 41 EPM, nous allons étudier les caractéristiques des SMP adoptés par ces organisations à la lumière des principaux fondements du BSC à savoir l'équilibre des indicateurs et la prospective.

La première section de ce papier abordera l'évolution de la conception de la performance organisationnelle et des enjeux de sa mesure et de son pilotage. La deuxième section sera consacrée aux innovations apportées par le modèle du BSC à travers une étude de ses

fondements. Nous allons traiter dans la troisième section l'intérêt de cet outil dans les organisations publiques à la lumière des recherches théoriques et empiriques antérieures. La quatrième section présentera le contexte et la méthodologie de recherche pour aborder par la suite les résultats d'une étude empirique quantitative portant sur les caractéristiques des SMP adoptés par 41 EPM en retenant le modèle du BSC comme cadre de référence.

1. Le développement du concept de la performance et de ses enjeux de mesure

1.1. De la performance financière à la performance multicritère

Le concept de la performance occupe une place centrale dans toute stratégie de développement organisationnel. Il est amplement étudié et mobilisé dans les recherches en sciences de gestion puisqu'il constitue l'enjeu majeur de toute organisation (Marchesnay, 1993). Paradoxalement, ce concept est loin de faire l'unanimité (Bourguignon, 1995 ; Gauzente, 2000 ; Salgado, 2013). Il est difficilement dissociable du contexte dans lequel il est utilisé (Botton, et al., 2012).

Les approches mobilisées pour étudier et analyser la performance organisationnelle en sciences de gestion ont connu une grande évolution liée aux différentes transformations de l'organisation et de son environnement. D'une vision purement financière, la performance est associée progressivement à différentes dimensions. Elle constitue un concept multidimensionnel (Marmuse, 1997 ; Renaud et Berland, 2010). Morin, et al. (1994) Expliquent qu'une correspondance existe entre la définition de la performance et les dimensions utilisées pour sa mesure. La perception de la performance explique le choix des indicateurs mesurés par l'organisation selon Gauzente (2000). Les évolutions du concept de la performance s'inscrivent ainsi, depuis plusieurs années, dans un ensemble de réflexions et de débats portant sur les outils adéquats de mesure de la performance. Toutefois, la mesure de la performance demeure une question méthodologique délicate (Gauzente, 2000) malgré l'abondance des travaux de recherches dans ce sens.

La conception classique de l'organisation comme un ensemble rationnel qui poursuit des objectifs exclusivement économiques et financiers traduisant les attentes de ses propriétaires débouche sur une approche financière de la performance. Ceci explique le recours aux indicateurs financiers pour la mesurer. La mesure de la performance repose sur des SMP basés sur des indicateurs financiers préétablis selon une logique de contrôle à postériori des résultats atteints (Saulquin, et al., 2007). Ces systèmes sont qualifiés de systèmes de contrôle diagnostic en référence au modèle de leviers de contrôle de Simons (1995). Ils sont basés sur une approche cybernétique du contrôle consistant à développer des capacités d'autocontrôle selon des

systèmes fermés de feed-back caractérisés par la définition d'objectifs et de standards, la mesure des résultats et la correction des écarts par rapport aux standards pour atteindre les objectifs escomptés (Simons, 1995). La mesure de la performance se fait selon une démarche en boucles entraînant des ajustements successifs. Il s'agit d'une démarche progressive d'ajustement qui ne mène pas à des évolutions radicales (Burlaud et Simon, 2013).

Certes, l'approche financière offre des solutions en matière de mesure de la performance. Toutefois, cette approche suscite plusieurs critiques fondées sur son caractère restrictif et sa logique de contrôle inappropriée aux évolutions des organisations et de leur environnement. L'incertitude et le dynamisme de l'environnement ainsi que la montée en puissance des exigences des différentes parties prenantes ont fait en sorte que de nouvelles exigences sont apparues en matière de SMP. Les dimensions et les déterminants de la performance ont ainsi évolué et les SMP ont dû se développer pour être en phase avec les enjeux des managers. Comme le stipule Bollecker (2007) « *C'est l'évolution des contraintes qui justifie une stratégie d'adaptation de l'entreprise et, in fine, un changement d'organisation et une évolution des systèmes de mesure des performances* ». (Bollecker, 2007, p.91).

La maximisation de la rentabilité économique n'est pas le seul critère de la performance. Les organisations sont tenues par d'autres obligations envers les parties prenantes non actionnaires également (Mercier, 2001). Cette approche politique de la performance (Morin, et al., 1994) suscite beaucoup d'intérêt dans le sens où elle permet de dépasser la vision parcellaire et incomplète de la performance organisationnelle. Dans ce contexte, les SMP sont appelés à intégrer d'autres indicateurs mais aussi à relever de nouveaux défis. Les indicateurs financiers montrent leur insuffisance dans ce contexte (Lebas, 1995 ; Bouquin, 2004 ; Dohou et Berland, 2007). Dupuy (2009, p.174) note que : « *le contrôle externe et interne de la gestion par les seuls résultats comptables et financiers, engage logiquement les contrôleurs dans des processus de représentation pervers, car susceptibles de fonder des choix finalement contraires à la pérennité organisationnelle* ». De leur part, Loning, et al., (2013) expliquent que les indicateurs non financiers sont dotés d'une meilleure valeur prédictive quant aux objectifs de rentabilité de l'organisation à long terme.

1.2. De la mesure de la performance au pilotage de la performance

La remise en cause des SMP classiques a entraîné des réflexions chez les chercheurs sur les modalités d'adaptation de ces outils aux stratégies organisationnelles et à l'environnement économique (Bollecker et Mathieu, 2004). Les SMP ont connu ainsi une grande évolution dans

une perspective d'intégration du maximum des critères de la performance afin de mieux saisir ses déterminants dans une logique d'amélioration continue. La mesure de la performance est orientée dans ce contexte vers le pilotage qui consiste à développer des boucles de rétroaction dans une perspective d'amélioration continue de la performance (Crutzen et Van Caillie, 2010). Cette approche accorde une place particulière aux déterminants de la performance. En effet, la proactivité de l'organisation dépend de l'intérêt que cette dernière porte aux causes de la performance et non seulement à ses résultats (Atkinson, 1998 ; Kaplan et Norton, 2001). Au-delà du contrôle et du suivi de la mise en œuvre de la stratégie, ces modèles sont axés sur l'apprentissage organisationnel supposant une compréhension des changements internes et externes qui est le résultat des rétroactions (Hatch, 1997). Simons (1995) indique que les systèmes de contrôle de gestion envisagés dans une approche interactive peuvent mener à des transformations radicales en stimulant la communication et le dialogue stratégique et par la même voie l'apprentissage organisationnel. Simons (1995) met l'accent sur l'intérêt de la logique interactive des systèmes de contrôle en général dans un contexte d'incertitudes stratégiques (Lepori et Bollecker, 2015). Il est à noter que Simons (1995) ne recommande pas de recourir à l'approche interactive de contrôle au détriment de celle de contrôle diagnostique. Dans la même lignée d'idées, Henri (2006) explique que les deux approches, diagnostique et interactive, sont complémentaires. Aucune approche ne peut à elle seule relever le défi de la performance. Lepori et Bollecker (2015) notent qu'un système à utilisation exclusivement diagnostique ou interactive, peut entraîner des effets contre-productifs pour l'organisation, « *Mais cette approche ne vise pas le déploiement d'un contrôle unique de type créatif, d'opportunité. Elle vient en complément, dans un équilibre permanent, des systèmes classiques à visée cybernétique, de focalisation sur les facteurs clés de succès ou de risques prédéfinis* » (Lepori et Bollecker, 2015, p 3).

Botton, et al. (2012) expliquent que le système de mesure de la performance peut devenir un outil de gestion à la fois au niveau stratégique, tactique et opérationnel s'il est bien structuré dans le cadre d'un système global de gestion de la performance. Selon cette approche, ce système doit permettre la traduction de la stratégie de l'entreprise en objectifs et la veille à leur réalisation à travers la confrontation des résultats atteints et des objectifs fixés et l'adoption d'une politique de gestion proactive plutôt que réactive. Le déploiement du système de mesure de la performance selon cette approche offre l'occasion d'une meilleure compréhension des opérations réalisées et permet de contrôler et diagnostiquer les problèmes (Chan, et al., 2003),

de conduire l'action (Lorino, 1997) et d'appuyer la prise de décision stratégique (Guanasekaran, et al., 2001).

Ce processus mène à l'apprentissage organisationnel, garant du développement organisationnel et de l'amélioration continue. Le déploiement du système ne permet pas seulement la veille à l'atteinte des objectifs fixés mais offre aux gestionnaires l'opportunité d'identifier les zones d'amélioration potentielles. La gestion de la performance permet ainsi d'inscrire cette dernière dans une dynamique d'amélioration continue.

2. Les innovations apportées par le modèle du BSC en matière de mesure et de pilotage de la performance

2.1. Les fondements du BSC

L'inadaptation des SMP classiques aux enjeux des organisations a entraîné des réflexions sur des SMP plus adéquats. Plusieurs modèles de mesure de la performance ont été développés à partir des années 90 pour répondre aux besoins des managers à l'instar de la matrice de mesure de la performance organisationnelle de Fitzgerald, et al. (1991), le Balanced Scorecard de Kaplan et Norton (1992), l'approche pyramidale de Lynch et Cross (1995), le modèle de performance des parties prenantes (Atkinson, et al., 1997), le modèle de mesure de performance de Neely, et al. (2000), le modèle de performance de Denis et al (2001), le modèle de performance de Raymond (2002), le modèle de Mesure des performances environnementale, sociale et globale de Dohou et berlan 2007.

Le BSC est l'un des modèles de mesure de la performance qui a suscité l'intérêt de plusieurs chercheurs et managers. Les concepteurs du modèle l'ont même qualifié d'universel suite à sa grande diffusion dans les différents secteurs d'activités à travers le monde (Kaplan et Norton 2001). L'origine du BSC est l'incapacité des SMP basés sur les indicateurs financiers à créer une valeur économique pour l'organisation à long terme (Choffel et Meyssonier, 2005). Logique, applicable à toute organisation et basé sur une vision équilibrée de la performance, le modèle de Kaplan et Norton a fait le plus d'adeptes (Botton, et al., 2012). Il est le résultat des travaux menés par David Norton et Robert Kaplan dans une perspective de légitimation de la fonction contrôle de gestion faisant face à une crise à l'époque. (Choffel et Meyssonier, 2005). En anglais Balanced Scorecard ; la traduction française de l'appellation du modèle n'a pas fait l'unanimité. Les deux traductions les plus fréquentes sont « Tableau de bord équilibré » et « Tableau de bord prospectif ». Ces traductions reflètent les fondements majeurs du modèle à savoir l'équilibre et la prospective (Benzerafa, 2007).

Définir le BSC n'est pas une chose évidente sachant que même ses concepteurs, Kaplan et Norton, n'en ont pas donné de définition claire (Lawrie et Cobbold, 2004). Le BSC est souvent défini par sa portée (Ses quatre axes de la performance) et par son mode de déploiement. Nous retenons ici cette définition de Kaplan et Norton « ...*Le BSC est un nouveau cadre qui permet d'intégrer des indicateurs stratégiques : en plus des indicateurs financiers de la performance passée, il propose des déterminants de la performance future ... La BSC décline la mission et la stratégie en objectifs, ceux-là s'inscrivent sur quatre axes : l'axe financier, celui des performances vis-à-vis des clients, celui des processus internes et celui de l'apprentissage organisationnel*» (Kaplan et Norton, 1996, p31).

Le fondement majeur du modèle du BSC est l'approche globale de la performance qu'elle recommande. Ce modèle propose d'élargir la mesure de la performance à d'autres indicateurs non financiers pour remédier à l'insuffisance des indicateurs financiers. Il se présente comme une combinaison d'indicateurs organisés en quatre axes. Le premier axe est l'axe financier mesurant la performance financière, il reprend les grands indicateurs financiers classiques tournés vers le contrôle et la mesure des effets des actions déjà entreprises par l'organisation (Atkinson et Epstein, 2000). L'axe client mesurant les indicateurs en relation avec la satisfaction présente et future des clients. L'axe processus internes relatif aux processus clés permettant à l'organisation de répondre aux besoins des clients et des actionnaires. Le quatrième axe est l'apprentissage organisationnel garant de la performance et de son amélioration continue au niveau des trois premiers axes. Ce dernier axe est en relation avec les supports de toute stratégie de changement à long terme, notamment les ressources humaines.

Le deuxième fondement majeur de ce modèle est par rapport à son mode de déploiement qui en fait un véritable outil au service du pilotage stratégique. Le BSC ne se réduit pas à une collection des indicateurs diversifiés répartis sur les axes du modèle pour contrôler et mesurer les résultats. Les indicateurs sont conçus d'abord en relation permanente avec la stratégie tout en instaurant une interdépendance entre ses différents axes de performance selon un modèle causal de management de la performance. Les facteurs générateurs de la performance sont mesurés à travers des indicateurs d'alerte ou d'action dans une logique d'anticipation au service de la performance. Les axes non financiers ne permettent pas seulement de prendre en considération d'autres dimensions de la performance, ils portent également sur des indicateurs prédictifs en lien avec la performance financière finale (Choffel et Meyssonier, 2005).

2.2.L'évolution du BSC et ses limites

Il est important de noter que le modèle du BSC a évolué progressivement depuis sa conception (Menet, et al., 2013). Ce modèle est passé par trois phases d'évolution (Cobbold et Lawrie, 2003, Choffel et Meyssonier, 2005 ; Benzarafa, 2007). Au début, Kaplan et Norton (1992) ont mis l'accent sur le caractère multidimensionnel de leur modèle à travers la combinaison de différents types d'indicateurs sans s'attarder sur le mode de déploiement de l'outil en pratique. Les liens de causalité entre les axes du modèles ont été détaillés par la suite (Kaplan et Norton ; 1993). Kaplan et Norton ont focalisé après sur le déploiement de leur modèle selon une logique mécaniste top-down assurant la déclinaison de la stratégie (Communication stratégique) et la liaison entre processus stratégique et mesure de la performance (Kaplan et Norton, 1993 ; 1996) portant ainsi leur modèle au rang d'un dispositif de gestion globale plutôt qu'un simple outil de représentation d'une performance multidimensionnelle (Choffel et Meyssonier, 2005). Depuis lors, le BSC est abordé en tant qu'outil de management stratégique, avec une tendance vers le raffinement de ses caractéristiques et de son mode de déploiement dans une perspective de renforcement de son rôle dans le pilotage de la performance des organisations. Les expériences de mise en œuvre du BSC ont montré son intérêt en tant qu'outil de contrôle interactif permettant l'émergence de nouvelles stratégies organisationnelles grâce à la dynamique d'apprentissage qu'il instaure au sein des organisations. Kaplan et Norton (2001) notent dans ce sens que le succès de l'application du BSC est tributaire de l'exploitation de ses bénéfices en tant qu'outil d'apprentissage et d'innovation. Kaplan, 2009 montre que l'intention première était d'inscrire le BSC dans une logique de mise en place de stratégies préétablies, mais les expériences ont montré le potentiel du modèle dans une approche orientée vers le soutien des stratégies émergentes (Kaplan, 2009). Menet, et al. (2013) expliquent que « *Le BSC actionné selon le levier de contrôle diagnostique assure la bonne mise en œuvre de la stratégie ou renseigne sur l'éventuelle nécessité de la revoir. En appuyant le levier du contrôle interactif, le BSC permet l'émergence d'innovations managériales favorisant l'organisation apprenante* ». (Menet, et al., 2013, p 4).

Bien que largement diffusé et étudié, certaines critiques se font tout de même entendre par rapport aux fondements et au déploiement du BSC. Plusieurs chercheurs critiquent l'aspect restrictif du BSC n'envisageant pas des axes pour les différentes parties prenantes de l'organisation (Neely, et al., 1995 ; Bontis, et al., 1999 ; Neely, et al., 2001 ; Norreklit, 2000; Lohri, 2001,). Dans ce sens, Kaplan et Norton (2001) proposent d'élargir l'axe clients à toutes les parties prenantes clés de l'organisation. Le modèle suscite des critiques également par

rapport à la non pris en considération de la Responsabilité Sociétale des Entreprises (RSE) et du développement durable (Figge, et al., 2002 ; Brignall, 2002 ; Woerd et Brink, 2004 ; Tsai, et al., 2009). Kaplan et Norton (2001) expliquent que l'engagement d'une organisation dans une démarche RSE est parfaitement intégrable dans l'axe processus. La structuration du BSC autour de quatre axes d'analyse selon un modèle défini à priori est aussi critiquée dans le sens où il ne permet pas de répondre à l'approche contingente des systèmes de contrôle en général. De plus, le découpage des activités de l'organisation selon les quatre axes recommandés par Kaplan et Norton n'est pas toujours évident et pertinent (Trébucq, 2011).

3. L'intérêt du BSC dans les organisations publiques

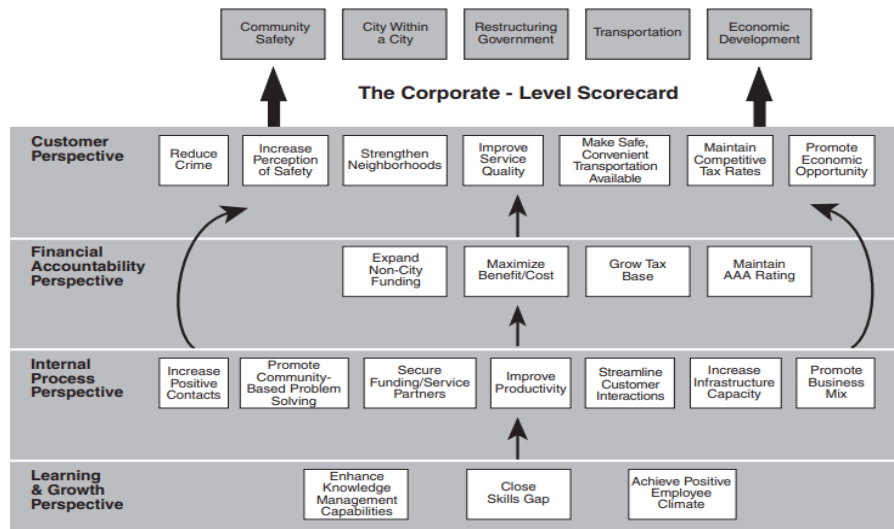
Le BSC a été développé sur la base d'études et d'expériences menées dans des entreprises marchandes. Ce modèle est de ce fait adapté à ces organisations et à leurs enjeux. Toutefois, les défaillances de la gestion publique et les tendances de sa modernisation, notamment dans le cadre du NPM, ont stimulé les réflexions sur l'adaptabilité des techniques de management en général dont le modèle du BSC aux spécificités et enjeux de ces organisations. Ce paradigme a entraîné des transformations des modes de gestion des organisations publiques. Il est à l'origine de l'émergence de nouvelles notions dans ce secteur comme, l'efficacité, l'efficience, la gouvernance, la performance ou encore l'évaluation qui légitiment cette transposition des techniques de management du secteur privé au secteur public.

Le NPM marque le passage d'une approche de gestion axée les moyens à une approche axée sur les résultats. Dans ce contexte, le contrôle bureaucratique traditionnel orienté budget et procédures s'avère inapproprié (Hood, 1991). De nouvelles exigences apparaissent en matière de contrôle de ces organisations. L'adaptation des modes de contrôle des organisations publiques à ces exigences prend de l'ampleur. Le BSC mérite une place particulière dans les recherches traitant cette problématique. Cet intérêt porté au BSC est fondé sur l'apport du modèle au pilotage stratégique de ces organisations et son adaptabilité à leurs spécificités. Kaplan explique que la conception et le développement du BSC dans un contexte différent de celui public n'est pas un obstacle à son introduction dans les organisations publiques où il peut générer des résultats plus importants (Kaplan et Bower, 1999).

En 1999, le premier modèle du BSC adapté au secteur public pour le pilotage de la ville de Charlotte a été publié (Figure 2). La démarche du modèle consiste à identifier les thèmes stratégiques de la ville qui sont la base de son BSC. Les objectifs des autres perspectives du tableau de bord sont orientés vers l'atteinte des objectifs stratégiques à court et à moyen terme

(Figure 1). Les cinq thèmes stratégiques identifiés guident ainsi les objectifs et les programmes des différents départements gouvernementaux concernés.

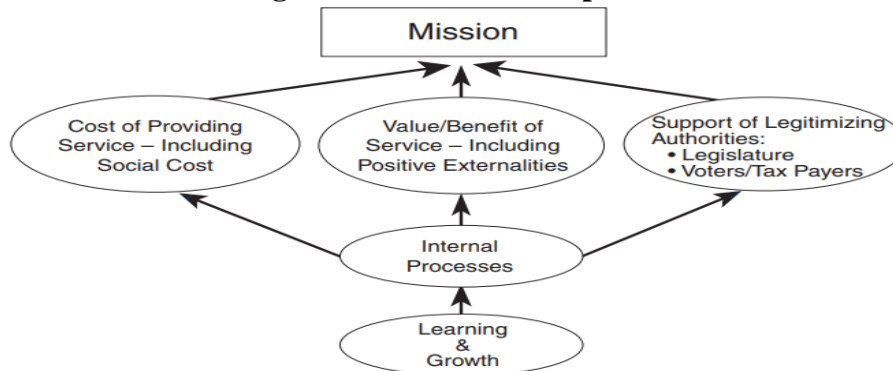
Figure 1 : Ville de Charlotte — Thèmes stratégiques du conseil municipal



Source : Kaplan et Bower, 1999, p3

Kaplan et Bower (1999) proposent l'adaptation du modèle initial aux spécificités des organisations publiques. L'incompatibilité des indicateurs financiers avec la finalité des organisations publiques exige une révision des objectifs financiers et clients qui peuvent être combinés pour ces organisations. L'accomplissement de leurs missions exige la création de la valeur (efficacité), à moindre coût (efficacité) tout en assurant la pérennité de leur financement (légitimité). Sur la base de ces trois objectifs, l'organisation procède à l'identification de ses objectifs en matière de processus internes, d'apprentissage et de croissance (Figure 2).

Figure 2 : Les thèmes proposés pour les perspectives financières et client des organisations du secteur public



Source : Kaplan et Bower, 1999, p4

Niven (2003) considère l'expérience de la ville de Charlotte comme le meilleur exemple du succès du BSC dans les organisations à but non lucratif. Cet outil a montré son intérêt en tant que système de pilotage stratégique et outil de communication efficace dans cette organisation (Niven, 2003 ; Hoque et Adams, 2008; Abdel Hamied et Elbagoury, 2022). Crassus et Dupuy (2011) ont souligné l'apport du BSC dans le cadre de cette expérience en termes de dialogue de gestion, de motivation et d'alignement des agents, de consolidation de la stratégie de la collectivité et d'apprentissage organisationnel collectif.

Les expériences d'introduction du BSC dans les organismes publics se sont succédé. Ces recherches s'inscrivent généralement dans une logique d'étude du processus d'introduction du BSC dans des contextes spécifiques (les collectivités, les universités, les hôpitaux,...) et son adaptation à leurs spécificités tout en soulignant l'intérêt de cette démarche pour les organisations étudiées. Dans le cadre de ce travail de recherche, nous mettons l'accent sur l'apport du BSC au pilotage de ces organisations. Dans ce sens, Zastempowski (2014) a souligné les effets notables de l'utilisation du BSC dans différentes organisations publiques à travers le monde.

En matière de gestion locale, Shih-Jen et Yee-Ching (2002), à travers une étude des systèmes de mesure et de management de la performance des villes américaines, montrent que l'adoption du modèle du BSC dans ce contexte marque le passage d'une approche de mesure de la performance à une approche de pilotage de la performance avec une meilleure articulation du SMP avec la stratégie. Dans la même lignée d'idées, Chauvey (2005), sur la base de deux entretiens approfondis menés avec des collectivités françaises ayant expérimenté la démarche du BSC, a montré l'utilité de cet outil dans la déclinaison des orientations générales et dans l'identification des actions à mener et des résultats intermédiaires. La mise en œuvre du BSC peut même «créer des processus d'apprentissage organisationnel qui font progresser la capacité des collectivités à un pilotage stratégique de leur performance, et qui augmentent de fait la contrôlabilité de ces organisations » (Chauvey, 2005, p 86). Abdel Hamied et Elbagoury (2022) ont conclu sur la base des études des expériences pionnières dans le domaine de l'application du modèle au niveau des collectivités locales aux États-Unis, en Angleterre et en Afrique du Sud, que le BSC est un outil important pour mesurer et développer la performance locale. Par ailleurs, Northcott et Taulapapa (2012), sur la base d'une étude empirique auprès des organisations gouvernementales locales néozélandaise, montrent que l'utilité perçue du BSC est dominée par la mesure des performances et le reporting. La perspective de pilotage de

la performance reste relativement sous-exploitée. Ces résultats sont expliqués par les contraintes liées à la mise en œuvre de la démarche du BSC au sein de ces organisations.

Dans le domaine de la santé, de nombreuses études sur la mise en œuvre du BSC ont été menées dans divers pays, notamment au Royaume-Uni, au Canada, aux États-Unis, en Australie, en Suède, aux Pays-Bas, à Singapour, en Afghanistan et en Nouvelle-Zélande (Northcott et Taulapapa, 2012). Betto, et al. (2022) ont souligné que les recherches traitant l'adoption du BSC par les établissements de santé portent principalement sur la démarche de conception du BSC, peu d'articles abordent l'utilisation du BSC dans ces organisations (principalement le contrôle et le suivi et la prise de décision stratégique).

Bassani, et al. (2022), à travers une étude de cas longitudinale réalisée entre 2010 et 2017 dans un hôpital universitaire italien, ont expliqué que l'utilisation du BSC est évolutive dans le temps. Au niveau organisationnel, le BSC permet de justifier les actions et les décisions, de suivre les résultats, de soutenir les processus décisionnels stratégiques et de concentrer l'attention sur les priorités (Bassani, et al., 2022). Le BSC montre son intérêt aussi en tant qu'outil de gestion stratégique dans les hôpitaux publics pour faire face aux pressions de légitimité. Belrhiti et Maaroufi (2014) ont montré l'utilité pratique du BSC dans la clarification de la mission, la vision et la stratégie du centre hospitalier régional de Kenitra et dans le pilotage de sa mise en œuvre. Sadki, et al. (2019) ont étudié l'intérêt du BSC dans le pilotage de la performance de la pharmacie centrale d'un CHU marocain et ont montré son apport à la clarification et la communication de la stratégie, l'harmonisation des initiatives et dans le pilotage de la performance.

Dans les universités, Dupuy et Crassus (2011), Sur la base d'une revue de la littérature, ont montré que la mise en œuvre du BSC, dans les universités françaises permet d'apporter des réponses plus structurées aux nouveaux enjeux de ces dernières dans le cadre de l'application de la Loi Organique relative aux Lois de Finances en France à partir du 1er janvier 2006. Plusieurs autres recherches ont souligné l'intérêt de la démarche du BSC dans le pilotage des universités (Sénéchal, 2011 ; Menet et al, 2013 ; Benabdelkrim et Hassainate, 2018).

Par ailleurs, Benzerafa (2007), sur la base de l'analyse de la mise en œuvre du Balanced Scorecard dans une administration publique en France, explique que la réflexion d'ensemble engendrée par la mise en place de la démarche du BSC dans les administrations de l'état en France permet d'établir le lien entre les objectifs respectifs de chaque axe stratégique mais aussi entre les indicateurs qui doivent refléter des objectifs directement complémentaires et cohérents entre eux. Kumar, et al. (2022), à travers une étude menée au sein du South African Revenue

Service (SARS), montrent que l'expérience de l'usage du BSC par cette organisation témoigne de l'intérêt et de l'apport du BSC dans le pilotage des organisations à un but non lucratif de manière générale en matière de déclinaison de la stratégie, de cohésion et de coordination, de suivi et de mesure des résultats atteints et de planification stratégique.

Bien que le modèle du BSC apporte des réponses aux exigences des managers publics et prouve son intérêt dans ce contexte, la nécessité de l'adaptation de sa démarche aux spécificités des organisations publiques a été mise en évidence par plusieurs chercheurs. Même les concepteurs du modèle ont reconnu l'inadaptation de leur modèle original à la majorité des organisations publiques et ont proposé son adaptation à leurs spécificités (Kaplan et Bower, 1999). Chauvey (2005) note la complexité engendrée par la mise en place de la démarche du BSC au sein des collectivités territoriales que l'auteur considère comme « *une contrainte impliquant des modalités de mise en œuvre spécifiques* » (Chauvey, 2005, p 87). Belrhiti et Maaroufi (2014) soulignent l'importance de l'adaptation du modèle du BSC à la mission de service public et aux priorités stratégiques du secteur de la Santé. Dupuy et Crassus (2011) ont conclu, sur la base de plusieurs expériences d'adoption du BSC par des organisations publiques réalisant des activités de service, que « *Cet outil est de manière générale propice à toute organisation du moment que celle-ci l'adapte à ses propres spécificités* » (Dupuy et Crassus, 2011, p 16).

Au niveau national, diverses recherches théoriques et empiriques ont montré l'intérêt du BSC en tant qu'outil de pilotage de la performance de différentes organisations publiques (Belrhiti et Maaroufi, 2014 ; Benabdelkrim et Hassainate, 2018 ; Sadki, et al., 2019 ; Hasnaoui et Fekkak, 2021, Barakate, 2022). Bien que l'apport du BSC au pilotage des organisations publiques soit démontré par de nombreuses études, les recherches étudiant les SMP des organisations publiques marocaines montrent l'usage limité du BSC dans le secteur public marocain. La mesure de la performance des EEPM est basée sur des tableaux de bord et des reportings principalement financiers malgré l'intérêt perçu du BSC par les cadres de ces organisations dans leur contexte actuel (Taibi et Benabdelhady, 2021). Ces résultats confirment ceux d'Ibrahimi et Naym (2018) et Hairout (2021) notant la dominance des indicateurs financiers dans la mesure de la performance des EEPM.

4. Les fondements du BSC mis à l'épreuve dans les EPM

4.1. Le contexte et la méthodologie de la recherche

En 2015, la loi organique n°130-13 relative à la loi de finances a été promulguée, instituant une nouvelle ère de la gestion publique axée sur les résultats. Cette loi assoit de nouvelles règles budgétaires et comptables consacrant les principes de reddition des comptes et d'évaluation. Ceci impose une adaptation des modes de gestion des organisations publiques marocaines pour qu'ils soient en phase avec les nouveaux enjeux de résultats et d'évaluation.

La performance du secteur public n'est que l'agrégation des performances des organisations qui le composent. Dans ce contexte, l'étude et l'analyse des dispositifs de gestion notamment de mesure et de pilotage de la performance revêtent d'une importance primordiale et pourraient fournir des pistes de réflexions sur les contraintes qui bloquent l'aboutissement de ces réformes au niveau de ces organisations. Les recherches théoriques et empiriques antérieures montrent l'intérêt du BSC et sa capacité à répondre aux exigences des managers publics dans ce sens. Toutefois, les travaux de recherches montrent la dominance de l'approche financière dans la mesure de la performance des EPM (Ibrahimi et Nayem, 2018 ; Hairout, 2021, Benabdelhady et Taibi, 2021).

A travers une étude empirique quantitative menée auprès de 41 EPM, nous étudions les SMP adoptés par les EPM à la lumière de deux fondements majeurs du BSC à savoir l'équilibre proposé entre indicateurs financiers et indicateurs non financiers via ses quatre axes et son apport au pilotage des organisations à travers le contrôle et le suivi, la communication et le dialogue stratégique et l'innovation et l'apprentissage organisationnel. Nous mesurons ainsi le degré de production des différents indicateurs recommandés par le BSC (Indicateurs financiers, indicateurs clients ; indicateurs processus, indicateurs innovation et apprentissage) sur une échelle de Likert de 1 à 5 (1 correspond à un degré de production de très faible et 5 correspond à un degré de production très fort). Nous mesurons également le degré d'utilité du SMP en tant qu'outil de contrôle et de suivi, de communication et de dialogue stratégique et d'apprentissage organisationnel (1 correspond à une utilité très faible et 5 correspond à une utilité très forte).

Afin de conserver un minimum d'homogénéité de notre échantillon, nous avons limité le champ de notre recherche aux EPM. L'échantillon a été constitué par convenance. L'étude empirique a été menée sur la base d'une enquête via un questionnaire administré en ligne. Il a été adressé aux contrôleurs de gestion ou cadres financiers de 41 EPM. Pour le profil des répondants, il s'agit de 18 contrôleurs de gestion et 23 cadres financiers. Il est à mentionner que le questionnaire a été préparé et administré dans le cadre d'une étude plus globale portant sur les

déterminants de la différenciation des SMP dans les EPM. Dans ce papier, seront présentés les résultats en relation avec la portée de ces systèmes et leur apport au pilotage de ces organisations.

4.2. Les Résultats et leur discussion

Le fondement majeur du BSC est l'équilibre qu'il recommande entre indicateurs financiers et indicateurs non financiers dans la mesure de la performance à travers ses quatre axes (financier, client, processus et apprentissage). Les premiers résultats de l'étude empirique sont relatifs à la nature des indicateurs mesurés par les EPM étudiés.

Selon cette recherche, les indicateurs les plus produits par les EPM sont les indicateurs financiers et budgétaires avec un score moyen de 3,48. Les autres indicateurs ont tous obtenu un score moyen inférieur à trois. Les indicateurs client sont en deuxième position avec un score moyen de 2,68 suivis des indicateurs processus avec un score de 2,19. Au dernier rang on trouve les indicateurs innovation et apprentissage avec un score moyen très faible de 1,87 (Tableau 1).

Tableau 1 : Les scores moyens obtenus par les quatre axes d'indicateurs du BSC

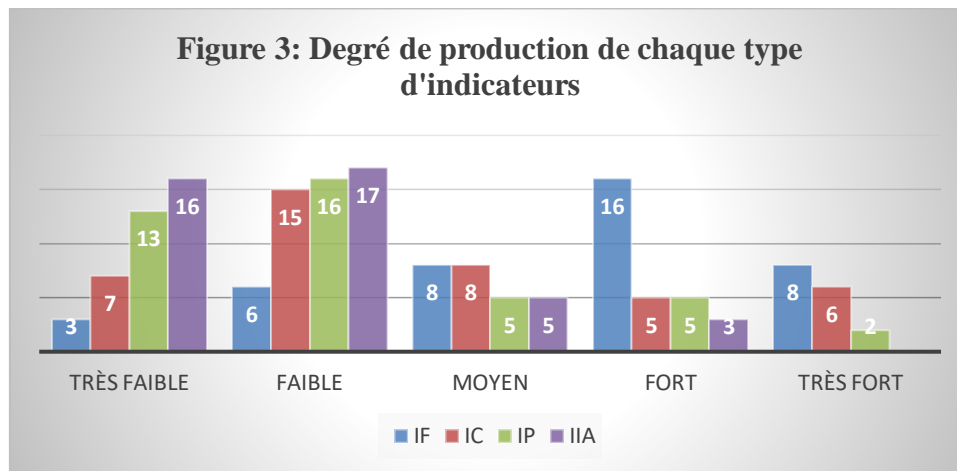
| Degré de production des indicateurs | Score moyen ¹ |
|---|--------------------------|
| Degré de production des indicateurs financiers | 3,48 |
| Degré de production des indicateurs clients | 2,70 |
| Degré de production des Indicateurs processus | 2.19 |
| Degré de production des indicateurs innovation et apprentissage | 1,87 |

Source : Auteur

Nous constatons dans ce sens que 58% de ces établissements affichent une production très forte à forte des indicateurs financiers et budgétaires. En contrepartie, 26% affichent un degré de production fort ou très fort des indicateurs clients. 17% des EPM ont choisi un degré de production fort ou très fort des indicateurs processus. Le pourcentage des EPM ayant choisi un degré de production fort ou très fort des indicateurs innovation et apprentissage ne dépasse pas

¹ Score moyen de l'axe = \sum des degrés de production des indicateurs de l'axe / Nombre d'observations

les 7%. Le graphique suivant récapitule la répartition des réponses par degré de production de chaque type d'indicateurs (Figure 3).



Source : Auteur

Nous soulignons ainsi la dominance des indicateurs financiers et budgétaires qui ont obtenu un score moyen supérieur à 3. Ces résultats rejoignent ceux d'Ibrahimi et Naym (2018), Hairout (2021) et Benabdelhady et Taibi (2021). Ces résultats peuvent être expliqués par l'importance des contraintes financières et budgétaires de ces organisations et la nécessité accrue de rendre des comptes sur l'usage des fonds publics (Chauvey, 2005 ; Benzerafa, 2007). Toutefois, cet axe, malgré son importance, ne permet pas de suivre l'atteinte des objectifs fondamentaux (qui n'ont pas un caractère financier dans la majorité des cas) et d'appréhender les déterminants de la performance. En contrepartie, les autres indicateurs ont tous obtenus un score moyen inférieur à 3. Les indicateurs innovation et apprentissage organisationnel ont obtenu un score très faible montrant le recours très limité à ces indicateurs malgré leur importance. Ceci peut être expliqué par l'ambiguïté des objectifs de cet axe généralement abstraits et difficilement mesurables par les organisations de manière générale notamment celles publiques (Benzerafa, 2007).

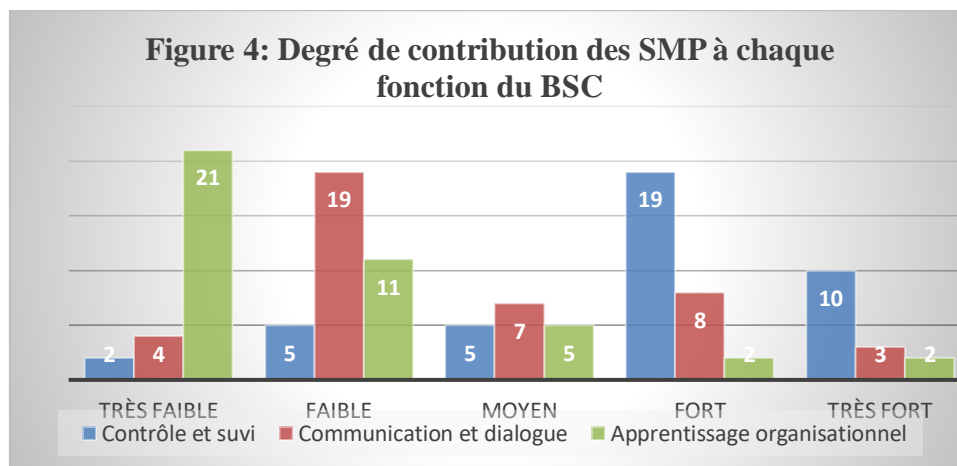
Le deuxième fondement du BSC est relatif à l'approche de son déploiement permettant le suivi et le contrôle des résultats mais surtout la communication et le dialogue stratégique et l'apprentissage organisationnel.

Les résultats montrent que les SMP étudiés sont principalement tournés vers le contrôle (Un score moyen de 3,7). La communication et le dialogue stratégique ont obtenu un score de 2.65 tandis que l'apprentissage organisationnel affiche un score moyen de 1, 85 (Tableau 2).

Tableau 2 : Les scores moyens des différentes fonctions du SMP

| Apport du SMP | Score moyen ² |
|---|--------------------------|
| Degré d'utilité du SMP dans le Contrôle et le suivi | 3,73 |
| Degré d'utilité du SMP dans la communication et le dialogue stratégique | 2,68 |
| Degré d'utilité du SMP dans l'apprentissage organisationnel | 1,85 |

Source : Auteur



Source : Auteur

Plus que 70% des SMP étudiés permettent un contrôle et suivi très fort ou fort des résultats. Pour les fonctions communication et dialogue et apprentissage organisationnel, leur degré de contribution pour la majorité des EPM étudiés est évalué de faible à très faible. 56% des SMP étudiés sont jugés faiblement utiles ou très faiblement utiles dans la communication et le dialogue stratégique et 78% des EPM étudiés montrent que l'utilité de leurs SMP en tant qu'outil d'apprentissage organisationnel est faible ou très faible. L'apport de ces SMP à la communication et au dialogue stratégique et à l'apprentissage organisationnel reste très limité (Figure 4). Ces résultats relatifs à l'apport du SMP au pilotage peuvent être expliqués à la lumière des résultats relatifs à la portée des SMP de ces établissements. La mesure de la performance axée sur les indicateurs financiers et budgétaires limite l'utilité du SMP au contrôle des résultats à posteriori et ne permet pas de stimuler le dialogue et la communication stratégique ni l'apprentissage organisationnel permettant la compréhension des résultats atteints

² Score de la fonction= \sum des degrés de contribution des SMP à la fonction/Nombre d'observations

et leur amélioration continue. Comme le précise Loning, et al. (2013) les indicateurs financiers ne présentent pas une valeur prédictive aux organisations à l'instar des indicateurs non financiers.

Ces résultats témoignent d'une inadéquation des SMP adoptés par ces organisations à leurs enjeux actuels en matière de résultats et d'évaluation. Dans ce sens, Chauvey (2005) note que les principes d'évaluation et de reddition des comptes imposent une évolution du contrôle de gestion des organisations publiques dans un sens plus stratégique au service de la performance visée par le secteur public. De ce fait, le pilotage de la performance de ces organisations ne peut se réduire à la seule mesure des résultats (Contrôle et suivi). Les SMP devraient s'inscrire dans une logique plus globale de gestion de la performance pour devenir un outil de gestion à la fois au niveau stratégique, tactique et opérationnel (Botton, et al., 2012). Les SMP étudiés ne s'inscrivent pas dans cette logique garante de la pérennisation des résultats atteints et de leur amélioration continue. L'analyse des difficultés pratiques rencontrées par les établissements publics pour la mise en œuvre de cet outil pourrait expliquer ces résultats conformément à ce qui a été stipulé par (Northcott et Taulapapa, 2012). Ces résultats témoignent d'un décalage entre l'esprit des réformes imprégné dans une logique de résultats et de performance et la réalité des pratiques de pilotage au sein des EPM ancrées dans une culture de moyens.

En somme, les SMP adoptés par les EPM sont loin de s'inscrire dans la logique du BSC qui montre son intérêt dans le contexte actuel de ces organisations. Une attention particulière à l'adaptation de ces SMP aux enjeux managériaux de ces organisations s'avère indispensable pour expliquer ces résultats.

Conclusion

L'adoption de la loi organique de finances n°130-13 au Maroc consacre les principes de la gestion axée sur les résultats. Dans ce contexte, le contrôle axé sur les procédures et le budget n'est plus en phase avec les enjeux des organisations publiques qui devraient relever des défis multiples en relation avec les résultats et l'évaluation. Les recherches antérieures montrent que le BSC s'avère adapté aux exigences des organisations publiques en matière de mesure et de pilotage de la performance.

Toutefois, malgré son intérêt dans le contexte actuel des EPM, les résultats de l'étude empirique menée auprès de 41 EPM montrent que leurs SMP sont loin de s'inscrire dans une approche de BSC basée principalement sur l'équilibre de la mesure et sa prospective. Les indicateurs les plus mesurés et suivis par les EPM sont ceux financiers. Les SMP sont tournés principalement vers le contrôle et le suivi et sont de ce fait loin de s'inscrire dans une logique stratégique garante de la pérennisation des résultats et de l'amélioration continue de la performance à travers le dialogue stratégique et l'apprentissage organisationnel. La portée des SMP des EPM en matière d'indicateurs et leur apport au pilotage illustrent le décalage enregistré entre l'esprit des réformes entreprises pour améliorer la performance de ce secteur et la réalité des pratiques de pilotage au sein de ces organisations qui demeure axées sur le contrôle des résultats à posteriori sur la base d'indicateurs financiers et budgétaires.

Nous rappelons que nous avons étudié l'équilibre à travers la nature des indicateurs mesurés sans prendre en considération les liens qui sont supposés exister entre ces différents indicateurs ni les adaptations engendrées par la mise en place d'une telle démarche dans les EPM. Dans ce sens, une attention particulière aux modes de déploiement de ces systèmes serait intéressante pour analyser les adaptations introduites au modèle original du BSC et les difficultés pratiques rencontrées par les EPM pour la mesure des différents indicateurs ce qui pourrait expliquer ces résultats. L'utilité du SMP dans le pilotage n'était pas associée à la performance des organisations étudiées. L'apport du SMP au pilotage devrait se traduire par des résultats de la performance qui permettront de le justifier. De plus, l'étude empirique a porté seulement sur 41 EPM, il serait propice d'élargir cette étude à un nombre plus important des EPM afin de palier à la limite de la taille. Enfin, l'approche contingente pourrait éclaircir les déterminants de l'équilibre et de la prospective des SMP des EPM et permettrait ainsi de comprendre le développement des SMP de certains établissements publics vers le modèle du BSC plus que d'autres.

Bibliographie

- Abdel Hamied, M.S. and Elbagoury, A. (2022). *Balanced scorecards: proposed framework for application at the local system level insights from international experiences*. Review of Economics and Political Science Emerald Publishing Limited e-ISSN: 2631-3561 p-ISSN: 2356-9980 DOI 10.1108/REPS-08-2020-0109
- Atkinson, A. (1998). *Strategic performance measurement and incentive compensation*. European Management Journal, Volume 16, Issue 5, Pages 552-561.
- Atkinson, A. A., Waterhouse, J. H., Wells, R. B., (1997). *A Stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement*. Sloan Management Review, Vol. 38, No. 3, p. 25-37.
- Atkinson, A., Epstein, M. (2000). *Measure for Measure : Eealizing the Power of the Balanced Scorecard*, CMA Management, volume 74, n° 7, p. 22-28.
- Barakate, H. (2022). *Le pilotage de la performance publique locale: Adaptation du Balanced Scorecard aux spécificités des collectivités territoriales*. Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 6 : numéro 4» pp : 190 – 214
- Bassani, G, Leardini, C, Campedelli, B, Moggi, S. (2022). *The dynamic use of a balanced scorecard in an Italian public hospital*. nt J Health Plann Mgmt. 2022;37:1781–1798.
- Belrhiti, Z. Maaroufi A. (2014). *Le Balanced Scorecard : outil de pilotage stratégique : Recherche action au Centre Hospitalier Régional de Kenitra*. Revue Marocaine Des Sciences De Management, N°3, Page 101.
- Benzerafa, M. (2007). *L'introduction de la Balanced Scorecard dans les administrations de l'Etat en France*. Premières conclusions d'une recherche empirique. Politiques et Management Public , 25-4 pp. 81-97.
- Betto, F., Sardi, A., Garengo, P., Sorano, E. *The Evolution of Balanced Scorecard in Healthcare: A Systematic Review of Its Design, Implementation, Use, and Review*. Int. J. Environ. Res. Public Health 2022, 19, 10291. <https://doi.org/10.3390/ijerph191610291>
- Bollecker, M. 2007. *Vers des systèmes de mesure des performances sociétales : L'apport des conventions*. Revue française de gestion 2007/11(n°180), pages 89 à 102 Éditions Lavoisier.
- Bollecker, M., Mathieu, P. (2004). *L'évolution des systèmes de mesure de la performance vers la dimension sociétale : une lecture conventionnaliste*. 15e congrès de l'AGRH, Sep 2004, MONTREAL, Canada. fhalshs-00769055f.
- Bontis, N., Dragonetti, N.C., Jacobsen, K., Roos, G. (1999). *Les indicateurs de l'immatériel*. L'Expansion Management Review 95, 37-46.
- Botton, C., Jobin, M., Haithem, N. (2012). *Système de gestion de la performance : les conditions du succès*. Gestion 2012/2 (Volume 29), p. 37-52. DOI : 10.3917/g2000.292.0037.
- Bouquin, H. (2004). *Le contrôle de gestion*. Presses Universitaires de France, Collection Gestion, 6ème édition, Paris, 508 p.
- Bourguignon, A. (1995). *Peut-on définir la performance ?* Revue Française de Comptabilité, juillet- août, pp. 61-66.
- Brignall, S. (2002). *The unbalanced scorecard: A social and environmental critique*. Unpublished Working paper, Aston Business School, UK.
- Burlaud, A., Simon, C, J. (2013). *Le contrôle de gestion*. La Découverte.



- Chan, F.T.S., Qi, H.J., Chan, H.K., Lau, H.C.W., Ip, R.W.L. (2003). *A conceptual model of performance measurement for supply chains*. Management Decision, Vol. 41 No.7, pp.635-42.
- Chauvey, J.N. (2005). *L'intérêt du Balanced Scorecard dans l'évolution des modes de contrôle des Départements français*. Comptabilité et Connaissances, May 2005, France. pp.CD-Rom. ffhalshs00581145f
- Choffel, D., Et Meyssonier, F. (2005). *Dix ans de débats autour du balanced scorecard*. Association Francophone de Comptabilité « Comptabilité - Contrôle - Audit, 2005/2 Tome 11, pages 61 à 81 , ISSN 1262-2788.
- Cobbold, I. et Lawrie, G. (2003). *The Development of the Balanced Scorecard as a Strategic Management Tool*. 2 GC, Conference Paper, p. 1-9.
- Crutzen, N., Van Caillie, D. (2010). *Le pilotage et la mesure de la performance globale de l'entreprise : Quelques pistes d'adaptation des outils existants*. Humanisme et Entreprise, Volume 297 saison : 2 ; pp13-32.
- Denis, J.E, Czellar, S., Graber, S. (2001). *Orientation vers le marché, performance et activités de recherche marketing*. <https://archive-ouverte.unige.ch/unige:5846>.
- Dohou, R., Berland, N. (2007). *Mesure de la performance globale des entreprises*. HALSHS.
- Dupuy, Y. (2009). *Pérennité organisationnelle et contrôle de gestion*. Revue Française de Gestion, vol. 2, pp.167–176.
- Dupuy, E, Crassus. D. (2011). *Le balanced scorecard au cœur d'un contrôle renouvelé de la gestion des services publics : le cas des universités françaises*, 3 eme journee d'étude en controle de gestion de Nantes.
- Figge, F., Hahn, Th., Schaltegger, S., Wagner, M. (2002). *The Sustainability Balanced Scorecard – linking sustainability management to business strategy*. Business Strategy and the Environmen, 11 (5): 269-284.
- Fitzgerald, L., Johnston, R., Brignall, T.J., Silvestro R. Et Voss C. (1991). *Performance Measurement in Service Businesses*. Publié par the Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), ISBN 0 948036 78 8, 126 p.
- Gauzente, C. (2000). *Mesurer la performance des entreprises en l'absence d'indicateurs objectifs : quelle validité ? Analyse de la pertinence de certains indicateurs*. Finance Contrôle Stratégie – Volume 3, N° 2, p. 145 - 165.
- Guanasekaran, A., Patel C., Tirtiroglu E., (2001). *Performance Measures and Metrics in a Supply Chain Environment*. International Journal of Operations & Production Management, Vol 21 pp 71-87
- Hairout, W. (2021). *Les systèmes de mesure de la performance organisationnelle comme levier de la performance des établissements publics marocains*. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 2(5), 552-566. <https://doi.org/10.5281/zenodo.5528020>
- Hasnaoui, R., & Fekkak ,A. (2021). *Balanced Scorecard, outil de Pilotage de la Performance des organisations : Cas des académies de l'éducation et de formation au Maroc*. Revue Internationale des Sciences de Gestion, Volume 4, Numéro 2, pp : 397-411.
- Hatch, M. J. (1997). *Théorie des organisations : de l'intérêt de perspectives multiples*. Trad. de la 1ère édition anglaise par Christine Delhayé, Paris: De Boeck université, 418p.
- Henri, J.F. (2006). *Management control systems and strategy: A resource-based perspective*. Accounting Organization and Society 31, 529–558.

- Hood, C. (1991). *A public management for all seasons*. Public administration, Volume 69, N° 1, 3-19
- Hood, C. (1991). *A public management for all seasons*. Public administration, Volume 69, N° 1, 3-19
- Hoque, Z. and Adams, C. (2008). *Balanced scorecard innovations in government departments: adoption, use and system effectiveness*. in Paper Prepared for the Second New Zealand Management Accounting Conference, Auckland 20–21 November, pp. 1-38
- Ibrahimi, M., & Naym, S. (2018). *La contingence des systèmes de mesure de la performance dans les établissements et entreprises publics marocains*. <http://intercostos.org/documentos/congreso-15/IBRAHIMI.pdf>
- Kaplan, R. (2009). *Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard, Handbook of Management Accounting Research*. C.S. Chapman, A.G. Hopwood et M.D. Shields (eds), Elsevier, p. 1253-1269.
- Kaplan, R., Norton, D. (1992). *The Balanced Scorecard - Measures That Drive Performance*. Harvard Business Review, Vol. 70, Iss. 1, pp. 71-79.
- Kaplan, R., Norton, D. (1993). *Putting the Balanced Scorecard to Work*. Harvard Business Review, Vol. 71, Iss. 5, pp. 134-142.
- Kaplan, R., Norton, D. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Boston, Harvard Business School Press.
- Kaplan, R., Norton, D. (2001). *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*. Boston, Harvard Business School Press.
- Kaplan, R., Bower, M. (1999). *Balanced Scorecard for public-sector organisations*. BSC report, N°B9911C, HBSP.
- Kumar, A., Brar, V., Chaudhari, C., Raibagkar, S.S. (2022). *Performance Management Through the Balanced Scorecard Approach by the South African Revenue Service*. Public Organization Review <https://doi.org/10.1007/s11115-022-00646-5>
- Lawrie, G., Cobbold, I. (2004), *Third-generation balanced scorecard: evolution of an effective strategic control tool*, *International Journal of Productivity and Performance Management*, Vol. 53 No. 7, pp. 611-623.
- Lebas, M. (1995). *Oui, il faut définir la performance*. Revue Française de Comptabilité, juillet- août, pp. 66-71.
- Lepori, E., Bollecker, M. (2015), *Les leviers de contrôle de SIMONS : vers une compréhension des freins à l'équilibrage diagnostic / interactif*, Comptabilité, Contrôle et Audit des invisibles, de l'informel et de l'imprévisible, Toulouse, France. pp.cd-rom.
- Lohri, M. (2001). *Analyse comparative des méthodes d'élaboration des systèmes de mesure de performance*. Université de Lausanne, École des Hautes Études Commerciales.
- Loning, H., Malleret, V., Meric, J. & Pesqueux, Y. (2013). *Contrôle de gestion, Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles*. Dunod, Paris.
- Lorino, P. (1997). *Méthodes et pratiques de la performance*. Paris, Les Ed. d'Organisation.
- Lynch, R., Cross, K. (1995). *Measure Up ! How to measure corporate performance*. Blackwell publishers.
- Marchesnay, M. (1993). *Management stratégique*, Eyrolles.
- Marmuse, C. (1997), *Performance*, dans Encyclopédie de gestion, P. Joffre, et Y. Simon (eds), pp. 2194-2208.



- Menet, J. L. & Sénéchal, O. (2013). *Qualité et enseignement supérieur : application des principes du Balanced Scorecard (BSC) à un master*. Manuscrit auteur, publié dans "QUALITA2013, Compiègne : France (2013)
- Mercier, S. (2000). *La formalisation de l'éthique : un outil stratégique pertinent pour l'entreprise*. Finance Contrôle Stratégie, Volume 3, n° 3, p. 101-123.
- Morin, E.M., Savoie, A., Beaudin, G. (1994), *L'efficacité de l'organisation : Théories, représentations et mesures*, Montréal, Gaëtan Morin Éditeur.
- Neely, A., Adams, C., Crowe, P., 2001. *The performance prism in practice*. Measuring Business Excellence; 5 ; 2, p.6-12.
- Neely, A.D., Gregory, M., Platts, K. (1995). *Performance measurement system design A literature review and research agenda*. International Journal of Operations & Production Management, Vol. 25, No. 12, 2005 pp. 1228-1263 IJOPM Volume 15 Issue 4, pp. 80-116.
- Neely, A.D., Mills, J., Platts, K., Richards, H., Gregory, M., Bourne, M., Kennerley, M. (2000). *Performance measurement system design: developing and testing a process-based approach*, International Journal of Operations Production Management, Vol. 20 No. 10, , pp. 1119-1145
- Niven, P.R. (2003). *Balanced Scorecard: Step by Step for Government and Nonprofit Agencies*. John Wiley & Sons, Hoboken, NJ
- Nobre, T, Haouet, I. (2011). *Le cas d'un balanced scorecard en contexte hospitalier Éluderla carte stratégique pour privilégierla performance organisationnelle*. Revue française de gestion 2011/2 (n° 211), pages 103 à 118
- Norreklit, H. (2000). *The Balance on the Balanced Scorecard – A Critical Analysis of Some of Its Assumptions*. Article in Management Accounting Research 11(1):65-88
- Northcott. D, Taulapapa T. (2012). *Using the balanced scorecard to manage performance in public sector organizations: Issues and challenges*. International Journal of Public Sector Management, Vol. 25 Iss: 3 pp. 166 – 191
- Raymond, L. (2002). *L'impact des systèmes d'information sur la performance de l'entreprise*. in Rowe F. (éd), *Faire de la recherche en systèmes d'information*, chapitre 17, Editions Vuibert, 301-320.
- Renaud, A. Et Berland, N. (2007), *Mesure de la performance globale des entreprises, comptabilité et environnement* France. pp.CD-Rom. ffhalshs-00544875f.
- Sadki T. & Al. (2019). *Tableau de bord prospectif comme outil de l'alignement stratégique et de pilotage de la performance des organisations : Cas de l'hôpital public*. Revue Internationale des Sciences de Gestion, Numéro 6 : Janvier 2019 / Volume 3 : numéro 1 » pp : 1028 – 1051
- Salgado, M. (2013). *La performance : une dimension fondamentale pour l'évaluation des entreprises et des organisations*. ffhah-00842219f.
- Saulquin, J., Schier, G. (2007). *Responsabilité sociale des entreprises et performance, Complémentarité ou substituabilité ?* La Revue des Sciences de Gestion, n°223, p. 57-65.
- Sénéchal, O. (2011). *Adaptation du Balanced Scorecard en soutien aux démarches qualité et au pilotage d'universités*. Conference: Colloque performance et Institutions : de l'efficience au pluralisme At: Reims
- Shih-Jen, K. H., Yee-Ching, L. C. (2002). *Performance measurement and the implementation of balances scorecards in municipal governments*. The Journal of Government Financial Management, winter, 51, 4, pp. 8-19
- Simons, R. (1995). *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts.

- Taibi, H., & Benabdelhadi, A. (2021). *La mesure de la performance des EEP au Maroc : Étude exploratoire sur l'utilisation du tableau de bord prospectif (BSC)*. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 2(5), 126-137.
- Trébucq, S. (2011). *Le balanced scorecard en France : Un outil de communication encore incompris*. Revue française de gestion, n° 211, pages 131 à 143.
- Tsai, W.H., Chou, W.C., Hsu, W. (2009). *The sustainability balanced scorecard as a framework for selecting socially responsible investment: An effective MCDM model*. in Journal of the Operational Research Society 60(10):1396-1410 .
- Woerd, F, V, D. & Brink, T, V, D. 2004. *Feasibility of a Responsive Business Scorecard: A Pilot Study*. Journal of Business Ethics 55 (2):173 – 186
- Zastempowski, M. 2015. *The balanced scorecard in the public sector organization. Managing public organizations in theory and practice* (pp.53-64). Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego. Magdalena Raczyńska, Krzysztof Krukowski, Marek Siemiński.