

Mise en place d'un Balanced Scorecard et facteurs de contingence, quels liens? : Une exploration théorique

What links between implementation of a Balanced Scorecard and contingency factors? : A theoretical exploration

KSIR Yassir

Doctorant

Faculté des Sciences Juridiques et Economiques de FES

Université Sidi Mohammed Ibn Abdellah – Maroc

Laboratoire Interdisciplinaire de Recherche en Economie, Finance et Management des Organisations

Yassirsir@gmail.com

JELLOULI Tarik

Enseignant chercheur

Faculté des Sciences Juridiques et Economiques de FES

Université Sidi Mohammed Ibn Abdellah – Maroc

Laboratoire Interdisciplinaire de Recherche en Economie, Finance et Management des Organisations

jelloulit@yahoo.fr

Date de soumission : 15/02/2022

Date d'acceptation : 07/04/2022

Pour citer cet article :

KSIR. Y & JELLOULI. T (2022) «Mise en place d'un Balanced Scorecard et facteurs de contingence, quels liens ? : Une exploration théorique», Revue Internationale des Sciences de Gestion «Volume 5 : Numéro 2» pp : 325 - 340

Résumé

L'explicitation des ressorts du Balanced Scorecard ainsi que les théories mobilisées est un sujet d'actualité en contrôle de gestion. Selon Hoque, qui a réalisé une étude permettant, entre autres, de catégoriser 114 articles selon les théories utilisées, la théorie de contingence, la théorie de l'agence ainsi que celle des parties prenantes sont les théories les plus répandues en matière de balanced scorecard. La théorie de contingence met en lumière les différents facteurs qui entrent en jeu pour le choix de l'outil, elle modélise les liens entre les indicateurs à mettre en œuvre et les facteurs afin d'examiner leurs effets sur l'adoption et la conception du balanced scorecard. Dans ce cadre, nous cherchons, dans cet article, à tracer les principaux modèles relatifs à cette théorie et leurs interactions avec les enjeux de mise en place d'un tableau de bord prospectif en essayant d'analyser l'impact des facteurs de contingence les plus répandus en matière de contrôle de gestion (facteurs liés au contexte organisationnel, facteurs liés au contexte environnemental et les facteurs liés au contexte stratégique et technologique) sur la mise en place et sur la pérennisation de cet outil moderne de pilotage de la performance.

Mots clés : Balanced scorecard ; théorie de la contingence ; facteurs liés au contexte organisationnel ; facteurs liés au contexte environnemental ; les facteurs liés au contexte stratégique et technologique.

Abstract

Explaining the reasons for the Balanced Scorecard and the theories used is a current topic in management control. According to Hoque, who carried out a study that categorized 114 articles according to the theories used, the contingency theory, the agency theory, and the stakeholder theory are the most common theories used in the balanced scorecard. The contingency theory highlights the different factors that we should considerate in the choice of the tool, it models the links between the indicators to be implemented and the factors to examine their effects on the adoption and design of the balanced scorecard. Within this framework, we seek to trace the main models relating to this theory and their interactions with the issues of implementing a balanced scorecard by trying to analyze the impact of the most common contingency factors in management control (factors related to the organizational context, factors related to the environmental context and factors related to the strategic and technological context) on the implementation and sustainability of this modern performance management tool.

Key words: Balanced scorecard; Contingency theory; factors related to the organizational context; factors related to the environmental context; factors related to the strategic and technological context

Introduction

La théorie de la contingence représente la base théorique de nombreux efforts de recherche dans les disciplines de l'économie, de la gestion, du marketing, des finances, de la comptabilité et des systèmes d'information.

La théorie de la contingence est une approche basée sur le comportement organisationnel dans laquelle des explications sont données sur comment les facteurs contingents tels que la technologie, la culture et l'environnement influencent la conception et la fonction des organisations. Pour les fondateurs de cette théorie, il n'existe pas de type unique de structure organisationnelle qui est applicable de la même manière à toutes les organisations. Au contraire, l'efficacité organisationnelle dépend d'une adéquation entre le type de technologie, la volatilité de l'environnement, la taille de l'organisation, les caractéristiques de la structure organisationnelle et son système d'information et de reporting, notamment le Balanced Scorecard.

Cet article passe en revue la littérature sur la théorie de la contingence et la mise en place du BSC depuis son mise en œuvre en 1992 par Norton et Kaplan. Il permettra de retracer l'expansion de cette littérature et présente de manière critique certains des principaux thèmes explorés au cours de cette période. L'objectif principal de ce travail c'est de répondre à la question suivante : « **quels sont les liens mises en œuvre par la littérature entre la mise en place d'un Balanced Scorecard et les facteurs de contingence ?** ». Afin d'apporter des éléments de réponse à cette problématique, nous avons mis en place un modèle conceptuel (figure 1) avec les hypothèses de notre travail :

- Les facteurs de contingence liés au contexte organisationnel sont corrélés positivement à la mise en place d'un BSC.
- Les facteurs de contingence liés au contexte environnemental sont corrélés positivement à la mise en place d'un BSC.
- Les facteurs de contingence liés au contexte technologique et stratégique sont corrélés positivement à la mise en place d'un BSC.

Dans ce sens, notre contribution sera organisée comme suit. Tout d'abord, nous expliquerons en détail les notions liées à notre recherche à savoir : La théorie de contingence et le Balanced Scorecard. Ensuite, nous présenterons les principaux facteurs de contingence

discutés au niveau de la littérature et les principales conclusions des auteurs dans ce sens. Enfin, nous discuterons les résultats de l'exploration théorique menée.

1. Cadre conceptuel

1.1. Le concept de la contingence

La théorie de la contingence est une approche permettant l'étude de comportement organisationnel et qui permet de porter des explications sur la façon avec laquelle les facteurs de contingence tels que la technologie, la culture et l'environnement externe influencent la conception et le fonctionnement des organisations (Islam, 2012). La théorie de la contingence réfute l'hypothèse classique qu'il existe une structure idéale et démontre que l'efficacité organisationnelle dépend de l'adéquation entre les différents facteurs de contingence qui caractérisent l'entreprise.

La théorie de contingence s'est développée entre les années 1950 et 1970 dans un contexte mondial en forte croissance économique et dans lequel les organisations cherchent à impulser leurs productivités. Cette approche constitue le fruit de l'émergence de nouvelles théories qui marquent une rupture avec la pensée classique de « one best way », selon laquelle il existe des solutions universelles applicables à toutes les organisations, et qui permettent de mettre en place des solutions personnalisées s'adaptant au contexte de l'entreprise et ses spécificités.

De nombreux travaux de recherche retracent les grandes étapes de l'essor de la théorie de la contingence à partir de la Seconde Guerre Mondiale. Parmi ces travaux nous trouvons les travaux réalisés par Joan Woodward qui a mené une enquête auprès de 100 entreprises anglaise permettant de constater que la technologie ne permet pas d'induire la structure ou les modes d'organisation mais plutôt les exigences de contrôle entraînées par la technologie. Nous trouvons aussi les travaux réalisés par Charles Perrow (1986), qui utilise la technologie comme une base d'analyse et de comparaison vu son caractère de variable indépendante. Le chercheur conclut que la solution envisagée dépend étroitement de deux dimensions : la variabilité des tâches et la capacité d'analyse des tâches. Dans le même contexte, Thompson (1987) propose de lier deux facteurs de contingence la technologie et l'environnement ce qui permet de constater l'existence de trois types d'interdépendances : le type partagé, le type séquentiel et le type réciproque. L'auteur démontre que la mise en place de chaque type d'interdépendance est conditionnée par la complexité de l'organisation. Aussi, les travaux de Burns & Stakler (1961) permettant de relier les pratiques d'une organisation et les caractéristiques de l'environnement constituent des travaux phares en matière de la théorie de

la contingence. Les deux chercheurs ont démontré que la structure d'organisation de type mécanique convient mieux à un environnement stable et la structure d'organisation de type organique est adaptée plus à un environnement instable. Dans cet état d'esprit, Mintzberg a réalisé des travaux permettant de généraliser le lien entre la structure et l'organisation en mettant en valeur les facteurs de contingence (l'âge, la taille, le système technique, l'environnement...) et les cinq formes de structure type qui en découlent ce qui a permis d'aboutir à ce qu'on appelle les configurations de Mintzberg.

En résumé, la théorie de la contingence permet de démontrer que l'organisation est assimilée à un système organique évoluant dans son écosystème et donc aucun modèle de fonctionnement ne peut s'appliquer universellement dans toutes les situations et que l'approche envisagée doit dépendre du contexte et de la situation rencontrée.

1.2. Balanced scorecard

Selon Kaplan et Norton, le Balanced scorecard n'est pas un simple tableau de bord permettant de générer des indicateurs de mesure de performance, c'est un système de pilotage que les entreprises peuvent mettre en place comme vecteur de déploiement et de mise en œuvre de la stratégie (Kaplan & Norton , 2001).

Kaplan et Norton proposent l'utilisation de quatre perspectives dans un Balanced scorecard: Clients, processus interne, apprentissage organisationnel et finance. Chaque axe contient plusieurs indicateurs liés entre eux par le biais des relations de cause à effet dans la mesure où chaque changement dans l'indicateur principal entraîne un changement dans le deuxième indicateur.

Le Balanced scorecard est un outil de management stratégique permettant de traduire la stratégie de l'organisation en une série d'objectifs et d'indicateurs déclinés selon différentes dimensions en relation avec la performance de l'entreprise. Généralement, Les organisations qui opèrent dans un environnement complexe causé par la grandeur de leurs structures optent systématiquement pour l'utilisation du Balanced Scorecard (Tapinos, et al.,2001). Ce dernier constitue un outil qui ne se contente pas seulement de la mesure de la performance mais il permet aussi d'optimiser son pilotage (Rherib. et al., 2021).

2. L'émergence de la théorie de la contingence dans les recherches en contrôle de gestion.

L'idée d'une théorie de contingence en contrôle de gestion a commencé à se développer dans les années 1970 pour tenter d'expliquer les variétés des pratiques de comptabilité de gestion qui étaient mises en œuvre à cette époque. Les recherches dans ce sens ce sont largement inspiré de la théorie de la contingence mobilisée dans les travaux relatifs aux structures organisationnelles qui avait été développée au cours des vingt années pour choisir les formes de structure organisationnelle les plus appropriées à des circonstances spécifiques. Les facteurs de contingence utilisés pour expliquer la structure des organisations étaient souvent exploités pour expliquer la conception et l'utilisation des systèmes de comptabilité de gestion, Les chercheurs ont introduit des variables supplémentaires au fil des années (Otley, 2016).

L'un des premiers travaux de recherche sur la comptabilité de gestion adoptant une perspective contingente est le travail réalisé par Hofstede (1980), ce dernier a constaté que les considérations économiques, technologiques et sociologiques avaient un impact significatif sur le fonctionnement des systèmes de budgétisation. Par la suite, plusieurs recherches ont tenté d'examiner les effets culturels sur les différents systèmes de contrôle de gestion. Dans le même contexte, Hayes (1977) a analysé la pertinence de la comptabilité de gestion afin de mesurer l'efficacité des différents services au niveau des grandes organisations et a constaté que les facteurs de contingence constituent les principaux prédicteurs de l'efficacité des services de production. Hayes a également préconisé l'utilisation de la théorie de la contingence dans les études d'évaluation organisationnelle et dévaluation de la performance des unités opérationnelles, l'étude de Hayes a permis de poser l'hypothèse de trois facteurs de contingence majeures affectant la performance des unités : les facteurs internes, les facteurs externes et les facteurs environnementaux.

A partir de 1985, plusieurs recherches ont tenté d'examiner les différents systèmes de contrôle de gestion. Flamholtz (1985), a essayé d'étudier la question du contrôle selon trois perspectives : sociologiques, administratives et psychologiques. Dans le même sens, Shank (1989) a appliqué les principes de contingence en étudiant l'utilisation des systèmes de contrôle de gestion pour le pilotage de la stratégie. D'autres études comme celle de Govindarajan & Gupta (1985) ont essayé d'examiner la relation entre les stratégies des entreprises et la conception de leurs systèmes de contrôle de gestion en mettant en évidence les relations contingentes entre les facteurs contextuels des entreprises tels que la taille, la

diversité des produits, le degré de décentralisation. En outre, certaines études comme celle de Chenhall (2003) ont examiné l'impact des facteurs externes tels que l'incertitude environnementale sur la performance des organisations.

Dans le même contexte, Plusieurs travaux ont tenté de faire valoir l'effet de la culture sur la conception des systèmes de contrôle de gestion. Hofstede a identifié quatre grandes dimensions sur lesquelles on pouvait distinguer les cultures nationales : la distance de pouvoir, l'individualisme, la masculinité et l'évitement de l'incertitude. Le chercheur a essayé de mesurer l'impact de chaque dimension sur la conception des systèmes de contrôle de gestion. Au même titre, Fisher a indiqué qu'une culture interne forte peut affecter largement la conception d'un système de contrôle de gestion (Otley, 2016).

Selon Islam (2012), la théorie de la contingence a été appliquée en matière de contrôle de gestion pour répondre principalement à trois types de questions qui portent principalement sur, premièrement, la relation entre le système de contrôle de gestion et la structure de l'organisation, Dans un second lieu, l'impact de cette relation sur les performances et finalement l'étude des différents facteurs de contingence et leurs impacts sur la conception et le fonctionnement des systèmes de contrôle de gestion des organisations.

3. Les facteurs de contingence et la mise en place d'un Balanced scorecard

La logique d'adoption des outils modernes de contrôle de gestion, notamment le BSC, s'inscrit dans la théorie de la contingence où une identification des facteurs de succès permet des gains d'efficacité. En particulier, l'analyse des facteurs extérieurs permet selon cette théorie d'inciter les dirigeants à agir positivement quant au choix de la conception du tableau de bord. Pratiquement, c'est l'examen des facteurs de contingence qui permet de mettre en évidence le choix d'un tel outil qui permet de tirer les retours sur la performance souhaitée. La mise en place du BSC repose sur l'explosion du nombre et des liens entre plusieurs facteurs : l'impact de la taille, l'incertitude de l'environnement, la position sur le marché, la technologie utilisée. Ce sont des facteurs qui jouent un rôle clé dans le choix d'adoption du Balanced scorecard.

Selon BAF COP (2013), l'analyse des recherches académiques sur le Balanced scorecard qui adoptent une logique contingente fait relever trois grands thèmes : les facteurs de contingence qui renvoient au contexte organisationnel, les facteurs de contingence qui renvoient au contexte environnemental, et les facteurs de contingence qui renvoient au contexte stratégique ou technologique. Dans ce sens, nous avons jugé pertinent d'adopter une même

catégorisation dans notre analyse afin d'examiner les différentes recherches à propos de ce sujet.

3.1. Les facteurs liés au contexte organisationnel

La littérature en contrôle de gestion a intégré des critères liés au contexte organisationnel pour étudier les modalités d'adoption du balanced scorecard. Bien qu'il n'existe pas de consensus général sur les facteurs organisationnels qui rendent certaines entreprises plus susceptibles que d'autres à mettre en place un BSC, nous pouvons souligner que parmi les facteurs les plus analysés on trouve la taille et l'âge de l'entreprise, le cycle de vie des produits, la structure organisationnelle, la complexité organisationnelle.

Concernant les recherches qui examinent l'adoption du BSC selon la taille de l'entreprise, nous trouvons les travaux de (Guilding, 1999) qui a démontré que les entreprises de grandes tailles sont plus intéressées par la mise en place des méthodes modernes en matière de contrôle de gestion. Hoque & James (2000) ont confirmé cette tendance en mettant en évidence l'impact de la taille de l'entreprise sur l'adoption du balanced scorecard. Selon les auteurs, les dirigeants des entreprises de grande taille considèrent que la mise en place de cet outil pour le pilotage de leurs stratégies peut contribuer à l'optimisation de la performance de leurs entreprises. Dans une logique similaire, Germain (2004) a montré que plus la taille des entreprises augmente plus les dirigeants privilégient l'équilibre en matière de mesure de performance en intégrant des indicateurs non financiers.

Parmi les recherches qui ont tenté d'associer entre l'âge de l'entreprise et l'utilisation des outils modernes de contrôle de gestion comme le BSC nous trouvons les travaux de Davila, de Gomez et Chow et Wu. Les résultats de ces études font révéler que les organisations les plus âgées sont plus susceptibles d'adopter le BSC en raison de l'existence d'un cumul d'expérience qui facilite la mise en place d'un tel outil au sein des organisations. Toutefois, les travaux réalisés par Quesadoa et al. (2016) infirment cette hypothèse, les auteurs ont démontré à travers une étude réalisée sur 155 entreprises portugaises que l'âge de l'entreprise n'est pas un facteur déterminant dans l'adoption du BSC.

Concernant le cycle de vie des produits de l'entreprise, Hoque & James (2000) ont établi une corrélation positive entre l'utilisation du BSC par l'entreprise et l'étape du cycle de vie de ses produits. Pour les auteurs, les entreprises qui avaient tendance à mettre en place davantage le BSC sont les entreprises qui possèdent un taux élevé de nouveaux produits, c'est-à-dire les plus innovants dans leurs secteurs d'activité.

La forme de l'entreprise et la structure organisationnelle constituent aussi des facteurs déterminants dans l'adoption du BSC. Ainsi, les entreprises familiales ont tendance à moins recourir aux systèmes sophistiqués de mesure de la performance, ces entreprises privilégient le contrôle informel et l'intuition. Dans ce cadre, Speckbacher & Wentges (2012) affirment que la gestion des entreprises exclusivement par leurs propriétaires se caractérise par un recours faible aux outils modernes de pilotage de la performance comme le BSC.

Concernant la complexité organisationnelle, Germain (2004) affirme que le degré de la décentralisation structurelle n'a pas un impact significatif sur les moyens utilisés au niveau de pilotage de la performance. C'est-à-dire que la complexité d'une structure n'est pas forcément un facteur déterminant dans la mise en place d'un système de pilotage de la performance équilibré comme le BSC. Parallèlement, Kaplan & Norton (2006) ont mené une étude sur le cas de la société DUPONT aux états unis et ont remarqué que la mise en place d'un BSC au sein des entreprises peut être motivée par les entraves causées par la complexité des structures des entreprises.

3.2. Les facteurs liés au contexte environnemental

Les facteurs de contingences liées au contexte environnemental ont été proposés par un nombre important de recherches comme des variables déterminants dans le choix de l'adoption des outils moderne de contrôle de gestion dont le BSC ne fait pas exception. A ce titre, le BSC constitue un vecteur permettant de répondre favorablement aux changements de l'environnement et donc les facteurs de contingence liés à ce dernier tel que l'intensité de la concurrence et le degré d'internalisation présentent une piste de recherche très pertinente.

En ce qui concerne le degré d'internalisation, Lopes & Rodrigues (2007) affirment que les entreprises qui sont plus orientées vers les marchés internationaux ont tendance à posséder des systèmes de contrôle de gestion plus développés en raison de la complexité de leurs opérations. Au même titre, Banker et al. (2004) ont observé une plus grande tendance à mettre en place le BSC par les entreprises opérant sur des marchés et confrontées à des pressions concurrentielles plus importantes. Une observation qui a été confirmée à travers les travaux réalisés par Hoque et al. (2001) qui ont démontré l'existence d'une corrélation positive entre l'intensité de concurrence sur le marché et la mise en place des systèmes développés en matière de mesure de la performance. Toutefois, des études comme celle élaborée par Quesado & Rodrigues (2009) ont constaté que la variable relative à l'internalisation n'a pas un impact très significatif en matière d'adoption ou non du BSC.

D'autres recherches se sont penchées vers l'étude de l'impact de la complexité de l'environnement sur l'adoption des outils modernes de contrôle de gestion. A ce propos, nous trouvons les recherches de Germain (2004) qui a constaté que la présence d'un environnement complexe et incertain pousse les entreprises à adopter des systèmes de mesure de la performance intégrant des indicateurs non financiers. Au même titre, Hendrick et al. (2004) démontrent l'existence d'un lien positif entre la mise en place d'un tableau de bord prospectif et la complexité de l'environnement. En revanche, Cauvin & Bescos (2004) indiquent que l'incertitude et la complexité de l'environnement ne sont pas forcément corrélées avec la mise en place des outils intégrant des paramètres non financiers. Le même constat a été énoncé par Hoque qui a mené une étude similaire dans le contexte australien (2004).

3.3. Les facteurs liés au contexte technologique et stratégique

D'autres facteurs de contingence, qui figurent aussi parmi les principaux focus de la littérature sur les outils modernes de contrôle de gestion, traite de l'impact des paramètres d'ordre technologique et stratégique sur l'adoption de ces outils. C'est à cette facette que la partie ci-dessous s'intéresse. La plupart des études qu'on va citer abordent le concept de balanced scorecard brièvement et s'intéressent aux nouveaux outils de contrôle de gestion d'une manière générale. A cet effet, l'impact de ces facteurs de contingence sur l'adoption du BSC est à prendre avec réserve vu le caractère non spécifique de ces travaux.

En matière de l'impact des facteurs technologique sur la mise en place du BSC, nous pouvons citer les recherches effectuées par Choffel & Meeysonnier (2005) qui ont démontré qu'il existe une corrélation positive entre la technologie et le processus de pilotage adopté. Au même titre, Edwards a constaté que les organisations qui exploitent des systèmes informatiques intégrés tel que les ERP sont généralement celles qui mettent en place des outils modernes de contrôle de gestion tel que le BSC. Parallèlement, Hoque et al. (2001) indique que l'adaptation aux mutations engendrées par les processus de fabrication poussent les entreprises à mettre en œuvre des outils modernes de contrôle de gestion. La même logique est reprise dans les travaux de Baines & Langfieldsmith (2003) qui ont démontré que les entreprises adoptant des technologies de pointes en matière de production et de fabrication s'intéressent plus à la mise en place des outils de mesure de la performance incluant des indicateurs non financiers.

Concernant le facteur lié à la stratégie mise en place par l'organisation est l'impact sur l'adoption du BSC, les recherches de Perera et al. (1997) indiquent que le choix des outils à mettre en œuvre par l'entreprise est fortement corrélé à la stratégie de l'entreprise, à titre d'exemple, la mise en place d'une stratégie orientée client pousse les entreprises à intégrer la dimension non financière dans leurs systèmes de pilotage de la performance. Aussi, Ho Sohn et al (2003) ont démontré, dans le contexte coréen, que les stratégies des entreprises influencent la décision relative au choix des indicateurs à mettre en place dans un tableau de bord prospectif.

Partant de ce développement qui permet de recenser les études qui ont examiné le choix de mise en œuvre du BSC sous une perspective contingente, nous pouvons affirmer que, dans la majorité des cas, l'adoption de cet outil est fortement influencée par des facteurs tels que la structure de l'entreprise, la complexité environnementale, la technologie et la stratégie. Le tableau ci-dessous permet de synthétiser les principaux facteurs de contingence traités par la littérature :

Tableau 1 : Synthèse des principaux facteurs de contingence cités par la littérature relative à la mise en place du BSC

Famille des facteurs cités	Facteurs de contingence
Facteurs de contingence liés au contexte organisationnel	<ul style="list-style-type: none"> - La taille et l'âge de l'entreprise - Le cycle de vie des produits - La structure organisationnelle - La complexité organisationnelle
Facteurs de contingence liés au contexte environnemental	<ul style="list-style-type: none"> - L'intensité de la concurrence - Le degré d'internalisation
Facteurs de contingence liés au contexte technologique et stratégique	<ul style="list-style-type: none"> - Facteurs technologiques - Facteurs stratégiques

Source : Auteurs

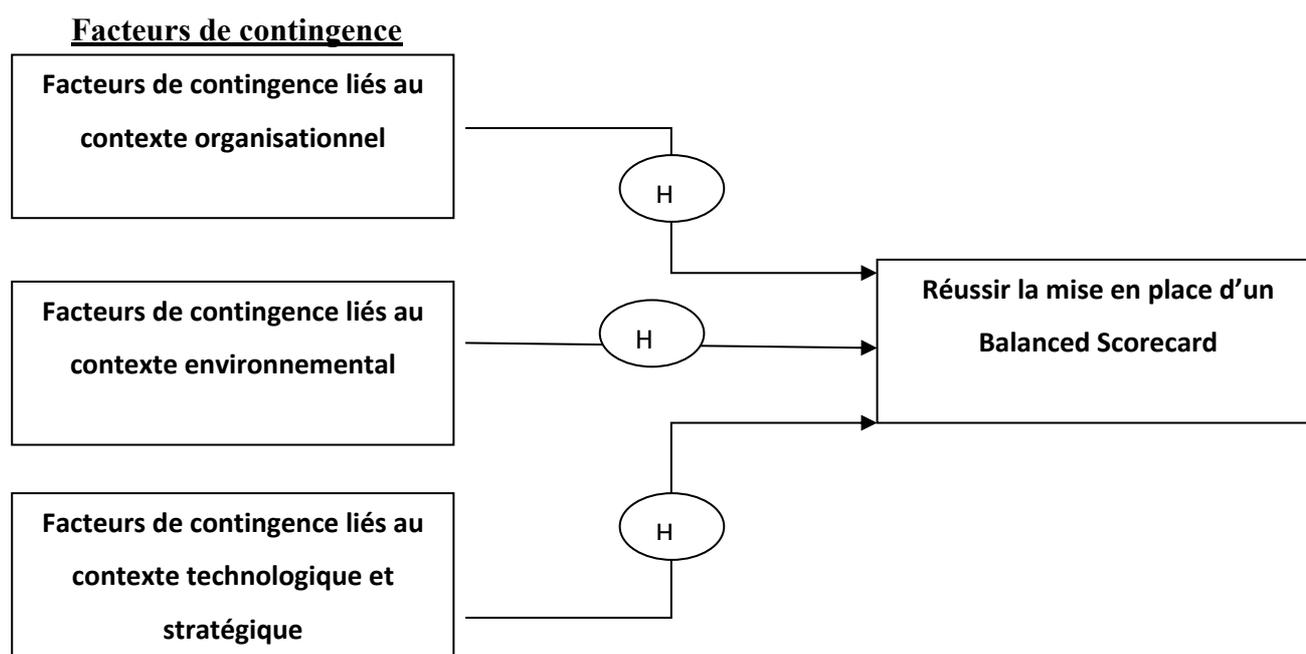
Conclusion

La présente étude a passé en revue la littérature qui met la lumière sur le lien entre les facteurs de contingence et la mise en place d'un tableau de bord prospectif. A cet effet, la théorie de la contingence a été résumée comme une approche de l'étude du comportement organisationnel qui permet de fournir des explications sur la façon avec laquelle les facteurs de contingence influencent la conception et la fonction des organisations. Par conséquent,

cette étude a examiné la recherche en en matière du BSC en utilisant la théorie de la contingence. L'un des résultats de la présente étude est que la théorie de la contingence a été appliquée dans la recherche en relation avec cet outil de contrôle de gestion afin de répondre aux questions suivantes : l'adéquation entre la mise en place de ce tableau de bord et les différents facteurs de contingence, ainsi que, l'impact de ces facteurs sur la décision d'adoption du BSC.

Cette analyse nous a permis de mettre en place un modèle conceptuel qui permet de mieux cerner la relation qui existe entre les différents facteurs de contingence et l'implémentation du Balanced Scorecard, ce modèle permettra de guider les futures recherches dans le processus de validation des hypothèses citées précédemment.

Figure 1 : Modèle conceptuel des liens entre les facteurs de contingence et la mise en place d'un BSC.



Source : Auteurs.

La littérature existante permet de révéler significativement la relation qui existe entre les facteurs de contingence les plus célèbres et la mise en place d'un Balanced Scorecard. Toutefois, il sera utile pour les prochaines recherches d'explorer l'impact d'autres volets sur le déploiement effectif de ce tableau de bord, il s'agit notamment de l'importance accordée par le Top Management aux outils modernes de contrôle de gestion, l'adaptation des systèmes d'information avec les impératifs d'un tableau de bord prospectif ainsi que le degré

de développement des fonctions non financières spécialement la fonction ressources humaines compte tenu de l'importance des indicateurs liés à cette dernière dans la concrétisation de la mise en place de cet outil.

En définitive, nous espérons que le modèle proposé constituera une base sur laquelle les futurs travaux peuvent s'appuyer pour la construction de leurs modèles théoriques et empiriques. Aussi, de fournir des éléments de réflexion pour les responsables de contrôle de gestion dans la prise de décision relatif à la mise en place d'un Balanced Scorecard.

BIBLIOGRAPHIE

1. Bafcop, S. (2013). *Les facteurs d'adoption du balanced scorecard par les entreprises françaises dans le contexte du renouvellement du contrôle de gestion*. These de doctorat, Lille.
2. Baines, A. et Kim, L.S. « *Antecedents to Management Accounting Change: A Structural Equation Approach* ». *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 28, n° 7, 675-98.
3. Burns, T., et Stalker, G.M., 1961. *"The Management of Innovation"*. Tavistock, London
4. Cauvin, E. et Bescos P.L.(2005) « *Les déterminants du choix des indicateurs dans les tableaux de bord des entreprises françaises:une étude empirique* ». *Revue Finance Contrôle Stratégie*, Vol.8, 5-25.
5. Chenhall, R. (2003). *"Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future"*. *Account. Org. Soc.*, Vol 28, n°2, 127-168.
6. Choffel, D. et Meyssonier F.(2005) .« *Dix ans de débats autour du Balanced Scorecard* ». *Comptabilite - Controle - Audit*. Vol 11, n° 2, 61-81.
7. Flamholtz, E., Das T., Tsui, A. (1985) *"Toward an integrative framework of organizational control"*. *Account. Organ. Soc.*, Vol 10, n°1, 35- 50.
8. Germain, C. (2004) *" La contingence des systèmes de mesure de la performance: Les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME »*. *Revue Finance Contrôle Stratégie*". Vol.7, 33-52.
9. Govindarajan, V., Gupta, A. (1985) *"Linking control systems to business unit strategy: Impact on performance"*. *Account. Organ. Soc.*, Vol 10, n°1, 51-66
10. Guilding, C. (1999) « *Competitor-Focused Accounting: An Exploratory Note* ». *Accounting, Organizations and Society*, Vol.24, n° 7, 583-95.
- 11.Hayes, D. (1977). *"The contingency theory of management accounting"*. *Account. Rev.*, Vol 52, n°1, 22-39
- 12.Hofstede, G. (1980) *"Culture's Consequences: International Differences in Work-related Values"*. Sage Publications, Beverly Hills, CA.
13. Hoque, Z. (2004) « *A Contingency Model of the Association between Strategy, Environmental Uncertainty and Performance Measurement: Impact on Organizational Performance* ». *International Business Review*. Vol.13, n° 4, 485-502.
14. Hoque, Z., Lokman M., et Manzurul A. (2001) « *Market Competition, Computer-Aided Manufacturing and Use of multiple performance measures: An empirical study* ». *The British Accounting Review*, Vol.33, 675-698.



15. Islam, J.(2012)« *A Review of Literature on Contingency Theory in Managerial Accounting* ». *African Journal of Business Management*, Vol. 6, n° 15, 5159-5164.
16. James, W., et Zahirul H. (2000) « *Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on Organizational Performance* ». *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 12, 1-17.
17. Kaplan, R. et David N.(2006) « *How to Implement a New Strategy Without Disrupting Your Organization* ». *Harvard business review*. Vol. 84, 100-109.
18. Kaplan, R., et David P." *Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I*", 2001.
19. Lopes, P. T., et Rodrigues L.L. (2007). « *Accounting for Financial Instruments: An Analysis of the Determinants of Disclosure in the Portuguese Stock Exchange* ». *The International Journal of Accounting*. Vol.42, n° 1,25-56.
20. Otley, D.(2016) « *The Contingency Theory of Management Accounting and Control: 1980–2014* ». *Management Accounting Research*, Vol.31, 45-62.
21. Perera, S., Harrison, G. et Poole, M. (1997) « *Customer-Focused Manufacturing Strategy and the Use of Operations-Based Non-Financial Performance Measures: A Research Note* ». *Accounting, Organizations and Society*. Vol.22, n° 6,557-572.
22. Perrow, C., Reiss, A. J., & Wilensky, H. L. (1986). *Complex organizations: A critical essay*. New York: Random House.
23. Quesado, P., et Rodrigues, L.L.(2009). « *DETERMINING FACTORS OF THE BSC IMPLEMENTATION IN PORTUGAL FACTORES DETERMINANTES NA IMPLEMENTAÇÃO DO BALANCED SCORECARD EM PORTUGAL* ». *Revista Universo Contábil*, Vol. 5, 94-115.
24. Quesado, P.R., Beatriz A.G., et Lúcia R. (2016). « *Extrinsic and Intrinsic Factors in the Balanced Scorecard Adoption: An Empirical Study in Portuguese Organizations* ». *European Journal of Management and Business Economics*, Vol.25, n° 2, 47-55.
25. Rherib, N., EL AMILI, O., ELLIOUA, H. (2021). " *Le pilotage de la performance globale de l'entreprise et le Balanced Scorecard: Une revue de littérature*", *Revue Internationale du Chercheur*, Vol. 2, n°1,185-205.
26. Shank, J. (1989). " *Srategic cost management: New wine or just new bottles*". *J. Manage. Account. Res.*, Vol 1, 47-65.
27. Sohn, M., Taewoo, Y., Lee, S.L., et Heeseok L.(2003). « *Corporate strategies, environmental forces, and performance measures: A weighting decision support system using the k-nearest neighbor technique* ». *Expert Systems with Applications*, Vol. 25, 279-292.
28. Speckbacher, G., et Wentges, P. (2012). « *The Impact of Family Control on the Use of Performance Measures in Strategic Target Setting and Incentive Compensation: A Research Note* ». *Management Accounting Research*, Vol. 23, n° 1, 34-46.

29. Tapinos, E., Dyson, R.G., et Meadows, M. (2011) « *Does the Balanced Scorecard Make a Difference to the Strategy Development Process?* » *Journal of the Operational Research Society*, Vol.62, n° 5, 888-999.
30. Thompson, S., (1987). "*Divestment and the Control of Divisionalised Firms*". *Accounting and Business Research*, Vol. 17, n°67, 259–267