

**La perception des dimensions de la performance globale du
balanced scorecard par les dirigeants des entreprises privées et
publiques en Afrique : le cas de quatre entreprises.**

**The perception of the dimension of the global performance of the
balanced scorecard by the managers of private and public
companies in Africa: the case of four companies.**

Djibrill ABDALLAH HAMIL MAÏGA

Doctorant à la FASEG de l'Université d'Abomey-Calavi au Bénin.

Enseignant à la FADEG de l'Université de Tahoua au Niger

Laboratoire de Recherche et d'Analyse sur le Développement Economique et Social
(LARADES).

djibrillmaiga@gmail.com

Résumé :

Une étude est menée sur la perception par les dirigeants des dimensions de la performance globale du balanced scorecard dans trois pays en développement africains. Aussi avons-nous mobilisé le cadre théorique de la performance globale du BSC de Kaplan et Norton et la méthodologie qualitative combinée à une étude quantitative sur deux entreprises publiques et deux entreprises privées. Les critères religieux et sociopolitiques de mesure de la performance globale du BSC et l'adaptation du modèle de la performance globale de Kaplan et Norton sont mis en évidence.

Mots-clés : Performance globale, Balanced scorecard, Dirigeant, Entreprise publique et Entreprise privée.

Abstract :

A study is carried out on managers' perceptions of the dimensions of the global performance of the balanced scorecard in three African developing countries. We have therefore used the theoretical framework of Kaplan and Norton's BSC and the qualitative methodology combined with a quantitative study of two public and two private companies. The religious and socio-political criteria for measuring the global performance of the BSC and the adaptation of the global performance model of Kaplan and Norton are highlighted.

Keywords: Global Performance, Balanced Scorecard, Manager, Public Company and Private Company.

Introduction

La « crise » du contrôle de gestion à laquelle on assiste actuellement touche les outils classiques de pilotage de la performance (Bouquin, 1996). Ainsi, ces outils classiques doivent être adaptés afin que les entreprises puissent gérer et mesurer leur empreinte globale : économique, sociale et environnementale. La nécessité de disposer d'informations non financières pour évaluer et mesurer la performance est un constat qui n'est pourtant pas récent dans le domaine du contrôle de gestion (Crutzen et Van-Caillie, 2007). Jonhson et Kaplan (1987) l'évoquaient déjà il y a trente ans. Certains outils de pilotage de la performance comme le balanced scorcard (BSC) sont proposés aujourd'hui pour intégrer les dimensions sociale et environnementale dans les systèmes de contrôle de gestion des entreprises pour atteindre une meilleure performance globale au sein des entreprises. Ces indicateurs non financiers permettent d'assurer la réactivité organisationnelle. Ils contribuent à la transversalité et permettent d'assurer avec plus de pertinence la complexité organisationnelle (Mavrinac et Siesfeld, 1998). Le BSC est un outil de pilotage de la performance globale intégrant, en plus des indicateurs financiers, des indicateurs non financiers et a connu un vif succès, aussi bien aux États-Unis que dans le reste des pays industrialisés (Ehhamma, 2014). Mais, la question de la contingence de la performance globale est rarement débattue alors même que les problèmes de gestion que connaissent les entreprises du tiers- monde en général et de l'Afrique en particulier remettent en cause les outils de gestion très efficaces qui ont fait leurs preuves à travers le monde entier. Tidjani (1995) arrive à la conclusion qu'en Afrique, les outils de gestion importés ne sont pas adaptés aux entreprises africaines. Cet état de choses fait penser que les théories élaborées en science de gestion sont conçues en tenant compte des réalités propres à leurs auteurs. Autrement dit de leurs environnements. Ainsi donc, chaque pays ou continent est influencé par des facteurs socioculturels qui ont un impact sur sa gestion et ses performances. De plus les pays africains, à l'instar de ceux du reste du monde, doivent dynamiser tous les secteurs privés comme publics. Avec le slogan actuel des États africains où la gestion des administrations et structures publiques est axée sur la Gestion Axée sur le Résultat (GRA) et la reddition de comptes sans oublier les contraintes externes des institutions de Bretton Woods et autres partenaires sur la qualité des résultats des entreprises publiques, le pilotage de la performance de ces dernières ne pourrait pas être banalisé dans l'atteinte des objectifs fixés.

Dans ces conditions, la performance globale du BSC des entreprises du secteur public et privé en Afrique selon la perception des dirigeants est une question d'actualité parce que, les dirigeants des entreprises africaines font généralement appel à leur intuition et parfois recourent aux forces occultes afin de pouvoir appréhender plus d'informations sur le futur. Cette façon de faire des dirigeants fut démontrée par l'étude réalisée par Sogbossi (2009). Dans cette perspective, **quels sont le contenu et les critères de mesure de la performance globale du BSC pour les entreprises africaines du secteur public et privé selon la perception des dirigeants ?** Nous répondons à cette problématique qui a une visée exploratoire, à travers quatre études de cas, dont deux du secteur public (une entreprise du Niger et une du Bénin) et deux du secteur privé (une entreprise du Bénin et une entreprise du Burkina Faso). Cette étude permettra de mettre en exergue les diverses conceptions et surtout la proportion que les dirigeants africains accordent aux différentes dimensions de la performance globale lorsqu'on se réfère aux quatre axes du balanced scorecard de Kaplan et Norton (1992 ; 1996 et 2001).

Nous avons structuré notre recherche en quatre parties aux fins de caractériser la performance globale du BSC dans les entreprises africaines du secteur public et privé selon la perception des dirigeants. Après avoir précisé l'ancrage théorique de la performance globale du BSC des entreprises africaines du secteur public et privé dans la première partie, nous présenterons dans la deuxième partie la méthodologie de notre recherche et les cas des quatre entreprises africaines seront examinés dans la troisième partie. Ensuite dans la quatrième partie une synthèse et une discussion des résultats seront mises en œuvre.

1. La performance globale du BSC des entreprises africaines du secteur public et privé.

La nécessité d'adaptation des outils de pilotage aux entreprises africaines va d'abord être décrite (1.1.) puis nous verrons la performance globale du BSC et son application dans les entreprises du secteur public et privé africaines (1.2.).

1.1. La nécessité d'adaptation des outils de management aux entreprises africaines.

Rappelons que le Petit Robert définit un outil comme « *un objet façonné, transformé, de manière à pouvoir être utilisé commodément et efficacement pour accomplir un certain genre d'action* ». En contrôle de gestion, la littérature distingue trois types d'outils : les outils de

pilotage, les outils de suivi et les outils de diagnostic. L'outil de pilotage est un indicateur de processus et d'anticipation qui indique comment le processus se déroule et comment faire pour ne pas tomber dans le ravin. Il doit livrer une vision des évolutions tendanciennes dans le processus et une capacité d'anticipation ou de réaction à temps (Lorino, 1991). Les outils de suivi ont pour but une surveillance a posteriori de l'activité de l'organisation. Ils favorisent une gestion efficace par la mise en place d'ensemble cohérent d'objectifs et de prévisions permettant d'identifier les résultats et les causes d'écart éventuels (Van-Caillie, 2001). Les outils de diagnostic permettent de scanner l'organisation dans sa globalité et de disposer d'une image de la trajectoire de l'organisation (Bouquin, 1993). Mais, avec l'avènement des recherches de Hofstede (1991), beaucoup d'études ont mis l'accent sur l'inadaptabilité des outils de management de façon générale. Pour Pichault et Hounkou (2008), les outils de management ne sont pas applicables tels quels aux entreprises de manière générale. Ces résultats ont été obtenus grâce à une étude réalisée sur l'impact de la culture africaine sur la gestion des entreprises. Par conséquent, la dimension culturelle fait partie intégrante de toute forme d'organisation. Kamdem et al., (2011), pensent à cet effet que les entreprises qui connaissent le succès sont celles qui savent comment harmoniser les valeurs et les qualités culturelles de leur environnement avec le rendement économique et financier. L'importance de la variable « culturelle » ne doit pas être sous-appréciée. Comme son nom l'indique, la culture est une variable qui ne doit pas être négligée dans l'étude des entreprises. En effet, en Afrique, l'entreprise apparaît donc comme prisonnière d'un cadre culturel complexe qui la verrouille et influence sa gestion et surtout ses performances. Car, les dirigeants des entreprises africaines naissent, vivent et grandissent dans la main de leurs semblables en société. Ils naissent avec des caractéristiques physiques, comportementales et morales qui sont particulières d'un individu à un autre. Cependant, la vie en communauté en Afrique qui tourne autour du partage, de l'égalité, de la solidarité, et symbolise la manière de vivre au village (Diangitukwa 2014) fait qu'ils ont des comportements propres aux membres de leur société ; comportements qui diffèrent des individus d'un groupe à un autre. L'usage de l'intuition et des forces occultes (alpha, marabout, vaudou, etc.) par ces dirigeants est récurrent pour appréhender plus d'informations sur le futur et ne pas tomber dans le « ravin ». De fait, Chanegrih (2015), souligne que les dirigeants d'entreprise ont besoin de l'intelligence culturelle pour faire évoluer les outils de contrôle de gestion, car la compréhension du contexte local influence les changements dans ces outils de contrôle de gestion. Dans ces conditions, nous pouvons retenir que la perception par les dirigeants des entreprises africaines

de la performance globale du BSC nécessite une adaptation des outils de contrôle de gestion en général, et des outils de pilotage en particulier au contexte local.

1.2. La performance globale du BSC et son application dans les entreprises du secteur public et privé africaines.

Le contrôle de gestion nous propose aujourd'hui une gamme d'outils de mesure et de pilotage de la performance dont le plus propice qui reflète une vision équilibrée de la performance globale (Rasolofo-Distler , 2010) en intégrant les indicateurs financiers et les indicateurs non financiers est le Balanced ScoreCard. Le Balanced ScoreCard (BSC) classique a été promu au début des années 1990 par Robert Kaplan et David Norton aux États-Unis. S'appuyant sur une critique des outils de pilotage traditionnels, trop centrés sur les seuls indicateurs financiers, ils cherchent à promouvoir un choix d'indicateurs plus cohérent avec la stratégie de l'entreprise. Le BSC est un outil de contrôle de gestion qui se présente comme la combinaison d'objectifs et d'indicateurs financiers et non financiers classés selon quatre axes d'analyse recouvrant les dimensions suivantes : Finance, Clients, Processus interne et Apprentissage organisationnel comme l'indique le nom de l'outil, l'objectif est d'offrir une vision équilibrée (*balanced*) de la performance, c'est-à-dire non limitée aux seuls éléments financiers. Les premiers modèles du BSC de Kaplan et Norton sont un outil de mesure de la performance (1992) des entreprises du secteur privé et du pilotage stratégique (1996) de ces dernières. Initialement, Kaplan et Norton (1992) estiment que c'est l'apprentissage qui permet l'amélioration des processus internes. Cette dernière génère à son tour la satisfaction des clients qui permettra à plus ou moins long terme d'atteindre les objectifs économiques et donc de satisfaire les attentes des actionnaires. En 1996, Kaplan et Norton améliorent leur modèle de mesure de la performance intégrant la stratégie au cœur du processus de mesure de la performance. Ainsi, selon Dorbes (2004), le BSC se présente comme un ensemble d'indicateurs directement reliés à la stratégie développée par l'entreprise et offrant à son utilisateur l'opportunité de piloter tous les déterminants de la performance. Pour Elhamma (2014), « plusieurs chercheurs insistent sur l'importance des tableaux de bord dits « équilibrés » ou « différenciés ». Des indicateurs de qualité, des mesures sociales et des indicateurs orientés processus doivent être également retenus pour compléter les mesures financières ». Houda (2013), classe les catégories d'indicateurs les plus utilisés au sein des entreprises du secteur privé par le BSC autour de ces quatre axes.

De plus, la littérature consultée en contrôle de gestion révèle que plusieurs auteurs (Dupuy et Carrasus, 2011 ; Chauffel et Meyssonier, 2005 ; Travaillé et Naro, 2013 ; Germain, 2004) se sont intéressés au Balanced Scorecard selon ses trois fonctions essentielles : communiquer la stratégie, aligner les actions aux buts stratégiques et mesurer la performance. À titre d'exemple Germain (2004) avait démontré le caractère « déséquilibré » des systèmes de mesure de la performance des entreprises ; il avait aussi mis en lumière le rôle de la taille en tant que facteur déterminant quant au caractère plus ou moins équilibré de ces derniers. Ainsi plus la taille des entreprises augmentait plus les systèmes de mesure de la performance tendait à devenir plus équilibré ; le même constat se dégage lorsque l'environnement est plus complexe et incertain.

Par ailleurs, appréhender la notion de performance peut faire l'objet d'un vaste débat, mais engendre néanmoins deux problématiques à savoir non seulement celle de sa définition, mais également de sa mesure. Le concept de performance fait référence à un jugement sur un résultat et à la façon dont ce résultat est atteint, compte tenu des objectifs et des conditions de réalisation. Gervais (2009) définit la notion de performance comme étant la combinaison de l'efficacité (résultat atteint en rapport aux moyens engagés), de l'efficacités (capacité à atteindre les objectifs prévus et voulus) et de la pertinence (adéquation entre les objectifs et les moyens à disposition). La notion de performance a évolué de sa conception unidimensionnelle et à conception multidimensionnelle. Dans ce contexte, l'introduction dans le domaine des entreprises du secteur public, de méthode du monde de l'entreprise privée telle que la performance du Balanced Scorecard peut être discutée. Les dirigeants de ces entreprises doivent concilier mission de service public et rentabilité.

Les entreprises du secteur public sont perçues comme mal gérées. Pour Bouquin (1988), pendant longtemps, le contrôle de gestion a représenté dans les entreprises publiques un rituel assez éloigné de la réalité économique. Selon David (2007), dans les entreprises publiques, la dimension financière, traditionnellement présente dans les dispositifs budgétaires, peut être également relativisée par les performances techniques et la notion de service public. Selon Charreaux (1997), l'infériorité présumée de la performance économique de ces entreprises est attribuée à une défaillance des systèmes de contrôle. Ainsi, les travaux de Bampoky et Meyssonier (2007) portant sur l'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises sénégalaises avaient mis en lumière le caractère peu développé du contrôle de gestion exercé dans les entreprises publiques. Ils le réduisent même tout simplement à la dimension budgétaire ; ce qui traduit une vision essentiellement financière de la performance. De plus,

dans le contexte ouest-africain, les études consacrées à la performance du BSC à la fois dans le secteur privé et le secteur public sont rares, limitées et débutantes.

Des travaux empiriques menés en Afrique montrent que la performance du BSC est un construit qui peut s'appliquer aux entreprises du secteur privé comme public. Ainsi, l'étude empirique menée au Maroc par Abouamama (2007) a permis l'implantation d'un BSC au niveau de l'Office National de Pêche (ONP). Cet outil de pilotage doit permettre à la direction générale d'obtenir l'adhésion tout le personnel à son projet et de le fédérer autour de sa nouvelle vision et stratégie. Zouidi (2013) souligne que la majorité des gestionnaires des entreprises publiques travaillent avec le tableau de bord, mais que le type de tableau de bord utilisé diffère d'une entreprise à une autre, qui favorise l'amélioration de la performance dans le secteur public au Maroc. Les travaux de Assiri, Zairi et Eid (2006) et Montalan et Vincent (2011) donnent des résultats similaires à ceux réalisés au Maroc. Ces études ont indiqué que le tableau de bord peut être instauré avec succès dans les entreprises publiques. En effet, ce sont les conditions de sa mise en œuvre qui déterminent son succès. Cependant, au Niger, l'étude de Ouma (2016) sur les outils de contrôle de gestion des entreprises publiques relève que les entreprises publiques nigériennes utilisent les outils classiques de contrôle de gestion. Le BSC est rarement utilisé.

Selon Kaplan et Norton (2001), les fondateurs du BSC, la mise en œuvre du BSC dans une organisation publique peut s'avérer plus difficile, d'une part, parce qu'il ne leur est pas aisé de définir clairement leur stratégie, et d'autre part, parce que le succès financier, qui en principe est placé tout en haut, n'est pas leur objectif principal.

2. La méthodologie et les terrains de la recherche

Nous répondons à cette problématique qui a une visée exploratoire, à travers quatre études de cas, dont deux du secteur public (une entreprise du Niger et une du Bénin) et deux du secteur privé (une entreprise du Bénin et une entreprise du Burkina Faso). Nous avons adopté une méthodologie basée sur les études qualitatives (étude de cas) combinées aux études quantitatives (le questionnaire) dans l'objectif de mettre en exergue les diverses conceptions et surtout la proportion que les dirigeants africains accordent aux différentes dimensions de la performance globale lorsqu'on se réfère aux quatre axes du *balanced scorecard* de Kaplan et Norton (1992). Pour ce faire nous utilisons la démarche suivante : les études qualitatives (2.1.) ; les études quantitatives (2.2.) et les méthodes et les outils d'analyse de données (2.3.).

2.1. Les études qualitatives.

Le choix d'études qualitatives s'explique par le caractère exploratoire de la recherche. En effet, une étude exploratoire paraît la plus adaptée, car les études sur la perception des dimensions de la performance du BSC au sein des entreprises en Afrique subsaharienne sont quasiment inexistantes. Il s'agit pour nous de « comprendre un phénomène en interaction avec le sujet, de comprendre l'objet étudié dans son contexte, dans son idiosyncrasie [que] de rechercher à généraliser [statistiquement]¹ le phénomène observé [selon] des lois scientifiques fondamentales, universelles» (Rispaal, 2002). Pour bien mener ces études qualitatives, nous avons collecté les données à l'aide d'un guide d'entretien. Le contenu du guide d'entretien est relatif aux dimensions de la performance du BSC effectivement mises en œuvre au sein des entreprises retenues pour l'étude et porte sur les dimensions suivantes :

- la place de l'interviewé dans l'entreprise et sa vision du système de pilotage de la performance ;
- La perception de la notion de performance globale, les critères de sa mesure et notamment ce que le sondé en pense personnellement ;
- La perception du Balanced Scorecard ou le tableau de bord prospectif selon les quatre axes : finance, clients, processus internes, innovation et apprentissage organisationnel.

Toute une documentation a été recueillie et exploitée, comportant pour chaque entreprise : le manuel de procédures, les questionnaires, les rapports, etc. Ces documents internes nous ont permis d'avoir une vision assez fouillée et probante des dispositifs de pilotage de la performance mis en place dans ces entreprises. Pour la sélection des quatre entreprises subsahariennes, nous avons utilisé deux critères de choix : le critère de variété (deux entreprises du secteur public et deux entreprises privées dans trois contextes culturels différents²) et le critère de potentiel de découverte (les acteurs rencontrés ont accepté notre démarche d'investigation en profondeur). Pour constituer notre échantillon pour les entretiens semi-directifs, nous avons utilisé la technique de la boule de neige. Cette technique consistait à repérer des personnes clés des entreprises que nous connaissions. Ensuite, à leur demander d'en désigner d'autres qui sont disponibles et peuvent répondre au guide d'entretien, et ainsi

¹ La méthode qualitative ne relève pas d'une généralisation statistique, mais d'une généralisation analytique (David A., 1999).

² Une entreprise publique du Niger, une entreprise publique du Bénin, une entreprise privée du Bénin et une entreprise privée du Burkina Faso).

de suite, jusqu'à constituer totalement notre échantillon. Au total, huit (8) entretiens semi-directifs qui durent en moyenne trente (30) minutes sont menés avec les responsables de ces entreprises subsahariennes en mars 2016 et décembre 2017, ont été enregistrés après autorisation des répondants ; à défaut nous avons procédé à des prises de notes. Les quatre cas étudiés sont les suivants (cf. tableau ci-dessous). Nous les présentons par ordre alphabétique du pays d'origine de l'entreprise en interviewant que des managers ou des spécialistes de haut niveau et pas le personnel d'exécution.

Tableau n°1: Les entreprises constituant l'échantillon de l'étude.

Cas	Entreprises	Effectifs	Personne et fonction	Modalité de l'enquête
1	Une entreprise publique béninoise : le stade de l'Amitié Mathieu Kerekou.	69 salariés	Deux directeurs : le directeur adjoint et le directeur des affaires financières.	Entretien à Cotonou au Bénin en novembre 2016.
2	Une entreprise privée béninoise de service : une banque.	180 salariés	Un directeur de département et un responsable de zone	Entretien à Cotonou au Bénin en juillet 2017.
3	Un cabinet d'expertise comptable burkinabé.	18 salariés	Le directeur de mission et le chef de mission du département expertise comptable.	Entretien à Ouagadougou au Burkina Faso en novembre 2017.
4	Une entreprise publique nigérienne des télécoms : Niger télécoms ³ .	1129 salariés	Deux directeurs : le directeur de Sahel Com et le directeur de SONITEL.	Entretien à Niamey au Niger en Mars et avril 2016.

Source : Données de l'enquête.

2.2. Les études quantitatives.

Les études quantitatives viennent en complément des études qualitatives précédentes. Pour réaliser ces études quantitatives, un questionnaire est élaboré et testé, administré auprès des dirigeants des quatre entreprises à partir d'un échantillon constitué.

La rédaction du questionnaire est basée sur les informations recueillies grâce à la première phase (études qualitatives) et la revue de littérature. Les items du questionnaire ne sont pas regroupés dans les quatre axes du modèle théorique du BSC de Kaplan et Norton afin de ne

³ La société Niger Télécoms est une société publique de télécommunications nigériennes créée le 28 septembre 2016 par la fusion des deux sociétés étatiques nigériennes de télécommunications Sonitel et Sahelcom.

pas influencer le répondant. Le questionnaire a subi un pré-test auprès des huit directeurs de l'étude qualitative, deux doctorants, un professeur en management et un statisticien. Suite au test du questionnaire, nous sommes parvenus au choix d'un questionnaire comportant des questions fermées et des échelles de mesure des attitudes (échelle de Likert) à trois points. Les questions fermées et l'échelle de Likert facilitent le traitement de l'information et permettent d'atteindre un grand nombre de personnes. Ils ne peuvent cependant bien évidemment pas faire ressortir des représentations non mises en évidence dans les études qualitatives. Le questionnaire comprend trois parties :

- La première partie évoque les informations générales sur le répondant.
- La deuxième partie est censée évaluer les connaissances du répondant sur le contenu des axes du BSC qui traduisent le mieux la notion de performance globale. Nous demandons aux répondants de répondre à des questions dichotomiques et de marquer selon leur opinion personnelle, le degré d'adhésion de chaque attribut d'une question en attribuant un point compris entre 1 (pas du tout d'accord) et 3 (tout à fait d'accord).
- La troisième partie pose une question fermée bâtie essentiellement à partir des entretiens. Elle liste des critères de mesure de la performance globale priorisés par les dirigeants.

L'administration des questionnaires a été effectuée par le chercheur durant les mois de novembre et décembre 2017. Nous avons questionné dans les quatre entreprises africaines cent six (106) dirigeants dont cinquante et un (51) au Bénin, quatorze (14) au Burkina Faso et quarante et un (41) au Niger. Au terme de ce processus, nous avons collecté quatre-vingt-trois (83) questionnaires soit un taux de retour de 78.30% (cf. Tableau n°2, infra).

Tableau n°2 : Présentation de la population d'étude.

Caractéristiques des dirigeants et des entreprises	Bénin				Burkina Faso		Niger		Total	
	Cas 1		Cas 2 ⁴		Cas 3		Cas 4		Effectif	%
	Effectif	%	Effectif	%	Effectif	%	Effectif	%		
	16	19.28	23	27.71	12	14.46	32	38.55	83	100
Caractéristiques des dirigeants										
Âge des dirigeants	Âge moyen = 38 ans Min : 25 ans Max : 59 ans		Âge moyen = 40 ans Min : 22 ans Max : 60 ans		Âge moyen = 30 ans Min : 23 ans Max : 45 ans		Âge moyen = 45 ans Min : 35 ans Max : 60 ans		Âge moyen = 39 ans Min : 27 ans Max : 56 ans	

⁴ Nous avons réalisé notre enquête au niveau du siège de cette société bancaire.

Caractéristiques des entreprises					
Âge de l'entreprise	36 ans	29 ans	8 ans	21 ans ⁵	Âge moyen = 24 ans Min : 8 ans Max : 36 ans
Secteurs d'activité	Entreprise publique de prestation de service : 52 chambres climatisées, 35 000 places et deux autres terrains d'entraînement, palais des sports de 5 355 places, et une piscine olympique.	Services bancaires : elle dispose d'un réseau d'agences constitué de 48 agences réparties en quatre zones.	Société d'expertise comptable et d'audit : elle est constituée par quatre experts-comptables. Les activités sont : expertise comptable, audit, commissariat aux comptes, conseils, formations et coaching.	La seule entreprise étatique de télécommunication : voix et internet par la téléphonie fixe, voix et internet par la téléphonie mobile.	Les quatre entreprises sont des entreprises de service.

Source : Données de l'enquête.

De ce tableau, on remarque que les salariés occupent des postes de direction très jeune au Bénin (23.5 ans) et au Burkina Faso (23 ans) que leurs homologues du Niger (35 ans). Les entreprises de l'échantillon exercent depuis en moyenne 33 ans au Bénin, 8 ans au Burkina Faso et 21 ans au Niger. Les entreprises publiques de prestation de service sont le stade de l'Amitié de Mathieu Kerékou du Bénin et la société Niger-Télécom du Niger. L'entreprise privée de prestation bancaire du Bénin et la société d'expertise comptable et d'audit du Burkina Faso représentent les sociétés privées de notre échantillon. Les dirigeants béninois sont les plus représentés avec 46.99% de notre échantillon alors que leurs homologues burkinabés le sont 14.46%.

2.3. Les méthodes et les outils d'analyse de données

Les données qualitatives collectées ont été codifiées grâce au codage axial (Miles et Huberman, 2003) en respectant les thématiques du guide d'entretien. Ceci nous a permis de sélectionner les verbatims (les mots ou groupes de mots) qui avaient la même signification. Le logiciel d'analyse qualitative Nvivo 9 a été utilisé pour le traitement et l'analyse des données qualitatives collectées avec le guide d'entretien. Ce logiciel permet de

⁵ Niger Télécoms est créé le 28 septembre 2016 de la fusion des deux sociétés d'État : la Sonitel créée le 20 mars 1997 et de la Sahelcom créée le 20 août 2001

faire des regroupements des réponses dans les nœuds et de les exporter sur le logiciel Word pour les synthèses des réponses afin de ressortir la fréquence d'apparition des mots ou concepts. Nous avons effectué le regroupement en nous servant du modèle de Kaplan et Norton (1992, 1996 et 2001) selon la grille d'analyse proposée par Miles et Huberman (2003) :

- La performance globale est subdivisée en quatre axes pertinents de la performance révélée par l'étude selon le modèle du BSC de Kaplan et Norton (1992, 1996 et 2001) ;
- Les axes clients, finances, processus internes, innovation et apprentissage organisationnel émergent des résultats de l'étude ;
- Nous avons affecté à chaque axe de la performance globale un score après le calcul effectué par le logiciel Nvivo 9 (le comptage du nombre de critères associés à chaque axe).

Pour les données quantitatives collectées à travers un questionnaire d'enquête auprès des 83 dirigeants des quatre entreprises, après la phase de collecte des données, le logiciel Statistical Package For The Social Sciences (SPSS 22) a été utilisé pour concevoir le masque de saisie, saisir les données et ensuite traiter pour faire sortir les différents tableaux statistiques. Le logiciel Excel qui est très spécialisé en matière d'élaboration des graphiques a été utilisé pour la génération et la mise en forme des graphiques.

3. La présentation des quatre cas étudiés de la performance globale par le balanced scorecard.

Nous présentons les cas des quatre entreprises au niveau de chaque pays en interrogeant des managers et des cadres dirigeants. Nous essaierons, en prenant les apports de Kaplan et Norton (1992, 1996 et 2001) de mettre en évidence : les critères de mesure de la performance globale priorisés par les dirigeants et le contenu des axes du BSC qui traduisent le mieux la notion de la performance globale dans ces entreprises.

3.1. Les deux entreprises béninoises de services.

La première entreprise est du secteur public et la seconde, est une entreprise privée.

3.1.1. Une entreprise publique du Bénin de l'Office de Gestion des Stades du Bénin (OGSB) : le stade de l'Amitié de Mathieu Kérékou.

L'entreprise publique le stade de l'Amitié de Mathieu Kérékou regroupe 69 salariés dont 21 dirigeants. Sur les 21 dirigeants enquêtés seul 16 ont répondu à notre questionnaire. Pour

l'étude qualitative, nous avons rencontré deux dirigeants à Cotonou au Bénin : le directeur adjoint et le directeur des affaires financières. La vision du directeur adjoint d' un système de pilotage se résume à la satisfaction de la clientèle, tout en veillant à ce que les mesures de sécurité mises en œuvre pour atteindre cette satisfaction soient efficaces et efficientes. Pour le directeur des affaires financières: « *c'est d'être capable d'exécuter le budget alloué* ». Pour ces deux dirigeants, la performance globale est l'aptitude de combiner les indicateurs financiers et spirituels en ayant parfois recours aux ancêtres pour inspirer les dirigeants dans la réalisation de cette performance globale. Un des directeurs affirmait qu' « *à la fin d'une semaine il fait recours à la géomancie divinatoire (le Fâ) afin que les esprits le guide dans l'atteinte de ces objectifs* ».

La perception de la performance globale du BSC prend en compte ses quatre axes à savoir :

- Finance : Pour ces deux dirigeants, les critères du chiffre d'affaires et de rentabilité sont les mieux indiqués pour mesurer l'axe finance.
- Clients : Pour le directeur adjoint la gestion de la clientèle est le maillon essentiel de la performance globale au niveau de ce stade surtout lors de la location des infrastructures. Le directeur des affaires financières affirme que la gestion de la clientèle reflète dans le chiffre d'affaires réalisé.
- Processus interne : Les deux dirigeants rencontrés disent que les processus internes découlent du professionnalisme et d'expérience du personnel de cette entreprise publique.
- Innovation et apprentissage organisationnel : À ce niveau, pour le directeur des affaires financières l'innovation réside dans la prise en compte du spirituel dans la gestion quotidienne des affaires afin de se protéger des personnes malintentionnées qu'il rencontre souvent. Le directeur adjoint affirme que le réseau familial et politique influence l'apprentissage en participant à la performance globale de l'entreprise.

Les études quantitatives auprès des seize dirigeants de cette entreprise publique béninoise révèlent que les quatre axes du BSC sont bien présents dans la présentation de la performance globale (cf. Tableau n°3).

Tableau n°3 : La présentation de la performance globale selon les quatre axes du BSC de l'entreprise publique du Bénin.

AXES	Nombre d'enquêtes	Nombre de représentations de « Oui »	% de « oui »	% de « Non »
Innovation et apprentissage organisationnel	16	16	100%	-
Clients	16	16	100%	-
Processus internes	16	14	87,5%	12,5%
Finance	16	16	100%	-

Source : Données de l'enquête (2016).

D'après l'analyse du tableau, nous constatons que les dirigeants du stade de l'amitié Mathieu Kérékou perçoivent la performance globale à travers les quatre axes du Balanced Scorecard de Kaplan et Norton (100% pour les trois axes innovations et apprentissage organisationnel, clients et finance contre 87.5% au niveau de l'axe processus internes).

3.1.2. Une entreprise privée du Bénin de service : la banque X⁶

La banque X est l'une des plus grandes banques du Bénin avec 180 salariés. Pour notre étude, l'enquête s'est faite à partir d'un questionnaire à administrer à 30 managers composés des directeurs de départements, des responsables de services et des responsables de zones. Sur les 30 questionnaires administrés nous avons pu collecter 23 soit un taux de retour de 76.67%. Lors de l'étude qualitative, nous sommes entretenus avec deux directeurs : un directeur de département et un responsable de zone. Ainsi, l'interprétation des données qualitatives nous indique que parmi tous les indicateurs, celui de la satisfaction des clients obtient l'unanimité. Par contre, aucun des deux dirigeants n'a évoqué le critère lié à la réalisation d'heures supplémentaires. Nous constatons, de surcroît, que d'autres indicateurs participent à la définition de la performance. De plus, nous constatons que ces deux dirigeants définissent également la performance globale par l'amélioration des conditions de travail et de rémunération des agents. Parmi les réponses offertes, on remarque aussi que l'accent est mis aussi bien sur les processus internes que sur l'optimisation des ressources pour de meilleures

⁶ Pour des raisons d'anonymat nous appelons cette banque la banque X.

productions. Par ailleurs, aucun des deux dirigeants n'a évoqué la prise en compte de la spiritualité dans la performance globale.

Le dépouillement du questionnaire nous relève que la conception de la performance globale implique davantage les axes « apprentissage » et « clients ». En effet, ces axes obtiennent un pourcentage de 100% contrairement aux axes « finances » et « processus internes » qui obtiennent respectivement 82,61% et 86,96%. Pour les dirigeants, et responsables interrogés, il ressort de cela que la performance globale de Banque X repose obligatoirement sur les activités liées à l'apprentissage et à l'innovation d'une part, et sur les actions ou services en direction des clients d'autre part. Quant aux axes « finances » et « processus internes », ils sont tout aussi importants, bien qu'ils ne fassent pas l'unanimité.

Par ailleurs, les critères de mesure de la performance globale sont ceux relatifs aux axes « finances », « clients », et « apprentissage et innovation ». Les définitions relatives à l'axe « processus interne » ne sont pas tellement priorisées. Il convient de noter que ces définitions sont en réalité des objectifs à court terme qui peuvent se ranger dans l'objectif global de la banque. En effectuant la comparaison des résultats avec les informations précédentes, l'axe client obtient toujours la représentation la plus élevée.

3.2. Un cabinet d'expertise comptable du Burkina Faso.

Ce cabinet d'expertise comptable compte 18 salariés dont sur les 14 managers 12 ont répondu à notre questionnaire. Lors des entretiens avec les deux dirigeants de cette entreprise, il ressort que : la vision du directeur des missions d' *« un système de pilotage se résume à la fixation des objectifs, les moyens pour atteindre ses objectifs tout en les utilisant de manière efficace et efficiente. Mais aussi, avoir les bons outils afin de mesurer et percevoir les écarts entre les objectifs fixés et ce que nous avons réalisé »*. Pour le chef de mission du département d'expertise comptable: *« c'est avoir un tableau de bord dans lequel on inscrit nos objectifs, nos réalisations et on essaie de les suivre et corriger s'il arrivait qu'on ait des écarts. Ainsi nous pouvons faire un suivi permanent pour voir si oui ou non nos objectifs sont atteints. L'objectif principal du système de pilotage est de nous alerter pour que nous puissions nous corriger »*. Pour ces deux dirigeants, la performance globale est d'être leader dans son secteur et pouvoir atteindre ses objectifs financiers et environnementaux de manière efficace et bien sûr efficiente. Ce cabinet d'expertise comptable est performant selon le directeur de mission *« lorsqu'il est opérationnel et occupe une place de choix au Burkina Faso, et qu'il arrive à s'imposer face à la concurrence, mais aussi si ses clients renouvellent les mandats et les*

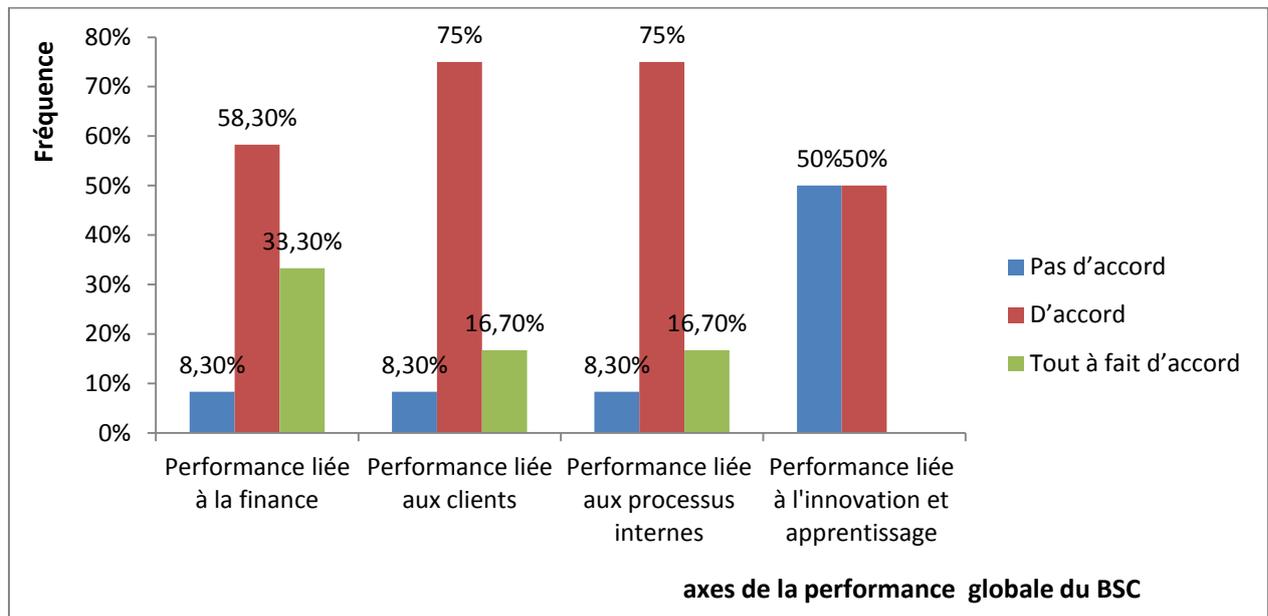
contrats de prestations». Pour le chef de mission du département d'expertise comptable, le cabinet est performant « *lorsqu'il a une efficacité interne, c'est-à-dire lors des missions les équipes arrivent à gérer avec les moyens alloués et font une conclusion adéquate sur les missions d'expertise comptable* ».

La perception de la performance globale du BSC prend en compte ses quatre axes à savoir :

- Finance : Pour ces deux dirigeants, le critère du chiffre d'affaires est le mieux indiqué pour mesurer l'axe finance.
- Clients : Pour le chef de mission du département d'expertise comptable lorsque « *le client vous fait un retour sur votre travail et vous félicite vous êtes sûr d'avoir bien travaillé et c'est l'essentiel* ». En général, le directeur de mission demande un retour, afin de pouvoir s'améliorer. Il utilise un diagramme interne représenté sous forme de courbe qui traduit la satisfaction de la clientèle, elle évolue en dent-de-scie et les permet d'apprécier comment ils sont vus aux yeux d'une tierce personne.
- Processus interne : Les deux dirigeants rencontrés disent disposer d'un manuel de procédure qu'ils suivent comme indicateur, pour eux c'est le respect des délais des missions, le cabinet vend du temps au client ce qui veut dire que s'ils ont un dossier ou une mission ils doivent être en mesure de le gérer dans les brefs délais. En effet, c'est pour gagner du temps que le dossier leur est confié.
- Innovation et apprentissage organisationnel : À ce niveau les deux sont unanimes, ils choisissent comme indicateur la formation du personnel. Ils parlent aussi de la productivité des salariés. Pour eux il s'agit de bien former le personnel, afin qu'il ne soit pas dépassé pour pouvoir répondre au besoin du marché.

Les études quantitatives auprès des douze dirigeants de ce cabinet d'expertise comptable révèlent que les trois axes du BSC sont plus mis en exergue dans la présentation de la performance globale (cf. Graphique n°1).

Graphique n°1 : La présentation de la performance globale du cabinet.



Source : Données de l'enquête (2017)

De manière globale, après l'administration du questionnaire nous constatons que la majorité des dirigeants du cabinet d'expertise comptable sont pour le fait que la performance globale du BSC est liée essentiellement aux trois axes à savoir l'axe finance, clients, et processus internes, avec une légère préférence pour les deux derniers pour 75% qui sont d'accord et 16,70% qui sont tout à fait d'accord contre 58,30% et 33,30%. Quant au dernier axe : innovation et apprentissage, ils sont mitigés à parts égales soit 50 %.

Par ailleurs, au niveau des critères de mesure de la performance globale priorisés par les dirigeants, nous constatons que pour les dirigeants interrogés, les indicateurs qui permettraient de mesurer la performance globale se résument essentiellement à voir si le cabinet est capable de satisfaire particulièrement à la demande de sa clientèle. En effet, 75 % des dirigeants sont pour cet indicateur. Ensuite, 66,7 % des dirigeants sont pour le fait que , si le taux de rotation du personnel n'est pas élevé et que le cabinet arrive à accroître leur motivation , à améliorer la qualité et la fiabilité des services fournis aux clients, qu'il arrive aussi à retenir et fidéliser ces derniers et enfin s'il dispose d'une procédure efficiente, alors on pourrait la qualifier de performante.

3.3. Une entreprise publique de télécommunication : Niger télécoms.

L'entreprise publique de télécommunication nigérienne (Niger télécoms) est créée le 28 septembre 2016 de la fusion des deux entreprises étatiques Sahelcom avec 129 salariés et Sonitel avec 1000 salariés. Avant la fusion les dirigeants de ces deux entreprises publiques les managers sont au nombre 41. Les études qualitatives et quantitatives sont réalisées avant la fusion. Sur les 41 questionnaires administrés, nous avons collecté 32 soit un taux de retour 78.05%. Lors de nos entretiens avec les directeurs des sociétés publiques dissoutes, il ressort de cela qu'un système de pilotage doit permettre l'exécution du budget afin d'atteindre les objectifs fixés. De même, l'appartenance à un parti politique et l'utilisation de réseau politique influencent significativement le pilotage de la performance globale. Un des deux directeurs évoquait aussi l'importance de l'aumône et des invocations islamiques pour faciliter la réalisation des objectifs assignés.

L'analyse des résultats relatifs au contenu des axes du BSC est réalisée à travers la méthode des scores. Le tableau suivant nous donne une synthèse des résultats.

Tableau n°4 : Les scores relatifs au contenu des axes du BSC.

Axe	Réponses			Total	Score obtenu
	intégration faible	intégration moyenne	Intégration forte		
Finance	2	16	14	32	76
Clients	0	13	19	32	83
Processus interne	3	23	6	32	67
Apprentissage	4	11	17	32	77

Source : Données de l'enquête (2016)

De par les résultats obtenus, on constate un score relativement élevé pour l'axe « Clients » (83), des scores sensiblement égaux pour les axes « Finance » et « apprentissage » (respectivement 76 et 77) et enfin un score relativement faible de l'axe « processus » (67). Tous les axes du balanced Scorecard obtiennent un score supérieur au score seuil qui est de 64.

4. La discussion des résultats de la recherche.

La mise en perspective des résultats de cette recherche permet de ressortir des apports méthodologique et théorique, ainsi que les implications managériales en termes d'accompagnement des dirigeants d'Afrique subsaharienne.

4.1. Les contributions méthodologie et théorique.

Pour ce qui concerne les apports méthodologiques, la mobilisation de la méthodologie qualitative fondée sur une étude de cas multiples (quatre cas) combinée a une étude quantitative de 83 dirigeants du Bénin, du Burkina Faso et du Niger, dans des contextes d'accès difficile aux informations quantifiables (Jarvis et al, 2000 ; Nkakleu et Ali, 2017), a permis d'identifier les critères pertinents de mesure de la performance globale du BSC en Afrique subsaharienne. En outre, l'originalité de cette recherche tient au fait que la méthode des cas multiples aboutit à l'émergence de critères spécifiques de mesure de la performance globale (nous y reviendrons dans les apports théoriques). De ce fait, la démarche de quantification des données qualitatives et quantitatives est une contribution à la connaissance du « poids » des axes du BSC et des critères de mesure de la performance globale du BSC dans le contexte d'une économie en développement. Dans cette perspective, les apports théoriques sont doubles:

Premièrement, des différences apparaissent dans la perception des axes de la performance globale du BSC. Les résultats de l'étude mettent en exergue que les quatre axes de la performance globale du BSC sont tous représentés dans la perception des dirigeants des entreprises publiques comme privées avec une hiérarchisation des axes particulière. Initialement, Kaplan et Norton (1992) estiment que c'est l'apprentissage qui permet l'amélioration des processus internes. De même, l'amélioration des processus internes génère à son tour la satisfaction des clients qui permettra plus ou moins à long terme d'atteindre les objectifs économiques, et donc de satisfaire les attentes des actionnaires. Mais, cette étude nous révèle que selon les dirigeants des entreprises publiques du Bénin et du Niger que la satisfaction des clients génère à son tour l'innovation et l'apprentissage organisationnel qui permet d'atteindre des objectifs économiques afin d'améliorer les processus internes. Les deux entreprises privées du Bénin et du Burkina Faso offrent chacune une hiérarchisation différente des entreprises publiques et de Kaplan et Norton (1992) des axes du BSC.

Deuxièmement, au niveau des entreprises publiques émergent les critères religieux (le recours à la géomancie divinatoire, l'aumône, les invocations, etc.) et les critères

sociologiques (influence du réseau politique et familiale) dans les critères de mesure de l'axe innovation et apprentissage organisationnel de la performance globale du BSC. Ce résultat confirme les travaux de Sogbossi (2009) qui démontrent que les dirigeants des entreprises africaines font généralement appel à leur intuition et parfois recourent aux forces occultes afin d'appréhender plus d'informations sur le futur. Le principal apport théorique est que dans cette étude les dirigeants des entreprises publiques font recourent aux critères religieux et sociologiques. En plus, ces critères sont classés dans l'axe innovation et apprentissage organisation du BSC. Ce résultat renforce aussi l'idée qu'il faut adapter les outils de gestions importés aux entreprises africaines comme l'affirmaient Tidjani (1995), Pichault et Hounkou (2008) et Chanegrih (2015).

Nos résultats apportent ainsi un enrichissement des conclusions des travaux antérieurs (Abouamama, 2007 ; Zouidi, 2013, Elhamma, 2014) sur la performance globale du BSC en Afrique subsaharienne.

4.2. Les contributions managériales de la recherche.

Au plan managérial, les résultats de cette étude apportent un éclairage sur la nécessité pour les dirigeants africains de contextualiser les outils de contrôle de gestion en général et de la performance globale du BSC en particulier. Cette contextualisation permet d'adapter ces critères de mesure et la hiérarchisation des axes du BSC pour l'atteinte d'une meilleure performance globale.

En effet, les entreprises publiques comme privées du Bénin, du Burkina Faso et du Niger ont une présentation du contenu des axes du BSC différents de la représentation des fondateurs de cet outil de pilotage de la performance globale (Kaplan et Norton, 1992, 1996, 2001). En outre, les dirigeants des entreprises publiques utiliser à bon escient les critères religieux (les forces occultes et divines) pour appréhender le futur afin d'atteindre une meilleure performance globale ce qui n'est pas le cas de leurs homologues privées.

Dans ce registre, il serait inopportun et inefficace de soutenir que les dirigeants des entreprises privées africaines ne font pas appel à leurs intuitions ou recourent aux forces mystiques dans l'atteinte d'une meilleure performance. Dans cette perspective, un accompagnement « à la carte » par les partenaires des entreprises africaines permettrait d'offrir des services adaptés aux besoins de ces dirigeants tout en prenant en compte l'exigence d'une performance globale dans des contextes socioculturels et économiques différents.

Conclusion

L'objectif de cette recherche était de comprendre la perception que les dirigeants des entreprises africaines ont de la conception de la performance globale du BSC en termes de présentation des axes du BSC et des critères de mesures de ces axes. Sur la base du modèle de Kaplan et Norton (1992, 1996 et 2001) utilisé comme grille d'analyse, une étude qualitative menée auprès de huit dirigeants combinée à une étude quantitative auprès de quatre-vingt-trois dirigeants de quatre entreprises africaines (deux entreprises au Bénin, une au Burkina Faso et une au Niger) révèle que la performance globale du BSC se résume aux quatre dimensions de Kaplan et Norton (1992, 1996 et 2001). La hiérarchisation des quatre axes est totalement différente de celle de Kaplan et Norton (1992, 1996 et 2001). Nos résultats montrent que pour les dirigeants des entreprises publiques du Bénin et du Niger, la satisfaction des clients génère à son tour l'innovation et l'apprentissage organisationnel qui permet d'atteindre des objectifs économiques afin d'améliorer les processus internes. La hiérarchisation des axes est mitigée chez les dirigeants des entreprises privées du Bénin et du Burkina Faso. Enfin, les dirigeants des entreprises publiques font recours à des critères religieux et sociopolitiques au Bénin et au Niger (le recours à la géomancie divinatoire, les invocations islamiques, le réseau politique, etc.). Nos résultats suggèrent des critères pertinents de mesure de la performance globale du BSC des entreprises dans le contexte des pays en développement et donc l'adaptation du modèle de la performance globale de Kaplan et Norton (1992, 1996 et 2001).

La méthode de cas multiples combinée à une étude quantitative ne favorisant pas la généralisation des résultats, la conception de la performance globale du BSC des entreprises publiques comme privées à partir de cette étude apportent néanmoins une compréhension des dimensions pertinentes de la performance globale du BSC et de la hiérarchisation des axes des entreprises dans au Bénin, au Burkina Faso et au Niger. Toutefois, cette étude n'a pas permis de mettre en évidence la conception de la performance globale du BSC suivant le sexe, en particulier dans des contextes où le féminin est perçu comme un plafond de verre (Leger-Jarniou et al, 2015). Nous n'avons pas analysé les résultats suivant le secteur d'activité alors même que les entreprises exercent des activités diverses, tout comme nous n'avons pas pris en compte la diversité ethnique des dirigeants qui est très présente dans ces trois pays africains. Par conséquent, il ne serait pas surprenant que des études révèlent des différences de performance globale du BSC perçue des entreprises africaines suivant leur

origine ethnique et leur appartenance à des réseaux sociaux.

Ces limites seront levées dans nos recherches ultérieures qui auront pour visées d'affiner les critères de mesure de la performance du BSC et d'enrichir la représentation du contenu de la performance globale en Afrique. Dans cette perspective la mobilisation d'une méthodologie quantitative est envisageable pour tester l'hypothèse de l'influence de l'origine ethnique sur le contenu de la performance globale des entreprises en Afrique.

Références.

Abouamama, R. (2007), «Conception Balanced Scorecard, cas d'Établissement Public: Office Nationales Pêches». Mémoire, Casablanca Institut Supérieur de Commerce d'Administration des Entreprises.

Assiri, A., Zairi, M. et Eid, R., 2006. «How to profit from the balanced scorecard: An implementation roadmap». *Industrial Management+ Data Systems*, 106.7: 937- 952.

Bampoky, B., & Meyssonier, F. (2012). L'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal. *Recherches en Sciences de Gestion*, 5(12), 59-80.

Bouquin, H. (1993). Pour les entreprises de réseau: un nouveau modèle de contrôle de gestion?. *Filemanager des entreprises de réseau*, (3), 2-4.

Bouquin, H. (1996). Pourquoi le contrôle de gestion existe-t-il encore ? *Gestion (Canada)*, 21(3), 97-103.

Chanegrih, T. (2015). L'évolution des outils de contrôle de gestion: une influence culturelle?. *Management & Avenir*, (8), 17-36.

Charreaux, G. (1997, septembre-octobre). L'entreprise publique est-elle nécessairement moins efficace ? *Revue française de gestion*.

Choffel, D., & Meyssonier, F. (2005, mai). DIX ANS DE DEBATS AUTOUR DU BALANCED SCORECARD. , May 2005, France. pp.CD-Rom. *Comptabilité et Connaissances*, CD-Rom.

Crutzen N. et Van Caillie D., (2007). Le pilotage et la mesure de l'empreinte sociétale de l'entreprise grâce à la Balanced ScoreCard : entre adaptation et évolution radicale du modèle de Kaplan et Norton , *Cahier de recherche entrepreneurship and innovation*, N°200711/04, novembre, p.2-18.

David, G. (2007). Le contrôle de gestion, un levier de la mutation des entreprises publiques de réseau françaises ? *REVISTA FINANTE PUBLICE SI CONTABILITATE*, 1.

Diangitukwa, F. (2014). La lointaine origine de la gouvernance en Afrique: l'arbre à palabres. *Revue gouvernance*, 11(1).

Dupuy E. et Carassus D., (2011).Le balanced scorecard au coeur d'un contrôle renouvelé de

la gestion des services publics : le cas des universités françaises, université de nantes, 3^{ème} journée d'étude en contrôle de gestion de Nantes, <http://www.univ-nantes.fr/iemn-iae/recherche/jecgn>

Dorbes H. (2004). Le tableau de bord prospectif : une nouvelle approche du pilotage pour les PME avec le « balanced scorecard ».

Elhamma, A. (2014). Performance du Balanced Scorecard: Perception des responsables d'entreprises. *Revue Internationale de Management et de Stratégie*, 5(2), 1-9.

Germain, C. (2004). La contingence des systèmes de mesure de la performance : les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME. *Finance Contrôle Stratégie, Association FCS*, 33-52.

Gervais, M. (2009). Contrôle de gestion des activités de service. *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*, 2, 547-562.

Hofstede, G. (1991). Cultures and organizations. Intercultural cooperation and its importance for survival. Software of the mind. *London: Mc Iraw-Hill*.

Houda, Z. (2013). Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision des PME en quête de performances. *thèse en sciences de gestion*.

Jarvis, R., Curan, J., Kitching, J., et Lightfoot, G. (2000), The use of quantitative and qualitative criteria in the measurement of performance in small firms, *Journal of Small*.

Johnson, T., & Kaplan, R. (1987). Relevance lost: the rise and fall of management accounting. *Harvard Business School*.

Kaplan R. S. et Norton D. P., (1992). The Balanced ScoreCard – Measures that Drives Performance, *Harvard Business Review*, (Jan-Feb), p.71-79.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *The balanced scorecard: translating strategy into action*. Harvard Business Press.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: Part II. *Accounting Horizons*, 15(2), 147-160.

Kamdem, E., Nkakleu, R., Fouda O. M., Biboum, A. D., Ikellé, R. (2011). Pratiques d'accompagnement et performance : Très petites et petites entreprises camerounaises en phase de démarrage, *Série des Livres du Codesria*.

Leger-Jarniou, C., Nelson, T., Chasserio, S. (2015), Perspectives francophones sur les femmes entrepreneures : Au-delà des approches comparatives, vers une approche compréhensive, *Revue de l'Entrepreneuriat*, vol ; 14, n° 2, 19-30.

Lorino, P. (1991). *Le contrôle de gestion stratégique: la gestion par les activités* (Vol. 213). Paris: Dunod.

Mavrillac S. et Siesfeld A.G. (1998), La délicate mesure de l'immatériel, *L'Expansion Management Review*, décembre, pp. 31-38.

Meyssonnier, F., & Rasolofo-Distler, F. (2011). Balanced scorecard et pilotage de la responsabilité sociale de l'entreprise. *Revue française de gestion*, (2), 81-92.

Miles, H.B. et Huberman, A.M. (2003), *Analyse des données qualitatives*, (2ème édition), Bruxelles, Edition de Boeck.

Montalan, M. A., & Vincent, B. (2011). Élaboration d'un balanced scorecard en milieu hospitalier. *Revue française de gestion*, (2), 93-102.

Nkakleur R. et Ali S. D. (2017). La performance des micros entreprises dans le secteur informel en Afrique. AIMS XXVIe Conférence Internationale de Management Stratégique, Lyon, 7-9 juin, p24.

Ouma H. (2016). Les outils de contrôle de gestion utilisés dans les entreprises publiques au Niger : un état des lieux. JEACC-VF

Pichault, F., & Hounkou, E. (2008). L'alchimie du management africain: de l'importation de pratiques de GRH occidentales à la mobilisation des traits culturels locaux.

Rasolofo-Distler, F. (2010). Conception d'un Système de tableaux de bord intégrant le développement durable: une démarche qui articule «méthode Ovar» et «Balanced Scorecard». In *Crises et nouvelles problématiques de la Valeur*(pp. CD-ROM).

Rispal, M. H. (2002). *La méthode des cas*. De Boeck Supérieur.

Sogbossi, B. (2009). Les dimensions socioculturelles du comportement commercial des Petites Entreprises en Afrique. *Market Management*, 53,93.

Tidjani, B. (1995). Cultures africaines et management: une problématique, plusieurs approches vers la construction d'une typologie. *Revue de gestion des ressources humaines*, (17), 25-35.

Travaillé, D., & Naro, G. (2010, juin). Construire les stratégies avec le Balanced Scorecard : vers une approche interactive du modèle de Kaplan et Norton. *Finance Contrôle Stratégie*, 13(2), 33-66.

Zouidi L. (2013), la contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance dans le secteur public : cas du Maroc, Mémoire de Maîtrise en Comptabilité contrôle audit, Université du Québec à Montréal.