

STRATEGIE, INCERTITUDE DE L'ENVIRONNEMENT ET MESURE EQUILIBREE DE LA PERFORMANCE : UNE REVUE DE LITTERATURE

STRATEGY, UNCERTAINTY OF THE ENVIRONMENT AND BALANCED MEASUREMENT OF PERFORMANCE: A LITERATURE REVIEW

BENYOUSSEF NIZAR

Doctorant

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion

Université Hassan 1er Settat

LARFAGO

Maroc

n.benyoussef@uhp.ac.ma

OUBOUALI YOUSSEF

Enseignant-chercheur

École Nationale de Commerce et de Gestion

Université Hassan 1er Settat

LARFAGO

Maroc

youbouali@yahoo.fr

Date de soumission : 22/01/2020

Date d'acceptation : 05/03/2020

Pour citer cet article :

BENYOUSSEF N & OUBOUALI Y. (2020) « STRATEGIE, INCERTITUDE DE L'ENVIRONNEMENT ET MESURE EQUILIBREE DE LA PERFORMANCE : UNE REVUE DE LITTERATURE », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 4 : numéro 2 » pp : 244 - 264

Digital Object Identifier : <https://doi.org/10.5281/zenodo.3732603>

Résumé

La mesure équilibrée de la performance présente un intérêt certain au sein des organisations, d'une part, elle joue un rôle primordial dans le processus de prise de décision managériale et, d'autre part, elle permet le déploiement stratégique. Cet article a pour objectif de mettre en exergue une revue de littérature relative à la question de recherche concernant d'abord la nature du lien entre la stratégie, l'incertitude de l'environnement perçue et la mesure équilibrée de la performance de l'entreprise et ensuite son impact sur la performance organisationnelle. La méthode de collecte des articles se base sur des revues indexées et à différents contextes empiriques abordant la théorie de la contingence et au moins un aspect de la mesure équilibrée de la performance et couvrant la période entre 1999-2019. Les résultats se présentent selon trois niveaux d'analyses. Premièrement selon une approche descriptive des différents travaux de recherches qui seront regroupés sous formes de tableaux commentés puis deuxièmement selon une approche comparative et synthétique afin de comparer les études qui confirment versus les articles qui infirment les liens et enfin troisièmement selon une approche critique afin d'identifier les limites et les gaps de recherche.

Mots-clés : stratégies ; incertitude de l'environnement ; indicateurs financiers ; indicateurs non financiers ; performance organisationnelle.

Abstract:

Balanced performance measurement is of interest in organizations, on the one hand it plays a key role in the managerial decision-making process and on the other hand it allows strategic deployment. The purpose of this article is to highlight a literature review on the research question concerning the nature of the link between strategy, perceived environmental uncertainty and the balanced measurement of performance and its impact on organizational performance. The collecting articles is based on indexed journals in different empirical contexts addressing the theory of contingency on the period between 1999-2019. The results are presented according to three levels of analysis. Firstly, according to a descriptive approach to the various research works which will be grouped together in the form of commented tables, then secondly according to a comparative approach in order to compare the studies and finally according to a critical approach to identify the limits and research gaps.

Keywords : strategies; environmental uncertainty; financial indicators; non-financial indicators; organizational performance.

Introduction

Au courant des années 1990, de nombreux universitaires avaient reconnu les limites des mesures de performance financières, internes et historiques (Kaplan & Norton, 1992, cité dans Neely et al., 1995), les chercheurs suggèrent que l'accent mis par le passé sur les indicateurs de performance financiers traditionnels tels que le retour sur investissement ou les bénéfices nets détourne l'intérêt vis-à-vis des indicateurs non financiers tels que la part de marché, la satisfaction du client, l'efficacité et la productivité, la qualité des produits et la satisfaction des employés qui sont considérées comme des mesures de pilotage de la performance.

L'argument avancé en faveur de ces mesures est qu'elles sont censées compléter les mesures financières à court terme en tant qu'indicateurs de progrès vers les objectifs à long terme d'une organisation, mais aussi pour faire face à l'environnement concurrentiel actuel dans lequel les entreprises ne peuvent pas compter uniquement sur des mesures financières internes pour la mesure de la performance.

Les systèmes de mesure équilibrée de la performance aident les managers à évaluer les progrès de leur organisation par rapport aux objectifs stratégiques (Kaplan & Norton, 1996, cité dans Hussain & Hoque, 2002), en effet les mesures de performance non financières fournissent aux gestionnaires une base sur laquelle ils peuvent piloter les résultats souhaités (Hoque & James, 2000).

De nombreuses organisations ont commencé à compléter les mesures financières par une gamme variée de mesures non financières afin d'obtenir un meilleur retour d'information sur leurs performances actuelles et futures (Ittner et al., 2003). L'utilisation croissante de la mesure non financière de la performance est attribuée au fait qu'elle traite des causes et non des effets. Les bénéfices et autres mesures financières montrent les effets des activités et des réalisations non financières, alors que les mesures opérationnelles de la satisfaction de la clientèle, les processus internes et les activités d'innovation et d'amélioration de l'organisation sont considérés comme les moteurs de la performance financière future (Kaplan & Norton, 1992), ainsi il a été constaté l'émergence de plusieurs modèles de système de mesure de la performance parmi les plus influents figure le tableau de bord équilibré de Norton et Kaplan.

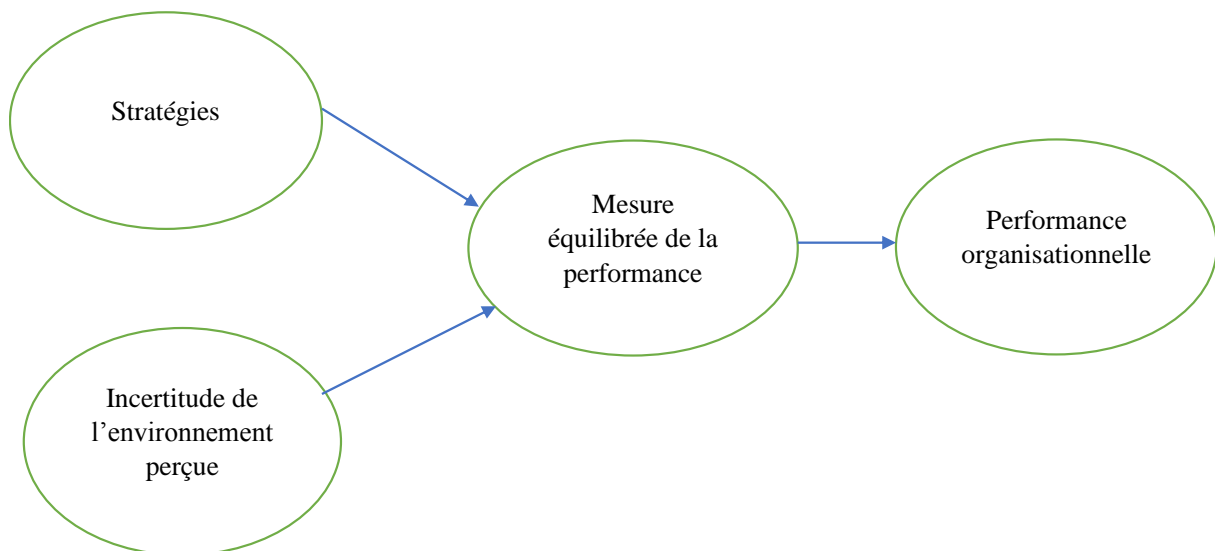
Le modèle met l'accent en particulier sur les termes « équilibré » et « mesure ». Ici, « équilibré » est expliqué à travers quatre facteurs souhaités du modèle : (1) objectifs à long et à court terme, (2) mesures financières et non financières, (3) indicateurs de moyens et de résultat, et (4) perspectives internes et externes de l'organisation. (Eker & Eker, 2007), dans le

cadre de cette étude nous allons nous limiter à la notion "équilibrée" au sens des mesures financières et non financières.

Dans le cadre de la théorie de la contingence, l'adoption des tableaux de bord dits « équilibrés » dépendent de quelques facteurs organisationnels et environnementaux et qui sont essentiellement la taille, la stratégie, la décentralisation organisationnelle, l'environnement externe.... etc. (Chapman, 1997). Ainsi notre *question de recherche* se présente comme suit : Quelle influence de la stratégie et de l'incertitude de l'environnement perçue sur la mesure équilibrée de la performance ? et quelle est son impact sur la performance organisationnelle ? Force est de constater que cette question de recherche a fait débat au sein de la communauté scientifique concernant la relation entre les facteurs de contingences susdits et la mesure équilibrée de la performance d'où l'intérêt de dresser une revue de littérature autour de ce thème.

Afin d'éclairer cette problématique on présente un modèle conceptuel contenant une représentation schématisée des variables de recherche :

Figure 1 : Modèle conceptuel de la recherche



Pour répondre à cette question de recherche nous abordons d'abord la méthode adoptée pour rédiger cette revue de littérature puis on va présenter successivement les résultats de l'analyse des articles qui ont traité de la relation entre, la stratégie, l'incertitude de l'environnement et la mesure équilibrée de la performance d'une part, et son impact sur la performance organisationnelle de l'autre.

1. METHODES

Pour mener à bien notre revue de littérature nous avons recensé les articles selon la méthode préconisée par les règles de conception des articles de revue de littérature (Philip, 2009) étant précisé que la démarche doit être structurée. Dans ce sens (Benhayoun, et al., 2019) affirme que l'objectif du chercheur est d'apporter une vision objective, claire et synthétique de l'état de l'art malgré le nombre incommensurable de publications relatives à la thématique en question. Ainsi on a essayé de couvrir la période entre 1999-2019, ce recensement a été conduit selon les critères de filtrage suivant :

- Les articles doivent retenir la théorie de la contingence comme cadre de référence théorique et étudier les facteurs de contingence objet de l'étude à savoir : la stratégie, l'incertitude de l'environnement perçue.
- Les articles doivent retenir l'aspect équilibré de mesure de la performance qui doit contenir des indicateurs non financiers catégoriser dans au moins un axe de mesure : clients, process, apprentissage organisationnel...etc.
- Les articles doivent étudier l'impact de l'usage de la mesure équilibrée sur la performance organisationnelle.

Au début de la recension des articles on a voulu se baser sur les revues qui sont classées au rang numéro un selon le classement de la FNEG ou du CNRS 2019 mais vu les critères de filtrage des articles adoptés on a trouvé très peu d'articles qui correspondent au filtrage retenu d'où la nécessité de recourir à d'autres bases de données avec des critères de recherche avancés : Science directe ; Cairn ; Web of science ; Google scholar ; IMSIT ...etc. La collecte des articles a pris en considération de retenir aussi bien des pays développés que des pays sous développés notamment la France, les Etats unis d'Amérique, le Maroc, les pays du grand Maghreb et subsaharien.....etc.

2. RESULTATS

2.1. Stratégie et mesure équilibrée de la performance

La stratégie a été abordée comme un facteur de contingence important du design du système de mesure de la performance par la recherche empirique (Abdel-Kader & Luther, 2008 ; Teeratansirikool et al., 2013), plusieurs définitions ont été avancées par la littérature du management parmi lesquelles on cite celle de (Porter, 1980). « La stratégie est souvent considérée comme le moyen par lequel une entreprise obtient et maintient un avantage concurrentiel sur les autres entreprises d'une industrie » dans le même sens (Teeratansirikool

et al., 2013) rajoute qu'une entreprise formule une stratégie pour atteindre ses objectifs à long terme en utilisant un système de contrôle pour mesurer les progrès vers l'atteinte des objectifs et apporter les ajustements nécessaires.

Plusieurs auteurs ont développé des typologies afin de différencier les entreprises selon leurs stratégies (Miles & Snow, 1978 ; Gupta & Govindarajan, 1984 ; Porter, 1980), ils ont fourni les classifications des stratégies les plus dominantes qui peuvent être raisonnablement suivie par différentes entreprises (Cinquini & Tenucci, 2010). Ces classifications sont : Prospecteur-défenseur ; Construction - récolte ; Différenciation - maîtrise des coûts.

Dans le cadre des recherches contingentes en stratégie et contrôle, trois types d'opérationnalisation de la stratégie sont généralement utilisés : soit par le positionnement, par la mission ou par la typologie de (Miles & Snow, 1978). Dans le cadre de cette recherche nous avons synthétiser les principaux articles traitant de la relation entre stratégie et mesure équilibrée de la performance que nous présentons par le tableau suivant :

Tableau N°1 : Résumé des études antérieures portant sur la relation entre stratégie et mesure équilibrée de la performance

Auteur/Année	Echantillon et contexte	Méthodes	Pays
-1- Dhaifallah, et al. (2014)	110 entreprises industrielles	Questionnaire	Malaysia
-2-Gosselin et Dubé (2002)	200 entreprises industrielles	Questionnaire	Canada
-4-Gunawan, et al (2011)	1417 commerçants sur internet	Etude transversale Questionnaire	UK et Indonésie
-5-Hoque (2004)	100 entreprises industrielles	Questionnaire	Nouvelle-Zélande
-6-Hussain (2004)	Douze banques ou institutions financières	Étude de cas multiple	Finlande, Suède et Japon
-7-Hyvönen (2007)	51 grandes entreprises dans trois industries Forêt, métal et électronique	Questionnaire	Finlande.
-8-Spencer, et al (2009)	200 grandes entreprises industrielles.	Questionnaire	Australie
-9-	561 entreprises du secteur	Etude transversale	Thaïlande

Teeratansirikool, et al (2013)	industriel et des services	Questionnaire	
-10-Verbeeten et Boon (2009)	Un échantillon de 201 moyennes et grandes entreprises	Questionnaire	Pays-Bas,
-11-El Hama (2011)	62 entreprises industriels BTP Service commerce	Questionnaires	Maroc

Source : Auteurs

Notre analyse va s'efforcer de retenir les principaux résultats et de les classer en fonction des leurs confirmation ou infirmation du lien positive entre la stratégie et la mesure équilibrée de la performance.

D'abord Sur la base d'une enquête menée auprès de 110 entreprises industrielles malaisiennes, (Dhaifallah et al., 2014) indiquent que la stratégie de différenciation, l'affiliation à la communauté professionnelle et l'obligation sociale sont des facteurs contingents essentiels dans la mise en œuvre de multiples mesures de performance et que leurs interactions permettent d'améliorer la performance organisationnelle.

Ensuite les résultats d'une étude, effectué auprès de 101 industries canadiennes (Gosselin & Dubé, 2002) montre l'association entre le type de stratégie, établit d'après la typologie de Miles et Snow, et l'utilisation de mesures de performance financières ou non financières et constate que les défenderesses utilisent moins fréquemment les mesures non financières alors que les prospectives utilisent davantage celles-ci.

Dans le même sens une autre étude fondée sur une analyse transversale comprenant deux pays : Royaume-Uni et en Indonésie, (Gunawan et al., 2011) montre que les commerçant adoptant une stratégie axée sur la prudence étaient plus susceptibles d'utiliser d'avantage la mesure de la performance que ceux classés comme appliquant une stratégie axée sur l'agressivité. Ces sociétés peuvent se concentrer sur quelques indicateurs de performance seulement, comme le nombre de commandes, le nombre de clients et le chiffre d'affaires total. Les résultats sont corroborés par les données du Royaume-Uni et de l'Indonésie.

En plus sur la base des données d'enquête par questionnaire de 52 entreprises industrielles. (Hoque, 2004) démontre l'existence d'un lien significatif et positif entre le choix stratégique (défenderesses-prospectives) de la direction et la performance en raison de l'utilisation élevée des indicateurs non financiers de mesures de la performance.

Similairement une autre étude examinant les relations entre la performance organisationnel et les stratégies axées sur le client, les mesures de la performance et la technologie de l'information (Hyvönen, 2007) les résultats indiquent que lorsqu'une entreprise ne suit pas une stratégie axée sur le client, les systèmes modernes de comptabilité de gestion, combinés aux technologies de l'information de pointe, sont liés à une performance élevée.

Dans la même veine les résultats de l'étude sur le terrain de douze Institutions bancaires ou financières de la Finlande, de Suède et du Japon (Hussain, 2004) indique que l'utilisation des systèmes de comptabilité de gestion dans la mesure de la performance à l'époque contemporaine, approuvent l'influence de l'orientation stratégique organisationnelle sur la comptabilité de gestion, et particulièrement les mesures non financières dans ce secteur particulier des services.

Appuyer sur un échantillon de 201 moyennes et grandes entreprises opérant aux Pays-Bas, (Verbeeten & Boons, 2009) suggèrent que les entreprises néerlandaises adoptant des priorités stratégiques spécifiques (c'est-à-dire l'importance de l'orientation marché/client, l'innovation et le développement du personnel) sont généralement associées à l'utilisation de mesures non financières des performances.

D'autre part une étude examinant les indicateurs intégrés dans les tableaux de bord de 62 entreprises installées au Maroc et leur influence par la stratégie. (Elhamma, 2011) montre que les tableaux de bord tendent à devenir plus « équilibrés » et se rapprochent du *Balanced Scorecard* lorsque la stratégie s'oriente vers la prospection.

Finalement sur la base des données de questionnaires provenant d'entreprises manufacturières australiennes. (Spencer, et al.,2009) indiquent que les entreprises qui poursuivent une stratégie de différenciation (flexibilité des produits ou orientation service client) utilisent aussi bien des mesures de performance non financières et financières.

En conclusion, la plupart de ces études ont révélé une association significative entre stratégie concurrentielle et mesures de la performance à l'exception de quelques rares études (Spencer, et al., 2009). En outre (Miles & Snow, 1978) suggère que chaque stratégie est unique et nécessite différents types de mesures de la performance. A titre d'exemple les entreprises défenderesses ont tendance à utiliser des mesures financières, tandis que les entreprises prospectrices préfèrent utiliser des mesures non financières.

Ainsi en se basant sur cette revue de littérature on avance l'hypothèse suivante :

- Hypothèse de recherche 1 : Plus la stratégie de l'entreprise est une stratégie prospectrice plus la mesure de la performance est équilibrée et inversement plus la

stratégie de l'entreprise est une stratégie défenderesse plus la mesure de la performance est essentiellement financière

2.2. Incertitude de l'environnement et mesure équilibrée de la performance

La théorie de la contingence suggère que les entreprises fonctionnent plus efficacement si les systèmes de contrôle de gestion sont conçus pour correspondre à des variables contextuelles telles que l'incertitude environnementale perçue. Dans la littérature sur la comptabilité de gestion et le contrôle, l'environnement est l'un des facteurs qui permet de déterminer la conception des systèmes de comptabilité de gestion et de contrôle utilisés par une organisation (Ezzamel, 1990 ; Fisher, 1998 ; Gordon & Miller, 1976).

Cependant l'opérationnalisation et la mesure du concept de l'environnement externe a été conçue différemment selon différents auteurs cela dit les recherches empiriques adoptent dans la plupart des articles la mesure des changements environnementaux externes qui a été conçue en termes de compétition et incertitude qui a été développée à l'origine par (Khandwalla, 1972), et développée par (Gordon & Narayanan, 1984), Selon (Govindarajan, 1984, p.127), l'incertitude de l'environnement fait référence à « l'imprévisibilité des actions des clients, des fournisseurs, des concurrents et des groupes de réglementation qui constituent l'environnement externe de l'unité d'affaire ». Cependant, les résultats sur la relation entre l'incertitude de l'environnement perçue et la mesure équilibrée de la performance sont plutôt mixtes et peu concluantes (Jusoh, 2008), afin d'élucider cette controverse nous présentons le tableau suivant.

Tableau N°2 : Résumé des études antérieures portant sur la relation entre l'incertitude de l'environnement et mesure équilibrée de la performance

Auteur/Année	Echantillon et contexte	Méthodes	Pays
-1-Bastian et Muchlish (2012)	Entreprises industrielles	Questionnaires	Indonésie
-2-Hoque (2004)	100 Entreprises industrielles	Questionnaires	Nouvelle-Zélande
-3-Hoque (2005)	100 Entreprises industrielles	Questionnaires	Nouvelle-Zélande
-4-Jusoh (2008)	120	Questionnaires	Malaisie

	Entreprises industrielles		
-5-Jusoh (2010)	120 Entreprises industrielles	Questionnaires	Malaisie
-6-lina kolvian (2010)	PME dans diverses industries	Questionnaires	Lituanie
-7-Mahmoud Hamad (2016)	3 Société de télécommunications mobiles (population) (90) questionnaires adressés aux employés, directeurs, directeurs adjoints et chefs de département.	Questionnaire	Jordan.
-8-Rikhardsson, (2014)	300 des plus grandes entreprises	Questionnaire	Islande

Source : Auteurs

D'abord sur la base d'un échantillon raisonné des entreprises manufacturières en Indonésie (Bastian & Muchlish, 2012) suggèrent que lorsque le niveau d'incertitude est élevé, l'entreprise a tendance à utiliser des informations non financières dans une plus grande proportion et serait efficace pour traiter l'incertitude de l'environnement.

Dans le même sens une autre étude appuyer sur les données d'enquêtes par questionnaire de 52 entreprises manufacturières. (Hoque, 2004) n'a pas mis en évidence de relation significative entre l'incertitude environnementale et les performances résultant de l'utilisation par la direction des mesures de performance non financières.

Le même auteur (Hoque, 2005) analyse les données empiriques d'un échantillon d'organisations manufacturières néo-zélandaises et constate que le recours accru à des mesures de performance non financières est associé à une performance accrue, mais uniquement lorsque le niveau d'incertitude environnementale au sein de l'organisation est élevé.

D'autre part (Jusoh, 2008) on se basant sur des données empiriques provenant de 120 entreprises manufacturières malaisiennes, les résultats suggèrent que l'incertitude de l'environnement perçu était un facteur important de prédiction de l'utilisation des mesures équilibrées de la performance. Cependant, les résultats suggèrent qu'un degré élevé

d'incertitude environnementale perçue est associé à une utilisation plus faible de ces mesures, ce qui s'oppose avec la littérature sur les informations des systèmes de comptabilité de gestion.

Le même auteur (Jusoh, 2010) investigate empiriquement l'influence l'incertitude de l'environnement perçu sur l'usage des mesure multiples de la performance au sein de 120 entreprises manufacturières les résultats suggèrent que l'incertitude de l'environnement perçu influe négativement l'étendue de l'utilisation des mesures financières et de processus internes.

Une autre étude appuyée par 170 questionnaires distribuée à des dirigeants de PME sélectionnés de manière aléatoire dans diverses industries en Lituanie. (Lina, 2010) montrent qu'un environnement externe dynamique augmente la demande d'informations variées influant sur l'importance de différentes mesures (financières, de marché, de clients, de processus internes, d'employés, d'innovation et de croissance). Selon les résultats de la recherche, les mesures financières et de marché devraient principalement être prises en compte dans un environnement externe statique.

Récemment une autre étude visant à examiner l'impact de la turbulence de l'environnement sur la performance non financière des entreprises du secteur mobile et télécommunication en Jordanie. (Mahmoud, 2016) montre qu'il y avait un impact significatif de la turbulence technologique et de l'intensité concurrentielle sur la performance non financière d'une part, et sur la satisfaction de la clientèle, l'efficacité du marché chez les entreprises jordaniennes de télécommunications mobiles d'autre part.

Finalement fondée sur un échantillon comprenant les 300 plus grandes entreprises islandaises, (Rikhardsson, 2014) montre que le nombre d'indicateurs utilisés et la diversité des catégories est uniformément élevé de tous les répondants. Il existe peu ou pas de corrélation avec les autres variables utilisées dans les trois hypothèses testées, à savoir l'incertitude environnementale, performance et satisfaction de la direction, l'auteur soutient une explication possible est que les sociétés interrogées ont toutes traversé une période très turbulente après la crise économique de l'Islande en 2008.

En conclusion, la plupart de ces études suggèrent, hormis quelque études (Jusoh, 2008) et (Rikhardsson, 2014) que lorsque les niveaux d'incertitudes environnementales sont relativement élevés, les organisations ont tendance à utiliser davantage des informations non financières afin de mieux faire face à l'incertitude environnementale externe. Par conséquent, dans des situations très incertaines, pour piloter la performance des entreprises, la direction

doit davantage s'appuyer sur des mesures non financières (par exemple, part du marché, satisfaction de la clientèle, innovation & recherche, qualité... etc.).

Ainsi en se basant sur cette revue de littérature on avance l'hypothèse suivante :

- Hypothèse de recherche 2 : Plus l'incertitude de l'environnement perçue est élevée plus la mesure de la performance est équilibrée et inversement plus l'incertitude de l'environnement perçue est faible plus la mesure de la performance est essentiellement financière

2.3. Mesure équilibrée et performance organisationnelle

Plusieurs chercheurs ont approuver le rôle important des indicateurs non financiers dans le pilotage de la performance, dans ce sens (Kaplan & Norton 1996 ; 2001a ; Hussain & Hoque, 2002) soutiennent que les Systèmes basés sur la diversité de mesure aident les responsables à évaluer les progrès de leur organisation par rapport aux objectifs stratégiques, de même (Banker et al., 2000) suggèrent qu'ils sont également pertinent dans l'évaluation et le suivi des performances managériales ainsi on peut soutenir que les mesures non financières sont des indicateurs de pilotage de la performance financière car elles peuvent influencer directement ou indirectement sur la performance organisationnelle, cela dit (Henri, 2004) indique que le lien entre les mesures non financières et la performance organisationnel n'est pas clair, car des recherches antérieures sur cette relation ont produit des résultats mitigés et peu concluants. Afin d'évaluer la littérature abordant cette question de recherche nous présentons le tableau suivant :

Tableau N°3 : Résumé des études antérieures portant sur la relation entre mesure équilibrée et performance organisationnelle

Auteur/Année	Echantillon et contexte	Méthodes	Pays
-1-Ahmad, Zabri (2016)	800 entreprises industrielles	Questionnaire.	Malaisie
-2-Alshbiel (2017)	104 sociétés cotées en bourse opérant dans les domaines de la banque, des assurances, du	Questionnaire Entretiens directs	Jordan

	courtage, de l'immobilier et des autres services financiers		
-3-Jusoh, et al (2008)	975 entreprises industrielles	Questionnaire	Malaisie
-4-Maksoud et al (2015)	106 entreprises industrielles moyennes à grandes	Un panel de données de trois ans (t, t + 1, t + 2)	Italie
-5-Neely(2008)	Chaîne de grossiste électrique 58	Quasi expérimental	Grande-Bretagne
-6-Banker et al. (2000)	18 entreprises de services (Hôtels)	Données secondaires Entretiens	USA
-7-Hoque & James, (2000)	66 Entreprises industrielles	Questionnaire	Australie
-8-Bryant et al. (2004)	125 Entreprises industrielles	Données secondaires	USA
-9-Van der Stede et al. (2006)	128 Entreprises industrielles	Questionnaire	US & Europe
-10-Ittner et al. (2003)	140 Entreprises de Service financier	Questionnaire & Données secondaires	USA

Source : Auteurs

D'abord sur la base d'une enquête par questionnaire au profit des entreprises industrielles malaisiennes (Ahmad & Zabri, 2016) constatent que les indicateurs non financiers de mesure de la performance sont très largement utilisés pour des raisons d'efficacité interne, de

développement de produits et de responsabilité sociale de l'entreprise. En outre, les données confirment leurs l'impact sur les performances des entreprises.

Ensuite une autre étude appuyer sur un échantillon aléatoire simple de 975 entreprises situées en Malaisie. (Jusoh et al., 2008) suggèrent que le recours à des mesures non financières, en particulier les mesures des processus opérationnels internes et d'innovation et d'apprentissage, semble être important car ils améliorent les performances de l'entreprise. Plus intéressant encore, les résultats révèlent que l'utilisation de plusieurs mesures de performance via des mesures globales de type tableau de bord équilibré contribue à un résultat plus positif.

Similairement une étude utilisant un panel de données de trois années (t , $t + 1$, $t + 2$) recueillies auprès de 106 entreprises manufacturières italiennes de taille moyenne à grande.(Maksoud et al., 2015) indiquent que les entreprises italiennes font la distinction entre les indicateurs non financiers de mesure de la performance «durs» et «douces», où les mesures dures sont celles qui sont plus directement liées au processus de production, tandis que les mesures douces sont celles qui sont davantage axées sur les aspects intangibles des employés, et les résultats font apparaître des associations positives significatives entre l'utilisation d'une seule catégorie à savoir les mesures douces dans l'année t et les entreprises reportent l'amélioration des performance financières mesurée par le rendement sur actifs à l'année $t + 2$.

Dans le même sens une étude utilisant des données chronologiques pour 72 mois provenant de 18 hôtels gérés par une entreprise d'hôtellerie, (Banker, et al., 2000) fournit des preuves empiriques abordant les mesures non financières et de leurs impact sur les performances des entreprises. Les résultats indiquent que les mesures non financières de la satisfaction du client sont associées de manière significative aux performances financières futures et contiennent des informations supplémentaires non reflétées dans les mesures financières antérieures. En outre, les performances non financières et financières s'améliorent à la suite de la mise en œuvre d'un plan d'incitation incluant des mesures de performance non financières.

D'autre part (Banker, et al., 2000) a montré que la satisfaction du client actuelle était liée de manière significative et positive aux performances financières futures et que, lorsque des mesures non financières étaient incluses dans le contrat de rémunération, les responsables alignaient plus étroitement leurs efforts sur ces mesures, résultant en une performance organisationnelle accrue.

Dans la même veine (Hoque & James, 2000) ont étudié l'association de la mesure de performance diversifié à la performance. Ils ont trouvé une relation significativement positive

entre l'utilisation de mesures typiques du tableau de bord équilibré et de performance organisationnelle.

Similairement Sur la base de données d'archives de 125 sociétés américaines, (Bryant, et al., 2004) indiquent que lorsque les entreprises mettent en œuvre un système de mesure multiple de la performance comprenant à la fois des mesures financières et non financières, elles en tirent plus d'avantages que les entreprises qui ne s'appuient que sur des mesures financières traditionnelles.

Dans le même sens (Stede, et al., 2006) ont examiné la relation entre les mesures multiples de la performance et les performances organisationnelle dans 128 entreprises manufacturières américaines et européennes. Ils ont également soutenu l'idée que, quelle que soit leur stratégie, les entreprises qui adoptent les mesures multiples de la performance, en particulier celles qui incluent des mesures non financières objectives et subjectives, affichent des performances organisationnelles supérieures.

Contrairement aux résultats des études susdites une recherche de (Ittner, et al., 2003) a exploré la relation entre l'approche de diversité de mesure et la performance (mesurée par la satisfaction et des mesures économiques) et ils n'ont pas trouvé de lien significatif entre l'utilisation intensive des techniques de diversité des mesures et l'amélioration de la performance comptables et boursières, mais ont trouvé un lien positif entre l'utilisation de ces mesures multiples de la performance et la satisfaction à l'égard du système.

En conclusion l'association positive entre l'utilisation des mesures équilibrées et la performance organisationnelles est loin d'être concluante. Certains chercheurs ont trouvé des preuves convaincantes de la relation positive entre les deux variables par exemple (Banker et al., 2000 ; Jusoh et al., 2008). En revanche, d'autres études (Ittner, et al., 2003) ont constatées que l'utilisation de la diversité de la mesure de la performance ne peut pas être associé à une amélioration de la performance organisationnelle ces résultats mitigés peuvent être expliqué en affirmant que les recherches antérieures avaient négligées le contexte en tant qu'important aspect de l'efficacité de la mesure de la performance (Ittner & Larcker, 2001 ; Hoque, 2005) et cela peut être aussi dû à la variation de conception et d'utilisation de ces mesures multiples de la performance.

Ainsi en se basant sur cette revue de littérature on avance l'hypothèse suivante :

- Hypothèse de recherche 3 : On soutient l'existence d'une association positive et significative entre la mesure équilibrée et la performance organisationnelle.

Conclusion

Cette étude a passée en revue les publications les plus pertinentes couvrant la période (1999-2019) abordant d'une part la relation entre les facteurs de contingences à savoir la stratégie et l'incertitude de l'environnement perçue et la mesure équilibrée de la performance et d'autre part son impact sur la performance organisationnelle, les résultats fournissent un aperçu sur la contribution de ces recherches en synthétisant leurs point d'accord et de désaccord et en s'efforçant d'expliquer les raisons de la controverse.

L'examen de la littérature montre aussi pour les implications managériales qu'il existe un grand intérêt pour les entreprises d'intégrer les mesures financières avec des mesures de performance non financières dans un système unifié de mesure et de pilotage de la performance.

Force est de constater suite à cette revue de littérature que la majorité de ces études ont été effectuées auprès des grandes entreprises opérant dans le secteur industriel et dans un contexte de pays à économie développées comme le Royaume-Uni, USA, Canada, Australie etc.

Ainsi des opportunités de recherche restent à entreprendre dans les pays en voie de développement notamment le Maroc et dans un contexte d'entreprise de taille moyenne et grande opérant dans d'autres secteurs à savoir le service ou autres. En outre des recherches futures pourraient envisager l'utilisation de données longitudinales pour déterminer plus clairement ces relations de cause à effet dans le temps.

BIBLIOGRAPHIE

Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, 40(1), 2-27.

Ahmad, K., & Zabri, S. M. (2016). The effect of Non-financial Performance Measurement System on Firm Performance. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 2016, 6(S6) 50-54. 6,5.

Alshbiel, S. O. (2017). The Mediating Role of Performance Measurement Systems in The Relationship Between Contingent Variables and Organizational Performance in Jordanian Financial Companies: A Contingency Perspective. *مجلة المنارة للبحوث والدراسات*, 517.

Banker, R. D., Potter, G., & Srinivasan, D. (2000). An Empirical Investigation of an Incentive Plan that Includes Nonfinancial Performance Measures. *The Accounting Review*, 75(1), 65-92.

Bastian, E., & Muchlish, M. (2012). Perceived Environment Uncertainty, Business Strategy, Performance Measurement Systems and Organizational Performance. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 65, 787-792.

Benhayoun I. & al (2019) « Les apports d'une revue de littérature structurée en sciences de gestion » *Revue Internationale des Sciences de Gestion* « Numéro 4 : Juillet 2019 / Volume 2 : numéro 3 » p : 687 - 703

Bititci, U. S., Mendibil, K., Nudurupati, S., Garengo, P., & Turner, T. (2006). Dynamics of performance measurement and organisational culture. *International Journal of Operations & Production Management*, 26(12), 1325-1350.

Bititci, U. S., Mendibil, K., Nudurupati, S., Turner, T., & Garengo, P. (2004). The interplay between performance measurement, organizational culture and management styles. *Measuring Business Excellence*, 8(3), 28-41.

Chapman, C. S. (1997). Reflections on a contingent view of accounting. *Accounting, organizations and society*, 22(2), 189-205.

Cinquini, L., & Tenucci, A. (2010). Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling? *Journal of Accounting & organizational change*.

Dhaifallah, B., Auzair, S., Maelah, R., & Alkibsi, M. (2014). Business Strategy, Professionalism and Multiple Performance Measures: A Contingency Assessment. *International Management Accounting Conference*, 35.

Eker, M., & Eker, S. (2007). An Empirical Analysis of the Association between the Organizational Culture and Performance Measurement Systems in the Turkish Manufacturing Sector. *Journal of Economic and Social Research* 11(2) 2009, 43-76

Elhamma, A. (2011). L'impact de la stratégie sur le contenu des tableaux de bord : Cas des entreprises au Maroc. *Revue Congolaise de Gestion*, (2), 57–77.

Ezzamel, M. (1990). The impact of environmental uncertainty, managerial autonomy and size on budget characteristics. *Management Accounting Research*, 1(3), 181-197.

Fisher, J. G. (1998). Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions. *Behavioral research in accounting*, 10, 47.

Gordon, L. A., & Miller, D. (1976). A contingency framework for the design of accounting information systems. In *Readings in accounting for management control* (pp. 569-585). Springer, Boston, MA.

Gordon, L. A., & Narayanan, V. K. (1984). Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation. *Accounting, organizations and society*, 9(1), 33-47.

Gosselin, M., & Dubé, T. (2002). Influence de la stratégie sur l'adoption des mesures de performance en vigueur dans le système de comptabilité de gestion. In *Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit*, 13.

Govindarajan, V. (1984). Appropriateness of accounting data in performance evaluation: an empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable. *Accounting, organizations and society*, 9(2), 125-135.

Gunawan, G., Ellis-Chadwick, F., & King, M. (2011). Strategic orientation, performance measurement, and business performance: A comparative study between small and medium-sized UK and Indonesian internet retailers. 25.

Gupta, A. K., & Govindarajan, V. (1984). Business unit strategy, managerial characteristics, and business unit effectiveness at strategy implementation. *Academy of Management journal*, 27(1), 25-41.

Henri, J. F. (2004). Performance measurement and organizational effectiveness: Bridging the gap.

Hoque, Z., & James, W. (2000). Linking balanced scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance. *Journal of management accounting research*, 12(1), 1-17

Hoque, Z., & James, W. (2000). Linking balanced scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance. *Journal of management accounting research*, 12(1), 1-17

Hoque, Z. (2004). A contingency model of the association between strategy, environmental uncertainty and performance measurement: Impact on organizational performance. *International Business Review*, 13(4), 485-502.

Hoque, Z. (2005). Linking environmental uncertainty to non-financial performance measures and performance: A research note. *The British Accounting Review*, 37(4), 471-481.

Hussain, M., & Hoque, Z. (2002). Understanding non-financial performance measurement practices in Japanese banks. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.

Hussain, M. (2004). Organisational strategic orientation and its impact on non-financial performance measurement in the financial services industry. *Management Research News*, 27(11/12), 115-133.

Hyvönen, J. (2007). Strategy, performance measurement techniques and information technology of the firm and their links to organizational performance. *Management Accounting Research*, 18(3), 343-366.

Ittner, C. D., Larcker, D. F., & Randall, T. (2003). Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms. *Accounting, Organizations and Society*, 28(7-8), 715-741.

Jusoh, R. (2008). Environmental Uncertainty, Performance, and the Mediating Role of Balanced Scorecard Measures Use: Evidence from Malaysia. *International Review of Business Research Papers* Vol. 4 No.2 March 2008 Pp.116-135, Vol. 4(No.2), 22.

Jusoh, R. (2010). The influence of perceived environmental uncertainty, firm size, and strategy on multiple performance measures usage. *African Journal of Business Management* Vol. 4(10), Pp. 1972-1984, 18 August, 2010, 14.

Jusoh, R., Nasir Ibrahim, D., & Zainuddin, Y. (2008). The performance consequence of multiple performance measures usage: Evidence from the Malaysian manufacturers. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 57(2), 119+ - 136.

Kaplan, Robert S., and David Norton. "The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance." *Harvard Business Review* 70, no. 1 (January–February 1992): 71–79.

Kaplan, Robert S., and David Norton. "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System." *Harvard Business Review* 74, no. 1 (January–February 1996): 75–85.

Kaplan, Robert S., and David P. Norton. "Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I." *Accounting Horizons* 15, no. 1 (March 2001): 87–104.

Khandwalla, P. N. (1972). The effect of different types of competition on the use of management controls. *Journal of Accounting Research*, 275-285.

lina kolvian. (2010). Developpement of performance measurement according to business environnement A SME perspective. proceeding of liberal economic, p. 10.

Mahmoud Hamad, Z. M. (2016). A Structural Equation Model for Analyzing the Impact of Environmental Turbulence on Non-Financial Performance. *Journal of Management and Strategy*, 7(2), p53.

Maksoud, A. A., Cerbioni, F., Omran, M. F., & Ricceri, F. (2015). The use of non-financial performance indicators and organisational performance: An empirical analysis of Italian firms. *International Journal of Business Performance Management*, 16(4), 421.

Martí, J. M. G. (2017). An analysis of the business strategy, performance measures and organisational performance of Spanish firms during the financial crisis (2008-2010). *International Journal of Applied Management Science*, 9(3), 203.

Miles, R. E., Snow, C. C., Meyer, A. D., & Coleman Jr, H. J. (1978). Organizational strategy, structure, and process. *Academy of management review*, 3(3), 546-562.

Neely, A., Gregory, M., & Platts, K. (1995). Performance measurement system design: a literature review and research agenda. *International journal of operations & production management*, 15(4), 80-116

Neely, A. (2008). Does the balanced scorecard work: an empirical investigation The Cranfield School of Management Research Paper Series, (1/08), 28.

Philip, M. (2009). Guidelines for writing a Review Article. Zurich-Basel Plant Science Center.

Porter, M. E. (1980). Industry structure and competitive strategy: Keys to profitability. *Financial analysts journal*, 36(4), 30-41.

Rikhardsson, P. (2014). Environmental uncertainty, performance measure variety and perceived performance in Icelandic companies. In 12th Manufacturing Accounting Research Conference., 18.

Spencer, X. S. Y., Joiner, T. A., & Salmon, S. (2009). Differentiation Strategy, Performance Measurement Systems and Organizational Performance: Evidence from Australia. *International journal of business*, 22.

Stede, W. A. V. der, Chow, C. W., & Lin, T. W. (2006). Strategy, Choice of Performance Measures, and Performance. *Behavioral Research in Accounting*, 18(1), 185-205.

Teeratansirikool, L., Siengthai, S., Badir, Y., & Charoenngam, C. (2013). Competitive strategies and firm performance: The mediating role of performance measurement. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 62(2), 168-184.

Van de Ven. (1984). The Concept of Fit in Contingency Theory. *Minnesota University Minneapolis Strategic Management Research Center*, 71.

Verbeeten, F. H. M., & Boons, A. N. A. M. (2009). Strategic priorities, performance measures and performance: An empirical analysis in Dutch firms. *European Management Journal*, 27(2), 113-128.