



**HAL**  
open science

## Apports et principes d'un tableau de bord prospectif de type Balanced-Scorecard pour un cabinet d'expertise comptable de petite taille

Camille Carassus, David Carassus

### ► To cite this version:

Camille Carassus, David Carassus. Apports et principes d'un tableau de bord prospectif de type Balanced-Scorecard pour un cabinet d'expertise comptable de petite taille. Colloque de l'Association Francophone de Comptabilité, 2006, Tunis, Tunisie. hal-03083173

**HAL Id: hal-03083173**

**<https://hal.science/hal-03083173>**

Submitted on 18 Dec 2020

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Projet de communication

**Apports et principes d'un tableau de bord  
prospectif de type Balanced Scorecard  
pour un cabinet d'expertise comptable de  
petite taille**

27<sup>ème</sup> Congrès de l'AFC

**« COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT  
ET INSTITUTION(S) »**

**Tunis, Mai 2006**



# Apports et principes d'un tableau de bord prospectif de type Balanced Scorecard pour un cabinet d'expertise comptable de petite taille

**Camille Carassus**

*Expert-comptable*

*SOciété Française d'Expertise Comptable*

[camille.carassus@sofec.fr](mailto:camille.carassus@sofec.fr)

**David Carassus**

*Maître de conférences*

*Université de Pau et des Pays de l'Adour - CREG*

[david.carassus@univ-pau.fr](mailto:david.carassus@univ-pau.fr)

**Résumé**

**Abstract**

*à faire*

*à faire*

Mots clés :

Keywords :

Le métier de l'expertise comptable doit faire face, à l'heure actuelle, à des mutations importantes compte tenu notamment, d'une part, des évolutions économiques avec un accroissement de la concurrence dans un contexte de stagnation des parts de marché, et d'autre part, une modification importante de la nature des prestations réclamées par sa clientèle en raison des améliorations techniques à la portée de tous et impliquant, de la part de cette clientèle, des exigences de rapidité, de précision et de conseil accrues.

Face à l'ensemble de ces évolutions, divers changements sont engagés, notamment par les instances professionnelles, que cela soit aux niveaux de la nature du métier de l'expert-comptable, des conditions d'exercice de ses activités et des modes de management de leurs cabinets. A ce dernier titre, constatant de larges différences entre besoins et pratiques, l'Ordre des Experts-Comptables (OEC) engage en effet ses membres, notamment dans le discours d'ouverture du Congrès organisé en 2002 à Montpellier, à considérer leur cabinet comme une entreprise nécessitant, dans une optique de pérennisation, la mise en place d'un management global tourné vers le futur. Mettant en évidence les insuffisances des pratiques habituelles, ce dernier tente alors de mobiliser la profession autour de notions reliées en particulier à la stratégie et à la mesure de la performance. Les idées développées y font notamment référence à un management du cabinet d'expertise comptable focalisé autour de « *la mesure de la satisfaction client* », des « *exigences du marché* », en vue d'« *adopter une politique des ressources humaines au service de la stratégie tournée vers la performance* ».

Or, si la prise de conscience est une des étapes qui concourt sans nul doute aux évolutions des pratiques professionnelles, elle ne semble pas suffire à leurs mises en œuvre. A l'analyse des outils de management d'un cabinet d'expertise comptable de petite taille, il apparaît en effet que les variables de nature quantitative, rétrospective et opérationnelle y sont dominantes. Si ce type de données peut être utile en temps de croissance et de stabilité économique, elles connaissent pourtant de nombreuses insuffisances dans un environnement incertain marqué par une stagnation économique. Dans cette logique, les informations strictement financières semblent devoir être complétées par des données non financières, permettant par exemple de prendre en considération, et donc de piloter, l'influence importante des actifs immatériels comme la compétence du personnel. Aux informations purement court-termistes, doivent être aussi ajoutées des données sur les moyen et long termes, regardant non plus seulement la capacité et le niveau de production, mais l'aptitude de l'entreprise à innover et à satisfaire les besoins des clients. Enfin, les informations seulement opérationnelles doivent être complétées, en amont, par des données de nature stratégique permettant de prendre en considération les évolutions de l'environnement, mais aussi les forces et faiblesses du cabinet.

Compte tenu de ces insuffisances des outils de management, deux auteurs, Kaplan et Norton, proposent, au début des années 1990, un outil focalisé sur une mesure globale et transversale de la performance organisationnelle. Ce dernier, appelé *Balanced Scorecard*,

en mettant sur un même plan d'importance les informations de nature rétrospective et prospective, financière et non financière, etc., organise les facteurs clés de succès de l'entreprise sur la base de quatre dimensions, elle-même dépendantes de la vision stratégique de l'entreprise : l'apprentissage organisationnel, les processus internes, les clients, et les résultats financiers.

Dès lors, compte tenu de l'existence d'une réponse potentielle aux insuffisances des outils actuels, il apparaît alors intéressant d'analyser les apports et principes d'un tel outil à la nécessaire mutation des modes de management d'un cabinet d'expertise comptable. Face aux évolutions de l'environnement et du métier de l'expertise comptable, nous examinerons ainsi la contribution de ce type de tableau de bord prospectif à la réponse aux enjeux actuels.

Afin d'appréhender les possibles apports d'un tableau de bord prospectif, en particulier de type *Balanced Scorecard*, une **première section** s'attachera à décrire le contexte actuel des cabinets d'expertise comptable. Ensuite, dans une **seconde section**, sera analysée l'étape préalable nécessaire à l'analyse de l'utilité d'un tableau de bord prospectif, à savoir la connaissance des outils existants de management d'un cabinet d'expertise comptable. Enfin, dans le cadre d'une **troisième** et d'une **quatrième section**, seront abordées les principaux traits distinctifs des tableaux de bord prospectif, liés à leur contenu et à leurs objectifs, puis les spécificités et raisons d'implémenter un *Balanced Scorecard* dans un cabinet d'expertise comptable.

## 1 Le contexte actuel des cabinets d'expertise comptable

*« Les cabinets d'expertise comptable, à l'image de l'entreprise, sont dès aujourd'hui devant l'impérieuse nécessité d'évoluer en organisations pro-actives, plus souples, plus horizontales où la satisfaction du client prend toute sa mesure. Cette adaptation ne pourra se faire qu'en adoptant de nouveaux modes de management. Nous devons, en face des exigences du marché, prendre conscience que le développement des compétences au sein de nos structures sera une des clés de notre futur professionnel, ouvrant la voie, pour tous nos collaborateurs de la polyvalence et de l'autonomie. Nous resterons dans la course, au cœur des nouvelles conditions de productivité, qu'en adoptant une vraie politique des ressources humaines, au service d'une stratégie tournée vers la performance »<sup>1</sup>.*

Comme semble l'indiquer cette introduction du rapporteur-adjoint d'un des récents congrès annuels de la profession, les experts-comptables ont ainsi pris conscience que leurs cabinets devaient être appréhendés comme n'importe quelle entreprise. Les termes de « client », « développement des compétences », « stratégie » ou « performance » y sont utilisés, de manière originale, marquant la volonté par les instances ordinales d'encourager, face à un contexte en mutation, la mise en place d'outils de management influencés tant par les logiques quantitatives que qualitatives.

---

<sup>1</sup> Richard Renaudin, rapporteur-adjoint du 57<sup>ème</sup> congrès de l'Ordre en 2002, à Montpellier.

## 1.1 Un contexte économique, technologique et financière en évolution

Le métier de l'expertise comptable se situe, en effet, à l'heure actuelle, dans un contexte d'évolution importante avec différents facteurs d'influence.

Toute d'abord, l'évolution économique du marché influence largement l'activité des cabinets d'expertise comptable, cette première mutation étant notamment caractérisée par une concurrence accrue, une instabilité et une globalisation. Ainsi, la recherche de diminution des coûts par les entreprises clientes influence souvent une renégociation des honoraires à la baisse ou une diminution du volume d'activité. Également, les nombreuses restructurations d'entreprises clientes entraînent dans certains cas une perte de clientèle pour l'expert-comptable. Encore, la stagnation globale de la croissance associée à une compétition plus importante à l'échelle internationale implique pour certaines entreprises clientes des difficultés financières, voire une cessation d'activité, entraînant, en cascade, des effets négatifs sur l'activité commerciale des cabinets d'expertise comptable. Enfin, concernant les cabinets eux-mêmes, une augmentation de la concurrence avec d'autres types d'opérateurs, avec en perspective la menace d'une déréglementation de l'activité comptable, entraîne, à court et moyen terme, un rétrécissement de la marge de manœuvre des cabinets d'expertise comptable, eu égard à la diminution des parts de marché.

L'évolution technologique du marché influence, ensuite, l'activité actuelle des cabinets d'expertise comptable, ce second changement étant révélé, entre autres, par un recours accru à l'informatique et un progrès des logiciels de gestion. Les entreprises clientes sont ainsi en capacité aujourd'hui de réaliser à moindre coût, d'investissement et d'utilisation, des tâches comptables et financières anciennement dévolues à l'expert-comptable, qui en faisait son cœur de métier. Par exemple, la traduction comptable des différentes opérations de l'entreprise ou bien sa projection financière peut être effectuée directement par l'entreprise. De plus, cette amélioration technologique influence largement la vision du métier par les clients. En effet, la maîtrise des principales techniques de management, nécessaires dans le contexte économique décrit ci-dessus, en plus des techniques liées au métier de l'entreprise cliente, implique une augmentation de la qualité des prestations effectuées par l'expert-comptable. Les clients deviennent alors plus exigeants en demandant notamment des interventions plus précises, plus rapides et/ou plus créatrices de valeur ajoutée.

Enfin, l'activité actuelle des cabinets d'expertise comptable est influencée par l'évolution financière du marché, exprimée principalement par une modification de la structure de financement des entreprises clientes et par une évolution de la valeur de leur capital. Tout d'abord, l'augmentation de la circulation des capitaux entraîne souvent, dans les entreprises clientes d'une taille importante, l'arrivée d'investisseurs demandeurs d'une information comptable et financière de qualité supérieure. De la même façon que précédemment, le niveau d'exigence vis-à-vis des interventions de l'expert-comptable peut augmenter dans ce cas aussi. Ensuite, toujours sur le plan financier, la notion de capital d'entreprise semble connaître une évolution majeure en prenant en considération non seulement, comme c'était déjà le cas, la logique court et moyen-termiste des actifs matériels, mais aussi la logique orientée long-terme des actifs immatériels. La nature des prestations de l'expert-comptable

s'en trouve ainsi modifiée, en ne s'appuyant plus simplement sur la stricte approche comptable, mais en intégrant des rationalités économique-financières dans son portefeuille d'activités.

## 1.2 Un métier en mutation

Ces trois types d'évolution de l'environnement, ici séparées mais liées en réalité, ont engagé plusieurs mutations du métier d'expert-comptable ces dernières années, dont certaines sont encore en cours.

Tout d'abord, ces évolutions récentes du contexte d'activité ont entraîné un renouvellement de la nature du métier d'expertise comptable. En effet, cette dernière est marquée non seulement par une extension des compétences de l'expert-comptable vers des domaines d'activités dépassant largement les tâches comptables habituelles, notamment vers le conseil, et vers des objets particuliers et originaux (organisations publiques, associations, etc.), mais aussi par une spécialisation sur des champs d'interventions spécifiques (face à l'augmentation de la normalisation et des difficultés en matière fiscale, sociale, etc.).

Ensuite, ces évolutions ont engagé un changement des conditions d'exercice du métier d'expert-comptable. Celles-ci se sont manifestées, en interne, aussi bien par une modification des méthodes de travail en cabinet, par une évolution de la communication avec les clients, ces deux derniers exemples étant largement dus aux progrès informatiques, par le nécessaire développement des compétences du personnel face à l'augmentation des difficultés techniques, ou bien par le recours à des techniques de motivation et de mobilisation du personnel. En externe, les conditions d'exercice de l'activité comptable ont aussi pu être modifiées par l'inéluctable regroupement des petits cabinets pour en augmenter la croissance par des économies d'échelle.

Enfin, comme l'indique le texte cité *infra*, ces évolutions de l'environnement des cabinets d'expertise comptable demandent aussi la nécessité du changement des modes de management du cabinet d'expertise comptable. L'ensemble de ces facteurs pousse ainsi aujourd'hui le cabinet d'expertise comptable à se doter d'outils lui permettant, non seulement, de mesurer sa performance organisationnelle, mais aussi de définir les objectifs à suivre et les moyens à mettre en œuvre compte tenu de la politique de développement choisie ou restante à adopter.

Une analyse des pratiques en matière de management d'un cabinet comptable est donc nécessaire afin d'étudier le degré de cohérence entre les outils nécessaires et les outils utilisés. En cas de décalage, des évolutions pourront alors être proposées.

## 2 Analyse du niveau des pratiques managériales d'un cabinet d'expertise comptable de petite taille

Cette analyse des outils existants est effectuée dans un cabinet d'expertise comptable, existant depuis 1976 et comptant aujourd'hui environ 130 salariés. A ce titre, il pourrait être considéré comme un cabinet de taille moyenne ou grande, compte tenu de la faible taille moyenne des cabinets d'expertise comptable en France<sup>2</sup>. Cependant, il faut remarquer que ces salariés sont repartis dans 12 bureaux dont un siège social, central géographiquement. Le niveau de pratique managériale étant peu homogène et ne faisant pas l'objet d'une normalisation importante de la part du siège, nous considérons alors ce bureau comme un cabinet de petite taille. Même si des spécificités organisationnelles liées à l'appartenance à un groupe de taille plus importante sont prises en compte au cours de notre analyse, les observations et analyses effectuées sont toutefois considérées ici comme applicables à la plus grande partie des cabinets d'expertise comptable de taille identique.

Après avoir décrit les outils de management existants dans ce cabinet, nous détaillerons ensuite les principales insuffisances de ces outils face aux mutations de l'environnement et du métier de l'expertise comptable abordées *infra*.

### 2.1 L'analyse des outils de management existants

Les outils de management actuellement mis en place peuvent être organisés autour de trois grandes notions de management d'entreprise, axées sur une dimension chronologique : la fixation des objectifs, la gestion des ressources et le suivi des réalisations.

En terme de **fixation des objectifs**, les deux seuls outils existants font référence à la démarche budgétaire et à l'organisation des équipes et des plannings.

Tout d'abord, concernant la démarche budgétaire, cette planification se traduit par l'établissement d'un budget par collaborateur et par exercice qui indique, par client puis totalisé (cf. annexe, tableau 1) :

- les honoraires de référence des exercices précédents,
- le nombre de jours prévu de travail,
- la vacation jour, celle-ci étant obtenue en divisant la facturation prévue par le nombre de jours prévu.

Pour être établis, les honoraires à venir pour l'année N sont fondés sur les honoraires antérieurs modifiés éventuellement, à la hausse ou à la baisse, en fonction du taux de vacation antérieur et des variations d'activité à venir, fonction de chacun des clients concernés. Une fois construit, cette première partie individuelle du budget est répartie, dans un premier temps, par nature de travaux réalisés dans ce cabinet, à savoir les travaux de nature comptable, sociale et les frais de dossiers (cf. annexe, tableau 2). Dans un second

---

<sup>2</sup> Au cours de son 57<sup>ème</sup> Congrès en 2002, l'OEC constate que 16 000 professionnels sont inscrits, dont 13 000 dans des cabinets de moins de 9 salariés.



temps, une autre répartition est effectuée, cette fois-ci par mois de facturation (cf. annexe, tableau 3). Une fois établis les budgets individuels par collaborateur, un budget récapitulatif est produit par nature d'activité et par mois (cf. annexe, tableaux 4 et 5).

Ensuite, concernant toujours la fixation des objectifs, celle-ci est réalisée, de manière plus opérationnelle, via l'organisation des équipes et des plannings. Au sein de ce cabinet, l'équipe de production est composée de la façon suivante :

- un niveau secrétariat, dont la fonction est l'accueil de la clientèle, le tri des documents entrants, ainsi que la préparation des documents sortants,
- un niveau d'aide comptable, dont la fonction est l'assistance des collaborateurs dans la saisie et le pointage des comptes,
- un niveau de collaborateur, dont la fonction est principalement la révision et l'établissement des comptes annuels, ainsi que le renseignement de la clientèle sur des problèmes simples,
- le superviseur, dont la fonction est la revue du dossier de révision, l'accompagnement du collaborateur dans la résolution de problèmes plus complexes, ainsi que l'accueil d'une partie de la clientèle pour la remise des bilans,
- et enfin, l'expert-comptable, signataire final du dossier de révision après contrôles selon son appréciation.

L'organisation, plutôt pyramidale, permet d'utiliser les individus de l'organisation en fonction de leurs compétences. Toutefois, la formation permanente des salariés permet des évolutions en interne. Ainsi, les aides-comptables se voient confier, au fur et à mesure de leur progression technique, des élargissements de leurs travaux, tels que la révision de certains dossiers, les faisant ainsi évoluer vers un statut de collaborateur. De plus, si la fonction d'aide-comptable est amenée à être saturée au cours de certaines périodes, les collaborateurs pourront effectuer, exceptionnellement, eux-mêmes, la saisie de leurs dossiers afin de ne pas retarder leur avancement.

Au sein du cabinet, en terme d'organisation des équipes et des plannings, plusieurs outils existent, ceux-ci étant susceptibles d'appréhender l'ordonnancement de plusieurs missions et activités. Ces différents outils, via divers fichiers Excel, permettent, d'une part, de connaître la nature des travaux effectués pour un ou plusieurs client(s), informations indispensables notamment en cas d'absence du collaborateur en charge des dossiers et, d'autre part, d'organiser par avance les travaux à effectuer. Ceux-ci sont les suivants :

- Un *module général* reprenant le nom des différents collaborateurs, le nom des différents clients par collaborateur, la forme juridique des clients, leur activité et la date de clôture de leur exercice comptable (cf. annexe, tableau 6).
- Un *module permettant l'ordonnancement de la mission comptable*, indiquant la nature de la mission comptable (Tenue ou Révision), la nature des tâches à effectuer par mois, et la production, par trimestre, de situations intermédiaires ou bilanciennes (S/B). Concernant la nature des tâches à effectuer, deux cas sont à prévoir, fonction de la nature de la mission comptable. Si la mission concernée est

une révision, le collaborateur indique la lettre R dans chacun des mois de l'exercice. Si la mission comptable est une tenue, il indique alors la lettre T (cf. annexe, tableau 7).

- Un *module permettant l'organisation de la mission fiscale*. Dans ce cas, sont présents, si besoin, des informations sur la date de dépôt de la déclaration de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA), la nature du régime de TVA (RN : réel normal ; RS : réel simplifié, F : Franchise), l'existence de versement d'acomptes d'Impôts sur les sociétés (IS) et la présence d'impositions diverses (TVTS, etc.). Les cases à renseigner sont indiquées par la présence d'une croix. En cas d'absence de travaux à réaliser, les cases sont alors grisées (cf. annexe, tableau 8).
- Un *module social* prenant en considération, si nécessaire, l'existence de travaux impliquant la production de bulletins de paie et de déclarations aux organismes sociaux. Les colonnes relatives à l'existence de bulletins de paie signalent le nombre de bulletins prévus pour chaque mois à venir. Les autres colonnes sont, elles, renseignées par une croix lorsque les déclarations aux organismes sociaux doivent être établies (URSSAF, ASSEDIC et Retraites). Une colonne « Divers » prend aussi en compte la possible existence de déclarations à réaliser en matière de Taxe d'Apprentissage (TA), de Formation Continue Professionnelle (FC) et d'Effort Construction (EC). En cas d'absence d'éléments à renseigner, les cases vides sont alors grisées (cf. annexe, tableau 9).
- Un *module prenant en considération les travaux à effectuer en fin de mission*. Celui-ci met en jeu le régime fiscal (Bénéfice Industriel et Commercial : BIC ; Bénéfices non commerciaux : BNC ; SCI : Société Civile Immobilière), le type d'impôt (Impôt sur les sociétés : IS ; Impôt sur le revenu : IR), le régime de la liasse (Réel Simplifié : RS ; Réel Normal : RN ; 2072 : déclaration SCI), le numéro d'imprimé de la liasse (2031, 2065, etc.), l'existence d'une adhésion à un Centre de gestion Agréé (CGA), l'existence d'une déclaration annuelle de TVA (CA12), l'existence d'une liquidation de l'IS (L°IS), la production de la déclaration personnelle à l'IR (IRPP), l'existence d'une déclaration commune de revenus (DCR), la réalisation d'une déclaration de taxe professionnelle (TP), l'existence d'une déclaration des données sociales (DAS2), la production d'un bordereau de formation professionnelle (FP), l'existence d'une taxe d'apprentissage et la possibilité de transfert du dossier client au service juridique interne au groupe (ou bien à un autre spécialiste). Dans la majorité des situations, ces différentes cases sont soit grisées, en cas d'absence de tâches à effectuer, soit renseignées par une croix ou bien par l'une des modalités prévues dans la colonne (cf. annexe, tableau 10).
- Un *module de supervision*, prenant en considération l'existence d'une vérification par les responsables des différentes missions effectuées par les collaborateurs. Celui-ci intègre l'existence d'une lettre de mission en spécifiant sa date de production, le nom du superviseur des dits travaux, la date de supervision, la date de rendez-vous avec le client donné et la possible date d'envoi à l'administration des documents légaux. Dans tous ces cas, les données prévues sont intégrées. Dans le cas contraire, les cellules sont alors grisées (cf. annexe, tableau 11).

Au-delà de la fixation des objectifs à travers les documents budgétaires et ceux liés à l'organisation des travaux à effectuer, plusieurs autres outils ou procédures de management du cabinet existent, en particulier en terme de **gestion des ressources**. Ceux-ci concernent la gestion de la qualité, le choix des moyens matériels, ainsi que la gestion des ressources humaines.

En terme de gestion de la qualité, sur la forme, cette dernière est tout d'abord assurée par l'existence d'un dossier de travail standard permettant une homogénéisation totale de classement et de traitement des données pour l'ensemble des 12 bureaux composant le groupe de rattachement. Ce dossier de travail, totalement inspiré de celui issu des normes professionnelles, permet de formaliser les travaux eux-mêmes, les anomalies et la résolution de ces dernières, la supervision et la communication avec le client. Une fois renseigné, le dossier est ensuite validé par le superviseur, celui-ci vérifiant que toutes les diligences ont été réalisées par le collaborateur. A ce titre, aucun outil de suivi spécifique n'est mis en œuvre pour mettre en évidence les décalages entre théorie et pratique. S'ils existent, ceux-ci sont analysés et discutés entre le responsable et le collaborateur concerné au moment des entretiens annuels<sup>3</sup>.

Le choix des moyens matériels, qu'ils concernent le parc informatique ou la documentation, est mis en œuvre à différents niveaux :

- au *niveau du siège*, celui-ci décidant pour l'ensemble des bureaux des modalités d'acquisition et de renouvellement du « hard », des logiciels métiers utilisés et de la documentation générale mise à disposition sur l'intranet du cabinet. Par exemple, est mis à la disposition des collaborateurs des études techniques dans les domaines fiscal et social. Issues d'une demande formalisée ou non, les services centraux établissent régulièrement des études qu'ils mettent à la disposition de tous les salariés.
- au *niveau de chaque bureau*, le manager ayant une enveloppe disponible pour mettre à la disposition de son équipe une documentation plus spécifique et plus adaptée aux besoins. Il en est de même en ce qui concerne les logiciels, les responsables de site disposant d'un budget pour faire l'acquisition d'outils plus adaptés à leurs besoins. Par exemple, le bureau concerné par cette étude a fait l'acquisition d'outils de conseils permettant l'établissement de prévisions et de suivi des réalisations compte tenu de la demande spécifique de certaines entreprises de taille importante. D'autres ont fait l'acquisition de documentation agricole, compte tenu de l'importance du nombre de dossiers traités dans ce secteur d'activité.

La gestion des ressources humaines, et donc les outils mis en œuvre, est orientée par différents thèmes :

- le *recrutement*. Actuellement, le bureau lieu du stage connaît une phase de stagnation, les entrées de clientèle compensant les sorties de clientèle dues aux cessations d'activité. Compte tenu de l'absence de départ, volontaire ou légal, le

---

<sup>3</sup> Cf. point postérieur.

cabinet n'est pas, en conséquence, en période de recrutement. Néanmoins, le surcroît ponctuel d'activité en période fiscale et les remplacements des collaboratrices, en congé maternité par exemple, amènent à pratiquer du recrutement en contrat à durée déterminée. La démarche est alors la suivante :

- information du siège sur les besoins avec motivation de la demande,
  - utilisation des compétences internes, à savoir transfert d'un salarié d'un autre bureau,
  - à défaut de ressources internes, entretiens sur la base de recommandations ou sur candidature spontanée, les curriculum vitae étant reçus directement et conservés un an,
  - entretiens et recrutement effectués par le responsable de site en fonction du profil de poste.
- La *gestion de la formation*. La formation des collaborateurs est assurée à un double niveau :
- au niveau du siège, est établi un plan de formation annuel qui prévoit notamment, pour l'ensemble des salariés, des formations indispensables à caractère général, telles que l'actualité fiscale avec la loi de finance, l'actualité comptable avec, par exemple, la réforme concernant les actifs. De plus, le siège propose des formations plus ciblées en fonction des compétences des salariés. Ainsi, régulièrement, le responsable du service social dispense des formations sur l'actualité sociale, telle que le licenciement, ces formations s'adressant exclusivement aux collaborateurs en charge d'un portefeuille social conséquent.
  - au niveau du bureau, chaque responsable de site a la possibilité d'organiser des formations complémentaires et spécifiquement adaptées aux besoins des collaborateurs de son bureau. Ainsi, à titre d'exemple, il a été organisé une formation sur la réforme Fillon afin de faire le point, avant le démarrage de la période fiscale, sur les limites de déductibilité des contrats complémentaires de retraite et de prévoyance. Pour prendre un autre exemple, les collaborateurs ayant manifesté, au cours des réunions internes mensuelles, leur désir d'approfondir l'analyse du bilan, une formation « analyse financière », et plus spécifiquement sur le tableau de financement, a été organisée. Ces formations suivies sont inventoriées dans un tableau afin de préserver l'historique.
- Les *entretiens individuels, réunions internes et plans de motivation*. La communication du responsable du cabinet vers les salariés et le retour des informations s'effectue à différents niveaux :
- à un niveau informel, par le biais de discussions lors de la pause café ou au moment de la résolution d'un problème technique. Bien communiquer, c'est en effet être à l'écoute permanente des individus, que ce soit par le langage oral, corporel ou le « non-dit ».
  - à un niveau plus formel, le responsable du bureau organise des réunions collectives. Au cas particulier, dans le bureau lieu du stage, une réunion

interne mensuelle permet de communiquer d'une façon globale avec l'ensemble de l'équipe sur les objectifs, les nouveautés d'organisation ou de l'actualité, mais permet surtout de recueillir le sentiment du groupe, de la secrétaire aux collaborateurs. Ces réunions internes font l'objet d'un compte rendu mis à la disposition des collaborateurs, constituant ainsi une mémoire collective.

- également à un niveau formel, le responsable du bureau a la liberté d'organiser des entretiens individuels. Ces derniers surviennent à l'issue de la période fiscale, et permettent individuellement de tirer des enseignements de la période écoulée. Les échanges s'effectuent sur la base des outils présentés dans la fonction financière, à savoir la gestion des temps, les réalisations et l'analyse des écarts avec le budget. C'est l'occasion pour le collaborateur de s'exprimer à l'abri du regard du groupe. Ces entretiens individuels peuvent également avoir lieu à la demande du collaborateur rencontrant une difficulté personnelle ou collective, et demande alors l'arbitrage du responsable. Ces entretiens font l'objet de prise de notes par le responsable permettant d'effectuer un suivi sérieux des points abordés.

En terme de **suivi des réalisations**, ici aussi, plusieurs outils sont mis en œuvre. Ceux-ci peuvent être rassemblés autour de deux aspects, le temps et les indicateurs quantitatifs, souvent financiers.

Le premier de ces aspects fait référence à un outil en particulier, celui de la gestion des temps. Outil indispensable à la fonction financière comme nous le verrons postérieurement, la gestion des temps s'effectue, en l'absence d'outil spécifique, par le biais du logiciel de comptabilité. Chaque collaborateur y indique, jour par jour, au débit du compte concerné, l'affectation des temps en précisant, dans le libellé, la nature des travaux effectués, par le crédit du cumul d'heures effectué dans la journée dans le compte « créditeurs divers » représentant le mois en cours<sup>4</sup>. Une fois renseignée, il est possible d'extraire de la gestion des temps des comptes clients nous indiquant les temps passés et la nature des travaux effectués. Ce mode de gestion nous permet, de plus, de mettre en évidence les temps non « facturables », tels que les temps de formation, les temps de déplacement, consentant des analyses complémentaires nécessaires à la gestion des ressources humaines notamment.

Hormis la gestion stricte des temps, le suivi des réalisations est aussi assuré via des indicateurs quantitatifs, qui peuvent prendre des formes différentes, mais qui restent souvent financiers et qui permettent un contrôle *a posteriori* de l'activité du cabinet. Ce dernier s'effectue de la façon suivante :

- *Un contrôle de l'avancement des travaux*. Pour cela, les différents modules décrits précédemment, liés à l'ordonnancement des missions, permettent de connaître les degrés d'avancement des tâches à effectuer. Une fois ces modules renseignés de manière prévisionnelle, et une fois les tâches réalisées, le collaborateur utilise un code couleur spécifique pour teinter la case concernée et indiquer, ainsi,

---

<sup>4</sup> Par exemple, à titre d'illustration, la gestion des temps du 01/07/N et du 02/07/N d'un collaborateur donné est formalisée conformément au tableau 12 (cf. annexe).

l'exécution de l'activité prévue. Spécifiquement pour la mission comptable, en lieu et place de l'utilisation du code T indiquant l'existence d'une mission de Tenue pour un client donné, et en plus de l'utilisation du code couleur, le collaborateur indique l'état d'avancement de ses travaux en se servant de lettres spécifiques abordant les différents cycles de saisie et de révision : A pour le cycle Achat, B pour la Banque, C pour les Clients, D pour les ventes, E pour les comptes tiers et F pour les opérations diverses liées notamment à l'inventaire. Les cases non colorées indiquent alors les travaux restant à effectuer, facilitant ainsi une lecture rapide et synthétique.

- Un *contrôle budgétaire en masse*, qui met en avant les écarts entre les prévisions et les réalisations, par collaborateur et au total. Si un écart est négatif, il est analysé comme provenant soit d'une diminution d'honoraires pour un client existant, soit d'un départ de client, soit d'une facture restante à établir, soit d'un événement divers faisant l'objet d'une analyse au cas par cas. Par contre, si un écart est positif, il est appréhendé comme résultant soit d'une augmentation d'honoraires, soit l'arrivée d'un nouveau client, soit la réalisation d'une mission complémentaire non prévue, soit d'un événement divers faisant également l'objet d'une analyse détaillée (cf. annexe, tableau 13).
- le *contrôle budgétaire détaillé*, qui, au-delà de la mise en évidence des écarts entre les prévisions et les réalisations, analyse ces différences en écarts sur quantité et en écart sur prix. Pour cela, plusieurs données sont nécessaires. Tout d'abord, les temps prévus et réalisés, symbolisés ici par les quantités budgétées ou réelles, sont intégrés sur la base, non seulement, des temps anticipés au niveau des budgets individuels, mais aussi des temps effectifs produits par l'outil de gestion des temps décrit précédemment. Ensuite, les autres données budgétées proviennent des prévisions individuelles déjà présentées, y compris le prix prévu de la journée d'intervention. Enfin, concernant les réalisations, les données résultent de plusieurs sources. Son total est connu via un logiciel comptable par lequel sont gérées les facturations du cabinet lieu du stage. A ce propos, il faut noter que la facturation est établie par le siège du groupe sur la base d'une préfacturation validée par chacun des cabinets membres. Au niveau du cabinet lieu du stage, une tenue d'une comptabilité propre, en doublon, des facturations clients et de leurs règlements présente un premier avantage de mettre à jour en temps réel les réalisations du groupe sans attendre l'intervention du siège, plus ou moins longue. Elle permet, de plus, de fournir au client un détail de son dû, mais aussi d'assurer une meilleure relance des clients en retard de paiement. Les données réelles liées à la sous-traitance sont, elles, connues par la gestion des temps produite par les aides-comptables, leur vacation étant valorisée de manière forfaitaire. Une fois la valeur nette des réalisations des différents collaborateurs calculée, celle-ci est alors répartie en quantité et prix, la première valeur étant fournie par la gestion des temps des collaborateurs concernés, la seconde par une simple division de la valeur nette des réalisations par les quantités nécessaires. Des écarts sur prix et sur quantités peuvent ainsi être dégagés (cf. annexe, tableau 14).

- le *suivi des entrées et sorties de clientèle*. Même si ces données sont déjà présentes au niveau du contrôle budgétaire global, cet outil nous permet d'isoler le nombre de dossier concerné, ainsi que la valeur représentée. En effet, les analyses de variations en masse, possibles avec l'outil mentionné précédemment, doivent être affinées par des analyses en quantité (cf. annexe, tableau 15).
- le *suivi des factures à établir et des travaux facturés d'avance*. Le document à la source de ce suivi est transmis au siège et permet, d'une part pour le siège, de passer les écritures d'inventaire au moment de la clôture des comptes du groupe et, d'autre part pour le cabinet, de vérifier la concordance des informations issues du contrôle budgétaire, notamment en ce qui concerne les écarts justifiés par les collaborateurs comme des factures à établir (cf. annexe, tableau 16).
- le *suivi des créances douteuses et des pertes sur créances irrécouvrables*. Le document à la source de ce suivi est transmis au siège avec le motif des difficultés pour chaque créance. Il comprend le montant des créances douteuses de l'exercice hors taxes (HT) et toutes taxes comprises (TTC), mais aussi le montant des pertes sur créances irrécouvrables TTC et HT (cf. annexe, tableau 17).
- le *suivi des règlements clients*. Malgré l'existence d'une facturation globale par le siège du groupe, le suivi des règlements clients reste sous la responsabilité de chacun des différents bureaux. La tenue d'une comptabilité spécifique au bureau permet, à ce titre, de suivre l'état du dû client à tout moment. Toutefois, il faut remarquer que cette organisation entre bureau et siège n'évite pas le risque de relance, alors qu'un règlement est réalisé directement auprès du siège. Seule la réception d'une balance âgée mensuelle permet, après validation de la position des comptes clients, de réduire ce risque. A partir de ce dû client, des données mensuelles sont obtenues afin de calculer, selon ce même rythme, un ratio comparant la dette totale des clients à une période donnée avec le chiffre d'affaires TTC réalisé par jour. La valeur du dû client en nombre de jours de chiffre d'affaires est alors calculée, mettant en évidence la valeur du stock en cours et son évolution mensuelle (cf. annexe, tableau 18).
- le *suivi du ratio valeur du portefeuille / rémunération*. L'outil à la source de ce suivi permet de modéliser, tout d'abord, le total des rémunérations annuelles dont les données sont obtenues en fonction de la somme des bulletins de paie reçus mensuellement par le siège. Ensuite, ce tableau reprend la valeur des réalisations nettes de chacun des collaborateurs dont les données trouvent leur origine dans le contrôle budgétaire détaillé. Enfin, cet outil peut alors calculer le ratio comparant la valeur nette du portefeuille individuel avec les rémunérations brutes. Cette analyse permet, non seulement, de modifier la valeur future du portefeuille de chacun des collaborateurs, mais aussi de revoir le niveau de rémunération individuel en fonction du ratio obtenu, dont il est admis qu'il doit être proche de 3 (cf. annexe, tableau 19)
- Le *suivi du résultat* du bureau. Une fois ces outils renseignés, notamment ceux liés aux réalisations et aux rémunérations, un compte de résultat peut être produit. Celui-ci permet, après intégration des éléments divers de charge non évoqués ici,

de visualiser au fur et à mesure la formation du résultat du bureau, ainsi que d'analyser le pourcentage du résultat par rapport aux honoraires bruts dégagés.

Comme nous venons de l'étudier, les outils de management actuellement mis en place dans le cabinet lieu du stage peuvent être organisés autour de trois grandes : la fixation des objectifs, la gestion des ressources et le suivi des réalisations. Même s'ils paraissent, de par leur nombre important, couvrir toute l'étendue du management d'entreprise, en intégrant des éléments prospectifs et rétrospectifs, ces outils n'en demeurent pas moins limités, eu égard aux nouveaux besoins en matière de pilotage d'un cabinet d'expertise comptable.

## **2.2 Les limites des outils existants face aux mutations du métier d'expertise comptable**

Face aux changements de l'environnement et du métier de l'expertise comptable, décrits *infra*, ces outils paraissent en effet connaître plusieurs insuffisances. Si nous reprenons la typologie utilisée pour décrire les outils de management existants, nous nous apercevons alors que les trois domaines représentés, à savoir la fixation des objectifs, la gestion des ressources et le suivi des réalisations, peuvent être critiqués.

En ce qui concerne la **fixation des objectifs**, nous remarquons en effet que ceux-ci sont totalement déconnectés d'une vision stratégique. Au moins pour ce qui est de la démarche budgétaire, l'influence de la stratégie du groupe, voire spécifique au bureau, devrait largement influencer la valorisation des honoraires à réaliser, la structure des portefeuilles par collaborateur, ainsi que les possibles démarches à engager vis-à-vis des clients. Or, il s'avère, à la pratique, que les budgets sont établis en fonction des données de l'année précédente sans réelle vision sur les moyen et long termes. Comme pour beaucoup de PME, et même pour un groupe de cabinets d'expertise comptable, il apparaît en effet qu'aucune projection n'existe sur ce niveau de temps. Lorsque des objectifs sont fixés, ils concernent souvent le court terme et le domaine opérationnel, par la fixation, par exemple, de délai de paiement clients plus courts ou par l'amélioration du taux de résultat comparé au chiffre d'affaires. La production de ces seuls indicateurs quantitatifs court-termistes ne permettent pas alors de proposer une vision du groupe en tenant compte, non seulement, des forces et faiblesses de chacun des cabinets, mais aussi des nouvelles menaces et opportunités de leur environnement. La démarche budgétaire de chacun des bureaux est ainsi réduite à une reproduction quasi à l'identique des données réalisées précédentes, ne permettant pas à ces outils de constituer de véritables outils de pilotage *a priori*.

Concernant la **gestion des ressources**, d'autres insuffisances peuvent être dégagées. Tout d'abord, en matière de gestion de la qualité, il apparaît en effet que seule la qualité produite est analysée par le biais de l'utilisation d'un dossier de travail normé et de l'existence d'une supervision. La qualité perçue par le client, à qui le service est rendu en contrepartie d'honoraires, n'est, elle, pas évaluée de manière formelle alors qu'elle constitue un élément clé de sa satisfaction. Les seules évaluations possibles de cette qualité perçue peuvent, malgré tout, être réalisées de manière informelle lors des entretiens avec la clientèle, notamment lors du rendez-vous de remise des états financiers. Ce dernier permet ainsi, non



seulement, de mettre en avant des besoins, actuels et nouveaux, mais aussi de proposer des missions complémentaires adaptées aux attentes du client.

Toujours dans ce domaine, des insuffisances peuvent être mises en évidence concernant la gestion des ressources humaines. En effet, même si de nombreux outils ou procédures sont utilisés, il apparaît qu'il n'existe pas d'outils spécifiques pour évaluer la compétence des collaborateurs. Les possibles problèmes concernant cette dernière sont ainsi seulement décelables en temps réel en fonction des difficultés que le collaborateur n'aura pas su résoudre.

Enfin, les outils utilisés permettant un **suivi des réalisations** peuvent, eux aussi, être critiqués. En effet, lorsque ces outils sont décrits et analysés, il apparaît tout d'abord qu'ils restent des outils quantitatifs de gestion à court terme. Seules des données strictement opérationnelles y sont prises en considération permettant de renseigner l'utilisateur sur les simples niveaux de rentabilité et de solvabilité du cabinet d'expertise comptable. De plus, il apparaît aussi que ces outils sont souvent cloisonnés, indépendants, sans prise en considération des relations existantes entre les différentes logiques sous-jacentes, qu'elles soient de nature commerciale, productive, humaine, ou financière.

Au total, il apparaît que les données financières et historiques, prépondérantes au sein des outils de management existants, ne permettent pas de prendre en considération la capacité du cabinet non seulement à innover, mais aussi à répondre aux attentes de ses clients. Une fixation des objectifs sans influence stratégique, une gestion des ressources principalement focalisée sur le matériel, un suivi court-termiste des réalisations, demandent une évolution des outils de management, en particulier de ce cabinet d'expertise comptable, mais aussi, et de manière plus générale des cabinets d'expertise comptable de petite taille. Ces changements seront proposés dans le cadre d'une troisième et d'une quatrième section, qui aborderont les objectifs de systèmes de mesure de performance organisationnelle, en particulier le tableaux de bord prospectif et le *Balanced Scorecard*, en réponse aux limites des pratiques managériales mis en évidence ici.

### **3 Objectifs et contenu d'un système de mesure de performance organisationnelle de type tableau de bord prospectif**

Le concept de tableau de bord est apparu en France au début du 20<sup>ème</sup> siècle. A son origine, il est conçu par analogie avec le tableau de bord d'un avion permettant de visualiser rapidement la vitesse, la distance parcourue et les ressources restantes en essence (Epstein et Manzoni, 1998). Les premiers acteurs à l'utiliser dans l'entreprise sont des ingénieurs avec la volonté de produire et de suivre des indicateurs opérationnels de l'activité, souvent quantifiés par des mesures physiques tel que la gestion de stocks, ou la qualité. Le même principe, guidé par la connaissance des relations de causes à effets entre processus de production et résultats de l'activité, est alors appliqué par les dirigeants eux-mêmes pour devenir « *un outil de pilotage devant aider les managers à exercer leurs responsabilités* » (Mendoza et Zrihen, 1999), ou bien « *une organisation permanente d'informations destinée à déclencher et à orienter l'action en même temps qu'à illustrer ses effets* » (Méric, 2003). Un

ensemble d'indicateurs le composent permettant aux dirigeants de suivre l'activité de l'entreprise, de la comparer aux objectifs prévus et, si nécessaire, d'engager des actions correctives.

De manière générale, le tableau de bord prospectif (ci-après TBP) peut être appréhendé comme un outil ayant vocation, non seulement, à mesurer la performance organisationnelle, mais aussi à piloter la stratégie de l'entreprise. Epstein et Manzoni (1998) sont, eux, plus précis dans la description des finalités de cet outil. En effet, ces auteurs indiquent qu'il permet de fournir aux responsables un suivi de la performance périodique et succinct de son centre de responsabilité afin de guider sa prise de décision, d'informer le niveau supérieur de son unité en complément de la délégation de responsabilité, de positionner chacun des centres de responsabilité par rapport à la stratégie globale de l'entreprise, d'identifier ses facteurs clés de succès ainsi que ses propres indicateurs de performance, et, enfin, de participer à la redéfinition de la stratégie de l'entreprise.

Le contenu et les objectifs seront ici formulés à travers trois points abordant l'intérêt d'un système de mesure de la performance organisationnelle, l'influence des mesures existantes axées largement sur des dimensions comptables et financières, mais aussi les caractéristiques du TBP.

### **3.1 Intérêts d'un système de mesure de la performance organisationnelle**

Comme l'indique le texte cité *infra* (section1), il semble aujourd'hui nécessaire de considérer le cabinet d'expertise comptable comme une véritable entreprise soumise à de nouvelles contraintes économiques, technologiques et financières, au sein duquel de nouveaux modes de management doivent être mis en œuvre « *au service d'une stratégie tournée vers la performance* ». Si cette nécessité semble évidente, notamment compte tenu des mutations du métier d'expert-comptable décrites précédemment, les modalités de sa mise en œuvre apparaissent toutefois difficiles, à commencer par la définition des logiques sous-jacentes à **la notion de performance d'un cabinet d'expertise comptable.**

Pour cela, nous pouvons tout d'abord rapprocher ce terme largement utilisé de concepts proches « *soit directement observables, soit aisément mesurables* » (De La Villarmois, 2001). Le terme de productivité peut ainsi être utilisé en tant qu' « *agencement des moyens de production qui assure le maximum d'effort utile avec le minimum de consommations* » (Gervais et Thenet, 2004). La notion d'efficacité peut aussi être intéressante en tant que « *jugement que porte un individu ou un groupe sur l'organisation, et plus précisément sur les activités, les produits, les résultats ou les effets qu'il attend d'elle* » (Savoie et Morin, 2001), ou bien encore la notion de rentabilité en tant qu' « *aptitude à faire naître un profit de la création de bien ou de services* » (Jungblut, 1990). Fondé sur cette logique d'appréhension de la notion de performance autour de concepts approchés, les outils de pilotage en résultant se trouvent être directement influencés par le type de concept utilisé. Par exemple, dans le cas de la productivité, les moyens mis en œuvre sont pris en considération, alors que dans le cas de l'efficacité, ils ne le sont pas. De plus, dans cette logique, les outils en résultant seront, dans la plupart des cas, focalisés sur des dimensions rétrospectives et quantitatives, dont nous avons précédemment précisé les insuffisances.

Pour apprécier la performance d'un cabinet d'expertise comptable, il semble dès lors nécessaire de la considérer non pas comme un ou plusieurs concepts, mais comme un construit, en tant que « *résultat d'un processus de causalité, ..., relative à un contexte choisi en fonction de la stratégie* » (Lebas, 1995). Dans ce cadre, la performance, en matière de management, peut être définie de manière générale comme « *la réalisation des objectifs organisationnels* » (Bourguignon, 1995). La performance, qui dépend alors d'un référent, l'objectif, est « *multidimensionnelle dès lors que les buts sont multiples, ..., et subjective, puisqu'elle est le produit de l'opération, par nature subjective, qui consiste à rapprocher une réalité d'un souhait, à constater le degré de réussite d'une intention* » (Bourguignon, 1995). Elle ne se comprend aussi « *que de façon dynamique, dans le long terme* » (Lebas, 1995), les conséquences de l'action se situant dans le temps.

Dés lors, les mesures matérielles de la performance, décrites antérieurement, guidées par des dimensions comptables et financières semblent largement insuffisantes pour apprécier la performance ainsi définie. Le caractère rétrospectif et quantitatif de ces mesures ne permet pas en effet d'apprécier des actions qui, comme l'indique Lebas (1995), ont des conséquences sur le long terme, et qui trouvent comme origine des composantes quelquefois immatérielles du capital du cabinet d'expertise comptable, par exemple la compétence du personnel.

Lorsque sont combinées les analyses précédentes, associant non seulement les évolutions du contexte économique, les mutations de la nature et des conditions d'exercice du métier d'expert-comptable, mais aussi une nécessaire appréciation globale et dynamique de la notion de performance, il apparaît que la nécessaire mise en œuvre de nouveaux modes de management d'un cabinet d'expertise comptable semble devoir être guidée par la transition d'un management influencée par une rationalité technico-opérationnelle centrée sur le service produit par l'expert-comptable à un management d'abord focalisée sur le client, le service étant appréhendé indirectement. Dans ce cadre, la performance du cabinet d'expertise comptable est mesurée non plus seulement par l'utilisation optimale de l'outil de production, dans une optique influencée par le passé, mais aussi par l'aptitude, présente et à venir, à créer et fournir des services à ses clients en exploitant ses actifs tant matériels qu'immatériels.

Ces outils n'étant pas, à notre connaissance, utilisés par une grande partie des cabinets d'expertise comptable, au moins pour ceux considérés comme de petite taille, il apparaît alors indispensable de mener une réflexion sur la mise en place de ce type d'outil, caractérisé non seulement par leur transversalité en complément des outils existants souvent cloisonnés, par la prise en compte d'un horizon de temps plus long que les techniques actuelles, mais aussi par la considération des composantes immatérielles de la performance d'un cabinet d'expertise comptable.

L'**intérêt** primaire d'un tel système de mesure de la performance organisationnelle est traduit par les propos de Kaplan et Norton (1992). « *On ne gère que ce l'on mesure* », avancent-ils. En effet, même si cela paraît d'emblée tautologique, il apparaît difficile de gérer une entreprise sans outils de projection et de suivi adaptés. Dans ce sens, Gibert (2000) soutient

lui que l' « *on peut faire beaucoup de choses sans instruments de mesure : de la politique, de la morale, de l'idéologie, ..., mais pas de la gestion* ».

Au-delà de ce premier intérêt où le système de mesure constitue une condition préalable à l'existence d'un mode de management dans l'entreprise, ce dernier peut être appréhendé, dans le même sens qu'Atkinson et al. (1997), à la fois comme un système de coordination, de suivi et de diagnostic, ces trois dimensions connaissant dans certains cas des interrelations.

Tout d'abord, les outils de mesure de la performance organisationnelle peuvent être considérés comme un système de coordination de l'activité. En effet, ces outils permettent d'aider l'entreprise à évaluer sa capacité à donner à chacun de ses partenaires ce dont il a besoin pour continuer à contribuer à son activité. Le niveau de performance étant considéré comme global, tous les acteurs de l'organisation sont alors pris en considération. Les investisseurs, par exemple, peuvent alors agir sur l'organisation en impactant leurs besoins et visions de l'activité de l'entreprise. Le système de mesure de performance permet, ainsi, d'informer tous les acteurs de l'organisation, y compris au niveau opérationnel, des actions à engager en fonction des objectifs stratégiques définis en amont. Les besoins des clients sont aussi appréhendés afin de définir des modes d'activités les plus proches de la demande.

Ensuite, les outils de mesure de la performance organisationnelle sont examinés comme un système de suivi et d'information. En effet, les objectifs stratégiques définis préalablement sont observés en pratique par la mesure de leur niveau d'atteinte. Dans une optique partenariale, ces outils aident alors l'entreprise à évaluer si elle reçoit la contribution attendue de ses fournisseurs et des ses employés, ainsi que le retour attendu de ses clients. Ils permettent aussi de guider la définition et le développement des processus opérationnel de l'entreprise. En comparant les performances de ces systèmes avec les objectifs de production, par exemple, le système de mesure de la performance identifie les insuffisances du processus concerné. Au-delà de cette mesure et de cette comparaison à des normes fixées préalablement, l'existence de ces systèmes permet aussi l'information des responsables concernés sur le niveau de performance atteint. Par exemple, une fois les actions engagées et les mesures effectuées, les investisseurs peuvent être informés sur la performance organisationnelle, en terme d'atteinte des objectifs (Bourguignon, 1995).

Enfin, les outils de mesure de la performance organisationnelle peuvent être analysés comme un système de diagnostic. En effet, en permettant la compréhension des relations entre performances locales et performance globale, ils aident l'entreprise à évaluer la contribution les résultats de ses différents processus et activités, notamment au niveau opérationnel, sur sa performance totale. Toutefois, cette finalité demande préalablement une réflexion sur les relations de causes à effets entre les différents processus et activités de l'entreprise. Par exemple, il sera nécessaire d'analyser l'influence de la compétence du personnel sur son niveau de rentabilité, via la qualité du processus de production et la satisfaction des clients. Ces analyses complexes et spécifiques à chaque activité détermineront alors le niveau de contribution de chacun des acteurs et de chaque type d'action à la performance organisationnelle.

### **3.2 Influence des mesures comptables et financières de la performance**

Si les propos de Kaplan et Norton (1992) nous éclairaient précédemment sur la nécessité de mettre en œuvre un système de mesure de la performance organisationnelle pour être capable de gérer une entreprise, ceux-ci nous informent aussi sur les relations entre la nature du système de mesure et le type de management en découlant.

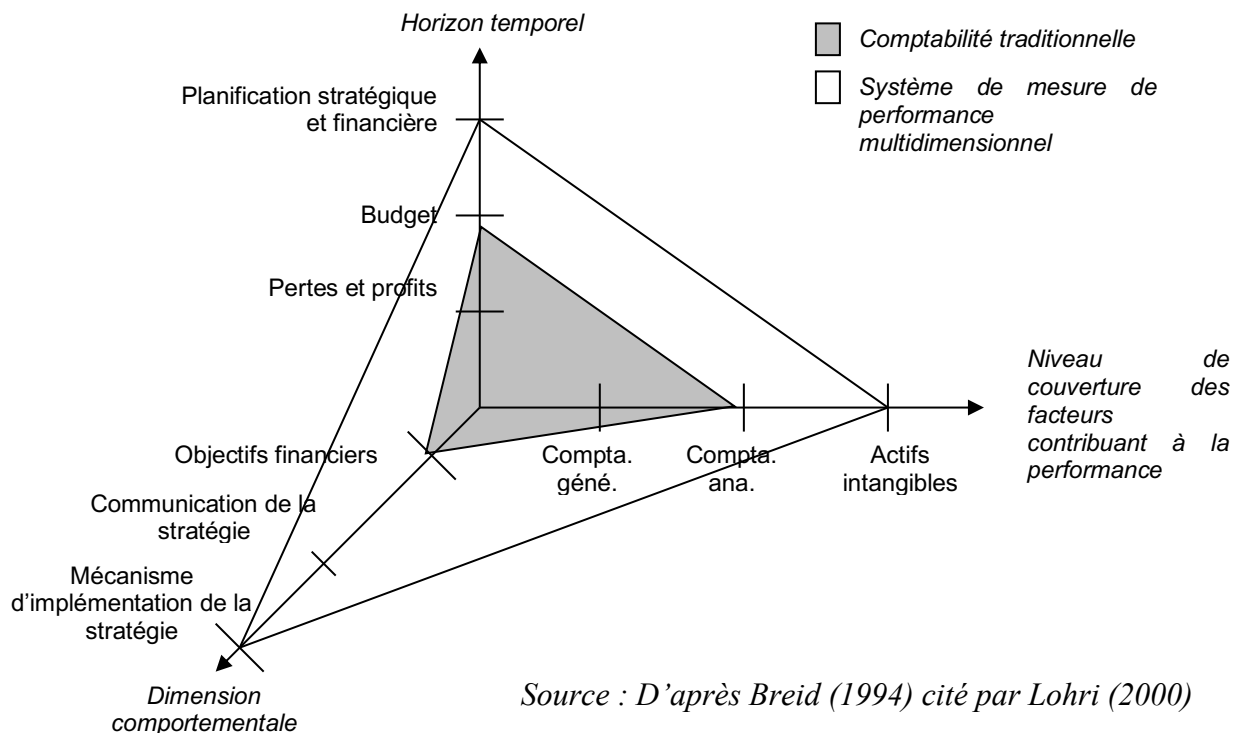
En effet, il s'avèrera difficile de manager l'ensemble de l'organisation sur la base de mesures strictement opérationnelles. De même, des mesures essentiellement comptables et financières appréhenderont avec difficulté la complexité de l'organisation. Pourtant, ces dernières mesures sont aujourd'hui les plus utilisées. McMahon et Holmes ont en effet observé que les outils financiers traditionnels tel que les états financiers, les budgets, les systèmes de coûts de revient sont largement présents dans les petites et moyennes entreprises américaines, souvent pour répondre aux exigences des bailleurs de fonds. Directement rattachées au système d'information comptable de l'entreprise, elles permettent en effet de répondre, de manière légale, à la délégation de responsabilités réalisée par les propriétaires de l'entreprise, notamment pour celles de grande taille.

Le type d'information produit par ce système est ainsi principalement focalisé sur les besoins des acteurs externes à l'organisation, que cela soit les actionnaires ou bien l'Etat. Outre son rattachement direct au système d'information comptable, son importante utilisation peut aussi être expliquée par la nature même des mesures comptables et financières. En effet, leur utilisation est simplifiée par l'existence d'une unité de mesure commune et quantitative, en l'occurrence la monnaie courante, facilement comprise de tous. Cette unité de mesure permet, de plus, de connaître relativement rapidement les coûts des différentes activités et produits de l'entreprise.

Cependant, ces mesures comptables et financières connaissent de nombreuses limites. McMahon et Holmes soulignent à ce propos que, parmi les raisons liées aux échecs des petites et moyennes entreprises américaines, les faiblesses des mesures de la performance organisationnelle sont analysées comme une cause majeure de faillite.

En effet, les informations de nature comptable et financière ne semblent pas permettre de communiquer en interne une mesure de l'activité pertinente pour la prise de décision. Le fait est que les instruments de mesure strictement financiers n'ont ni la précision, ni la robustesse nécessaire au management d'une entreprise (Atkinson et al., 1997). Ainsi, plusieurs critiques sont avancées dans ce sens. D'après Breid (1994), ces insuffisances sont expliquées par trois facteurs : l'horizon temporel, le niveau de couverture des facteurs contribuant à la performance et la dimension comportementale.

Figure 1 : Les insuffisances des mesures comptables et financières en terme d'évaluation de la performance organisationnelle



Tout d'abord, il apparaît que les mesures comptables et financières, compte tenu de leur **horizon temporel**, ne décrivent que l'histoire récente de l'entreprise. Celles-ci ne peuvent ainsi participer à l'exercice nécessaire de la prédiction dans la mesure où ses principes constitutifs, notamment la prééminence des coûts historiques, mettent en avant le calcul de la valeur patrimoniale de l'entreprise et de son bénéfice net. La première fonction de la comptabilité a été en effet de visualiser formellement la variation de la valeur du patrimoine. Avec l'émergence du marché des capitaux, la détermination du bénéfice net s'est ensuite ajoutée à cette première fonction. Dans la mesure où ces notions se focalisent sur des indicateurs court-termistes, la capacité future de l'entreprise à générer de la croissance ne peut être évaluée. De plus, toujours en se rapportant au facteur temps, il s'avère que ces mesures constituent des indicateurs trop tardifs, lorsqu'ils sont produits, pour influencer la décision du chef d'entreprise. Au total, l'horizon temporel étant réduit, ce type d'indicateur n'indique donc pas si la performance comptable et financière dégagée est en cohérence avec les stratégies et les objectifs de l'entreprise.

Ensuite, ces mesures ne prennent pas non plus en considération, compte tenu de leur **niveau de couverture** des facteurs contribuant à la performance, l'influence des actifs immatériels. Il apparaît en effet que ce type d'information ignore d'importants facteurs clés de succès pour l'entreprise, tel que la satisfaction des clients, ou la qualité des prestations réalisés. Notamment dans une activité de service, comme l'expertise comptable, il apparaît en effet primordial d'intégrer des mesures qualitatives de la performance organisationnelle. Gervais et Thenet (2004) souligne dans ce sens que la productivité d'une entreprise de service ne doit pas strictement se mesurer en rapportant le temps passé à la production

obtenue. Lorsque c'est le cas, il apparaît en effet que cette mesure peut nuire à la réalisation des différentes composantes de la prestation attendue par le client, telles que l'adaptabilité à ses besoins ou la qualité de la prestation. Van Caillie (1999) précise lui que les indicateurs de nature comptable et financière ne tiennent pas compte de l'aptitude de l'entreprise, non seulement, à innover pour rencontrer les attentes des clients, mais aussi à adapter ses processus de production et de commercialisation pour tenir compte rapidement de tout changement dans son environnement. Il faut remarquer que ce type d'insuffisance affecte du reste autant les dirigeants de l'entreprise, que les partenaires extérieurs à l'organisation qui ne sont informés que de façon insuffisante sur l'évolution probable de l'entreprise de ces points de vue.

Enfin, la **dimension comportementale** constitue un troisième facteur imparfait des indicateurs comptables et financières traditionnels. En effet, l'utilisation de ce seul type d'indicateur peut avoir deux incidences sur le comportement des acteurs de l'organisation. Le premier concerne l'utilisation des outils de management prospectifs, lorsqu'ils existent. Dans ce cas, la prééminence des objectifs financiers ne permet pas d'intégrer des analyses externes ou internes sur le devenir de l'organisation, les projections étant souvent déterminées par extrapolation. Le second intéresse les acteurs de l'organisation eux-mêmes. En effet, les mesures comptables et financières ne fournissent que peu de fondement à l'évaluation de l'efficacité des processus liés au personnel de l'entreprise (Atkinson et al., 1997). Dans cette logique, l'utilisation de mesures comptables pour motiver le personnel, notamment à travers le calcul de la rémunération, semble connaître de larges insuffisances en terme de création de performance organisationnelle.

Au-delà de ces trois facteurs d'insuffisances, l'utilisation de mesure comptable et financière ne permet pas non plus d'avoir une vision globale de l'entreprise, en particulier lorsque celle-ci est composée d'unités différentes. Dans ce cas, l'information comptable et financière concerne principalement cette unité, à moins de réaliser des retraitements importants, sans produire de la connaissance sur la performance globale (Epstein et Manzoni, 1998).

Compte tenu de ces nombreuses limites, plusieurs auteurs suggèrent ainsi la mise en place de systèmes multidimensionnels de mesure de la performance comme outils de management complémentaires aux outils traditionnels (Kaplan et Norton, 1992 ; Otley, 1999). Les mesures axées sur des dimensions comptables et financières, malgré leurs insuffisances, ne sont toutefois pas écartées, mais complétées par des mesures permettant de prendre en considération d'autres dimensions nécessaires à l'appréciation de la performance globale d'une entreprise.

### 3.3 Caractéristiques du tableau de bord prospectif

Pour définir les caractéristiques du tableau de bord prospectif, différents critères peuvent être distingués. Nous nous fondons ici sur deux d'entre eux, à savoir ses dimensions théoriques, ainsi que la nature et la forme des informations le constituant.

Tout d'abord, le TBP peut être caractérisé par les **dimensions théoriques** le sous-tendant. A ce titre, Bessire (2000) décrit trois dimensions nécessaires au pilotage d'une organisation :

- La dimension politique, c'est-à-dire la prise en compte de la finalité de l'entité à guider, de sa vocation, de sa mission. La dimension politique se concrétise dans le choix des paramètres les plus stables de l'organisation : la nature de son domaine de compétences, la nature de l'environnement et la nature des relations qu'elle souhaite nouer avec ses partenaires tant internes qu'externes,
- La dimension économique, c'est-à-dire la définition des objectifs et la prise en compte des ressources et des contraintes,
- La dimension stratégique, la stratégie y étant définie comme le déploiement dans l'espace et dans le temps d'une intention, d'une volonté politique, appliquée à des ressources et des contraintes. La dimension stratégique désigne alors les moyens à utiliser pour atteindre les objectifs dans le respect des politiques fixées.

De nombreux autres auteurs pourraient être cités dans cette logique, comme Cappelletti et Khouatra (2004) qui décrivent, eux aussi, trois dimensions de la performance, à savoir les dimensions organisationnelle, économique et sociale. Nous choisissons toutefois de nous focaliser sur les travaux de Morin et Savoie (2001) qui réalisent une synthèse des études antérieures en matière de performance organisationnelle. Pour ces auteurs, l'évaluation de la performance organisationnelle est focalisée sur quatre dimensions centrales : la pérennité de l'organisation, l'efficacité économique, la valeur du personnel et la légitimité organisationnelle.

*Tableau α : Les dimensions de la performance organisationnelle*

<b>Valeurs des ressources humaines</b>	<b>Efficacité économique</b>
Engagement des employés	Economie des ressources
Climat de travail	Productivité
Rendement du personnel	Rentabilité générale
Compétences des employés	
Santé et sécurité des employés	
<b>Légitimité organisationnelle</b>	<b>Pérennité de l'organisation</b>
Respect de la réglementation	Qualité des produits et des services
Responsabilité sociale	Compétitivité
Responsabilité environnementale	Satisfaction des partenaires d'affaires

*Source : Savoie et Morin (2001)*

Au travers de la pérennité de l'entreprise, dans une conception systémique, l'entreprise peut assurer une continuité d'activité à travers trois préoccupations qui doivent être présentes à l'esprit des membres de l'organisation : l'amélioration de la qualité des produits, le maintien de la compétitivité et la satisfaction des partenaires d'affaires.

Dans une conception économique, l'efficacité économique est au centre des préoccupations des dirigeants. Pour l'accroître, il est alors nécessaire d'économiser les ressources, par exemple en corrigeant la rotation des stocks, ainsi que d'améliorer la productivité, et enfin de faire progresser la rentabilité générale, cette dernière pouvant être mesurée, par exemple, par le ratio du rendement sur le capital investi ou la marge sur le bénéfice net.



Dans une conception psychologique, la performance organisationnelle est appréciée via la valeur du personnel en se basant sur plusieurs critères, comme l'engagement des employés ou bien ses compétences. Cette dimension « *permet de reconnaître qu'avant tout, l'organisation existe à travers les activités et les relations entre des personnes qui apportent, chacune selon ses moyens, des contributions dans l'accomplissement de sa raison d'être et à l'atteinte de ses objectifs* » (Savoie et Morin, 2001).

La quatrième dimension fait, enfin, référence à une conception écologique de l'entreprise où la performance organisationnelle est mesurée par son niveau de légitimité. L'enjeu de cette conception de l'organisation est la préservation et la valorisation de l'environnement dans lequel évolue l'organisation. Cette dimension postule ainsi que toute organisation survie grâce aux ressources tirées de son environnement. La qualité des échanges avec ce même environnement est alors essentielle que cela soit pour l'organisation ou pour l'environnement lui-même.

Au-delà de ses dimensions permettant une analyse multidimensionnelle de la performance organisationnelle, le TBP peut aussi être caractérisé par la **nature et la forme des informations le constituant**.

Dans cette logique, le TBP peut d'abord être défini comme un type de document à la fois synthétique et multiple. Il ne représente pas en effet un seul document applicable à l'ensemble de l'organisation. Chaque unité de l'entreprise possède un tableau de bord spécifique, avec différentes responsabilités et objectifs. Ces différents tableaux de bord sont ensuite possiblement intégrés de manière synthétique au sein d'un tableau unique. Le TBP est ainsi décliné en fonction de la structure organisationnelle. Cette déclinaison consiste, au niveau de chaque centre de responsabilité, à refléter la stratégie et les responsabilités définies en amont, en termes d'objectifs, de facteurs clés et de plans d'action. Les différents tableaux de bord s'organisent selon les niveaux hiérarchiques d'après un principe de type gigogne : chaque responsable dispose dans son tableau de bord d'indicateurs définis au niveau central et d'indicateurs spécifiques à son domaine d'activité. Les premiers constituent des indicateurs de *reporting*, garants de la cohérence du déploiement stratégique. Les seconds sont élaborés par le responsable concerné et son équipe, et sont destinés à son usage exclusif. Ils doivent en effet lui permettre de piloter au quotidien son activité.

Le TBP peut, ensuite, être déterminé comme un type de document intégrant à la fois des indicateurs financiers et non financiers. Des mesures opérationnelles complètent, en effet, les mesures traditionnelles en donnant des informations détaillées sur l'impact de différentes actions et leurs relations de causes à effets avec la performance globale de l'organisation (Epstein et Manzoni, 1998).

Le TBP peut, à la suite, être distingué par l'influence des objectifs stratégiques. Sa mise en œuvre implique en effet la traduction de la vision et des missions de chacune des unités de l'entreprise en un ensemble d'objectifs, à partir desquels chacun des différents centres de responsabilités identifie ses facteurs clés de succès, transposés en indicateurs clés de performance. Ces indicateurs peuvent alors être suivis par l'unité concernée. Le TBP

constitue en cela une articulation entre la stratégie de l'entreprise et l'action managériale (Méric, 2003).

Le caractère normatif définit, après, le TBP. En effet, chaque indicateur le constituant est comparé à une norme de référence, afin de pouvoir mesurer les écarts entre l'action prescrite et l'action réalisée. Ces normes de référence peuvent à la fois reposer sur des données internes et/ou sur données externes pour permettre, dans ce dernier cas, des comparaisons interentreprises.

Pour finir, le TBP est caractérisée par Mendoza et Zrihen (1999) comme un outil de pilotage, comportant des informations :

- peu nombreuses (10 à 20 indicateurs),
- rapidement obtenues,
- compréhensibles, simples à interpréter,
- et présentées de manière efficace (graphiques...), selon un rythme à déterminer.

Au total, le TBP se révèle être un outil managérial multidimensionnel et intemporel tentant de prendre en considération les différentes facettes de la performance organisationnelle et répondant à un modèle formel et normatif prédéterminé. La stratégie y prend une place essentielle, au moins de manière indirecte, en influençant le choix des indicateurs le constituant. Les mesures de nature financière largement limitées y sont complétées par des variables d'action, par définition plus qualitatives, permettant non seulement le suivi des orientations stratégiques, mais aussi la maîtrise des relations de causes à effets entre variables opérationnelles et performance globale. Toutefois, malgré l'existence de ces caractéristiques décrivant les TBP de manière générale, il semble que certaines spécificités existent particulièrement pour un de ces types, le *Balanced Scorecard*.

#### **4 Les spécificités et raisons d'implémenter un tableau de bord prospectif de type Balanced Scorecard dans un cabinet d'expertise comptable de petite taille**

Le *Balanced Scorecard* est un outil présenté au public au début des années 1990 (Kaplan et Norton, 1992)<sup>5</sup> comme une réponse aux limites des outils de management existants. Historiquement, Wegmann (1999) précise en effet que les systèmes de contrôle de gestion reposent, jusqu'au début du 20<sup>ème</sup> siècle, sur un calcul des coûts proches du terrain, orienté vers la préparation de la décision. « *La performance se mesurait alors à l'aune des critères de rendement des processus d'usinage, qui à eux seuls suffisaient à piloter l'entreprise et à évaluer sa profitabilité globale* ». C'est avec le développement de la verticalisation et des structures multidivisionnelles que le contrôle de gestion fonde ses évaluations sur des mesures financières largement influencées par la notion de retour sur investissement. Or,

---

<sup>5</sup> Ses auteurs ont depuis largement détaillé les principes, le contenu et les méthodes mises en œuvre à travers plusieurs publications (non exhaustives) : Kaplan et Norton (1993); Kaplan et Norton (1996), *The Balanced Scorecard : translating strategy into action*, Harvard Business School Press, Boston; Kaplan et Norton (2001a, 2001b, 2001c).

pour Kaplan et Johnson (1987)<sup>6</sup>, cette nouvelle forme du contrôle de gestion ne permet ni de mesurer la performance organisationnelle, ni de constituer un outil du pilotage stratégique de l'entreprise. Ces auteurs prônent alors, tout d'abord, une réintroduction de mesures opérationnelles au sein des outils du contrôle de gestion. Ils proposent, ensuite, de relier ces niveaux de performance opérationnelle avec la stratégie de l'entreprise. En effet, l'utilisation de ces seuls indicateurs d'activité, axés sur une amélioration locale et à court terme, ne permettrait pas de répondre à l'évolution du contexte économique de plus en plus imprévisible, marqué par la croissance de la complexité des produits et des processus technologiques, mais aussi par l'imprévisibilité de l'environnement.

Prenant en considération les limites déjà évoquées *infra* des mesures de performance largement fondées sur des dimensions financières, mais aussi les insuffisances de mesures strictement opérationnelles, Kaplan et Norton développent ainsi un outil qui ne privilégie aucune dimension au détriment de l'autre. Ce TBP est alors considéré comme équilibré.

Cette idée d'équilibre ressort d'ailleurs des traductions françaises de ce terme anglo-saxon (Bourguignon et al., 2002). Les expressions « *tableau de bord équilibré* », « *carnet de bord équilibré* » sont ainsi utilisées. Cet équilibre constitue en effet un postulat de départ à la construction de ce TBP, qu'il soit entre des objectifs à court et long terme, entre mesures financières et non financières, entre des indicateurs stratégiques et des indicateurs historiques, et entre des perspectives de performance internes et externes (Fernandes et al., 2005). D'autres traductions, moins pertinentes à notre sens, sont aussi avancées. Germain (2004) évoque, lui, l'existence de l'idée de globalité à travers l'expression « *indicateur de performance global* ». Dans cette logique, il est ainsi soutenu qu'il existe un modèle universel de performance d'où découlent des catégories génériques de facteurs auxquels sont associés des types d'indicateurs. Grapin et Josserand (2003) suggèrent, eux, la traduction française du titre de l'ouvrage initial de Kaplan et Norton, « *Le Tableau de bord prospectif* », qui montre l'importance accordée dans cette démarche à la déclinaison opérationnelle des grands objectifs stratégiques. Or, nous considérons ici le *Balanced Scorecard* comme un type de tableau de bord prospectif. L'utilisation de ce dernier terme ajouterait de la confusion à une complexité déjà présente. A toutes ces expressions, nous préférons donc ici le terme originel, *Balanced Scorecard* (par la suite BSC), la traduction étant une forme d'appropriation (Bourguignon et al., 2002). La version originale insiste en effet le nécessaire équilibre entre les différentes dimensions et composantes de la performance organisationnelle, les mesures financières permettant ainsi d'appréhender les effets des actions déjà entreprises, alors que les variables opérationnelles permettent d'anticiper ce que sera la performance future de l'entreprise (Méric, 2003).

Le BSC étant considéré ici comme un type de tableau de bord, il correspond ainsi aux caractéristiques générales et dimensions théoriques décrites dans la section antérieure. Toutefois, certaines spécificités désignent ce type de TBP, particularismes qu'il nous faut connaître pour les distinguer. Cette description est réalisée en trois temps. Dans un premier temps, ses différences existantes avec un tableau de bord classique sont développées, dans

---

<sup>6</sup> *Relevance lost : the rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press, Boston; cité par Wegmann (1999).

un second, la présentation introductive de ses dimensions sous-jacentes, et dans un troisième, les raisons d'engager un BSC.

#### 4.1 Les différences entre tableau de bord classique et BSC

Préalablement, nous avons indiqué l'intérêt d'un système de mesure de la performance organisationnelle, ainsi que les caractéristiques des TBP. Ces derniers y étaient considérés comme des systèmes de coordination, de diagnostic, de suivi et d'information, comportant, de manière conceptuelle, des dimensions, une nature et une forme communes. En tant que type particulier de TBP, le BSC répond ainsi à ces qualités générales.

Comme Méric (2003) l'évoque, « *la question est alors de savoir ce que le BSC apporte en plus* ». A cette interrogation, plusieurs réponses sont proposées. Pour certains, le BSC ne serait qu'une redécouverte des intérêts du tableau de bord à la française, largement antérieurs. Dans cette logique, il peut aussi être appréhendé comme correspondant à un effet de mimétisme. A l'opposé, d'autres auteurs défendent l'idée qu'il s'agit d'un outil spécifique, distinct des TBP traditionnels. De manière cohérente aux avancées précédentes, nous nous positionnons ici dans une perspective où le BSC est abordé comme un type de TBP, connaissant toutefois des spécificités, certaines étant dues aux décalages existants entre théorie et pratique.

Plusieurs **ressemblances** peuvent en effet être mises en évidence entre les TBP traditionnels et le BSC. Comme indiqué précédemment, ces deux outils d'anticipation connaissent, tout d'abord, un même point de départ, à savoir la remise en cause de la prédominance des mesures financières. Ces deux outils insistent ainsi sur la nécessité de compléter les mesures financières par des indicateurs opérationnels et/ou qualitatifs, tels que des indicateurs de qualité, de maîtrise des délais, de satisfaction des clients, de développement des compétences, etc (Mendoza et Zrihen, 1999). Ensuite, ces deux outils permettent une sélectivité des informations (Bourguignon et al., 2002). Le TBP classique comme le BSC ne fournissent pas de ce fait une information exhaustive sur la marche d'une entreprise, mais se concentrent sur des points clés du management de l'entité concernée. Enfin, ces deux outils sont idéalement reliés à la stratégie de l'entreprise. Concernant le BSC, Kaplan et Norton définissent certains principes pour créer une organisation « *orientée stratégie* », à savoir mettre l'organisation en adéquation avec la stratégie, faire que la stratégie soit l'affaire quotidienne de tous, et enfin transformer la stratégie en un processus continu. Dans le cas du TBP traditionnel, les liens avec la stratégie sont tout aussi importants dans la mesure où le point de départ de son processus de construction est la clarification des priorités stratégiques.

Au-delà de ces ressemblances catégorielles, deux types de spécificités peuvent être distinguées. La première tient aux **décalages existant entre théorie et pratique du TBP**. Les études empiriques faisant état du niveau d'utilisation des TBP traditionnels mettent en effet en évidence plusieurs différences, éloignant de ce fait ces outils avec le BSC.

Tout d'abord, il s'avère que le TBP traditionnel reste souvent un outil de management à court terme, largement influencé par les données historiques. Crespin (1998) remarque, dans ce sens, que les indicateurs utilisés mesurent uniquement des variables d'action, le capital intellectuel, qui comprend notamment l'apprentissage organisationnel, ne rentrant pas dans le cadre des indicateurs habituellement utilisés. Valade (1993) remarque, lui, que les outils prospectifs traditionnels sont conçus comme de simples outils de contrôle et sont élaborés par pure référence aux budgets précédents et aux dernières réalisations, la seule innovation consistant en l'expression d'un coefficient de progression. Or, d'après l'auteur, « *cette démarche, au-delà de son absence de pertinence, présente le défaut majeur, non seulement, de reproduire, sans bonification, les situations antérieures, mais aussi de négliger l'impact des investissements immatériels engagés précédemment* ».

Ensuite, un second écart entre réalité et concept du TBP tient à la nature des informations le composant. Même si son point de départ peut être rapproché de l'insuffisance des indicateurs financiers pour mesurer la performance organisationnelle, il s'avère que les outils mis en œuvre restent encore largement axés sur cette nature d'indicateur. Comme le précise Valade (1993), en proposant une voie d'amélioration de l'information de gestion d'un cabinet d'expertise comptable, le contrôle de gestion satisfait en effet principalement quatre exigences, à savoir optimiser les facteurs de rentabilité, détecter les risques de non rentabilité et les foyers de rentabilité, permettre de prendre les mesures correctives, et de mesurer les résultats. Seule l'efficacité économique est donc ici prise en considération, au sens de Morin et Savoie (2001), ignorant les autres dimensions liées aux ressources humaines, à la pérennité de l'organisation et à sa légitimité organisationnelle. Dans le même objectif, Jungblut (1990) propose lui un tableau de bord d'un cabinet d'expertise comptable intégrant différents indicateurs :

- Le budget des heures facturables et non facturables (par collaborateur et par mois),
- Les écarts entre heures budgétées et heures réalisées (fact. et non fact.),
- L'état d'avancement des travaux,
- Les coûts en personnel, la facturation,
- L'analyse des écarts sur temps, sur coûts,
- Le suivi des créances,
- Le suivi de rentabilité (taux de marge, productivité de la MOD, rentabilité financière),
- Le suivi des dossiers (nombre d'entrées, nombre de sorties),
- Le suivi informatique (nombre ligne, coût revient, etc.).

Ici encore, malgré les préconisations conceptuelles liées à la mise en œuvre d'un TBP, la pratique met en évidence la prégnance des indicateurs de nature financière, plus facile à appréhender et à produire de par l'existence d'un système d'information centré sur la comptabilité. Or, particulièrement dans le cas d'un cabinet d'expertise comptable, un « *service se caractérise par la nature de la prestation immatérielle de sa prestation et une production assez souvent réalisée en présence (voire avec la participation) du client* » (Gervais et Thenet, 2004). A ce titre, le caractère intangible du résultat de ce service, ainsi que sa variabilité génèrent confusion et diversité aussi bien en terme de ressources à consommer, que de satisfaction du client. Aussi, comme nous l'avons indiqué

précédemment, la performance de ce type de prestation ne peut être appréhendée seulement par des mesures financières. Celle-ci ne peut être appréciée « *qu'en tenant compte du degré de satisfaction apporté au client et de la nécessaire flexibilité à introduire dans la production pour être réactif au comportement du demandeur et produite la variété voulue* » (Gervais et Thenet, 2004). Pour utiliser l'analogie d'Otley (1999), c'est en fait comme si un véhicule était seulement conduit en regardant le rétroviseur, miroir qui, en outre, ne donne qu'une image imparfaite de la réalité. Le niveau de changement de l'environnement rend alors caduc ce type d'outil prospectif, sa focalisation sur les résultats financiers ne permettant pas d'appréhender les moyens par lesquels ces résultats sont atteints. L'auteur propose alors certaines améliorations, permettant notamment de la relier de manière plus aboutie à la stratégie de l'organisation, de prendre en considération la chaîne de valeur de l'organisation, et de modifier le processus souvent incrémental des outils prospectifs de l'organisation. Le BSC répondra, en partie, à de telles insuffisances liées à la mise en œuvre des TBP traditionnels.

Après, un troisième décalage entre théorie et pratique du TBP concerne leur déconnexion avec la stratégie de l'entreprise. Plusieurs auteurs ayant réalisé des études de terrain montrent en effet que les TBP traditionnels, souvent produits à l'initiative des responsables intermédiaires à des fins d'observation des actions à court terme, répondent avant tout à leurs besoins et ne convergent pas nécessairement avec les objectifs généraux de l'entreprise. Dans ce sens, Lorino (2001) met en évidence que l'entreprise sur laquelle il fonde son étude de cas dispose d'un tableau de bord de Direction Générale souffrant notamment d'une absence de liens explicites avec la stratégie de l'entreprise. Mendoza et Zrihen (1999) remarquent, eux aussi, que les TBP utilisés dans les entreprises françaises sont issus d'initiatives locales prises par les responsables opérationnels. Ces derniers, « *jugeant les systèmes de reporting financier peu adaptés à leurs besoins en matière de pilotage, se sont progressivement dotés d'indicateurs leur permettant de suivre les actions développées en vue d'atteindre les objectifs de leur entité* ». Si les indicateurs ainsi obtenus ont le mérite d'être utiles pour le pilotage local, ils s'avèrent très souvent déconnectés des orientations stratégiques, ce qui entraîne comme conséquence directe que les choix effectués au niveau local ne contribuent pas nécessairement à la mise en œuvre de la stratégie.

Enfin, une quatrième différence distingue le TBP traditionnel du BSC, en raison de l'éloignement de leur pratique par rapport à la théorie. Celle-ci concerne la lourdeur de la majorité des TBP alors qu'au départ ils sont censés être des documents synthétiques et simples d'utilisation. Cette lourdeur est mise en évidence à deux titres, le premier concernant le contenu du TBP, le second leur nombre. Dans le premier cas, Lorino (2001) remarque, en effet, un manque de hiérarchisation des priorités, qui se traduit par un document lourd, surchargé de chiffres, difficilement utilisable de manière opérationnelle. La majorité des TBP étant la résultante d'initiatives individuelles, comme nous venons de le mentionner au travers de Mendoza et Zrihen (1999a), la multiplication d'indicateurs définis localement aggrave l'absence de langage commun à l'intérieur de l'entreprise. A ce titre, l'approche française souligne la nécessité d'adapter le TBP classique aux besoins des décideurs, c'est-à-dire aux spécificités organisationnelles (Mendoza et Zrihen, 1999b). Il y a alors autant de TBP que de centres de responsabilités. Parfois, un même responsable aura à disposition trois ou quatre

documents tous baptisés tableaux de bord et fort différents les uns des autres. Ceux-ci perdent ainsi une grande partie de leur raison d'être, à savoir constituer un outil de pilotage pertinent dans un environnement plus complexe.

En parallèle de ces premières différences dues à des décalages entre pratique et théorie du TBP, un autre type de spécificité peut être distingué, lié à aux **particularités intrinsèques du BSC**. Lorsque sont analysées les caractéristiques de cet outil, il s'avère en effet qu'au-delà des dimensions communes avec les TBP traditionnels, plusieurs qualités peuvent être dissociées. Nous les avons traités ici en cinq points.

La première de ces spécificités concerne la relation avec la stratégie de l'entreprise. Théoriquement, nous avons vu précédemment que les TBP pouvaient être considérés comme des moyens d'opérationnaliser la stratégie. Toutefois, certaines insuffisances ont été mises en évidence sur le plan pratique. Concernant spécifiquement le BSC, il se présente comme un outil de management stratégique (Méric, 2003) dans la mesure où il permet, non seulement, d'implémenter la stratégie, mais aussi de maîtriser son application. Le BSC articule alors l'action locale et les buts de l'entreprise, les indicateurs choisis se fondant sur les objectifs de l'organisation et les moyens à mettre en œuvre.

La dimension stratégique peut aussi être analysée à travers la conception sous-jacente au BSC. Wegmann (1999) avance ainsi que le BSC repose sur une acception traditionnelle de la stratégie « *fondée sur la primauté d'une analyse externe (opportunités/menaces), couplée ensuite à une analyse interne (forces/faiblesses)* ». L'outil combine alors deux d'indicateurs. Les premiers sont considérés comme stratégiques, ou *a priori*, et reflètent la stratégie déployée par les dirigeants. Les seconds concernent, eux, des mesures directes de la performance de l'entreprise, en tant qu'indicateurs de résultat, ou indicateur *a posteriori*, ces deux types d'indicateurs formant un tout indissociable. Comme l'indiquent Mendoza et Zrihen (1999a), le BSC insiste ainsi sur la nécessité de définir et de déployer des indicateurs en phase avec les choix stratégiques, et milite pour la mise en œuvre d'une vision commune, reposant sur la définition d'objectifs et de plan d'action mesurés et suivis par des indicateurs suivis de tous.

Au total, il apparaît que la différence majeure entre le BSC et le TBP traditionnel tient à ce que Mendoza et Zrihen (1999b) rattachent à la vision de la stratégie. Pour le premier de ces outils prospectifs, la stratégie y est qualifiée de normative. Le BSC, en tant que document unique ou quasi-unique au niveau de la direction générale, semble alors décliner la stratégie mécaniquement de haut en bas. A ce titre, les TBP classiques reposent, eux, sur une conception moins mécanique de la stratégie, c'est-à-dire plus pragmatique, élaborée au fur et à mesure, de façon incrémentale. Dans le second cas, comme nous l'avons indiqué précédemment, les indicateurs sont alors nombreux et différents, dans le premier, cette vision normative de la stratégie garantit une forte homogénéité des indicateurs. Cette logique est d'ailleurs reprise par Bourguignon et al. (2002) qui décrivent le BSC comme mobilisant des dimensions prédéterminées de la stratégie et de la mesure de la performance. Ainsi, d'après les auteurs, cet outil « *suppose qu'une stratégie claire et explicite peut être définie* ». A l'opposé, la construction des TBP traditionnels fait figure « *d'artisanat du management* ». Aucune vision stratégique sous-jacente n'y est imposée.

La seconde de ces spécificités touche la dimension organisationnelle de la mise en œuvre du BSC. De manière cohérente à la spécificité précédente, le BSC est d'abord vu comme un outil mis à la disposition de la direction générale. Dans les premiers textes de Kaplan et Norton, le déploiement du BSC est analysé comme un processus descendant, dit « *top-down* » : ce sont les niveaux supérieurs de l'entreprise qui définissent l'objet des indicateurs, puis chaque unité opérationnelle définit sa propre stratégie à l'intérieur de ce cadre (Bourguignon et al., 2002). Au contraire, pour les TBP traditionnels, leur déploiement est souvent considéré comme participatif. La stratégie résulte alors d'une interaction entre les différents acteurs.

Toutefois, cette vision originelle de l'implémentation d'un BSC doit être nuancée par de nouvelles approches. En effet, dans des publications plus récentes, les concepteurs du BSC distinguent la communication entre les managers et les salariés comme le moyen de gagner le cœur de ces derniers, et ainsi d'obtenir le consensus sur la stratégie. Les auteurs y favorisent le dialogue dans l'organisation, afin de participer ainsi à un processus d'émergence d'une nouvelle stratégie. Dans cette logique, la direction détient une idée des résultats à atteindre, mais ne maîtrise pas le cheminement pour y arriver. Pour cela, elle doit privilégier la communication, la participation et l'innovation des salariés. C'est à ces derniers qu'il incombe alors de définir les moyens innovants pour accomplir leur mission, et atteindre les objectifs stratégiques.

La troisième de ces spécificités considère l'existence de composantes organisant la mesure de la performance organisationnelle. En même temps qu'ils font l'hypothèse d'une vision normative de la stratégie, Kaplan et Norton postulent aussi l'existence d'un modèle générique de la performance. Quatre dimensions sont ainsi retenues, à savoir « Apprentissage organisationnel », « Processus internes », « Clients » et « Résultats financiers ». De manière théorique, les TBP possèdent aussi un caractère multidimensionnel de la performance. Nous avons précédemment mis en évidence que ce type d'outil était conceptuellement guidé par des logiques politique, économique et stratégique (Bessire, 2000), ou bien par des dimensions liées à la pérennité de l'organisation, à l'efficacité économique, à la valeur du personnel et la légitimité organisationnelle (Savoie et Morin, 2001). Cependant, les études empiriques précédentes, analysant le niveau de pratiques des entreprises françaises en matière de TBP, ont avancé que ce type d'outil était en fait largement axé sur la seule dimension d'efficacité économique. Une des spécificités du BSC est donc d'imposer quatre dimensions, *a priori*, pour mesurer la performance organisationnelle. Il faut d'ailleurs remarquer que ces composantes peuvent être adaptées en fonction des spécificités de l'entreprise. Même si le BSC peut être appréhendé comme un outil manquant de souplesse, de par sa vision normative de la stratégie et de la mesure de la performance, certaines adaptations sont en effet possibles (Epstein et Manzoni, 1998).



La quatrième des spécificités du BSC concerne, elle, l'existence d'une chaîne causale de la performance organisationnelle. Largement reliée à la caractéristique précédente, en plus de prescrire une vision mécanique des dimensions de la performance organisationnelle, Kaplan et Norton structurent leur modèle sur des relations de causes à effets entre mesures d'impacts sur la performance et les éléments à l'origine de ces impacts. L'existence d'un modèle sous-jacent reliant les indicateurs stratégiques et indicateurs de réaction fait d'ailleurs la principale originalité de cet outil par rapport aux TBP traditionnels. Ces derniers, considérés en cela comme plus souples, traduisent souvent des relations de causes à effets limitées. « *Préparés à l'initiative des responsables intermédiaires à des fins d'observation des actions à court terme, ces tableaux répondent avant tout à leurs besoins qui ne convergent pas nécessairement avec les objectifs généraux de l'entreprise* » (Crespin, 1998). Ainsi, pour les TBP classiques, leurs auteurs ne proposent ni liste préétablie de facteurs générateurs de performance, ni relations de causalité systématiques, « *mais suggèrent que chaque entreprise, chaque manager effectue les analyses nécessaires pour découvrir les facteurs propres à son métier et à son entreprise qui sont les seuls pertinents* » (Bourguignon et al., 2002).

La cinquième, et dernière, des spécificités du BSC intéresse une des influences de cet outil sur l'organisation. En effet, plusieurs auteurs mentionnent le fait qu'un des intérêts du BSC tient à l'influence qu'il peut exercer sur la rémunération des employés de l'entreprise. En particulier, Bourguignon et al. (2002) remarquent que dans le contexte américain, la mesure de la performance est étroitement liée à l'évaluation individuelle du manager et à sa rémunération. La nécessité de disposer d'un système de mesure équitable et adapté aux objectifs de l'entreprise apparaît donc fréquemment. En revanche, dans l'histoire du tableau de bord, cette nécessité d'établir des liens entre les indicateurs produits par le BSC et les rémunérations des managers n'est pas souvent présente.

Globalement, nous découvrons ici certaines spécificités du BSC par rapport aux TBP classiques. Même s'il peut être appréhendé comme un type de TBP, plusieurs de ces caractéristiques en font un outil distinct à l'intérieur de cette catégorie plus large. Ces différences, qu'elles soient dues à des décalages des TBP classiques par rapport à la théorie ou à des particularités du BSC lui-même, imposent donc que le BSC soit traité de manière isolée, même si des caractéristiques communes sont dégagées. Parmi les différences analysées, une d'elles concernait la structuration de la mesure de la performance organisationnelle autour de différentes dimensions, dimensions introduites ci-dessous.

#### **4.2 Les dimensions générales du BSC**

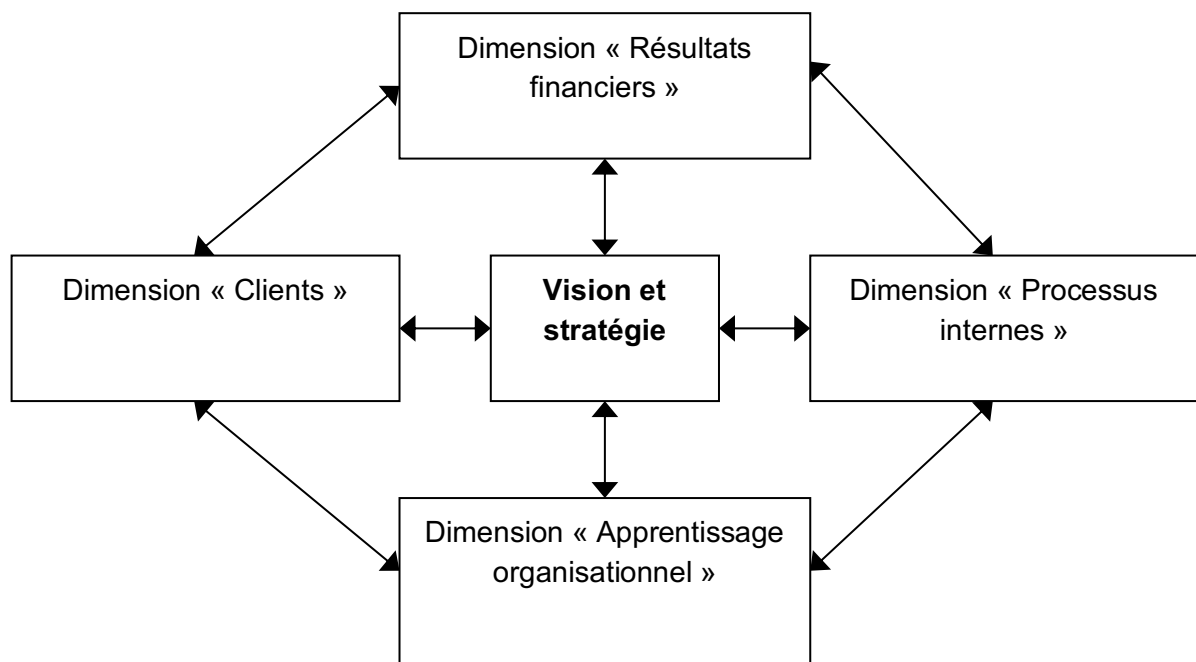
Remettant en cause les systèmes d'évaluation des performances exclusivement centrés sur le suivi des résultats financiers, le BSC s'efforce de sélectionner des informations en se focalisant sur le suivi des points clés du management de l'entreprise ou du service concerné. Dans les deux cas, le choix des indicateurs est conditionné par les orientations stratégiques, avec une même préoccupation : mettre en place des indicateurs qui permettent réellement d'anticiper.

Au sein de cet outil, les indicateurs financiers sont toutefois maintenus, mais ils ne sont plus les seuls. D'autres axes sont ainsi privilégiés, et permettent au dirigeant d'apprécier la performance de l'organisation sur la base d'indicateurs organisés à travers trois autres axes :

- les clients de l'entreprise,
- la qualité et l'efficacité des processus internes de l'entreprise
- et, enfin, la capacité qu'à cette dernière de s'améliorer et de croître à long terme.

Comme l'indique la représentation ci-dessous, la définition de ces quatre perspectives doit permettre d'orienter la réflexion des dirigeants sur les multiples dimensions de leur performance, tout en les invitant à se projeter, non seulement, sur différentes logiques organisationnelles, sur divers horizons de temps, mais aussi sur différents acteurs.

Figure 2 : Les dimensions de la performance organisationnelle



Source : Kaplan et Norton (1992)

Tout d'abord, à travers ces quatre dimensions, **deux logiques organisationnelles** sont, en effet, présentes. Une première, la logique opérationnelle est symbolisée par les dimensions « Apprentissage organisationnel », « Processus internes » et « Clients ». Une seconde, la logique financière, est incarnée par la dimension « Résultats financiers ».

Ensuite, à travers ces quatre dimensions, **deux horizons de temps** sont aussi présents. Le court et moyen terme sont pris en considération par les dimensions « Processus internes », « Clients » et « Résultats financiers ». Le long terme est lui appréhendé par les dimensions « Apprentissage organisationnel » et « Clients ». Avec cette dernière logique, le BSC prend en considération le fait qu'un succès sur le long terme est fonction, non seulement, de la capacité de l'organisation à apprendre et croître de manière continue, mais aussi de

maîtriser le processus de création de valeur, en particulier vis-à-vis des clients (Brewer, 2002).

Enfin, ces quatre dimensions permettent de représenter **trois partenaires** majeurs de l'entreprise, à savoir l'actionnaire, les clients et les employés, autour d'une vision englobante de l'organisation permettant la définition et la mise en œuvre d'une stratégie (Fernandes et al., 2005). En effet, l'actionnaire est représenté à travers la dimension « Résultats financiers ». Le concernant, le BSC aborde ainsi une question principale : l'entreprise génère-t-elle un retour sur investissement satisfaisant et crée-t-elle de la valeur pour les actionnaires ? Pour répondre à cette question, deux autres acteurs de l'organisation, les employés et les clients, sont pris en considération par le modèle à travers deux éléments (Epstein et Manzoni, 1998). Le premier de ces éléments concerne la création de valeur à travers les clients. L'entreprise a ainsi besoin de savoir comment les clients perçoivent sa performance. Mais une entreprise a aussi besoin d'être sûre, dans le même temps, qu'elle est aussi performante sur des facteurs internes, celle-ci ne pouvant pas aller jusqu'à une faillite sous prétexte de la satisfaction totale de ses clients. Le second élément est de faire que cette valeur créée soit maintenue dans le temps. Une utilisation performante des ressources actuelles ne suffit pas. L'entreprise doit donc apprendre et se développer. Cette perspective capture des indicateurs axés sur l'apprentissage organisationnel, la croissance et l'innovation, notamment à travers la capacité des membres de l'organisation à développer des compétences.

Le modèle ci-dessus permet, au total, de regrouper l'ensemble des indicateurs de performance en quatre grandes classes, celles-ci étant construites sur la base de la vision et de la stratégie de l'entreprise. Il faut néanmoins ajouter que ces dimensions, développées postérieurement, ne constituent pas un modèle statique ou universel. *« Ils forment plutôt une toile de fond ou un cadre général d'analyse qui permet d'appréhender le système d'indicateurs de performance de l'entreprise dans un contexte de plus en plus concurrentiel où la performance ne se traduit plus seulement en terme de rendement financier »* (Bergeron, 2002).

Le BSC étant connu de manière spécifique, il est enfin possible de mettre en évidence les raisons à sa mise en œuvre. Comme l'indique les derniers propos cités, nous verrons que cet outil permet de répondre aux insuffisances des systèmes actuels de mesure de la performance organisationnelle. Toutefois, d'autres arguments spécifiques peuvent aussi être dégagés.

#### **4.3 Les raisons de mettre en œuvre un BSC dans un cabinet d'expertise comptable**

Lorsque sont évoquées les raisons de mettre en œuvre un BSC, plusieurs facteurs sont évoqués. En outre, ceux-ci paraissent contribuer largement à l'augmentation du taux d'utilisation de cet outil par un nombre croissant d'entreprise.

La première des **raisons de mettre en œuvre un BSC** intéresse, comme l'indiquait précédemment Bergeron (2002), les insuffisances des mesures financières fondant les systèmes actuels de la performance. Ahn (2001) indique, à ce titre, comme nous l'avons

déjà abordé précédemment, que de telles mesures sont inappropriées pour aider à la prise de décision dans la mesure où elles ne prennent pas en considération les facteurs clés de succès de l'entreprise, par exemple la satisfaction des consommateurs ou la compétence des employés.

Le second des facteurs avancés concerne, lui, l'inexistence, l'absence de formalisation ou l'incompréhension de la stratégie de l'entreprise. A ce titre, Fernandes et al. (2005) citent une étude américaine récente qui montrent que seulement 5 % des acteurs opérationnels d'une entreprise connaissent ou comprennent la stratégie de l'entreprise, seulement 25 % des dirigeants éprouvent des motivations à mettre en œuvre la stratégie de leur entreprise, 60 % des entreprises ne lient pas leur stratégie et leur budget, et 85 % des membres du conseil d'administration dépensent moins d'une heure par mois pour débattre de la stratégie de l'entreprise. Dans le même sens, Michalska (2005) avance que le BSC est utile dans plusieurs situations :

- Un manque de compréhension des missions de l'entreprise : à ce propos, une bonne compréhension est avancée par 71 % des dirigeants, 40 % des cadres et seulement 3 % des employés,
- Un manque de planification stratégique : 45 % des entreprises ne possèdent pas en effet ce type d'outil,
- Un manque de système effectif de mise en œuvre de la stratégie : dans 45 % des entreprises, les dirigeants passent moins de 10 % de leur temps à suivre les décisions stratégiques.

Face à cette situation, le BSC peut ainsi constituer un moyen non seulement de construction, de formalisation, et de mise en œuvre de la stratégie, mais aussi un système de vérification de sa réalisation. Cet outil sera alors adapté dans des cas où la stratégie de l'entreprise n'impacte pas les actions quotidiennes des différents acteurs de l'entreprise, qui résultent de suggestions non coordonnées. Le BSC sera aussi approprié aux situations où il existe une méconnaissance de la stratégie de l'entreprise par les employés. Malgré une communication auprès de chacun des employés, les informations pertinentes peuvent être en effet fréquemment oubliées (Ahn, 2001).

D'autres raisons, diverses, justifient l'implémentation et l'utilisation d'un BSC, souvent reliées aux insuffisances des outils antérieurs. Angel et Rampersad (2005) les décrivent de la façon suivante :

- Trop d'objectifs à suivre dans le cadre des outils existants,
- Des données pauvres sur la performance actuelle,
- Un lien inadéquat ou inexploré entre les facteurs de succès et la performance de l'entreprise,
- Des défauts de communication des dirigeants sur le nécessaire changement,
- Un système de calcul de la rémunération fondé sur des données financières et pas assez sur la valeur créée pour l'organisation. A ce propos, Michalska (2005)

rajoute qu'il existe un manque de relation entre la stratégie et le système de motivation. Ainsi, d'après l'auteur, 80 % des dirigeants d'entreprise perçoivent des relations fortes entre budget et système de rémunération. Or, seuls 47 % d'entre eux voient la même relation entre système de rémunération et la réalisation de la stratégie.

- Des modes de management incapables de répondre aux changements actuels de l'environnement de l'entreprise,
- Une absence de confiance entre direction et employés,
- Et, un manque de relations entre la stratégie et la planification financière. A cet objet, dans 57 % des entreprises américaines, les budgets annuels ne présentent pas de relations avec la stratégie fixée à long-terme.

Au total, nous pouvons constater que les raisons pour mettre en œuvre un BSC, même si elles sont souvent reliées aux insuffisances des outils existants face aux changements de l'environnement. Comme introduit précédemment, ces raisons semblent contribuer abondamment au succès du BSC. Le **degré d'utilisation** de ce dernier est en effet en large augmentation, même si son niveau est variable en fonction des pays et de la taille des entreprises.

En ce qui concerne les entreprises canadiennes, Angel et Rampersad (2005) montrent que ces dernières ont largement pris conscience de la nécessité d'utiliser le BSC. Un tel outil, ou un outil relevant de la même logique, est ainsi mis en œuvre dans les moyennes et grandes organisations à hauteur de 65 % à 70 %, son taux d'intégration étant en augmentation sur la période analysée.

Pour les grandes entreprises à l'échelle internationale, Hendricks et al. (2004) reprennent une étude récente de « *Bain & Company* », réalisée sur 708 entreprises des cinq continents. Cette dernière met ainsi en évidence que le BSC est utilisé par 62 % des entreprises répondantes, un taux d'adoption plus important que les autres outils focalisés sur l'amélioration de la connaissance, comme le management de la qualité totale ou la technique des coûts basés sur l'activité. De plus, cette étude montre aussi que beaucoup d'autres entreprises, petites et grandes, sont en train d'implémenter ce type de démarche. Dans le même sens, Fernandes et al. (2005) estiment, eux, qu' à peu près 60 % des 1 000 entreprises classées par Fortune aux Etats-Unis ont adopté ou sont familiers avec le BSC.

Au niveau européen spécifiquement, Bourguignon et al. (2002) mettent en évidence la faible notoriété du BSC au sein des entreprises françaises. Sur la base d'une étude récente réalisée à l'échelle européenne, il s'avère en effet, « *qu'en Allemagne, en Grande-Bretagne, et en Italie, les taux de notoriété sont respectivement de 9 %, 83 % et 62 %, alors qu'ils s'élèvent à 41 % seulement en France. Au niveau de la mise en œuvre, entre 24 % et 30 % des entreprises des trois premiers pays cités déclarent utiliser le BSC, tandis que seule une entreprise française sur les 32 qui ont répondu à l'enquête déclare l'utiliser (soit 3 % des répondants). A l'opposé, 100 % des entreprises françaises ont déclaré posséder un tableau de bord* ».

En ce qui concerne plus précisément le cas français, Germain (2004) présente les résultats d'une étude empirique menée auprès de 83 PME françaises sur leur système de mesure de la performance organisationnelle. L'auteur met ainsi en évidence que ces mesures de la performance sont le plus souvent « déséquilibrées » par rapport à ce que préconise le BSC. En effet, il apparaît que ce type d'entreprise n'intègre pas la variété d'indicateurs qui permet de relier « *la performance concernant les clients, les processus internes, les salariés et les systèmes à la performance financière à long terme* ». Dans le détail, cette étude montre que la très grande majorité des entreprises, plus de 85 % d'entre elles, se dote d'indicateurs mesurant la performance financière (chiffre d'affaires, rentabilité, marge, trésorerie, coût, résultat d'exploitation, valeur ajoutée, etc.). La proportion des entreprises qui disposent de mesures concernant les clients est en revanche beaucoup plus faible, avec 42 % d'entre elles. La tendance est identique, 37 %, pour le suivi des processus ou des variables clés qui permettent aux entreprises de suivre la mise en œuvre de la stratégie. Enfin, la dimension « Apprentissage organisationnel » est très peu développée dans les systèmes de mesure de la performance des entreprises. « *La satisfaction des salariés, la motivation, la qualité des systèmes d'information, la capacité à innover ne fait quasiment pas l'objet d'évaluations* ».

Toutefois, ces premiers résultats français doivent être nuancés dans la mesure où l'auteur met aussi en évidence que le suivi formel des variables constituant le modèle générique de la performance sur lequel repose le BSC tend à retrouver l'équilibre suggéré, lorsque la taille de l'organisation croît et dans le cas où l'environnement de l'entreprise est complexe et incertain.

De manière encore plus précise, spécifiquement pour les cabinets d'expertise comptable, aucune étude, à notre connaissance, ne fait état du développement de ce type d'outil de management. La phrase introductive à ce travail d'étude souligne toutefois, au moins indirectement, l'insuffisance des outils actuels en sollicitant une mutation des modes actuels.

## 5 Conclusions et prolongements

Au regard des analyses effectuées, les outils de management existants dans les cabinets d'expertise comptable, tels que le contrôle budgétaire, le suivi des temps, ou bien la gestion de la trésorerie, au moins pour celui objet de notre étude, ne semblent en l'état pouvoir répondre aux évolutions actuelles de l'environnement et du métier. Des dispositifs de fixation des objectifs déconnectés d'une vision stratégique, une gestion des ressources sans analyse extérieure de la qualité perçue, ni d'outils spécifiques à l'évaluation des compétences, un suivi des réalisations axés sur des systèmes cloisonnés et mettant en jeu des indicateurs seulement quantitatifs et de gestion opérationnelle à court terme, caractérisent ainsi ces outils actuels.

Le BSC est présenté, au début des années 1990 par Kaplan et Norton, comme un outil de management pouvant répondre à ces insuffisances. Un axe « Apprentissage organisationnel » prenant en compte les facteurs immatériels et long terme de la performance, une perspective « Processus internes » considérant à la fois la productivité et la qualité des produits et services rendus, une attention particulière aux besoins et niveaux de satisfaction des clients grâce à sa dimension « Clients », une formalisation en cohérence d'indicateurs financiers à travers la dimension « Résultats financiers », tout ceci organisé autour des orientations stratégiques de l'entreprise, semblent, au total, permettre de combler les lacunes des outils actuels.

A l'appui de cette première analyse, essentiellement théorique, plusieurs **intérêts** se détachent, au total, pour un cabinet d'expertise comptable. Tout d'abord, le BSC semble constituer un moyen de formuler et de diffuser la stratégie. En effet, face au peu d'égard de la majorité des dirigeants de PME et de TPE, dont les experts-comptables, vis-à-vis de la stratégie, le BSC met au centre des préoccupations les orientations stratégiques de l'entreprise pour, ensuite, définir les indicateurs de performance organisés par dimensions opérationnelles. Or, dans un environnement devenu incertain, les seules projections à court-terme, souvent réalisée de manière opérationnelle et financière, restent insuffisantes. Des orientations sur les moyen et long termes sont alors nécessaires en analysant les menaces et opportunités de son environnement, en connaissant les forces et faiblesses de son entreprise, mais aussi en réalisant des choix stratégiques en terme d'activité et de positionnement vis-à-vis des concurrents. Une fois retenues, les orientations stratégiques peuvent alors être diffusées à l'intérieur du cabinet pour constituer un cadre futur et commun de travail.

Ensuite, le BSC peut être considéré comme une solution pour appréhender et maîtriser les facteurs clés de réussite à la réalisation de l'activité. Si le BSC remet la stratégie au centre du cabinet d'expertise comptable, il permet aussi que les facteurs clés de succès spécifiques soient distingués. En effet, sur la base de ses quatre dimensions, le BSC organise les éléments fondamentaux à maîtriser pour assurer la pérennité du cabinet. Favoriser la qualité et l'innovation des produits et services, augmenter la compétence des salariés, ou répondre aux attentes des clients tout en les satisfaisant peuvent constituer les principaux objectifs

stratégiques à développer dans le futur. Fort de leur distinction, le BSC permet ensuite de suivre leur degré d'application à travers l'examen des indicateurs de performance en découlant.

Enfin, le BSC intègre une méthode pour instaurer une culture de la performance. Au-delà de ces deux premiers intérêts, l'apport du BSC réside finalement, non dans l'outil lui-même, mais dans la démarche sous-jacente permettant d'établir, ou de développer, dans le cabinet, une culture influencée par la recherche de la performance organisationnelle. En projetant à long et moyen termes les orientations stratégiques du cabinet, ou en fixant des valeurs cibles aux différents indicateurs de performance retenus, le BSC permet ainsi de donner des repères aux membres du cabinet. Ces représentations peuvent alors servir de normes de référence, non seulement, pour agir au quotidien, mais aussi pour comparer les réalisations de chacun, et du cabinet tout entier, aux objectifs prévus.

Face aux mutations du contexte d'évolution de ces entreprises, la nécessité de ce type d'outil ne paraît donc plus à démontrer, comme l'ont déjà compris beaucoup d'entreprises surtout dans les pays anglo-saxons. Les apports du BSC aux cabinets d'expertise comptable paraissant indéniables, il apparaît alors pertinent, à titre de **prolongements**, d'étudier les modalités de sa mise en œuvre toujours dans notre cas particulier d'un cabinet de petite taille. A cet égard, trois points semblent devoir faire l'objet de développements particuliers. En effet, afin d'implémenter un TBP de type BSC, il semble, tout d'abord, nécessaire de décomposer les différentes étapes nécessaires à sa mise en œuvre. Ensuite, il apparaît important de développer les différentes composantes sous-tendues par le BSC, en les adaptant à notre objet d'étude. Enfin, il semble essentiel de construire le BSC, lui-même, en tenant compte des analyses antérieures, pour définir, au final, les indicateurs appropriés à la mesure de la performance organisationnelle du cabinet d'expertise de petite taille.



## Annexe

*Tableau 1 : La structure du budget par collaborateur (1)*

Nom du Client	Honoraires de base N-2	Honoraires de base N-1	Honoraires de base N	Nombre de Jours	Vacation
Client 1					
Client 2					
Client 3					
etc.					
<b>TOTAL</b>					

*Tableau 2 : La structure du budget par collaborateur (2)*

Nom du Client	Honoraires comptables	Honoraires social	Frais de dossier	A facturer en N
Client 1				
Client 2				
Client 3				
etc.				
<b>TOTAL</b>				

*Tableau 3 : La structure du budget par collaborateur (3)*

Nom du Client	M1	M2	M3	M4	M5	M6	M7	M8	M9	M10	M11	M12
Client 1												
Client 2												
Client 3												
etc.												
<b>TOTAL</b>												

*Tableau 4 : La structure du budget global (1)*

Nom du Collaborateur	Honoraires comptables	Honoraires social	Frais de dossier	A facturer en N
Collaborateur 1				
Collaborateur 2				
Collaborateur 3				
etc.				
<b>TOTAL</b>				

Tableau 5 : La structure du budget global (2)

Nom du Collaborateur	M1	M2	M3	M4	M5	M6	M7	M8	M9	M10	M11	M12
Collaborateur 1												
Collaborateur 2												
Collaborateur 3												
etc.												
<b>TOTAL</b>												

Tableau 6 : Le module général de l'organisation des travaux<sup>7</sup>

Module général				
Collaborateur	Noms clients	Forme juridique	Activité	Date de clôture
Collaborateur 1	Client 1			
Collaborateur 1	Client 2			
Collaborateur 1	Client 3			
Collaborateur 1	Etc.			

Tableau 7 : Le module « Avancement de la mission comptable » de l'organisation des travaux

Module Avancement de la mission comptable															
TR1				TR2				TR3				TR4			
Janv.	Fév.	Mars	S/B	Avril	Mai	Juin	S/B	Juil.	Août	Sept.	S/B	Oct.	Nov.	Déc.	S/B

Tableau 8 : Le module « Fiscal » de l'organisation des travaux

Module fiscal																				
TVA													IS				DIVERS			
Date	Régime	J	F	M	A	M	J	J	A	S	O	N	D	1	2	3	4	TVTS	Organic	Dt bail

<sup>7</sup> Ces différents modules présentés ici ne reprennent pas forcément à chaque fois les données liées aux noms du collaborateur et du client concernés, pour plus de lisibilité. Toutefois, en réalité, ces données sont présentes et permettent de faire le lien entre les différents fichiers et modules.

Tableau 9 : Le module « Social » de l'organisation des travaux

Module social																													
BULLETINS DE PAIE												URSSAF					ASSEDIC					Retraite					DIVERS		
J	F	M	A	M	J	J	A	S	O	N	D	4	7	10	1	TR	4	7	10	1	TR	4	7	10	1	TR	TA	FC	EC°

Tableau 10 : Le module « Eléments de clôture » de l'organisation des travaux

Module Eléments de clôture													
BIC/ BNC /SCI	IS/ IR	RS/ RN/ 2072	2031/ 2065/ etc	CGA	CA12	L°IS	IRPP	DCR	TP	DAS2	FP	TA	JUR

Tableau 11 : Le module « Supervision » de l'organisation des travaux

Module supervision				
LDM	Nom superviseur	Date supervision	Date RDV Client	Date envoi Admn.

Tableau 12 : L'outil de gestion des temps

Date	Compte	Libellé	Débit	Crédit
01/07/05	9A	MAJ AC 06/05	2	
01/07/05	9B	BULLETINS 06/05	1	
01/07/05	9A	RDV REMISE DOCTS	0,5	
01/07/05	9FORM	ACTUALITE COMPTA	4	
01/07/05	9DIV	RANGEMENT	0,5	
01/07/05	467007	TEMPS 07/05		8
02/07/05	9CONGE	CP	7	
02/07/05	467007	TEMPS 07/05		7

Tableau 13 : Le contrôle budgétaire en masse

Collab.	Budget	Réal.	Ecart	Ecart réels positifs				Ecart réels négatifs				
				Aug° hono.	Nouv. client	Travx compl.	Div.	Dim° hono.	Dép. client	Fact. à étab.	Div.	
Collab. 1												
Collab. 2												
Collab. 3												
Etc.												
<b>TOTAL</b>												

Tableau 14 : Le contrôle budgétaire détaillé

Collab.	BUDGET			REALISATIONS						ECARTS			
	Total	Qtté	Prix	Total	Sous-trait.		Nette	Trav.		Total	Sur Qtés		Sur Prix
					Qtté	Prix		Qtté	Prix		Qtté	Val.	
Collab. 1													
Collab. 2													
Collab. 3													
Etc.													
<b>TOTAL</b>													

Tableau 15 : Le suivi des entrées et des sorties de client

Collab.	Honoraires annuels HT			
	Départs		Entrées	
	Nombre clients	Honoraires	Nombre clients	Honoraires
Collab. 1				
Collab. 2				
Collab. 3				
Etc.				
<b>Total</b>				

Tableau 16 : Le suivi des factures à établir et des travaux facturés d'avance

Collaborateur	HONORAIRES	
	A Facturer	Facturés d'avance
Collaborateur 1		
Collaborateur 2		
Collaborateur 3		
Etc.		
<b>TOTAL</b>		

*Tableau 17 : Le suivi des créances douteuses*

Clients	Montant des créances douteuses		Pertes sur créances irrécouvrables	
	TTC	HT	TTC	HT
Client 1				
Client 2				
Client 3				
Etc.				
<b>TOTAL</b>				

*Tableau 18 : Le suivi du « dû client »*

Mois concerné	Total balance dû client	Dû client en j. de CATT
Mois 1		
Mois 2		
Mois 3		
Etc.		
<b>Moyenne</b>		

*Tableau 19 : Le suivi du ratio « valeur du portefeuille / rémunération »*

Collab.	Réalisations nettes annuelles (1)	Rémunérations brutes annuelles (2)	Ratio : (1) / (2)	Commentaires
Collab. 1				
Collab. 2				
Collab. 3				
Etc.				
<b>Total</b>				

## Références bibliographiques

Ahn Heinz (2001), Applying the balanced scorecard concept : an experience report, Long Range Planning, vol. 34.

Angel Robert, Rapperstad Hubert (2005), Do scorecards add up ?, CA Magazine, Mai.

Ashton Chris, Transforming strategic performance through the balanced scorecard, Perform Magazine, Financial Edition.

Atkinson Anthony, Waterhouse John H., Wells Robert B. (1997), A stakeholder approach to strategic performance measurement, Sloan Management Review, Spring, Vol. 38, n° 3.

Atkinson Anthony, Waterhouse John H., Wells Robert B. (1997), Bâtir les nouveaux indicateurs de la performance globale, L'expansion Management Review, Décembre.

Batac Julien, De La Villarmois Olivier (2002), Apprentissage organisationnel et contrôle : le cas d'une banque de détail Séminaire, Journée d'Etude « Information, Connaissances et Stratégies des organisations », Pau.

Bergeron Hélène (2000), Les indicateurs de performance en contexte PME, quel modèle appliquer ?, Cahier de recherche, Université du Québec à Trois-Rivières.

Bergeron Hélène (2002), La gestion stratégique et les mesures de la performance non financière des PME, 6ème Congrès international francophone sur la PME, HEC, Montréal.

Bergonzo Jérôme (1998), Quelles stratégies ? Pour quels clients ? : réflexions sur les conditions de réussite des cabinets d'expertise comptable, Mémoire d'expertise comptable.

Bessire D. et le C.R.I (2000), Du tableau de bord au pilotage : l'entreprise au risque de se perdre, Actes du 21ème congrès de l'A.F.C..

Beynat Muriel (1993), L'apport d'un management des ressources humaines à un cabinet d'expertise comptable ; proposition d'une méthodologie de gestion des compétences, Mémoire d'expertise comptable.

Bouquin Henri (2001), Le contrôle de gestion, PUF, Paris, 5ème édition.

Bourguignon A., Mallerret V. et Nørreklit H. (2002), L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion : l'exemple du tableau de bord et du balanced scorecard, Comptabilité-Contrôle-Audit, numéro spécial, mai, pp. 7-32.

Bourguignon Annick (1995), Peut-on définir la performance ?, Revue Française de Comptabilité, Juillet-Août.

Brewer Peter (2002), Putting strategy into the balanced scorecard, Strategic Finance, January.

Cappelletti Laurent, Khouatra Jamel (2004), Concepts et mesure de la création de valeur organisationnelle, Comptabilité, Contrôle, Audit, Tome 10, vol. 1.

Davis Stan, Albright Tom (2003), An investigation of the effect of balanced scorecard implementation on financial performance, Management Accounting Research.

De la Villarmois Olivier (2001), Le concept de performance et sa mesure : un état de l'art, Cahiers de recherche du CLAREE.

Donovan C. (1997), L'expert-comptable au 21ème siècle : les évolutions en matière de formation, XVth World Congress of Accountants.

Epstein Marc J., Manzoni Jean-François (1998), Implementing corporate strategy : from tableaux de bord to balanced scorecards, European Management Journal, vol. 16, n° 2.

Errami Youssef (2005), Les apports du balanced scorecard à la recherche de la performance, Cahier de recherche du CREG.

Fernandes Kiran Jude, Raja Vinesh, Whalley Andrew (2005), Lessons from implementing the balanced scorecard in a small and medium size manufacturing organization, Technovation.

Fernandez Alain (2003), Les nouveaux tableaux de bord des managers, Les Editions d'Organisation.

Gadaud Valérie (2000), La mise en place dans un cabinet d'expertise comptable multisite du management par la qualité totale, Mémoire d'expertise comptable.

Gélard C. (2000), La profession comptable dans l'Union Européenne, Revue Française de Comptabilité n°293.

Germain Christophe (2004), La contingence des systèmes de mesure de la performance : les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME, Finance, Contrôle, Stratégie, vol. 7, n° 1, Mars.

Gervais Michel, Thenet Gervais (2004), Comment évaluer la productivité dans les activités de service ?, Comptabilité, Contrôle, Audit, Tome 10, vol. 1.

Gibert Patrick (2000), Mesure sur mesure, Politiques et Management Public, vol. 18, n° 4.

Gilbert Patrick, Charpentier Marina (2004), Comment évaluer la performance RH ? Question universelle, réponses contingentes, Cahier de recherche GREGOR.

Grabin Mika, Josserand Emmanuel (2003), Réussir son tableau de bord prospectif, L'expansion Management Review, Mars.

Gumbus Andra, Johnson Susan D. (2003), The balanced scorecard at futura industries, Strategic Finance, July.

Hendricks Kevin, Menor Larry, Wiedman Christine (2004), The balanced scorecard : to adopt or not to adopt ?, Ivey Business Journal, November - December.

Hoque Zahirul (2003), Total quality management and the balanced scorecard approach : a critical analysis of their potential relationships and directions for research, Critical Perspectives on Accounting, vol. 14.

Human Resources Information Technology (2003), How's your HR scorecard ?, Stratégix HR Management Systems.

Ittner Christopher D., Larckner David F., Meyer Marschall W. (2003), Subjectivity and the weighting of performance measures : evidence from the balanced scorecard, *The Accounting Review*, vol. 78, n° 3.

Jungblut André (1990), Contribution à l'amélioration de la performance dans un cabinet d'expertise comptable de taille moyenne, en fonction des critères de qualité et de rentabilité, *Mémoire d'expertise comptable*

Kaplan Robert S., Norton David P. (1992), The balanced scorecard - measures that drives performance, *Harward Business Review*, January-february.

Kaplan Robert S., Norton David P. (1993), Putting the balanced scorecard to work, *Harward Business Review*, September - October.

Kaplan Robert S., Norton David P. (2001a), Comment utiliser le tableau de bord prospectif, Editions d'Organisation.

Kaplan Robert S., Norton David P. (2001b), Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management : part. 1, *Accounting Horizons*, vol. 15, N°1.

Kaplan Robert S., Norton David P. (2001c), Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management : part. 2, *Accounting Horizons*, vol. 15, N°1.

Lebas Patrick (1995), Oui, il faut définir la performance, *Revue Française de Comptabilité*, Juillet-Août.

Leroy Frédéric (2001), *Les stratégies de l'entreprise*, Collection Les Topos, Dunod.

Lohri Marius (2000), Analyse comparative des méthodes d'élaboration des systèmes de mesure de performance TBP et GIMSI, *Mémoire*, Université de Lausanne.

Lorino Ph. (2001), Le balanced scorecard revisité : dynamique stratégique et pilotage de performance. Exemple d'une entreprise énergétique, *Actes du 22ème congrès de l'A.F.C..*

Lorino Philippe (1995), Le déploiement de la valeur par les processus, *Revue Française de Gestion*, Juillet-Août.

Maltz Alan C., Shenhar Aaron J., Reilly Richard R. (2003), Beyond the balanced scorecard : refining the search for organizationnal success measures, *Long Range Planning*, vol. 36.

Martinsons Maris, Davison Robert, Tse Dennis (1999), The balanced scorecard : a foundation for the strategic management of information systems, *Decision Support Systems*, vol. 25.

Mendoza C. et Zrihen R. (1999a), Du balanced scorecard au tableau de pilotage, *Expansion Management Review*, 95, décembre, pp.102-110.

Mendoza C. et Zrihen R. (1999b), Le tableau de bord : en VO ou en version américaine ?, *Revue Française de Comptabilité*, Mars.

Méric Jérôme (2003), L'émergence d'un discours de l'innovation managériale : le cas du balanced scorecard, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Mai.



Michalska J. (2005), The usage of the balanced scorecard for the estimation of the entreprise's effectiveness, Journal of materials processing technology.

Morisawa Toru, Kurosaki Hirochi (2003), Using the balanced scorecard in reforming corporate management systems, Nomura Research Institute.

Morraj Stella, Oyon Daniel, Hostettler Didier (1999), The balanced scorecard : an necessary good or an unnecessary evil ?, European Management Journal, vol. 17, n° 5.

Moutardier Annie (2000), Quel avenir pour les experts-comptables : synthèse des réflexions de l'ICCA, de l'ICAEW et de l'AICPA, Revue Française de Comptabilité n° 293.

Ordre des Experts-Comptables (2002), Guide des compétences du cabinet d'expertise comptable, 37ème congrès de Montpellier.

Otley David (1999), Performance management : a framework for management control systems research, Management Accounting Research, vol. 10.

Papalexandris Alexandrons, Ioannou George, Prastacos Gregory, Soderquist Klas Eric, An integrated methodology for putting the balanced scorecard into action, European Management Journal, vol. 23; n° 2.

Ponssard Jean-pierre, Saulpic Olivier (2000), Une reformulation de l'approche dite du "balanced scorecard", Comptabilité, Contrôle, Audit, Tome 6, vol. 1.

Salterio Steven, Webb Alan (2003), The balanced scorecard, CA Magazine, Août.

Savoie André, Morin Estelle (2001), Représentations de l'efficacité organisationnelle, Psychologica, n° 27.

Valade Véronique (1993), Amélioration de la rentabilité des cabinets par le management de l'information de gestion et le management des ressources humaines, Mémoire d'expertise comptable.

Van Caillie Didier (1999), De la stratégie à l'action grâce à la "balanced scorecard" : un mode ou un nouvel outil efficace de contrôle de gestion?, Séminaires de perfectionnement des formations post-universitaires, HEC Liège.

Waterhouse John H. (1999), Bien mesurer la performance de l'entreprise, CA Magazine, Mars.

Wegman Grégory (2001), Les tableaux de bord stratégiques : une instrumentation du contrôle de gestion stratégique, Actes du 22ème congrès de l'AFC, Metz.

Wegmann Grégory (1999), Les tableaux de bord stratégiques : analyse comparative d'un modèle nord américain et d'un modèle suédois, Cahiers de recherche de l'IAE de Paris.