

L'alignement Stratégique et la mesure de performance des Organisations sans but lucratif : Le Balanced Scorecard comme outil

Strategic Alignment and Performance Measurement of Non-Profit Organizations : Balanced Scorecard as a tool

KAOUSSI Chaimaa

Doctorante

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion, Settat,

Université Hassan 1^{er},

Laboratoire de Recherche en Finance, Audit et Gouvernance d'Organisation

Maroc

C.kaoussi@uhp.ac.ma

BENYAKHLAF Walid

Doctorant

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion, Settat,

Université Hassan 1^{er},

Laboratoire de Recherche en Finance, Audit et Gouvernance d'Organisation

Maroc

w.benyakhlaf@uhp.ac.ma

Oubouali Youssef

Professeur de l'Enseignement Supérieur

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion, Settat,

Université Hassan 1^{er},

Laboratoire de Recherche en Finance, Audit et Gouvernance d'Organisation

Maroc

youssef.oubouali@uhp.ac.ma

Date de soumission : 15/09/2021

Date d'acceptation : 28/10/2021

Pour citer cet article :

KAOUSSI. C.& al (2021) « L'alignement Stratégique et la mesure de performance des Organisations sans but lucratif : Le Balanced Scorecard comme outil », Revue Internationale des Sciences de Gestion «Volume 4 : Numéro 4» pp : 683 - 701

Résumé

L'incertitude de l'environnement actuel, et l'accroissement de la concurrence après les diverses crises économiques qu'a connu le monde entier ont confrontés particulièrement les organisations à but non lucratif à la problématique de la diminution des subventions. Seules les organisations les mieux performantes seront capables d'accéder aux ressources vacantes. Ce qui les incite à tenter d'explorer le champ de la performance. C'est dans ce sens que la fonction du contrôle de gestion est apparue, ayant pour but la création de valeur dans la gestion des organisations, nouvelles méthodes et outils comme l'ABC, l'ABM, le target-costing, le benchmarking ou bien encore le Balanced Scorecard.

Le Balanced Scorecard, considéré comme l'outil qui permet les organisations à piloter et interpréter la stratégie en objectifs et indicateurs en vue de favoriser la performance et d'optimiser la vision stratégique, il provient de la remise en cause par les chercheurs (Initialement Kaplan et Norton en 1992, 1996) des systèmes de mesure de la performance basée uniquement sur les résultats financiers.

Notre article consacré aux organisations à but non lucratif, a pour objectif de démontrer la transposabilité d'un Tableau de Bord Stratégique ou Balanced Scorecard (BSC), d'expliquer et de justifier les avantages que pourrait avoir cet instrument pour améliorer la performance de ces institutions.

Mots clés : Organisations sans but lucratif ; Performance ; Alignement stratégique ; Balanced Scorecard (BSC) ; Pilotage.

Abstract

The uncertainty of the current environment, and the increased competition after the various economic crises around the world, have confronted nonprofit organizations in particular with the problem of declining funding. Only the best performing organizations will be able to access vacant resources. This encourage them to try to explore the field of performance. It is in this sense that the function of management control has appeared, with the aim of creating value in the management of organizations, new methods and tools such as ABC, ABM, target-costing, benchmarking or even the Balanced Scorecard.

The Balanced Scorecard, considered as a tool that helps organizations to manage and implement strategy in terms of objectives and indicators in order to improve performance and enhance the strategic vision, comes from the questioning by researchers (initially Kaplan and

Norton in 1992, 1996) of performance measurement systems based mainly on financial results.

The objective of our article, which is devoted to non-profit organizations, is to demonstrate the transposability of a Balanced Scorecard (BSC) and to explain and justify the advantages that this instrument could have for improving the performance of these institutions.

Keywords : Non profit organizations; Performance; Strategic alignment; Balanced Scorecard ; Management.

Introduction

Ces dernières années, la performance est devenue au centre de la littérature des sciences de gestion, le concept de la performance est au cœur des démarches d'évaluation des organisations sociales et sociétales, cette évaluation demeure d'une dimension unique basée seulement sur des indicateurs financiers ciblant la création de valeur. La chose qui a connu diverses critiques permettant d'étendre la définition, représentation et mesure de la performance.

Les organisations sans but lucratif (OSBL) ont pour principal mission de réaliser un rôle social aussi d'assurer un équilibre entre l'efficacité des programmes et l'efficience au question des coûts afin d'atteindre la meilleure rentabilité sociale possible. De nombreuses OSBL estiment que, pour réussir ils doivent employer les mêmes outils et la même nomenclature que les organisations à but lucratif. Comme ils ne peuvent compter sur les formes traditionnelles d'activités génératrices de produits pour mener leurs activités, les OSBL doivent se faire concurrence pour leur financement, le temps des bénévoles et les subventions gouvernementales, afin de disposer des fonds nécessaires pour être utiles à leur collectivité.

Les organisations à but lucratif appartiennent à des bénéficiaires (souvent des actionnaires), tandis que les OSBL doivent tenir compte de différents parties prenantes dans leur cadre de gouvernance, évidemment les bailleurs de fonds privés ou gouvernementaux, les autorités de réglementation et les bénévoles.

Les perspectives et les référentiels d'information de ces parties prenantes diffèrent, ce qui oblige les OSBL à combiner avec de multiples priorités, souvent avec un personnel étroit et une capacité organisationnelle limitée. Les OSBL dont les stratégies sont liées à des indicateurs de performance sont mieux équipés pour répondre aux besoins contradictoires de leurs parties prenantes.

La plupart des OSBL disposent de procédures bien définies pour planifier leurs stratégies, mais nombre d'entre eux ont de la difficulté à les mettre en œuvre.

L'objectif de notre article est de proposer une réflexion sur l'application d'un Tableau de bord stratégique (TBS) ou Balanced Scorecard (BSC) au sein des organisations à but non lucratif en tant qu'outil impérieux d'aide à la décision, de communication, et d'exécution de la stratégie. Ainsi, notre article repose sur la question suivante : Quel est l'apport du Tableau de

bord stratégique dans une OSBL en matière de pilotage de la performance et d'alignement de la stratégie ?

Pour répondre à cette question, un cadrage conceptuel de la notion de performance générale et au sein des OSBL s'impose, la deuxième partie va s'intéresser au BSC comme outil d'alignement stratégique au sein des OSBL, et nous allons par la suite proposer un Tableau de bord prospectif pour ces organisations.

1. Notion de mesure de la performance :

La notion de la performance est fréquemment confondue avec les concepts d'efficacité (atteinte des objectifs) ou d'efficience (minimiser la consommation des ressources), de marge bénéficiaire. Cependant, dans le contexte économique, la performance de l'entreprise s'approprie à la création de richesse, comme l'entreprise consomme des ressources (Capitaux, Temps, Personnes, Matériaux...) pour produire des prestations. La performance est comme un ratio entre la valeur des ressources détruites et la valeur des prestations obtenues, (Lorino,1995). La performance est définie par cet auteur : « *est donc performance dans l'entreprise tout ce qui, et seulement ce qui contribue à améliorer le couple valeur-coût, c'est-à-dire à améliorer la création nette de la valeur (a contrario, n'est pas forcément performance ce qui contribue à diminuer le coût ou à augmenter la valeur, isolément, si cela n'améliore pas le solde valeur-coût ou le ratio valeur-coût)* ».

La performance de l'entreprise repose alors sur sa capacité à produire de la valeur pour les clients en employant le minimum de ressources. Traditionnellement, la performance est prise en compte dans sa vision financière où la satisfaction des actionnaires est priorisée. Or, des travaux de recherches conçoivent actuellement une performance multidimensionnelle et multicritère dans laquelle les intérêts de tous les acteurs sont considérés. « *La performance revêt [...] des aspects multiples, sans doute convergents, mais qui méritent d'être abordés dans une logique plus globale que la seule appréciation de la rentabilité pour l'entreprise ou pour l'actionnaire* ». (Marmuse ,1997).

Une synthèse de définitions de la notion performance selon différents points de vue :

Tableau 1 : Définitions données à la performance

Auteurs	Définitions
Bouquin 1994, Chapellon et Helmond 1994, Hopwood 1973, Anthony et al.1984, Merchant 1985 ;	La performance est attachée aux indicateurs financiers c'est la performance financière, et aux indicateurs non financiers c'est la performance non financière.
Notat, 2007 ;	La performance est multidimensionnelle où le sens est lié au contexte dans lequel il est employé.
Marion et al, 2012 ;	La performance désigne l'efficacité, l'efficience, la cohérence et la pertinence.
Salgado, 2013 ;	La performance est un concept multidimensionnel qui intègre différentes dimensions et différents indicateurs de mesure.

Source : Hasnaoui R & Fekkak A 2021

1.1. Compatibilité de la notion de performance pour les organisations sans but lucratif :

La structuration de l'efficacité organisationnelle dans le secteur sans but lucratif a attiré beaucoup d'intérêt pendant les années 90 (Rojas, 2000). Néanmoins, la notion de l'efficacité dans les organisations à but lucratif était une mission épineuse. Cela pourrait être encore plus difficile dans les organisations à but non lucratif qui ont souvent des objectifs ambigus et offrent des services intangibles (Herman,1990) ; (Schmid, 2002). Si l'efficacité est problématique dans la théorie organisationnelle, pour certains, la notion semble être encore plus gênant dans le cas des organisations à but non lucratif en raison de la nature contraire des organisations à but non lucratif (OBNL) (Sowa, et al., 2004).

Ayant des philosophies, des approches, des activités très et des caractéristiques différentes par rapport aux sociétés à but lucratif, les ONG vont, à priori, devoir faire face à un sens différent de leur efficacité et à la façon dont elle est mesurée (Kanter (1979). L'efficacité pose en effet, des problèmes de compréhension pour les ONBL par rapport aux entreprises à but lucratif, parce qu'elles ne partagent ni les mêmes visions, ni les mêmes valeurs.

De même qu'elles ont souvent des objectifs intangibles et amorphes (Forbes, 1998) ; (Herman & Renz, 1997, 1999, 2004) ; (Kanter, 1979) ; (Kaplan, 2001). De plus, la différenciation entre les organisations à but lucratif et à but non lucratif remet en question l'utilisation des mêmes

critères d'efficacité. (Baruh & Ramalho ,2006) soutiennent que «la distinction entre les OSBL à but lucratif est d'une simplicité trompeuse. L'objectif ultime d'une organisation à but lucratif et sa raison d'être, c'est le « profit ». Tandis que les OSBL ont d'autres raisons pour justifier leur permanence en s'appuyant sur une vision qui constitue le fondement des OSBL. Bien que les OSBL aient des préoccupations financières, la réalisation de bénéfices n'est pas l'objectif des OSBL. À plusieurs occasions, il a été démontré que, même si les OSBL ne travaillent pas forcément à perte (Casteuble,1997), la multi-dimensionnalité des vocations sociales dépasse les simples objectifs financiers, qui ne doivent pas non plus être négligés. Selon une analyse effectuée par (Baruh & Ramalho ,2006) contrairement aux organisations à but lucratif, les OSBL ont une préférence pour les bénéfices humains et sociétaux et pour les problèmes sociaux internes. Cette différenciation entre les organisations à but lucratif et à but non lucratif se reflètera sûrement dans la sélection des critères d'efficacité. Les résultats d'études mesurant l'efficacité dans les deux types d'organisations donnent une justification solide pour remettre en question l'employabilité des mêmes critères d'efficacité lors de l'évaluation de l'efficacité des organisations à but lucratif et sans but lucratif d'après HASSAS M. & al (2020). Les normes et les référentiels liés à la production et aux finances, etc., utilisés dans les entreprises à mission commerciale pour mesurer la performance semblent inadéquats pour les organisations à but non lucratif.

Ce qui n'est pas clair encore dans ces débats, c'est qu'ils incitent encore davantage de question telles que :

- Dans quelle mesure faudrait-il approuver que les organisations du monde développé puissent continuer à vouloir expédier leurs pratiques de gestion souvent chargées de complexités conceptuelles et opérationnelles, vers les pays en voie de développement ?
- Existe-t-il des éléments communs d'efficacité qui s'appliquent à tous les types d'organisation ? Néanmoins, nous allons admettre avec (Herman & Renz ,1999) que les concepts théoriques sur l'efficacité des organisations à but lucratif, peuvent contribuer à assimiler et à façonner le concept de la nature des OBNL. Depuis quelques années, la mesure la plus connue est celle relative au pourcentage de frais généraux. L'entité qui dépense moins d'un montant définit, était considérée comme qualifiée à recevoir de nouvelles méthodes de financement. L'efficacité est considérée comme des jugements des parties prenantes formés lors de processus de création de sens. En contrepartie, si chaque organisation à but non lucratif s'approprie sa

propre définition du changement et ses propres mesures d'impact et de résultat, comment les comparer aux mesures d'impact et de résultat d'une autre entité sans but lucratif ?

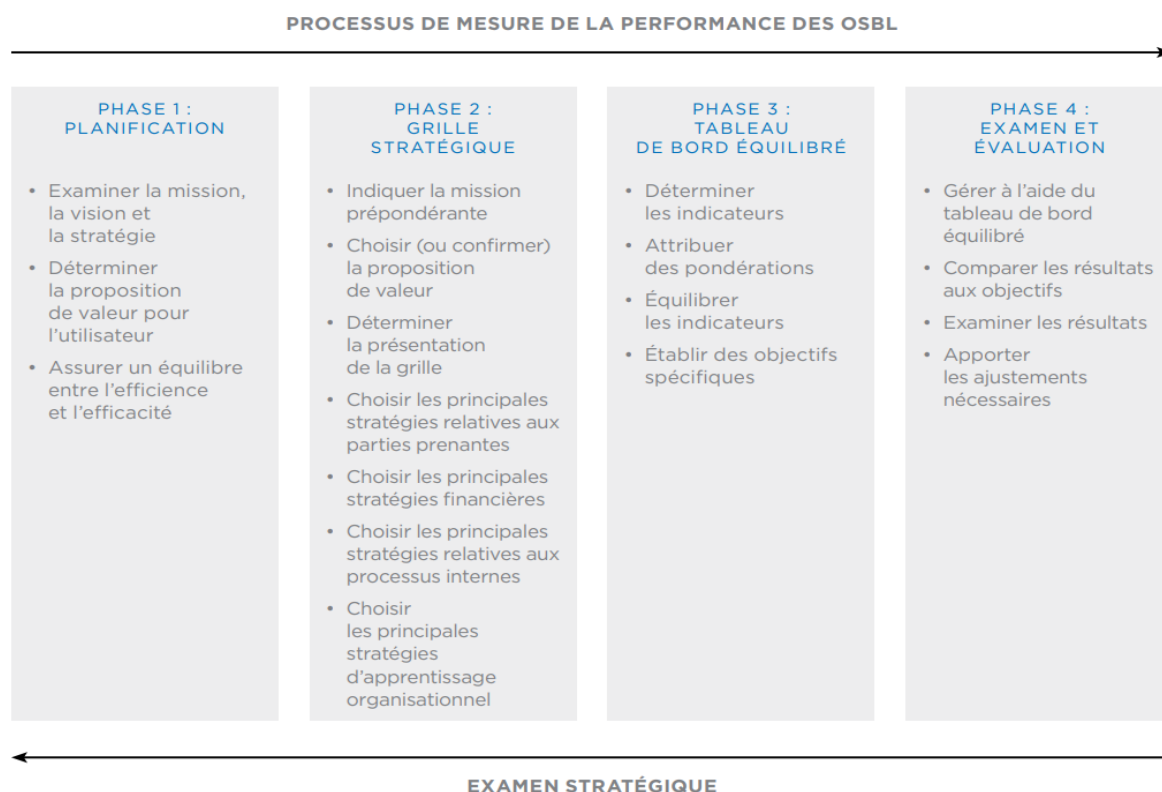
1.2. Processus de mesure de performance des Organisations sans but lucratif :

La mesure de la performance des organisations sans but lucratif désigne le processus déployé en développant des indicateurs de performance, tout en tenant compte de cette performance et les changements que l'organisme doit mettre en œuvre pour améliorer la performance. En général, les organisations à but lucratif s'intéressent à créer la richesse pour les actionnaires, tandis que les OSBL, l'objectif principal est de réaliser leur propre mission sociale aussi de répondre aux besoins des parties prenantes : les particuliers ou les organismes gouvernementaux ont fait des dons ou ont des intérêts personnels : les bénévoles dans l'organisme et son travail. Puisque les OSBL dépendent principalement des ressources financières des bailleurs de fonds privés ou des organismes gouvernementaux, ils ont une responsabilité fiduciaire relativement importante à la gestion efficace de ces ressources.

Le processus de mesure de la performance aide les OSBL à assumer cette responsabilité mais aussi à s'assurer de répondre aux besoins de leurs bénévoles. Cette dépendance des OSBL vis-à-vis du financement externe les oblige à contrôler toutes les dépenses et à veiller à utiliser les fonds de manière adéquate à remplir leur mission.

Par conséquent, la mesure de la performance des OSBL doit être directement liée à leur mission et porter sur l'efficacité et l'efficience avec laquelle ils utilisent leurs ressources limitées. La figure ci-dessous décrit les quatre phases de l'élaboration d'un système de mesure de la performance des OSBL.

Figure 1 : Les quatre phases du processus de mesure de la performance des organisations à but non lucratif



Source : Cam S, & Kurt S. (2016)

2. La gouvernance des organisations à but non lucratif : Auteur de l'alignement stratégique :

Lorsque l'on s'intéresse à la notion de gouvernance des organisations à but non lucratif, on remarque généralement qu'une importance est accordée aux instruments qui sont privilégiés par les organisations à mission commerciale.

Cependant comme l'ont montré plusieurs auteurs, la gouvernance repose sur un ensemble de mécanismes qui peuvent aller bien au-delà de ce seul processus. Comprendre l'utilité des multiples pratiques ainsi que leurs conditions d'application représente alors un sujet important pour la recherche en matière de gouvernance.

La gouvernance s'est depuis ces dernières années imposée comme une notion fort discutée tant à l'échelon des États qu'à celui des organisations, débouchant sur une vision politique de ce sujet (Gaudin, 2002 & Perez, 2003). Concernant les entreprises privées qui s'appuient sur une vision commerciale, cette préoccupation n'est pas récente puisqu'elle trouve ses racines dans les travaux publiés dans les années 1930 par (Berle & Means, 1932), d'une part, et par

(Coase,1937), d'autre part. Pour les premiers, un point essentiel est la compréhension des liens qui existent entre la séparation des fonctions de la performance des firmes et de propriété et de direction. Pour le second, il s'agit d'envisager les structures de gouvernance pour assimiler pourquoi certaines opérations économiques sont réalisées au sein d'entités hiérarchiques alors que d'autres sont laissées au seul arbitrage des marchés. Par la suite, la théorie de la délégation (agency theory), élaborée par (Jensen & Meckling ,1976), a constitué l'approche théorique indispensable fournissant un cadre d'analyse qui permet de conceptualiser la problématique de délégation de gestion d'une organisation à un tiers. Reposant sur ces trois piliers historiques, la question de la gouvernance des organisations a ainsi pu devenir un objet d'étude. A présent, lorsque on traite la gouvernance des entreprises, on envisage avant tout « *l'ensemble des mécanismes organisationnels qui, ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, qui « gouvernent » leur conduite et définissent leur espace discrétionnaire* », pour reprendre la formulation proposée par (Gérard Charreaux ,1997).

Cependant, dans le champ des organisations à but non lucratif, la question a également fait l'objet d'une certaine attention, sans toutefois qu'un cadre d'analyse parvienne effectivement à s'imposer dans l'ensemble du secteur. En effet, s'il est souvent possible de ramener les objectifs poursuivis par des entreprises ayant un objectif purement commercial à une logique fondamentale, la maximisation du profit, pour les organisations à but non lucratif, cela est nettement moins vrai.

Certains diront que les firmes commerciales elles aussi ne poursuivent pas exclusivement le profit et qu'elles cherchent ainsi à atteindre différents objectifs. Il se peut effectivement que tel soit le cas ; néanmoins, même lorsque d'autres objectifs paraissent mis en avant à court ou moyen terme, il semble que ce soit souvent dans une logique de maximisation du profit à long terme. On peut alors parler de hiérarchisation des objectifs, ce qui peut faciliter les arbitrages en matière d'évaluation, les aspects prioritaires étant ceux qui contribuent le mieux à l'objectif final.

Ce débat recoupe décidément l'affrontement historique qui oppose les tenants de la logique d'actionnaire (share-holder) aux tenants de la logique de l'inclusion des partenaires (stakeholder). Pour les organisations à but non lucratif, les choses sont plus compliquées à définir encore, parce qu'elles poursuivent généralement nombreux objectifs simultanément, elles dépendent à la fois de leurs statuts, de leurs natures mais surtout de leur mission. Vérifier

qu'une organisation à but non lucratif réalise bien ce pour quoi elle existe (et ce pour quoi elle reçoit un financement, qu'il soit public ou privé) est donc important.

Or, partant du fait que les missions supposent dans bien des cas des évaluations qui sont bien plus compliquées à effectuer que les analyses financières ou comptables que l'on peut appliquer aux organisations ayant une logique purement commerciale, que par ailleurs, il est souvent critique d'évaluer objectivement les arbitrages faits entre les différentes missions, la mise en place d'un environnement de gouvernance permettant de s'assurer de la maximisation de l'utilisation des ressources allouées s'avère habituellement bien plus complexe.

Dans ce contexte, on peut se demander si cela a un sens de vouloir adopter une approche focalisée sur l'actionnaire pour analyser des organisations à but non lucratif.

2.1 Le tableau de bord stratégique : Un outil de pilotage de la performance

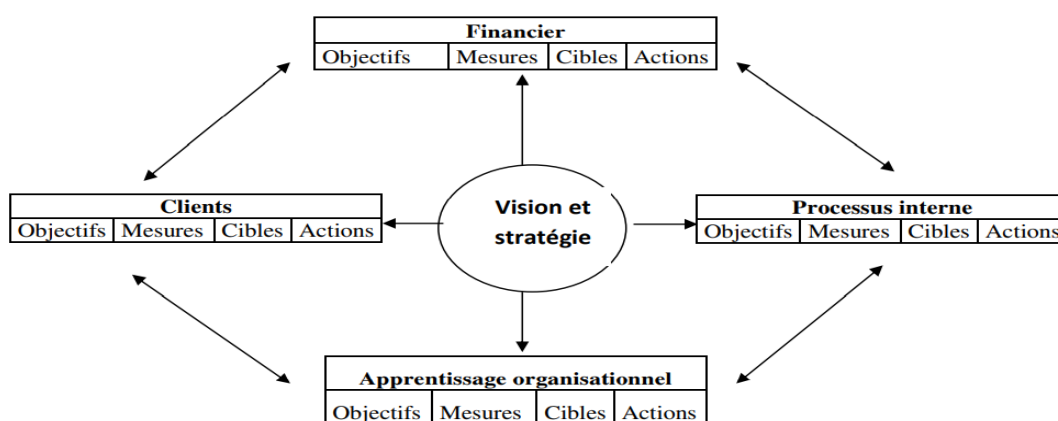
Depuis quelques années, les systèmes de mesure de la performance étaient focalisés sur des données du contrôle de gestion traditionnel : le calcul des coûts internes et externes, des ratios financiers généralistes, des ratios de productivité, sans tenir compte de l'environnement dans lequel l'entité évolue. Face aux indicateurs uniquement financiers, le pilotage de la stratégie repose limitée, puisque la performance n'est plus liée purement aux calculs des coûts, mais aussi à son environnement et au capital immatériel. Le besoin d'avoir un outil qui prend en considération des indicateurs financier ainsi que non financiers de la performance, a permis aux gestionnaires de faire appel à des types de tableaux de bord, jugés plus complet.

Comme le citent (Löning et al. (: « *Les mesures à court terme devront être remplacées par de multiples indicateurs non financiers qui constituent de meilleures cibles et ont une meilleure valeur prédictive quant aux objectifs de rentabilité à long terme de l'entreprise* ». Selon (J. SAULOU) : « *Le tableau de bord du responsable est un outil d'agrégation synoptique des informations pertinentes du système permettant de savoir si le fonctionnement de celui-ci doit être considéré comme normal : c'est-à-dire à ce titre, un instrument de contrôle mettant en évidence les écarts significatifs d'un mauvais fonctionnement du système. C'est donc un outil d'aide à la décision. Le tableau de bord doit également être un outil d'aide à la prévision permettant d'extrapoler les tendances passées et les écarts du présent vers l'avenir afin d'appréhender ce futur avec moins d'incertitude* ».

Ainsi, c'est dans les années quatre-vingt-dix que les fameux chercheurs KAPLAN et NORTON ont élaboré la « Balanced Scorecard » ou encore appelé tableau de bord prospectif/stratégique/ équilibré, qui intègre des indicateurs de la performance antérieur et les

indicateurs de la performance future. Les auteurs le présentent comme suit : « ...*La Balanced Scorecard (BSC) est un nouveau cadre permettant d'intégrer des indicateurs stratégiques : en plus des indicateurs financiers de la performance passée, il propose des indicateurs de la performance future ... La BSC décline la mission et la stratégie en objectifs, ceux-là s'inscrivent sur quatre axes : l'axe financier, celui des performances vis-à-vis des clients, celui des processus internes et celui de l'apprentissage organisationnel* ». Apparu avec la transformation progressive de l'environnement des entreprises. Le tableau de bord prospectif reconnu sous « balanced scorecard », est originellement modélisé par ces deux auteurs (Kaplan et Norton, 1992), puis introduit dans les années qui viennent dans de diverses entreprises afin de permettre l'évaluation, la mesure et le pilotage de la performance financière ainsi qu'extra financière. Ses perspectives de mesures sont divisées en quatre domaines, se présentant comme suit :

Figure 2 : Architecture de la « Balanced Scorecard » selon Kaplan & Norton



Source : Kaplan & Norton(1998)

Le Balanced Scorecard traduit la stratégie et la mission de l'entreprise en un ensemble d'indicateurs de performance qui constituent la base d'un système de pilotage de la stratégie. Les quatre axes contiennent des indicateurs qui visent à atteindre une stratégie commune en poursuivant un objectif cohérent bien défini.

1/ L'axe de la performance financière : Cet axe cible l'identification des objectifs, des mesures et des indicateurs financiers visant l'amélioration de la performance financière attendue par la stratégie déployée, aussi d'évaluer efficacement les effets économiques mesurables des actions passées. L'organisation essaie alors de mesurer l'efficacité et l'efficience des actions menées.

2/ L'axe des clients : Selon Kaplan et Norton, cet axe concerne la satisfaction des clients, souvent considérée comme une variable primordiale de la réussite stratégique. L'organisation cherche ici à quantifier un phénomène subjectif et qualitatif.

3/ L'axe des processus internes : Il vise les opérations, les processus et les décisions internes de l'organisation. Il s'agit d'une part d'énumérer les processus internes les plus nécessaires pour conserver une satisfaction des clients. D'autre part, il s'agit de reconnaître les moyens clés de l'organisation et les compétences nécessaires à son succès.

4/ L'axe de l'apprentissage organisationnel : Généralement associé à la capacité de l'organisation à créer de la valeur ajoutée, à réussir et survivre mais aussi à développer des méthodes comme les compétences des ressources humaines : capacités, connaissance stratégique nécessaires pour que l'employé soutienne la stratégie) et la performance des systèmes d'information (outils et réseau nécessaires pour soutenir la stratégie). Les auteurs qualifient cet axe de l'axe des actifs immatériels capables de mener, l'organisation jusqu'aux niveaux de performance définis dans les trois premiers axes.

De ce fait, ces quatre axes permettent de former un lien de causalité entre la stratégie et les indicateurs de performances, établir un équilibre entre les objectifs fixés, les résultats à atteindre et les caractéristiques de ces résultats.

2.2 Le tableau de bord : un outil pour la gouvernance des organisations à but non lucratif ?

Depuis des années, le déterminant de l'attention est dévolu au conseil d'administration et aux parties qui l'entourent : assemblée générale et comités consultatifs, ce qui copie la pensée dominante de gouvernance des organisations à vision purement commerciale. Généralement, on accorde une attention spécifique aux mécanismes intentionnels particulières. Parmi ceux-ci figure la possibilité de mettre en place des outils d'évaluation spécifiques. La possibilité d'imaginer des tableaux de bord spécifiques rentre dans ce cadre. Ainsi, en offrant un milieu d'analyse au conseil d'administration, aux dirigeants ou toute partie prenante d'une organisation, les tableaux de bord peuvent former un outil de normalisation de l'information pour la gouvernance. Le balanced Scorecard est un outil conçu par Kaplan et Norton afin de permettre aux entités de mesurer leur performance dans une optique à long terme. Pour y parvenir, ces auteurs proposent de compléter l'information financière traditionnelle qui s'intéresse généralement sur le court terme ou le moyen terme à l'aide de trois types d'information qui recouvrent, selon eux, les conditions requises d'un succès soutenu à long

terme. Ces trois types d'information sont la satisfaction des clients, l'évaluation des processus internes et les avancées en matière d'innovation et d'effets d'apprentissage.

En incluant ces aspects, Kaplan et Norton proposent un outil comptable qui tient compte des résultats issus du passé (les résultats financiers d'aujourd'hui étant le produit de l'activité passée) ainsi que d'éléments qui conditionneront les résultats futurs. Dans l'approche initiale, la prise en considération de ces différentes variables ne remettait pas en cause l'objectif unique de la firme à vocation commerciale, puisque le seul objectif à long terme demeurerait la maximisation du profit. Toutefois, on constate qu'en modifiant l'approche, on peut s'en servir pour évaluer des organisations multi objectifs comme le sont les organisations à but non lucratif. Ce type d'adaptation est encouragé pour les créateurs de l'instrument qui, estiment qu'il peut être aussi utile au secteur à but non lucratif qu'il l'est aux entreprises à vocation purement commerciale (Kaplan, 2002). Certains auteurs ont d'ailleurs tenté de procéder à cette adaptation en mettant une version modifiée du tableau de bord pour les organisations publiques et les organisations à but non lucratif. Avec la démarche suggérée par Cutt et Murray (2000), on dispose d'une proposition complète qui cherche à souligner l'importance de la mission de même que les différents obstacles qui pèsent sur ces organisations, tout en gardant la pensée de base de l'outil. L'idée fondamentale consiste à ajouter aux quatre types d'information classiquement envisagés par les tableaux de bord (résultats financiers, satisfaction des clients, efficacité des processus internes, succès en matière d'apprentissage organisationnel et d'innovation) la prise en compte des contraintes auxquelles est soumise l'organisation.

On présente donc l'objectif stratégique de départ en considérant les contraintes qui existent au préalable. Les résultats intermédiaires ajoutent les résultats obtenus en termes de respect de ces contraintes. Et à long terme, l'influence des cinq aspects envisagés influence non uniquement la réalisation de l'objectif stratégique à long terme, mais bien évidemment l'évolution de ces contraintes. Parallèlement, on remplace l'objectif de « résultats financiers » par un objectif d'efficacité dans l'utilisation des ressources disponibles. Cette hypothèse offre un avantage majeur, à savoir qu'elle crée un espace (la dimension « contraintes » qui est ajoutée) qui permet d'inclure la diversité des objectifs et la variété des arbitrages possibles quant à cette diversité des objectifs. Elle donne ainsi lieu à des développements qui peuvent prendre la forme d'un modèle d'explication de lien de causalité des résultats obtenues. Même si ces développements ne manquent pas d'intérêt, l'objectif d'un instrument tel qu'un tableau de bord devrait être une simplicité au cas où l'on souhaite que les acteurs de la gouvernance

d'une organisation se l'approprient. Ayant la préoccupation à l'esprit, il nous semble qu'un tableau de bord propre au secteur à but non lucratif pourrait exactement partir du modèle original proposé par Norton et Kaplan. En matière de résultats financiers, la mission d'une organisation à but non lucratif n'est pas obligatoirement de créer la plus forte marge possible, mais simplement d'équilibrer les comptes de manière aussi que la poursuite et le développement des activités puissent se faire de façon harmonieuse par rapport aux objectifs stratégiques qui découlent de la mission.

Malheureusement, l'utilisation actuelle des tableaux de bord au sein des organisations à but non lucratif ne permet pas encore ce type d'illustration. Cependant, si l'on considère un domaine particulier, on peut tenter de montrer ce que pourrait apporter ce type de démarche.

Ci-dessous un exemple d'objectifs stratégiques et d'indicateurs correspondants de mesure de performance d'un tableau de bord prospectif pour une organisation à but non lucratif :

Tableau 2 : Balanced Scorecard pour les organisations Sans but lucratif

Axe Financier		Axe Parties Prenantes/ Clients	
Objectifs	Indicateurs de Mesure	Objectifs	Indicateurs de Mesure
Amasser des fonds de manière efficiente et efficace	• Taux de subventions accordés • Charges liées au financement en pourcentage des charges totales	Comprendre les bailleurs de fonds	• Nombre de sources de financement repérées • Nombre de rencontres avec les organismes de financement / sources gouvernementales
		Employer efficacement les bénévoles	• Nombre total de bénévoles actifs • Durée moyenne de l'engagement des bénévoles • Résultats d'un sondage sur l'engagement des bénévoles
Axe Processus Interne		Axe Apprentissage Organisationnel	
Objectifs	Indicateurs de Mesure	Objectifs	Indicateurs de Mesure
Travailler efficacement à la mise en œuvre des programmes	• Nombre d'améliorations apportées aux principaux processus utilisateurs • Amélioration des délais de prestation de services • Indice de production des programmes • Taux de productivité (les extrants divisés par les intrants) • Coûts de fonctionnement par employé	Attirer et fidéliser les meilleurs (employés/bénévoles)	• Satisfaction du personnel • Roulement du personnel • Satisfaction des bénévoles • Roulement des bénévoles
Avoir une administration efficiente	• Nombre d'améliorations apportées aux processus administratifs • Réduction du temps de cycle réel des processus (principaux processus administratifs) • Frais administratifs par employé • Pourcentage des produits affectés à l'administration	Améliorer les compétences internes au besoin	• Niveau moyen d'amélioration des compétences • Nombre de compétences essentielles non maîtrisées

Source : Auteurs

Conclusion

Le monde des organisations à but non lucratif connaît en effet, un changement complexe et à la fois intéressant. Il reflète diverses méthodes d'entreprendre et d'agir. L'accomplissement des missions des ONG est dépendant de la satisfaction de leurs bénéficiaires en même temps que de la capacité à répondre aux aspirations des parties prenantes. C'est pourquoi, elles doivent être capables de pouvoir identifier les aspirations des populations qu'elles ciblent avec beaucoup de précision. De même qu'elles doivent développer leurs aptitudes à mobiliser les fonds nécessaires. Or dans un contexte de concurrence entre ONG et rétrécissement des financements, pour atteindre les objectifs prédéterminés, elles sont amenées à faire preuve de performance dans leur fonctionnement, donner la preuve d'une utilisation rationnelle des fonds collectés, répondre aux attentes des communautés qu'elles ciblent et rassurer ceux qui leur octroient des subventions. De ce fait, elles sont invitées à changer fondamentalement leurs visions et leurs pratiques de gestion.

Notre article n'est que la continuité d'un large projet de recherche sur l'applicabilité d'un Tableau de Bord Stratégique ou la Balanced Scorecard (BSC) au sein des organisations à but non lucratif. Le TBP construit une suite à un ensemble d'indicateurs, pourrait être adopté comme un modèle approprié et comme un outil de reporting pour les gestionnaires et les parties prenantes. Il pourrait être un milieu pour mesurer l'aspect multidimensionnel de la performance des OSBL.

De plus, il représente un outil de gestion nouveau, moderne et intégré, susceptible d'être apprécié par la gouvernance des organisations à but non lucratif qui, parfois, ne parvient pas à assurer un suivi dans la gestion de leur organisation.

Assurer la gouvernance de telles organisations revient alors à bien assimiler cette pluralité d'objectifs pour pouvoir mettre en place des moyens de mesure appropriées. L'évaluation de l'efficacité et l'efficience des organisations à but non lucratif n'en est que plus compliquée. Il est donc nécessaire de s'interroger sur les moyens susceptibles d'y contribuer.

C'est ce que nous avons tenté de faire dans notre article en proposant la possibilité d'avoir recours au tableau de bord prospectif.

Il ressort des considérations que, moyennant une mise en contexte, l'utilisation du tableau de bord peut être bénéfique pour les raisons :

- * Elle oblige les organisations à définir clairement leur vision et mandat ;

*Elle exige que l'organisation précise les outils et les processus qu'elle aspire adopter pour assurer la mission ;

*Elle amène l'organisation à prendre une décision claire et nette pour qui elle travaille véritablement (à travers son choix des « parties prenantes/Clients ») ;

*Elle force l'organisation à chercher des processus d'innovation et d'amélioration continue des pratiques en cohérence avec sa valeur et sa mission.

En somme, même s'il faut éviter toute généralisation excessive, il nous semble possible de dire qu'au vu de leurs caractéristiques propres et de la façon dont la problématique de la gouvernance s'y développe, les organisations à but non lucratif ont a priori, tout intérêt à envisager le développement de tableaux de bord spécifiques.

Le but des organisations à but non lucratif est de défendre l'intérêt général et de veiller à la réalisation d'objectifs particuliers par le biais des activités et programmes spécifiques. Par conséquent, l'organisation à but non lucratif doit posséder une mission bien définie et déterminée, ses programmes doivent servir efficacement pour réaliser cette mission. Pour assurer l'efficacité de leur programme, elles doivent consacrer ses ressources à la réalisation de ses objectifs préalablement définis.

Néanmoins, les organisations sans but lucratif doivent aussi déterminer à l'avance les procédures qui sont rentables, c'est-à-dire celles qui sont économiquement, (financièrement, comptablement) réalisables et mesurable dans le but d'effectuer l'évaluation en termes à la fois quantitatifs et qualitatifs ainsi que d'identifier les moyens de surmonter les lacunes éventuelles. L'organisation à but non lucratif, lors de la prestation de ses services ou programmes, doit faire preuve d'un haut niveau de professionnalisme et traiter avec respect les personnes à qui elle fournit ses services.

Comme suggestion pour éventuelles recherches autour du Balanced Scorecard , il serait utile de se poser la question sur les limites, difficultés et obstacles qui font face à l'implantation de cet outil au sein des OSBL principalement au Maroc et comment peut-on les surmonter.

BIBLIOGRAPHIE

Berle, A.A., & Means, G.C. (1956) « The Modern Corporation and Private Property », 2e éd.

Cam S, & Kurt S. (2016), « Mesure de la performance des organisations sans but lucratif ».

Coase, R.H.(1937), «The nature of the firm», *Economica*, vol. 16, , p. 331-351. Traduction française sous le titre « La nature de la firme », *Revue Française d'Économie*, vol. II, no 1, hiver 1987, p. 133-157.

Gaudin, J.P. (2002), « Pourquoi la gouvernance ? », Presses de sciences.

GIBERT, P. (2009), « Tableau de bord pour les organisations publiques », Edition DUNOD, Paris.

HASSAS M. & al (2020) « La Performance des Organisations à But non Lucratif», *Revue Internationale du Chercheur* «Volume 1: Numéro 2» pp: 834 -859

Hasnaoui R.et Fekkak A. (2021) « Balanced Scorecard, outil de Pilotage de la Performance des organisations : Cas des académies de l'éducation et de formation au Maroc », *Revue Internationale des Sciences de Gestion* « Volume 4 : Numéro 2 » pp : 397- 411

Herman, R. D. & Renz, D. O. (2000) « Board practices of especially effective and less effective local nonprofit organizations », *American Review of Public Administration* 30(2): 146-160.

Jensen, M.C.& Meckling, W.H., (1976) « Theory of the firm: Managerial behaviour, agency costs, and ownership structure», *Journal of Financial Economics*, no 3,.

KAPLAN R.& NORTON D. (1992) : « The Balanced Scorecard. Measures That Drive Performances », *Harvard Business Review*.

KAPLAN R.& NORTON D. (1996) : « The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action» , *Harvard Business Review*.

KAPLAN R.&NORTON D. (1998) : « Le tableau de bord prospectif. Pilotage Stratégique : Les 4 Axes du Succès », Editions d'Organisation, Paris.

LÖNING, H. & al. (2003) : « Le contrôle de gestion : organisation et mise en œuvre. » Dunod, 2ème Ed. Paris.

LORINO, P. (2003) : « Méthodes et pratiques de la performance », Editions d'Organisation, Paris.

NIVEN P. R. (2008) : « Balanced Scorecard Step by Step for Government and Nonprofit Agencies », Hoboken, New York.

Perez, R., (2003) : « La gouvernance de l'entreprise, La Découverte, coll ».

SAULOU, J.Y. (1982) : « Le tableau de bord du décideur », Editions d'Organisation Paris, 248 p.

SENECHAL, O. & HELDENBEGH, A. (2011) : « Adaptation du Balanced Scorecard en soutien aux démarches qualité et au pilotage d'universités ». Colloque international Performances et institutions.