HAL
open science

Peut-on parler de " balanced scorecarding "? Contribution à la compréhension du processus d'adaptation des instruments de contrôle

Fabien de Geuser, Olivier Saulpic

To cite this version:

Fabien de Geuser, Olivier Saulpic. Peut-on parler de " balanced scorecarding "? Contribution à la compréhension du processus d'adaptation des instruments de contrôle. Comptabilités, économie et société, May 2011, Montpellier, France. pp.cd-rom. hal-00647600

HAL Id: hal-00647600

https://hal.science/hal-00647600

Submitted on 2 Dec 2011

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.

PEUT-ON PARLER DE « BALANCED SCORECARDING »?

CONTRIBUTION A LA COMPREHENSION DU PROCESSUS D'ADAPTATION DES INSTRUMENTS DE CONTROLE

Fabien de Geuser
ESCP Europe
fdegeuser@escp-eap.net

Olivier Saulpic
ESCP Europe
saulpic@escpeurope.eu

Résumé :

L'article présente l'analyse d'une pratique d'adaptation du Balanced Scorecard (« Balanced Scorecarding ») et analyse les conditions qui peuvent en prédire l'efficacité. Il contribue théoriquement du cadre permettant de penser les variables médiatrices/modératrices dans la relation entre adaptation et performance des systèmes de contrôle. En particulier l'article étudie le rôle des consultants ainsi que le degré formel de prescription des concepts comme variables médiatrices ou modératrices. Cette analyse montre ainsi que les concepteurs du BSC ont produit un cadre peu prescrit, voire ambiguë, qui paradoxalement rend plus difficile l'adaptation de l'instrument aux spécificités des entreprises. L'article en tire des conséquences normatives quant à la conception des instruments du contrôle.
Mots clés : Adaptation, prescription, BSC, consultants

Abstract:

This article presents the analysis of an adaptation of the BSC (a "balanced scorecarding" process) and the conditions that drive the effectiveness of this process. This paper contributes theoretically to the elaboration of the framework linking adaptation of management control systems and their efficiency through the integration of mediating/moderating variables. It highlights the role of external consultants and the degree of formalization of the underlying concepts as such variables. This article shows that the inventors of the BSC provided managers with a loosely prescribed, even sometimes ambiguous, set of instructions which paradoxically makes the adaptation of the BSC more difficult. The article concludes on normative proposals concerning the conception of control systems.
Key words: Adaptation, prescription, BSC, consultants

1 Introduction

La diffusion rapide du phénomène Balanced Scorecard au sein des entreprises et des organisations ouvre la question de l'adaptation de ce dernier dans une double acception : le Balanced Scorecard est-il adapté *aux* entreprises qui l'adoptent et adapté *par* les entreprises qui l'adoptent.

Cette double question soulève d'une part le problème de la pertinence du BSC[1] pour atteindre les objectifs qui lui sont associés et de son acceptabilité en fonction des contingences locales dans lequel il est déployé et, d'autre part, des possibilités et des modalités de transformation de cet instrument. Cette interrogation n'est pas spécifique au BSC et peut être généralisée à tous les instruments de gestion mais le succès quasi-épidémique du BSC en fait un objet d'étude particulièrement intéressant car il permet d'observer son implémentation dans des entreprises de toutes formes, tailles, secteurs,… ainsi que pour de nombreux objectifs. Les formes d'adaptation du BSC, devraient être par conséquent parmi les plus riches possibles. Or, et ceci constitue l'hypothèse que nous souhaitons ici discuter, l'adaptation du BSC reste limitée. Les cartes stratégiques sont la plupart du temps toujours composée des mêmes quatre axes, quelle que soient les activités des entreprises, leurs modes de propriété capitalistique, leur taille,… il semble même que les BSC appliqués dans les fonctions support restent semblables aux cartes groupes. Comme si la dimension normative du cadre de Kaplan et Norton (désormais KN) devenait une institution.

Et pourtant, il existe une floraison de consultants dont l'argument commercial est précisément d'adapter cet instrument aux besoins de leurs clients. A moins de nier la réalité de cette mission, il s'agit alors de comprendre pourquoi le niveau d'adaptation reste limité alors même que des acteurs nombreux et souvent influents n'existent que pour transformer, « enacter » le BSC, pourrait-on dire. Notre article vise à proposer une analyse de cette situation : de comprendre les espaces possibles d'adaptation du BSC, les adaptations effectives et d'en tirer une compréhension plus fine des conditions de l'adaptation d'un instrument de gestion. L'enjeu, pratique et académique, est de comprendre comment et pourquoi adapter un instrument de gestion et le rôle respectif de la théorie et des consultants. L'enjeu pour les

[1] Nous utiliserons l'acronyme BSC pour désigner la carte stratégique et le Balanced Scorecard de façon générique, et chacun de ces termes séparément lorsqu'il sera nécessaire de distinguer ces deux éléments de l'instrument.

praticiens est de bien comprendre comment se positionner par rapport à ces différents éléments et acteurs afin de garantir l'adaptation de l'instrument à leur besoin.

Pour cela, nous adopterons une approche basée sur l'étude d'une pratique, celle d'un cabinet de conseil spécialisé dans cette démarche, la société Nexance, que nous confronterons à la littérature normative du BSC ainsi qu'aux principales limites identifiées par les chercheurs. L'originalité de l'article tient à ce que nous déplaçons la focale depuis une description d'un instrument (le Balanced Scorecard) vers les modalités de construction et d'adaptation de cet instrument (le Balanced Scorecarding).

Dans une première partie, nous exposons de façon thématique la théorie telle qu'issue des écrits de KN[2], la pratique de Nexance et les principales limites identifiées par la litérature. Nous analysons ensuite ces données au regard de notre question avant de conclure sur les leçons à retenir quant à l'appropriation du BSC par les entreprises.

En termes méthodologiques, nous avons recueilli le discours de Nexance, cabinet de conseil spécialisé dans la construction et la mise en œuvre de cartes stratégiques et de BSC sur leur pratique par l'interview d'associés de ce cabinet visant à faire décrire leur démarche afin de pouvoir faire une comparaison à distance entre ce discours et celui de KN tel que véhiculé par leurs écrits.

Nous avons ensuite interviewé ces associés pour recueillir leur réaction à une synthèse que nous avions faite des fragilités théoriques de la proposition de KN identifiées dans la littérature.

2 Confrontation théorie, pratique et littérature académique

Pour présenter la théorie, la pratique et les résultats de la littérature dans la perspective de notre question sur l'adaptation des instruments, nous nous fonderons sur le cadre proposé par

[2] Nous fondons notre analyse principalement sur Kaplan & Norton (2001 et 2004).

Giraud et al. (2009, chap 6.) pour discuter de l'appropriation des dispositifs de gestion dont l'adaptation est un des éléments. Ce cadre propose notamment d'identifier l'intention d'un dispositif (2.1), les contextes auxquels il est adapté (adaptation contingente, 2.2) et son mode d'usage prescrit (2.3) à savoir dans le cas du BSC, sa forme, ses destinataires et son utilisation qui recoupe notamment la question de son lien avec les systèmes d'incitation[3].

Par ailleurs, pour comprendre le statut de la théorie, il nous semble aussi essentiel de comprendre le rôle des consultants, ce qui conduit à interroger les modalités de construction et d'utilisation du BSC puisque le rôle des consultants est principalement de mettre en œuvre une méthode de construction et de participer à la conception des modalités d'utilisation (2.4) et les raisons qui peuvent justifier leur intervention (2.5).

2.1. Intention : pourquoi un BSC ?

Si l'on en croit la jaquette de l'un de leurs livres (KN 2004), pour KN les objectifs du BSC sont les suivants : 1. Clarifier la stratégie et la communiquer à tous les employés, 2. Identifier les processus internes clés pour le succès stratégique, 3. Aligner les investissements en hommes, technologie et capital organisationnel pour maximiser leur impact. Les différents passages de leurs livres qui évoquent les objectifs soit dans le corps du texte, soit à l'occasion de la présentation d'un des nombreux cas illustratifs, permettent de mettre en évidence des objectifs à la fois plus nombreux et plus variés. Mais l'analyse de l'ensemble fait ressortir un objectif majeur correspondant au premier objectif de la jaquette : décrire et communiquer la stratégie

Pour Nexance, les objectifs du BSC sont les suivants :

- définition et partage de la stratégie au sein du comité de direction (désormais codir) d'une entité

[3] Nous ne pouvons pas discuter ici des autres éléments de ce cadre relatifs à l'usage réel, puisque notre méthodologie ne permet pas d'accéder à cet usage. Par ailleurs, pour des raisons de places, nous limiterons notre analyse à la carte stratégique et n'aborderons pas la question de la traduction des objectifs en plans d'action et indicateurs.

- pilotage du codir
- communication de la stratégie au sein de l'entité
- alignement des ressources avec les priorités stratégiques

Sur cette question la littérature académique met en évidence deux limites. En premier lieu, cette littérature souligne l'ambiguïté sur la fonction du BSC : les buts du BSC ne sont pas toujours clairs et partagés : proposer un système d'indicateurs reliés à la stratégie, fixer des objectifs, mesurer la performance, rémunérer, allouer des ressources, planifier, budgétisation, apprendre, innover (Malmi, 2001, p.208), communiquer la stratégie, changer les mentalités (Mooraj et Oyon, 1999) ; un instrument de contrôle ou un instrument de gestion stratégique (De Geuser et al., 2009). Cette ambigüité sur les finalités fait courir au BSC le risque d'engendrer une frustration constante chez les managers.

En second lieu, la littérature souligne l'absence de certitude concernant la valeur créée par le BSC ou son utilité réelle (De Geuser et al, 2008 ; Norreklit 2003). En effet, en raison même de l'absence de compréhension claire de son ses objectifs il est particulièrement difficile de mesurer l'efficacité de cet instrument puisqu'il est complexe d'identifier son objectif. Ceci explique par conséquent le peu d'études, académiques ou pratiques, sur la mesure empirique de l'efficacité du BSC (De Geuser et al., 2009). L'absence de discours rationnel sur les conséquences et les limites de cet instrument peut en outre conduire à un usage « irresponsable » du BSC (Norreklit, 2003).

In fine, l'absence de justification du BSC et de preuves de son efficacité en fait un bon objet de mode, ce qui renforce son aspect rituel, détaché de la pratique et de ses spécificités et empêche son appropriation (Giraud et al., 2009, chap. 6).

Sur le premier point, notre rapide synthèse des ouvrages de KN ne fait que conforter les résultats de la littérature. En ce qui concerne la valeur créée, elle n'est attestée dans les ouvrages de KN que par l'affirmation d'un lien entre la mise en œuvre du BSC et

l'amélioration de la performance globale d'une entreprise d'une part et les déclarations de dirigeants ayant mis en œuvre le BSC.

Le témoignage de Nexance conforte aussi cette limite. En effet, selon eux, la démonstration de la valeur du BSC est une des difficultés commerciales qu'ils rencontrent. A tel point qu'ils ont décidé de renoncer à être rémunérés sur la base d'une estimation du client des avantages engendrés par le BSC qu'ils auraient contribué à créer. Le cabinet distingue cependant deux catégories de contributions du BSC : amener des initiatives qui n'auraient pas été perçues sans cette approche (ils citent par exemple, dans le cas du BSC qu'ils ont mis en place chez Sodexho, la révision de prix) et améliorer les pratiques. Mais à part pour certains cas, le chiffrage précis du retour sur investissement concernant ces deux catégories n'est pas possible. En outre, Nexance précise que, même si cela était possible, il n'est pas du tout évident que l'on puisse identifier la part précise à attribuer au BSC dans ces deux dimensions.

2.2. Contextes adaptés

Selon KN, il s'agit implicitement d'un instrument universel. En effet, ils ne discutent pas les contextes dans lesquels le BSC serait plus ou moins adapté. Selon Nexance, les objectifs qu'ils assignent au BSC sont pertinents dans un contexte de prise de poste d'un directeur général ou de changement d'orientation stratégique venant de l'extérieur (par exemple du groupe duquel dépend l'entité). Par ailleurs, le BSC est selon eux particulièrement adapté à une entité de type *Business Unit* ayant une réelle autonomie stratégique, mais ils ont été amenés à développer avec succès des cartes stratégiques pour des holdings ou des fonctions au sein d'une *business unit*. La forme et les objectifs du BSC doivent alors être adaptés[4].

Sur cette question, la littérature académique souligne l'inadaptation du BSC aux cultures autres qu'anglo-saxonnes car il nécessite de considérer positivement la transparence, le contrat, la construction a priori de procédures et de routines à suivre, la construction de

[4] Il sort du cadre de cet article de détailler cette adaptation

hiérarchies claires (Bourguignon et al, 2004, p.122-123), et le rejet du conflit (De Geuser et Fiol, 2005), autant d'éléments qui ne seraient cohérents qu'avec la culture états-unienne (Bourguignon et al, 2004). Dans ce registre, Butler et al. (1997, p.252) rappellent que le modèle BSC nie aussi les particularités culturelles propres à chaque entreprise. Nexance affirme dans ce sens que la volonté de transparence, de coopération et de structure organisationnelle rigoureuse est essentielle. En effet, selon eux, une organisation qui ne reconnaitrait pas ces valeurs comme les siennes ne se retrouverait pas dans un process de BSC. Sans pour autant attribuer ces valeurs à une culture américaine ou autre, ils annoncent clairement à leurs clients qu'elles sont une condition nécessaire. En cela, Nexance nuance l'aspect universaliste du BSC en lui reconnaissant une cohérence avec un certain type d'organisation (ou de « style managérial » dans leur vocabulaire) mais ce cabinet trouve ce type d'organisation dans d'autres contextes que le seul environnement anglo-saxon et d'autres catégories d'entreprises que les seules grandes entreprises avec actionnaires.

Par ailleurs, la littérature souligne le fait que le BSC n'est pas adapté à toutes les stratégies. En particulier, le cadre porter-ien sous-jacent (Bourguignon et al, 2004, p.118) et l'approche « tirée » par la demande client pousse au conformisme notamment en ce qui concerne l'offre client - même si Kaplan et Norton (1996, p.37) admettent qu'il est possible que certaines entreprises adoptent un cadre non porter-ien. L'absence d'une catégorie concurrence et d'une catégorie changement technologiques (Norreklit, 2003, p.617 ; Norreklit, 2000, p.79) engendre une adaptation à un environnement peu dynamique. En outre, le cadre BSC, même si Kaplan et Norton s'en défendent, exclut d'autres parties prenantes que les 4 classiques, en particulier l'environnement - au double sens de l'écologie et surtout de la concurrence et des évolutions technologiques, la société, les fournisseurs… - (Atkinson et al, 1997). Enfin, la séquentialité des catégories empêche de prendre en considération des axes comme le développement durable ou la CSR (Norreklit, 2000)

L'expérience de Nexance semble confirmer cela : en effet, les multiples cartes stratégiques qu'ils ont construites sont en général exclusivement composées des 4 axes, même s'il leur est arrivé d'en ajouter un 5ème (partenaires, en l'occurrence). Ce faisant, on peut dire qu'ils adaptent davantage l'entreprise ou la fonction pour laquelle ils co-construisent la carte au cadre BSC plutôt que l'inverse. Ils précisent d'ailleurs que, même pour des directions fonctionnelles (c'est-à-dire pour des directions qui n'ont pas d'actionnaires clairs ou de clients externes), il est intéressant de se forcer à réfléchir à ces deux axes.

De même, concernant le postulat porter-ien, par opposition à une analyse des ressources, Nexance confirme que le BSC est un instrument qui permet de s'améliorer (un « booster » disent-ils) en comprenant mieux les schémas causaux permettant d'engendrer une performance définie a priori. C'est un instrument adapté pour une stratégie d'excellence et l'innovation prônée par KN porte donc en fait principalement sur les process visant à faire mieux ce que l'on faisait déjà.

Enfin, la littérature souligne que le BSC suppose une capacité (et une volonté) pour mettre au clair une stratégie alors que certains auteurs soulignent que les entreprises sont rarement dans une telle situation, ce qui met en danger la possibilité même d'un BSC (Epstein et Manzoni, 1997). Ce que Nexance atteste en signalant l'importance essentielle d'une direction « forte » au sens de sa volonté et de sa capacité à vouloir faire apparaître une stratégie claire sur laquelle elle s'engagera.

L'expérience de Nexance confirme l'importance de la volonté de mettre au clair une stratégie, mais aussi l'existence de contextes managériaux dans lesquels cette volonté existe.

Enfin, la littérature souligne la résistance induite envers le BSC par la lourdeur des changements de systèmes d'information (SI) induits (Ahn 2001, p.453). En particulier, le BSC impose souvent la recherche d'informations plus qualitatives et donc difficiles à

collecter, fiabiliser et intégrer dans les SI. Il est donc plus adapté aux contextes dans lesquels ces changements seront les plus limités.

2.3. Mode d'usage prescrit

Le mode d'usage prescrit correspond à la façon dont les prescripteurs du BSC envisagent la façon d'utiliser un dispositif. Dans le cas du BSC, cet usage comprend la forme qu'il doit prendre (2.3.1) ainsi que les destinataires et l'utilisation (2.3.2). Sur chacun de ces points, nous présentons la position de KN d'une part et celle de Nexance d'autre part.

2.3.1. Forme

<u>Ensemble de la carte stratégique</u>

En ce qui concerne les éléments portant sur la carte stratégique dans son ensemble, les recommandations de KN portent sur :

- le nombre de perspective : quatre
- la nature de ces perspectives : dans le contexte d'entreprises du secteur privé, les perspectives finance, client, processus interne et apprentissage et croissance et des propositions d'adaptation de ces perspectives pour des contextes particuliers tels le secteur public
- l'existence de relations de cause à effet entre les différents objectifs
- le nombre d'indicateurs associés aux objectifs, en l'occurrence entre 20 et 30 (KN 2004, p.54).

Ils donnent de nombreux exemples de cartes qui reposent toutes reposent sur quatre perspectives et qui respectent les perspectives prescrites. En revanche, la représentation des liens de causalité prend des formes variées et surtout, ces liens ne sont parfois pas représentés. Ces différences entre les pratiques – l'usage réel – et l'usage prescrit ne sont pas analysées.

Les recommandations de Nexance sont similaires en ce qui concerne le nombre de perspectives et le nombre d'indicateurs. En ce qui concerne la représentation de la carte stratégique, il ressort de la pratique de Nexance que la question de la forme de la carte stratégique dépend de son utilisation. En effet, une carte stratégique comportant une vingtaine d'objectifs reliés par des flèches s'avère selon les consultants de Nexance difficile à comprendre pour ceux qui ne l'ont pas construite. C'est ce qui ressort des réunions de retour d'expérience réalisées après la fin des missions. Il est donc nécessaire d'opérer des simplifications et des réorganisations : suppression des flèches, regroupement des objectifs par thèmes, voir suppression des objectifs des perspectives financières et client pour les remplacer par une formulation de la mission. Les managers ne renoncent pas nécessairement à communiquer la stratégie, mais cette communication doit prendre des formes complémentaires comme la présentation de la proposition de valeur client ainsi que la justification des objectifs internes prioritaires.

Perspectives : En ce qui concerne la formulation des objectifs de la perspective client, KN proposent une typologie de stratégies : dans KN 2001, les stratégies types sont au nombre de trois et labellisées excellence opérationnelle, intimité client et supériorité produit ; dans KN 2004, elles ont au nombre de quatre, *best total cost, product leader, complete customer solution, system lock-in*. Ils proposent des listes d'objectifs cohérents avec ces stratégies.

Nexance de son coté propose de formuler les objectifs en se plaçant du point de vue du client et en formulant des objectifs commençant par « je veux ». Cette technique s'inscrit dans la représentation de Nexance de la carte stratégique dans laquelle les perspectives financières et clients sont des perspectives externes et les deux autres sont internes et correspondent aux leviers pour atteindre les attentes des parties prenantes externes. Dans ce cadre, la formulation adoptée permet d'éviter le risque de trouver dans la perspective client des objectifs correspondant en fait aux processus marketing, vente ou après-vente et donc de se concentrer

sur des éléments de caractérisation de la stratégie en terme d'offre client. Elle permet aussi de valider que la formulation de la stratégie repose bien sur la réponse à des besoins chez les clients. Prenons le cas d'une entreprise formule un élément clé de sa stratégie de la façon suivante : « devenir un acteur global offrant l'ensemble des prestations sous-traitées par un hôpital ». La formulation commençant par « je veux » correspondante pourrait être « je veux un seul prestataire pour tous mes services sous-traités ». Cette formulation fait apparaître clairement que la stratégie ne répond pas directement à un besoin du client, mais que ce qu'il peut attendre d'une offre multi-prestation sont des effets induits qu'il convient de préciser.

En ce qui concerne la formulation des objectifs de la perspective processus interne, K&N proposent de se fonder sur une analyse de la chaîne de valeur. Nexance procède effectivement en se fondant sur une construction a priori de la chaîne de valeur à partir du diagnostic de préparation des entretiens (cf. 2.3). Cette représentation structure ces entretiens. Elle peut être amendée en fonction des informations recueillies lors de ces entretiens et est ensuite présentée lors du Codir de validation de la carte stratégique comme support à la discussion des éléments de cette perspective.

Enfin, en ce qui concerne la perspective apprentissage, K&N suggèrent les dimensions à prendre en compte (KN 2004, p. 200) : capital humain (compétences, connaissances, valeurs), capital informationnel (systèmes, bases de données, réseaux), capital organisationnel (culture, leadership, alignement, travail en équipe). Pour chaque dimension, ils donnent des exemples de concepts et de cadre analytique pour faciliter l'identification des objectifs. Nexance suggère de passer en revue quelques volets parmi la liste suivante : attractivité et fidélisation des employés, compétences (clés, rares, obsolètes), valeurs, infrastructures technologiques. Le choix des volets retenus se fait en fonction des résultats du diagnostic de préparation des entretiens (cf. 2.4).

Formulation des objectifs : KN ne donnent pas de recommandations concernant la formulation des objectifs. Nexance insiste sur la nécessité d'avoir une formulation très précise des objectifs qui oblige souvent à avoir une formulation courte des objectifs, le titre de l'objectif, qui sera utilisé pour la présentation de la carte stratégique et une définition plus longue qui ne figurera pas dans cette carte. Nous pouvons prendre à titre d'exemple un objectif de la perspective client pour les clients grands compte et entreprises d'une entreprise de service informatique « je veux réduire mes coûts, la complexité de mes SI et mon risque ». A ce titre d'objectif est associée la définition suivante : « je veux un fournisseur de SI qui m'aide à augmenter mes résultats financiers, qui garantisse un retour sur investissement rapide et réduise à la fois mes coûts opérationnels et mes coûts informatiques. Je veux un fournisseur qui assure des solutions *end to end* et mise en place rapidement qui conduisent à une réduction de la complexité de mes SI et de mes risques afin de me permettre de me concentrer sur mon cœur de métier ».

Selon Nexance, cette précision est nécessaire pour parvenir à une réelle compréhension de la stratégie et donc permettre l'alignement des membres du codir. Selon eux, sans définition détaillée, les sujets de divergence sont gommés et l'alignement est trop superficiel. C'est aussi ce qui explique que le contenu de la carte stratégique n'est pas suffisamment parlant pour qu'elle soit suffisante pour exprimer la stratégie. En effet, la compréhension de la stratégie nécessite de connaître le titre et la définition des objectifs. Or, pour des raisons pratiques de lisibilité, seul le titre apparaît dans la carte.

Limites identifiés par la littérature : Sur la question des prescription de forme, la littérature souligne le flou des concepts (Bourguignon et al., 2004, p.115). Ce flou rend difficile l'implémentation du BSC comme le montre Ahn (2001) en analysant un cas de mise en œuvre chez ABB.

Par ailleurs, les relations de causalité vont dans un seul sens (ascendant) et la causalité n'est pas bijective (Norreklit, 2000, p.73-75). Norreklit montre que par exemple la recherche-développement permet d'engendrer des résultats financiers mais que ces derniers permettent de financer la RD. Il y a donc une relation double entre ces dimensions qui ne peut être prise en compte dans la carte stratégique.

En outre, certaines actions ont une relation contradictoire avec les dimensions « supérieures » (De Geuser et Fiol, 2005). Par exemple, la personnalisation de l'offre engendre du CA supplémentaire mais des coûts plus élevés. Les prescriptions de KN ne disent pas comment traiter ces contradictions. Le cabinet Nexance est confronté régulièrement à ces difficultés concernant ce qu'ils appellent les objectifs contradictoires et les relations circulaires. Concernant les contradictions, ils estiment que cela n'est pas lié au BSC mais que cela fait partie de manière inhérente à la pratique managériale. Par conséquent, si le BSC peut les rendre plus apparente, cela relève de la responsabilité du dirigeant d'adresser ces contradictions. On peut en déduire alors que l'expérience de Nexance amène à penser que loin de fragiliser le BSC, les contradictions managériales sont à instrumenter au sein du cadre de Kaplan et Norton et renforce l'agence managériale.

Enfin, Norreklit (2000, p.71) souligne qu'il il peut y avoir un délai si important entre l'action sur une dimension (apprentissage et croissance par exemple) et son impact sur la dimension suivante (processus internes) que cet impact ne peut pas reconnu comme pertinent dans le cadre temporel des objectifs financiers de l'entreprise. Par conséquent les relations causales de la carte stratégique devraient intégrer un cadrage temporel qui n'existe pas dans les propositions de KN. Ce que valide Nexance qui complète le BSC par des méthodes projets pour forcer les managers à inscrire leur carte dans un calendrier.

2.3.2. Destinataires et utilisation

KN font peu de recommandations concernant les personnes qui doivent utiliser le BSC et la façon dont ils doivent l'utiliser. Ils donnent plutôt de nombreux exemples très différents desquels il est difficile de tirer des éléments structurant. En particulier, en ce qui concerne la question du déploiement du BSC à différents niveaux hiérarchiques, KN mentionnent à plusieurs reprises une déclinaison des BSC à plusieurs niveaux jusqu'à un niveau individuel de chaque salarié, mais sans donner de justification par rapport à un contexte ou une intention, ni des éléments permettant de comprendre comment ce déploiement peut être mis en oeuvre[5].

Nexance recommande d'utiliser le BSC de la façon suivante :

- Après la construction de la carte, revue des projets en cours pour valider d'une part s'ils correspondent à une priorité stratégique et d'autre part s'il y a des projets associés à toutes les priorités stratégiques. Cette revue peut conduire à réduire les ressources allouées à certains projets et à lancer de nouveaux projets
- Le BSC est utilisé pour définir l'agenda des codir mensuels : à chaque codir, un temps significatif est consacré à la revue de quelques objectifs. Les objectifs mis à l'ordre du jour sont prévus dès le début de l'année pour l'ensemble des codir en fonction des priorités et de l'horizon correspondant à chaque objectif. Bien sûr l'agenda est modifié soit pour prendre en compte des évolutions dans la temporalité de certains projets, soit en raison d'évènements conjoncturels. Le BSC est donc un élément structurant des Codir et permet une planification d'une partie de leur ordre du jour.

En ce qui concerne le lien entre le BSC et les systèmes d'incitations, KN présentent ce lien comme un levier clé, mais seulement dans un chapitre d'un des deux livres (KN 2001, chap. 10), en affirmant que « la liaison ultime entre la stratégie et les actions quotidiennes est

[5] KN, comme d'ailleurs Nexance, font des recommandations le fait d'associer à chaque objectifs des initiatives, un responsable et des indicateurs de suivi, mais comme nous l'avons indiqué plus haut, notre analyse ne porte pas sur ces éléments du BSC.

obtenue lorsque les entreprises relient les incitations individuelles et les programmes de rémunérations au BSC ». Ce chapitre donne différents exemples d'une part et des considérations générales sur les formules de primes (nombre d'indicateurs, mesures individuelles ou collectives, objectives ou subjectives). La seule conclusion généralisable des exemples est que toutes les entreprises qui utilisent le BSC font un lien avec les incitations ce qui soutient la prescription de lier le BSC aux incitations. Mais KN ne donnent aucune prescription sur la façon dont le lien entre BSC et systèmes d'incitation doit être réalisé.

La prescription de Nexance est de ne pas utiliser l'ensemble des objectifs de la BSC pour structurer les primes, ce qui n'empêche pas que certains objectifs rentrent dans le calcul de certaines primes. La justification de cette pratique est multiple : la mise en place de primes est un frein à la mise en œuvre rapide de la BSC ; les primes risquent d'aller à l'encontre de l'objectif d'une mobilisation collective autour d'un ensemble cohérent d'objectifs en focalisant sur un nombre réduit d'objectifs et parmi ces objectifs sur ceux sur lesquels les personnes concernées ont le plus d'influence ; le fait de faire des objectifs de la BSC une priorité des discussions de codir suffit à focaliser les efforts sur ces objectifs. On peut rapprocher ce dernier élément de l'utilisation interactive des instruments de pilotage décrite par Simons (1994), dans laquelle c'est le dialogue systématique le long de la ligne hiérarchique qui permet de mobiliser les énergies autour des objectifs correspondant sachant que pour favoriser le dialogue, dans ce mode d'utilisation, les incitations portent sur les efforts et non sur les résultats et ne sont pas fondées sur des primes calculées à partir de formules.

Ainsi, dans une entreprise, un des objectifs de la carte stratégique était d' « améliorer le processus de révisions des prix » en « augmentant le nombre de révisions de prix prévues dans les contrat effectivement appliquées». Cet objectif avait fait l'objet d'un challenge pour les responsables de secteur, ce qui correspond bien à lui associer un système d'incitation, mais

à un niveau opérationnel. En revanche, il n'était pas intégré dans le calcul de la prime de la personne désignée comme responsable de cet objectif. Le fait que ce sujet soit discuté régulièrement en codir semble avoir suffit pour motiver cette personne qui s'est effectivement trouvée valorisée grâces aux excellents résultats obtenus sur cet objectif.

Nexance recommande aussi parfois d'inclure dans les formules de primes de certains membres du codir des objectifs relatifs au fait de faire vivre le BSC.

Sur cette question, Ittner et al. (2003) expliquent que la nature non exclusivement financière des indicateurs du BSC rend particulièrement difficile leur articulation à un système d'incitations. Selon eux, la part de « subjectivité » qui est induite par cela fragiliserait la robustesse et l'équité de l'attribution des bonus. De plus, la multiplication des indicateurs pose des problèmes de pondération et par conséquent de mix des bonus qui fait courir le risque d'une distorsion dans le rôle d'orientation des efforts des managers qui auraient du mal à comprendre comment allouer leurs efforts sur tous les postes du BSC.

En articulant systématiquement le BSC aux incitations, on court le risque de l'utiliser de façon diagnostique avec toutes les faiblesses de ce mode d'utilisation des systèmes de contrôle (Simons, 2000) en particulier en perdre sur la fonction d'apprentissage associé à cet instrument (De Geuser et al., 2009, Bourguignon et al, 2004, p.119). On peut noter que la pratique de Nexance sur ce sujet est assez cohérente avec les résultats de la littérature.

2.4. Modalités de construction

Sur ce point, force est de constater que les éléments fournis par KN sont extrêmement succincts. Ce que les livres de KN donnent sont des cadres théoriques pour structurer la réflexion sur les différentes perspectives. En revanche, en terme de mode de construction, on apprend seulement au décours d'un ouvrage (KN 2001, p. 67) qu' « au début des années 90, [ils construisaient] des *strategy scorecards* à partir d'une feuille de papier vierge. [Ils laissaient] le récit de la stratégie émerger dans les quatre perspectives au travers d'interviews

de dirigeants et d'ateliers interactifs », mais qu'en analysant des centaines de *strategy scorecards*, KN ont construit un cadre qui change la façon de construire les cartes. On comprend implicitement que ce cadre est en fait constitué de stratégies types. Mais on ne sait rien de la méthode de construction qui découle de l'identification de ces stratégies types.

Nexance utilise et recommande les étapes suivantes pour la construction de la carte stratégique :

- Diagnostic visant notamment à avoir une connaissance de la maturité et du degré d'alignement du codir sur les différents sujets stratégiques en couvrant les quatre perspective du BSC afin notamment de structurer les entretiens avec les membres du codir autour des sujets les moins mûrs et les moins partagés et, le cas échéant de compléter ces éléments avec des sources externes. Ce diagnostic repose sur la communication de données internes comme les études et rapport ayant traits aux différentes perspectives. Ces éléments sont complétés par l'agenda des codir, leur compte rendu, les présentations qui y ont été faites, ainsi que lorsque c'est possible le temps consacré à chaque sujet précisément pour apprécier la maturité et du degré d'alignement du codir sur les différents sujets et compléter les éléments fournis dans les rapports. En effet, dans l'intention qui est celle de Nexance, il est important de partage de la stratégie au niveau du codir, il est important d'apprécier si les conclusions d'un rapport sont appropriées par son commanditaire ou partagées par le codir.
- Réunion avec le codir dont l'objectif est de s'accorder sur la vision.
- Entretiens avec les différents membres de la direction générale fondés sur un guide préparé à l'issue de la phase de diagnostic. Ce guide comprend des questions ouvertes, mais aussi des questions plus guidées. Ainsi sur l'environnement, il peut être demandé aux personnes interrogées de réagir à une liste de facteurs externes choisis en fonction

du diagnostics en indiquant s'il s'agit d'une menace ou d'une opportunité, d'en déterminer l'impact sur une échelle à 3 niveaux et d'indiquer la réponse stratégique. Sur la perspective client, le diagnostic peut conduire à une liste d'attribut de produits et de segments de clients. Il est alors demandé aux interviewés de compléter cette liste et d'attribuer une note sur 20 à ces attributs par segment de clientèle. En ce qui concerne les processus internes, une liste d'objectifs peut être préparée. Il est demandé aux personnes interviewées de compléter cette liste, d'indiquer ceux qui leurs semblent essentiel pour le succès à trois ans et d'indiquer des actions qui pourraient être entreprises pour atteindre ces objectifs.

- Retranscription détaillée des entretiens afin d'être en mesure de pouvoir mobiliser les verbatim de ces entretiens.
- Classement des verbatims dans un fichier en les rattachant à des objectifs et sous-objectifs afin de mettre en évidence les objectifs jugés clés et le degré d'alignement autour de ces objectifs.
- Préparation d'une réunion du Codir dans laquelle seront discutées la formulation et la définition des objectifs et à l'issue de laquelle la carte stratégique sera validée
    - Chaque proposition d'objectif est justifiée par des verbatim issus des entretiens sans mention de leur auteur. Les figures 1 et 2 donnent l'exemple d'un objectif de la perspective processus interne tel que présenté lors d'une réunion de la carte stratégique pour un hôpital général. La figure 1 donne quelques verbatims généraux ainsi que les différents thèmes qui sous-tendent cet objectif.

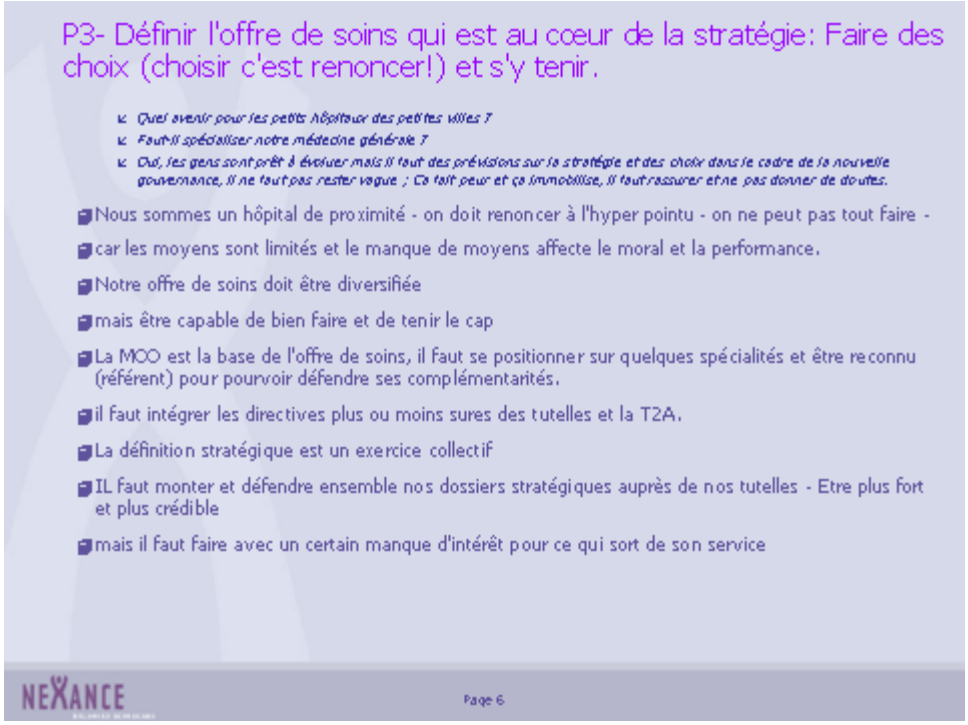

Figure 1 : transparent de présentation d'un objectif lors d'une réunion de validation de la carte stratégique d'un hôpital général

Chaque thème est développé en présentant les verbatims qui ont conduit à identifier ce thème. La figure 2 présente deux de ces thèmes.

Figure 2 : transparent de présentation d'un objectif lors d'une réunion de validation de la carte stratégique d'un hôpital général

- Les consultants construisent eux-mêmes au préalable une carte stratégique.
- L'ensemble du comité de direction découvre la carte à la fin de la réunion de validation des objectifs et de la carte stratégique.
- Toutefois, le directeur général est consulté en amont de la réunion pour avoir une validation des orientations générales prises, et le cas échéant avoir son avis sur la façon de traiter quelques questions sur lesquelles les entretiens ont mis en évidence des divergences fortes entre certains membres de la direction.

- Codir de validation des objectifs et de la carte stratégique. Cette réunion dure en général une grosse demi-journée. Lors de la réunion, certains objectifs peuvent être reformulés ou amendés, ce qui peut conduire à des modifications mais à la marge, de la carte stratégique préparée a priori.

Notons que les objectifs et la carte ne sont pas figés à l'issus de la réunion. L'étape suivante de déclinaison des objectifs en indicateurs et en projet que nous n'analysons pas dans ce papier faute de place qui implique des personnes nouvelles ayant souvent une fonction opérationnelle et qui amène à se poser des questions sous une forme différente constitue une opportunité pour revenir sur certains éléments de la carte. L'expérience montre en effet que si 80% de la carte est validée et appropriée à la fin du codir, 20% restent à retravailler soit en affinant des définitions, soit en précisant les intentions associées à certains objectifs, soit de façon plus marginale pour lever des points de blocage.

L'objectif général de ce processus est de permettre la construction du BSC par les membres du Codir tout en tenant compte de leurs contraintes de temps.

Soulignons que cette méthode a évolué avec le temps notamment par une réorientation de la phase de diagnostic permettant une identification plus précoce des thématiques clés c'est-à-

dire sur lesquels la maturité ou l'alignement du codir sont faibles, qui a conduit à une transformation du guide d'entretien avec des questions plus spécifiques et en conséquence l'allongement de certains entretiens (et le raccourcissement d'autres pour ne pas augmenter le coût de la prestation). Cette évolution est liée à la mise en cohérence de la méthode de construction avec l'objectif d'alignement et de pilotage du codir.

La littérature académique confirme l'absence de méthode de construction. Ainsi Ahn (2001) montre que dans une implémentation du BSC chez ABB, le fait de ne disposer d'aucune référence concernant la manière de fixer des objectifs, de formuler des actions, de définir la nature de la causalité,… a été la source principale des difficultés rencontrées dans la mise en œuvre du BSC. La littérature souligne notamment l'absence de méthodes pour s'assurer des liens de cause à effets au sein du BSC ce qui fait courir le risque d'une carte parfaitement irréaliste (Norreklit, 2000, 2003 ; Bourguignon et al, 2004).

Par ailleurs, Atkinson et al. (1997) montrent que la démarche du BSC est profondément descendante. Ce faisant, elle limite l'adhésion des managers à ce processus et renforce une vision hiérarchique au sein des organisations. En outre, une telle démarche s'oppose aux approches participatives et émergentes de la stratégie qui semblent se développer par ailleurs (Fiol et De Geuser 2005, Bourguignon et al 2004, p.119).

La démarche de Nexance, en se focalisant d'abord sur la carte du Codir ou du board va dans le sens d'une démarche descendante. Mais leur démarche est aussi participative car dans la construction de la carte du Codir, ils interviewent isolément tous les membres du codir et se donnent ainsi les moyens de faire entendre toutes les voix de ce dernier. Cependant, cette démarche est restreinte à la carte du Codir qui est première sur les éventuelles cartes faites pour les niveaux inférieurs. D'une certaine manière, cette carte du Codir traduit une approche participative mais de type *top-top*. Puis dans un deuxième temps, une approche descendante pour le déploiement des BSC au sein de l'organisation.

En ce qui concerne le nombre d'objectifs, la démarche BSC pousse à un foisonnement de propositions qui ne peuvent être maintenues dans le BSC pour des raisons de limitation cognitives. Pour faire face à la « sur complexité » (Ahn, 2001, p.453), KN postule même un nombre limite (20 à 30 au maximum) mais n'indiquent pas de méthodes pour prioriser et sélectionner les dimensions les plus importantes et donc à conserver (Butler et al, 1997, p.247 ; Ahn, 2001, p.445-446).

Enfin, la littérature s'interroge sur la possibilité de valider la pertinence de la carte stratégique et des indicateurs et plans d'action qui en découlent. Norreklit (2000, 2003) montre bien que le BSC se faisant « en chambre » et visant un accord peut facilement se transformer en un exercice détaché des réalités. Les managers peuvent par conséquent soit postuler des liens de causalité qui ne sont pas réalistes, soit construire une grille absurde ou menant à l'échec. KN ne discutent pas des approches permettant de tester la validité du fond, du contenu du BSC et de la carte stratégique. Leurs textes, ainsi que les exemples de mise en œuvre par d'autres chercheurs (Butler et al, 1997 ; Ahn, 2001) semblent laisser penser que ce processus de validation ne passe que par l'acceptation partagée de la carte par le collectif des dirigeants. KN (1996) suggèrent même de voter, c'est-à-dire abdiquer un processus rationnel de décision (Ahn, 2001, p. 453). La validation semble donc se construire par le débat en interne, débat participatif ou finalement arbitré par le supérieur hiérarchique.

La pratique de Nexance apporte une réponse plus rigoureuse en ajoutant un travail de préparation en amont de la formulation de la carte qui répertorie les analyses réalisées. Ce travail force les managers à appliquer des grilles de lecture stratégique classiques (SWOT, chaîne de valeur,…) et à confronter les résultats à des données macro-économiques et de benchmarking que les consultants auront collectées ou contribué à collecter. Ceci permet d'éviter l'exercice fermé que dénonce la littérature. En outre, le processus de délibération et de construction d'un accord passe par trois itérations : la première formulation de la carte

stratégique, puis lors de la réflexion sur les indicateurs, Nexance redonne un espace de discussion sur le fond de la carte à partir de la réflexion sur ce qui est mesurable. Enfin, lors de l'élaboration projets d'actions, les consultants proposent un dernier moment de débat sur le BSC en testant la cohérence entre la carte et les projets possibles.

2.5. Justification du recours à des consultants

KN ne préconisent ni ne justifient le recours à des consultants pour construire et mettre en œuvre un BSC. Ils ne mentionnent les consultants que pour indiquer que le recours à des consultants inexpérimentés est une cause d'échec (KN 2001, p. 361). C'est cohérent avec le fait qu'ils n'abordent pas dans leurs ouvrages la question de la construction de la carte stratégique (cf. supra).

Pour Nexance, le rôle des consultants est de mettre en œuvre la méthode de construction de la carte stratégique. Leur rôle est nécessaire selon eux, dans la mesure où l'objectif est de mettre en cohérence les représentations des membres d'une direction générale. Il leur semble donc nécessaire d'avoir un point de vue extérieur qui puisse être garant d'une certaine objectivité dans la restitution et l'analyse de ces perceptions.

3 Analyse

La mise en parallèle d'ouvrages visant à conceptualiser des outils issus d'une pratique de consultants et de la description d'une pratique de consultant visant à mettre en œuvre ces outils nous semble de nature à éclairer le statut respectif des ouvrages et des consultants.

Partant de la nécessité d'adaptation des instruments aux différents contextes dans lesquels ils sont mis en œuvre, on aurait pu s'attendre à ce que le rôle de la théorie soit de définir des outils ayant un certain caractère générique et les intentions auxquels ils correspondent et celui des consultants soit double : conseiller les entreprises sur les situations auxquelles les instruments, comme le BSC, sont adaptés, c'est à dire dont l'intention correspond bien à un

enjeu pour l'organisation en question d'une part et de faire un travail complémentaire pour l'adapter au contexte spécifique d'autre part.

Or, si l'on constate que si la méthodologie de Nexance diffère de celle de KN, ce n'est pas nécessairement pour l'adapter à un contexte. Ainsi, ils proposent une modélisation sur le client mais celle-ci n'est pas spécifiquement justifiée par le fait que cette modélisation est plus ou moins adaptée. De la même façon, ils ont une approche légèrement différente de KN en ce qui concerne le lien entre les objectifs du BSC et les systèmes d'incitations, mais là non plus, il ne semble pas s'agir d'une adaptation à un contexte. Leurs cartes stratégiques restent structurellement identiques à celles préconisées par KN.

En revanche, on peut percevoir chez Nexance, une volonté de mettre en cohérence leur méthode de construction et les intentions qu'ils associent au BSC. C'est ce qui semble présider aux précisions que leurs recommandations apportent sur un certain nombre de points par rapport à la prescription de KN. Par exemple, en cohérence avec l'intention qui est la leur de faire converger le codir sur une stratégie commune et explicite et de piloter la réalisation de cette stratégie, ils insistent sur l'importance de préciser les objectifs par une définition détaillée, ce qui ne semble pas central dans la proposition de KN. Ce point vise bien à permettre l'alignement des membres de la direction alors qu'il ne peut pas être relié à l'objectif de communication de la stratégie, puisque cette définition détaillée n'est pas communiquée à l'ensemble de l'organisation. Ce faisant, Nexance reprécise la finalité du BSC (faire converger le Codir), plutôt que de l'adapter.

De la même façon, ils ont défini une méthodologie de construction qui est adaptée à la construction d'un consensus autour d'une stratégie comprise par tous au sein du comité de direction. En effet, cette méthodologie vise essentiellement à faire émerger les priorités perçues par les membres du codir et à les articuler entre elles, alors que KN construisent un cadre d'analyse stratégique en définissant notamment des stratégies clients types et en

proposant les priorités correspondantes en matière de processus interne et de perspective apprentissage.

Les spécificités de la formulation de la perspective client semblent aussi cohérentes avec l'objectif de faire définir les priorités par les membres du codir puisqu'elle vise à éviter le risque qu'ils se placent dans une perspective interne et non externe de justification stratégique de la proposition de valeur. Ce risque n'existe pas si ce sont les consultants formés à la démarche de construction d'une stratégie qui définissent les objectifs.

Ces spécificités de la démarche de Nexance par rapport aux prescriptions de KN renvoient plus à la question de l'adaptation fonctionnelle de l'outil, c'est-à-dire la mise en cohérence de l'usage prescrit et de l'intention[6]. Autrement dit, le rôle principal de Nexance n'est pas de déceler des situations dans lesquelles le BSC répond bien aux besoins et de l'adapter au contexte, conformément à l'hypothèse présentée plus haut. Son rôle semble d'avoir en partie redéfini l'usage prescrit du BSC pour l'adapter à une intention spécifique et développé une méthodologie de construction adaptée à cette intention. Cette mise en cohérence de la méthodologie, de l'intention et de l'usage prescrit mériterait toutefois d'être étudiée et conceptualisée plus en détail, ce qui sort du cadre de ce papier.

Par ailleurs, cette mise en parallèle fait apparaître le fait que KN ne définissent pas de façon précise les différentes intentions qui peuvent être associées au BSC, les différents modes d'usage prescrit et surtout la cohérence entre les deux. L'exemple de Nexance montre que cela nécessite de se placer à un autre niveau d'analyse que celui auquel KN se placent puisqu'ils définissent de façon précise une méthodologie adaptée à une intention alors que KN donnent un cadre théorique pour justifier une démarche générique avec des intentions multiples et larges.

[6] Pour une définition précise des concepts d'adaptation fonctionnelle et contingente, voir Giraud et al . (2009, chap 6.).

Autrement dit, la comparaison des prescriptions de Nexance et de KN nous permet de préciser le statut de la présentation du BSC dans les livres de KN. Les livres de KN présente un concept, mais ils ne présentent pas un outil qu'il suffit d'adapter à une situation, à savoir une intention et un mode d'usage qui permettrait d'atteindre cette intention. A fortiori, compte tenu de ce positionnement, le livre ne présente pas la méthodologie de construction de cet outil. En effet, au-delà du fait que cette méthodologie peut représenter un savoir-faire qu'en tant que consultants ils pourraient être réticent à dévoiler, plus fondamentalement, cet exercice nécessiterait d'analyser dans le détail les différents modes d'usage du BSC, les intentions et les méthodologies correspondantes. Cela conduirait probablement à différentes méthodologies pour différents usages.

On peut envisager que ce n'est pas le rôle des ouvrages visant à diffuser un concept de rentrer dans le niveau de détail et de contextualisation qui permettrait la présentation des différentes intentions, et des modes d'usage et méthodologies de construction correspondantes. En tout état de cause, cela ne correspond probablement pas à la demande des managers qui sont la cible de ces ouvrages. En revanche, il faut avoir conscience du caractère très incomplet de la présentation du BSC dans les ouvrages de KN qui rend nécessaire de faire un travail de redéfinition qui va au-delà de l'adaptation contingente. Le rôle des consultants n'est alors pas d'appliquer une méthode qui serait définie dans un livre, mais de faire ce travail de redéfinition. Les organisations qui font appel à ces consultants doivent donc faire leur choix en interrogeant les consultants sur la définition qu'ils ont des outils dont ils vendent la construction, y compris pour des instruments qui sont présentés de façon normatives dans des ouvrages comme c'est le cas du BSC.

Cela ne doit pas empêcher la publication de cas plus contextualisés qui permettent aux lecteurs de passer de l'intuition que l'outil pourrait aider à répondre à des questions qui se posent dans l'organisation à une compréhension plus fine de ce à quoi il pourrait servir dans

un contexte spécifique et comment il faut s'y prendre pour atteindre ces objectifs. Si ce n'est pas le rôle des praticiens, cela pourrait être celui des chercheurs, ce qui passe par une évolution des systèmes de reconnaissance et d'évaluation de la recherche qui fasse une place à ce type de travaux. Cela nécessite aussi de disposer d'un cadre conceptuel permettant de décrire des intentions et des modes d'usage.

Conclusion

En décrivant une pratique de « balanced scorecarding » plutôt qu'en nous centrant sur la description d'un balanced scorecard, nous pensons avoir mis en lumière le paradoxe selon lequel l'adaptation du BSC par un cabinet de conseil est finalement assez faible concernant la forme même de l'instrument : très synthétiquement, la carte stratégique proposée par le cabinet interviewé, et donc la structure du BSC qu'il construit, reste proche de celle décrite par Kaplan et Norton. Les apports du cabinet sont de deux ordres : d'abord proposer une méthodologie opérationnelle de construction et de mise en place du BSC. Par conséquent, une contribution dans l'ordre du « comment faire un BSC ? ». Ce cabinet insiste en particulier sur la nécessité de disposer d'une méthode structurée et qui ne se limite pas à une délibération au cours d'une réunion. Leur expérience montre aussi le rôle essentiel du tiers (le consultant) dans ce processus. Ce rôle consiste à préparer la réflexion des managers pour éviter que la carte stratégique ne soit qu'un travail en chambre, non articulé à la réalité ; à animer le processus et en particulier assurer que le débat a lieu sans exclusion ni de points de vue ni d'initiatives et donc de faire vivre la délibération collective qui est une condition de la qualité du BSC ; et à maintenir les efforts jusqu'à la finalisation du projet. Cet apport méthodologique sur le « comment » est une fonction classique des consultants. Il confirme toutefois les quelques observations académiques mettant en lumière l'absence de prescription de KN sur ce point et son importance pratique.

Mais le second apport est sans doute plus original et ramène le débat sur le sujet de l'adaptation. Nexance fait un travail continu de re-précision des finalités du BSC et des concepts sous-jacents et d'adaptation de leur méthodologie à ces finalités. Le cabinet se confronte précisément, pour essayer d'adapter l'instrument à ses clients, au fait que le cadre BSC est sous-prescrit et à la nécessité de fait de le re-définir. Ce faisant, l'expérience de ce cabinet confirme la littérature académique qui relève l'ambiguïté, la non-précision des concepts utilisés dans les textes définissant le BSC. La contribution de ce papier tient par conséquent à ce paradoxe : la difficulté à adapter le BSC tient à ce qu'il est sous-prescrit par ses auteurs. Or on aurait pu s'attendre à ce que cette caractéristique, au contraire, donne de la souplesse d'adaptation. C'est apparemment l'opposé. Pour adapter un instrument de gestion, il conviendrait alors que l'instrument soit clair dans ses finalités, ses formes, ses usages prescrits. Ce qu'à l'heure actuelle, le BSC n'est pas complètement, nous semble-t-il au vu des articles académiques consultés et de l'expérience du cabinet interviewé. Ceci explique que chacun puisse y voir ce qu'il souhaite y voir : un instrument de contrôle, un instrument de stratégie, un instrument de créativité,… Il ne peut alors y avoir de débat sur l'instrument ni de travail d'adaptation face à des variables de contingence car la référence initiale (le BSC prescrit, diraient les ergonomes) est souvent plus une épure théorique qu'un outil concret. Ceci remet en question le postulat qui aurait pu être fait selon lequel les instruments génériques sont les plus aptes à l'adaptation à différentes situation. Au contraire, notre contribution tendrait plutôt à proposer que les créateurs d'instruments de gestion soient davantage normatifs pour permettre aux futurs utilisateurs de plus facilement réagir face à une prescription précise et en modifier les contours de manière plus efficace. L'appropriation passerait donc par une plus grande spécification de la prescription originale.

Outre cette contribution théorique à la question de l'adaptation des instruments, ce papier apporte la description d'une pratique de consultants. Il donne aussi des clés pour les praticiens

pour se situer vis-à-vis des outils et des consultants afin de favoriser l'adaptation des outils à leurs besoins.

Cet article présente bien sûr des limites qui en nuancent la portée. D'un point de vue méthodologique, il est fondé sur le discours de consultants sur leur pratique. Cela pose la question de la fiabilité de propos rapportés par ces consultants sans que l'on puisse les trianguler par une autre source d'information, même si la confrontation à une littérature académique les met en perspective. Cette posture permet surtout de faire apparaître des propositions mais est classiquement fragile du point de vue de la généralisibilité (i.e. l'impact négatif de la sous-prescription sur l'adaptabilité des instruments de gestion). Celle-ci suppose un travail de contrôle sur le choix de l'instrument (cela est-il vrai pour d'autres instruments que le BSC ?) et sur les environnements et les autres facteurs de contingence. Mais plus généralement, il nous semble participer à la mise en lumière de la nécessité, académique et pratique, qu'il y a à mieux comprendre le rôle des usages et de l'ergonomie des instruments de gestion dans leur efficacité.

Bibliographie

Articles

Ahn H. (2001), "Applying the Balanced Scorecard concept: an experience report", *Long range Planning*, n° 34, p.441-461

Atkinson A., Waterhouse J. and Well R., "A stakeholder approach to strategic performance measurement", *Sloan Management Review*, p. 25–37, Spring 1997

Bourguignon A., Malleret V. and Norreklit H., "The American Balanced Scorecard vs the French Tableau de Bord: the ideological dimension", *Management Accounting Research*, n° 15, p. 107-134, 2004

Butler A., Letza S. and Neale B., "Linking the Balanced Scorecard to strategy", *Long range Planning*, vol. 30, n° 2, p. 242-253, 1997

De Geuser F.and Fiol M., "Are they really too Simple? Management Control Systems Facing the Ideology of Complexity", in R. Ajami, C.E. Arrington, F. Mitchell and H. Norreklit (eds), *Globalization, Management Control and Ideology: Local and Multinational Perspectives*, DJØF Publishing Copenhagen, n° 20, p. 159-180, 2005

De Geuser F., Oyon D. and Mooraj S., "Does the Balanced Scorecard add value? Empirical evidence on its effect on performance", *European Accounting Review***,** Vol. 18, n° 1, p. 93-122, 2009

Epstein M. and Manzoni J-F., "Implementing corporate strategy: from Tableaux de Bord to Balanced Scorecards", *European Management Journal*, vol. 16, n°2, p.190-203, 1998

Ittner C., Larcker D. and Meyer M., "Subjectivity and the Weighting of Performance Measures: Evidence from a Balanced Scorecard", *The accounting review*, vol. 78, n°3, p. 725-758, 2003

Malmi T., "Balanced Scorecards in Finnish companies, a research note", *Management Accounting Research*, vol. 12, p.207-220, 2001

Mooraj S., Oyon D. and Hostettler D., "The Balanced Scorecard: a Necessary Good or an Unnecessary Evil?", *European Management Journal*, vol. 17, n°5, p. 481-491, 1999

Norreklit H., "The balance on the balanced scorecard: a critical analysis of some of its assumptions", *Management Accounting Research*, vol. 11, p. 65-88, 2000

Norreklit H., "The Balanced Scorecard: what is the score? A rhetorical analysis of the Balanced Scorecard", *Accounting, Organisations and Society*, vol. 28, p. 591-619, 2003

R.Simons, "How top managers use control systems as levers of strategic renewal", *Strategic Management Journal*, Vol. 15, p. 127-143, 1999

Speckbacher G., Bischof J. and Pfeiffer T., "A descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecard in German speaking countries", *Management Accounting Research*, vo. 14, p. 361-387, 2003

Textbooks

Giraud F., Saulpic O., Delmond M., Bonnier C., De Geuser F., Laulusa L., Mendoza C., Naulleau G. et Zrihen R., *L'Art du contrôle de gestion : enjeux et pratiques*, Gualino, Paris, 2009

Kaplan R. and Norton D., *The Balanced Scorecard— Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, Boston, MA. 1996

Kaplan R. and Norton D., *The Strategy Focused Organization*, Harvard Business School Press, Boston, 2001

Kaplan R. and Norton D., *Strategy Maps*: *Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, Harvard Business School Press, Boston, 2004

Simons R., *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*, Prentice Hall, New Jersey, 2000