



HAL
open science

DIX ANS DE DEBATS AROUND THE BALANCED SCORECARD

Denis Choffel, François Meyssonier

► **To cite this version:**

Denis Choffel, François Meyssonier. DIX ANS DE DEBATS AROUND THE BALANCED SCORECARD. Comptabilité et Connaissances, May 2005, France. pp.CD-Rom. halshs-00581157

HAL Id: halshs-00581157

<https://shs.hal.science/halshs-00581157v1>

Submitted on 30 Mar 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.

DIX ANS DE DEBATS

AUTOUR DU

BALANCED SCORECARD

Denis CHOFFEL

Doctorant en Sciences de Gestion
ESM/IAE de Metz
3 place Edouard Branly
57070 Metz
E-mail : choffel@esm.univ-metz.fr

François MEYSSONNIER

Professeur de Sciences de Gestion
ESM/IAE de Metz
3 place Edouard Branly
57070 Metz
E-mail : meysonnier@esm.univ-metz.fr

Résumé :

Cet article présente une étude de dix années de littérature anglo-saxonne et française sur le *Balanced Scorecard* (tableau de bord prospectif et équilibré) depuis que Kaplan et Norton ont développé cet outil de pilotage stratégique. L'objectif est de voir comment ce système de gestion de la performance a évolué et quels sont les débats actuels à son sujet. A partir de cet état de l'art, une série d'hypothèses sur les problèmes abordés est proposée et une synthèse des différentes propositions théoriques est effectuée.

Mots clés :

Contrôle de Gestion ; *Balanced Scorecard* ; Revue de la littérature.

Abstract :

This paper presents a review of ten years of Anglo-Saxon and French literature on Balanced Scorecard since this strategic guide tool was developed by Kaplan and Norton. The purpose is to see the evolution of this system of performance management and which are the current debates about it. From this review, a list of hypothesis related to the approached problems is proposed and an overview of the different theoretical propositions takes place.

Keywords :

Management Control ; Balanced Scorecard ; Review of literature.

Introduction

Le *Balanced Scorecard* est né d'une remise en cause, dans un contexte anglo-saxon, des systèmes d'évaluation de la performance exclusivement centrés sur le suivi des résultats financiers. Au début des années 1990, Kaplan et Norton écrivirent un article qui évoquait la perte de pertinence du contrôle de gestion due à la focalisation des mesures de performance sur des aspects seulement financiers (Kaplan et Norton, 1992, 1996). A partir de ce constat, ils développèrent, en utilisant des études empiriques menées entre 1984 et 1992 (Kaplan, 1994), un outil qui intégrait des dimensions financières et non financières et dans lequel aucune de ces deux dimensions n'était privilégiée par rapport à l'autre. Les mesures financières permettaient plutôt d'appréhender les effets d'actions déjà entreprises (indicateurs de performance retardés ou *a posteriori*), alors que les mesures non financières permettaient à la fois d'élargir la vision de la performance de l'entreprise dans une approche multicritère et de mieux anticiper ce que pourrait être la performance future de l'entreprise (indicateurs de performance avancés ou prédictifs dont le lien avec la mesure financière finale n'était toutefois pas étudié précisément) (Davis, 1996 ; Atkinson et Epstein, 2000).

Dans sa représentation générique, le *Balanced Scorecard* est organisé autour de quatre axes principaux : l'axe « finance » (mesurant classiquement le niveau et l'évolution des performances financières de l'entreprise), l'axe « clients » (qui regroupe les indicateurs qui permettent d'évaluer ce qui génère une satisfaction présente ou future du client), l'axe « processus internes » (il s'agit de s'interroger sur la façon dont la gestion des opérations et des processus peut contribuer à fournir un avantage concurrentiel à l'entreprise) et enfin l'axe « apprentissage organisationnel » (qui concerne essentiellement la façon dont on gère les moyens humains et les savoirs en vue d'atteindre les objectifs stratégiques définis précédemment).

Depuis sa création, le *Balanced Scorecard* semble avoir connu trois stades d'évolution (Cobbold et Lawrie, 2003). Dans sa conception originale (premier stade) le *Balanced Scorecard* se présentait comme un outil de gestion synthétique pour les dirigeants regroupant ces quatre perspectives (finance, marchés, processus, savoirs), censées mesurer au mieux la performance actuelle et prochaine de l'entreprise. Les premiers articles de Kaplan et Norton portaient plus spécifiquement sur le choix d'un nombre limité d'indicateurs dans chacune des quatre perspectives (Kaplan et Norton, 1992). Ils

suggéraient d'effectuer le choix de ces mesures par référence aux buts de l'entreprise mais ne disaient pas comment le *Balanced Scorecard* pouvait, une fois mis en place, améliorer concrètement la performance de l'entreprise (à cette étape, ils s'intéressaient plus à l'aspect logique qu'à la dimension opératoire de l'outil). Ils donnaient peu d'informations sur la façon dont le *Balanced Scorecard* pouvait être développé en pratique. Il faudra attendre leur premier livre (Kaplan et Norton, 1996) pour avoir quelques éléments de réponse. Selon certains auteurs (Cobbold et Lawrie, 2003), cette « première génération » de *Balanced Scorecard* (où il se réduit à un outil isolé) est toujours développée et, sous une forme assez rudimentaire, constitue probablement la grande majorité des implémentations sur le terrain. Il faut noter que, malgré son apparente popularité comme concept et son adoption assez répandue (surtout aux Etats-Unis), il existe relativement peu d'études de cas détaillées, concernant des expériences de mise en oeuvre du *Balanced Scorecard* dans la littérature académique (Bessire, 2000). Les livres et les articles qui s'appuient sur des descriptions plus approfondies, commencent seulement à faire leur apparition maintenant (Niven, 2002).

Le changement le plus significatif du deuxième stade fut l'introduction du concept de « *strategic objectives* » (Kaplan et Norton, 1993), ainsi que le développement de la notion de causalité. La causalité entre les perspectives avait déjà été présentée dans le premier modèle de 1992, mais sans entrer dans le détail (on insistait plus sur la juxtaposition des représentations que sur leurs interrelations). Ainsi, au lieu de mettre en évidence les liaisons causales entre les diverses perspectives, le modèle initial s'intéressait surtout aux mesures elles-mêmes et suggérait qu'il y avait des connexions mais sans se focaliser dessus, ce qui engendrait des problèmes conceptuels (Brewer, 2002). L'évolution qui s'est produite a été caractérisée par Kaplan et Norton en 1996 comme le passage de « *an improved measurement system to a core management system* » (Kaplan et Norton, 1996). Ils plaçaient dorénavant le *Balanced Scorecard* au cœur d'un « *strategic management system* », avec une conscience accrue de son rôle crucial dans l'alignement stratégique des comportements des unités de gestion. Les conséquences de ce changement ont été multiples. La pression sur le processus de conception du *Balanced Scorecard* a augmenté car désormais il faut que les mesures reflètent le plus possible les buts stratégiques de l'organisation. Ensuite, la documentation sur le *Balanced Scorecard* à partir du milieu des années 1990 a commencé à expliciter les connexions entre les objectifs stratégiques, ainsi que les relations de causalité entre les perspectives. On considère maintenant que la représentation des liens de causalité entre les objectifs stratégiques (connus initialement comme le « *Strategic Linkage Model* »)

est un point central dans le mécanisme de conception d'un *Balanced Scorecard* (Kaplan et Norton, 2001). Cette conception améliorée, qui fait du *Balanced Scorecard* un dispositif de gestion global plutôt qu'un simple outil de représentation d'une performance multidimensionnelle pour les managers, représente maintenant le courant dominant des recherches en gestion sur la question, qu'elles soient académiques ou professionnelles.

Le troisième stade d'évolution historique consiste en un raffinement des caractéristiques de conception du deuxième stade afin de lui donner de meilleures fonctionnalités et d'améliorer la pertinence des liens de causalité. Cela se traduit par une clarification des idées, par une identification plus précise des liens de cause à effet, et par la recherche d'une appropriation par tous les membres de l'organisation des objectifs stratégiques traduits en indicateurs afin de permettre de favoriser les initiatives qui sont, selon Kaplan et Norton (2001), « des projets spéciaux avec des dates de début et de fin, qui visent à donner des indications ou des actions nécessaires pour comprendre les objectifs stratégiques ».

Cette évocation de l'évolution historique du *Balanced Scorecard*, permet de comprendre le cheminement des écrits académiques qui, au départ, étaient principalement normatifs et descriptifs, puis qui sont devenus plus analytiques et précis et font maintenant appel à de nombreuses études quantitatives (surtout aux Etats-Unis) (Ittner et al. 1998, 2003 ; Youngblood et Collins, 2003 ; etc.) et qualitatives (Atkinson et al., 2000 ; Norreklit, 2000 ; Lorino, 2001 ; Bourguignon et al., 2002 ; Mouritsen and al., 2002 ; etc.). Le présent papier constitue donc une revue de la littérature française et anglo-saxonne sur le *Balanced Scorecard* qui est organisée en quatre parties : la première partie aborde les différentes approches concernant l'élaboration du *Balanced Scorecard*, la deuxième partie porte sur sa mise en œuvre concrète et contingente, la troisième partie est consacrée à la question des indicateurs et enfin la quatrième partie propose une synthèse des différentes propositions théoriques. Notre problématique de recherche est d'aboutir à un questionnement sur la nature et les attributs du *Balanced Scorecard*, non pas en partant des outils concrets proposés aux entreprises, qu'ils se situent dans le sillage du modèle emblématique de Kaplan et Norton ou en réaction, mais en voyant comment on peut, par une démarche analytique, construire une classification en idéaux types de référence fondée sur des ancrages théoriques et conceptuels identifiés dans la littérature.

1. La conception du *Balanced Scorecard*

Une partie importante des débats relatifs au *Balanced Scorecard* se concentre sur le déroulement dans le temps de sa construction en relation avec la stratégie (1.1.) et sur l'organisation dans l'espace des modalités de son déploiement (1.2.).

1.1. L'articulation du *Balanced Scorecard* avec la stratégie

Dans le second livre de Kaplan et Norton (2001), les démarches d'élaboration et de mise en oeuvre du *Balanced Scorecard* interviennent dans un processus déterministe et formalisé : à partir d'une stratégie donnée à l'avance, il convient de concevoir et de mettre en oeuvre l'outil multidimensionnel traduisant au mieux cette stratégie. Les auteurs positionnent donc leur tableau de bord en aval de la conception de la stratégie, partant du postulat que les conditions de réussite d'une entreprise résident dans « sa capacité à exécuter la stratégie » (Norton et Kaplan, 1998). Ainsi, le *Balanced Scorecard* serait pour ses concepteurs un outil d'alignement stratégique avant tout (Mouritsen et al. 2002).

A l'opposé de cette vision, d'autres auteurs se sont interrogés sur la possibilité pour le contrôle de gestion d'intervenir en amont de la phase de déploiement, voire même de favoriser une « co-construction » entre le pilotage et la stratégie (Simons, 1995 ; Mooraj et al., 1999, Chabin, Naro et Travaillé, 2003 ; etc.). Par exemple, Simons (1995) a développé l'idée que le contrôle de gestion peut intervenir dans le processus de formation de la stratégie, ce qui le situe bien avant la phase de déploiement de la stratégie. Cette vision s'inscrit dans un cadre constructiviste, dans lequel les managers et dirigeants vont construire et faire évoluer en permanence la stratégie de l'entreprise. Ceci peut permettre de faire émerger de nouvelles stratégies et de favoriser la vision collective au sein de l'équipe dirigeante (Chabin et al., 2003). On est donc là à l'opposé de la vision initiale de Kaplan et Norton (« le *Balanced Scorecard* est, à strictement parler, un outil d'application de la stratégie » in Kaplan et Norton, 2001), même s'ils reconnaissaient que de nouvelles stratégies pouvaient émerger au sein de l'entreprise.

On a donc les propositions suivantes dans la dimension temporelle d'élaboration du tableau de bord¹ :

¹ Dans la formulation des propositions nous employons le terme tableau de bord, plus général que celui de *Balanced Scorecard*, pour désigner à la fois la conception standard des promoteurs de l'outil et les visions critiques développées dans la littérature à son propos.

Proposition 1a : Le tableau de bord est l'outil de mise en œuvre d'une stratégie déterminée *ex ante*

Versus

Proposition 1b : Le tableau de bord intervient dès la conception de la stratégie dans une démarche formalisatrice collective et partagée qui doit favoriser les stratégies émergentes

1.2. Le déploiement du *Balanced Scorecard*

La logique fondatrice du *Balanced Scorecard* est d'aligner les comportements opérationnels sur les objectifs stratégiques selon une logique *top-down* (Kaplan et Norton, 1998). Selon les auteurs, la conception de la stratégie est, avant tout, l'affaire des dirigeants et doit ensuite être déployée à tous les niveaux de l'organisation avec une bonne communication selon un processus descendant. Cependant, cette approche est loin de faire l'unanimité.

En effet, Epstein et Manzoni (1998) et Mendoza et al. (1999, 2002) soulignent qu'une des différences majeures entre le *Balanced Scorecard* et les tableaux de bord « à la française », vient de la dimension organisationnelle. Ainsi, les tableaux « à la française » partent des managers de terrain et reflètent les objectifs et les conditions concrètes de fonctionnement des centres de responsabilité concernés. De façon inverse à celle du *Balanced Scorecard* générique, nous sommes en présence d'une démarche multiple et coordonnée, où les différents tableaux de bords articulés visent à essayer de construire une cohérence d'ensemble, afin d'exprimer la stratégie (construction négociée et progressive de type *bottom-up*). Critiquant la démarche classique du *Balanced Scorecard*, les auteurs soulignent que dans une déclinaison de type *top-down*, des difficultés peuvent subvenir dans la compréhension et l'appropriation du tableau de bord par l'ensemble des salariés de l'entreprise, même si une bonne stratégie de communication a été mise en œuvre pour accompagner la mise en place du *Balanced Scorecard*. De plus, la déclinaison mécanique de la stratégie de haut en bas donne parfois l'impression d'une vision trop normative de la stratégie (Wegmann, 2000, 2001), ce qui fait que certaines critiques affirment que sa conception n'est pas sous-tendue par une réflexion sur l'entreprise et sa raison d'être, que sa structure renvoie à une logique industrielle de l'entreprise et qu'on sous-estime le rôle du capital humain comme principale source de profit pour une organisation (contrairement à

d'autres types de tableaux de bord, comme le *Navigator* de Skandia, qui se fonde essentiellement sur cette hypothèse).

Une troisième approche, intermédiaire entre celle de Kaplan et Norton et celle de Mendoza et al., est proposée par Lorino (2003). Selon lui, « les indicateurs de pilotage ne sont pas choisis *bottom-up* « à l'inspiration », en fonction de logiques locales, ni *top-down*, en fonction de l'humeur du chef, mais ils traduisent l'élaboration collective des objectifs stratégiques et des principaux leviers d'action associés ». Saulpic et Ponsard (2000) sont également de cet avis, car pour eux, il semble dangereux d'appliquer une des deux méthodes de manière exclusive. En effet, il y a un risque de non prise en compte des contraintes opérationnelles dans une démarche descendante lors de l'élaboration de la stratégie et, à l'inverse, une démarche purement *bottom-up* peut occulter des aspects importants en raison d'une dissonance cognitive au niveau opérationnel, Norreklit (2000) et Gumbus et Johnson (2003) proposent une démarche de déploiement de la stratégie « enracinée » dans l'entreprise, à partir de l'interaction entre les acteurs, ce qui permettrait de coupler les avantages des deux démarches de mise en œuvre.

Saulpic (2003), soulève toutefois les limites conceptuelles d'une telle réconciliation des approches, en indiquant que le *Balanced Scorecard* repose sur une contradiction car il cherche à la fois à modéliser les facteurs clés de succès et à déployer la stratégie ce qui est très difficile : la modélisation renvoie à des relations de cause à effet, tandis que le déploiement s'inscrit dans une logique de responsabilisation des acteurs. La modélisation concerne l'apprentissage et la coordination des représentations alors que le déploiement s'intéresse à l'alignement stratégique et aux incitations. On se retrouve donc en face d'une contradiction car, pour lui, le *Balanced Scorecard* est principalement un modèle causal (« Chaque mesure sélectionnée pour le *Balanced Scorecard* doit être un élément d'une chaîne de valeur de relation de cause à effet exprimant l'orientation stratégique de l'entreprise », Kaplan et Norton, 1996) et non de responsabilité (Lorino, 2003). Et pourtant la démarche préconisée est principalement *top-down*.

D'où les propositions alternatives suivantes dans la dimension spatiale de mise en œuvre :

Proposition 2a : Le tableau de bord est fondamentalement un outil d'alignement stratégique dans une logique de responsabilisation et d'incitations mise en œuvre par une démarche *top-down*

Versus

Proposition 2b : Le tableau de bord est fondamentalement un outil de modélisation des processus créateurs de valeur dans l'entreprise dans une logique d'apprentissage et de coordination mise en œuvre par une démarche *bottom-up*

Versus

Proposition 2c : Le tableau de bord étant à la fois un système d'alignement stratégique et un outil de modélisation des relations de cause à effet, la démarche doit combiner des phases ascendantes et descendantes

Après avoir présenté l'état de la littérature concernant les problèmes de conception et de mise en œuvre, nous allons maintenant aborder la littérature relative à l'usage du *Balanced Scorecard* et aux influences des facteurs de contingence sur celui-ci.

2. La mise en œuvre du *Balanced Scorecard*

Quand on s'intéresse à l'implémentation du *Balanced Scorecard*, les questions débattues portent principalement sur sa place par rapport aux autres outils (2.1.), sur ses relations avec le système de rémunération (2.2.) et sur les facteurs de contingence à prendre en compte (2.3.).

2.1. La place du *Balanced Scorecard* dans la panoplie des outils de pilotage

Pour les concepteurs de l'outil et beaucoup d'auteurs, le *Balanced Scorecard* doit être un outil central, alternatif au système budgétaire traditionnel (Epstein et Manzoni, 1997 ; Kaplan et Norton, 2001 ; Fernandez, 2003). Mais d'autres défendent l'idée que le *Balanced Scorecard* doit être un outil parmi d'autres parce qu'il n'est pas suffisamment complet. Ainsi Mendoza et Zrihen (1999) soutiennent que « le *Balanced Scorecard* ne peut en aucun cas remplacer le *reporting* » et Zécri (2000) estime qu'il est inconcevable de nos jours de gérer une entreprise sans budgets. Pour Meric (2003), le *Balanced Scorecard* risque de phagocytter les « innovations » qui l'ont précédé, ce qui serait une aberration. Il conçoit donc le *Balanced Scorecard* comme un outil complémentaire à d'autres méthodes ou

démarches de calculs comme l'ABC, l'EVA ..., afin de profiter pleinement des complémentarités des différentes méthodes. Oyon et Mooraj (1998) tendent également à cette même conclusion. Plus nuancés, Gray et Pesqueux (1993), qui s'intéressent d'ailleurs plus aux tableaux de bord en général qu'au *Balanced Scorecard* en particulier, avancent l'idée suivante : si le tableau de bord sert à suivre les objectifs généraux au niveau du siège, il peut être un outil parmi d'autres, par contre s'il sert au suivi du fonctionnement courant au niveau des opérationnels, il doit alors être un outil central.

Au regard de ces différents débats, on peut synthétiser le débat sur la place du *Balanced Scorecard* par rapport au système budgétaire comme suit :

Proposition 3a : Le tableau de bord est un système central de pilotage remplaçant les budgets

Versus

Proposition 3b : Le tableau de bord est un outil de gestion parmi d'autres, à côté du système budgétaire

2.2. *Balanced Scorecard* et rémunération des managers

Comme le souligne Oyon et Mooraj (1998), « *la conception de systèmes de récompenses est un domaine vaste et compliqué* ». Ainsi, malgré le nombre très limité de travaux académiques sur ce sujet, nous pouvons cependant constater que les principaux débats tournent autour des questions suivantes : Peut-on relier la politique de rémunération au *Balanced Scorecard* ? Est-il préférable d'évaluer collectivement ou individuellement ? Peut-on évaluer à partir d'éléments qu'on ne contrôle pas ?

Lorsque l'on décide de mettre une partie variable dans la rémunération, ce qui est de plus en plus fréquent dans la pratique (Bescos, 2001), c'est principalement pour inciter. Il faut donc que cette partie variable se fonde sur des critères objectifs et contrôlables qui récompensent des décisions qui ont des retombées financières et stratégiques. Cependant, quels outils sont assez fiables pour pouvoir fixer cette partie variable ? Le choix d'un outil n'est pas simple, car il y a une panoplie d'outils pouvant inciter les managers à réaliser leurs objectifs (Bescos, 2001). De ce fait, est-il légitime d'utiliser le *Balanced Scorecard* pour évaluer et inciter les managers ? Dans leur second livre, Kaplan et Norton (2001) mentionnent une étude sur les pratiques de rémunération, réalisée par le cabinet Mercer auprès de 214 entreprises, qui révèle que 88% des entreprises interrogées considèrent que la liaison des indicateurs du *Balanced Scorecard* aux systèmes de récompenses est efficace. Le

fait de mesurer la performance serait déjà, en soi, un facteur de motivation des managers (Oyon et Mooraj, 1998), car selon ces mêmes auteurs « la seule fixation de cibles à atteindre, indépendamment de l'existence ou non d'un système de récompense ou de sanction, suffit à accroître la motivation des collaborateurs ». De plus, un des autres avantages que présenterait la liaison de la rémunération au *Balanced Scorecard*, serait de s'assurer que les performances financières (court terme) sont bien en concordance avec la stratégie de l'entreprise (long terme).

A contrario, les travaux de Ittner et al. (2003) concluent que le haut niveau de subjectivité du *Balanced Scorecard* a conduit des entreprises à retourner à un système d'incitation fondé sur des indicateurs uniquement financiers qui semblent plus objectifs car fondés sur des systèmes normalisés plus unanimement reconnus. Gauzente (2000) préconise un emploi modéré des indicateurs physiques « subjectifs » uniquement si les données financières « objectives » sont indisponibles, coûteuses, voire difficilement isolables. Quant aux travaux de Decoene et Bruggeman (2003), ils démontrent que lier la rémunération du *middle management* au *Balanced Scorecard* se traduit par un impact mineur sur leur motivation. En France, Errami (2004), affirme qu'un système de rémunération fondé sur les performances, comme le *Balanced Scorecard*, est très peu répandu, car son utilisation pourrait créer ou aggraver les tensions au sein des entreprises, ce qui serait plus source de démotivation que de motivation. Mais cette quasi-absence de recours au *Balanced Scorecard*, en vue d'évaluer les managers en France, est probablement due à des facteurs culturels et idéologiques typiquement français (Bourguignon et al. 2002 ; Bourguignon, 2003) et pas forcément à un manque de fiabilité de l'outil.

Par ailleurs si une entreprise décide de lier la rémunération de ses managers aux données issues du *Balanced Scorecard* elle devra choisir entre des mesures personnelles (individuelles) ou par équipe (collectives). Une rémunération individuelle permettrait de révéler des talents personnels et l'alignement et la responsabilisation en seraient renforcés (Kaplan et Norton, 1996), mais par contre cela pourrait nuire à l'esprit coopératif (Kaplan et Norton, 2001). Les récompenses par équipe encourageraient les comportements coopératifs et la résolution des problèmes de groupe (Drake et al., 1999). Elles inciteraient les salariés à identifier les problèmes et à suggérer des solutions en dehors de leurs responsabilités normales de tous les jours. Cependant, cela pourrait provoquer des problèmes d'opportunisme, certains individus profitant du travail des autres. Ces différents

balancements entre rémunération individuelle et collective nous amènent à présumer que ce choix va fortement varier d'une entreprise à l'autre. Néanmoins, les travaux de Banker and al. (2004), confirmant ceux de Lipe et Salterio (2000), démontrent que les évaluations sont, en majeure partie, faites par des mesures collectives plutôt que par des mesures individuelles.

Le choix d'un outil de gestion pour évaluer les managers va également être influencé par la position de l'entreprise au regard de la notion de contrôlabilité. Le principe de contrôlabilité stipule que l'évaluation des managers ne doit se faire que sur la base de résultats qu'ils peuvent contrôler (Atkinson et al., 1997 ; Giraud et al., 2004), car cela permet d'évaluer les managers avec fiabilité et de réduire le risque de démotivation ainsi que les coûts salariaux. Mais, il y a deux grands courants opposés en ce domaine et ce principe est remis en cause par différents travaux faisant référence à la théorie de l'agence (Demski, 1976 ; Antle et Demski, 1988 ; Smith, 2002). Selon les résultats de ces recherches, il serait plus pertinent d'évaluer les managers à partir d'indicateurs plus globaux, même si ces derniers ont des facettes incontrôlables. Cela permettrait de faire face à l'asymétrie de l'information, de résoudre les problèmes de coordination, d'éviter la surconsommation de ressources et l'opportunisme.

Ce que l'on peut constater, c'est que les travaux renvoyant à la théorie de l'agence, convergent vers l'utilisation d'un outil tel que le *Balanced Scorecard* qui offre la possibilité d'évaluer à partir d'indicateurs financiers et non financiers, à long terme et à court terme. De plus, le *Balanced Scorecard*, selon Oyon et Morraj (1998), permet de supprimer les comportements opportunistes, grâce à la mise en évidence des liens de cause à effet et dénoue les problèmes de coordination. A l'opposé, les partisans du principe de contrôlabilité seraient plus enclins à utiliser un outil tel que le budget. Le problème est de savoir quelle est la méthode la plus efficace pour inciter les managers et donc augmenter la profitabilité pour l'entreprise. Giraud et al. (2004) ont réalisé une enquête auprès de 265 managers portant sur la position des managers face au principe de contrôlabilité. Ils concluent qu'aucune des deux positions n'est perçue comme supérieure, car cela dépend de nombreux facteurs internes ou externes à l'entreprise.

En matière de relations entre *Balanced Scorecard* et GRH, plus particulièrement quant à son rôle dans le système d'incitations, on a donc les propositions suivantes :

Proposition 4a : Relier la rémunération au tableau de bord permet de réaliser la mise sous tension de l'organisation, de réduire les comportements opportunistes et d'améliorer la coordination : c'est pourquoi le tableau de bord doit être déployé très bas et articulé à une évaluation-rémunération individuelle dans les centres de responsabilité

Versus

Proposition 4b : La rémunération (système de mobilisation) ne doit pas être reliée au tableau de bord (système de représentation) car évaluer à partir d'indicateurs qui sont souvent non contrôlables par les managers peut créer des conflits, démotiver et inciter les acteurs à faire des manipulations

Versus

Proposition 4c : Relier la rémunération au tableau de bord est possible mais cela doit rester assez global au niveau des centres de responsabilité ou des processus et l'évaluation doit être principalement collective

2.3. La contingence du *Balanced Scorecard*

De nombreuses études (Merchant, 1984 ; Fisher, 1998 ; etc.) ont montré que les systèmes de contrôle de gestion subissent un ensemble de facteurs de contingence qui les modèlent. Un tour d'horizon de la littérature va être présenté en considérant successivement : l'incertitude de l'environnement, le cycle de vie des produits, la technologie, la taille de l'entreprise et les rapports de pouvoir. Dans chacun de ces cas, nous serons amenés à comparer les atouts et les limites du *Balanced Scorecard* au regard des autres outils disponibles (budgets, tableaux de bord non stratégiques, etc.).

De nombreux travaux ont mis en avant l'incertitude de l'environnement comme une variable contingente, déterminante dans le choix d'un outil de gestion (Gul, 1991 ; Fisher, 1998 ; etc.). Selon Gordon et Narayanan (1984) un environnement perçu comme incertain appelle des structures organiques qui privilégient la recherche d'informations externes et de nature non financière. Bescos et al. (2003) considèrent que les budgets dans un environnement turbulent ne peuvent être utilisés comme un instrument de mise en œuvre d'objectifs stratégiques. Gignon-Marconnet (2003) pense qu'« une gestion budgétaire très contraignante ne conviendrait pas à des environnements incertains ». De même, Berland (1999) suppose que lorsque l'entreprise se trouve dans un environnement incertain, il lui est difficile d'établir des prévisions fiables et donc que la fixation d'objectifs budgétaires devient un exercice très difficile voire impossible. Gul (1991) arrive également à la

conclusion que dans un environnement incertain, la performance est accrue si les gestionnaires utilisent un système de contrôle de gestion plus sophistiqué que les budgets. Toutefois, le *Balanced Scorecard* dans sa forme générique, est-il assez complet pour prendre en compte la variable environnement ? D'après Atkinson et al. (1997) et Oyon et Mooraj (1998) le *Balanced Scorecard* excluait l'environnement externe comme dimension importante ayant un impact sur la performance de l'entreprise. Pour palier à cet inconvénient, certaines entreprises mettent en place un cinquième axe « environnement ». Mais d'autres travaux aboutissent à des conclusions qui préconisent plutôt l'utilisation des budgets en environnement incertain. Ainsi, Hopwood (1974) estime que « ce n'est pas en environnement stable que les entreprises ressentent le besoin d'établir un budget – ce qui serait un exercice relativement facile - mais en environnement complexe et incertain ». Dans le même ordre d'idée, Ezzamel (1990), constate sur le terrain que le recours au budget, pour évaluer la performance, est accru lorsque l'environnement devient incertain. Toutefois cela reste un point de vue minoritaire et il semble que le *Balanced Scorecard* soit plus adapté que les budgets en environnement incertain.

Le cycle de vie des produits est composé de quatre phases : l'apparition, la croissance, la maturité et le déclin (Sizer, 1989 ; Wilson, 1991 ; Drury, 1994). Selon Merchant (1994), les organisations avec des produits majoritairement en phase d'apparition, ont tendance à utiliser moins d'outils de contrôle financier traditionnels, comme les budgets, et sont plus disposées à se tourner vers des outils ayant des indicateurs non financiers, prenant en compte les performances futures. Hoque et James (2000), à la suite d'une enquête réalisée auprès de 66 entreprises australiennes, ont également montré que les organisations ayant des produits en phase d'apparition avaient plus tendance à utiliser des outils comme le *Balanced Scorecard*. A contrario, les organisations avec des produits qui sont majoritairement en phase de maturité et de déclin utilisent plus des outils de gestion faisant appel uniquement à des indicateurs financiers afin de contrôler les rentrées d'argent (quand il s'agit de « traire » les produits « vaches à lait »).

La technologie peut également avoir une influence sur le choix d'un système de pilotage. En effet, pour décliner sa stratégie à tous les niveaux, l'entreprise va avoir un grand besoin d'informations. Il faut donc que ce changement de mentalité puisse s'appuyer sur une évolution des systèmes d'information (Chiapello E. et Delmond M.H., 1994). Edwards (2001) indique que les entreprises qui mettent en place un outil tel que le

Balanced Scorecard sont aussi souvent celles qui utilisent des outils informatiques intégrés de type *Enterprise Information System* (EIS) ou Progiciel de Gestion Intégrée (ERP en anglais), car cela leur permet d'avoir en temps réel de l'information sur leurs différents indicateurs. Saulpic et Ponsard (2000), constatent que l'enjeu associé aux aspects purement informatiques (interconnexion des systèmes) est très important car, selon eux, il faut sans cesse naviguer entre deux extrêmes : soit se contenter du « papier crayon » (ou logiciel de type Excel), ce qui semble suffisant quand on utilise comme système de gestion les budgets, ou bien « mettre le paquet » (logiciels de type EIS, ERP, etc.).

Dans l'analyse des relations entre *Balanced Scorecard* et taille de l'entreprise, il y a deux courants de pensée antagonistes. Le premier courant défend l'idée que la complexité des systèmes de gestion est positivement corrélée à la taille de l'entreprise (Merchant, 1981 ; Hoque et James, 2000 ; etc.). Ainsi, comme Hoque et James (2000) l'ont démontré, ce sont les plus grandes entreprises qui ont mis en place des systèmes de mesure de la performance proche du *Balanced Scorecard*. De même, plus la taille de l'entreprise est grande, plus le recours à des indicateurs de performances non financières serait important (Germain, 2003). Le deuxième courant, quant à lui, reconnaît également l'effet de taille sur les choix en matière de contrôle de gestion, mais aboutit à des conclusions différentes (Lawrence et Lorsch, 1967 ; Bescos et al., 2003). Selon ces auteurs, plus la taille de l'entreprise est importante plus elle met en place un système de gestion de type administratif avec un recours supérieur à l'établissement de budgets. De même, lorsque l'entreprise se développe, des problèmes comme la contrôlabilité, la coordination et la communication apparaissent. Le recours au budget serait donc une procédure formalisante, permettant de réduire ces problèmes.

La forme de pouvoir n'est pas non plus sans effet sur le choix d'un outil de pilotage. Le contrôle extérieur semble accroître la formalisation et la centralisation (Reimann, 1973 ; Holdaway et al., 1975). Un outil favorisant le déploiement stratégique comme le *Balanced Scorecard* serait plus adapté aux organisations à système d'autorité simple et centralisé que le tableau de bord « à la française », étant donné que ce dernier repose sur une conception plus politique de la stratégie (Epstein et Manzoni, 1998). A l'inverse, le tableau de bord « à la française » paraît plus adapté pour des organisations où le pouvoir est diffus et où chaque niveau hiérarchique et chaque service désirent garder une zone de liberté (Errami, 2004).

Il apparaît donc que les propositions en matière de facteurs de contingence sont les suivantes :

Proposition 5a : Le tableau de bord est plus adapté que les budgets dans les environnements instables

Et

Proposition 5b : Le tableau de bord est plus adapté que les budgets en début de cycle de vie des produits

Et

Proposition 5c : La taille de l'entreprise ne semble pas être un facteur décisif en matière de mise en œuvre du tableau de bord

Et

Proposition 5d : Le tableau de bord est facilité par l'existence d'une technologie de l'information de type ERP dans l'entreprise

Et

Proposition 5e : Dans les organisations à pouvoir fortement centralisé, le tableau de bord stratégique descendant convient mieux que les tableaux de bord « à la française »

3. La structure du *Balanced Scorecard*

Nous allons nous intéresser maintenant aux questions du nombre et du degré de précision des indicateurs de gestion utilisés dans le *Balanced Scorecard* (3.1.), ainsi que de leur stabilité (3.2.).

3.1. Le nombre d'indicateurs

Une des nombreuses critiques dont fait encore l'objet le contrôle budgétaire est sa lourdeur due, entre autres, à une information pléthorique. De nombreuses études en sciences cognitives comme celle de Miller (1956), repose sur le fait qu'un homme, aux capacités cognitives normales, ne peut percevoir simultanément qu'un nombre limité d'informations (entre cinq et neuf). De même, comme le font remarquer Giard et al. (1996), le nombre d'indicateurs retenu va dépendre des différents points de vue à éclairer, du type d'usage *ex ante* et *ex post* et de la capacité qu'ils offrent à orienter l'action. En conséquence, des auteurs comme Saulou (1982) ou Atkinson et Epstein (2000), préconisent de ne pas dépasser sept indicateurs, puisque l'objectif est de sélectionner un nombre d'indicateurs

nécessaire et suffisant pour représenter les variations du système général à contrôler. Tout dépassement augmentera le risque de fournir une information surabondante masquant l'information essentielle. Cette conception est très largement partagée par de nombreux auteurs, comme Collins et Porras en 1994 (« Il est important d'élaborer un ensemble d'indicateurs clés restreint mais complet, susceptible d'aider les gestionnaires à exercer leurs fonctions de gestion »), Kaplan et Norton en 1998 (« De nombreux responsables souhaitent que le plan soit simple, disons qu'il n'y ait pas plus de quatre à sept indicateurs, pensant que les salariés ne pourraient pas comprendre un système avec plus d'une vingtaine d'indicateurs ») ou bien encore Lorino en 2003 : « Le système de pilotage doit être constitué d'un nombre limité d'objectifs et d'indicateurs de pilotage pour chaque décideur (ergonomiquement, le décideur ne peut prendre en compte un nombre élevé d'indicateurs) ».

Or, un des points forts du *Balanced Scorecard* est qu'il permet de structurer l'information, et de ne retenir qu'un nombre limité d'indicateurs par axe (en général, pas plus de cinq). En se focalisant sur le suivi des points clés de la gestion de l'entité concernée, il va permettre de lutter contre les éventuelles surcharges d'informations. En effet, pour Giard et al. (1996), un trop grand nombre d'indicateurs nuit à la compréhension de ce qui se passe et la « surreprésentation » d'un point de vue peut avoir des effets pervers. Le *Balanced Scorecard* serait de la sorte un instrument servant à sélectionner l'information, afin d'aider les managers à se focaliser sur les points clés. Pourtant, le petit nombre d'indicateurs normatifs qu'est censé retenir le *Balanced Scorecard*, peut aboutir à une situation inverse de la raison d'être de cet outil de pilotage, c'est-à-dire ne plus pouvoir être pertinent dans un environnement de plus en plus complexe (Oriot et Misiaszeck, 2001). Par ailleurs, une fois le nombre d'indicateurs déterminé, se pose la question de leur possible redondance. Pour Rakotonjanahary (2002), ce n'est pas forcément l'augmentation de la quantité d'information qui altère la qualité de la décision (contrairement aux théories développées en psychologie cognitive), mais le fait que de nombreuses données soient redondantes et non pertinentes. Cependant, il n'est pas aisé de détecter la redondance de l'information dans la réalité car selon Giard et al. (1996), elle serait due, entre autres, à une absence de mémorisation, à une faible périodicité de calcul d'indicateurs, aux différentes évolutions du contexte, etc.

La question du degré de précision des indicateurs soulève également des débats. Classiquement, Atkinson et Epstein (2000) et Kaplan et Norton (2001), préconisent la mise en place d'indicateurs « complets, mesurables et contrôlables », car ils doivent être suffisamment précis pour qu'ils puissent servir de base à l'évaluation. A l'inverse, Chabin et al. (2003), suite aux premiers résultats d'une recherche-intervention menée dans un centre de profit appartenant à un grand groupe international du secteur de l'emballage, recommandent de recourir à une structure d'analyse plutôt floue lorsque l'entreprise éprouve des difficultés à déterminer la structure du modèle de causes-effets. Selon ces mêmes auteurs « il ne faut donc pas chercher à modéliser de façon rigide et segmentée l'ensemble des indicateurs mais au contraire tenter de définir des groupes d'inducteurs de performance ». Amans (2004), apporte également un point de vue complémentaire à cette idée, car selon elle, plus les organisations sont complexes, plus leur système de contrôle devra être simple, avec des indicateurs synthétiques et en nombre limité (mais cela entre en contradiction avec la plupart des théories systémiques du contrôle).

Au regard de cette littérature, nous proposons les propositions antagonistes suivantes en matière de nombre et de précision des indicateurs :

Proposition 6a : Le tableau de bord constitue une représentation synthétique composée d'un nombre limité d'indicateurs agrégés

Versus

Proposition 6b : Le tableau de bord constitue une carte détaillée composée d'un nombre important d'indicateurs précis couvrant l'ensemble du champ d'activité de l'entreprise

3.2. La flexibilité des indicateurs

Bessire (2000) suggère que l'apport du *Balanced Scorecard* réside dans l'attention portée aux processus d'apprentissage organisationnel et à l'appropriation des objectifs et de la stratégie qu'il est susceptible de déclencher, il est donc un outil de stimulation de l'apprentissage. Cette vision dynamique du *Balanced Scorecard* implique un renouvellement fréquent des indicateurs (Kaplan et Norton, 2001). C'est également à cette même conclusion qu'aboutissent Oyon et Mooraj (1998) : « La mise en place d'un *Balanced Scorecard* n'est pas un problème ponctuel que l'on résout, mais un système qui va vivre et qui doit se modifier en fonction des changements de l'entreprise et de son environnement ». Bergeron (2000), dans une étude réalisée au Canada sur les PME, montre

que les indicateurs de performance qui font partie intégrante du système de contrôle de gestion, sont fortement influencés par la stratégie, surtout dans un contexte où on veut évaluer l'efficacité des systèmes existants. C'est également l'idée défendue par Lorino (2003), car selon lui, la « contingence stratégique du système de pilotage exige qu'il soit évolutif et qu'il s'adapte aux fluctuations de la stratégie ». Ainsi, lorsqu'une entreprise a une stratégie complexe évoluant avec son environnement et lorsqu'elle a un système de pilotage qui prend en compte les effets d'apprentissage, cela devrait se traduire par une plus grande flexibilité des indicateurs.

On peut donc considérer en matière de durabilité des indicateurs du *Balanced Scorecard* :

Proposition 7 : La flexibilité des indicateurs est un atout du tableau de bord et un gage d'efficacité pour l'entreprise surtout en environnement turbulent

4. Synthèse et analyse

Les propositions issues de la littérature vont maintenant être regroupées en grands ensembles cohérents (4.1.), puis cette classification sera discutée (4.2.).

4.1. Regroupement des propositions théoriques en idéaux types

Sur chacune des sept dimensions mises en évidence dans notre lecture globale des débats relatifs au *Balanced Scorecard*, nous avons pu dégager des propositions conceptuelles qui s'excluent dans la plupart des cas (par exemple : proposition 1a *versus* proposition 1b ; proposition 2a *versus* proposition 2b *versus* proposition 2c ; etc.) mais qui sont parfois relativement compatibles (par exemple : les propositions 5a, 5b, 5c, 5d, 5e). Il semble assez évident que les types de questionnement dont elles sont issues ne sont pas indépendants. Ainsi, la volonté de construire des indicateurs flexibles et adaptatifs (proposition 7) semble difficilement compatible avec un fort couplage au système de rémunération (proposition 4a) qui, lui, doit rester relativement stable pour être lisible et orienter correctement les comportements dans la durée. A l'inverse on voit tout de suite que les propositions 1a (stratégie déclinée dans le *Balanced Scorecard*), 2a (démarche *top-down*) et 3a (*Balanced Scorecard* comme outil central de pilotage) semblent faire sens de

façon conjointe. On peut donc essayer de regrouper les différentes propositions selon des « attracteurs logiques ».

Si on laisse de côté certaines propositions peu discriminantes (comme 5a et 5c par exemple) on peut trouver des configurations de référence qui abritent, de façon assez cohérente, les différentes propositions. Nous avons ainsi fait émerger, non pas en partant directement de l'observation pratique d'outils *in situ*, mais par une démarche logique et déductive à partir des confrontations théoriques et conceptuelles de la littérature, trois idéaux types de référence dont nous précisons certains traits caractéristiques :

- Idéal type 1 : la gestion centralisée sans budget ;
- Idéal type 2 : la gestion décentralisée peu instrumentalisée fondée sur une culture partagée ;
- Idéal type 3 : la gestion avec budget mais évolutive avec pilotage de processus ou de projets.

Les différentes propositions théoriques, mises en évidence dans notre état de l'art, trouvent alors place de façon assez naturelle dans la classification présentée dans le schéma 1.

Il faut souligner qu'ici nous sommes amenés à avoir une vision très élargie du *Balanced Scorecard*. Nous ne décrivons pas seulement l'outil standard de Kaplan et Norton mais aussi toutes les propositions théoriques qui ont été faites en réaction à son apport. Les critiques effectuées dans la littérature académique s'appuient, bien évidemment, sur d'autres visions, d'autres possibilités, d'autres outils de gestion. Conformément au projet énoncé, nous ne retraçons donc pas une confrontation d'idées et d'arguments sur le *Balanced Scorecard*, mais autour du *Balanced Scorecard*, en privilégiant les propositions théoriques émises à cette occasion.

Schéma 1 : Classification des propositions issues de la littérature

| | | Idéaux types de référence | | |
|--|--|--|---|---|
| | | Idéal type 1 : Gestion centralisée sans budget | Idéal type 2 : Gestion décentralisée peu instrumentalisée fondée sur une culture partagée | Idéal type 3 : Gestion avec budget mais évolutive avec pilotage de processus ou des projets |
| P r o p o s i t i o n s | 1) Tableau de bord et stratégie | 1a : Déclinaison de la stratégie | 1b : Co-construction de la stratégie et du tableau de bord | |
| | 2) Déploiement du tableau de bord | 2a : Démarche <i>top-down</i> et alignement | 2b : Démarche <i>bottom-up</i> et coordination | 2c : Modélisation et alignement (démarche <i>top-down</i> et <i>bottom-up</i>) |
| | 3) Tableau de bord et budgets | 3a : Le tableau de bord est un système central de pilotage | 3b : Le tableau de bord est un outil parmi d'autres | |
| | 4) Système d'incitations (intéressement) et système de représentation (indicateurs) | 4a : Evaluation individuelle couplée au tableau de bord | 4b : Pas de couplage | 4c : Evaluation collective sur des indicateurs agrégés |
| | 5) Facteurs de contingence identifiés | 5b : Début de cycle de vie des produits 5d : Technologie ERP 5e : Pouvoir centralisé | / | |
| | 6) Nombre d'indicateurs | 6b : Indicateurs nombreux | | 6a : Indicateurs en nombre limité |
| | 7) Flexibilité des indicateurs | / | | 7 : Flexibilité des indicateurs adaptée à un environnement turbulent |

4.2. Discussion

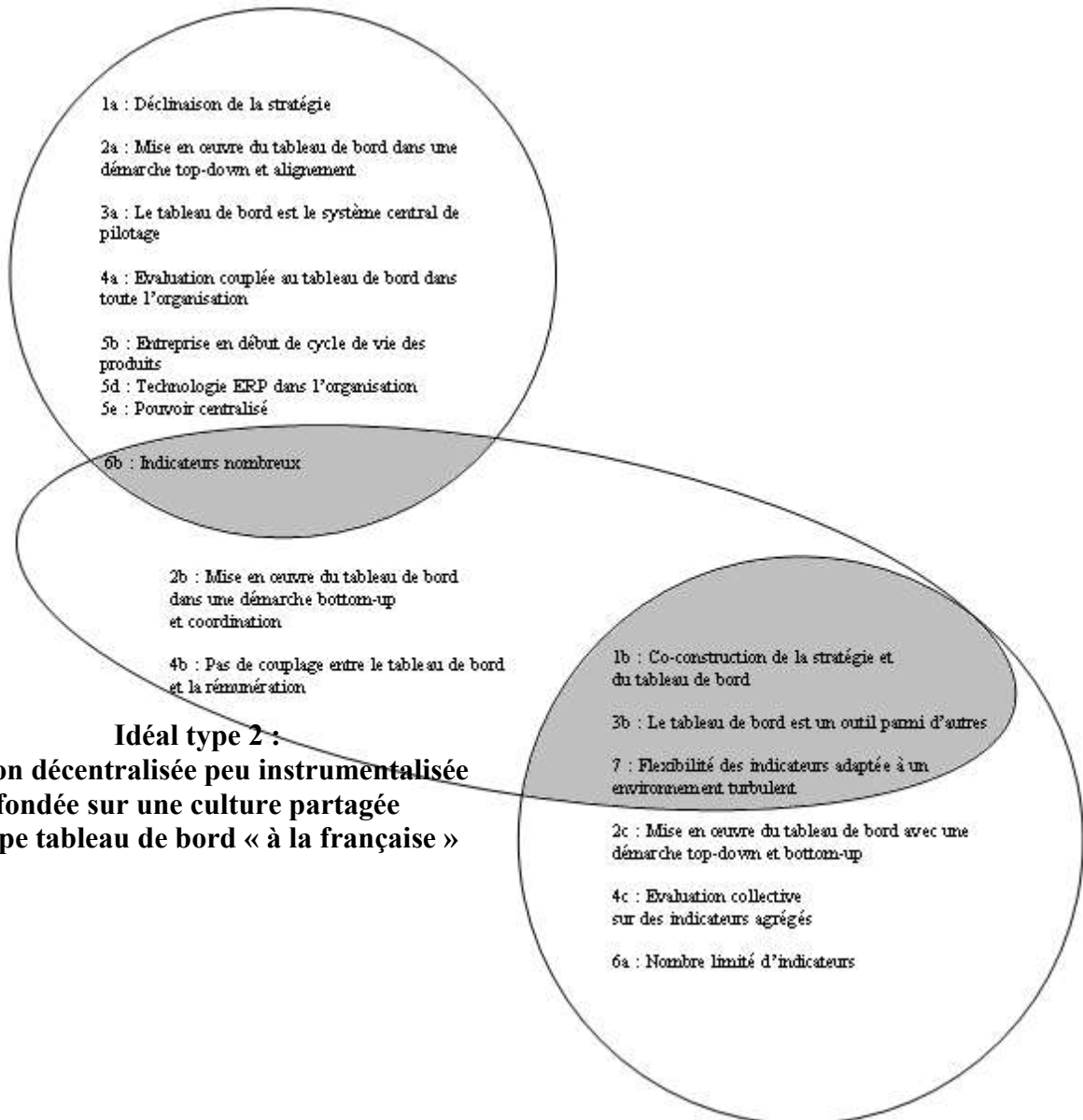
Après avoir fait une classification des propositions théoriques relatives au *Balanced Scorecard* issues de la littérature, nous pouvons nous interroger sur la structuration des débats ainsi réalisée. La représentation des idéaux types de référence laisse apparaître, d'une part, des traits caractéristiques très identifiés pour l'idéal type 1 et, d'autre part, de forts points communs entre les idéaux types 2 et 3 (cf. schéma 2).

Il nous semble donc que la typologie implicite de la littérature académique fondée sur trois ancrages alternatifs (les idéaux types 1, 2 et 3) est assez naturelle car elle correspond *grosso modo* aux outils les plus connus : le *Balanced Scorecard* anglo-saxon standard, les tableaux de bord « à la française » et le *Navigator* scandinave ... et, malgré la volonté de dépasser cette dimension pratique dans leur analyse des points forts et des limites du *Balanced Scorecard* de Kaplan et Norton, les contributions des auteurs en gardent la trace. Toutefois, si on s'extrait de la prise en compte directe et évidente des trois outils de terrain emblématiques pour analyser leurs fondements théoriques et conceptuels et essayer de recomposer les enjeux des débats théoriques comme nous sommes en train de le faire, il apparaît que le choix est plutôt entre deux conceptions des tableaux de bord : le modèle de Kaplan et Norton d'une part et le noyau commun aux deux autres modèles d'autre part. Ce noyau commun de propositions, alternatives au modèle de Kaplan et Norton et partagées par les deux autres idéaux types de référence, énonce que la stratégie et le tableau de bord sont co-construits (proposition 1b), que le tableau de bord n'est pas un système global articulant information et animation mais seulement un outil de représentation parmi d'autres (proposition 3b) susceptible d'ajustements fréquents si l'environnement l'exige (proposition 7).

Ce qui distingue donc fondamentalement les deux approches, c'est que, pour certains (à la suite de Kaplan et Norton), le *Balanced Scorecard* est le moyen central de pilotage reliant représentation stratégique et alignement des comportements en un système de management global, alors que pour d'autres (points de vue se rattachant aux idéaux type 2 et 3), le *Balanced Scorecard* est seulement un outil d'information, un moyen de visualiser la stratégie dans une carte cognitive partagée.

Schéma 2 : Mise en évidence des zones de recoupement

**Idéal type 1 :
Gestion centralisée sans budget
de type *Balanced Scorecard* standard**



**Idéal type 2 :
Gestion décentralisée peu instrumentalisée
fondée sur une culture partagée
de type tableau de bord « à la française »**

**Idéal type 3 :
Gestion avec budget mais évolutive
avec pilotage de processus ou des projets
de type *Navigator***

On peut comparer les résultats de ce travail aux essais de classifications conceptuelles effectués par d'autres auteurs en matière de *Balanced Scorecard*. Ces tentatives sont assez rares dans la littérature. On peut toutefois citer par exemple Speckbacher et al. (2003). Ils suggèrent, sans s'attarder vraiment sur les fondements théoriques, une classification en trois types. Pour eux le *Balanced Scorecard* peut être une simple représentation de la performance stratégique multidimensionnelle combinant indicateurs financiers et non financiers (type 1). Le *Balanced Scorecard* peut comporter une mise en évidence des relations de causes à effets (type 2). Il peut enfin intégrer la mise en place d'objectifs, de plans d'action, de systèmes d'incitation et de dispositifs de pilotage (type 3). Pour nous le type 1 relève plutôt aujourd'hui dans les entreprises d'une démarche de type RSE (Responsabilité Sociale de l'Entreprise) prenant en compte les *stakeholders* que d'un réel outil de pilotage interne de gestion. Par contre, les deux autres modèles correspondent bien à ce que nous justifions théoriquement par une synthèse d'ensemble de la littérature : le *Balanced Scorecard* conçu comme un outil de représentation articulée de la stratégie ou comme un système de management.

Conclusion

Une revue de la littérature a été effectuée sur la dizaine d'année écoulée depuis que le *Balanced Scorecard* a été proposé comme outil de management stratégique par ses concepteurs Kaplan et Norton. Cette synthèse des débats autour du *Balanced Scorecard* a été effectuée en privilégiant les fondements théoriques et conceptuels. Nous avons analysé les approches liées à l'élaboration et au déploiement du *Balanced Scorecard*, puis les problèmes de mise en œuvre concrète et contingente et enfin la question des indicateurs. Ceci nous a amené à mettre en évidence sept axes de réflexion et de confrontation des auteurs et un certain nombre de propositions, compatibles ou alternatives, pour chacun de ces axes. Ces propositions ont ensuite été regroupées dans trois idéaux types de référence naturels et cohérents correspondant d'ailleurs à des outils connus et identifiés dans la pratique. L'apport principal de notre étude est qu'il apparaît assez clairement, en raison de l'importance de la zone de recoupement entre deux de ces trois idéaux types, que d'un point de vue théorique c'est plutôt entre deux conceptions du *Balanced Scorecard* que les débats se polarisent : soit il est conçu comme un système de management global (comme le préconisent Kaplan et Norton), soit il est appréhendé comme un simple outil de représentation stratégique partagée, plus ou moins formalisé et mis en place avec des

démarches variables (comme cela semble souvent le cas sur le terrain). Cette contribution à la réflexion sur le *Balanced Scorecard* pourrait être prolongée et approfondie en appliquant de façon systématique notre grille de lecture aux récits d'expérimentation issus de la littérature académique ou professionnelle. Elle pourrait également servir de cadre d'analyse à une enquête auprès des grandes entreprises françaises (du type de celle effectuée par Speckbacher, Bischof et Pfeiffer (2003) pour les pays germanophones).

En tout état de cause, on peut penser que la phase du débat scientifique où les considérations historiques (en matière de tableaux de bord) et les comparaisons internationales (entre les traditions managériales anglo-saxonnes et d'Europe continentale) nourrissaient largement la réflexion a porté tous ses fruits. Ce fut utile mais le temps est venu, en partant de ces connaissances accumulées, d'approfondir la réflexion de façon plus analytique et conceptuelle pour évaluer les apports et les limites du *Balanced Scorecard* que ce soit dans le champ de la réflexion sur les représentations stratégiques ou dans le cadre de la gestion sans budget.

Bibliographie

- ATKINSON A., EPSTEIN M. (2000), « Measure for measure : realizing the power of the *Balanced Scorecard* », *CMA Management*, volume 74, n°7, pp. 22-28.
- ATKINSON A., WATERHOUSE J. H., WELLS R. B. (1997), « A stakeholder approach to strategic performance measurement », *Sloan Management Review*, volume 38, pp. 25-37.
- ATKINSON A., WATERHOUSE J.H., WELLS R.B. (1997), « Bâtir les nouveaux indicateurs de la performance globale », *L'Expansion Management Review*, volume 87, pp. 78-87.
- AMANS P. (2004), « Les normes entre simplification et complexification : Le cas de la fréquentation muséale et des sorties du dispositif RMI », *Actes du Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Orléans.
- ANTLE R., DEMSKI J.S. (1988), « The controllability Principle in Responsibility Accounting », *The Accounting Review*, volume LXIII, n°4, pp. 700-718.
- BANKER A.D., CHANG H., PIZZINI M.J. (2004), « The Balanced Scorecard : Judgmental Effects of Performance Measures Linked to Strategy », *The Accounting Review*, volume 79, n°1, January, pp. 1-23.
- BERGERON H. (2000), « Les indicateurs de performance en contexte PME, quel modèle appliquer ? », *Actes du Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Angers.
- BERLAND N. (1999), « A quoi sert le contrôle budgétaire ? », *Finance Contrôle Stratégie*, volume 2, n°3, pp. 5-24.
- BESCOS P.L. (2001), « Les compétences de la fonction gestion-finances : où en est-on actuellement ? », *Echanges*, août-septembre.
- BESCOS P.L., CAUVIN E., LANGEVIN P., MENDOZA C. (2003), « Critiques du budget : une approche contingente », *Actes du Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Louvain.
- BESSIRE D., et le C.R.I. (2000), « Du tableau de bord au pilotage : l'entreprise au risque de se perdre », *Actes du Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Angers.
- BORCK J.R. (2001), « A balancing act to ROI », *InfoWorld*, volume 23, issue 30, juillet, pp.54.
- BOURGUIGNON A. (2003), « Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure », *Comptabilité Contrôle Audit*, Numéro spécial, mai, pp. 27-53.

- BOURGUIGNON A., MALLERET V., NORREKLIT H. (2002), « L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion : l'exemple du tableau de bord et du *Balanced Scorecard* », *Comptabilité Contrôle Audit*, numéro spécial Aspects Internationaux, mai, pp.7-32.
- BREWER P. (2002), « Putting strategy into the balanced scorecard », *Strategic finance*, volume 43, issue 7, January, pp.44-52.
- CHABIN Y., NARO G., TRAVAILLE D. (2003), « Les tableaux de bord stratégiques entre conception et action : propos d'étapes d'une recherche intervention », *Actes du Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Louvain.
- CHIAPELLO E., DELMOND M.H. (1994), « Les tableaux de bord de gestion, outils d'introduction du changement », *Revue Française de Gestion*, n°97, janvier-février, pp. 49-58.
- COBBOLD I., LAWRIE G. (2003), « The development of the Balanced Scorecard as a strategic management tool », *2 GC Conference Paper*, pp.1-9.
- COLLINS J.C., PORRAS J.I. (1994), *Built to last*, Harper Business Editions.
- DAVIS T.R. (1996), « Developing an employee *Balanced Scorecard* : linking frontline performance to corporate objectives », *Management Decision*, volume 34, issue 4, pp. 14-19.
- DECOENE V., BRUGGEMAN W. (2003), *Strategic alignment of manufacturing processus in a Balanced Scorecard-Based compensation plan : a theory illustration case*. Working paper, Ghent University, octobre.
- DEMSKI J.S. (1976), « Uncertainty and Evaluation Based on Controllable Performance », *Journal of Accounting Research*, pp. 230-245.
- DRAKE A.R., HAKA S.F., RAVENSCROFT S.P. (1999), « Cost system and incentive structure effects on innovation, efficiency and profitability in teams », *The Accounting Review*, volume 74, n°3, June, pp. 323-345.
- DRURY C. (1994), *Cost and Management Accounting*, 3rd edition, London, Chapman & Hall.
- EDWARDS J.B. (2001), « ERP, Balanced Scorecard, and IT : How do they fit together ? », *John Wiley and Sons, Inc*, pp.3-12.
- EPSTEIN M., MANZONI J.F. (1998), « Implementing Corporate Strategy : From Tableaux de Bord to Balanced Scorecards », *European Management Journal*, volume 16, n° 2, April, pp.190-203.
- EPSTEIN M., MANZONI J.F. (1997), « The *Balance Scorecard* and Tableau de Bord: Translating Strategy into Action », *Management accounting*, August, pp.28-36.
- ERRAMI Y. (2004), « Les apports du *Balanced Scorecard* à la recherche de la performance », *Actes de la journée de recherche « La performance : de la mesure à l'action »*, CERMAT, Tours.
- EZZAMEL M. (1990), « The impact of environment uncertainty, managerial autonomy and size on budget characteristics », *Management Accounting Research*, 1, pp. 181-197.
- FERNANDEZ A. (2003), *Les nouveaux tableaux de bord des managers*, 3^{ème} édition, les Editions d'Organisation.
- FISHER J.G. (1998), « Contingency theory, management control system and firm outcomes : past results and future directions », *Behavioral Research in Accounting*, volume 10, pp. 47-64.
- GAUZENTE C. (2000), « Mesurer la performance des entreprises en l'absence d'indicateurs objectifs : quelle validité ? Analyse de la pertinence de certains indicateurs », *Finance Contrôle Stratégie*, Volume 3, n°2, juin, pp. 145-165.
- GERMAIN C. (2003), « Le « *Unbalanced Scorecard* » ou l'analyse de la différenciation des systèmes de mesure de la performance », *Actes du Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Louvain.
- GIARD V., BOITOUT-PAPPALARDO V., BONMARCHAND P. (1996), « Apport de la simulation à la conception et l'interprétation de tableaux et à la comptabilité de gestion », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 2, volume 1, mars 1996, pp. 65-84.
- GIRAUD F., LANGEVIN P., MENDOZA C. (2004), « La position des managers face au principe de contrôlabilité », *Actes du Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Orléans.
- GIGNON-MARCONNET I. (2003), « Les rôles actuels de la gestion budgétaire en France : une confrontation des perceptions de professionnels avec la littérature », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 9, volume 1, mai 2003, pp. 53-78.
- GORDON L.A., NARAYANAN V.K. (1984), « Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure : An Empirical Investigation », *Accounting, Organizations and Society*, volume 9, n°1, pp. 33-46.
- GRAY J., PESQUEUX Y. (1993), « Comparaison des pratiques récentes de tableaux de bord dans quelques multinationales françaises et nord-américaines », *Revue Française de Comptabilité*, n°242, février, pp. 61-70.
- GUL F. (1991), « The Effects of Management Accounting Systems and Environmental Uncertainty on Small Business Managers' Performance », *Accounting and Business Research*, volume 22, issue 85, pp. 57-61.

- GUMBUS A., JOHNSON S. (2003), « The balanced scorecard at future industries », *Strategic Finance*, volume 85, issue 1, July, pp. 36-41.
- HOLDAWAY E.A., at AL. (1975), « Dimensions of Organizations in Complex Societies », *Administrative Science Quarterly*, pp. 37-58.
- HOPWOOD A. (1974), *Accounting and Human Behavior*, Prentice Hall Inc., New Jersey.
- HOQUE Z., JAMES W. (2000), « Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors : Impact on Organisational Performance », *Journal of Management Accounting Research*, volume 12, pp. 1-17.
- ITTNER C.D., LARCKER D.F., MEYER M.W. (2003), « Subjectivity and the weighting of performance measures : Evidence from a Balanced Scorecard », *The Accounting Review*, volume 78, issue 3, July, pp. 725-758.
- ITTNER C.D., LARCKER D.F. (1998), « Innovation in Performance Measurement : Trends and Research Implications », *Journal of Management Accounting Research*, volume 10, pp. 205-238.
- KAPLAN R.S., NORTON D.P. (2001), « The strategy-focused organisation », *Strategy & Leadership*, May-June.
- KAPLAN R.S., NORTON D.P. (2001), *The Strategy Focused Organization : How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Publishing, Boston. Traduction française : *Comment utiliser le tableau de bord prospectif pour créer une organisation orientée stratégie*, Les éditions d'Organisation, 2001.
- KAPLAN R.S., NORTON D.P. (1996), *The Balanced Scorecard : Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, Boston. Traduction française : *Le tableau de bord prospectif*, Les éditions d'Organisation, 1998.
- KAPLAN R.S., NORTON D.P. (1996), « Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System », *Harvard Business Review*, January-February, pp. 75-85.
- KAPLAN R.S. (1994), « Management accounting (1984-1994) : Development of New Practice and theory », *Management Accounting Research*, volume 5, issues 3-4, pp. 247-260.
- KAPLAN R.S., NORTON D.P. (1993), « Putting the Balanced Scorecard to Work », *Harvard Business Review*, September-October, pp. 134-147.
- KAPLAN R.S., NORTON D.P. (1992), « The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance », *Harvard Business Review*, January-February, pp. 71-79.
- LIPE M.G., SALTERIO S.E. (2000), « The Balanced Scorecards : Judgmental Effects of Common and Unique Performance Measures », *The Accounting Review*, volume 75, issue 3, pp. 283-298.
- LÖNING H. (1995), « A la recherche d'une culture européenne en comptabilité et contrôle de gestion... », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 1, volume 1, mars, pp. 82-97.
- LORINO P. (2003), *Méthodes et pratiques de la performance*, 3^{ème} édition, Editions d'Organisation, Paris.
- LORINO P. (2001), « Le *Balanced Scorecard* revisité : dynamique stratégique et pilotage de performance. Exemple d'une entreprise énergétique », *Actes du Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Metz.
- MENDOZA C., DELMOND M.H., GIRAUD F., LÖNING H. (2002), *Tableaux de bord et balanced scorecards*, Groupe Revue Fiduciaire, Paris.
- MENDOZA C., ZRIHEN R. (1999), « Le tableau de bord, en VO ou en version américaine ? », *Revue Française de Comptabilité*, n°309, pp. 60-66.
- MERCHANT K. A. (1984), « Influences on departmental budgeting : An empirical examination of a contingency model », *Accounting, Organizations and Society*, volume 9, pp. 291-307.
- MERCHANT K. A. (1981), « The design of the corporate budgeting system : influences on managerial behaviour and performance », *The Accounting Review*, volume 56, n°4, pp. 813-829.
- MERIC J. (2003) « L'émergence d'un discours de l'innovation managériale-le cas du *Balanced Scorecard* », *Comptabilité Contrôle Audit*, numéro spécial, mai, pp. 129-145.
- MILLER G.A. (1956), « The magical number seven, plus or minus two: some limits on our capacity for processing information », *Psychology*, volume 63, pp.81-97.
- MORRAJ S., OYON D., HOSTETTLER D. (1999) « The Balanced Scorecard : A necessary good or an unnecessary evil », *European Management Journal*, volume 17, n°5, pp. 481-491.
- MOURITSEN J., THORSGAARD L.H., BUKH P.N. (2002), *Dealing with the knowledge Economy : Intellectual Capital versus Balanced Scorecard*. Workbook from Copenhagen Business School and Aarhus School of Business, February.
- NIVEN P.R. (2002), « *Balanced Scorecard Step By Step : Maximizing Performance and Maintaining Results* », Wiley, New York.
- NORREKLIT H. (2000), « The Balance on the *Balanced Scorecard* – a critical analysis of some of its assumptions », *Management Accounting Research*, volume 11, n°1, pp. 65-88.
- ORIOU F., MISIASZEK E. (2001), « Mesurer une performance multidimensionnelle : Le choix du *Balanced Scorecard* chez Matra Marconi Space », *Echanges*, n°179, juillet, dossier spécial.

- OYON D., MOORAJ S. (1998), « Das "Balanced Scorecard" – Mode oder Wertschöpfung », *Der Treuhaender*, pp 67-98.
- PONSSARD JP., SAULPIC O. (2000), « Une reformulation de l'approche dite du *Balanced Scorecard* », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 6, volume 1, mars, pp. 7-25.
- RAKOTONJANAHARY P. (2002), « Caractéristiques de l'information, surcharge d'informations et qualité de la décision », *Actes du Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Toulouse.
- REIMANN B.C. (1973), « On the Dimension of Bureaucratic Structure », *Administrative Science Quarterly*, pp. 462-476.
- SAULOU J.Y. (1982), *Le tableau de bord du décideur*, Paris, Les Editions d'Organisations.
- SAULPIC O. (2003), « Balanced Scorecard », *Actes de la journée pédagogique*, Association Francophone de Comptabilité, septembre.
- SIMONS R. (1995), *Lever of control : How managers use innovative controls systems to drive strategic Renewal*, Harvard Business School Press, Boston.
- SIZER J. (1989), *An Insight into Management Accounting*, London, Penguin.
- SMITH M.J. (2002), « Gaming non-financial performance measures », *Journal of Management Accounting Research*, volume 14, pp. 119-134.
- SPECKBACHER G., BISCHOFF J. et PFEIFFER T. (2003), « A descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecards in German-speaking countries », *Management Accounting Review*, volume 14, pp 361-387.
- WEGMANN G. (2001), *Les tableaux de bord stratégiques : une instrumentation du contrôle de gestion stratégique*, Cahier de Recherche Gregor, IAE de Paris Panthéon-Sorbonne.
- WEGMANN G. (2001), « Le Contrôle de Gestion Stratégique - Contributions théoriques, instrumentales et empiriques à la résolution de la problématique de l'articulation entre le management stratégique et le contrôle de gestion », Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, IAE de Paris, Université Paris 1, Panthéon-Sorbonne, septembre.
- WEGMANN G. (2000), « Les Tableaux de Bord Stratégiques : analyse comparative d'un modèle nord-américain et d'un modèle suédois », *Gestion 2000*, n° 1, janvier-février, pp. 19-35.
- WILSON R. M. S. (1991), « Strategic Management accounting », *Management Accounting*, edited by Ashton, Hopper, and Scapen. Englewood Cliffs, NJ : Prentice Hall.
- YOUNGBLOOD A.D., COLLINS T.R. (2003), « Addressing Balanced Scorecard Trade-off Issues Between Performance Metrics Using Multi-Attribute Utility Theory », *Engineering Management Journal*, volume 15, issue 1, pp. 11-17.