

*De la stratégie à l'action
grâce à la "Balanced Scorecard" :
une mode ou un nouvel outil efficace
de contrôle de gestion ?*

Reprint d'un Séminaire de perfectionnement des
formations postuniversitaires HEC - 1999

Lundi 26 avril 1999

par

Didier Van Caillie

*Chargé de Cours à l'Université de Liège, responsable du Service de Diagnostic et Contrôle
de l'Entreprise*

Professeur Invité à HEC Liège, titulaire du cours de " Evaluation de l'entreprise "

Introduction

Le domaine du contrôle de gestion connaît, depuis quelques années, un fort développement, né partiellement du fait que les techniques traditionnelles de comptabilisation des coûts (coûts complets, coûts directs, ...) ne permettent plus vraiment, dans un environnement toujours plus complexe, une mesure exacte de la performance des activités de l'entreprise.

Ce développement se couple à présent à une préoccupation restée longtemps latente : parvenir à traduire la stratégie de l'entreprise (et les décisions stratégiques qui en découlent) en un ensemble concret et pertinent d'indicateurs économiques capable de mesurer réellement le degré de réalisation de cette stratégie.

L'outil proposé par Kaplan et Norton au début des années '90, appelé "Balanced ScoreCard", a cette ambition et celle-ci commence à se répandre parmi bon nombre de grandes, voire de moyennes entreprises, un peu partout à travers le monde.

L'objet de ce séminaire est dès lors d'analyser les raisons de ce phénomène et de voir si une telle utilisation accrue est le fruit d'une Xème mode de gestion ou, au contraire, le signe qu'il y a dans cet outil un instrument indispensable à moyen terme pour la bonne gestion d'une entreprise.

Deux thèmes principaux sont abordés lors du séminaire :

1. d'abord, une évocation du contexte dans lequel s'est développée cette méthode,
2. ensuite, une présentation de ses principes de fonctionnement et une analyse des avantages et inconvénients de l'utilisation de cette technique.

1. Pourquoi la "Balanced Scorecard" ?

1.1. De l'Age Industriel à l'Age de l'Information

L'origine de la méthode de la "Balanced ScoreCard" ¹ remonte à 1990, lorsque la filiale de recherche du cabinet de consultants KPMG, décida de sponsoriser un projet de recherche consacré à la mesure de la performance dans "l'Organisation" du futur.

La principale motivation de cette recherche résidait à l'époque dans la croyance que les mesures de performance existantes, essentiellement focalisées sur des mesures comptables et financières, devenaient obsolètes,

- car trop axées sur les résultats passés et tangibles de l'entreprise,
- car trop spécifiques à des organisations fonctionnant sur le modèle dit de l'Age Industriel, donc associant étroitement l'idée de performance à l'idée d'utilisation optimale des capacités de production existantes, essentiellement techniques,
- car masquant les aptitudes de l'organisation à créer une véritable valeur économique future.

Cette préoccupation se situe en fait dans la lignée des préoccupations qui bouleversent les Sciences de Gestion depuis le milieu des années '80 : le développement des technologies de

¹ *Que nous appellerons BSC dans la suite de l'exposé et qui signifie, littéralement traduit, "Carte de Scores - au sens sportif du terme - Equilibrée" ; nous lui préférons la traduction "Carte de performance équilibrée", plus proche du contenu réel de cet outil.*

l'information et des communications, la mondialisation progressive de l'économie au plan macroéconomique, le passage progressif mais rapide d'économies axées sur le monde industriel à des tissus économiques basés sur les activités commerciales et de service sont autant de facteurs qui modifient profondément l'environnement économique dans lequel évolue toute entreprise et qui bouleversent de ce fait les conditions et la nature même de sa performance.

A nos yeux, cette véritable révolution de l'environnement dans lequel opère l'entreprise ² se traduit par une évolution majeure : **le passage de l'entreprise de l'Age Industriel à l'entreprise de l'Age de l'Information** :

Jusqu'au début des années '80, l'entreprise est traditionnellement considérée comme un lieu où se rassemblent et s'organisent les facteurs de production que sont le travail et le capital ³ ; les décisions d'investissement en actifs fixes de production et de financement de l'entreprise dominent la gestion financière et l'organisation du travail et des circuits de production dominant la logique de production, devenant dès lors les objets de travail essentiels du contrôle de gestion : les outils de comptabilité des coûts mettent dès lors l'accent sur l'établissement de coûts de revient complets, engendrés par différents processus de production standardisés ; l'accent est mis sur l'utilisation d'unités d'oeuvre, parmi lesquelles l'heure de main d'oeuvre, le volume de production ou les dosages de matières utilisées occupent une position dominante et une distinction est faite entre coûts fixes et coûts variables, donnant ainsi naissance à un ensemble de décisions de gestion ⁴.

Le produit et la manière dont l'entreprise le fabrique dominant dès lors la logique de gestion : durant l'âge industriel, les entreprises réussissent, dit-on, en fonction de leur aptitude à conserver les bénéfices nés des économies d'échelle et de la taille. La course à la productivité des actifs existants et à la grande taille deviennent les leitmotivs des conseillers d'entreprise, relayés par des pouvoirs publics qui voient dans les Moyennes et les Grandes Entreprises et dans leur potentiel de croissance les garants d'un niveau de chômage acceptable pour l'économie de chaque Nation.

Hélas, les trois chocs pétroliers successifs des années '70 et leurs conséquences font voler en éclat ces belles certitudes : l'inflation galope, le chômage explose dans la plupart des pays de vieille industrialisation, de grandes entreprises vacillent sur des bases qui se révèlent très vite trop fragiles, des secteurs industriels entiers sont plongés dans une remise en question profonde de leur véritable identité.

La Petite et Moyenne Entreprise se voit ainsi progressivement d'abord remise à l'honneur, puis encensée ; sa petite taille (et donc sa flexibilité) et son caractère profondément humain en font vite un nouveau levier de la politique économique des Nations et les programmes visant à la promotion de l'esprit d'entreprise et à la création de nouvelles activités ne tardent pas à foisonner. Mais ces PME, par définition, restent

² Nous parlerons dans la suite de cet exposé d'entreprise *sensu lato*, concept qui peut toutefois être étendu sans difficulté à toute organisation à caractère économique, qu'elle soit à but lucratif ou non, qu'elle soit de droit privé ou de droit public, qu'elle soit soumise ou pas aux Lois Coordinées sur les Sociétés Commerciales.

³ Voir à ce sujet, par exemple, les travaux du Profit Impact of Market Strategy (P.I.M.S.) ou du Boston Consulting Group (B.C.G.) (Atamer, Calori, 1993).

⁴ Parmi lesquelles l'étude du seuil de rentabilité ou du seuil de couverture des charges fixes occupent une place prépondérante.

des entités de petite taille, confrontées à un environnement économique où les phénomènes de globalisation de l'économie et d'ouverture des marchés se traduisent par une intensité concurrentielle rarement atteinte jusqu'alors ; insérées dans un environnement dont elles subissent beaucoup plus qu'elles n'influencent le comportement, ces PME sont vite victimes de défaillance ou de faillite et seules certaines parviennent à subsister.

L'examen des raisons pour lesquelles ces dernières entreprises parviennent à survivre au sein d'un environnement hautement concurrentiel et mouvant a ensuite montré que celles-ci sont en fait entrées délibérément, partiellement ou totalement, dans **l'Age de l'Information**, où l'aptitude de l'entreprise à récolter, traiter et gérer l'information issue de son environnement et à l'intégrer effectivement et rapidement dans des processus de fonctionnement flexibles sont les seuls garants fiables de la survie de l'entreprise à moyen ou long terme.

1.2. L'Age de l'Information et ses caractéristiques

Ce passage de l'entreprise de l'Age Industriel à l'Age de l'Information se traduit par 3 évolutions majeures dans les pratiques de gestion développées par les entreprises :

1. Le passage d'une optique de gestion focalisée sur le produit à une optique de gestion focalisée sur le client⁵ :

Le constat est simple : une entreprise a beau développer et proposer au marché le plus beau produit qui soit, au meilleur prix qui soit et dans les meilleures conditions de coût qui soient, si le marché n'en veut pas, elle est condamnée à disparaître à brève échéance.

Le client devient donc la composante essentielle de l'environnement de l'entreprise, car sans client, il n'y a pas de chiffre d'affaires, il n'y a pas de valeur ajoutée⁶ et il n'y a donc pas moyen pour l'entreprise de rémunérer les facteurs de production utilisés.

Le slogan "Le Client est Roi", souvent utilisé jusqu'alors uniquement à des fins marketing, s'impose - un peu par force - comme une véritable contrainte qui oriente fondamentalement la définition de la vision⁷ et des choix stratégiques de toute entreprise.

⁵ Cette évolution doit beaucoup aux travaux de Michaël Porter, qui, au début des années '80, a montré que l'aptitude de l'entreprise ou d'une Nation à créer de la valeur en offrant à ses "clients" un produit qui réponde parfaitement à des besoins en constante évolution est un facteur essentiel de sa performance.

⁶ Rappelons que la valeur ajoutée de l'entreprise naît de la différence entre la valeur de ce que l'entreprise met sur le marché et qui est effectivement accepté par lui (donc traduit en chiffre d'affaires) et la valeur des facteurs de production externes achetés par l'entreprise pour les "transformer" (essentiellement les achats de matières et de services et biens divers) ; cette valeur ajoutée permet à l'entreprise de "rémunérer" ensuite les facteurs de production internes qu'elle utilise, à savoir le facteur "Travail" (par le biais des frais de personnel au sens large) et le facteur "Capital" (par le biais des charges financières pour le capital emprunté, par le biais du résultat ajouté pour le capital mis à la disposition de l'entreprise par ses actionnaires, par le biais des amortissements pour le capital investi en outil de production, par le biais des impôts pour les infrastructures mises à la disposition de l'entreprise par les Pouvoirs Publics).

⁷ Le futur que lui assigne ses membres, issu généralement d'un compromis entre les attentes des actionnaires-propriétaires, des dirigeants, du personnel et de l'environnement au sens large de l'entreprise. Cette vision résulte généralement d'une combinaison entre les volontés de croissance, de rentabilité, de sécurité et de plus-value sociale ou de réalisation de soi affichés par les individus concernés par le sort de l'entreprise.

- 2. Le passage d'une conception de la performance tournée vers le passé** et vers l'utilisation optimale des capacités de production existantes (humaines, techniques, financières) **à une conception de la performance tournée vers le futur** et vers l'aptitude de l'entreprise à créer et fournir des produits et services qui satisfont le client en exploitant au mieux l'ensemble de ses actifs tangibles et surtout intangibles.

Les indicateurs financiers synthétiques de performance traditionnels (*tels que le Retour sur Capital Employé, la Rentabilité de l'Actif ou la Rentabilité des Fonds Propres*) et les indicateurs de performance non financiers traditionnellement utilisés (*tels que le taux d'utilisation des capacités de production, le taux de productivité de la main d'oeuvre ou le taux de rebuts*) permettent effectivement à l'entreprise de s'assurer que les capitaux disponibles ont été utilisés, directement ou indirectement, de la manière la plus efficiente⁸ qui soit au cours des derniers mois ou des dernières années⁹ et que leur utilisation passée permet à l'entreprise de créer de la valeur pour les actionnaires¹⁰.

Ils ne permettent toutefois pas de tenir compte de l'évolution de la satisfaction ou de la demande des clients, ils ne tiennent pas compte de l'aptitude de l'entreprise à innover effectivement pour rencontrer les attentes des clients, ils ne tiennent pas compte de l'aptitude de l'entreprise à adapter ses processus de production et de commercialisation pour tenir compte rapidement de tout changement dans son environnement.

- 3. Le passage d'une conception fonctionnelle de l'activité de l'entreprise à une conception de fonctionnement par activité et par processus.**

Alors que l'entreprise de l'Age Industriel permet le développement quasi naturel d'une structure fonctionnelle (avec une séparation nette entre le sommet stratégique décisionnel de l'entreprise et différents échelons hiérarchiques à caractère essentiellement opérationnels, avec une spécialisation extrême des entités et des différents services de l'entreprise), l'entreprise de l'Age de l'Information implique

⁸ Le concept d'efficacité, notion relative qui traduit le degré de performance dans l'utilisation d'un actif par rapport à un maximum théoriquement permis par cet actif (par exemple, une machine utilisée à 90 % de sa capacité de production maximale), doit être distingué du concept d'efficacité, notion absolue qui traduit le niveau de performance atteint par une entreprise sur moyenne et longue période en combinant au mieux les ressources dont elle dispose et dont elle peut se doter, la manière dont elle exploite ses ressources et le positionnement stratégique concurrentiel qu'elle occupe dans les différents domaines d'activités qu'elle développe.

⁹ Du simple fait qu'ils partent d'une conception uniquement financière de la performance, qui impose dès lors que ces indicateurs de performance ne peuvent être calculés qu'une fois que les décisions de gestion prises par l'entreprise se sont traduites effectivement dans ses états financiers.

¹⁰ Ce qui implique de rémunérer les actionnaires, directement par le biais des dividendes et indirectement par le biais de l'autofinancement (donc de plus-values en capital futures), à un taux supérieur, selon la théorie financière, au taux du marché affiché par les actifs financiers non risqués, augmenté d'une prime de risque conforme au risque pris par l'actionnaire lorsqu'il a décidé d'investir son actif financier dans l'entreprise.

par contre de concevoir la structure et l'organisation de l'entreprise en termes d'activités ¹¹ réalisées et de processus ¹² de réalisation de ces activités.

L'important n'est plus seulement la réalisation du produit, mais la satisfaction des besoins du client : l'aptitude à réaliser des produits de très haute qualité, dans des délais de réponse (prise de commande, fabrication, livraison) courts, avec des caractéristiques adaptables au mieux aux désirs et besoins du client et dans des conditions de coûts parfaitement maîtrisées deviennent les objectifs opérationnels essentiels de l'entreprise, d'où la nécessité d'organiser l'entreprise autour des activités et des processus vitaux pour atteindre ces objectifs.

Cette refonte complète de la manière de concevoir le fonctionnement de l'entreprise implique dès lors également de revoir en profondeur la manière dont s'exerce le pouvoir et le contrôle dans l'entreprise et, surtout, implique de la doter d'un véritable système d'information performant capable de fournir, de traiter et dans de traduire dans des décisions de gestion effectives, dans les délais les plus brefs, l'ensemble des données nécessaires au pilotage d'une entreprise devenue extrêmement flexible.

1.3. L'Age de l'Information et ses techniques de gestion particulières

Ces évolutions se traduisent inévitablement dans les outils de gestion mis à la disposition des entreprises pour maîtriser leur développement ¹³:

- la préoccupation de "création de valeur", initiée par Michaël Porter, a vite quitté le champ de la stratégie pour envahir le domaine du contrôle de gestion et de l'évaluation d'entreprise : c'est ainsi que se sont développés des outils de comptabilité de gestion

¹¹ Rappelons avec Vlasselaer (1997) que "la conception par activité correspond à la chaîne de valeur de Porter vue de manière statique". Elle repose sur le découpage de l'entreprise en cinq fonctions principales (Logistique Entrante, Production, Logistique Sortante, Commercialisation et Ventes, Services et Services Après-Vente) et en quatre fonctions de support (Infrastructure - direction générale, finance, gestion de la qualité, immobilier, ... -, Gestion des Ressources Humaines, Développement Technologique, Achats), qui reprennent l'ensemble des activités qu'exerce l'entreprise et qui, dans une structure fonctionnelle, sont souvent (notamment au niveau des fonctions principales) exercées par plusieurs services ou départements différents (Porter, 1996).

¹² Rappelons, toujours avec Vlasselaer (1997) et Porter (1996), que "la conception par processus correspond à la chaîne de valeur de Porter vue de manière dynamique et repose sur l'identification des principaux processus de l'entreprise" engendrés par la conception par activité ; un processus est en effet défini "comme un ensemble d'activités interdépendantes, vues de manière transversale, qui ensemble ajoutent de la valeur à un input et fournissent un output à un client interne ou externe".

Les processus peuvent être regroupés en 3 grandes catégories :

- Les processus liés aux métiers de base de l'entreprise - Core Business -, tels que la Production ou la Gestion des Commandes, qui incorporent majoritairement des activités principales et accessoirement des activités de support ;
- les processus de support, tels que par exemple les Achats et Approvisionnements, le Contrôle Financier Externe, le Développement de Nouveaux Produits, la Recherche et Développement, la Communication, ... ,
- les processus liés à la gestion de l'entreprise, tels que la Stratégie, les Budgets, la Mesure de la Performance, le Pilotage de l'Entreprise ou le Contrôle Interne.

¹³ Pour une présentation exhaustive de ces méthodes, voir Vlasselaer M. (1997).

tels que l'Activity Based Costing et son prolongement naturel, l'Activity Based Management ¹⁴, ou que se sont développées des techniques d'évaluation des entreprises telles que l'Economic Value Added (EVA) ou la Market Valeur Addet (MVA) ;

- la nécessité de prendre en compte l'évolution du marché et de la concurrence a permis le développement des techniques de Benchmarking ¹⁵ ;

- la nécessité d'adapter les structures de l'entreprise et d'adapter les processus de pouvoir, de décision, de contrôle et d'information à ces nouvelles structures, induites par cette nouvelle façon de considérer les fondements essentiels de sa gestion, a donné lieu au développement des techniques de Redesign et de Reengineering de l'entreprise, alors que la nécessité de former le personnel à ces nouvelles données et l'obligation de permettre une meilleure utilisation de son savoir-faire et de ses compétences, notamment intellectuelles et humaines, a donné naissance aux techniques de Reskilling des ressources humaines.

1.4. Un constat : l'absence d'outil de pilotage stratégique de l'entreprise

Ce bouleversement profond des techniques de gestion a toutefois d'abord fait sentir ses effets au niveau le plus opérationnel ¹⁶ de l'entreprise, tandis que les systèmes de pilotage de l'entreprise à caractère stratégique (tels que les traditionnels "tableaux de bord") continuaient à intégrer des indicateurs essentiellement financiers tournés vers le passé ¹⁷.

D'où le projet de recherche initié par Kaplan et Norton au début des années '90, qui associe à la fois des consultants imprégnés de la réalité des entreprises et des scientifiques de très haut niveau et qui débouche sur la proposition d'un nouvel outil de pilotage stratégique de l'entreprise, la **"Balanced Scorecard"**.

¹⁴ Destiné essentiellement à permettre l'intégration des résultats du système de comptabilité de gestion dans les processus de gestion stratégique et opérationnelle de l'entreprise.

¹⁵ Qui permettent en fait à l'entreprise d'aligner ses différents critères et niveaux de performance sur ceux de ses principaux ou meilleurs concurrents.

¹⁶ Ce constat, potentiellement curieux, s'explique à nos yeux partiellement par le fait que la plupart de ces techniques se sont développées souvent en parallèle, sans un véritable regard critique sur les unes et les autres, et souvent à l'initiative de "gourous" ou de cabinets de consultants désireux -parfois excessivement - de lancer de nouvelles "modes de gestion" capables de leur fidéliser une certaine clientèle.

¹⁷ Il n'est pas rare de trouver, encore aujourd'hui, des entreprises, parfois fort performantes, qui ont effectivement intégré, partiellement ou totalement, l'une ou l'autre des techniques de gestion évoquées, et qui, dans le même temps, continuent à fonder l'élaboration et le suivi de leur stratégie sur un "tableau de bord" quasi exclusivement financier ou focalisé sur l'utilisation des capacités de production existantes.

Celle-ci va permettre essentiellement :

1. de construire une stratégie d'entreprise fondée
 - sur la recherche continue de la satisfaction du client
 - sur la création continue de valeur sur base des actifs essentiellement intangibles et immatériels de l'entreprise (know-how, savoir-faire, expérience, image de marque, ...),
2. de traduire cette stratégie de création de valeur en actions opérationnelles concrètes et cohérentes et d'assurer le suivi de la mise en oeuvre de cette stratégie.

2. La "Balanced Scorecard" : règles de fonctionnement

L'outil qu'est la Balanced Scorecard permet aux gestionnaires de considérer leur entreprise selon quatre perspectives ou points de vue différents et de relier ensuite ces quatre points de vue en une vision synthétique et cohérente de ce qu'est l'entreprise et de ce que doit devenir sa stratégie.

Figure 1 : La Balanced Scorecard relie entre elles les mesures de performance essentielles de l'entreprise

Cet outil fournit ainsi des réponses à quatre questions essentielles :

1. comment les clients nous voient-ils ? (**perspective "Client"**)
2. en quoi devons-nous exceller au plan interne ? (**perspective "Métier Interne"**)
3. pouvons-nous continuer à nous améliorer et à créer de la valeur ? (**perspective "Innovation et apprentissage"**)
4. comment apparaissions-nous aux yeux de nos actionnaires ? (**perspective "Finance"**)

Dans le même temps qu'elle fournit aux dirigeants une information synthétique issue de ces quatre perspectives différentes, la BSC minimise la surcharge d'information souvent inhérente aux tableaux de bord traditionnels en limitant le nombre de mesures utilisées ¹⁸.

Mais quels sont les apports essentiels liés à l'utilisation d'un tel outil ? Kaplan et Norton (1992) en soulignent tout particulièrement deux :

1. D'abord, la BSC rassemble en un seul rapport de gestion la plupart des éléments apparemment disparates qui forment aujourd'hui les éléments clés de la stratégie d'une entreprise entrée dans l'Age de l'Information :
 - voir sa stratégie orientée par et vers le client,
 - raccourcir les temps de réponse au client et donc les délais à l'intérieur même des processus de l'entreprise,
 - accroître la qualité,

¹⁸ Les entreprises souffrent en effet rarement de faire référence à un nombre limité de mesures ; le plus souvent, elles ajoutent de nouvelles mesures de performance chaque fois qu'un employé ou un consultant fait une suggestion valable. En ce sens, la BSC oblige plutôt les gestionnaires à se focaliser sur la poignée de mesures qui sont les plus critiques pour la survie et le développement de l'entreprise.

- mettre l'accent sur le travail en équipe,
 - réduire les temps de développement et de lancement de nouveaux produits ou services,
 - gérer l'entreprise dans une perspective de long terme.
2. Ensuite, la BSC empêche la sous-optimisation : en forçant les gestionnaires, et notamment les dirigeants chargés de l'élaboration et du suivi de la stratégie de l'entreprise, à considérer simultanément toutes les mesures opérationnelles évoquées, la BSC permet de voir si une amélioration dans un domaine a été acquise aux dépens d'une détérioration dans un autre domaine.

Considérons à présent tour à tour chacune des quatre perspectives mises en évidence par la "Balanced Scorecard".

2.1. *La perspective "Client" : comment les clients nous voient-ils ?*

De nombreuses entreprises, de nos jours, ont une mission d'entreprise qui met l'accent sur le client. La manière dont une entreprise est performante à l'égard de ses clients et **du point de vue surtout de ces clients** est devenue par conséquent une des principales préoccupations de ses dirigeants.

La BSC impose dès lors que les gestionnaires traduisent effectivement leur vision de leur mission à l'égard de leur client - et notamment à l'égard du service à donner à leur clientèle - en une série de mesures spécifiques qui reflètent les facteurs qui comptent réellement pour ces clients.

Les préoccupations des clients tendent à se focaliser sur quatre points : le délai, la qualité, la performance et le service, et le coût :

1. le délai mesure le temps nécessaire pour que l'entreprise rencontre les besoins effectifs de ses clients ¹⁹ ;
2. la qualité mesure le niveau de défektivité des produits mis sur le marché tels que perçus et mesurés par le client ²⁰ ;
3. la combinaison du niveau de performance et de service mesure la manière dont les produits et les services de l'entreprise contribuent à créer de la valeur pour ses clients ;
4. enfin, le coût fait classiquement référence au niveau de coût acceptable par le client compte tenu de l'utilité qu'il escompte retirer de l'usage des biens et services acquis ²¹.

¹⁹ Pour les produits existants, le délai peut être mesuré au départ du temps nécessaire entre le moment où l'entreprise reçoit une commande ferme et le moment où elle délivre réellement le produit et le service qui l'accompagne au client ; pour les nouveaux produits, le délai représente le temps nécessaire pour amener effectivement un produit du début de sa conception jusqu'au début de sa fabrication courante.

²⁰ A défaut d'informations plus précises, la qualité pourrait aussi être mesurée par la capacité à livrer à temps et à heure chaque client ou par la précision des prévisions de l'entreprise en matière de livraison.

²¹ A ce niveau, il ne faut pas perdre de vue que les clients ne voient le prix d'un produit que comme une des composantes seulement du coût qu'ils subissent en raison de l'acquisition de ce produit ; les autres coûts, tels que les coûts de passation de commande, de planification des livraisons, de financement du paiement des achats, de réception et d'inspection des marchandises, de manutention et de stockage des marchandises, de contrôle de qualité et de conformité des achats, ... interviennent également dans le calcul des coûts du point de vue du client.

Pour mettre la BSC en pratique, l'entreprise se doit donc d'articuler ses buts (eux-mêmes reflets des buts de ses clients) en termes de délai, de qualité, de niveau de performance et de service et de coût, et de traduire ensuite ces buts en des mesures spécifiques opérationnelles, mesurables dans l'entreprise.

Deux remarques doivent être formulées à ce stade :

- ◆ Certaines de ces informations sont peut-être déjà disponibles dans l'entreprise, d'autres pas. Mais, dans tous les cas, le choix de ces mesures opérationnelles doit très clairement être fait en fonction des besoins réels induits par la stratégie de l'entreprise, et non pas en fonction de la disponibilité ou de la non-disponibilité de l'information dans l'entreprise ²².
- ◆ Le fait de dépendre d'évaluations effectuées par les clients pour mesurer un ou plusieurs indicateurs de performance liés à la perspective "Client" **oblige** l'entreprise à voir sa performance au travers des yeux de ces clients ²³ et les difficultés pratiques liées parfois à la mise en œuvre d'une telle évaluation ne peuvent dès lors pas servir de prétexte à l'élimination d'une telle vision de l'entreprise, la seule qui "tienne en fait la route", la vision du marché.

A titre d'exemple, Kaplan et Norton (1992) montrent ce que peut devenir la "Perspective Client" d'une entreprise de fabrication de composants électroniques.

Il ne faut pas non plus négliger certains coûts d'opportunité, tels que, par exemple, l'obligation pour le client de devoir éventuellement retarder une modernisation d'outil parce que l'offre de son fournisseur n'est pas encore adaptée à ce nouvel outil.

²² *Ceci implique donc que l'élaboration et l'utilisation d'une BSC induit quasi systématiquement une refonte du système d'information de l'entreprise, donc des investissements matériels et immatériels à réaliser et des procédures de récolte et de traitement des informations à mettre au point.*

²³ *Dans de trop nombreuses entités, cette mesure de la performance de l'entreprise diffère encore sensiblement de la mesure de performance telle que perçue subjectivement par ses dirigeants ou telle que reflétée par des indicateurs financiers axés exclusivement sur le passé de l'entreprise.*

<p>Les buts généraux de l'entreprise (ou objectifs généraux)</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. fournir plus rapidement au marché des produits standardisés 2. améliorer (donc réduire) le temps de réponse au client 3. devenir le fournisseur de référence des principaux clients, notamment au travers de formules de partenariats et de fidélisation 4. développer des produits innovants réellement adaptés aux besoins des clients
<p>Les buts spécifiques de l'entreprise, traductions de ses buts généraux (ou objectifs opérationnels)</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. développer de nouveaux produits 2. améliorer le délai de réaction aux demandes des clients, tant internes que externes 3. devenir le fournisseur de référence 4. nouer des partenariats avec le client
<p>Les mesures opérationnelles utilisées pour mesurer le degré de réalisation de ces buts spécifiques</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. le pourcentage des ventes issu de la commercialisation de nouveaux produits 2. le pourcentage des ventes livrées effectivement au moment désiré et défini par le client 3. le pourcentage des achats émanant des clients principaux et le classement de l'entreprise parmi les fournisseurs concurrents pour chaque client important 4. le nombre d'accords de partenariats effectifs noués avec les clients, selon le degré d'implication de ces partenariats

Tableau 1 : Un exemple d'objectifs généraux, d'objectifs opérationnels et de mesures opérationnelles

2.2. La perspective "Métier Interne" : en quoi devons-nous exceller ?

Les mesures de performance axées sur le client sont importantes, mais elles doivent impérativement être accompagnées ²⁴, pour former un ensemble cohérent, par des mesures relatives à ce que l'entreprise doit faire d'un point de vue interne pour rencontrer effectivement les attentes de ses clients : une performance "client" excellente découle en effet inévitablement d'un ensemble de processus, de décisions et d'actions qui traversent véritablement toute la vie de l'entreprise !

Dès lors, les gestionnaires ne peuvent éviter de mettre l'accent sur les opérations ²⁵ internes particulièrement critiques qui permettent de satisfaire effectivement les besoins des clients.

²⁴ Kaplan et Norton (1992) parlent même de "Traduites" !

²⁵ Ensemble d'activités et de processus.

Les mesures de performance interne à intégrer dans la BSC doivent avant tout mettre l'accent sur les processus de gestion qui ont le plus grand impact sur la satisfaction du client, à savoir les facteurs qui affectent les délais, la qualité, le niveau de compétence du personnel et la productivité.

Les entreprises désireuses d'appliquer la BSC se doivent par ailleurs d'identifier à ce stade leurs compétences essentielles de base ²⁶, et de traduire ces compétences en des mesures de performance opérationnelles : l'entreprise doit identifier quels sont les processus et les compétences dans lesquels elle doit exceller et spécifier des mesures de performance pour chaque item identifié.

La maîtrise d'une technologie particulière, l'excellence du processus de production au sens strict du terme, la capacité à modifier aisément l'aspect d'un produit, l'aisance de l'entreprise dans le développement et l'introduction de nouveaux produits sont par exemple des processus ou des compétences qui permettent à une entreprise de haute technologie de s'imposer sur le marché et qui forment de ce fait des "compétences de base" essentielles pour construire une véritable stratégie de création de valeur pour les clients ²⁷.

Une difficulté non négligeable se présente toutefois à ce stade : pour parvenir à atteindre des buts en terme de délais, de qualité, de productivité ou de coût, les gestionnaires doivent mettre au point des mesures de performance qui sont essentiellement influencées par les actions et les décisions opérationnelles quotidiennes des travailleurs. Comme la plupart de ces actions et décisions se prennent au niveau d'un service, d'un département ou d'un poste de travail, les gestionnaires ne peuvent éviter de décomposer et de désagréger l'ensemble des processus qui traversent la vie de l'entreprise et doivent adapter au niveau local les mesures de performance ainsi mises en évidence.

De cette façon, et de cette façon seulement, les mesures de performance choisies permettent de lier effectivement les jugements effectués au niveau hiérarchique (stratégique) le plus élevé et relatifs aux processus et compétences internes essentielles de l'entreprise, avec les actes posés quotidiennement par les individus dans l'organisation et qui affectent in fine la performance d'ensemble de l'entreprise.

Ce lien permet seul de s'assurer que les individus, à quelque niveau qu'ils soient dans l'entreprise, ont des objectifs clairs en termes d'actions, de décisions à prendre et

²⁶ *En fait, les technologies, au sens le plus large du terme (tant matérielles que immatérielles), nécessaires pour continuer à occuper ou pour se créer une position de leader sur les marchés visés par l'entreprise.*

²⁷ *D'autres mesures de performance relatives à la perspective "Métier Interne" sont par exemple (Kaplan, Norton, 1992) :*

- Hewlett Packard utilise une métrique (un indicateur chiffré), baptisé "Temps d'équilibre", pour mesurer l'efficacité de ses délais de développement de produit ; cette mesure tient compte du temps nécessaire pour que tous les frais encourus durant le cycle de développement du produit (incluant l'acquisition de l'outil de production) soit récupérés grâce à la contribution marginale dégagée par le produit (définie comme la différence entre le prix de vente et les dépenses de fabrication, de livraison et de vente de chaque unité de produit) ;

- une entreprise qui fabrique et commercialise des fournitures de bureaux, désireuse de répondre rapidement aux changements de son marché, décide de réduire l'ensemble de ses délais de 50 %. Les niveaux les plus opérationnels de l'entreprise ont dès lors dû réduire radicalement les délais pour traiter les commandes des clients, pour commander et prendre livraison des fournitures venant de fournisseurs extérieurs, pour assurer les transferts de produits et de matières premières entre les différentes usines, lieux de stockage et lieux de commercialisation,

d'améliorations à apporter, objectifs qui vont permettre effectivement à l'entreprise de remplir sa mission et d'atteindre ses objectifs généraux.

Il va sans dire que le système d'information joue ici aussi un rôle primordial en aidant les gestionnaires à désagréger les mesures de performance synthétiques qui leur sont transmises. Lorsque un signal inattendu ou exceptionnel apparaît sur la BSC, les gestionnaires sont en droit d'attendre de leur système d'information qu'il permette d'identifier réellement l'origine du problème ²⁸. A défaut, ce système d'information constituera le "Talon d'Achille" de cet ensemble cohérent de suivi de la performance qu'est la BSC !

2.3. La perspective "Innovation et apprentissage" : pouvons-nous continuer à nous améliorer et à créer de la valeur ?

Les mesures de performance basées sur le client et sur le métier interne intégrées dans la BSC identifient les paramètres que l'entreprise considère comme les plus importants pour son succès. Mais les déterminants du succès changent et évoluent continuellement et le niveau de compétition intense qui résulte inévitablement de la globalisation des marchés impose que les entreprises apportent à la fois des améliorations continues aux produits existants et à leurs processus de gestion et aient simultanément la capacité d'introduire sur le marché des produits entièrement nouveaux avec des capacités de production et de gestion accrues.

La capacité effective de l'entreprise à innover, à s'améliorer de manière significative, à apprendre est donc liée très étroitement à sa capacité à créer de la valeur, et donc à sa propre valeur ²⁹.

Etre capable de développer et d'introduire rapidement sur le marché des produits standardisés destinés à former l'essentiel des ventes futures de l'entreprise, parvenir à stabiliser rapidement la fabrication de nouveaux produits, déterminer des niveaux d'amélioration précis des taux de livraison à temps, des délais, des taux de non-défaut et des rendements à atteindre dans un espace de temps donné pour l'ensemble des individus actifs dans l'entreprise sont autant d'exemple d'indicateurs de performance relatifs à cette perspective "Innovation et apprentissage".

L'ensemble des objectifs ainsi mis en avant par le choix même de ces indicateurs de performance doit en tout cas permettre d'accentuer encore le rôle essentiel joué par l'amélioration continue de la satisfaction du client et par la maîtrise des processus de gestion interne dans l'atteinte d'un haut niveau de performance, maintenant et dans le futur, pour toutes les composantes de l'entreprise.

²⁸ Ainsi, si un indicateur de performance relatif au nombre de commandes livrées à temps affiche une valeur globale exceptionnellement faible, le système d'information doit permettre d'identifier rapidement l'ensemble des livraisons faites avec retard, le moment où elles se sont produites, les clients livrés, les lieux de départ, de transit ou d'arrivée, les moyens logistiques utilisés, ..., de sorte que les sources de "non-valeur" soient clairement et rapidement identifiées et qu'il soit possible de remédier, dans les plus brefs délais, à ces problèmes de destruction de valeur.

²⁹ En d'autres termes, seule la capacité de l'entreprise à lancer effectivement de nouveaux produits, à créer davantage de valeur pour ses clients, à améliorer continuellement son efficacité opérationnelle (au sens de la note 7) peuvent lui permettre de pénétrer de nouveaux marchés, d'accroître ses recettes et ses marges, bref de croître et d'augmenter sa propre valeur.

2.4. La perspective "Finance" : comment apparaissent-elles aux yeux de nos actionnaires ?

La perspective "Finance" constitue à la fois le point de départ et le point d'arrivée de l'ensemble cohérent de mesures de performance que constitue la BSC.

Elle en constitue le point de départ car elle reflète d'abord la vision que les actionnaires-proprétaires de l'entreprise ont à son encontre et la mission et les objectifs généraux de moyen ou long terme qu'ils lui assignent ; survivre, réussir, prospérer sont ainsi trois exemples de mission traditionnels qui peuvent se retrouver intégrés, seuls ou ensemble, dans des indicateurs de performance financière ³⁰.

Traduisant la vision et la mission de l'entreprise **pour le futur**, cette perspective "Finance" exerce de ce fait une influence déterminante, voire une "contrainte", sur les autres perspectives reflétées par la BSC, qui deviennent en quelque sorte des "outils" ou des "leviers" mis à la disposition de l'entreprise pour accomplir cette mission et réaliser ainsi la vision de ses propriétaires.

Elle en constitue le point d'arrivée car elle intègre inévitablement un ensemble d'indicateurs au caractère monétaire et financier marqué ; or, l'ensemble des actions et des décisions stratégiques ou opérationnelles qui marquent la vie de l'entreprise ne se traduisent en termes monétaires et financiers qu'après un certain délai.

Reflétant l'impact des décisions prises **dans le passé** dans l'entreprise et leurs résultats une fois ces décisions confrontées avec le marché, cette perspective "Finance" sanctionne l'ensemble des décisions de gestion.

A la fois "point de départ" (Futur) et "point d'arrivée" (Passé) de la BSC, la perspective "Finance" se voit investie d'une mission particulière : permettre de réconcilier aussi bien et aussi vite que possible le passé de l'entreprise et son futur.

Cette exigence cruciale a deux conséquences majeures :

1. les indicateurs de performance intégrés dans cette perspective doivent permettre simultanément de refléter étroitement la mission et les objectifs de l'entreprise, d'intégrer parfaitement les réactions du marché aux décisions prises par l'entreprise et d'intégrer parfaitement les évolutions des processus de gestion internes induites à la fois par la satisfaction des besoins des clients et des attentes des actionnaires de l'entreprise ; **une attention toute particulière doit donc être accordée à la cohérence de ces indicateurs ;**
2. l'information intégrée dans ces indicateurs de performance doit être aussi fiable et aussi récente que possible ³¹, ce qui implique à nouveau la mise en place d'un système d'information fiable, pertinent et rapide qui "traverse" toute la vie de l'entreprise ; **la nécessité de disposer d'indicateurs de performance traduisant aussi vite que possible les conséquences financières des décisions passées et permettant d'assurer un suivi effectif de la stratégie de l'entreprise implique donc la mise en place d'une véritable culture de l'information dans l'entreprise.**

³⁰ La survie peut par exemple être appréhendée globalement par le niveau de cash-flow généré par l'ensemble de l'entreprise, le succès peut être reflété par la croissance trimestrielle des ventes et du résultat d'exploitation pour chacune des divisions de l'entreprise, la prospérité peut être traduite par une combinaison des parts de marché occupées pour les principaux segments visés et par une mesure classique de rentabilité des fonds propres absorbés par ces différents segments.

³¹ Le but ultime étant l'information parfaite fournie instantanément : 0 défaut, 0 délai.

Les indicateurs de performance financière montrent donc si la stratégie de l'entreprise, son implémentation et sa mise en oeuvre contribuent effectivement à une amélioration significative de sa performance qui traverse toute la vie de l'entreprise.

Les buts financiers classiques traditionnellement assignés à une entreprise, et autour desquels de nombreuses entreprises ont dès lors construit leurs tableaux de bord, sont liés à la rentabilité de l'entreprise, à sa croissance et à sa valeur aux yeux de ses actionnaires. Ils sont typiques d'une vision industrielle de l'entreprise.

Dès lors, dans un contexte d'entreprise de l'Age de l'Information, les gestionnaires doivent-ils encore examiner leur entreprise sous une perspective financière ? Doivent-ils encore accorder de l'attention à des mesures financières de court terme, telles que le chiffre d'affaires trimestriel ou le résultat d'exploitation ?

La critique de ces mesures de performance financière classiques est simple : les termes de la concurrence ayant changé et dans la mesure où les indicateurs financiers traditionnels ne permettent pas d'améliorer la satisfaction du client, la qualité, les délais ou la motivation du personnel, faut-il les conserver ? Car, en fait, la performance financière est la conséquence d'actions opérationnelles et le succès financier n'est jamais que la conséquence logique du fait de gérer convenablement les éléments fondamentaux du succès de l'entreprise que sont la satisfaction du client et la maîtrise des processus de gestion.

En d'autres termes, selon certains, les entreprises devraient cesser de naviguer en étant guidée par des indicateurs financiers, car en apportant les améliorations fondamentales nécessaires à la gestion de leurs opérations, ces entreprises améliorent automatiquement les chiffres financiers qui en résultent.

Ce raisonnement, pourtant bien ancré dans la logique de l'entreprise de l'Age de l'Information, est toutefois trop restrictif et dès lors en devient incorrect ; en effet,

1. Un **système de contrôle** financier bien configuré est un outil qui permet effectivement, en tant que "instrument d'information" dont les enseignements sont effectivement et rapidement intégrés dans le suivi de la stratégie de l'entreprise, d'augmenter la performance générale des processus de gestion (qualité, délais, motivation, ...) ; il est ainsi le seul outil à permettre le suivi transversal des améliorations au sein de toute l'entreprise et il est le seul à permettre de détecter, par exemple, que si des améliorations significatives ont été apportées à la qualité des produits, à la productivité et dans le service au client ³², ces améliorations n'ont pas été accompagnées par une réorientation de la stratégie marketing vers des segments de clientèle plus exigeants et plus rentables, élément pourtant indispensable si l'on veut parvenir à "amortir" rapidement les dépenses inhérentes aux améliorations apportées en termes de qualité ou de productivité. **Bref, seul un système de contrôle financier bien pensé permet de s'assurer rapidement que les améliorations apportées à l'un ou l'autre aspect des processus de gestion de l'entreprise sont relayées effectivement et amplifiées par des décisions de gestion cohérentes prises au niveau des autres processus de gestion de l'entreprise.**
2. Plus fondamentalement, les mesures de satisfaction des clients, les mesures de performance des processus de gestion interne, les mesures liées à l'innovation et à l'apprentissage qui sont intégrées dans la BSC d'une entreprise ou de ses divisions découlent de la manière dont l'entreprise voit le monde qui l'entoure et perçoit ses propres facteurs clés de succès.

³² *Eléments qui forment un ensemble d'indicateurs susceptibles d'être intégrés dans les perspectives "Client", "Métier Interne" et "Innovation et apprentissage".*

Mais cette vision, qui émane de l'intérieur de l'entreprise et est donc forcément le reflet des opinions subjectives de ses dirigeants, n'est pas nécessairement correcte. Donc, même un ensemble cohérent de mesures de performance ne garantit pas une stratégie gagnante qui va se trouver reflétée par une performance financière accrue.

3. **L'utilisateur doit dès lors garder à l'esprit que la BSC permet seulement de traduire une stratégie d'entreprise en un ensemble d'objectifs spécifiques mesurables opérationnellement.** Le fait de ne pas réussir à convertir une performance opérationnelle accrue, telle que mesurée par la BSC, en une performance financière accrue doit toutefois amener impérativement les dirigeants et les stratèges de l'entreprise à repenser la stratégie de l'entreprise ou, plus généralement, à reconsidérer la cohérence de sa mise en oeuvre ³³.

Dès lors, un suivi financier périodique rappelle sans cesse aux dirigeants de l'entreprise qu'une qualité accrue, que des délais de réponse améliorés, qu'une amélioration de la productivité ou que de nouveaux produits ne bénéficient à l'entreprise que si ils sont effectivement traduits en des ventes et des parts de marché additionnelles, en des dépenses d'exploitation plus faibles et en une rotation des actifs plus élevée.

³³ Très généralement, des mesures financières décevantes apparaissent lorsque l'entreprise n'accompagne pas une série d'améliorations opérationnelles significatives par un ensemble cohérent d'actions portant sur les autres processus de l'entreprise. Ainsi, une amélioration de la qualité et des délais peut créer des capacités excédentaires à différents niveaux de l'entreprise (l'élimination de goulots d'étranglement amène ainsi classiquement à être confronté à des surfaces de stockage excédentaires et à un "chômage technique" potentiel au niveau du personnel de la logistique) ; les gestionnaires doivent donc gérer ce problème, en prévoyant soit d'affecter ces ressources excédentaires à de nouvelles activités créatrices de valeur, soit de se débarrasser de ces ressources excédentaires.

Conclusion

L'outil de gestion qu'est la "Balanced Scorecard" est clairement un outil intégrateur qui permet de traduire effectivement les orientations stratégiques prises par l'entreprise dans un contexte d'Entreprise de l'Age de l'Information en des actions opérationnelles concrètes et qui permet surtout d'en assurer le suivi.

En ce sens, la BSC nous paraît être beaucoup plus qu'un phénomène de mode, car elle permet de construire un **modèle simple** de "pilotage de l'entreprise",

- **tourné fondamentalement vers le futur de l'entreprise,**
- **focalisé sur son potentiel de satisfaction des besoins de ses clients et sur l'amélioration continue de l'ensemble de ses processus de gestion,**
- **permettant un suivi effectif de la mise en oeuvre de sa stratégie de création de valeur**
- **autorisant une intégration rapide de ses enseignements en des mesures correctrices efficaces.**

Mais développer et mettre en oeuvre de manière effective une BSC dans une entreprise impose certaines contraintes et impose le respect de certaines conditions de succès :

1. Développer une telle approche implique de comprendre, d'analyser et de synthétiser l'ensemble des activités et des processus de création de valeur qui traversent la vie de l'entreprise ; une telle contrainte implique qu'une BSC ne peut être développée par une Direction Générale fonctionnant dans une "Tour d'Ivoire" mais qu'elle doit être développée sur base d'une collaboration effective avec l'ensemble des acteurs-clés de l'entreprise. Les objectifs de la BSC doivent donc être clairs pour chacun et la motivation d'amélioration continue de la performance de l'entreprise doit donc être évidente pour chacun.
2. Développer une telle approche implique une compréhension en profondeur des mécanismes de création de valeur au sein de l'entreprise et implique l'acceptation de modifications structurelles potentiellement profondes dans l'organisation de l'entreprise : développer une BSC implique donc un investissement en temps et en énergie humaine important, qui peut déboucher ponctuellement sur des réactions humaines parfois vives et potentiellement perturbatrices pour l'équilibre humain à court terme dans l'entreprise.
3. Développer et surtout mettre en oeuvre une telle approche implique de mettre en place un système d'information intégré, rapide et efficace, qui va permettre de faire de la BSC un véritable "Tableau de pilotage de l'entreprise" ; mettre en place un tel système d'information implique à son tour un investissement informatique peut-être important, en termes de matériel et surtout de logiciel, mais implique surtout un investissement humain et organisationnel considérable, qui ne se réalisera pas sans un certain délai.

Bref, la "Balanced Scorecard" apparaît aujourd'hui comme un outil de gestion particulièrement utile car il permet de réconcilier la vision stratégique de l'entreprise et les décisions de gestion opérationnelles auxquelles elle donne lieu ; cet outil de gestion comble un vide criant dans la panoplie des outils de gestion dont se dotent généralement les entreprises, mais il ne peut être mis au point que moyennant une remise en question profonde des processus de gestion de l'entreprise et moyennant un investissement en temps et en moyens humains potentiellement importants.

Bibliographie

Atamer T., Calori R. (1993) : Diagnostic et décisions stratégiques, Paris, Dunod

Copeland T., Koller T., Murrin J. (1991) : La stratégie de la valeur, InterEditions

Kaplan R., Norton D. (1992) : "*The Balanced Scorecard - Measures that drive performance*", Harvard Business Review, Janvier-Février, pp. 71-79

Kaplan R., Norton D. (1993) : "*Putting the Balanced Scorecard to work*", Harvard Business Review, septembre-octobre, pp. 134-147

Kaplan R., Norton D. (1996a) : "*Using the Balanced Scorecard as a strategic management system*", janvier-février, pp. 75-85

Kaplan R., Norton D. (1996b) : *Translating strategy into action : the Balanced Scorecard*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts

Porter M. (1996) : *L'avantage concurrentiel*, Paris, InterEditions

Vlasselaer M. (1997) : *Le pilotage d'entreprise - Des outils pour gérer la performance future*, Publi-Union