

Construire les stratégies avec le *Balanced Scorecard* : vers une approche interactive du modèle de Kaplan et Norton

Gérald NARO

Montpellier Recherche Management, ISEM, ERFI FCCS

Denis TRAVAILLE

Université de Montpellier Sud de France, IAE, CREGOR COST

Classification JEL : M410. *Réception* : juillet 2009 ; *Acceptation* : mai 2010.

Correspondances : gérald.naro@univ-montpl.fr

Résumé : L'objectif de cet article est de confronter le *Balanced Scorecard* avec le modèle des leviers de contrôle de Simons (1995) et de discuter de son rôle dans les différentes phases du processus stratégique. Nous privilégions une représentation du BSC comme outil de contrôle interactif. Notre recherche est fondée sur une méthodologie longitudinale de type recherche action à partir de l'étude de deux cas. Les résultats montrent que le BSC crée un processus de construction collective favorisant l'émergence de stratégies. Le BSC se présente alors comme un outil pertinent de contrôle interactif.

Mots-clés : *Balanced Scorecard* – Systèmes de contrôle de gestion stratégique – Contrôle interactif – Stratégies émergentes.

Abstract: This article confronts the *Balanced Scorecard* (BSC) with Simons' (1995) levers of control model and discusses its role during the various stages of the strategic process. We represent the BSC as an interactive control device. Our research is based on longitudinal methodology from the action-research paradigm. We report two cases. The results show that the BSC generates a process of collective elucidation hence shaping emergent strategies. The BSC thus seems to be a relevant tool for interactive control.

Keywords: *Balanced Scorecard* – Strategic Management Control Systems - Interactive Control – Emergent Strategies.

Une part grandissante de la recherche en contrôle de gestion questionne son rôle dans les processus stratégiques (Simons, 1995 ; Chapman, 2005). Selon Simons (1995), les systèmes de contrôle interactifs favorisent l'émergence des stratégies tandis que les systèmes de contrôle diagnostique interviennent dans la mise en œuvre des stratégies délibérées. Dans cette optique, le BSC constitue un objet d'étude particulièrement intéressant dans la mesure où il peut être envisagé autant comme levier de contrôle interactif que comme système de contrôle diagnostique (Malina et Selto, 2001 ; Tuomela, 2005). Confronter ainsi le BSC au modèle des leviers de contrôle de Simons (1995), permet de discuter de son rôle dans les processus stratégiques en lui apportant une assise conceptuelle. L'intérêt de ce modèle est de proposer, en effet, une représentation nouvelle de la relation « *stratégie – contrôle* », en renversant la séquence traditionnelle introduite par Anthony (1965), consistant à subordonner le contrôle à la stratégie. Simons (1995) propose que le contrôle intervienne dès la phase de formation de la stratégie et non plus uniquement au niveau de sa mise en œuvre.

La problématique de cet article est centrée sur la question de recherche suivante : *s'il est envisagé comme un levier de contrôle interactif, le BSC doit favoriser la formation des stratégies émergentes. Comment sa conception peut-elle alors jouer un rôle dans la construction de la stratégie ?* Notre hypothèse de travail repose sur l'idée selon laquelle *la phase de conception du BSC peut constituer un moment privilégié d'interactivité qui entraîne un processus de construction collective et favorise l'émergence de la stratégie.* Dans cette perspective, le BSC ne nous paraît pas réductible à une dimension purement instrumentale, matérialisée sous la forme d'un système d'indicateurs de performance, regroupés au sein d'un tableau de bord. Bien plus fondamentalement, nous considérons qu'il possède un potentiel programmatique, en ce que sa conception apparaît davantage comme indissociable d'une modélisation de la stratégie. C'est pour cela que nous envisageons la carte stratégique du BSC comme un élément central de notre problématique de recherche. Dans les écrits de ses deux initiateurs, le BSC modélise la stratégie sous la forme d'un système d'hypothèses portant sur un ensemble de relations causales structurées au sein d'une carte stratégique. Cette dernière constitue une part

consubstantielle et intégrante du concept de *Balanced Scorecard* (Kaplan et Norton, 1998, p. 49).

Sur un plan théorique, nous mobilisons le modèle des leviers de contrôle de Simons (1995) pour étudier le BSC comme un levier de contrôle interactif participant aux processus de formation de la stratégie. Nous nous inscrivons alors dans la perspective des recherches processuelles en contrôle de gestion (Chapman, 2005) et tentons d'apporter une contribution à la compréhension des leviers de contrôle interactif et de leur rôle dans la formation des stratégies.

Sur un plan méthodologique, une telle approche nous invite à privilégier une démarche processuelle, à recourir aux études de cas et à la recherche action. Cela nous permet d'observer les mécanismes de construction et d'utilisation des BSC et, ce faisant, leur contribution aux processus stratégiques. Le manque de fondements conceptuels suffisamment étayés justifie une approche exploratoire. L'article repose sur l'étude de deux cas d'entreprises industrielles qui ont adhéré au projet proposé par les chercheurs et qui ont inscrit d'emblée la démarche du BSC dans leur réflexion stratégique.

Sur un plan pratique, à partir de l'observation des processus mis en œuvre lors de la conception d'un BSC, il s'agit de mieux appréhender les mécanismes d'opérationnalisation du contrôle interactif et de savoir si les responsables peuvent utiliser le BSC pour penser et formuler leur stratégie.

Après avoir présenté le cadre conceptuel de la recherche (1) et exposé sa méthodologie (2), nous discutons des résultats des deux études de cas, afin d'en retirer les principaux enseignements (3).

1. Le cadre conceptuel

Afin d'étudier le rôle du BSC dans la construction des stratégies, le modèle des leviers de contrôle proposé par Simons (1995) nous apporte un cadre conceptuel très éclairant sur le rôle du contrôle de gestion dans les processus stratégiques. Il nous présente notamment deux leviers de contrôle qui interviennent de manière différente, mais complémentaire, dans les processus stratégiques : les leviers de contrôle diagnostique, centrés sur la maîtrise des variables critiques de performance et le contrôle des stratégies délibérées ; les leviers de contrôle interactifs

orientés vers les incertitudes stratégiques et l'émergence des nouvelles stratégies. Ces derniers sont particulièrement intéressants pour notre recherche. En étudiant le BSC sous l'angle d'un levier de contrôle interactif, il s'agit d'abord, comme nous y invite Simons (1995), de renverser la relation traditionnelle « *stratégie-contrôle* ». À travers une lecture processuelle, nous disposons alors d'un cadre d'analyse nous permettant d'étudier le rôle du BSC dans la formation des stratégies émergentes. Ensuite, parce qu'ils sont fondés sur des mécanismes d'échanges interactifs entre les différents acteurs impliqués, les systèmes de contrôle interactif suggèrent que les stratégies émergent au terme d'un processus de construction collective. Le BSC permettrait dès lors de construire les stratégies, ce qui suggère une approche constructiviste de la relation « *stratégie-contrôle* ».

1.1. Renverser la relation « stratégie-contrôle » : le BSC envisagé comme un levier de contrôle interactif

Dans le modèle de Simons (1995), deux leviers de contrôle interviennent directement dans les processus stratégiques, soit au stade de la mise en œuvre – *le contrôle diagnostique* – soit au stade de la formulation – *le contrôle interactif*. Le premier est utilisé pour focaliser la recherche et l'attention, le second pour favoriser la recherche d'opportunités et l'apprentissage (Simons, 1995). Les leviers de contrôle interactifs sont définis comme « *des systèmes d'information formels utilisés par les managers pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les activités décisionnelles des subordonnés* » (Simons, 1995, p. 95). Ces systèmes permettent de « *focaliser l'attention et favorisent le dialogue à travers l'organisation (...) Ils fournissent des cadres et des programmes pour débattre et motiver le rassemblement d'informations en dehors des canaux routiniers* » (Simons, 1995, p. 96). En focalisant l'attention sur les incertitudes stratégiques et les opportunités nouvelles, le contrôle interactif intervient dès la formation de la stratégie : « *les systèmes de contrôle interactifs sont utilisés pour guider l'émergence « bottom-up » de la stratégie* » (Simons, 1995, p. 98). Simons montre comment des actions locales peuvent créer un élan et, à travers l'apprentissage, se rassembler en nouvelles stratégies (Simons, 1995, p. 99). Il se réfère ainsi aux stratégies émergentes telles que les décrivent Mintzberg et al. (1999) et

le principal enjeu du contrôle interactif porte sur le pilotage et la formation de ces stratégies. Pour Simons (1995), c'est l'affaire du *top-management*, qui doit stimuler un dialogue interactif au sein de l'entreprise : « *À travers le dialogue, le débat et l'apprentissage qui entourent le processus interactif, de nouvelles stratégies émergent* » (Simons, 1995, p. 102). Les leviers de contrôle interactif procèdent dès lors de la « *stratégie envisagée comme modèle d'action* » (Simons, 1995, p. 155).

Il importe, à ce stade, de s'interroger sur le rôle du BSC en tant que levier de contrôle interactif. Si, dans son ouvrage, Simons (1995) donne le BSC comme un exemple illustratif du contrôle diagnostique, Kaplan et Norton, dès leurs premières publications, ouvrent la voie à une approche interactive du BSC en suggérant que celui-ci peut constituer un dispositif favorisant les stratégies émergentes et l'apprentissage organisationnel (Kaplan et Norton, 1998, p. 29). Cela est encore plus précis dans l'ouvrage de 2001, dans lequel ils indiquent que le BSC peut être utilisé en tant que levier de contrôle interactif, en précisant que « *certaines applications de BSC ont échoué, parce que les organisations n'ont utilisé le tableau de bord que pour le diagnostic et n'ont pas réussi à tirer les bénéfices d'apprentissage et d'innovation du système interactif* » (Kaplan et Norton, 2001a, p. 378). Dans une publication portant sur les fondements conceptuels du BSC, Kaplan (2009) reconnaît que Norton et lui-même, envisageaient au départ le BSC comme un système de contrôle diagnostique. Des expériences relatées par plusieurs dirigeants de société ayant développé un BSC, les convainquirent ensuite que « *le BSC peut opérer d'une manière bien plus efficace qu'utilisé comme un système de contrôle des performances et de reporting* » (Kaplan, 2009, p. 1263). Ces expériences montraient, en effet, que le BSC pouvait être utilisé, comme un levier de contrôle interactif (Kaplan, 1999 ; Kaplan et Norton, 2001b).

On regrettera cependant la relative absence d'exemples concrets d'utilisation interactive du BSC dans les écrits de Kaplan et Norton. Aussi, l'impression première qui demeure à la lecture de leurs ouvrages, est bien celle d'un modèle de contrôle diagnostique permettant le déploiement des stratégies délibérées. Cette impression est renforcée par le recours récurrent à la notion d'alignement stratégique par laquelle, d'ailleurs, Kaplan et Norton intitulent l'un de leurs derniers *opus* (Kaplan et Norton, 2007). Le chapitre 2 de l'ouvrage (Kaplan et

Norton, 2007, p. 43-57), en est tout à fait illustratif, en ce qu'il consiste à reprendre la séquence classique observée par Chandler (1962) auprès de grands groupes industriels du début du 20ème siècle, selon laquelle la structure suit la stratégie. Le BSC est présenté alors comme « *un système permettant d'aligner stratégie et structure* » (Kaplan et Norton, 2007, p. 54). Le BSC serait ainsi utilisé comme un dispositif permettant l'alignement d'une stratégie délibérée.

C'est bien ce que lui reprochent plusieurs auteurs qui adoptent une posture critique vis-à-vis du BSC. Pour différents chercheurs, le BSC apparaît, en effet, sous une forme rigide qui ignore ce qui bloque ou attaque la stratégie, en particulier la nature changeante de l'environnement dans un contexte d'économie de l'innovation. Pour Maisel (1992), par exemple, le BSC risque d'inhiber la pensée stratégique. Pour différents auteurs (Voelpel et *al.*, 2006 ; Nørreklit, 2000), il en résulte une approche statique qui ne prend pas en compte les sauts stratégiques et les stratégies de rupture. Nørreklit (2000) considère que le BSC présente un risque de rigidité, en ce qu'il mesure ce qui est requis pour concevoir une stratégie, sans s'interroger sur ce qui peut bloquer ou attaquer la stratégie. L'auteur précise que si Kaplan et Norton recommandent que le BSC constitue la base d'un apprentissage en double boucle, cela ne semble pas clairement compatible avec la méthode hautement mécaniste, hiérarchiquement « *top-down* » qu'ils décrivent dans leur modèle. En relevant le caractère trop rigide et mécaniste du BSC, Nørreklit (2000) préconise alors une démarche interactive s'appuyant sur le modèle de Simons (1995) : « *la solution recommandée par Simons (1995, p. 92) est que le top management, d'un côté, encourage les collaborateurs à entreprendre un processus continu de recherche afin de prendre en compte les menaces et opportunités externes et, d'un autre côté, crée un réseau par lequel l'information est partagée* » (Nørreklit, 2000, p. 78). Si l'on suit ainsi Nørreklit, c'est bien dans une utilisation en tant que levier de contrôle interactif que se révèlent les potentialités du BSC.

Au-delà de ces critiques et de l'impression générale qui peut subsister parfois à la lecture de plusieurs de leurs écrits, il paraît excessif de reprocher à Kaplan et Norton de limiter leur BSC à une approche diagnostic. Ils font d'ailleurs explicitement référence aux systèmes de contrôle interactif décrits par Simons (1995) en précisant

qu'envisagés ainsi, le BSC peut favoriser « *l'identification et le soutien des stratégies émergentes* » (Kaplan et Norton, 2001a, p. 337).

1.2. Étudier le rôle du BSC dans la formation des stratégies émergentes : une lecture processuelle de la relation stratégie-contrôle.

Étudier le rôle du BSC dans les processus stratégiques revient à s'interroger plus largement sur les relations entre stratégie et contrôle de gestion. Notre recherche porte sur les interrelations dynamiques qu'entretiennent les mécanismes de contrôle et les processus stratégiques et pose notamment la question du rôle du contrôle de gestion dans les processus de formation, de formulation et de mise en œuvre de la stratégie.

En étudiant de la sorte le rôle du BSC dans les différents moments de la stratégie en action, nous nous positionnons dans la perspective des recherches sur les notions de *strategizing* et *controlling* qui s'intéressent aux relations dynamiques entre contrôle de gestion et processus stratégiques (Chapman, 2005 ; Chenhall, 2005 ; Jørgensen et Messner, 2009). Hansen et Mouritsen, à partir de l'étude de quatre cas de mise en œuvre d'un BSC, soulignent que « *l'étude des processus de développement du BSC peut nous éclairer sur ce en quoi consiste, en pratique, la formulation de la stratégie* » (Hansen et Mouritsen, 2005, p. 127). Pour les auteurs, en considérant que le contrôle de gestion a davantage à voir avec la mise en œuvre de celle-ci qu'avec sa formulation, les recherches en contrôle de gestion ont négligé de définir ce qu'est réellement la stratégie. À l'instar du modèle originel d'Anthony (1965), qui sépare la planification stratégique et le contrôle de gestion, ils ont considéré la stratégie comme une « *boîte noire* » (Hansen et Mouritsen, 2005, p. 125). C'est tout particulièrement l'influence du contrôle de gestion sur la formulation de la stratégie qui semble aujourd'hui retenir l'attention d'un nombre grandissant de chercheurs (Simons, 1995 ; Arhens et Chapman, 2005 ; Skaerbaek et Tryggestad, 2009). Plusieurs auteurs s'accordent ainsi à considérer que le rôle des systèmes de contrôle de gestion dans l'émergence de nouvelles idées et initiatives, demeure, à ce jour, peu documenté ou mal compris (Marginson, 2002). Cela nous invite à nous intéresser à un

courant de la stratégie qui considère celle-ci comme un processus incrémental et émergent (Mintzberg, 1994 ; Mintzberg et al., 1999). Plus précisément, il s'agit de comprendre les mécanismes par lesquels les systèmes de contrôle de gestion participent de la formation des stratégies émergentes. Cette approche de la stratégie distingue les stratégies émergentes des stratégies délibérées : « *la stratégie délibérée met l'accent sur le contrôle – s'assurer que les intentions sont bien réalisées dans l'action – alors que la stratégie émergente met l'accent sur l'apprentissage – comprendre, par l'action, ce que les intentions voulaient être à l'origine* » (Mintzberg et al., 1999, p. 198). D'un côté, la stratégie est appréhendée à travers un processus rationnel, formalisé et déterministe, dans lequel il s'agit de planifier, de mettre en œuvre des politiques et déployer des ressources de façon cohérente avec les orientations stratégiques décidées au sommet. De l'autre, « *le concept de stratégie émergente ouvre la porte à l'apprentissage stratégique, parce qu'il reconnaît le droit à l'entreprise de faire des expériences. Une action isolée sera menée, des retombées seront observées, et le processus continuera jusqu'à ce que l'entreprise se rassemble en un modèle qui deviendra sa stratégie* » (Mintzberg et al., 1999). Une stratégie émergente se forme ainsi lorsqu'un ensemble de décisions isolées, parfois désordonnées, prises en réponse à des opportunités ou des menaces, se rassemblent en une trajectoire qui converge vers un modèle cohérent. Ce dernier s'impose alors comme la stratégie de l'entreprise. Si depuis les écrits précurseurs d'Anthony (1965), le rôle du contrôle de gestion dans la mise en œuvre des stratégies délibérées a fait l'objet de longs développements autant descriptifs que prescriptifs, il importe désormais de s'intéresser aux processus par lesquels le contrôle de gestion participe à la formation des stratégies émergentes. Dans plusieurs de leurs écrits, Kaplan et Norton soulignent cette potentialité du BSC. Par exemple, ils indiquent que plusieurs entreprises utilisent le BSC au cours des réunions durant lesquelles ils recherchent de nouvelles opportunités stratégiques. Des idées et des apprentissages émergent ainsi continuellement de l'intérieur de l'organisation (Kaplan et Norton, 2001b). Kaplan et Norton font alors explicitement référence aux systèmes de contrôle interactif décrits par Simons (1995). Envisagé comme tel, le BSC permet dès lors « *l'identification et le soutien des stratégies émergentes* » (Kaplan et Norton, 2001a, p. 337).

Dans ces conditions, la stratégie n'apparaît plus comme donnée *a priori*. Elle est à construire. En cela, la formation de la stratégie, tout comme la conception du BSC ou l'interprétation de ses résultats, s'inscrivent dans une démarche constructiviste.

1.3. Construire la stratégie avec le BSC : une approche constructiviste de la relation « stratégie-contrôle »

Envisagé dans une approche constructiviste, le BSC devient le prétexte à un processus de construction collective de la stratégie. Dans ce processus, la stratégie, n'est plus considérée comme une « *boîte noire* », abstraite et réifiée. Au contraire, elle émerge au terme d'un cheminement de recherche collective. Loin d'être donnée *a priori*, la stratégie est à construire, dans le cadre d'une délibération collective. Elle n'est plus un axiome, c'est-à-dire une vérité qui doit être admise et que l'on ne cherchera pas démontrer, elle devient une hypothèse. C'est bien ainsi que la définissent d'ailleurs Kaplan et Norton (1998) : « *la stratégie est un ensemble d'hypothèses sur des causes et leurs effets. Le BSC doit mettre en évidence les relations (hypothèses) entre les objectifs (et les indicateurs) dans les différents domaines suivis, pour que ces objectifs soient validés et qu'ils servent à guider les actions* » (Kaplan et Norton, 1998, p. 42). La carte stratégique apparaît alors comme un élément déterminant dans la construction de la stratégie. Même si, comme l'ont montré plusieurs recherches (Othman, 2006; Trébucq, 2009), l'observation des pratiques des entreprises tend à révéler que le BSC ne s'accompagne pas toujours de la conception d'une carte stratégique, cette dernière semble cependant consubstantielle au concept de BSC. Dans l'ensemble de leurs publications, les créateurs du BSC en font un élément central de leur modèle. En fait, le modèle « *causes-effets* », tel qu'il est présenté dans les cartes stratégiques, suscite plusieurs interrogations sur ses fondements. Les chercheurs reprochent à Kaplan et Norton leur manque de clarté sur le sens qu'ils attribuent au concept de causalité (Nørreklit, 2000). Bukh et Malmi (2005) rappellent cependant que, pour Kaplan et Norton, il s'agit avant tout d'un modèle hypothétique et non d'un modèle de relations établies. La stratégie, telle qu'elle est traduite dans le modèle « *causes-effets* » du BSC, traduit davantage des conjectures

que des relations de causalités génériques. Il s'agit d'hypothèses que les dirigeants avancent sur la « *meilleure chose à faire* ». Posé ainsi, l'apport du BSC réside davantage dans ses vertus managériales, en ce qu'il est créateur de sens pour un collectif d'acteurs, que dans la vérification *a posteriori* de relations causales. En tant que modèle de représentations et d'hypothèses sur une stratégie qui n'apparaît pas comme « *gravée dans le marbre* », ses apports tiennent bien plus dans son potentiel d'apprentissage en double boucle (Argyris et Schön, 1978), que dans des boucles simples de corrections d'écarts par rapport à des objectifs préétablis. En effet, en tant que modèle d'hypothèses, la stratégie représentée dans le modèle « *causes-effets* », s'apparente aux théories d'actions décrites par Argyris et Schön (1978). Elle exprime des valeurs directrices et des paradigmes de base, susceptibles d'un questionnement permanent. Comme le notent Kaplan et Norton (1998), le BSC permet à la fois un apprentissage en simple boucle, en indiquant si la stratégie est appliquée comme prévu, et un apprentissage en double boucle, lorsqu'il s'agit de déterminer si la stratégie reste viable et performante. Le BSC permet alors de confirmer ou d'infirmer les hypothèses établies lors de la formulation de la stratégie initiale (Kaplan et Norton, 1998).

Le BSC, de par sa méthodologie, offre alors l'occasion d'une réflexion collective sur des éléments tels que la vision, le métier, la mission, les valeurs, le positionnement. Il offre ainsi l'opportunité d'une élucidation collective de la stratégie. De même, la construction collective de la carte stratégique et des relations causales qui la composent, les mécanismes de délibération autour de la sélection d'objectifs et d'indicateurs, peuvent permettre aux différents acteurs de l'organisation d'interagir et de se rassembler autour d'un modèle de performance. Les processus de communication intersubjective qui naissent alors de ces interactions, peuvent produire de nouvelles représentations partagées et favoriser ainsi l'apprentissage organisationnel. Le BSC se présente alors comme un « *objet-frontière* » (Star et Griesemer, 1989), autour duquel, des acteurs appartenant à des mondes différents (les dirigeants, les cadres fonctionnels, les opérateurs) interagissent, partagent des représentations et se livrent à un processus de construction collective des objectifs et de la stratégie. En étudiant quatre cas de mise en œuvre d'un BSC, Hansen et Mouritsen (2005) montrent ainsi que le BSC constitue un « *objet-frontière* » en ce

qu'il est suffisamment plastique pour répondre au contexte particulier et aux problèmes organisationnels spécifiques à chacun des quatre cas étudiés, tout en gardant son identité par delà les différents contextes d'utilisation. Les auteurs montrent notamment que le BSC n'existe pas comme un modèle prédéfini et normatif, mais bien plutôt, c'est la nature même des problèmes organisationnels spécifiques à chacune des entreprises étudiées, qui explique le caractère idiosyncratique de son utilisation et des représentations que s'en font les acteurs.

Le contrôle de gestion stratégique s'inscrit, dès lors, dans un processus d'apprentissage continu dans lequel le BSC constitue un vecteur de reformulation permanente de la stratégie. Celle-ci n'est plus donnée *a priori*, ou simplement considérée comme une « boîte noire » (Hansen et Mouritsen, 2005). Ainsi appréhendé, le BSC n'obéit plus seulement à une rationalité substantive, mais s'inscrit dans une rationalité procédurale (Simons, 1976). Pour Simon, dans le cadre d'une rationalité substantive, les conditions de choix sont données à l'avance, il suffit d'appliquer un critère d'évaluation donné à un ensemble de solutions possibles également données à l'avance. En revanche, dans le cadre de la rationalité procédurale les conditions de choix, les objectifs et les moyens, ne sont pas donnés *a priori* au décideur, ils font l'objet d'une recherche, d'un cheminement. La conception, comme l'interprétation des résultats du BSC, peuvent permettre un tel cheminement au terme duquel une nouvelle stratégie émergera à l'issue d'un processus de construction collective. Cela nous conduit à formuler notre proposition de recherche :

Proposition de recherche : *le BSC peut jouer un rôle actif dans la construction collective d'une stratégie émergente.*

Cette manière d'appréhender l'étude du BSC et, au-delà, les relations entre stratégie et contrôle de gestion, dans une double perspective processuelle et constructiviste, oriente notre positionnement méthodologique.

2. Le cadre méthodologique

Une approche interactive du BSC révèle plusieurs enjeux méthodologiques, qui nous conduisent à adopter une méthodologie longitudinale fondée sur l'étude de cas.

2.1. *Les enjeux méthodologiques d'une approche interactive du BSC*

L'utilisation du BSC dans le cadre d'un contrôle interactif suggère une démarche constructiviste. Le BSC, comme la stratégie, ne s'imposeraient plus *a priori* aux acteurs, mais devraient « émerger » au terme d'un travail d'élucidation collective de la stratégie et de la construction interactive d'une carte stratégique. Le rôle du « *top management* », consisterait à stimuler et animer une telle interaction au sein de l'organisation, mais en aucun cas à imposer un modèle normatif prédéfini à l'avance. Bien plutôt, c'est dans l'échange à travers des processus de communication intersubjective que pourrait se construire un modèle de BSC et, au-delà, une construction de la stratégie et un modèle de performance. Par ses vertus interactives, le BSC peut ainsi fournir l'opportunité d'une explicitation collective des buts et des critères de performance d'une organisation et ainsi, favoriser un processus de création de sens.

Si l'on envisage une approche interactive du BSC, le phénomène d'observation devient dynamique par nature. Il s'agit, en effet, de décrire, comprendre et expliquer les interactions dynamiques entre la conception, l'implémentation et l'utilisation de dispositifs de contrôle de gestion, d'une part, et les mécanismes de formation et de mise en œuvre de la stratégie, d'autre part. Par cette approche, il s'agit de fournir une contribution aux questionnements théoriques actuels sur les relations entre processus stratégiques et contrôle de gestion. La méthodologie pourrait conduire à s'inscrire dans une approche qualitative de terrain dans laquelle les chercheurs interagissent avec une organisation et ses acteurs en vue de contribuer à la construction d'une théorie. Comme l'indiquent Ahrens & Chapman (2006), « *réaliser des études de terrain qualitatives, ne procède pas uniquement d'un caractère empirique, mais s'inscrit au contraire, dans une activité fondamentalement théorique. Les méthodologies qualitatives*

conduisent à reconnaître que le terrain lui-même, ne peut pas se réduire à une part du monde empirique, mais est construit par les préoccupations théoriques du chercheur ». Les liens entre théorie et données empiriques procèdent dès lors de boucles réflexives. Ainsi, si le cadre conceptuel des leviers de contrôle de Simons (1995) constitue le prisme à travers lequel nous construisons nos questions de recherche, les observations empiriques relevées sur le terrain participent à l'enrichissement de ce questionnement. La démarche s'inscrit dans une approche processuelle dans laquelle il s'agit de décrire, analyser et expliquer le quoi, le pourquoi et le comment d'une séquence d'actions individuelle ou collective, en se fondant sur l'hypothèse selon laquelle la réalité sociale ne constitue pas un état stable, mais relève d'un processus dynamique (Pettigrew, 1997). Pour les tenants de l'approche processuelle (Hinnings, 1997 ; Pettigrew, 1997), les méthodologies qualitatives et l'étude de cas longitudinale apparaissent comme particulièrement cohérentes dans une telle perspective. La réalité sociale est alors envisagée comme « émergente, subjectivement créée et objectivée à travers les interactions humaines » (Chua, 1986, p. 615,). En cela, nous nous inscrivons dans la perspective d'une méthodologie constructiviste, dans laquelle les chercheurs interagissent avec leur terrain, dans le cadre d'une recherche action à visée transformatrice. Si, comme le notent Kasanen et al. (1993), de telles approches demeurent encore très rares dans la recherche en contrôle de gestion, cela semble évoluer aujourd'hui avec le développement de travaux fondés sur la méthodologie de la recherche action. Une perspective intéressante nous est ainsi apportée par Kaplan (1998) qui plaide en faveur d'une approche qu'il appelle « *innovation action research* » et qui désigne, selon lui, une méthodologie de type recherche action qui implique la participation de chercheurs à des innovations managériales à travers leur expérimentation sur le terrain ce qui permettrait de développer de nouvelles théories et pratiques. Kaplan fait référence alors tout particulièrement à ses travaux avec Norton sur le BSC.

2.2. Une méthodologie longitudinale fondée sur l'étude de deux cas

La méthodologie a consisté en une étude longitudinale prenant la forme d'une recherche action dans deux entreprises industrielles et commerciales. Ces deux objets d'étude ont été choisis pour trois raisons. D'abord, le choix s'est porté sur des unités industrielles parce que la représentation des performances porte alors sur des processus physiques qu'on peut juger plus facilement structurables qu'un autre objet d'étude. Ensuite, notre choix a porté sur des unités situées à un niveau intermédiaire entre le sommet stratégique et l'exécution ce qui permettait alors de bien observer les différents aspects de l'intégration des performances. Enfin, ces unités de production ont été sélectionnées en raison de la volonté des dirigeants d'adhérer au projet de recherche et de leur insatisfaction relative aux tableaux de bord existants. Séduits par le caractère intégré et équilibré du BSC, ils ont donc accepté de mettre en œuvre les moyens nécessaires pour concevoir un tel outil. Pour des raisons de confidentialité, les deux cas portent le nom d'AMIDON et de MECATRONIC.

L'étude réalisée auprès d'AMIDON s'est étalée sur une période de 7 ans et celle portant sur MECATRONIC, plus récente, a duré 3 ans. Le tableau 1 décrit les caractéristiques des deux entreprises étudiées.

Tableau 1 – *Les caractéristiques d'AMIDON et MECATRONIC*

Caractéristiques	AMIDON	MECATRONIC
Secteur d'activité	Cartonnerie	Mécanique de précision
Effectifs	200 salariés	130 salariés
Chiffre d'affaires	40 000 000 €	24 000 000 €
Forme de l'entité	Centre de profit d'un groupe international	PMI indépendante

La méthode d'investigation a pris la forme d'une participation active des chercheurs à l'élaboration du BSC en collaboration étroite avec les équipes dirigeantes, élargies à différents acteurs, responsables opérationnels. Une fois le BSC établi, les perceptions des acteurs ont été recueillies et un suivi régulier des utilisations a été réalisé tous les ans. Afin d'articuler le BSC avec la stratégie, les chercheurs n'ont pas

adopté une vision déterministe mais ont, au contraire, défendu auprès des dirigeants une démarche constructiviste.

Les tableaux 2 et 3 résument les protocoles de recherche mis en œuvre dans les deux entreprises.

Tableau 2 – Protocoles de recherche chez AMIDON

Participants	Objectifs et contenu des réunions	Durée
General Manager Controller Sales manager	. Comité de pilotage n° 1 . Présentation des tableaux de bord stratégiques (TBS) et du « <i>Balanced Scorecard</i> » aux membres de S1	3 heures
General Manager Controller Production Manager Maintenance Manager Quality Manager Logistics Manager Sales Manager HR Manager	. Comité de pilotage n° 2 . Présentation des tableaux de bord stratégiques (TBS) et du « <i>Balanced Scorecard</i> » aux membres de S2 en présence des membres de S1 . Visite de l'entreprise	4 heures
Comité de Direction	. Comité de pilotage n° 3 . Présentation rapide des TBS et BSC aux nouveaux venus . Organisation de trois comités fonctionnels pour réaliser les entretiens collectifs – Audit des systèmes fonctionnels de mesure des performances	3 heures
Responsables fonction commerciale	. Comité de pilotage fonctionnel n° 1 . Entretiens collectifs - Audit des systèmes fonctionnels de mesure des performances	1 h 30
Responsables fonction production	. Comité de pilotage fonctionnel n° 2 . Entretiens collectifs - Audit des systèmes fonctionnels de mesure des performances	1 h 30
Responsables fonction ressources humaines	. Comité de pilotage fonctionnel n° 3 . Entretiens collectifs - Audit des systèmes fonctionnels de mesure des performances	1 h 30
General Manager Controller Production Manager Sales Manager	. Comité de pilotage n°4 . Première discussion sur la définition de la stratégie poursuivie	2 heures
General Manager Controller Production Manager Sales Manager	. Comité de pilotage n° 5 . Présentation de l'analyse stratégique de S1 . Visite de l'entreprise avec le General Manager	2 heures
General Manager Controller Production Manager Sales Manager	- Comité de pilotage n° 6 . Validation de la carte stratégique	3 heures
General Manager	- Comité de pilotage n° 7	3 heures

Controller Production Manager Sales Manager	. Définition des indicateurs . Mise en forme du BSC	
General Manager HR Manager Controller Sales Manager Production Manager	. Entretiens individuels . Suivi d'utilisation du BSC	2 heures/an 2004-2007

Tableau 3 – Protocoles de recherche chez MECATRONIC

Participants	Objectifs et contenu des réunions	Durée
Directeur Général (DG)	Historique, présentation de l'entreprise, orientations stratégiques (avec BM).	2 heures
« Business Manager » (BM)	Historique, présentation (avec le DG) et visite de l'entreprise. Réflexion sur la pertinence du BSC pour MSI	6 heures
Comité de Direction (CD) Elargi aux Chefs de ligne (CL) - DG et BM - Directrice des Ressources Humaines (DRH), - Directeur Administratif et Financier (DAF), - Directeur de Production, - Responsable Qualité - 5 Chefs de ligne (CL)	<u>Matin + Déjeuner</u> : exposé et discussion sur le BSC avec DG et BM <u>AM</u> : Travail avec le CD élargi sur les objectifs de l'étude, Présentation du BSC - Définition d'un plan de travail	6 heures
Idem	<u>Matin</u> : séance de travail sur la vision et la stratégie <u>AM</u> : suite + Présentation de la méthodologie de conception de la carte stratégique	6 heures
Idem	<u>Matin</u> : Compte-rendu sur la carte stratégique élaborée par le CD élargi en l'absence des chercheurs <u>AM</u> : Suite, élaboration d'une carte stratégique définitive Fixation d'objectifs pour la prochaine séance sur indicateurs	6 heures
Idem	<u>Matin</u> : Compte-rendu sur les indicateurs retenus par le CD élargi en l'absence des chercheurs. <u>AM</u> : Conception du BSC et synthèse sur	6 heures

	l'expérience	
3 Chefs de ligne	Entretiens individuels semi-directifs sur retour d'expérience et perceptions	3 heures
Directeur Général Business Manager	Compte rendus d'expérience, entretiens individuels, semi-directifs, sur le suivi d'utilisation du BSC	2 heures/an 2007-2009

Le choix des méthodes d'investigation utilisées dans les deux entreprises peut être décrit selon les trois phases de réalisation du projet :

- *Première étape : la méthodologie de formalisation de la stratégie de l'établissement*

Les chercheurs ont animé plusieurs réunions en vue de faire expliciter, par les acteurs, la stratégie de l'établissement. Elles ont permis ainsi de construire collectivement le projet stratégique. Ensuite, des réunions ont eu lieu afin de rechercher les facteurs clés de succès et de pouvoir concevoir une carte stratégique dans l'étape suivante.

- *Deuxième étape : la méthodologie de conception du BSC*

Chez AMIDON, des réunions ont été organisées par processus afin de déterminer leurs objectifs, leurs facteurs clés de succès, leurs variables d'action et leurs indicateurs de performance. La définition des processus s'est faite à partir de la cartographie établie dans le cadre de la certification. Chaque réunion de processus a fait participer les membres du processus concerné mais aussi du personnel des autres processus qui dépendent ou interagissent avec lui et a conduit à l'établissement d'un tableau de bord de processus. Des réunions ont ensuite été organisées avec l'équipe de direction afin de synthétiser les tableaux de bord de processus en une première ébauche de BSC pour AMIDON.

Chez MECATRONIC, le rôle des chercheurs a consisté à animer plusieurs réunions de travail avec les acteurs. D'autres réunions, sans la présence des chercheurs ont également été organisées entre les différents acteurs concernés. Par exemple, les chercheurs ont d'abord expliqué aux acteurs les objectifs et modalités de conception d'une carte stratégique. Ces derniers ont ensuite disposé d'un délai d'un mois, pour construire une carte, hors de la présence des chercheurs. Une réunion de mise en commun avec les chercheurs s'est finalement tenue. Le même protocole a été suivi pour la définition des indicateurs.

- *Troisième étape : la méthodologie de suivi des utilisations du BSC*

Depuis la mise en place du BSC (2003 chez AMIDON ; 2007 chez MECATRONIC), des entretiens semi-directifs ont été effectués une fois par an, dans chacune des deux entreprises, afin d'étudier l'utilisation effective du BSC et de comprendre son rôle dans le processus stratégique.

Ces choix méthodologiques ainsi exposés, il importe de présenter les principaux résultats de la recherche.

3. Les résultats de la recherche

Les résultats des deux études révèlent l'apport du BSC en tant que levier de contrôle interactif en ce qu'il a favorisé à la fois un processus d'émergence d'une stratégie et un processus de construction collective de la stratégie.

3.1. Un processus d'émergence d'une stratégie

Dans les deux entreprises étudiées, la mise en œuvre du BSC n'était pas l'apanage des seuls services de contrôle de gestion. Dans les deux cas, en effet, l'initiative est venue des dirigeants qui se sont directement impliqués en mobilisant un ensemble élargi de responsables fonctionnels et opérationnels. Des réunions étaient systématiquement organisées en vue de favoriser les débats et échanges entre participants. Les dirigeants en attendaient une remontée d'information stratégique, ainsi qu'une remise en cause permanente des hypothèses stratégiques. On retrouve ici plusieurs des caractéristiques énoncées par Simons (1987) pour décrire un système de contrôle interactif.

Or, pour ses deux initiateurs, s'il est envisagé comme un levier de contrôle interactif, le BSC permet « *l'identification et le soutien des stratégies émergentes* » (Kaplan et Norton, 2001a, p. 337). Si l'on suit ainsi Kaplan et Norton (2001a), les interactions et débats d'idées favorisés durant la conception ou l'utilisation du BSC, permettent d'une part, de prendre conscience qu'une nouvelle stratégie prend forme et, d'autre part, d'accompagner et soutenir cette nouvelle trajectoire qui s'offre désormais aux dirigeants. Les deux cas étudiés illustrent surtout la première idée, dans la mesure où la conception d'un BSC fut le

prétexte à une réflexion stratégique collective, qui a permis aux acteurs de saisir une cohérence d'ensemble dans les différentes actions et décisions prises au cours des années passées. On peut ainsi considérer que la conception d'un BSC a favorisé l'identification d'une stratégie émergente. Afin de bien comprendre comment un tel processus a pu se produire au sein des deux entreprises, référons-nous à la description que Mintzberg (1994) apporte des stratégies émergentes : « *Des actions ont été entreprises, une à la fois, qui ont progressivement convergé au fil du temps en une sorte de cohérence ou de forme* » (Mintzberg, 1994, p. 40-41). Un processus comparable semble s'être produit dans les deux entreprises étudiées :

- AMIDON depuis sa création jusqu'aux années 2000, est une cartonnerie qui produit des plaques de carton ondulé qui peuvent être soit transformées sur le site sous la forme d'emballages pour le compte de clients, soit vendues à des cartonnages pour y être façonnés. Elle fait partie d'un groupe leader mondial du papier carton. Longtemps, le développement du site a été basé principalement sur la croissance d'un client, les sources AQUA, et sur les potentiels des productions de fruits et légumes, de l'industrie agro-alimentaire et des investissements entrepris pour l'amélioration qualitative des vignobles de sa région d'implantation. Durant ces années, le site de production a principalement cherché à optimiser son outil de production afin de maîtriser à la fois la productivité de son onduleuse et de ses machines de transformation et la qualité du carton à la sortie de l'onduleuse et donc des produits finis (le site est certifié ISO 2001 dès décembre 1997). Cependant, à partir des années 2000, l'environnement devient de plus en plus concurrentiel tant sur le prix que sur la différenciation de l'offre. En particulier, AMIDON doit faire face à des entreprises étrangères d'origine principalement espagnole et italienne qui démarchent sa clientèle en appliquant des prix toujours plus bas. Ces firmes bénéficient de moyens de production relativement similaires à ceux d'AMIDON mais se caractérisent aussi par des coûts de main d'œuvre et une taxation plus faibles. Afin de développer des nouveaux produits, AMIDON met alors en place des actions de partenariats avec ses clients qui deviennent sources d'apprentissages et innovations. AMIDON accentue ainsi la différenciation de son offre. Elle produit à la fois des caisses classiques et des produits plus sophistiqués, à plus forte valeur ajoutée et nécessitant plus de découpe en machine. En

outre, elle réalise diverses opérations complémentaires, comme l'impression de motifs décoratifs ou l'utilisation de papiers spéciaux pré imprimés. De même, la composition du carton lui-même peut varier en fonction des caractéristiques mécaniques souhaitées par le client ou de ce qui est jugé nécessaire à l'utilisation prévue de l'emballage. Dans cette recherche de différenciation, AMIDON s'appuie aussi sur un partage d'expérience avec les autres structures du groupe afin de bénéficier de ses compétences. Par exemple, son bureau d'étude exploite, pour répondre aux attentes des clients, les bases de données du groupe pour des emballages déjà étudiés et testés, pour les systèmes de mécanisation existants ou encore pour les systèmes d'impression disponibles. Par conséquent, pas à pas, au travers de ses actions et apprentissages successifs, une nouvelle stratégie émerge, clairement tournée vers la qualité du produit et du service. AMIDON ne se contente plus de vendre uniquement du carton mais vend un service global au centre duquel il y a un produit élaboré pour un client en particulier et souvent en partenariat avec ce client.

- MECATRONIC, depuis sa création jusqu'aux années 2000, était une entreprise de sous-traitance mécanique, qui œuvrait, à hauteur de 90 % de son chiffre d'affaires, pour un seul donneur d'ordre, une usine appartenant à un groupe multinational dans le secteur des équipements pour l'industrie du pétrole et du gaz. Durant ces années, au contact de son « *client historique* », l'entreprise a appris à concevoir et respecter un cahier des charges et à appliquer des méthodes rigoureuses de gestion de la production. À partir des années 2000, elle étend son volume d'affaires à l'international auprès de l'ensemble des divisions du groupe. Elle renforce alors sa capacité de dialogue avec les fonctions Achats des différentes entités du groupe et développe son apprentissage de la logistique internationale. Durant la même période, ses capacités d'écoute avec les clients lui permettent d'emporter l'appel d'offre d'un grand groupe verrier français, concernant la maintenance de moules dans l'une de ses usines. Une opportunité lui est également offerte de racheter d'abord une entreprise spécialisée dans les revêtements pour pièces complexes, puis une autre société, sous-traitante du secteur aéronautique, spécialiste de l'usinage et l'électroérosion. À son métier originel, la mécanique, l'entreprise combine désormais des savoir-faire en électronique et parfait alors ses apprentissages dans la conception d'ensembles complexes et

différenciés. Elle acquiert ainsi des compétences nouvelles qui lui ouvrent des perspectives au-delà du secteur pétrolier. En 2005, alors que MECATRONIC était sous-traitante de second rang auprès d'une division d'un grand groupe, spécialisée dans les appareils de mesure pour la recherche pétrolière, elle saisit l'opportunité, offerte par ce groupe, de devenir un fournisseur de premier rang, suite à la défection du fournisseur de premier rang. MECATRONIC, prend le risque d'investir 600 000 € sans commande ferme et sans relation contractualisée. La société emporte le marché et va développer, auprès de ce nouveau client, des compétences nouvelles en matière de planification de la production, de *reporting* au client et, surtout, d'écoute et d'empathie face aux besoins, plus ou moins exprimés, par celui-ci. L'entreprise connaît alors une période de forte croissance et, progressivement, sa dépendance vis-à-vis de son premier client passe de 90 à 60 %. Peu à peu, pour faire face à la demande, elle rompt avec le modèle d'affaire en vigueur dans le secteur de la sous-traitance mécanique local : elle réorganise son réseau de sous-traitants, passe des accords de coopération avec des concurrents, ce qui lui permettra notamment de bénéficier d'une technologie au laser. Elle s'impose dès lors comme un intégrateur réseau dans le secteur de la mécanique. À la même époque, l'entreprise forte de l'expérience acquise avec son client historique, développe le *lean management* et restructure ses ateliers par lignes de production, dédiées chacune à un segment stratégique. Enfin, une dernière opportunité se présente lorsqu'une entreprise locale, bénéficiant d'une excellente réputation dans le secteur aéronautique, est en difficulté. MECATRONIC rachète cette entreprise et conforte désormais sa position dans le secteur de l'aéronautique. On le voit, à travers l'exemple de MECATRONIC, plusieurs actions ont été décidées au cours du temps, elles ont permis à l'entreprise de développer des apprentissages et, progressivement, une stratégie à pris forme : à partir d'un cœur de compétences dans le domaine de la mécanique, grâce à sa capacité à comprendre les problématiques et les besoins de ses clients, l'entreprise fait preuve d'empathie et de réactivité en leur proposant des solutions globales de produits et services sur mesure, à forte valeur ajoutée. Devenue un intégrateur réseau, elle mobilise alors tout un ensemble de fournisseurs et de concurrents au service de ces nouveaux marchés. Ce cœur de compétence, dans le secteur de la mécanique est alors

potentiellement prêt pour être transféré en direction de plusieurs segments stratégiques et poursuivre une diversification au-delà du secteur pétrolier. MECATRONIC se tourne désormais vers des secteurs comme l'aéronautique, dans lequel elle est déjà présente, puis l'armement ou l'énergie nucléaire.

Dans ces deux entreprises, c'est durant la réflexion stratégique collective qui s'est instaurée à l'occasion de la conception de leur BSC et de leur carte stratégique, que les dirigeants ont donné du sens aux actions et apprentissages acquis pour formuler une stratégie. De fait, celle-ci semblait émerger malgré eux, comme indépendamment de leur cognition. Les stratégies qui ont ainsi émergé, se sont traduites par la formulation d'une vision stratégique et l'identification de facteurs clés de succès (cf. tableau 4).

Tableau 4 – Les stratégies émergentes d'AMIDON et MECATRONIC

	AMIDON	MECATRONIC
Vision stratégique	<i>« Être les meilleurs sur nos marchés pour assurer la pérennité de l'entreprise »</i>	<i>« Se positionner comme un intégrateur réseau de référence dans le domaine de la mécatronique »</i>
Facteurs clés de succès	<ul style="list-style-type: none"> - <i>« Être présent sur toute la gamme des besoins de ses clients en matière d'emballage en carton » ;</i> - <i>« Être l'unique prestataire des solutions d'emballage carton chez son client par la compréhension de son projet ».</i> 	<ul style="list-style-type: none"> - <i>« Exploiter les compétences réseau de l'entreprise, pour développer des partenariats de sous-traitance et la « coopération » avec des concurrents partenaires » ;</i> - <i>« Transférer les savoir-faire acquis auprès des clients actuels de l'entreprise sur d'autres secteurs d'activité et notamment en reliant mécanique de précision et électronique pour devenir un prestataire de référence en mécatronique ».</i>

La question qui se pose ici est bien celle du rôle du BSC dans la formation des stratégies émergentes. Pour Mintzberg et Waters (1985), les stratégies ne sont jamais totalement délibérées ni même purement émergentes. Ces deux notions se présentent davantage comme les deux pôles extrêmes d'un continuum. Dans les deux cas étudiés, le BSC a

permis de créer des liens et de formaliser une cohérence entre un ensemble de micro-stratégies disparates qui, prises individuellement, n'étaient pas dénuées d'intentionnalité et de pertinence, mais qui, envisagées globalement, ne semblaient pas obéir à un grand dessein conscient et structuré. Si cette cohérence d'ensemble qui fonde, selon Mintzberg et Waters (1985), la notion même de stratégie émergente, était sans doute déjà présente à l'esprit des dirigeants, sous une forme plus ou moins implicite, le BSC a créé un espace de discussion favorisant des échanges et un partage de représentations. Une vision commune s'est peu à peu dessinée à la faveur de la conception du BSC, qui a, dès lors, formalisé la stratégie en émergence. Plusieurs réunions au sein des équipes dirigeantes d'AMIDON et de MECATRONIC ont concrétisé ce dispositif et ont conduit notamment à la conception collective des cartes stratégiques présentées dans les figures 1 et 2.

Figure 1 – La carte stratégique d'AMIDON

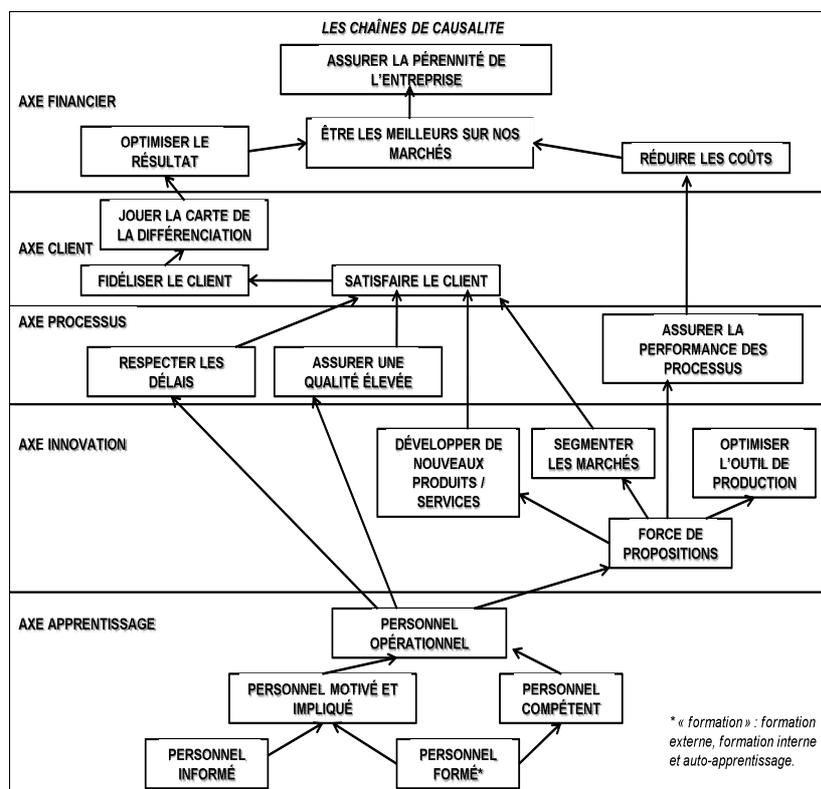
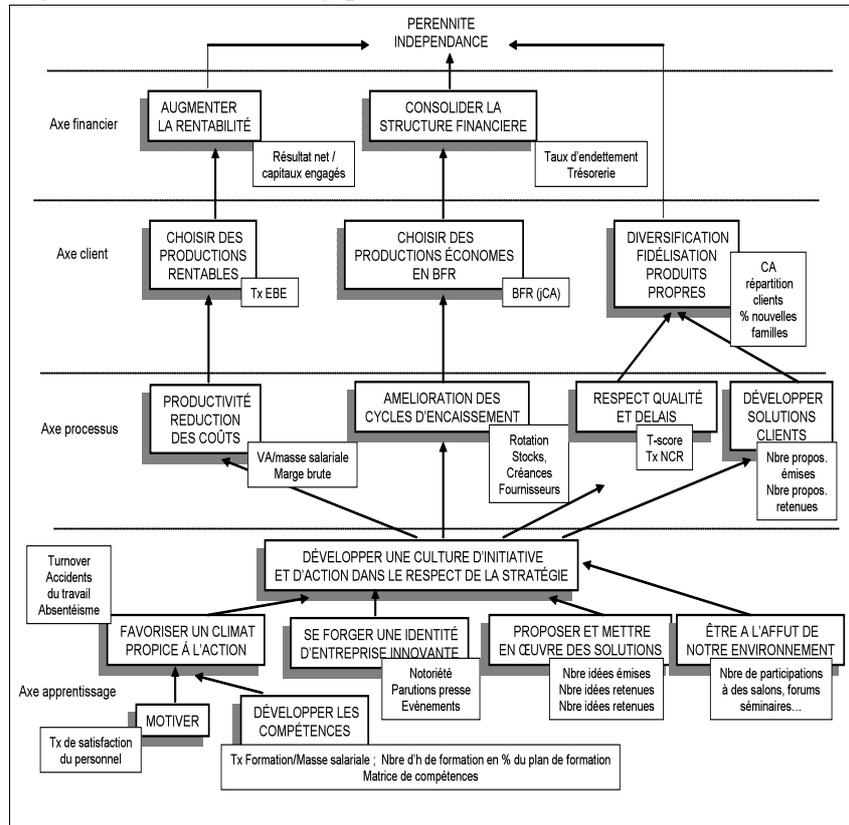


Figure 2 – La carte stratégique de MECATRONIC

L'analyse des deux cas permet ainsi de mieux comprendre comment le BSC peut jouer un rôle actif dans l'émergence d'une stratégie. Deux mécanismes semblent avoir été à l'œuvre : d'une part, le BSC, par le fait même de sa méthodologie de construction d'une carte stratégique, a permis un travail d'objectivation et de mise en cohérence. D'autre part, parce qu'il a été envisagé, dès le départ, comme un levier de contrôle interactif, il a favorisé la construction d'une représentation partagée de la stratégie. Par exemple, chez AMIDON, une réunion portant sur la définition de facteurs clés de succès fut le théâtre d'un débat entre les participants sur les notions de mission et de métier, qui permit de clarifier la stratégie de l'entreprise : à l'origine les acteurs considéraient que la mission et le métier de l'entreprise consistaient à produire un carton d'emballage de qualité supérieure en maîtrisant ses coûts de production. Au fil des échanges, les acteurs précisèrent leur conception

de la stratégie, en considérant que l'entreprise se différenciait de ses concurrents par sa capacité à comprendre et anticiper les besoins de ses clients, pour ensuite se montrer réactive en leur offrant des solutions globales d'emballage en carton, à travers un couple produit-services intégrant tout à la fois les problématiques des clients en matière d'emballage, de transport et d'entreposage, mais également celles relatives aux dimensions de packaging, de marketing ou de merchandising. De même chez MECATRONIC, c'est à la faveur d'une réunion sur la construction de la carte stratégique, que les acteurs mirent en perspective les apprentissages accumulés avec leurs différents clients, fournisseurs et partenaires. À l'issue de ces échanges furent formulés les termes contenus dans le tableau 4.

Finalement, pour que la stratégie émerge, le BSC a permis de réunir deux conditions : un processus de formalisation permettant de donner du sens aux actions et apprentissages ; une interaction entre les acteurs conduisant à la construction collective de la stratégie.

3.2. Un processus de construction collective de la stratégie

Dans les deux cas, le BSC a constitué un processus de construction collective de la stratégie favorisant son émergence.

Chez AMIDON, plusieurs réunions restreintes au comité de direction ont d'abord conduit à définir la vision stratégique. Dans un second temps, les réunions organisées par groupes de travail associant outre l'équipe de direction, certains responsables de processus, ont permis d'identifier les facteurs clés de succès permettant d'accéder à la vision stratégique. Leur identification s'est conclue par la conception de la carte stratégique. Puis, le projet BSC s'est fondé sur la cartographie des processus établie dans le cadre de la certification. Chacun des processus a donné lieu à une définition collective des missions, des conditions de succès, des variables d'action, des indicateurs et finalement à un tableau de bord de processus. Une synthèse des tableaux de bord de processus a ensuite été établie ce qui a constitué une première ébauche de BSC pour AMIDON. Elle a représenté l'aboutissement de l'élaboration de la carte stratégique qui a fait apparaître plusieurs chaînes de causalité. Le BSC d'AMIDON ne s'est donc pas confondu en une « *collection* » d'indicateurs structurés autour d'axes prédéfinis. Il constitue, avec les liens existant entre les

indicateurs et l'explicitation des relations de causes à effet, une description de la stratégie pouvant favoriser sa mise en œuvre.

Chez MECATRONIC, l'étude a coïncidé avec la volonté des dirigeants d'introduire un management participatif en impliquant de façon plus active les Chefs de ligne dans les orientations stratégiques de l'entreprise. L'idée était de favoriser leur responsabilisation et leur l'autonomie, en leur demandant davantage d'initiatives, de réactivité et de prise de risque. Leur participation au Comité de Direction, devait également favoriser les échanges et transferts de connaissances, entre chefs de ligne, dans une démarche transversale. Effectivement, lors de ces réunions, les échanges entre participants ont favorisé un véritable processus d'élucidation et de formulation de la stratégie. Les facteurs clés de succès ont ensuite été identifiés de manière collective. De même, la conception de la carte stratégique et le choix des indicateurs ont résulté de plusieurs réunions, animées par les chercheurs, entre les dirigeants, les autres membres du Comité de Direction et les Chefs de ligne.

Dans les deux entreprises, la réflexion collective des acteurs pour construire la stratégie, la formaliser par une carte stratégique et, enfin réaliser le BSC, semble avoir joué un rôle positif dans l'apprentissage organisationnel. Le BSC a notamment permis à des acteurs d'horizons différents d'interagir autour d'un même objet. Des acteurs appartenant à des fonctions différentes et possédant des niveaux de qualification et des représentations différenciées, se sont rassemblés autour de la construction du BSC.

Chez AMIDON, le projet BSC a permis de faire travailler ensemble des acteurs qui n'en avaient pas l'habitude. Par exemple, le caractère plurifonctionnel des groupes de processus a fait prendre conscience à chacun des besoins et moyens des autres fonctions. La recherche collective de solutions aux problèmes rencontrés a donc eu un impact favorable sur le décloisonnement des services de l'entreprise. Des ambiguïtés ont pu être levées et des synergies sont apparues. Par exemple, il est apparu que des fonctions différentes effectuaient à peu de choses près des tâches identiques, nécessaires au pilotage de leur activité. À partir de ce constat, des savoirs et des outils ont pu être mis en commun, afin d'éviter les doublons dans le travail de chacun. Également, les réunions par processus ont permis de faire émerger et de formaliser les bonnes pratiques. Le fait de lister systématiquement les

idées pendant les réunions a contribué à faire connaître et à diffuser dans l'organisation les bonnes pratiques. Les objectifs ont alors été fixés à partir des bonnes pratiques et leur respect a permis de savoir si la performance était atteinte. Le responsable de production confiait ainsi : « *les bonnes pratiques constituent la « vraie » prospection* ». En effet, d'après lui, « *parce que celles-ci sont en amont du résultat, je suis capable en agissant sur elles d'influer sur mon résultat* ». Enfin, les objectifs, actions et indicateurs ayant été construits et mis en œuvre de manière collective, il devient plus logique de travailler ensemble à l'atteinte de ces objectifs. Cette démarche est donc innovante car auparavant chaque responsable oeuvrait seul avec ses propres outils pour maximiser sa performance sans forcément disposer des moyens d'action. Ici, l'interaction entre les différents services est renforcée car chacun est conscient de la pluri responsabilité de la performance. Ainsi, lorsqu'un écart significatif apparaît défavorable, on réunit les responsables concernés et c'est collectivement qu'une solution est recherchée.

Chez MECATRONIC, l'intérêt de l'expérience tient également dans le processus de changement qu'elle a suscité au sein de l'entreprise. De l'aveu d'un de ses dirigeants, « *cela a agi comme un support pédagogique permettant d'expliquer la stratégie et d'impliquer l'ensemble du collectif dans une vision stratégique commune* ». Les différentes séances de travail ont également permis un questionnement sur la stratégie. Les Chefs de ligne ont souligné aussi l'intérêt pédagogique du BSC et déclaré mieux comprendre désormais les orientations stratégiques de l'entreprise. Leurs propos suggèrent qu'ils se sentent davantage impliqués dans la stratégie de l'entreprise :

- « *On se sent plus impliqués. C'est bien de savoir où l'on va et pourquoi. Cela a permis de bien poser les choses. La stratégie, si ce n'est pas bien posé, ça peut être fumeux ! (...) Les choses ont plus de sens* » Chef de ligne n° 1 ;
- « *Avant, cela se déroulait en cascade. Incorporer les décisions stratégiques à un même niveau, c'est bien* » Chef de ligne n° 3.

Deux d'entre eux ont précisé qu'ils avaient le sentiment d'avoir joué un rôle et influencé, par leurs remarques, la vision et les orientations des dirigeants :

- « *Ils avaient leurs idées, on a réussi à les faire changer d'avis* » Chef de ligne n° 2 ;

- « *Il y a des choses qui sont sorties en direct, en travaillant. Par exemple, lors des discussions sur certaines familles de produits ou nos propositions pour produire des kits complets chez S.* ». Chef de ligne n° 1.

Dans les deux cas, le BSC a donc constitué un processus de construction de représentations collectives sur l'émergence de la stratégie et sa mise en œuvre. Ce résultat permet de vérifier notre proposition de recherche selon laquelle le BSC peut favoriser un processus de construction collective de la stratégie émergente. Nous pouvons donc conclure que le BSC semble avoir constitué un outil de contrôle interactif pertinent confirmant ainsi les préconisations faites, par exemple, par Norreklit (2000), à propos des potentialités du BSC comme levier de contrôle interactif. Néanmoins, nos deux cas posent aussi plusieurs questions.

L'intérêt du BSC réside dans ses vertus pédagogiques, notamment lors de l'élaboration de la carte stratégique et les processus managériaux qu'il suscite tout particulièrement lors de sa phase de conception. Dans les deux cas, il est permis de s'interroger sur la pertinence de la carte stratégique qui apparaît comme très réductrice. Sa représentation linéaire semble mal traduire la complexité des causalités, ce qui peut biaiser l'interprétation par les acteurs de la stratégie et du modèle de performance. Pour autant, une telle simplification favorise aussi le partage des représentations ce qui offre des occasions d'échanges à la fois hiérarchiques et transverses, et ainsi fournit un cadre pour l'action. Là encore, nos cas fournissent un résultat inattendu : le BSC pourrait alors fournir un modèle de performance formalisé qui, lorsqu'il suscite des discussions informelles, permet de mieux traduire la complexité de la stratégie. Le cadre apparemment figé de la carte stratégique, dans les deux cas étudiés, constituerait une sorte de référentiel commun, un point de rencontre à partir duquel pourraient se structurer les discussions entre les responsables, à même de faire évoluer de manière continue les représentations stratégiques. Ceci pourrait favoriser alors l'apprentissage en double boucle que Kaplan et Norton appellent de leur vœu.

Synthèse et conclusion

À travers l'étude des deux cas, il s'agissait de revisiter le BSC à l'aune du cadre conceptuel des leviers de contrôle. En particulier, il est apparu que le recours au BSC en tant que levier de contrôle interactif a favorisé un processus de construction collective de la stratégie. Cependant, pour Mintzberg et *al.* (1999), toute stratégie se doit de conjuguer stratégies délibérées et stratégies émergentes : « *exercer un contrôle tout en favorisant l'apprentissage* » (Mintzberg et *al.*, 1999, p. 22). Contrôle diagnostic et contrôle interactif, loin de s'opposer, constituent en fait les deux faces complémentaires d'un système de contrôle de gestion. En les conjuguant ainsi, l'organisation pourrait concilier deux exigences contradictoires : l'aptitude à innover, gérer les incertitudes stratégiques, saisir de nouvelles opportunités et favoriser l'éclosion des stratégies émergentes, au moyen d'un contrôle interactif ; la maîtrise des variables critiques de performance, sur une sphère stable d'activités parvenues à maturité et dans le cadre de la mise en œuvre des stratégies délibérées, à l'aide de systèmes de contrôle diagnostic. Comme l'a montré March (1991), les organisations sont souvent confrontées à la nécessité de gérer simultanément des problématiques contradictoires, les unes relevant de l'exploration, les autres de l'exploitation. Pour O'Reilly et Tuchman (2004), une réponse structurelle à ces paradoxes réside dans la mise en place d'organisations ambidextres. Le modèle des leviers de contrôle de Simons (1995), en opérant une division du travail entre contrôle interactif et contrôle diagnostic, s'inscrit dans une telle logique. Une question se pose alors sur les interrelations entre les deux systèmes : doit-on les envisager de manière cloisonnée, ou au contraire, existe-t-il des interactions et des apprentissages mutuels entre contrôle interactif et contrôle diagnostic ? Bisbe et Otley (2004) après avoir montré le rôle modérateur du style de contrôle – *diagnostic ou interactif* – sur l'influence de l'innovation sur la performance, concluent leur analyse en invitant les chercheurs à élargir cette problématique à l'étude des tensions et équilibres entre les différents leviers de contrôle, en vue d'examiner leurs éventuelles complémentarités ou substitution. L'étude de Widener (2007) suggère, à ce propos, que l'utilisation conjointe des deux leviers de contrôle se traduit par un effet positif sur la performance. Plus précisément, dans une perspective fondée sur le modèle des ressources et des

compétences, Henri (2006), montre qu'une utilisation équilibrée des contrôles diagnostiques et interactifs, dans un contexte de forte incertitude, favorise une tension dynamique qui contribue positivement à l'émergence de capacités. Globalement, pour l'auteur, c'est le management de cette tension entre contrôles diagnostic et interactif, qui constitue en lui-même une capacité stratégique.

Nos deux cas nous invitent également à nous interroger sur les recommandations de Simons (1995) consistant à dédier un seul dispositif de contrôle de gestion au contrôle interactif, les autres systèmes relevant du contrôle diagnostic. Cela pose en premier lieu la question des interrelations entre le BSC, utilisé soit comme contrôle diagnostic, soit comme contrôle interactif, avec d'autres dispositifs de contrôle (interactif ou diagnostic). En second lieu, un même dispositif de contrôle, ne pourrait-il pas être utilisé, selon différentes phases de son cycle de vie, tour à tour de manière interactive et de manière diagnostic ? L'expérience conduite par Tuomela (2005) laisse apparaître un continuum dans le cycle d'utilisation du BSC : au cours des différentes phases de son développement, le système étudié évolue notamment d'un contrôle stratégique strict (contrôle diagnostic), pour enfin produire du sens sur la stratégie et l'apprentissage des interdépendances stratégiques (contrôle interactif). Cela nous conduit à nous interroger sur les phases d'utilisation du BSC dans le processus stratégique de l'entreprise. La vision diagnostic du BSC suggère une utilisation plutôt en aval, lors du contrôle de la mise en œuvre des stratégies délibérées, tandis qu'une représentation interactive tendrait à suggérer une utilisation du BSC, autant en amont (la conception du BSC apparaissant dès lors comme consubstantielle à la formulation de la stratégie), qu'en aval (l'interprétation des résultats permettant d'identifier de nouvelles opportunités et de remettre en cause les hypothèses stratégiques de base, entraînant un retour sur la stratégie).

Ces interrogations pourraient donner lieu à des recherches futures portant sur les tensions du BSC entre contrôle interactif et contrôle diagnostique et sur son cycle d'utilisation tour à tour comme levier de contrôle interactif et comme système de contrôle diagnostic.

C'est bien vers des démarches s'inscrivant dans une approche constructiviste du BSC et de la stratégie, à travers des études de cas fondées sur la recherche action, que nous pourrions, enrichir le modèle de Kaplan en suivant ses recommandations : « *Les chercheurs qui*

croient que les méthodes existantes peuvent être améliorées, peuvent tenter de développer et de concevoir entièrement de nouvelles approches. La recherche action, implique le chercheur dans le projet explicite de développer de nouvelles solutions qui remettent en question les pratiques existantes pour tester la faisabilité et les propriétés de l'innovation (...). Dans le processus de recherche action innovatrice, le chercheur enrichit la théorie sous-jacente et devient le développeur expérimenté d'un nouveau concept » (Kaplan 1998, p. 89).

Bibliographie

- Ahrens T. et Chapman C.S. (2005), « Accounting and the Crafting of Strategy: A Practice-Based View », in C.S. Chapman (Ed.), *Controlling Strategy: Management Accounting and Performance Measurement*, Oxford University Press, p. 106-124.
- Ahrens T. et Chapman C.S. (2006), « Doing Qualitative Field Research in Management Accounting: Positioning Data to Contribute to Theory », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 31, p. 819-841.
- Anthony R.N. (1965), *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Boston : Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- Argyris C. et Schön D.A. (1978), *Organizational Learning: a Theory of Action Perspective*, Addison Wesley.
- Bisbe J. et Otley D. (2004), « The Effects of the Interactive Use of Management Control Systems on Product Innovation », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 29, p. 709-737.
- Bukh P.N. et Malmi T. (2005), « Re-examining the Cause-and-Effect Principle of the Balanced Scorecard », in G. Ahonen, S. Jönsson et J. Mouritsen, *Accounting in Scandinavia – The Northern Lights*, Liber, Malmö.
- Chandler A. (1962), *Strategy and Structure. Chapters in the History of Industrial Enterprise*, Massachusetts Institute of Technology.
- Chapman C.S. (2005), *Controlling Strategy, Management, Accounting and Performance Measurement*, Oxford University Press.
- Chenhall R.H. (2005), « Content and Process Approaches to Studying Strategy and Management Control Systems », in C.S. Chapman, *Controlling Strategy*, Oxford University Press, p. 10-36.

- Chua W.F. (1986), « Radical Developments in Accounting Thought », *Accounting Review*, vol. 52, n 4, p. 601-631.
- Hansen A. et Mouritsen J. (2005), « Strategies and Organizational Problems: Constructing Corporate Value and Coherence in Balanced Scorecard Processes », in C.S. Chapman, *Controlling Strategy*, Oxford University Press, p. 125-150.
- Henri J.F. (2006), « Management Control Systems and Strategy: A Resource-Based Perspective », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 31, p. 529-558.
- Hinings C.R. (1997), « Reflections on Processual Research », *Scandinavian Journal of Management*, vol. 13, n 4, p. 493-503.
- Jorgensen B. et Messner M. (2009), « Accounting and Strategizing: A Case Study from New Product Development », *Accounting, Organizations and Society*, Article in Press. 21p.
- Kaplan R.S. (1998), « Innovation Action Research: Creating New Management Theory and Practice », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 10, p. 89-118.
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (1998), *Le tableau de bord prospectif*, Editions d'Organisation.
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (2001a), *Comment utiliser le tableau de bord prospectif*, Editions d'Organisation.
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (2001b), « Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part 2 », *Accounting Horizons*, vol. 15, n° 2, p. 147-160.
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (2007), *L'alignement stratégique*, Editions Eyrolles.
- Kaplan R.S. (2009), « Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard », in C.S. Chapman, A.G. Hopwood et M.D. Shields, *Handbook of Management Accounting Research*, Elsevier, p. 1253-1269.
- Kasanen E., Lukka K. et Siitonen A. (1993), « The Constructive Approach in Management Accounting Research », *Journal of Management Accounting Research*, fall, vol. 5.
- Maisel L.S. (1992), « Performance Measurement - The Balanced Scorecard Approach », *Cost Management*, vol. 6, n° 2, p. 47-52.
- Malina M.A. et Selto F.H. (2001), « Communicating and Controlling Strategy: an Empirical Study of the Effectiveness of the Balanced

- Scorecard », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 13, p. 47-90.
- March J.G. (1991), « Exploration and Exploitation in Organizational Learning », *Organization Science*, vol. 2, n° 1, p. 71-87.
- Marginson D.E.W. (2002), « Management Control Systems and their Effects on Strategy Formation at Middle-Management Levels: Evidence from a UK Organizations », *Strategic Management Journal*, vol. 23, n° 11, p. 1019-1031.
- Mintzberg H. et Waters J.A. (1985), « Of Strategies, Deliberate and Emergent », *Strategic Management Journal*, vol. 6, n° 3, p. 257-272.
- Mintzberg H. (1994), *Grandeur et décadence de la planification stratégique*, Dunod.
- Mintzberg H., Ahlstrand B. et Lampel J. (1999), *Safari en pays stratégie : L'exploration des grands courants de la pensée stratégique*, Le Village Mondial.
- Nørreklit H. (2000), « The Balance of the Balanced Scorecard - A Critical Analysis of some of its Assumptions », *Management Accounting Research*, vol. 11, n° 1, p. 65-88.
- O' Reilly C.A. et Tushman M.L. (2004), « The Ambidextrous Organization », *Harvard Business Review*, April, p. 74-88.
- Othman R. (2006), « Balanced Scorecard and Causal Model Development: Preliminary Findings », *Management Decision*, vol. 44, n° 5, p. 690-702.
- Pettigrew A.M. (1997), « What is a Processual Analysis », *Scandinavian Journal of Management*, vol. 13, n° 4, p. 337-348.
- Simon H.A. (1976), « From Substantive Rationality to Procedural Rationality », in F.J. LATSIS), *Methods and Appraisals in Economics*, Cambridge University Press.
- Simons R.L. (1987), « Planning, Control, and Uncertainty: A Process View », in W.J. Bruns et R.S. Kaplan, *Accounting and Management. Field Study Perspectives*, Harvard Business School Press, p. 339-362.
- Simons R.L. (1995), *Levers of Control. How Managers Use Innovative Control System to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press.
- Skaerbaek P. et Tryggestad K. (2009), « The Role of Accounting Devices in Performing Corporate Strategy », *Accounting, Organizations and Society*, Article in Press, 17 p.

Star S.L. et Griesemer J.R. (1989), « Institutional Ecology, Translation and Boundary Objects: Amateur and Professionals in Berkeley's Museum of Vertebrate Zoology 1907-39 », *Social Studies of Sciences*, vol. 19, n° 3, Aug., p. 387-420.

Tuomela T.S. (2005), « The Interplay of Different Levers of Control: a Case Study of Introducing a New Performance Measurement System », *Management Accounting Research*, vol. 16, p. 293-320.

Trebucq S. (2009), *Cartographie stratégique des actions de développement durable : le cas de PME françaises*, Edition AFNOR. MAJ14, VII- 40-23, 2009, p. 1-9.

Voelpel S.C., Leibold M., Eckhoff R.A. et Davenport T.H. (2006), « The Tyranny of the Balanced Scorecard in the Innovation Economy », *Journal of Intellectual Capital*, vol. 7, n° 1, p. 43-60.

Widener S.K. (2007), « An Empirical Analysis of the Levers of Control Framework », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 32, n° 7-8, p. 757-788.