



**HAL**  
open science

**À LA RECHERCHE DES FONDEMENTS  
CONCEPTUELS ET METHODOLOGIQUES DU  
BALANCED SCORECARD : LE MODELE DE  
KAPLAN ET NORTON REVISITÉ À TRAVERS LE  
CADRE CONCEPTUEL DES LEVIERS DE  
CONTROLE.**

Gérald Naro, Denis Travaillé

► **To cite this version:**

Gérald Naro, Denis Travaillé. À LA RECHERCHE DES FONDEMENTS CONCEPTUELS ET METHODOLOGIQUES DU BALANCED SCORECARD : LE MODELE DE KAPLAN ET NORTON REVISITÉ À TRAVERS LE CADRE CONCEPTUEL DES LEVIERS DE CONTROLE.. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France. pp.CD ROM. halshs-00458890

**HAL Id: halshs-00458890**

**<https://shs.hal.science/halshs-00458890>**

Submitted on 22 Feb 2010

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

**À LA RECHERCHE DES FONDEMENTS  
CONCEPTUELS ET METHODOLOGIQUES  
DU BALANCED SCORECARD : LE MODELE  
DE KAPLAN ET NORTON REVISITÉ À  
TRAVERS LE CADRE CONCEPTUEL DES  
LEVIERS DE CONTROLE.**

**Gérald NARO**

Professeur des universités  
ERFI – Groupe FCCS  
Institut des Sciences de l’Entreprise et du  
Management  
ISEM - Université Montpellier I  
Rue Vendémiaire – Bât. B - CS 19519  
34969 Montpellier Cedex 2 (France)  
[gerald.naro@univ-montp1.fr](mailto:gerald.naro@univ-montp1.fr)

**Denis TRAVAILLÉ**

Maître de Conférences  
CREGOR – Groupe COST  
Institut d’Administration des Entreprises  
IAE – Université Montpellier II  
Place Eugène Bataillon  
34095 Montpellier Cedex 5  
[denis.travaille@univ-montp2.fr](mailto:denis.travaille@univ-montp2.fr)

**Résumé :**

Cette communication a pour objectif de confronter le modèle du Balanced Scorecard (BSC) au cadre conceptuel des leviers de contrôle de Simons (1995) et de discuter de son rôle dans les différentes phases du processus stratégique. Alors que Kaplan et Norton présentent le BSC avant tout comme un système de contrôle diagnostic, le modèle des leviers de contrôle de Simons (1995) nous conduit à nous interroger sur une représentation du BSC sous forme d’un processus interactif. Une telle approche présente plusieurs implications théoriques et méthodologiques sur lesquelles nous proposons une discussion.

**Mots clés :** Balanced Scorecard, contrôle diagnostic, contrôle interactif, processus stratégiques.

**Abstract:**

*The aim of this paper is to confront the Balanced Scorecard (BSC) with Simons’ (1995) levers of control framework and to discuss its role in the various stages of the strategic process. Whereas Kaplan and Norton present the BSC above all as a system of diagnostic control, Simons’ (1995) levers of control model leads us to privilege a representation of the BSC in the form of an interactive process. Such an approach presents several theoretical and methodological implications on which we propose a discussion.*

**Key words:** *Balanced Scorecard, diagnostic control, interactive control, strategic process.*

Un courant émergent de la recherche sur les systèmes de contrôle de gestion s'interroge sur leur rôle dans les processus stratégiques (Simons, 1995 ; Chapman, 2005). Simons (1995) propose un cadre conceptuel dans lequel les systèmes de contrôle interactifs favorisent les processus d'émergence des stratégies tandis que les systèmes de contrôle diagnostic procèdent du contrôle de la mise en œuvre de la stratégie. 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 (Malina & Selto, 2001) que comme outil de contrôle diagnostic. Comme l'ont relevé plusieurs auteurs (Nørreklit, 2000), le BSC souffre d'un ancrage théorique peu défini. Une manière de discuter de son rôle en tant que système de contrôle stratégique, peut être de le confronter au modèle des leviers de contrôle de Simons (1995). L'intérêt de ce modèle est de proposer une représentation nouvelle de la relation stratégie – contrôle, en renversant la séquence traditionnelle introduite notamment par Anthony (1965) consistant à subordonner le contrôle à la stratégie. Simons (1995) propose en effet que le contrôle intervienne dès la phase de formation de la stratégie et non plus uniquement au niveau du contrôle de sa mise en œuvre.

Sur un plan théorique, la relation stratégie contrôle s'est longtemps intéressée aux relations entre contrôle et contenu des stratégies dans une perspective contingente (Miles et Snow, 1978 ; Govindarajan et Gupta, 1995). Cette communication est centrée sur le rôle du BSC, non pas dans le contenu des stratégies, mais plutôt dans les différentes phases du processus stratégique. Il s'agit alors de se positionner dans la perspective des travaux récents sur les notions de « strategizing » et « controlling » (Chapman et al., 2005) qui s'intéressent aux relations dynamiques entre contrôle de gestion et processus stratégiques. Nous nous proposons ainsi de revisiter le modèle du BSC à travers le cadre conceptuel des leviers de contrôle de Simons (1995), en nous interrogeant notamment sur les apports et les limites du BSC envisagé alternativement comme un levier de contrôle diagnostic ou bien comme un système de contrôle interactif.

Sur un plan méthodologique, une telle approche nous invite à nous interroger sur la méthode de conception du BSC : Si l'approche du BSC en tant que contrôle diagnostic appelle davantage à une démarche fonctionnaliste, son utilisation comme levier de contrôle interactif suggère plutôt une approche constructiviste et processuelle faisant appel à des études de cas. Or, cette démarche est peu discutée par Kaplan et Norton qui présentent des cas sans justifier leur méthode de recherche. Par ailleurs, s'intéresser à ces processus peut impliquer alors une immersion dans les organisations sur une longue période et ne pas se contenter d'une observation à un moment donné du contenu des tableaux de bord pour juger de leur

adéquation avec les stratégies, comme on pourrait le faire dans une recherche contingente et largement distanciée vis-à-vis de l'organisation.

C'est la volonté de combler ces lacunes conceptuelles et méthodologiques qui nous a conduits à interroger le BSC par rapport au modèle de Simons (1995) en proposant des pistes de réflexion théoriques et méthodologiques.

Sur un plan pratique, il s'agit d'étudier les potentialités et les limites du BSC à la fois dans sa capacité à contrôler la mise en œuvre des stratégies et dans son aptitude à apporter une aide pertinente dans la formation de nouvelles stratégies : peut-on identifier une démarche de conception efficace ? Quelles sont les conditions de succès ou d'échec de la mise en œuvre du BSC ? Quel est son apport effectif à la stratégie ?

Notre problématique porte en définitive sur la question suivante : les BSC peuvent-ils intervenir dès la phase de formation des stratégies émergentes, ou leur intérêt réside-t-il aussi ou uniquement dans le contrôle de la mise en œuvre des stratégies délibérées ? Cela nous conduit à discuter, dans un premier temps, du rôle du BSC en tant que levier de contrôle diagnostic (1). L'observation de plusieurs faiblesses inhérentes au modèle du BSC, nous conduit ainsi à nous interroger sur les limites d'une telle approche et à orienter nos réflexions vers l'étude de sa pertinence et de ses potentialités comme dispositif de contrôle interactif (2). Par là même, il s'agit d'étudier une question pourtant évoquée par Kaplan et Norton (2001), mais qui demeure à ce jour, relativement peu explorée : celle du BSC, envisagé comme un levier de contrôle interactif permettant de favoriser la formation des stratégies émergentes.

## **1 ENJEUX ET LIMITES DU BSC EN TANT QUE LEVIER DE CONTROLE DIAGNOSTIC**

Les exemples présentés par Kaplan et Norton, dans leurs différentes publications, décrivent essentiellement le BSC comme un mode de contrôle de type diagnostic. Cette impression est renforcée dans leur dernier opus (Kaplan et Norton, 2006), consacré à l'alignement stratégique (1.1.). Cependant, lorsque l'on compare le BSC aux caractéristiques attendues d'un système de contrôle diagnostic, il s'avère que celui-ci présente un certain nombre de faiblesses (1.2.).

### **1.1 Le BSC, un dispositif généralement présenté comme un levier de contrôle diagnostic**

Le BSC est présenté par Kaplan et Norton (2006) comme le fer de lance d'un dispositif de déploiement de la stratégie depuis le sommet stratégique jusqu'aux unités opérationnelles. Les auteurs introduisent cependant une innovation intéressante consistant à poursuivre l'alignement jusqu'aux partenaires externes de l'entreprise. Le chapitre 2 de l'ouvrage (Kaplan et Norton, 2006, pp. 43-57), est tout à fait illustratif de la démarche en ce qu'il consiste à reprendre la séquence classique observée par Chandler (1962) auprès de grands groupes multidivisionnels du début du 20<sup>ème</sup> 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, 2006, p. 54).

Une telle représentation du BSC intègre celui-ci dans un dispositif d'alignement stratégique qui s'inscrit dans un processus délibéré ou normatif de la stratégie. Le positionnement stratégique de l'entreprise est défini *a priori* par ses dirigeants et fait l'objet d'une déclinaison hiérarchique et fonctionnelle.

Lorsque l'on étudie les nombreux exemples de BSC présentés notamment par Kaplan et Norton eux-mêmes, nous sommes ainsi confrontés à plusieurs impressions : en premier lieu, le BSC semble, dans de nombreux cas, relever d'une logique déterministe, verticale et formalisée ; en second lieu, bien que le BSC se présente d'emblée comme un modèle équilibré, la lecture des cartes stratégiques citées en exemple, nous révèle des schémas « *causes-effets* » finalisés en direction de l'axe financier. Une hiérarchie des axes, dans lequel la perspective « *actionnaire* » occupe le premier rang, semble plus ou moins explicitement prédominer. Nous nous trouvons en présence d'un modèle normatif de la performance et, finalement, le BSC semble prêter le flanc à des critiques similaires à celles formulées par Mintzberg (1994) à l'encontre de la planification stratégique : il procède d'un processus descendant, la stratégie est décidée au sommet de la hiérarchie et se décline de haut en bas dans les divers centres de responsabilité ; il s'inscrit dans un processus rationnel et formalisé, linéaire dans le temps et dans l'espace. Les moments de conception et de mise en œuvre de la stratégie, le temps de la réflexion et celui de l'action, de même que les différentes logiques fonctionnelles, sont ainsi décomposés et cloisonnés.

La méthodologie du BSC relèverait en définitive d'une approche hiérarchico-descendante, normative et rationnelle, qui cadre difficilement avec les modèles non normatifs de la stratégie que sont les modèles entrepreneuriaux ou d'apprentissage (Mintzberg, 1994, Mintzberg et al., 1998). Le processus entrepreneurial peut être perçu comme un système global, dans lequel les processus stratégiques y sont moins enclins à découper les problèmes de manière fonctionnelle. Contrairement au modèle de la planification stratégique, la synthèse

semble plus importante que l'analyse. De même, réflexion et action, conception de la stratégie et mise en œuvre, participent d'un processus continu, de type heuristique ou incrémental, et non d'un processus discret dans lequel les phases de formation de la stratégie sont cloisonnées dans le temps et dans l'espace.

La vision classique du BSC n'intègre donc pas la possibilité de stratégies émergentes, de ruptures et de changements de cap stratégique. Elle ne tient pas compte de l'incertitude stratégique qui résulte des risques qui pourraient menacer voire invalider la stratégie actuelle. Plusieurs auteurs évoquent ainsi les rigidités du BSC. Pour Maisel (1992), par exemple, le BSC ne doit pas inhiber la pensée stratégique. De même 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. Le modèle procède d'une approche statique qui ne prend pas en compte les sauts stratégiques, les stratégies de rupture (Nørreklit, 2000, p. 78). 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. Le BSC apparaît donc dans une forme rigide qui ignore ce qui bloque ou menace la stratégie, en particulier la nature changeante de l'environnement dans un contexte d'économie de l'innovation. Pour Voelpel et al. (2006), il en résulte une approche statique qui ne prend pas en compte les sauts stratégiques et les stratégies de rupture. En fait, cette critique découle de la difficulté à formaliser les connaissances relatives à la stratégie qui sont souvent tacites et imprévisibles. En soulevant ainsi le caractère statique du BSC, n'hésitant pas à le qualifier de « *tyrannique* » dans un contexte d'économie de l'innovation, les auteurs préconisent une approche beaucoup plus systémique et récursive de construction de la carte stratégique dans laquelle l'innovation, loin de se cantonner à l'axe apprentissage, s'intégrerait dans l'ensemble des axes.

Présenté ainsi, dans sa version « canonique », le BSC intervient essentiellement au stade de la mise en œuvre et du contrôle de la stratégie. En cela, il se présente avant tout comme un système de contrôle diagnostic permettant de contrôler la mise en œuvre des stratégies délibérées. Pourtant, une réflexion approfondie sur les faiblesses conceptuelles et méthodologiques du BSC, tendrait à suggérer son incapacité à remplir cette fonction.

## **1.2 Le BSC, ou l'illusion d'un système de contrôle diagnostic permettant de contrôler la mise en œuvre des stratégies délibérées**

Apparemment, tout porte à considérer que le BSC constitue essentiellement un contrôle de type diagnostique dont l'objectif est de contrôler la mise en œuvre d'une stratégie délibérée. Comme la plupart des outils de contrôle diagnostique, il poursuit ainsi plusieurs objectifs à la fois. Le BSC doit d'abord assurer un lien « top-down » explicite entre les stratégies délibérées et les objectifs opérationnels et permettre la coordination des ressources et des plans d'action. Il doit permettre aussi à tous les acteurs de se concentrer et de se motiver sur l'atteinte des facteurs clés de succès définis a priori par la stratégie. Le BSC peut également servir de base au système d'évaluation et d'incitation des responsables.

Mais, au-delà de ses finalités, d'après Simons (1995), le système de contrôle diagnostique d'un processus doit posséder trois caractéristiques génériques : (1) la capacité à mesurer les résultats du processus ; (2) l'existence de standards prédéterminés avec lesquels les résultats réels peuvent être comparés ; et (3) la capacité à corriger les écarts par rapport aux standards. Le BSC semble obéir à ces trois conditions pour le contrôle du processus de mise en œuvre de la stratégie. La mesure des résultats de la stratégie est fournie dans le BSC par la définition a priori par les dirigeants d'objectifs stratégiques et opérationnels, les choix associés d'indicateurs dans quatre catégories et les liens entre indicateurs fournis par les chaînes de causalité. La fixation à tous les niveaux de responsabilité de valeurs cibles pour les indicateurs de chaque axe permet de comparer les résultats réels aux résultats attendus. Enfin, la comparaison dans toute l'organisation entre les performances cibles et les performances réelles doit permettre de savoir si la stratégie a atteint ou non ses objectifs et, en cas d'écart significatif sur certains indicateurs, d'orienter les responsables concernés vers des actions correctives.

Cependant, l'utilisation de systèmes de contrôle diagnostique impose aussi d'après Simons trois conditions qui, si elles ne sont pas remplies, nuisent à l'efficacité du dispositif : (1) la fixation a priori d'objectifs et de standards ; (2) la mesure des résultats ; et (3) la correction des écarts par rapport aux standards. En particulier, la fixation des objectifs et la question des mesures constituent les deux paramètres clés de conception et d'utilisation des systèmes de contrôle diagnostique. Comme tout outil de contrôle diagnostique, le BSC est confronté aux problèmes posés par ces deux paramètres.

La première difficulté du BSC est de savoir déterminer à l'avance les résultats attendus. D'après Simons (1995), la fixation *a priori* des objectifs est difficile à obtenir si l'organisation à contrôler présente un niveau élevé de nouveauté. Le déploiement de la stratégie dans l'organisation pose en particulier deux problèmes.

Premièrement, comme tout outil de contrôle diagnostic, le BSC doit décider à l'avance du niveau de difficulté des standards. Certes, le BSC ne se contente pas d'objectifs ouverts du type « davantage est meilleur » en fixant des objectifs spécifiques et chiffrés ce qui est nécessaire pour motiver les acteurs. Mais, la détermination par le BSC d'objectifs spécifiques pour chaque responsable nécessiterait de savoir aussi établir à l'avance les effets sur leur motivation. Les recherches en contrôle montrent à ce sujet que le désir de réaliser les objectifs est plus fort quand les objectifs sont perçus comme étant raisonnables c'est-à-dire ni trop faciles ni trop difficiles (Hofstede, 1977). Cependant, la détermination par le BSC d'un niveau de difficulté raisonnable est rendue difficile par la variété attendue des utilisations du BSC. En effet, le BSC doit en même temps motiver les acteurs, coordonner les plans d'action et les ressources aux différents niveaux de l'organisation, fournir des standards pour les actions correctives et servir de base au système de mesure de performance et d'incitation. Or, chacun de ces usages peut exiger de fixer les standards à différents niveaux de difficulté.

Le second problème concerne la participation des subordonnés à la fixation des objectifs du BSC. Il est admis en général que si les dirigeants et leurs subordonnés fixent ensemble les objectifs, cela aura un effet positif sur la motivation. La participation des subordonnés peut permettre de fixer des objectifs plus raisonnables et d'augmenter leur perception que les objectifs décidés sont raisonnables. Ainsi, même si Kaplan et Norton ne définissent pas de solution théorique de déploiement des objectifs, ils suggèrent, à partir de leurs expériences de projets BSC dans plusieurs entreprises, des pistes de réflexion faisant appel à la participation des subordonnés. Par exemple, après avoir élaboré les perspectives des axes financiers et clients, la direction délègue aux deux niveaux hiérarchiques suivants la définition des perspectives processus et apprentissage organisationnel. Cela a pour objectif de permettre aux managers intermédiaires de s'impliquer à part entière dans le projet. Egalement, pour renforcer la mise en œuvre de la stratégie, Kaplan et Norton recommandent d'utiliser le BSC comme outil d'évaluation et de rémunération, au moins pour les cadres dirigeants. Le couplage des objectifs et plans d'action du BSC avec la politique de rémunération et d'incitation est susceptible alors d'influencer les actions des dirigeants dans le sens de la stratégie. Et, pour faire du BSC un outil de management opérationnel, Kaplan et Norton recommandent de le lier avec la procédure budgétaire dans la phase d'élaboration des objectifs. Cependant, plus globalement, la fixation en commun d'objectifs peut dépendre de variables organisationnelles telles que l'environnement, la structure et la technologie et de variables individuelles telles que les types de personnalités. Par conséquent, la complexité et l'interdépendance de ces relations diminuent la capacité du BSC d'établir à l'avance des

hypothèses pertinentes sur la valeur de la participation des acteurs dans la fixation des objectifs. De plus, le BSC suggère l'idée d'un équilibre entre les différentes attentes des parties prenantes. Il est permis de s'interroger sur la possibilité de parvenir à un tel équilibre face aux attentes contradictoires et aux jeux de pouvoir des différentes parties prenantes. Cette idée générale, d'un équilibre entre les attentes différenciées des parties prenantes au pouvoir dans une organisation, est vivement remise en question par Brunsson (1989) qui développe le concept d'hypocrisie organisationnelle. L'auteur indique qu'en situation de gestion paradoxale, les organisations ont tendance non pas à viser l'équilibre, mais plutôt à réaliser un découplage dans leurs réponses aux attentes différenciées des parties prenantes. Notamment elles ont tendance à dissocier discours, décisions et actions, selon les parties prenantes auxquelles elles s'adressent. En fait, la mise en place du BSC conduit souvent à considérer que la maximisation de la valeur pour les actionnaires constitue l'objectif prioritaire à atteindre. Les autres composantes de la performance ne seraient considérées dans la pratique que comme des leviers d'action destinés à améliorer la valeur actionnariale. Pour Poincelot et Wegmann (2005), cela renvoie à une vision disciplinaire du BSC, à savoir, faire converger l'ensemble des agents d'une firme vers cet objectif ultime de satisfaction des actionnaires.

La deuxième difficulté concerne le choix des mesures. Elle implique que le contrôle diagnostic est inapproprié pour le contrôle de concepts nébuleux comme le « succès » ou « les changements de culture » parce qu'ils sont très difficiles à mesurer. De fait, le BSC a pour objectif d'éviter que la mise en œuvre de la stratégie se limite à des discours d'intentions qui ne précisent pas la contribution de chacun. Cependant, idéalement, dans un système de contrôle diagnostic, les mesures doivent être complètes (c'est-à-dire capables de refléter toutes les actions pertinentes), sensibles (c'est-à-dire refléter les efforts ou actions des individus mesurés) et objectives (c'est-à-dire vérifiables de manière indépendante). Or, le BSC fait l'objet dans la littérature de plusieurs critiques sur sa manière de concevoir les mesures (Nørreklit, 2000).

D'après Simons, les mesures du contrôle diagnostic devraient être objectives. Occasionnellement, et sous certaines conditions, elles peuvent être subjectives. Les mesures objectives fournissent des points de repères clairs sur les résultats désirés. Parce qu'elles découlent de formules de calcul, il y a peu d'ambiguïté sur les résultats désirés. Par exemple, un indicateur de part de marché collecté par un bureau d'enquête indépendant laisse peu d'ambiguïté sur la nature des résultats désirés. Sur le plan des motivations, les mesures objectives réduisent les risques de perception d'injustice. Les mesures subjectives dépendent du jugement personnel des supérieurs et ne peuvent avoir un effet positif sur la motivation

seulement si le supérieur est capable d'avoir une opinion juste et bien informée sur les actions du subordonné et si la confiance entre le supérieur et le subordonné est élevée. Dans le BSC, les mesures sont éloignées de l'objectivité. Elles sont rarement l'expression d'un organisme indépendant car elles font l'objet pour l'essentiel d'une construction interne à l'entreprise. De plus, à la lecture des publications de Kaplan et Norton, rien n'est précisé sur la validité et la fiabilité des mesures qui caractérisent des indicateurs comme l'implication des salariés ou la satisfaction des clients. Ces indicateurs, construits à partir d'échelles d'attitudes, font-ils l'objet de méthodes statistiques rigoureuses (vérifiant, par exemple, la fiabilité des échelles de mesures) ? Cela pose une question fondamentale sur la validité des construits et des mesures mobilisés par le BSC. Au-delà du problème de la fiabilité des mesures, le BSC fait appel à une grande variété de construits dont les fondements conceptuels demeurent à expliciter. Se pose alors le problème de la validité des construits mobilisés par le BSC, c'est-à-dire de la correspondance entre le concept et la procédure opérationnelle employée pour le mesurer (Schwab, 1980 ; Rogers et Wright, 1998). Citons par exemple, l'implication des salariés, concept régulièrement convoqué sur l'axe apprentissage-innovation, dont l'indicateur est fondé sur une échelle de satisfaction des salariés. Et que penser de cet axe apprentissage-innovation, si prometteur dans son esprit, mais qui dans bien des cas de BSC, se réduit à un axe « Ressources Humaines », comportant des indicateurs de diagnostic social (turnover, satisfaction des salariés, etc.) ?

Le contrôle diagnostic exige aussi des mesures complètes et actionnables. En effet, des mesures incomplètes conduisent à des comportements dysfonctionnels qui peuvent s'accroître lorsque la mesure des résultats est connectée au système d'incitation. En théorie, la mesure la plus complète est le profit car elle résulte de tous les comportements qui conduisent au succès. Malheureusement, plus la mesure est complète plus la probabilité est grande aussi qu'elle ne permette pas aux individus de pouvoir l'influencer par ses actions. Pour résoudre ce dilemme, l'hypothèse du BSC est de fournir à la fois des indicateurs de résultat et des indicateurs d'action. Mais cette utilisation par le BSC d'indicateurs financiers et non financiers pose alors la question de la gestion d'un nombre accru d'indicateurs. Le risque est de saisir de manière incorrecte la performance et d'entraîner des effets pervers liés à l'arbitrage entre différents indicateurs. En effet, avec des indicateurs nombreux et conflictuels, on ne sait pas forcément si la situation s'améliore ou non. C'est la critique qu'adresse en particulier Jensen (2001) qui considère le BSC comme l'équivalent managérial de la théorie des parties prenantes. D'après lui, un des points faibles du BSC vient du fait qu'il ne propose pas aux managers de score c'est-à-dire de mesure unique de performance. Les managers n'auraient donc pas le moyen de

prendre des décisions à partir de différents indicateurs. D'autant plus que, les utilisateurs du BSC rencontrent également des obstacles d'ordre cognitif en raison d'une difficulté à s'adapter à la multiplication des indicateurs. Ainsi, Lipe et Saltiero (2000) montrent, par exemple, que les effets attendus du BSC ne sont pas atteints parce que les dirigeants se détournent des mesures uniques dans l'évaluation des performances.

Au total, les mesures objectives, complètes et actionnables sont surtout possibles pour le contrôle d'exécution car il est caractérisé par une faible complexité des tâches, des circuits de décision courts et un minimum d'évènements incontrôlables. Or, le BSC cherche à contrôler la mise en œuvre de la stratégie ce qui implique tous les niveaux de responsabilité et pas seulement les échelons opérationnels. Par conséquent, les exigences de mesure du contrôle diagnostic sont forcément très difficiles à obtenir avec un BSC.

Face aux difficultés rencontrées par le BSC pour définir correctement les objectifs et les mesures, vouloir faire du BSC un outil de contrôle diagnostic semble un leurre. Par contre, le BSC paraît présenter des perspectives prometteuses comme outil de contrôle interactif.

## **2. LES PERSPECTIVES DU BSC COMME LEVIER DE CONTROLE INTERACTIF**

Le modèle de l'alignement stratégique qui sous-tend le BSC, cadre bien avec celui de la planification stratégique. Comme le note Simons (1995), la vision traditionnelle de la planification stratégique et du contrôle associe la planification stratégique avec la formation de la stratégie et le contrôle avec sa mise en œuvre. La planification stratégique fait alors appel à des processus de contrôle diagnostic (Simons, 1995, p. 115). Cependant, Simons (1995) propose d'inverser la relation traditionnelle entre stratégie et contrôle en considérant que le contrôle de gestion, traditionnellement relégué au contrôle de la mise en œuvre de la stratégie, peut intervenir, bien plus en amont, dès la phase de formation de celle-ci. Les leviers de contrôle interactif permettraient alors de favoriser l'émergence de nouvelles stratégies. Cela nous invite à nous interroger sur les potentialités du BSC appréhendé, non plus dans une démarche diagnostique, orientée vers le contrôle des stratégies délibérées dans le cadre de la planification stratégique, mais, bien plutôt, comme un levier de contrôle interactif, permettant de favoriser les stratégies émergentes. Envisagée ainsi, la conception interactive du BSC révèle de nombreux enjeux, tant sur un plan conceptuel (2.1.) que méthodologique (2.2.).

## 2.1. Les enjeux conceptuels du BSC en tant que contrôle interactif

Simons (1995) définit les leviers de contrôle interactifs 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 générer 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). Le concept de stratégie émergente « *ouvre la voie à l'apprentissage, parce qu'il reconnaît le droit de l'entreprise à faire des expériences. Une action isolée sera menée, des retombées seront observées, et le processus continuera jusqu'à ce que l'entreprise se rassemble sur un modèle, qui deviendra sa stratégie* » (Mintzberg et al., 1998, p. 198). En d'autres termes : « *L'entreprise a pris des mesures, l'une après l'autre, qui ont fini par converger pour donner une certaine cohérence, ou schéma* » (Mintzberg et al., 1998, p. 21).

Le principal enjeu du contrôle interactif porte sur le pilotage et la formation des stratégies émergentes. Pour Simons (1995), c'est l'affaire du top-management, qui doit stimuler un dialogue interactif au sein de l'entreprise : « *A travers le dialogue, le débat et l'apprentissage qui entourent le processus interactif, de nouvelles stratégies émergent* » (Simons, 1995, p. 102). Il devient dès lors intéressant de s'interroger sur les opportunités offertes par le BSC en tant que levier de contrôle interactif.

Dans leur premier ouvrage, Kaplan et Norton ouvrent la voie à une approche interactive du BSC en suggérant que le BSC peut constituer un dispositif favorisant les stratégies émergentes et l'apprentissage organisationnel (Kaplan et Norton, 1996). Cela est encore plus précis dans l'ouvrage de 2001, dans lequel ils précisent que le BSC peut être utilisé en tant que levier de contrôle interactif. Malheureusement ils ne fournissent que peu d'exemples à l'appui de leurs propos. 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). Dans une telle perspective, le BSC se présente comme prétexte à un processus de construction collective de la stratégie et d'un modèle de performance associé. 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. 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 créer le développement de nouvelles représentations partagées et favoriser ainsi l'apprentissage organisationnel.

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), mais construite par des apprentissages collectifs. En cela, le contrôle de gestion ne relève pas seulement d'un processus discontinu de régulation cybernétique, mais procède d'une démarche permanente d'apprentissage. La conception interactive du BSC conduit en définitive à rompre avec l'un des paradigmes fondateurs du contrôle de gestion, ancré dans le modèle de la régulation cybernétique, et à s'inscrire dans le cadre conceptuel de l'apprentissage en double boucle (Argyris et Schön, 1978). Ainsi appréhendé, le BSC n'obéit plus seulement à une rationalité substantive, mais s'inscrit dans une rationalité procédurale (Simon, 1976). Pour Simon (1976), 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. Envisagé comme un levier de contrôle interactif, le BSC se présente alors comme un objet-frontière (Hansen et Mouritsen, 2005), autour duquel, des acteurs appartenant à des mondes différents (les dirigeants, les cadres fonctionnels, les opérateurs, par exemple) interagissent et se livrent

à un processus de construction collective des objectifs et de la stratégie. Cette dernière, loin d'être envisagée en tant que « boîte noire », définie *a priori*, fait l'objet d'une recherche collective.

Une telle approche du BSC révèle plusieurs enjeux sur un plan méthodologique.

## **2.2 Les enjeux méthodologiques du BSC en tant que contrôle interactif**

L'utilisation du BSC dans le cadre d'un contrôle interactif semble offrir des perspectives prometteuses. Sur un plan méthodologique, cela renvoie davantage à des modes de management participatifs, « *bottom-up* » et transversaux, favorisant précisément l'interaction des acteurs au sein de l'organisation au cours d'un processus collectif de co-construction d'une carte stratégique et, par là même, d'une représentation collective de la performance. Il s'agit davantage ici de s'inscrire dans une démarche constructiviste du BSC. Celui-ci ne s'imposerait plus *a priori* aux acteurs, mais devrait « émerger » au terme d'un travail d'élucidation collective de la stratégie et de la construction interactive d'une carte stratégique. Le rôle de « *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. C'est bien vers une approche constructiviste que nous oriente le BSC envisagé comme un levier de contrôle interactif. Les enjeux se révèlent alors de première importance, notamment dans un contexte où l'on assiste à une réification des concepts de performance et de valeur (Bourguignon, 2004). Ces derniers, souvent appréhendés comme des objets en soi, neutres et indépendants des représentations des acteurs et des rapports de pouvoir qui structurent leurs relations, ne semblent plus faire l'objet de discussions, mais se présentent comme des évidences, véhiculés par une doxa managériale, qui nous porte à les concevoir comme « allant de soi ». 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, p. 338). 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 dès lors envisagée comme « émergent, subjectivement créé et objectivé à travers les interactions humaines » (Chua, 1986, p. 615, cité by Ahrens & Chapman, 2006, p. 819). 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 appelée « *innovation action research* », consistant à développer de nouvelles théories et pratiques à travers l'expérimentation sur le terrain de pratiques innovantes. Kaplan fait ainsi référence tout particulièrement à ses travaux avec Norton sur le BSC.

## **Conclusion**

Notre propos dans cette communication était de réexaminer les fondements théoriques et méthodologiques du BSC à l'aune du cadre conceptuel des leviers de contrôle. Une réflexion

sur l'utilisation traditionnelle du BSC en tant que système de contrôle diagnostic, nous conduit à relever plusieurs limites dans cette approche. En revanche, le recours au BSC en tant que levier de contrôle interactif, nous semble une voie relativement peu explorée qui nous paraît particulièrement prometteuse de par sa capacité à favoriser un processus de construction collective de la stratégie. Cependant, ce découplage entre d'un côté des modes de contrôle diagnostic destinés à contrôler la mise en œuvre des stratégies délibérées et de l'autre, des systèmes de contrôle interactifs, dédiés aux stratégies émergentes, laisse de nombreuses questions en suspens, quant aux cycles d'utilisation du BSC et leur rôle dans les processus stratégiques. 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., 1998, 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 ? **Ainsi, comme tendent à le montrer les travaux d'Henri (2006), les tensions dynamiques entre contrôle interactif et contrôle diagnostic contribuent à engendrer des capacités stratégiques et contribuent positivement à la performance.** Il convient également de s'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. En effet, le BSC, compte-tenu des faiblesses précédemment relevées comme outil de contrôle diagnostic, semble devoir être utilisé en complémentarité avec d'autres outils de contrôle diagnostic.

Cela nous conduit à nous interroger sur les phases d'utilisation du BSC dans le processus stratégique de l'entreprise. La vision diagnostique 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, en amont, durant la formation de la stratégie. Serait-il dès lors envisageable de concevoir un cycle d'utilisation du BSC, d'abord de manière interactive, lors de sa conception, en vue de formuler et formaliser la stratégie, ensuite en tant que contrôle diagnostique durant les phases de déploiement et de mise en œuvre des stratégies ? Cela nous renvoie à la question du cycle de vie des innovations managériales et des outils de gestion au sein des organisations.

Revisité à travers le cadre conceptuel du modèle des leviers de contrôle de Simons (1995), le BSC suscite des interrogations et révèle des dimensions relativement peu explorées par ses deux concepteurs comme, d'une manière générale, dans la littérature et les travaux existants. C'est en effet, 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, qu'il nous semble opportun d'orienter les recherches futures en en définitive, 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).

### **Références bibliographiques :**

- Argyris C., Schön D.A. (1978) *Organizational learning : a theory of action perspective*, Addison Wesley.
- Ahrens Th., Chapman C.S. (2006) "Doing qualitative field research in management accounting: positioning data to contribute to theory", *Accounting, Organizations and Society*, 31, pp. 819-841.
- Anthony R.N. (1965) *Planning and Control Systems : A Framework for Analysis*, Boston : Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- Bourguignon A. (2004) "Management accounting and value creation : the profit and loss reification", *Critical Perspectives On Accounting*, may, Vol. 16, n° 4, pp. 353-389.
- Brunsson N. (1989) *The Organization of Hypocrisy*, John Wiley & Sons, Chichester
- Chandler A.D. (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.
- Chua W.F. (1986) "Radical developments in accounting thought", *The accounting Review*, LXII(4) : 601-631.
- Govindarajan V., Gupta A.K. (1985) "Linking control systems to business units strategy: impact on performance", *Accounting, Organizations and Society*, 10 (1) : 51-66
- Hansen A., Mouritsen J. (2005) "Strategies and Organizational Problems : Constructing Corporate Value and Coherence in Balanced Scorecard Processes", *in Controlling Strategy*, Chapman C. (Eds.), Oxford University Press, Oxford : 125-150.
- Henri J.F. (2005) "Management control systems and strategy: A resource-based perspective", *Accounting, Organizations and Society*, 31, pp. 529-558.
- Hinings C.R. (1997) "Reflections on Processual Research", *Scandinavian Journal of Management*, 13 (4) : 493-503.
- Hofstede G. (1977) *Contrôle budgétaire- Les règles du jeu*, Suresnes, Editions Hommes et Techniques.
- Kaplan R.S. (1998) "Innovation Action Research: Creating New Management Theory and Practice", *Journal of Management Accounting Research*, 10 : 89-118.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (2001) *The Strategy Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Publishing, Boston.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (2006) *Alignment*, Harvard Business School Press, Boston.
- Kasanen E., Lukka K., Siitonen A. (1993) "The constructive approach in management accounting research, *Journal of Management Accounting Research*", Fall, Vol. 5.
- Lipe M.G. et Saltiero S.E. (2000) "The Balanced Scorecard: Judgmental Effects of Common and Unique Performance Measures", *The Accounting Review*, Vol. 75, N°3, pp. 283-298.
- Maisel (1992) "Performance Measurement-The Balanced Scorecard Approach", *Cost Management*, 6 (2), pp. 47-52.
- Malina M.A., Selto F.H. (2001) "Communicating and Controlling Strategy: an Empirical Study of the Effectiveness of the Balanced Scorecard", *Journal of Management Accounting Research*, 13, pp. 47-90.
- March J.G. (1991) "Exploration and Exploitation in Organizational Learning, *Organization Science*", 2 (1), pp. 71-87.
- Miles R.E., Snow C.C. (1978) *Organizational Strategy, structure and process*, McGraw-Hill, Inc.
- Mintzberg H. (1994) *The Rise and Fall of Strategic Planning*, The Free Press, New York.
- Mintzberg H., Ahlstrand B., Lampel J. (1998) *Strategy Safari*, The Free Press, New York.
- Nørreklit H. (2000) "The Balance of the Balanced Scorecard-A critical analysis of some of its assumptions", *Management Accounting Research*, 11 (1), pp. 65-88.

- O' Reilly C.A., Tushman M.L. (2004). The ambidextrous Organization, *Harvard Business Review*, April, pp. 74-88.
- Pettigrew A.M. (1997) "What is a processual analysis", *Scandinavian Journal of Management*, 13 (4), pp. 337-348.
- Poincelot E. et Wegmann G. (2005) "Utilisation des critères non financiers pour évaluer ou piloter la performance : analyse théorique », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 11, Vol. 2, pp. 109-125.
- Rogers E.W, Wright P.M. (1998) "Measuring organizational performance in strategic human resource management : problems prospects, and performance information markets", *Human Resource Management Review*, 8 (3), pp. 311-331.
- Schwab, D.P. (1980) "Construct validity in organization behaviour", *in* Staw B.M. & Cummings L.L. (Eds.), *Research in organizational behavior*, Vol. 2. Greenwich, CT: JAI Press.
- Simon H.A. (1976) "From substantive rationality to procedural rationality", *in* LATSIS F.J. (1976), *Methods and appraisals in economics*, Cambridge University Press.
- Simons R.L. (1995). *Levers of Control. How Managers Use Innovative Control System to Drive Strategic Renewal*. Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts.
- Voelpel S.C., Leibold M., Eckhoff R.A., Davenport T.H. (2006) "The tyranny of the Balanced Scorecard in the innovation economy. *Journal of Intellectual Capital*, 7(1), pp. 43-60.