



HAL
open science

Une analyse descriptive de la mise en oeuvre du BSC : un point de vue d'acteurs

Pierre-Laurent Bescos, Aude Deville, Philippe Foulquier

► To cite this version:

Pierre-Laurent Bescos, Aude Deville, Philippe Foulquier. Une analyse descriptive de la mise en oeuvre du BSC : un point de vue d'acteurs. Comptabilité, Contrôle et Audit des invisibles, de l'informel et de l'imprévisible, May 2015, Toulouse, France. pp.cd-rom. hal-01188262

HAL Id: hal-01188262

<https://hal.science/hal-01188262v1>

Submitted on 28 Aug 2015

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.

Une analyse descriptive de la mise en œuvre du BSC : un point de vue d'acteurs

A descriptive analysis of BSC implementation: an actor perspective

Auteurs :

- Pierre-Laurent BESCOS, Université de Nice (GRM) et Edhec - courriel : plbescos@hotmail.com
- Aude DEVILLE, Université de Nice (GRM) - courriel : aude.deville@unice.fr
- Philippe FOULQUIER, Edhec (Centre de recherche en Analyse Financière et Comptabilité) – courriel : philippe.foulquier@edhec.edu

Résumé : La mise en œuvre du Balanced Scorecard (BSC) a fait l'objet de nombreux travaux, mais il n'en est pas de même pour ceux concernant l'analyse sur la durée des systèmes mis en place. A l'aide de la théorie de l'Acteur-Réseau (ou ANT - Actor Network Theory), nous analysons comment une expérience de longue période peut donner lieu à des changements pour en réviser le contenu et maintenir ainsi son intérêt pour une organisation. En dehors des problèmes techniques à résoudre, il faut aussi considérer que la mise en œuvre du Balanced Scorecard donne lieu à une traduction au sens de l'ANT.

Mots clefs : BSC, société d'assurance, innovation organisationnelle, ANT

Abstract: Many studies have examined the use of Balanced Scorecards (BSC), but fewer have looked into the long-term utilization of such systems. In this paper, we use the Actor-Network Theory (ANT) to analyse how a long-term experience of BSC can lead to a renewal and maintain its interest for an organization. At the same time, this tool seems to afford its greatest advantages and to lend itself to several adjustments when a translation is done (in the ANT sense).

Keywords: BSC, insurance companies, innovation, ANT

1. Introduction

La littérature qui porte sur le BSC est très riche depuis son développement proposé par Kaplan et Norton (1992). Seulement un nombre très limité d'études a été réalisé sur la mise en œuvre du BSC au sein d'une organisation (Atkinson 2006 ; Otley 1999 ; Ittner et Larcker 1998, 2001 ; Nørreklit 2000 ; Malina et Selto 2001 ; Malmi 2001 ; Speckbacher et al. 2003 ; Wiersma 2009). Speckbacher et al. (2003) invoquent plusieurs raisons, la principale étant qu'il est nécessaire de disposer d'un certain recul temporel pour pouvoir analyser les motivations, les freins, les succès, les échecs de l'application du BSC. Or le BSC n'est apparu que dans les années 90.

Dans ce papier, nous partageons le point de vue de Hoppe (2005) sur le rôle des interactions dans la construction du BSC : le chemin suivi pour la mise en œuvre est tout aussi important que le résultat obtenu. Les caractéristiques et les qualités techniques du BSC sont importantes et en font un outil de contrôle spécifique. Néanmoins, ce qui nous intéresse également c'est le processus de mise en œuvre d'un tel outil, et notamment les relations entre l'objet technique (le BSC), l'innovateur (souvent le top management et le chef de projet) et les utilisateurs (souvent les responsables de centre de responsabilité et les employés). Cette recherche vise à analyser par une description comment le système comptable d'une organisation et plus particulièrement le cas d'un *Balanced Scorecard* (noté BSC par la suite) au sein d'une société mutuelle d'assurance peut être mis en œuvre, adopté, modifié et transformé par un réseau d'acteurs hétérogènes (humains et non-humains au sens de Callon-Latour ; Callon 1986).

Cette recherche s'inscrit donc dans le cadre des travaux de Callon et de Latour, ou de la théorie de l'acteur-réseau (ou encore de l'*Actor Network Theory* - noté ANT par la suite). L'ANT a émergé d'écrits de sociologie développés notamment par Callon et Latour (Callon, 1980, 1986 ; Latour, 1983, 1987).

Un certain nombre d'auteurs en comptabilité ont déjà sollicité ce cadre théorique (Alcouffe et al. 2008 ; Briers et Chua 2001 ; Chua, 1995 ; Miller, 1991 ; Preston et al. 1992 ; Robson, 1991, 1992). Cette approche conduit à considérer "*l'objet technique en tant que résultat socialement construit d'un processus d'innovation*" (Akrich et al. 2006, p. 179). Le but de ce papier est d'utiliser l'ANT pour illustrer comment un réseau hétérogène composé d'acteurs peut modifier un outil de contrôle de gestion. Dans ce papier, l'attention se porte en particulier sur un ensemble d'acteurs qualifié d'innovateurs et d'utilisateurs.

Briers et Chua (2001) font référence à Latour (1987, p. 142-143) pour indiquer que le succès d'une innovation, machine ou outil de management, ne peut être prédit par une liste de facteurs sociaux. Le succès dépend plutôt des acteurs qui viennent après les inventeurs/innovateurs. C'est pourquoi après avoir présenté et analysé les phases de communication et de transformation du BSC au sein d'une société mutuelle d'assurance, nous abordons l'influence du nouvel outil BSC sur le comportement des acteurs (le BSC est appelé Quadrant dans l'organisation étudiée la MMA).

D'un point de vue méthodologique, la recherche s'inscrit dans les propos de Latour (1991, p. 129), tout comme l'ont fait Briers et Chua (2001). Ces derniers indiquent qu'il est nécessaire d'éviter autant que possible la distinction entre « description et explication » car selon Latour elle n'est pas nécessaire. Selon lui « l'explication émerge une fois que la description est saturée ». C'est le positionnement que nous adoptons dans ce papier.

1.1 La problématisation

Un grand nombre d'études ont été consacrées aux caractéristiques du BSC en tant que système de mesures de la performance. Quelques études se sont intéressées à l'analyse de l'impact de la mise en œuvre d'un BSC sur la performance et notamment la performance financière (Braam et Nijssen 2004 ; Davis et Albright 2004). Kraus et Lind (2010) soulignent que peu de papiers ont été consacrés à l'adoption du BSC au niveau d'une grande organisation. Ils qualifient de CBSC (*ou Corporate BSC*) le BSC global de la direction générale. Par ailleurs, quelques études ont été consacrées à l'adoption du BSC au niveau des centres de responsabilité (ou Business Unit), par exemple avec les papiers de Speckbacher et al. (2003) et Malmi (2001). En revanche, peu de travaux existent sur les problèmes liés au déploiement du BSC, un processus nécessaire pour assurer la cohérence entre le BSC de la direction générale et ceux des centres de responsabilité. L'attention s'est aussi portée dans ces études sur des questions relatives à la qualification de l'outil de contrôle comme BSC, avec l'interrogation suivante : quelles sont les caractéristiques et les qualités nécessaires à un outil de contrôle pour qu'il puisse être qualifié de BSC ?

Selon un autre point de vue, Braam et Nijssen (2004) établissent une liste de quatre points importants pour assurer le succès de l'adoption d'un BSC : (1) s'appuyer sur des équipes diversifiées pour aider à la mise en œuvre effective du BSC ; (2) créer un ensemble d'indicateurs multidimensionnels et équilibrés ; (3) accepter que les mesures de performance résultent d'un processus itératif ; (4) adopter une posture critique proactive, qui consiste à revoir et à faire évoluer le BSC (notamment en fonction de la stratégie).

Plus généralement, Briers et Chua (2001) rappellent en s'appuyant sur Hopwood (1987, p. 207) et Libby et Waterhouse (1996, p. 137) que peu d'études ont porté sur le changement comptable et sur sa complexité. Cela peut concerner des thèmes comme l'identification des forces poussant à l'innovation de l'outil comptable, la compréhension des conditions qui engendrent une rupture au sein des systèmes comptables ou encore l'analyse des processus qui accompagnent l'innovation comptable, sa diffusion et ses conséquences humaines ou organisationnelles. Dans ce papier, l'analyse du BSC s'effectue selon cette perspective de changement, en partant du point de vue des acteurs concernés par la mise en œuvre de cet outil¹.

A l'instar du papier de Callon (1986) et des préconisations de l'ANT, nous développons dès le départ l'enjeu du cas proposé avec la phase de problématisation (l'une des quatre phases du processus de traduction), après avoir détaillé le contexte et désigner les acteurs en présence. Cet enjeu peut se formuler ainsi : Le BSC est-il un outil de management qui peut s'utiliser dans la durée ?

Cet article contribue à la littérature, tout d'abord méthodologiquement en complétant les perspectives chronologiques (Briers et Chua 2001 ; Chenhall et al. 2013) par un processus dynamique induit par les quatre étapes de la traduction qui se trouve au cœur de l'ANT.

¹ Gosselin et Pinet (2002) ont proposé une revue de la littérature qui porte sur les modèles de comptabilité et de gestion par activité et l'identification des facteurs qui porte sur leur adoption. Briers et Chua (2001) ont utilisé le cadre de l'ANT pour analyser la mise en œuvre de l'ABC mais en mettant l'accent sur les objets frontières et les protocoles standardisés.

Ensuite, il contribue à la littérature en contrôle de gestion selon eux angles : (1) en palliant des faiblesses soulignées par Hopwood (1987) et reprises par Briers et Chua (2001) et Libby et Waterhouse (1996) en analysant le système de mesure de la performance qu'est le BSC à travers un jeu d'acteurs et le processus qui accompagne son adoption ; (2) en complétant la littérature qui porte sur les caractéristiques du BSC et son rôle.

Le papier s'organise par la suite ainsi. La partie 2 développe les fondements de l'étude. La partie 3 précise la méthodologie mise en œuvre et présente le cas étudié. La partie 4 propose un épilogue de l'analyse descriptive des interactions d'acteurs sur le rôle tenu par le BSC. La partie 5 conclut le papier.

2. Les fondements de l'étude

L'importance d'utiliser des mesures non-financières de la performance en plus des mesures financières a été largement soulignée dans la littérature (Nørreklit 2000). Malmi (1999, p. 650) précise ainsi le rôle d'un système de contrôle de gestion : *« le système de contrôle de gestion suppose de produire de l'information pour les décideurs, c'est un système producteur d'information sélectionnée qui doit conduire à maximiser la prise de décision des décideurs »*. Plus spécifiquement, le BSC lie les indicateurs de performance financière aux indicateurs de performance non-financière à l'aide de relations causales indiquées par la carte stratégique. Au sein du BSC, les indicateurs de performance non-financière sont des leviers d'action et les indicateurs de performance financière des résultats à atteindre pour assurer la pérennité de l'entreprise. Ces particularités et d'autres caractéristiques du BSC ont leur importance, car elles qualifient le BSC comme innovation comptable. La section 2.1 est consacrée à rappeler ces caractéristiques. Toutefois, elles sont insuffisantes pour expliquer la diffusion de l'innovation. C'est pourquoi la section 2.2 développe le cadre d'analyse de l'ANT pour l'utiliser ensuite dans le cas proposé.

2.1 Le BSC : un système de contrôle de gestion particulier

Le BSC a été dès son origine décrit comme un système de mesures de la performance contenant à la fois des indicateurs de performance financière et non financière (Malmi 2001). Celles-ci se déclinent en quatre dimensions maintenant bien connues : un axe apprentissage organisationnel, un axe processus interne, un axe client, et un axe financier. Toutefois, la singularité première du BSC est de lier les mesures de performance à la stratégie (Malmi 2001), puis de lier les mesures de performance entre elles par des relations de cause à effet. De système de mesures de la performance, d'outil de contrôle de gestion et d'évaluation de la performance, le BSC peut devenir un outil de management stratégique. Il accompagne alors le changement (notamment stratégique et organisationnel) et peut être utilisé pour fixer des objectifs à atteindre, pour accorder des primes, pour allouer des ressources, pour mettre en place des retours d'expérience et l'apprentissage (Malmi 2001). Il est primordial d'indiquer que le BSC est considéré à la fois comme un outil de contrôle de gestion et comme un outil de management, dont les modalités de conception ne sont pas figées (Speckbacher et al. 2003, Atkinson 2006, Otley 1999). Dès son origine, Kaplan et Norton ont contribué à faire accepter cette idée de concept en évolution, par exemple en indiquant que les quatre perspectives

proposées pouvaient être réduites ou augmentées, ou encore en introduisant la carte stratégique comme support de relations causales qui lient les mesures de performance entre elles. En tant que concept non statique et en vertu de facteurs de contingence, la compréhension et l'application du BSC varie d'un contexte à un autre, d'une organisation à une autre. Par exemple, Kaplan et Norton (2001, p. 94) soulignent que des firmes indiquent souvent qu'elles utilisent et ont mis en œuvre un BSC, alors qu'il s'agit en fait d'une "simple" juxtaposition de mesures financières et non-financières de la performance.

Il est donc nécessaire de définir plus précisément ce que l'on entend par BSC. Dans son papier, Malmi (2001) analyse l'application du BSC au sein des firmes finlandaises en adoptant une grille d'analyse en 4 points : (1) le contenu du BSC ; (2) l'utilisation du BSC ; (3) les détails de l'application du BSC (avec notamment l'alimentation en données) ; (4) les motivations - le pourquoi - de la mise en œuvre du BSC. Cette grille d'analyse permet d'identifier et de discuter les différentes variantes du BSC. De la même façon, Agostino et Arnaboldi (2012) analysent le BSC en fonction de son "design" et de son "utilisation". Ils indiquent que l'interaction entre le design et l'utilisation du BSC est encore peu connue. Ils montrent qu'il existe une relation réciproque entre le "quoi" et le "comment". Ces deux questions sont toutes deux d'importance égale. Un non alignement du "quoi" et du "comment" engendre des problèmes de cohérence. De leur côté, Speckbacher et al. (2003) ont proposé *a priori* trois types de BSC qui selon eux reflètent les phases successives dans l'évolution du concept de BSC et de sa mise en œuvre en pratique au cours du temps. Ces trois phases sont ordonnées : elles vont du BSC envisagé comme système de mesures de la performance multidimensionnel au BSC envisagé comme système de management stratégique intégré basé sur des relations causales. Mais ces aspects techniques sont insuffisants pour décrire les types de BSC mis en place. Il est également nécessaire d'intégrer à cette classification la question du mode d'adoption des acteurs, qui s'exerce lors de la mise en place et de l'adaptation de cette innovation au contexte. Malmi (2001) et Agostino & Arnaboldi (2012) ont chacun abordé intuitivement cette question de l'interaction entre l'outil technique (le BSC), les innovateurs et les utilisateurs, en traitant respectivement des motivations et du pourquoi. Avec le prisme de l'ANT, nous le montrons avec l'analyse temporelle de l'ensemble des BSC mis en place dans le cas retenu.

2.2 Les fondements théoriques : l'ANT

Nous proposons donc d'aller au-delà des caractéristiques techniques du BSC en utilisant la théorie de l'ANT. Pour ce qui concerne la recherche en contrôle de gestion, l'ANT permet d'expliquer le changement d'outil de management en prenant comme axiome que « *les caractéristiques techniques de l'innovation ne sont pas suffisantes pour expliquer les succès ou les faillites de sa diffusion* » (Latour 1987, p. 258 ; Alcouffe et al. 2008). L'ANT place au cœur de l'analyse les interactions entre les acteurs non-humains et humains. Ainsi l'innovation - dans notre étude l'apparition du BSC comme outil innovant de management dans une organisation - n'est pas réduite à un modèle linéaire (Akrich 1998).

Le cadre théorique de l'ANT permet de considérer l'innovation dans le milieu au sein duquel elle évolue, ce qui constitue son intérêt pour notre étude et motive ce choix. Le contexte est alors partie prenante de l'innovation et non plus uniquement une source d'explication. C'est à

travers un processus de traduction que s'opère la diffusion de l'innovation (Callon 1986 ; Latour 1987 ; Alcouffe et al. 2008 ; Drevetton 2013). L'analyse par le processus de traduction permet d'identifier les controverses et les liens entre les utilisateurs et l'innovation (les relations entre les humains et les non-humains). En d'autres termes, l'introduction d'une innovation génère des controverses entre les différents acteurs et permet d'ajuster l'outil au contexte. De ce fait, ce contexte interagit avec l'innovation et la transforme, la traduit en objet spécifique. L'adoption de l'innovation devient le résultat d'un effort collectif, au sein d'un réseau d'acteurs (principalement les innovateurs et les utilisateurs). Cette traduction implique quatre processus qui interagissent entre eux (Callon 1986 ; Alcouffe et al. 2008 ; Drevetton 2013) : (1) *la problématisation*, qui se réfère à la mobilisation des acteurs pour convaincre les utilisateurs du bien fondé de l'innovation - souvent des arguments externes ou de contexte viennent consolider l'argumentaire ; (2) *l'intéressement*, qui concerne la capacité à comprendre les intérêts de chacun et à parvenir à les lier ; (3) *l' enrôlement*, qui s'inscrit dans le second processus en le complétant par la capacité à trouver un accord entre chacun des acteurs/partenaires ; (4) *la mobilisation*, qui fait état d'une adoption de l'innovation et d'une certaine stabilité dans l'acceptation. Au sein d'une organisation, la communication, la transformation et l'adoption d'une innovation comme le BSC résultent ainsi d'une interaction entre ces quatre processus.

C'est en partant de ce cadre théorique que nous allons maintenant présenter le cas étudié et exposer la méthodologie suivie pour l'analyser.

3. Présentation du cas et de la méthodologie de la recherche

Le cas présenté concerne la mise en œuvre d'un ensemble de BSC au sein de l'assureur MMA sur une longue période. Cette partie présente en section 3.1 les matériaux réunis, leur agencement et la méthodologie suivie. Elle développe en section 3.2 la méthodologie de la recherche. Cette partie propose ensuite en section 3.3 une présentation du cas retenu à partir de deux périodes d'essais (essai 1 et essai 2). Elle poursuit enfin l'analyse du cas en abordant consécutivement aux sections 3.4 et 3.5 deux périodes de consolidation, l'une de diagnostic et l'autre de révision du processus d'implantation du BSC.

3.1 Contexte de l'étude et présentation des données

L'examen du rôle du BSC dans une organisation s'appuie sur une étude empirique conduite au sein d'un assureur majeur en France connu sous le nom de MMA. Au moment de l'intervention des chercheurs en 2009, MMA veut réviser un ensemble de BSC qui ont été conçus auparavant. En nous contactant, cette entreprise cherche un regard externe sur le fonctionnement actuel de son système de BSC afin de connaître les pistes d'évolutions possibles, notamment en se comparant à d'autres pratiques existantes. Il y a donc une volonté de la direction générale de faire un diagnostic de l'utilisation des BSC dans l'entreprise et l'idée d'envisager des pistes d'améliorations possibles pour sauvegarder l'outil. L'intérêt des chercheurs est mobilisé à la fois par l'ampleur du déploiement des BSC et par l'originalité de la démarche de MMA, puisqu'il s'agit d'une mise en œuvre conduite au départ par le responsable des ressources humaines dans le but d'améliorer le management des équipes.

L'étude de ce cas s'appuie sur l'analyse d'une période de mise en œuvre de treize ans. Plus particulièrement, nos investigations concernent une période d'observation directe des chercheurs de cinq ans (2009-2013) dans le projet de révision d'un ensemble de BSC. Le tableau 1 ci-dessous résume les différents types d'acteurs rencontrés lors des entretiens et le tableau 2 donne la répartition des matériaux collectés selon les différentes phases du processus d'élaboration et d'utilisation des BSC dans cette entreprise.

L'observation directe et la collecte des données se sont étalées sur une période de cinq ans. Elle a été segmentée en deux, comme le montre le tableau 2 : une première période dite de *diagnostic* de deux ans (2009-2010) visant le système de BSC mis en place précédemment chez MMA et une seconde période dite de *révision* de trois ans (2011-2013) concernant la mise en œuvre de changements dans le mode d'élaboration des BSC.

Durant cette période de temps, nous avons conduit des entretiens, assisté à des réunions d'une quinzaine de personnes, observé des pratiques d'élaboration et de révision des BSC, collecté des données internes (diapositives de présentation sur les BSC, journaux internes, notes de travail, schémas de cartes stratégiques en projet), participé à des déjeuners de travail et des séminaires internes sur la révision des BSC avec les correspondants et le chef de projet, observé le suivi des modifications des BSC.

Les entretiens ont été conduits par deux chercheurs simultanément. Ces entretiens ont duré entre 45 minutes et une heure (représentant au total 600 minutes environ). Ils ont été intégralement retranscrits. Il s'agit d'entretiens réalisés en tête-à-tête. Le tableau 1 indique et spécifie les entretiens qui ont été réalisés. En complément, nous avons assisté à 108 heures d'observations directes (84 heures pour la période 1 et 24 heures pour la période 2). En complément, des conférences téléphoniques ont été réalisées dans la période 2, avec le chef de projet en particulier (5 heures).

Les entretiens réalisés sont semi-directifs². Ils ont été effectués chez MMA par les chercheurs avec les commanditaires de cette implantation (membres de la direction générale), le chef de projet et les utilisateurs (les managers et leurs collaborateurs correspondants)³. Une analyse de contenu des entretiens a été effectuée avec le logiciel NVivo. Avec les chercheurs, plusieurs autres réunions ont eu lieu chez MMA avec le chef de projet pour la mise au point de révisions et avec les correspondants pour la mise en œuvre de ces changements. Enfin, d'autres matériaux ont été réunis par les chercheurs, tels que comptes rendus de réunions, exemples de BSC déjà construits, documents internes de communication ou documents de travail concernant l'élaboration des changements à proposer⁴.

² - Il a été utilisé un guide d'entretien pour faciliter l'analyse de contenu des entretiens.

³ - Les types d'interlocuteurs sont les suivants : le DRH (créateur du système), le chef de projet, les directeurs financiers successifs (DAF) et les utilisateurs (les managers et leurs collaborateurs correspondants). Les correspondants chez MMA sont chargés d'assurer le relai entre le chef de projet et leurs managers pour la construction et le suivi des BSC qui les concernent. Au nombre d'une douzaine, ces correspondants se composent d'adjoints des directeurs des principales divisions de MMA de niveau n-1. Ces correspondants sont donc les représentants des utilisateurs, ils en synthétisent les demandes et les réactions. Ils sont aussi des facilitateurs pour aider les dirigeants de leurs entités à mettre en place les BSC et les évolutions décidées. Enfin, ces correspondants valident ou amendent les propositions de révision du chef de projet (notamment pour le calendrier de mise en œuvre des changements). Entre le chef de projet et les correspondants, il s'agit donc plus de relations de coopération que de relations hiérarchiques.

⁴ - Nous avons échangé avec le chef de projet un grand nombre de documents portant sur plusieurs années, qui comportent notamment l'ensemble des BSC réalisés par la direction générale (niveau n), les directions centrales

A l'instar des approches adoptées par Ahrens et Chapman (2004), Free (2008), Chenhall et al. (2010) et Chenhall et al. (2013), notre recherche s'inscrit dans les travaux d'Eisenhardt (1989). Cela demande d'organiser chronologiquement les données recueillies et d'identifier des thèmes et contenus émergents pour les transcriptions d'entretiens, les notes des chercheurs sur le terrain, les documents provenant de MMA, etc. Ainsi, nous avons identifié les thèmes communs aux différentes sources et les structures de fonctionnement apparentes du système de BSC mis en place.

3.2 La méthodologie de la recherche

Nous avons particulièrement prêté attention au contenu et à l'utilisation de l'ensemble des BSC mis en place sur les deux périodes d'observation directe (les périodes 1 et 2, voir tableau 2), notamment pour chercher à comprendre les réactions des différents acteurs au cours de ces deux phases de diagnostic et de révision. De ce fait, nous avons réorganisé les informations réunies autour des événements clés durant ces deux périodes (comme les réunions avec les correspondants) et également selon les problèmes significatifs qui ont pu émerger des entretiens réalisés (notamment pendant la période 1 de diagnostic). L'utilisation d'un logiciel de traitement des données qualitatives a aidé dans ces démarches (voir supra).

Nous avons alors comparé nos résultats aux recherches existantes afin d'identifier les liens possibles avec les théories déjà utilisées en contrôle de gestion. En particulier, le processus non séquentiel d'élaboration des BSC chez MMA a conduit à sélectionner la théorie de l'acteur-réseau (ANT) comme approche significative afin de nous aider à analyser les matériaux réunis (Ahrens & Chapman, 2006).

Afin de tenir compte de ces liens entre l'ANT et nos données, nous avons été conduits à présenter les acteurs et les périodes d'investigation selon l'approche de Briers and Chua, (2001). Notamment, nous avons identifié plusieurs classifications possibles des participants au projet de mise en œuvre des BSC, selon leur situation au sein de MMA ou suivant des nomenclatures d'acteurs utilisés dans la littérature (voir tableau 1 et partie 2). Dans les sections suivantes, ces classifications seront utiles pour rendre compte du rôle des différents acteurs dans le cas analysé.

De la même façon, nous avons organisé par ordre chronologique les matériaux réunis selon deux types de périodes : (1) deux périodes avant l'arrivée des chercheurs (essais 1 et 2 - voir les colonnes 2 et 3 du tableau 2) ; (2) et deux périodes correspondant à l'observation directe et à la collecte des données réalisées par les chercheurs (période 1 de diagnostic et période 2 de révision - voir la colonne 4 du tableau 2). Nous avons utilisé les termes de diagnostic et de révision pour ces phases d'observation directe afin de faire la distinction entre le besoin de MMA de faire le point sur le système de BSC mis en place d'une part, et d'autre part la nécessité de mettre en œuvre des changements afin de garantir la survie de l'outil et sa meilleure utilisation. Nous avons choisi le terme de « révision » qui nous a semblé suffisamment neutre pour décrire une phase de changement prolongeant une première mise en

(niveau n-1) et certaines entités de niveau hiérarchique inférieur (des niveaux n-2 au niveau n-5). D'autres documents concernent les objectifs et les indicateurs, les plans d'action, les procédures budgétaires, les cartes stratégiques nouvellement mises en place, etc. Pour des raisons de confidentialité, certains documents n'ont pas été utilisés ici.

œuvre. Nous aurions aussi pu retenir le terme de « renouveau » utilisé par Chenhall (2007) pour décrire la phase d'ajustement qui suit souvent toute implantation d'outil pour en assurer une meilleure utilisation après une première expérimentation.

Dans les parties suivantes, ces distinctions d'ordre chronologique seront également nécessaires pour comprendre les positions des acteurs et les changements retenus dans le cas analysé. Mais il est bien certain que ce découpage temporel entre période de diagnostic et période de révision ne peut pas faire oublier les interdépendances entre ces deux phases qui se tissent dans l'esprit des acteurs au moment des entretiens : par exemple, un acteur qui vous donne son diagnostic sur les BSC mis en place chez MMA ne peut pas faire abstraction en même temps des solutions qu'il préconise pour améliorer la situation.

Notre travail de recherche s'inscrit donc dans la théorie de l'acteur-réseau (ANT), comme cadre permettant d'analyser au mieux les matériaux réunis. Nous avons respecté les trois principes énoncés par Callon (1986, p. 175). L'*agnosticisme* a été recherché pour s'interroger sans se prononcer ou prendre parti, de manière à laisser les acteurs s'exprimer sur les aspects techniques des BSC réalisés et les faits sociaux (notamment concernant le contexte de MMA, la mise en œuvre des BSC et les relations entre les acteurs). Pour y arriver, nous avons notamment utilisé deux niveaux d'interprétation des données : un premier niveau concernant un lien direct avec les données collectées (qui concerne les deux chercheurs ayant été sur le terrain) et un second niveau comportant un lien indirect avec ces informations réunies (l'adjonction d'un troisième chercheur n'ayant pas participé à la collecte des matériaux sur le terrain). Cette façon de procéder a permis de gagner en distance et en objectivité par rapport aux matériaux réunis. Elle a facilité également l'utilisation d'une tonalité plus neutre dans la description du processus d'élaboration et d'utilisation des BSC chez MMA. La *symétrie* a été également retenue, en traitant tous les acteurs de la même façon, dans les mêmes termes, qu'ils soient humains ou non-humains (les BSC). Enfin, la *libre association* fait partie de notre démarche, qui consiste à ne pas séparer la Nature des faits de Société (Callon, 1986). Il s'agit ici de tenir compte des interdépendances inévitables entre les aspects techniques du BSC et les modalités de mise en œuvre et d'utilisation de cet outil par les acteurs concernés.

Ces principes vont être mis en œuvre dans le cadre théorique de l'acteur-réseau (ANT) pour décrire les périodes de diagnostic et de révision retenues dans le cas sélectionné (voir les périodes 1 et 2 documentées dans la colonne 4 du tableau 2 ci-dessous).

Tableau 1 – Acteurs clés durant la période d’observation (selon la présentation de Briers and Chua, 2001, pp. 237-269)

Colonne 1	Colonne 2	Colonne 3	Colonne 4	Colonne 5
Acteurs	Fonction chez MMA	Situation concernant le projet	Type d'acteur	Expertise
Thomas	DRH	Initiateur	Innovateur	Ressources humaines + management
Diane	Chef de projet	Pilote	Innovateur	Ressources humaines + Contrôle de gestion
François	DAF	Continueur	Innovateur	Finance et contrôle de gestion
Olivier	Manager	Correspondant	utilisateur-correspondant	Expertise en assurance
Patrick	Manager	Correspondant	utilisateur-correspondant	Gestion des contrats
Bernard	Manager	Correspondant	utilisateur-correspondant	Commercial-marketing
Eric	Manager	Correspondant	utilisateur-correspondant	Support (SI)
Frédérique	Manager	Participant	utilisateur	Gestion des contrats
Christine	Manager	Participant	utilisateur	Actuaire
Pascal	Manager	Participant	utilisateur	Logistique

Tableau 2 – Activités d’observation et de collecte des matériaux selon les différentes périodes du projet (selon la présentation de Briers and Chua, 2001, pp. 237-269)

Colonne 1	Colonne 2	Colonne 3	Colonne 4		
Caractéristiques des périodes	Avant la période d’observation : première tentative (essai 1)	Avant la période d’observation : mise en œuvre (essai 2)	Période d’observation directe des chercheurs		Totaux
			Période 1 : diagnostic	Période 2 : révision (essai 3)	
Période de temps couverte	2001-2004	2005-2008	2009-2010	2011-2013	2001-2013
Durée	4 ans	4 ans	2 ans	3 ans	13 ans
Acteurs principaux	DG, DRH et chef de projet	DG, DRH, correspondants et chef de projet	DG, DRH, DAF, correspondants, managers et chef de projet	DG, DAF, correspondants, managers et chef de projet	
Sources d’information principales			Entretiens, réunions, documents sur MMA et projet BSC	entretiens, réunions, documents sur MMA et projet BSC	
Nombre d’entretiens			12 (7 avec les utilisateurs et 5 avec les innovateurs)		13
Résultats financiers (résultats nets et années) (*)		253 millions d’Euros (2007) 93 millions d’Euros (2008)	21 millions d’Euros (2009) 144 millions d’Euros (2010)	159 millions d’Euros (2011)	

(*) à périmètre comparable

3.3 Les premiers essais de BSC (périodes d’essais 1 et 2)

Depuis deux décennies, le secteur des mutuelles d’assurance est confronté à un profond changement culturel qui peut se formuler de la manière suivante : comment faire face à la concurrence des sociétés anonymes et des bancassureurs, tout en préservant l’esprit mutualiste, où les assurés sont à la fois les sociétaires et les clients. La mise en œuvre d’un nouveau cadre réglementaire européen au sein des sociétés d’assurance (Solvency II) renforce cette pression et accélère sensiblement une tendance de fond qui concerne la généralisation et la sophistication des outils de pilotage de ce secteur pour faire face à la concurrence. Comme la plupart des acteurs de l’assurance, MMA a subi une dégradation de ses performances financières au cours de ces dernières années, mais des améliorations ont été constatées depuis 2010 en termes de résultat net notamment (voir la dernière ligne du tableau 2). Du fait de cette évolution par rapport à la concurrence, le groupe MMA a défini trois axes stratégiques depuis 2008 pour mobiliser son personnel et améliorer ses performances financières : le développement rentable, l’investissement stratégique (notamment une distribution multicanal et l’industrialisation des processus de recouvrement), et une plus grande fluidité des opérations (le règlement des sinistres particulièrement).

Après une première tentative en 2001, MMA a conduit depuis 2005 un projet de grande ampleur et original de mise en œuvre de BSC (voir les différentes périodes distinguées au tableau 2, colonnes 2 à 4). Ce déploiement, de la direction générale jusqu’à des équipes d’une

dizaine de personnes, n'est pas sans engendrer de nombreux problèmes de construction concernant la révision annuelle et l'emboîtement des objectifs le long de la ligne hiérarchique, l'harmonisation des indicateurs, les délais d'obtention des différentes mises à jour de BSC, le suivi des réalisations et la coordination avec les autres outils de gestion.

Dès l'année 2001 (qui marque le début de la période qualifiée *d'essai 1*), le terme de *quadrant* a été retenu pour désigner les différents BSC élaborés dans cette entreprise. Il est important de souligner que le projet a été dès son origine porté puis piloté jusqu'en 2009 par le directeur des ressources humaines, dont l'intention initiale était de faire de l'ensemble des BSC un outil de management. Ses lectures sur l'utilisation du BSC l'ont incité dans un premier temps à créer cet instrument dans le but de fixer les objectifs et de suivre les réalisations des cadres dirigeants des directions centrales, et ainsi de déterminer leur part de rémunération variable. En outre, et toujours sous sa direction, il a été désigné un chef de projet qui possède une double compétence en contrôle de gestion et en management des ressources humaines. On peut remarquer que les compétences de ces deux acteurs clés du projet ont été importantes dans le mode d'élaboration, d'utilisation et d'adaptation de l'outil.

À partir de l'année 2005 (qui ouvre la période qualifiée *d'essai 2*), l'ambition a été de généraliser le principe des quadrants afin de mobiliser le personnel face aux enjeux économiques et de renforcer le dialogue entre les niveaux hiérarchiques pour plus de cohésion. Chez MMA, le quadrant est perçu alors comme un outil de communication entre niveaux hiérarchiques. On peut donc observer à ce stade la présence d'enjeux externes (la concurrence, le contexte économiques, la réglementation) et d'enjeux internes (l'amélioration du style de management notamment) comme facteurs poussant à l'extension du système des quadrants et à sa survie sur le long terme. Comme l'indique Bernard, un manager :

« Les autres outils précédents étaient trop exhaustifs et rien n'en ressortait, à la différence de la démarche des quadrants. Il s'agit de savoir quels sont les chiffres les plus importants d'une direction régionale. Il y a la nécessité de se mettre d'accord sur les objectifs à atteindre absolument. Notre direction s'est mise à pratiquer les quadrants progressivement pour ces raisons de synthèse et de priorités. »

La période dite d'essai 2 chez MMA prend fin sur le constat du bien-fondé du choix des BSC comme outil de management. Toutefois, ce constat s'accompagne de la nécessité d'effectuer un diagnostic pour franchir une nouvelle étape. C'est à ce moment qu'interviennent les entretiens et les séances d'observation (et autres collectes de données) réalisés par les chercheurs. Il s'agit à ce moment de capter le point de vue des acteurs. Nous distinguons trois types d'acteurs : les innovateurs, les utilisateurs-correspondants et les utilisateurs (voir tableau 1, colonne 4). Leur classification indique bien le rôle tenu dans la mise en œuvre du BSC ou Quadrant (BSC/Quadrant).

3.4 Diagnostic (période 1) : la remise en cause des BSC

L'approche retenue pour l'élaboration des BSC/Quadrants a été celle dite du top-down : le projet de BSC du niveau hiérarchique « n » devait être achevé avant de passer au BSC du niveau hiérarchique « n-1 ». Une démarche participative et progressive a été choisie dans la mise en œuvre, l'utilisation et l'évolution des BSC/Quadrants. Comme l'indique Diane, chef de projet et innovateur :

« Le choix d'un déploiement progressif veut dire ici que chaque direction a été libre du rythme d'avancement du projet dans son entité. Mais un objectif a été fixé : les 800 managers concernés devaient avoir un quadrant en 2010. ».

Il y a donc eu une certaine marge de liberté accordée pour le déploiement le long de la ligne hiérarchique, tout en gardant un cap bien identifié pour terminer le déploiement en 2010. La répartition des quadrants montre que 88% de ces BSC/Quadrants se situent à des niveaux relativement bas dans la hiérarchie de cette entreprise, entre les niveaux n-3 et n-5. Le mode de conception et de révision annuel des quadrants se fait de manière interactive : dans un premier temps, le manager de niveau n-1 fixe lui-même ses objectifs et ses indicateurs avec son équipe puis les fait valider auprès de son supérieur hiérarchique du niveau n. Il en est de même pour les niveaux hiérarchiques inférieurs. Aucune consolidation ou informatisation intégrée des quadrants n'est réalisée afin de permettre des échanges plus libres. Les préoccupations sont de communiquer les intentions stratégiques et de pousser au dialogue à tous les niveaux, afin que les comportements des managers et de leurs équipes s'adaptent à ces priorités en fonction de leurs compétences, missions ou ressources disponibles. Le suivi des résultats se fait trois fois par an (par quadrimestre) selon la même approche à base de réunions entre niveaux hiérarchiques. Un manager doit faire au préalable une restitution à son supérieur hiérarchique et il doit trouver un accord avec lui sur l'interprétation des résultats. Ce manager échange ensuite avec ses collaborateurs, pour analyser la situation et faire des propositions de réajustements en cas de dérives défavorables. Le quadrant est aussi utilisé pour les entretiens individuels d'activité dans certaines entités.

Pour assister les utilisateurs, c'est-à-dire les managers concernés par le déploiement des quadrants, un programme de formation a été organisé. Il y a aussi une dizaine de correspondants (un par direction centrale) qui sont chargés de les aider et de coordonner l'utilisation des quadrants dans leur entité. Du fait de leur position hiérarchique, ces correspondants font aussi partie des utilisateurs. Ils entretiennent également des contacts avec le chef de projet pour l'alerter sur les difficultés de mise en œuvre. En plus, deux réunions annuelles entre ces correspondants et le chef de projet ont lieu pour faire évoluer le système. Selon Diane, chef de projet et innovateur :

« Le contenu annuel du quadrant pour chaque entité doit refléter les priorités pour l'équipe, c'est-à-dire ce qui est fondamental de réussir pour l'année, en plus des activités courantes (qui ne figurent pas dans le quadrant) ».

Nous pouvons observer ici une volonté d'impliquer les managers et leurs collaborateurs dans le choix des objectifs et des indicateurs. Eric (manager et utilisateur-correspondant) nous précise à ce sujet :

« Chaque direction travaille sur son quadrant avec une déclinaison top/down jusqu'aux niveaux des équipes. Les objectifs sont plus des jalons ou des processus que des objectifs chiffrés (exemple : rationalisation des structures au sein de la direction informatique, etc.). Certains objectifs comportent de nombreux plans d'action. Il s'agit pour les individus de se repérer et de trouver des réponses à la question suivante : à quoi sert mon travail, que dois-je réussir dans l'année avec mon équipe ? ».

Bernard, manager et utilisateur-correspondant également, signale à ce sujet :

« C'est un exercice synthétique pour définir les objectifs à venir et les priorités. Il s'agit de trier les véritables objectifs, de les suivre et de faire le bilan. Après la mobilisation sur la direction centrale, il s'agit de redescendre vers les directions régionales et les agents. »

Il y a donc une volonté de mieux faire communiquer les personnes entre elles.

Mais des difficultés propres à MMA peuvent se produire dans la construction des BSC, entraînant des problèmes supplémentaires.

Pour Christine, qui est un manager et un utilisateur devant piloter plusieurs projets avec son équipe :

« Plus on descend le long de la ligne hiérarchique et plus l'élaboration du quadrant est difficile à concrétiser selon les objectifs stratégiques. Par exemple, le problème pour son équipe a été l'absence de pérennité de certains projets (souvent, des projets sont abandonnés). »

Il est alors difficile de bâtir un BSC pouvant donner lieu à un suivi fiable.

Pour Frédérique (manager et utilisateur), un contexte de crise peut justifier des aménagements :

« Il est nécessaire d'anticiper très en amont pour mettre les troupes en ordre de marche. Le quadrant est le fil conducteur, mais on doit pouvoir y déroger en cas de crise. En mai, par exemple, on a dû changer de stratégie et de priorités du fait de la sinistralité accrue du portefeuille. Ceci est abordé à travers le suivi du quadrant. Toutefois, il n'y a pas eu de modification du quadrant. Il a fallu aller à l'urgence et adapter la stratégie de gestion des portefeuilles. »

Pour Eric, son rôle de manager et d'utilisateur-correspondant à la direction des systèmes d'information l'a conduit à résoudre certaines difficultés ou à répondre à de nombreuses questions, comme : *« Qu'est-ce qu'on met dans le quadrant ? Quel est le degré de détail ? Doit-on mettre tous les objectifs ou seulement les principaux ? Faut-il mettre les objectifs récurrents ou les objectifs spécifiques ? Comment interpréter les indicateurs ? »*

Pour lui, *« Les indicateurs ne sont pas toujours mesurables ou pertinents. Il y a un besoin d'accompagnement. »* Il note également que *« au total, 5% des unités n'utilisent pas le quadrant. Les raisons principales en sont les suivantes : (1) formaliser les objectifs permettrait de les évaluer (et ces unités préfèrent rester dans l'ombre et ne pas faire de bruit) ; (2) c'est encore du travail administratif que l'on demande et cela les écarte de leur métier de base, et de toute façon ils pensent ne pas avoir le temps pour le faire (ils sont très sollicités et de plus en plus) ; (3) ça ne les intéresse pas (ce qui les intéresse, ce sont leurs activités au quotidien, c'est-à-dire développer et concevoir). »*

Cette direction des systèmes d'information a été l'une des plus réticentes vis-à-vis des quadrants. Au sujet de cette entité, Diane (chef de projet et initiateur) indique :

« Ils ont toujours considéré qu'ils étaient à part et que la politique de l'entreprise ne peut pas s'appliquer à eux. Cette direction a toujours été réticente à adopter les mêmes procédures que les autres chez MMA. » Pour rentrer dans le processus des quadrants, elle les a accompagnés encore plus que les autres.

A son poste (manager d'une équipe et utilisateur) Christine peut aussi faire part de ses difficultés pour faire son quadrant : *« On est beaucoup plus le nez dans le guidon. Il faut faire de gros efforts pour penser le long terme ».*

Olivier (manager correspondant-utilisateur) souligne une autre difficulté liée aux réorganisations en cours d'année :

« Pour des raisons externes ou de changement d'organisation, il arrive que la direction générale réoriente les objectifs et les priorités en cours d'année, ce qui est très déstabilisateur pour tout le monde et pour le suivi des quadrants (car il y a des décalages avec les priorités initiales). »

Il en conclut donc que *« l'utilisation des quadrants est donc plus facile lorsque les objectifs de la DG sont stables et peuvent être déclinés ensuite au niveau individuel. »* A ce titre, Diane (chef de projet et innovateur) admet que *« l'impact des réorganisations sur les quadrants est différent si ces changements se profilent avant de faire les quadrants : il n'y a pas alors de motivation pour faire les quadrants car on sait que tout va être modifié. »*

Olivier a noté aussi des problèmes liés à la fixation des objectifs :

« L'objectif doit être contributif, ambitieux, mais réaliste. Si on est sûr de ne pas l'atteindre, on ne le regarde plus. C'est déjà arrivé lorsqu'on maintient un objectif en année 3, alors que les deux premières années on a réalisé un chiffre très en dessous et qu'on sait d'avance que cet objectif ne sera pas atteint en année 3 ».

Pour lui, on arrive alors à une situation où *« il n'y a pas d'effet de synergie et d'entraînement. »*

Pour Patrick (manager et utilisateur-correspondant), la mise en œuvre des quadrants s'est faite il y a trois ans. *« Cela a été plutôt mal accueilli au départ, comme de la paperasse administrative à faire en plus. »*

Bernard (manager et utilisateur-correspondant également) a noté aussi des difficultés dans la déclinaison des objectifs le long de la ligne hiérarchique :

« En interne, plus on descend dans la hiérarchie et plus on a des difficultés pour trouver des indicateurs simples et pour analyser de manière efficace les résultats et les liens avec les objectifs du dessus. C'est dans le vécu que l'on s'aperçoit de cette difficulté. »

Bernard note aussi des problèmes pour le choix des indicateurs :

« On se rend compte de la qualité des indicateurs à l'usage (problème de la pertinence de l'indicateur et de la justification de sa place). On risque une démotivation si l'indicateur n'est pas significatif (on a eu quelques cas). C'est un problème récurrent. C'est un écueil difficile à éviter. C'est le problème de la pertinence des indicateurs, de leur régularité et de leur obtention plus ou moins facile. »

Ces verbatim soulèvent des contenus sur les points forts et les points faibles soulevés par différents types d'acteurs au sein de l'organisation étudiée. Nous organisons l'étude de ces verbatim selon deux angles d'analyse.

Sous l'angle technique, l'adoption du BSC chez MMA s'est donc traduite par la mise en œuvre progressive d'un modèle de type 1 (une collection d'indicateurs) selon la classification de Spechbacker et al. (2003). Mais comme nous allons le voir, la période suivante de révision

de l'outil va s'orienter vers un modèle de BSC de type 3 aménagé, avec notamment l'utilisation de la carte stratégique et la coordination avec les autres outils de gestion.

En ce qui concerne l'interprétation de cette période de diagnostic *sous l'angle de la théorie de l'acteur-réseau (ANT)*, nous observons bien les quatre étapes de la traduction dégagées par Callon (1986), qui se chevauchent et interagissent dans un processus général de mise en œuvre des BSC chez MMA.

La problématisation selon Callon (1986) concerne tout d'abord les interrogations sans réponse et la formulation du problème. Ici, il s'agit avant tout des interrogations de Thomas (DRH et innovateur) sur le rôle de l'outil pour contribuer aux changements nécessaires dans les relations entre les managers et leurs équipes. Nous pouvons formuler la question de la manière suivante, comme formulée dans la problématisation (voir supra) : Le BSC/Quadrant est-il un outil de management qui peut s'utiliser dans la durée ? L'enjeu est le suivant sur le long terme : il s'agit à la fois de mieux faire dialoguer les managers avec leurs subordonnés, d'instaurer un climat de confiance entre eux, de fournir des éléments objectifs d'évaluation des collaborateurs et aussi d'orienter les comportements vers les priorités stratégiques de la direction générale. Cela ne va pas de soi dans un groupe mutualiste habitué à une culture participative et à une orientation vers la satisfaction des sociétaires, qui sont aussi les clients. Face à la concurrence par les prix des assureurs privés et à l'exigence de performances financières émanant des autorités de régulation, le changement des priorités doit s'opérer à tous les niveaux hiérarchiques.

L'identification des solutions (qu'il convient de faire accepter) et aussi ses expériences antérieures permettent à ce DRH de sélectionner la démarche du BSC comme outil possible au début des années 2000, ce qui se concrétise par une première période d'essai (dite période d'essai 1, voir tableau 2, colonne 2). Cette approche initiale est conçue tout d'abord comme un outil d'évaluation des performances des cadres dirigeants. Passé cette première phase d'expérimentation, le BSC se conçoit alors comme un outil de management qui doit redescendre suffisamment bas dans la hiérarchie pour produire les effets recherchés, et c'est le lancement de la deuxième période d'essai (dite période d'essai 2, voir tableau 2, colonne 3).

L'identification des acteurs (y compris les objets) et leurs positions vis-à-vis du projet en découlent. Pour illustrer les différents rôles endossés et caractériser les types d'acteurs, nous pouvons adopter deux points de vue. Le premier concerne la situation des acteurs vis-à-vis du projet d'implantation de cet ensemble de BSC (voir tableau 1, colonne 3). Nous avons retenu le terme *d'initiateur* pour le DRH à l'origine du projet. Ce dernier a nommé ensuite au sein de sa direction des ressources humaines un chef de projet que nous avons qualifié de *pilote*, qui reste actif du début de la seconde phase d'essai jusqu'à la fin de la période de révision (ou période 2 dans le tableau 2, colonne 4). En revanche, le DRH cède sa place à la fin des deux périodes d'essais. Le DAF reprend alors sous son autorité l'ensemble des BSC, tout en gardant le même chef de projet. Nous le qualifierons donc de *continuateur* dans notre liste des acteurs. L'objectif affiché à ce stade est d'assurer une meilleure cohérence entre les BSC, les budgets et les plans d'action, grâce au pilotage de l'ensemble par le DAF. Ces trois outils seront considérés comme autant d'objets acteurs dans notre analyse conduite à la lumière de la théorie de l'acteur-réseau. Enfin, les utilisateurs des BSC (les managers) seront qualifiés de correspondants ou de participants, selon qu'ils jouent un rôle actif ou non dans l'aide apporté au chef de projet pour déployer les BSC le long de la ligne hiérarchique.

Le deuxième point de vue utilisé pour qualifier les intervenants dans le projet concerne une classification par type d'acteurs (déjà utilisé pour qualifier les personnes interrogées dans la présentation des verbatim, tableau 1 colonne 4). Elle apporte un complément à la vision précédente. Il s'agit surtout de regrouper les acteurs humains en deux catégories seulement : les *innovateurs* d'une part (le DRH, le chef de projet et le DAF) et d'autre part les *utilisateurs* (utilisateurs-correspondants et utilisateurs).

Soulignés également par Callon (1986), le *système d'alliances ou d'associations* entre les acteurs constitue un des éléments de description essentiels pour rendre compte d'un processus de traduction. Notre partition des acteurs permet de caractériser les alliances qui se sont scellées entre l'initiateur (le DRH), le pilote (le chef de projet) et le continueur (le DAF) pour assurer le diagnostic du projet et la survie des BSC grâce à une phase de révision (voir infra). Ces innovateurs ont pu ainsi solliciter les utilisateurs pour répondre aux critiques et mettre en œuvre des pistes de changement garantissant la continuité du projet initial. Le point de passage obligé (PPO) entre la période de diagnostic et la période de révision peut être énoncé de la manière suivante : faut-il garder les quadrants ?

Par analogie avec le schéma présenté par Callon (1986, p. 184) définissant le système des alliances entre les acteurs (ou entités) dans la problématisation, nous pouvons proposer la représentation suivante de leurs buts au cours de la période de diagnostic (voir schéma 1) :

Schéma 1 : Le point de passage obligé (PPO) de la problématisation et les buts des acteurs

(selon la présentation de Callon, 1986, p. 184)

Les acteurs :	Le point de passage obligé :	Buts des acteurs :
Les innovateurs	Faut-il garder les quadrants ?	Diagnostiquer
Les BSC (ou Quadrants)		Influencer
Les utilisateurs		Critiquer

Les obstacles-problèmes aboutissant à ce questionnement et les buts d'une éventuelle sauvegarde des quadrants pour les différents acteurs peuvent se résumer de la manière suivante. Nous utiliserons ici les matériaux collectés et les extraits d'entretiens qui ont été mentionnés ci-dessus.

Pour les *innovateurs*, il s'agit de faire face à un grand nombre de critiques dans la mise en œuvre et l'utilisation des quadrants au cours de la phase du deuxième essai (essai 2, voir tableau 2, colonne 2). Leur but va donc être de mettre en œuvre une période de diagnostic permettant d'évaluer les améliorations nécessaires et de désamorcer les critiques les plus fortes, comme celles émanant de la direction des systèmes d'information (voir supra). Sans hésitation, ce groupe d'acteurs pense qu'il faut maintenir les quadrants, qui deviennent de plus en plus utiles pour mobiliser les collaborateurs sur les priorités, face à un contexte économique qui se dégrade fortement à partir de 2008⁵. Pour ces acteurs, c'est le but principal d'une sauvegarde des quadrants. Le passage de relai entre le DRH et le DAF s'effectue, dans une alliance qui se justifie par un souci de cohérence entre les quadrants, les budgets et les plans d'action. Nous verrons dans la section 3.5 suivante l'effet de ce changement de responsabilité dans l'ordonnancement du calendrier des mises à jour annuelles des quadrants. En dehors de cette évolution, le DAF manifeste son souhait d'améliorer le choix des objectifs et des indicateurs, en liaison avec les adaptations au contexte économique qui s'opèrent chez MMA. De même, il demande une présentation visuelle plus parlante. Le garant de la continuité des quadrants (et de sa vocation maintenue comme outil de management) semble être le chef de projet, qui passe d'un rattachement au DRH à un rattachement au DAF à la fin de cette période de diagnostic.

Pour les *utilisateurs*, les obstacles-problèmes concernent les critiques qui remontent des différents niveaux hiérarchiques vers les correspondants. Principalement, les extraits d'entretiens indiqués ci-dessous et nos matériaux montrent des oppositions qui concernent tout d'abord les modalités techniques (le choix des objectifs et des indicateurs, le manque d'intégration dans les quadrants des changements de mode d'organisation, les défauts de cohérence dans le choix des objectifs entre les niveaux hiérarchiques, les délais d'élaboration, etc.). Il y a aussi des critiques qui visent l'utilisation de l'outil pour manager les équipes. Principalement, les utilisateurs souhaitent plus de transversalité dans la communication des résultats des quadrants (par exemple, pour décroiser les directions). Il y a également des oppositions de principe, notamment de la part des fonctions support, comme la direction des systèmes d'information. Comme nous l'avons vu, le temps passé à élaborer les quadrants semble ne pas se justifier et certaines équipes ont des difficultés pour accepter ce nouveau mode plus transparent d'évaluation des performances collectives. Les opinions exprimées

⁵ Le résultat net de MMA passe de 253 millions d'Euros en 2007 à 93 millions d'Euros en 2008 et à 21 millions d'Euros en 2009 pour se redresser ensuite (voir tableau 2, dernière ligne).

dans nos entretiens vont cependant plutôt dans le sens d'une sauvegarde de l'outil. L'expérimentation des quadrants au cours de la seconde période d'essai a permis aux utilisateurs d'évaluer l'intérêt de cette démarche, notamment pour les entretiens annuels de fin d'année avec les collaborateurs (cela donne une base formalisée aux échanges sur les résultats obtenus et sur les perspectives futures d'activité). L'outil est bien apprécié aussi comme vecteur de dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques et au moment de la définition des priorités de l'année entre les managers et leurs équipes. Le processus d'élaboration des quadrants avec le chef de projet est également jugé favorablement, car il utilise la culture participative et le cadre mutualiste qui préside au mode de management chez MMA.

Pour les *BSC* considérés en tant qu'*acteurs-objets*, les obstacles-problèmes proviennent surtout de leur adaptation nécessaire au contexte évolutif de MMA. Il s'agit de démontrer une adaptation face à : (1) une culture mutualiste (où les performances financières ne sont pas les seules priorités et qui a un mode de fonctionnement participatif) ; (2) l'ampleur du déploiement et la nécessité d'une cohérence d'ensemble (quelques huit cents entités sont concernées) ; (3) des obstacles techniques (choix des objectifs et des indicateurs, design à améliorer, cohérence avec les autres outils de gestion). Les buts d'une éventuelle sauvegarde seraient de démontrer l'aptitude des quadrants à mobiliser les collaborateurs pour opérer les changements culturels souhaités par la direction générale (faire évoluer les relations entre les managers et leurs collaborateurs, passer d'une culture mutualiste à une culture orientée vers les performances financières). L'influence sur les comportements s'est déjà fait sentir, dans la mesure où les résultats financiers de MMA se sont sensiblement améliorés en fin de période de diagnostic (en 2010) et au début de la phase de révision (année 2011, voir tableau 2, dernière ligne). Mais il serait trop simplificateur d'en attribuer le mérite uniquement aux quadrants. Il s'agit plus d'un ensemble de facteurs qui ont concouru conjointement à ces bons résultats, comme la mise en commun du traitement administratif des dossiers des sinistres avec d'autres mutuelles. Il reste que les quadrants peuvent continuer à influencer les comportements, et aussi à contribuer maintenant au décloisonnement l'entreprise, même si un certain nombre d'enjeux techniques sont à relever (notamment dans le choix des objectifs et des indicateurs d'une part, et d'autre part, dans la cohérence à assurer avec les budgets et les plans d'action). Mais cela passe par une série de révisions conduites au cours de la période 2 d'observation.

3.5 Révision (période 2) : appropriation de l'outil

Au début de notre seconde période d'observation dite de révision (2011), il apparaît que la structure des quadrants doit être revue pour améliorer son efficacité, tout en gardant son mode d'élaboration participatif et ses objectifs (améliorer le management des équipes et mobiliser autour de priorités stratégiques). Nous allons en décrire les éléments marquants à l'aide des matériaux collectés, qui comportent principalement pour cette seconde période les entretiens avec le chef de projet et le directeur financier (DAF), ainsi que le contenu des deux séminaires ayant eu lieu avec les utilisateurs-correspondants.

Le chef de projet reste le même, mais son réseau d'utilisateurs correspondants est renouvelé avec le temps, ainsi qu'un certain nombre de managers et de dirigeants. Par ailleurs, le directeur financier (François) devient le *continuateur* du projet et son nouveau leader, à la place du DRH (Thomas) qui en a été l'*initiateur*. A ce titre, François encadre maintenant le

travail de Diane, le chef de projet maintenu dans ses fonctions pour mener à bien cette période de révision (2011-2013 – voir colonne 4 du tableau 2).

Au niveau de la direction générale, un consensus se dégage au début de cette année 2011 pour garder les quadrants, sous réserve de les adapter au contexte et de remédier à un certain nombre de dysfonctionnements. Diane (chef de projet et initiateur) nous indique à ce sujet :

« Le projet des quadrants a traversé toutes ces années depuis 2001 et l'ensemble des équipes se l'est approprié. C'est maintenant un outil maison, qui fait partie du management des équipes et de la culture MMA ».

Elle nous indique aussi que ce consensus sur le maintien du quadrant repose sur une nécessité : *« Il n'y a pas la nécessité d'avoir un nouvel outil, qui serait perçu comme une nouvelle obligation imposée par la direction générale, alors qu'aujourd'hui les managers se sont bien appropriés les quadrants ».*

Pour elle toujours, la précaution à prendre pour améliorer le système des quadrants est également bien identifiée :

« Il faut veiller à l'orientation management inhérente à la démarche du quadrant, telle qu'elle est pratiquée depuis l'origine et qui justifiait jusqu'alors son ancrage auprès de la direction des ressources humaines ».

En d'autres termes, il s'agit pour Diane de garder le même message : le quadrant est un outil de management et non un outil de reporting. Au cours de nos entretiens, elle a pu concrétiser de la manière suivante cette vocation spécifique des quadrants par rapport aux autres outils de gestion : *« Il s'agit pour les individus de se repérer et de trouver des réponses à la question suivante : à quoi sert mon travail, que dois-je réussir dans l'année avec mon équipe ? ».* Il y a donc bien une volonté de mieux faire communiquer les personnes entre elles. A titre complémentaire, nous pouvons aussi faire part de cette remarque de Diane qui va dans le même sens : *« MMA a une organisation complexe et il faut donc que les gens se parlent grâce aux quadrants ».*

Le cadre des révisions possibles est bien identifié : il ne s'agit pas de créer un nouvel outil en plus ou à la place des quadrants, mais d'améliorer l'existant (qui donne globalement satisfaction, tout en nécessitant quelques aménagements).

Ce qui semble important au début de cette seconde période est le constat suivant : les révisions décidées par MMA en réponse au diagnostic vont concerner prioritairement le processus d'élaboration et la communication, avec notamment l'introduction dans le futur de la *carte stratégique* et une meilleure *coordination* avec les budgets et les plans d'action. En d'autres termes, les aspects liés aux processus de management dans l'utilisation des quadrants vont rester au premier rang, du fait de *l'objectif central* du projet : faire du BSC un outil de management pour renforcer le dialogue entre les entités et les membres des équipes. Les aspects plus techniques, comme le choix des objectifs et des indicateurs seront revus ultérieurement. Par ailleurs, il est intéressant de noter que l'informatisation complète des BSC n'est pas adoptée, même si cela aurait pu aboutir à réduire les délais d'élaboration. La raison en est tout simplement un souci de cohérence avec les objectifs des quadrants : d'après Diane (chef de projet et initiateur), une informatisation des quadrants serait susceptible de perturber les relations de confiance entre le manager et les membres de son équipe.

Pour mettre en œuvre ces révisions, les utilisateurs-correspondants sont sollicités au cours d'un séminaire, à la fois pour valider le diagnostic et pour envisager des solutions. Au cours des échanges entre le chef de projet et ces utilisateurs-correspondants, des exemples d'utilisations de *cartes stratégiques* dans d'autres entreprises sont donnés pour faire comprendre l'intérêt de son utilisation. Des démonstrations d'utilisations possibles de la carte stratégique pour quelques entités de MMA permettent de valider cette approche, notamment pour mettre plus de cohérence dans le choix des objectifs et des indicateurs entre niveaux hiérarchiques et renforcer le dialogue au sein des équipes. Les principes du management participatif en vigueur chez MMA (et déjà utilisé pour le lancement du projet) sont aussi mobilisés dans cette phase de révision.

Par ailleurs, le directeur financier voit sa demande retenue avec la modification du calendrier d'élaboration des quadrants pour plus de cohérence et de coordination avec les budgets et les plans d'action. Les budgets et les plans d'action seront maintenant élaborés chaque année en premier afin de mieux identifier au préalable les ressources nécessaires aux objectifs à retenir dans la révision annuelle des quadrants. Selon les principes de Kaplan et Norton (2008), il aurait été préférable de construire les quadrants *avant* les budgets et les plans d'action, comme une suite logique de la révision annuelle des priorités stratégiques. Mais il y a plusieurs facteurs qui expliquent le choix finalement retenu par MMA : (1) le directeur financier devient l'innovateur principal des quadrants et le continuateur du projet, car le chef de projet et les quadrants sont rattachés à sa direction (et non plus à la DRH comme auparavant) ; (2) du fait notamment du manque d'informatisation des quadrants, leur élaboration le long de la ligne hiérarchique prend encore beaucoup de temps et cela risque de faire déborder la période d'élaboration des budgets sur l'année en cours, si cela vient ensuite ; (3) les managers sont réticents à s'engager sur des objectifs dans les quadrants sans avoir obtenu des garanties au préalable sur les ressources nécessaires pour les réaliser (ce qui ne peut se faire que dans le processus de négociation budgétaire).

Il est à noter que le directeur financier est également présent au début de ce séminaire des utilisateurs-correspondants pour manifester son soutien aux changements envisagés. Le nouveau directeur général de l'entreprise et son comité de direction n'interviennent que très peu dans ce processus de révision, sauf pour soutenir le maintien des quadrants et la position du directeur financier, et pour apprécier par la suite l'intérêt de l'utilisation de la carte stratégique. A ce titre, un test d'utilisation de la carte stratégique est effectué avec le quadrant de MMA (le quadrant de la direction générale).

Les utilisateurs-correspondants sont également mobilisés au cours d'un second séminaire pour mettre en œuvre la carte stratégique dans leurs entités, à l'occasion de la construction des quadrants pour l'année. Ces adaptations des quadrants avec les correspondants seront poursuivies ensuite par des contacts réguliers avec le chef de projet. De nouveau, un dialogue s'instaure entre les innovateurs (le DAF, le chef de projet) et les utilisateurs principaux (les utilisateurs-correspondants) dans une volonté d'alignement sur de nouvelles pratiques des quadrants.

Sous l'angle technique, nos observations débouchent principalement sur la proposition d'un aménagement des classifications des BSC qui servent de référence, comme celle de Spechbacker et al. (2003). Par rapport aux trois types de BSC identifiés par cet auteur, nous proposons d'identifier un type 4 (ou un type 3 enrichi) qui constituerait une forme plus évoluée de BSC. Celle-ci comprendrait : (1) un mode de déploiement facilitant l'emboîtement

des objectifs le long de la ligne hiérarchique, (2) une articulation du BSC avec les autres outils, et (3) un enrichissement dans le choix des indicateurs (notamment non-financiers pour la partie apprentissage du BSC).

Le passage d'un type de BSC donné à un autre mériterait aussi plus de compléments, mais il serait alors nécessaire de raisonner en terme de dynamique de changement, d'évolution nécessaire d'un outil au cours du temps. Cela milite en faveur de l'intégration des pratiques managériales du changement à la classification proposée par Spechbacker et al. (2003). Nous proposons ainsi de perfectionner les descriptions techniques des différents types de BSC pour montrer ce qui pousse une organisation à choisir tel type plutôt qu'un autre, ou à rester dans la même situation, ou encore à évoluer vers une solution plus complète.

En reprenant notre approche théorique de l'acteur-réseau (ANT) et les étapes distinguées par Callon (1986), les phases d'intéressement, d'enrôlement et de mobilisation peuvent maintenant être détaillées pour cette deuxième période dite de révision. Cela complète l'étape de *problématisation* envisagée précédemment pour la période dite de diagnostic.

L'*intéressement* selon Callon (1986) concerne l'appréhension de la réalité en fonction des épreuves de force qui s'engagent. Les buts et définitions des acteurs se mettent en forme et s'ajustent dans l'action, des dispositifs sont mis en place, la consolidation du lien social s'opère, l'évolution des groupes se produit. Il s'agit de convaincre les autres acteurs par plusieurs voies, d'interpréter ce que sont et veulent les acteurs à enrôler, de démontrer par l'expérimentation et de susciter l'adhésion. Plus largement, cette étape permet de construire un système d'alliances.

Dans le cas de MMA et de cette période de révision, nous pouvons effectivement constater cet intéressement à l'œuvre. Cela se manifeste avec l'apparition de dispositifs divers d'ajustements et de concertation pour aboutir à un consensus sur le maintien des quadrants d'une part, et d'autre part pour dégager des priorités dans les révisions à mettre en œuvre. La consolidation du lien social s'opère notamment avec les deux séminaires avec les utilisateurs-correspondants. Il s'agit de convaincre ces acteurs clés, de les enrôler, de susciter l'adhésion pour pouvoir expérimenter les changements décidés.

L'étape suivante concerne l'*enrôlement*. Caillon (1986) la décrit comme un processus de définition des rôles (qui sont acceptés par les acteurs) et de négociations multilatérales. C'est un intéressement réussi. Les difficultés techniques à vaincre rendent les enrôlements délicats et les négociations plus dures. Il y a des négociations à faire pour avoir l'adhésion, et des concessions à faire.

Dans le cas de MMA pour cette période de révision, nous pouvons observer aussi cette phase d'enrôlement, avec la définition progressive de rôles et la conduite de négociations multilatérales (d'autant plus qu'un certain nombre d'acteurs ont changé). Il y a particulièrement les négociations avec le DAF pour arbitrer les révisions à entreprendre, notamment pour fixer un calendrier d'élaboration des quadrants qui suivra dorénavant l'établissement des budgets. Ces négociations ont lieu aussi avec les correspondants pour susciter leur adhésion dans les changements à faire dans le mode d'élaboration des quadrants (notamment avec l'introduction de la carte stratégique).

Enfin, la *mobilisation* selon Callon (1986) peut s'observer également. Cette phase est constituée par la question de la représentativité. Quelques rares individus étaient concernés

jusqu'ici. La question maintenant est la suivante : la masse des utilisateurs suivra-t-elle les porte-paroles ? Nous trouvons à ce stade cette notion de porte-parole et leur mode de désignation. On peut distinguer à ce stade un processus de représentativité, avec des déplacements et une mobilité des points de vue des acteurs, avec aussi des mécanismes de reconnaissance et de leadership. Une réalité s'impose comme résultat (ou conséquence) des négociations sur la représentativité. Au final, il y a l'obtention d'un réseau de liens contraignants (mais une contestation du consensus et de la mobilisation est toujours possible). A ce stade, Callon (1986) note que l'on peut parler d'une traduction qui devient trahison (p. 199).

Pour MMA, nous pouvons observer que les utilisateurs-correspondants jouent un rôle crucial pour la représentativité des utilisateurs à ce stade de mobilisation. Ces porte-paroles doivent convaincre les autres managers du bien-fondé des révisions décidées et aider les différentes entités à les mettre en œuvre pour les nouveaux quadrants. Pour le DAF et le chef de projet, la question maintenant est la suivante : la masse des utilisateurs suivra-t-elle les modalités de révision décidées (et négociées) avec les correspondants ?

Une controverse est susceptible de naître au cours de cette phase de mobilisation. Au début de la période de révision, la stratégie des innovateurs peut vaciller, le scepticisme de certains utilisateurs peut l'emporter. Il y a toujours des fluctuations possibles dans l'interprétation des modalités de mise en œuvre des révisions décidées, surtout dans un déploiement aussi large des modes de révision d'un outil. Des croyances et des acteurs peuvent être contestés. S'agissant de MMA, la clôture de la controverse avec l'identification de porte-paroles incontestables s'opère notamment grâce à la direction générale, qui valide à de nombreuses reprises les deux révisions majeures décidées par les innovateurs maintenant en charge du projet (l'intégration des quadrants au processus budgétaire demandée par le DAF et l'utilisation des cartes stratégiques souhaitée par le chef de projet). Cette validation s'opère notamment du fait que le DAF fait partie de cette direction générale (et du comité de direction qui fixe notamment l'orientation stratégique de MMA). Conduite par le chef de projet, il y a aussi l'expérimentation de la carte stratégique pour le BSC (ou quadrant) de la direction générale et pour celui de la direction financière (direction à laquelle le chef de projet appartient maintenant). Dans le premier cas d'expérimentation, il s'agit de s'appuyer sur l'autorité de la direction générale, et dans le second de donner l'exemple d'une application réussie à sa propre entité. Dans ces deux situations, les adoptions des nouvelles modalités d'élaboration des quadrants réunissent l'approbation et permettent une généralisation. Nous observons ainsi une transformation du dispositif technique d'intéressement, par l'implication plus forte qu'auparavant d'un nouvel acteur : la direction générale. Il y a aussi le recours à l'exemple d'application pour renforcer la mobilisation. Par la suite, des dispositifs de formation et d'information d'autres intermédiaires et représentants vont permettre le déploiement progressif des révisions envisagées.

Dans le cadre de la théorie de l'acteur-réseau (ou ANT), notre recherche montre comment une problématique peut évoluer au cours du temps et développer de nouvelles controverses poussant à un processus de révision d'un outil de contrôle de gestion. Selon l'évolution du contexte et les jeux des acteurs, ce processus peut réussir ou condamner l'outil. Dans le cas présent, on aboutit à un type de BSC plus sophistiqué (ici par un passage du type 1 au type 3, aménagé et enrichi par rapport à la typologie initiale de Spechbacker et al., 2003). Mais notre cas montre aussi que la présentation de nouvelles améliorations techniques ne sont pas

suffisantes (et même essentielles) pour garantir une traduction réussie (ici une révision satisfaisante de l'outil). A la lumière de cette théorie, ce qui résulte particulièrement de l'étude du cas présenté est la reconstitution possible d'un réseau d'acteurs à l'occasion d'une nouvelle traduction, grâce notamment à des dispositifs que nous nous sommes efforcés d'explicitier. Cette revitalisation essentiel d'une alliance entre les innovateurs et les utilisateurs est sans doute explicable : (1) par le maintien d'une permanence dans le choix de l'objectif assigné à l'outil ; (2) par le mode de co-construction de la traduction et (3) par le maintien du porte-parole des innovateurs (ici le chef de projet, qui est resté le même au cours des deux phases de diagnostic et de révision – voir tableau 2).

4. Epilogue

Dans cette partie, nous discutons les changements marquants inhérents à la mise en œuvre du BSC/Quadrant au sein de la MMA. L'étude des relations d'acteurs a révélé l'influence de l'acteur non-humain qu'est le BSC. Ainsi, il peut influencer les comportements selon principalement trois modes : (4.1.) dans la détermination des objectifs, (4.2) dans la communication interne et (4.3.) dans l'évaluation collective et individuelle.

4.1 La détermination des objectifs comme acte de management

Certaines études soulignent que les systèmes classiques de mesure de la performance comporte des mesures imprécises tournées vers le court terme qui limitent la portée et l'utilité de l'outil comptable (Hartmann 2000 ; Hopwood 1972, p. 157-158 ; Otley et Pollanen (2000) ; Wong-On-Wing et al. 2007). Chez MMA, Bernard (manager et utilisateur-correspondant) précise ainsi qu'il est attendu que le BSC/Quadrant puisse permettre de trier et de classer les objectifs selon leur importance et leur pertinence, et ainsi de trier les objectifs et de définir les priorités : *« C'est un exercice synthétique pour définir les objectifs à venir et les priorités. Il s'agit de trier les véritables objectifs, de les suivre et de faire le bilan. Après la mobilisation sur la direction centrale, il s'agit de redescendre vers les directions régionales et les agents. »*

Se trouve également soulevée chez MMA la question de la responsabilité du management à chaque niveau hiérarchique. Chaque entité est responsable de la qualité des données reportées qui seront utilisées au sein des BSC/Quadrants. Ainsi Diane (chef de projet et innovateur) insiste sur la responsabilité partagée : *« Il n'y a pas de traitement informatisé des quadrants et chaque direction met à jour son quadrant avec ses propres moyens. Il n'y a donc pas de centralisation et de contrôle de la direction générale. Le système des quadrants repose sur l'idée d'un management responsable basé sur la confiance (à la différence de l'idée d'un contrôle permanent). La même démarche est appliquée pour les entretiens individuels.*

La réussite de la mise en place de cet outil dépend donc de chacun. Il en va de même de sa pertinence, qui est liée à la qualité de l'information produite et reportée. Il s'agit là d'une première conséquence de l'outil de contrôle BSC/Quadrant sur le comportement managérial.

4.2 La communication interne entre niveaux hiérarchiques

Nørreklit (2000) propose une critique du BSC en développant des arguments en faveur du BSC, mais également en signalant des réserves concernant sa capacité à lier la stratégie à des mesures opérationnelles que les managers peuvent comprendre et influencer. Ainsi, la capacité de cet outil à faire le lien entre la stratégie de la direction générale et les objectifs fixés aux différents niveaux hiérarchiques n'est pas acquise. Chez MMA, Pascal (manager et utilisateur) souligne néanmoins cette possibilité : « *La démarche quadrant a permis d'aller donc un cran plus loin dans l'affichage des plans d'actions, notamment en faisant un lien plus fort avec la stratégie de l'enseigne (plus de cohérence et d'unité).* »

De plus, le BSC/Quadrant chez MMA permet aux managers opérationnels de réagir face aux changements stratégiques effectués par la direction générale en cours d'année. Les propos de Frédérique (manager et utilisateur) sont révélateurs à cet égard : « *Pour des raisons externes ou de changement d'organisation, il arrive que la DG réoriente les objectifs et priorités en cours d'année, ce qui est très déstabilisateur pour tout le monde et pour le suivi des quadrants (car il y a des décalages avec les priorités initiales)* ». Ainsi, la DG doit justifier les changements au sein de ses décisions stratégiques, car grâce au BSC/Quadrant ces priorités sont exprimées clairement et communiquées aux différents niveaux hiérarchiques. Ce qui implique également une responsabilité managériale plus forte. Mais surtout, il est manifeste alors que l'outil BSC/Quadrant dynamise les relations évaluateurs-évalués, en permettant à chacun d'interpeller l'autre. De ce fait, cela implique une amélioration dans les pratiques managériales et du respect dans les relations entre niveaux hiérarchiques.

4.3. L'évaluation collective et individuelle

Speckbacher et al. (2003) développent trois types de BSC (Type I, Type II, et Type III). Chacun d'eux précise un degré de sophistication et d'utilité supérieur au précédent : cela va du BSC envisagé comme système de mesures de la performance multidimensionnel jusqu'au BSC envisagé comme système de management stratégique intégré et fondé sur des relations causales. Le dernier type donne un avantage concurrentiel par le management plus efficace des actifs intangibles comme l'innovation, la flexibilité et la connaissance (Speckbacher et al. 2003). Toutefois, nous n'avons pas trouvé d'études indiquant que l'avantage concurrentiel pouvait trouver sa source au sein de l'outil de contrôle comme actant d'un meilleur management. Olivier (manager et utilisateur-correspondant) énonce pourtant clairement cette idée chez MMA : « *C'est un outil de management qui permet d'être plus réactif et plus opérationnel. En ce sens, il peut constituer un avantage compétitif (et non pas une figure de style).* » De ce fait, notre cas montre que l'outil de contrôle peut devenir une source d'avantage compétitif sous cet angle du management, car les BSC/Quadrants chez MMA améliorent notamment la compréhension de la stratégie d'entreprise. Celle-ci est alors davantage opérationnalisée et portée par les collaborateurs, notamment au moment de la construction participative des BSC/Quadrants et lors des entretiens individuels de fin d'année.

L'outil permet aussi d'améliorer la manière de travailler et le travail lui-même. Olivier explique également : « *La démarche donne un état d'esprit, une approche managériale qui repose sur une cohérence des objectifs et un suivi et donc permet de réagir rapidement.* »

L'outil ainsi approprié s'inscrit dans une démarche d'amélioration continue de la performance. Pascal (manger et utilisateur) énonce ainsi ce qui l'a fait basculé en faveur des quadrants : *« Cela permet de se poser, de comprendre ce que l'on fait, de voir si l'on est dans les clous, et de s'améliorer (c'est constructif pour améliorer la situation). On marque ainsi son désir de s'améliorer. »*

Idéalement, l'outil de contrôle devient de la sorte l'outil de management de tout le monde au service de chacun.

5. Conclusion

Dans cet article, nous avons développé une recherche visant à analyser l'implantation du BSC au sein d'une organisation à partir d'une étude de cas sur une période d'observation directe de cinq ans. Nous avons sollicité le cadre de l'ANT pour analyser les relations d'acteurs lors de cette mise en place. Cette posture a permis d'examiner nos données autrement que par ordre chronologique, comme traditionnellement. En effet, l'ANT conduit à pouvoir traiter une réalité complexe, par nature non séquentielle et constituée de processus interdépendants. En ce sens, nous complétons les démarches initiées par Briers et Chua (2001), ainsi que par Chenhall (2013). Par ailleurs, ce choix a également permis de mettre à jour des qualités du BSC en tant qu'acteur non humain, à savoir : (1) le BSC peut constituer un avantage concurrentiel ; (2) le BSC peut être utilisé comme un instrument de management d'équipes, mais également comme un outil d'évaluation individuelle, lorsque des acteurs non comptables se l'approprient ; (3) le BSC peut être envisagé comme un moyen de contrôle par les subordonnés pour évaluer la justesse et la cohérence des décisions prises par leur hiérarchie concernant la stratégie et son évolution. Cette recherche contribue également à améliorer les typologies existantes de BSC, comme celle proposée par Speckbacher et al. (2003). Par rapport à cette dernière typologie purement technique, notre recherche milite pour l'adjonction de caractéristiques sociales reflétant le jeu des acteurs dans la construction d'un outil, qui révèle dans sa construction et son utilisation une interdépendance entre outil et acteurs.

Par ailleurs, l'appropriation de l'outil dans notre cas débouche sur deux constats de portée générale : la nécessaire cohérence entre le BSC et les autres outils de contrôle de gestion d'une part, et d'autre part, l'utilisation avantageuse de la carte stratégique pour assurer une cohérence dans le déploiement des objectifs stratégiques le long de la ligne hiérarchique. Cette étude répond ainsi au papier de Nørreklit (2000) qui indiquait des faiblesses sur ces deux points dans la mise en œuvre des BSC. C'est en adoptant la grille d'analyse de l'ANT que ces deux constats ont pu également émerger.

Pour aller plus loin dans le sens des travaux sur les effets du BSC sur les performances financières (Davis et Albright, 2004), nous pouvons indiquer que sur la période étudiée, les performances financières de MMA se sont améliorées durant les phases de diagnostic et de révision des BSC (se référer à la dernière ligne du tableau 2). D'autres études, comme celle de Grafton et al. (2010), ont montré le rôle des systèmes de mesure de la performance pour la construction de compétences organisationnelles. Notre analyse tend à conforter ces conclusions, dans la mesure où un certain nombre de retours d'expériences exprimées au sein des verbatim montre que l'outil BSC a contribué à l'amélioration de la performance

organisationnelle : (1) sous la forme d'une amélioration du mode de management et d'une transformation de la culture mutualiste pour une prise en compte plus importante d'impératifs économiques, et (2) par une mobilisation des énergies poussant de manière sans doute indirecte à l'amélioration des performances financières. Il reste que d'autres recherches sont sans doute à conduire pour renforcer ces constatations.

Bibliographie :

- Agostino, D., et Arnaboldi M. (2012). Design issues in Balanced Scorecards: the "what" and "how" of control, *European Management Journal* 30: 327-339.
- Ahrens, T., Chapman, C. S. (2004). Accounting for flexibility and efficiency: A field study of management control systems in a restaurant chain. *Contemporary Accounting Research* 21: 271–301.
- Akrich, M. (1998). Les utilisateurs de l'innovation, *Education permanente* 134 : 79-89.
- Akrich M., Callon M., Latour B. (2006). *Sociologie de la traduction* Textes fondateurs, Mines ParisTech, Presses des Mines.
- Alcouffe, S., Berland N., Levant Y. (2008). Actor-networks and the diffusion of management accounting innovation; a comparative study. *Management Accounting Research* 19 (1): 1-17.
- Atkinson H. (2006). Strategy implementation: a role for the balanced scorecard? *Management Decision* 44 (10): 1441-1460.
- Braam, G J.M., Nijssen E.J. (2004). Performance effects of using the Balanced Scorecard a note on the Dutch experience, *Long Range Planning* 37: 335-340.
- Briers, M., Chua W.F. (2001). The role of actor-network and boundary objects in management accounting change: a field study of an implementation of activity-based costing. *Accounting Organization Society* 26: 237-269.
- Callon, M. (1986). Éléments pour une sociologie de la traduction: la domestication des coquilles Saint-Jacques et des marins-pêcheurs dans la baie de Saint-Brieuc. *L'Année sociologique (1940/1948)* 36 :169-208.
- Callon M. (1980). Struggles and negotiations to define what is problematic and what is not : the sociologic of translation in K. Knorr, R. Krohn et R.D. Whiteley. *The social process of scientific investigation* : 197-217. Reidel. Dordrecht.
- Chenhall, R. H., Euske, K. J. (2007). The role of management control systems in planned organizational change: An analysis of two organizations. *Accounting, Organizations and Society* 32: 601–637.
- Chenhall, R. H., Hall, M., Smith, D. (2010). Social capital and management control systems: A case study of a non-government organization. *Accounting, Organizations and Society* 35 (8): 737–756.
- Chenhall, R. H., Hall, M., Smith, D. (2013). Performance measurement, modes of evaluation and the development of compromising accounts. *Accounting, Organizations and Society*: 38 : 268–287.
- Chua, W.F. (1995). Experts, networks and inscriptions in the fabrication of accounting images: a story of the representation of three public hospitals. *Accounting Organization Society* 20: 111-145.
- Davis, S., Albright, T. (2004). An investigation of the effect of Balanced Scorecard implementation on financial performance. *Management Accounting Research* 15: 135-153.
- Drevet, B. (2013). Management public et théories sociologiques. Apport de la théorie de la traduction à l'étude du développement des outils de contrôle de gestion dans l'organisation publique. *Congrès des IAE*. Nice.

- Free, C. W. (2008). Walking the talk? Supply chain accounting and trust among UK supermarkets and suppliers. *Accounting, Organizations and Society* 33 (6): 629–662.
- Gosselin, M., Pinet, C. (2002). Dix ans de recherche empirique sur la comptabilité par activité : état de la situation actuelle et perspectives. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 8 (2): 127-146.
- Hartmann, F.G. (2000). The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory. *Accounting Organizations Society* 25 (4/5) : 451-482.
- Hoppe, D. (2005/1). L'importation d'un outil anglo-saxon dans une bureaucratie multiculturelle européenne : la balancedscorecard. *Sociologies pratiques* (Presses de Sciences Po) 10 :45-53.
- Hopwood, A.G. (1972). An empirical study of the role of accounting data in, performance evaluation. *Journal of Accounting Research* 10 : 156-182.
- Hopwood, A. (1977). The archaeology of accounting systems. *Accounting Organization Society*: 207-234.
- Ittner, C.D., Larcker, D.F. (1998). Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications. *Journal of Management and Accounting research* 10: 205-238.
- Ittner, C.D., Larcker, D.F. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics* 32: 349-410.
- Kaplan, R.S., Norton, D.P. (1992). The measures that drive performance. *Harvard Business Review* janvier-février: 205-238.
- Kaplan, R.S., Norton, D.P. (2001). *The Strategy-Focused Organization*. Harvard Business School Press. Boston.
- Kraus, K, Johnny L. (2010). The impact of the corporate Balanced Scorecard on corporate control – a research note. *Management Accounting Research*: 265-277.
- Latour, B. (1987), *Science in Action*. Harvard University Press. Cambridge MA.
- Latour, B. (1991). Technology in society made durable. In J. Law. *A sociology of monsters: essays on power, technology and domination*: 103-131. Routledge. London.
- Libby, T., Waterhouse, J.H. (1996). Predicting change in management accounting systems. *Journal of Management Accounting Research*: 137-150.
- 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 (1): 47-90.
- Malmi, T. (2001). Balanced scorecards in Finnish companies: a research note. *Management Accounting Research* 12: 207-220.
- Nørreklit, H. (2000). The balance on the balanced scorecard a critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research*. 11 (1): March, 65–88.
- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research* 10: 363-382.
- Otley, D., Pollanen, R. (2000). Budgetary criteria in performance evaluation: a critical appraisal using new evidence. *Accounting Organizations Society* 25: 483-496.
- Preston, A.M., Cooper, D.J., Coombs, R.W. (1992). Fabricating budgets: a study of the production management budgeting in the National Health Service. *Accounting Organisation Society* 17: 561-593.
- Robson, K. (1991). Accounting members as “inscription”: action at a distance and the development of accounting. *Accounting Organization and Society* 685-708.
- Robson, K. (1992). On the arenas of accounting change: the process of translation. *Accounting Organization and Society*: 547-570.

- Speckbacher, G., Bischof, J., Pfeiffer, T. (2003). A descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecards in German-speaking countries. *Management Accounting Research* 14: 361-387.
- Wiersma, E. (2009). For Which Purposes Do Managers Use Balanced Scorecards? An empirical study. *Management Accounting Research* 20: 239-251.
- Wong-On-Wing, B., Guo, L., Li, W., Yang, D. (2007). Reducing conflict in balanced scorecard evaluations. *Accounting Organizations Society*: