

WEGMANN Grégory
IAE de Paris, Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne

55, rue Diderot
94300 VINCENNES
01-43-98-96-37
e-mail : wegmann.iae@univ-paris1.fr

- IX^{IEME} CONFERENCE INTERNATIONALE DE MANAGEMENT STRATEGIQUE -

" PERSPECTIVES EN MANAGEMENT STRATEGIQUE "

AIMS 2000

Montpellier
- 24-25-26 Mai 2000 -

Comparaison de deux modèles complémentaires de tableaux de bord stratégiques : un modèle nord-américain et un modèle suédois

Mots clés : Tableau de bord stratégique, Contrôle de gestion stratégique, Approche par les ressources, Capital intellectuel.

Comparaison de deux modèles complémentaires de tableaux de bord stratégiques : un modèle nord-américain et un modèle suédois

Cette communication a pour ambition de proposer l'étude d'un type d'instruments susceptible d'intégrer des objectifs du contrôle de gestion que l'on estime souvent difficiles à concilier. L'instrument en question, que nous intitulons Tableau de Bord Stratégique a comme représentant célèbre le Balanced Scorecard (Kaplan et Norton, 1998), traduit dans la littérature par Tableau de Bord Equilibré ou Prospectif (BSC pour le reste de l'article). Selon Kaplan et Norton, le BSC est censé permettre une meilleure cohérence (que les budgets par exemple) entre deux objectifs du contrôle de gestion :

- l'évaluation des performances,
- et la prévision qui doit faciliter le pilotage stratégique (à long terme) de l'entreprise.

La mise en adéquation de ces deux objectifs accompagne le souci, très actuel, de cohérence entre les dimensions financières et humaines d'une entreprise que souligne notamment la littérature sur le contrôle de gestion social (Martory, 1999). Michel Capron s'interrogeait déjà en 1989 sur la manière de proposer une synthèse entre ces dimensions financières et humaines de la performance. Il envisageait entre autres choses la solution du tableau de bord.

Lors de cette communication, nous nous fixons les objectifs suivants :

- analyser le BSC afin de montrer en quoi l'instrument étudié est susceptible de répondre à la problématique posée relative au conflit entre deux objectifs fondamentaux du contrôle de gestion. Il s'agira également de révéler ses insuffisances, notamment à propos de son mode d'implantation sous-jacent.
- analyser et comparer les deux modèles de tableaux de bord stratégiques les plus accomplis, en déduire leurs hypothèses sous-jacentes respectives, leurs différences et leurs complémentarités.
- proposer une typologie a priori (voir annexe) des tableaux de bord stratégiques, fruit d'un recensement de tableaux de bord présentant des principes communs avec le BSC. Cette typologie constitue le fondement d'un questionnaire en cours d'administration dont les principaux enseignements pourront être dévoilés lors de cette communication.

L'actualité et la pertinence de la problématique soulevée se fondent en particulier sur les travaux de Thomas Johnson et Robert Kaplan (1987). Ils nous montrent que les critères de performance financière ne sont pas pertinents à eux seuls pour répondre aux missions assignées au contrôle de gestion. C'est cette thématique que nous allons à présent développer en expliquant qu'elle est à l'origine du concept de tableaux de bord stratégiques.

1 Problématique à l'origine des tableaux de bord stratégiques

1-1 Les origines du Balanced Scorecard

Sur la base d'une approche historique, Robert Kaplan et Thomas Johnson (1987) nous expliquent que les systèmes de contrôle de gestion avaient rempli leur mission jusqu'au jour où les critères financiers étaient devenus hégémoniques. Jusqu'au début de ce siècle, ces systèmes, dans les firmes américaines, reposaient sur un calcul de coûts proche du terrain, orienté vers la préparation de la décision. C'est avec l'avènement des firmes intégrées verticalement (The Dupont Powder Company to 1914, chapitre IV de leur ouvrage), puis des firmes multidivisionnelles (GM in the 1920s, chapitre V), que le contrôle de gestion a fondé son objet sur la mesure du retour sur investissement (ROI). Le ROI, invention américaine inaugurée chez Dupont de Nemours, est un critère de rentabilité des capitaux propres. Et pour Kaplan et Johnson, cette approche, encore prépondérante à la date de parution de leur ouvrage (1987), ne permet pas de répondre aux objectifs du contrôle de gestion évoqués en introduction, constat qui se renforce dans un contexte économique de plus en plus imprévisible.

Pour eux, l'objectif originel de la comptabilité managériale (contrôle de gestion) a donc été détourné. Ils considèrent alors qu'il faut effectuer un retour aux sources de la comptabilité de gestion en réintroduisant des mesures basées sur les opérations. Ils s'empressent d'ajouter que cela n'est pas suffisant. En raison notamment de la croissance de la complexité des produits, des processus technologiques et de l'imprévisibilité de l'environnement, les mesures des performances opérationnelles ne permettent plus de reconstituer la performance globale de l'entreprise, ni de la piloter (chapitre XI, page 259). Le contrôle de gestion a donc aujourd'hui pour mission de fournir aux dirigeants des instruments qui permettent de relier ces performances élémentaires à la stratégie de la firme.

Une telle analyse fonde ainsi toute la pertinence de notre problématique qui part de la difficulté qu'éprouve l'outil budgétaire traditionnel (Berland, 1999 a et b, Dupuy, 1999) à concilier l'objectif d'évaluation (mesure des performances passées), avec l'objectif de prévision (appréciation du potentiel futur de l'entreprise). Comme cette conciliation est aujourd'hui impérative pour qu'un système de contrôle de gestion aide ses dirigeants à prendre des décisions, Kaplan, aidé de David Norton, s'est lancé dans une démarche normative de construction d'un outil de contrôle de gestion. C'est au début des années 1990 que Kaplan, en adoptant une démarche inductive, élaborait un tableau de bord d'un genre nouveau, destiné à intégrer les deux dimensions du contrôle de gestion évoquées. A l'issue d'expérimentations dans une douzaine d'entreprises, il proposa le BSC (1992).

L'instrument proposé page 4 est ainsi censé pallier les insuffisances de la démarche budgétaire quant à la mise en cohérence des missions de prévision, de coordination et d'évaluation du contrôle (selon la typologie de Goold et Campbell, 1987).

1-2 Les tableaux de bord stratégiques et le contrôle de gestion stratégique

Avant de décrire de façon approfondie l'instrument, nous allons présenter le cadre théorique sous-jacent à l'élaboration du BSC. Celui-ci a été bâti selon deux dimensions :

- 1re dimension : la chaîne de valeur, qui se compose de facteurs clés de succès (indicateurs stratégiques selon la terminologie de Kaplan et Norton) et d'indicateurs de résultat, ordonnés selon une logique déterminée.
- 2e dimension : la dimension stratégique dont le point de départ est constitué par la vision des managers de la direction générale (aptitude à décrypter de nouvelles opportunités).

Cette approche en deux dimensions prend appui sur les fondements du Contrôle de Gestion Stratégique (Shank, 1989). Dans les années 1980, prenant en compte les insuffisances d'un contrôle de gestion trop orienté sur l'interne et un environnement de plus en plus concurrentiel, les chercheurs et praticiens ont développé des systèmes de contrôle contingents à la stratégie. Puis, considérant d'autres évolutions comme le développement des coûts indirects, des chercheurs ont cette fois délaissée la dimension stratégique pour se concentrer sur la dimension de la chaîne de valeur. L'objectif était alors de pouvoir orienter le système de contrôle de gestion sur les activités créatrices de valeur et sur celles dont l'aboutissement est la satisfaction du client (méthode ABC, Kaï zen, Cycle de vie).

La notion de contrôle de gestion stratégique s'est développée au début des années 1990 dans la lignée des développements sur le contrôle stratégique, avec le souci de concilier, la nature dynamique de la structure d'une entreprise, la coordination interne et l'intégration avec l'environnement. Le contrôle de gestion stratégique selon Shank et Govindarajan (1989) suppose d'associer l'analyse de la chaîne de valeur, l'analyse du positionnement stratégique et l'analyse des facteurs déterminant les coûts. Nous définissons ainsi un système de contrôle de gestion comme un outil de contrôle et de management intégré, c'est-à-dire un outil qui permet de faire le lien entre le contrôle opérationnel des activités de l'entreprise et la démarche d'analyse stratégique de la direction générale. Comme l'expliquent Bouquin et Pesqueux (1999, p. 98), " le concept de système de contrôle doit être susceptible de rendre compte de la complexité du domaine et de nuancer la conception très pyramidale du contrôle proposée par R.N. Anthony ".

La notion de contrôle de gestion stratégique s'inscrit dans la lignée des développements du contrôle stratégique (pour une présentation exhaustive, voir M'baka, 1996). La formulation proposée par Henri Bouquin (1991) est proche de celle de Shank et Govindarajan. Il nous explique que le contrôle stratégique consiste :

- en l'observation des signes annonciateurs (dimension stratégique),
- en la déduction de la pertinence des hypothèses du plan stratégique (contrôle),
- et en le suivi du déroulement des conséquences prévues, au plan opérationnel (pilotage le long de la chaîne de valeur).

Pour Tanguy et Ponsard (1990), le contrôle stratégique suppose :

- La mise en place d'un dispositif de vigilance qui favorise en cours de route les réajustements.
- Et, élément nouveau par rapport à l'approche proposée par Bouquin, des possibilités d'anticipation et de réactivité, soit des possibilités de réajustements perpétuels (double-loop learning, Argyris et Schön, 1978).

2 Le Balanced Scorecard : un tableau de bord stratégique valorisant l'actionnaire et le client

Nous allons montrer dans cette partie que le BSC (Kaplan et Norton, 1998), qui connaît actuellement beaucoup de succès dans les pays anglo-saxons, constitue une tentative de résolution de la problématique posée par Kaplan et Johnson (1987). Nous dévoilerons à cet effet la logique sous-jacente à l'instrument en question, soit celle issue des préceptes du contrôle de gestion stratégique et d'un mode de gestion stratégique proche des modèles proposés notamment par le Boston Consulting Group.

Précisons que les fondements théoriques associés à cet instrument sont peu ou pas dévoilés par Kaplan et Norton. C'est pourquoi nous nous attacherons à montrer que le BSC privilégie un mode stratégique déterminé et poursuit un objectif final de maximisation de la valeur pour l'investisseur, en considérant la satisfaction des clients comme le moyen privilégié d'atteindre cet objectif.

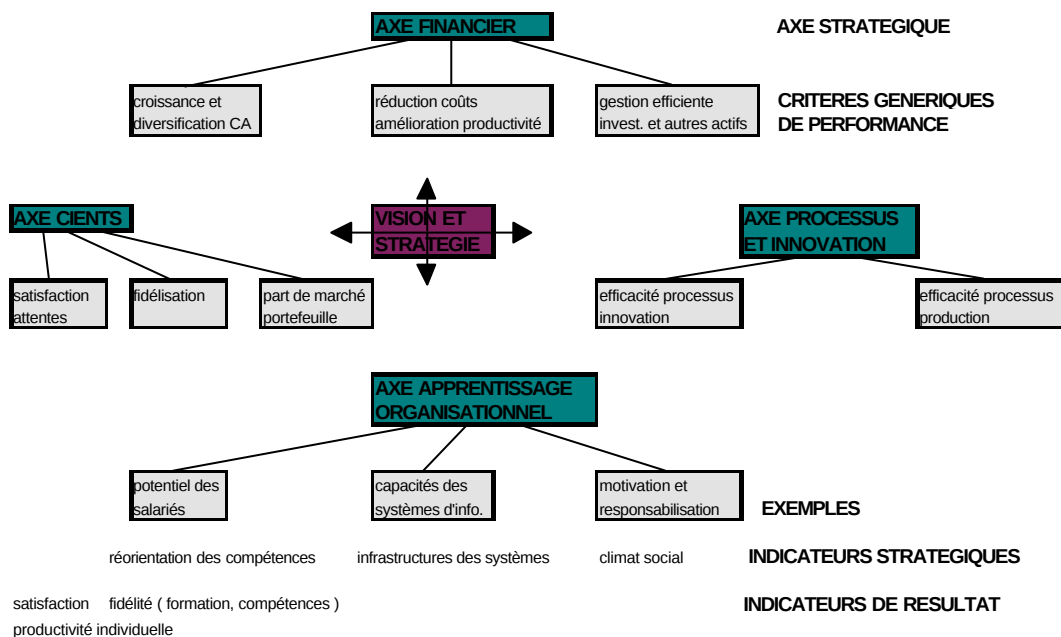


Figure 1 : le Balanced Scorecard (adapté de Kaplan et Norton, 1998)

2-1 Le Balanced Scorecard

Le BSC est composé d'indicateurs regroupés au sein de quatre axes stratégiques qui ont les uns envers les autres des liens de causalité. Une chaîne causale suit le parcours :

- partant des indicateurs contenus dans l'axe apprentissage organisationnel ;
- poursuivant vers les indicateurs contenus dans l'axe processus interne et innovation ;
- puis vers ceux contenus dans l'axe stratégique clients ;
- et enfin aboutissant aux indicateurs contenus dans l'axe financier.

La notion de chaîne causale révèle un enjeu fondamental du BSC qui est donc d'intégrer l'ensemble des rapports de cause à effet entre les indicateurs. Un lien causal est établi entre les quatre axes stratégiques mais aussi entre des indicateurs de résultat et des indicateurs stratégiques. Deux caractéristiques fondamentales de l'instrument sont à souligner :

- la chaîne causale décrite a pour sommet des indicateurs de la performance financière. Pour Kaplan et Norton, la performance financière d'une entreprise est ce qui détermine sa survie. Il

s'agit plus précisément d'un instrument conçu en référence à l'objectif de maximisation de la valeur de l'entreprise pour les actionnaires.

- les indicateurs du BSC, pour remplir leur mission, doivent, à l'inverse des instruments traditionnels de contrôle de gestion (coûts complets écarts, budgets, etc.), traduire à la fois des objectifs à court terme et des objectifs à long terme. Ils doivent aussi comporter des mesures objectives (de rentabilité financière ou de chiffre d'affaires par exemple) et des mesures subjectives (de satisfaction des clients et des salariés par exemple), des mesures internes (dimensions processus et innovation, apprentissage organisationnel) comme des mesures externes (dimensions clients et financière). C'est pourquoi l'instrument est considéré comme équilibré. En outre, il combine deux types d'indicateurs :

- des indicateurs stratégiques ou encore indicateurs a priori ou déterminants de la performance, qui guident les dirigeants dans leurs choix stratégiques (approche prospective). Par exemple, les attributs des produits (qualité, coût, délais) et des services (qualité de la relation avec le client) permettent d'anticiper le niveau de satisfaction de la clientèle. De même, le nombre de nouveaux clients atteints ou l'évolution du niveau d'investissement en formation du personnel constituent des indicateurs stratégiques.

- des indicateurs de résultat, ou indicateurs a posteriori, qui permettent d'apprécier les performances passées de l'entreprise (approche historique) : croissance du chiffre d'affaires, part de marché ou niveau de satisfaction des clients par exemple.

Le BSC a ainsi la vocation d'associer la mesure des performances au pilotage stratégique de l'entreprise, soit :

- d'une part les caractéristiques des instruments traditionnels du contrôle (contrôle d'exécution et contrôle de gestion selon la typologie d'Anthony, 1965) à savoir, la mesure de phénomènes élémentaires et intermédiaires, et celles des outils rétrospectifs de synthèse comme les coûts complets ;

- d'autre part les caractéristiques des outils prévisionnels quantitatifs (budgets) et celles des démarches stratégiques de la direction générale (planification stratégique, toujours en se référant à la typologie d'Anthony, non rattachée au contrôle de gestion et d'exécution).

Lier ces deux perspectives valide la pertinence de la stratégie. Cette dernière est le plus souvent déconnectée des mesures déployées par les systèmes de contrôle de gestion opérationnel. Les systèmes traditionnels conduisent à ce titre à deux écueils :

- une stratégie sans liens avec l'allocation des ressources,

- un retour d'expérience uniquement tactique.

- Le BSC associe des indicateurs de résultat (mesure des résultats) à des indicateurs stratégiques (déterminants de la performance, indicateurs a priori ou stratégiques) qui sont la source des avantages concurrentiels futurs de l'entreprise. Lors du choix des indicateurs stratégiques, l'entreprise doit veiller à retenir ceux susceptibles de s'appliquer aux facteurs générateurs d'un avantage concurrentiel. Le BSC est donc aussi très nettement orienté sur l'environnement.

Le BSC ainsi caractérisé repose donc sur les fondements du contrôle de gestion stratégique et en particulier sur la formulation proposée par Shank et Govindarajan (1989). Le contrôle de gestion stratégique, tout comme l'outil étudié, suppose en effet l'articulation des deux

dimensions du management que sont la chaîne de valeur de l'entreprise et la stratégie déployée par celle-ci.

2-2 Critique du Balanced Scorecard et hypothèses sous-jacentes

Parmi les nombreuses critiques que n'a pas manquées de susciter une telle démarche éminemment normative, nous nous attarderons sur celles émises par les chercheurs suédois qui ont élaboré ou participé à l'élaboration de tableaux de bord stratégiques de type 3 ou 4 (voir annexe). Les limites les plus fréquemment formulées par ces chercheurs à l'encontre de l'approche développée par Kaplan et Norton sont les suivantes :

- sur le fond, la conception du BSC ne serait pas sous tendue par une réflexion sur l'entreprise et sa raison d'être ;
- sur la forme, la structure du BSC suggérerait une perspective industrielle de l'entreprise ;
- en conséquence, le BSC ne ferait pas l'hypothèse que le capital humain est le principal générateur de valeur pour une organisation.

Sur le premier point, il convient de préciser que Kaplan et Norton développent un point de vue sur l'entreprise. Cependant, ce point de vue n'est pas formalisé, il demeure sous-jacent à leur travail.

• Le BSC repose en effet sur une conception classique de la chaîne de valeur (Porter, 1985) dont l'élément central est un bien de production matériel et l'aboutissement la satisfaction du client et au final de l'actionnaire. Les éléments immatériels sont certes envisagés dans le BSC, mais uniquement dans le cadre d'activités de soutien. Ainsi en est-il du capital humain (axe apprentissage organisationnel) qui n'est appréhendé que comme un élément de soutien à la valorisation du processus d'innovation et de production et à la satisfaction du client. Exprimé autrement, le BSC est l'héritier d'un management par les processus du contrôle de gestion (Bouquin et Pesqueux, 1999, p. 99) dont l'objet principal “ consiste alors à maîtriser la création de valeur sous le seul angle du client ” (Herriau, 1999, p. 153). Christophe Herriau nous explique que le BSC n'est pas aussi restrictif en envisageant d'autres partenaires comme les actionnaires ou les salariés. Pour autant, la logique de management par les processus de l'instrument fait que le client est considéré comme le partenaire privilégié et que d'autres parties prenantes sont écartées du modèle (les fournisseurs ou la communauté comme le souligne Atkinson, 1997).

• Le BSC repose également sur une acception traditionnelle de la stratégie fondée sur une analyse externe prépondérante (opportunités/menaces), couplée à une analyse interne (forces/faiblesses). Les éléments d'analyse relatifs aux ressources humaines ne sont appréhendés que de façon secondaire dans l'élaboration d'une stratégie.

Kaplan et Norton (1998, p. 62 à 67) nous précisent très clairement sur la base de quelle approche stratégique le BSC est construit. Ils exposent (1998, p. 67) trois stratégies possibles : une stratégie de croissance, une stratégie de maintien et une stratégie de récolte. Le choix de l'une ou de l'autre de ces stratégies résulte d'une analyse des opportunités et des menaces de l'environnement, puis d'une analyse des forces et des faiblesses de l'entreprise. Ces trois stratégies génériques sont croisées avec trois types d'objectifs financiers : un objectif de

croissance et diversification du chiffre d'affaires, un objectif de réduction des coûts et amélioration de la productivité et un objectif d'utilisation de l'actif. Kaplan et Norton expliquent " qu'à chaque phase du cycle économique (croissance, maintien et récolte), trois objectifs financiers spécifiques guident la stratégie " (1998, p. 65).

Précisons que Kaplan et Norton expliquent brièvement (1998, p. 107, notes de bas de page) que " les entreprises dont la stratégie est établie sur la base des ressources dont elles disposent peuvent définir les objectifs et les indicateurs de l'axe processus interne avant ceux des axes clients ou financiers ". Une telle modification du BSC impliquerait une articulation différente des axes stratégiques et un mode d'action stratégique différent. Or, dans la présentation que Kaplan et Norton font de leur instrument, l'ordonnancement des axes stratégiques, comme je l'ai montré, paraît impératif, car il détermine la logique d'ensemble de l'instrument.

Gérard Koenig (1996, p. 39) expose les trois modes de l'action stratégique. Il distingue en tant qu'idéaux types l'approche hétéronome, de l'approche volontariste et de l'approche interactionniste. Le BSC se fonde donc principalement sur une conception hétéronome de la stratégie, c'est-à-dire sur un mode où l'entreprise doit analyser l'existant et s'y adapter. Ce mode d'action stratégique suit les préceptes de l'économie industrielle où l'idée d'adaptation domine. L'approche contingente de Lawrence et Lorsch, l'étude sectorielle selon Porter et les matrices atouts/attraits et forces/faiblesses développés notamment par le Boston Consulting Group sont représentatifs de cette approche selon Koenig (1996). Koenig ajoute en outre que dans ce cadre, le dirigeant est perçu comme un problémiste plus que comme un stratège. Pour l'auteur, le contexte environnemental et l'évolution des caractéristiques des entreprises rendent ce paradigme inadéquat, d'où une partie des critiques évoquées à l'encontre du BSC.

3 Présentation d'un type de tableau de bord stratégique valorisant les ressources internes de l'entreprise : les tableaux de bord du capital intellectuel

Le BSC sera ici comparé à un modèle de tableau de bord stratégique de type 3 (voir annexe), le navigateur, développé à Skandia. Ces deux types de tableaux de bord stratégiques constituent deux approches très différenciées du management stratégique et des facteurs clés de succès de l'entreprise.

Avec les principes de l'approche stratégique par les ressources et d'une chaîne de valeur centrée sur le capital intellectuel, des auteurs suédois pour la plupart se sont attachés à établir une typologie du capital intellectuel et pour certains, à proposer des outils de gestion fondés sur ce capital intellectuel. Contrairement au BSC, le modèle sous-jacent au navigateur a été en partie dévoilé par certains de ces auteurs. Le modèle de la chaîne de valeur a été très nettement explicité, tandis que le modèle stratégique sous-jacent n'a été qu'évoqué.

3-1 Les fondements des tableaux de bord du capital intellectuel

Ces tableaux de bord sont modélisés sur la base d'une chaîne de valeur virtuelle. Prenant conscience du rôle croissant des ressources immatérielles et des stocks et flux de connaissances et de compétences comme éléments principaux de ces ressources, des auteurs comme Bernard Martory et Christian Pierrat (1996) nous expliquent que la chaîne de valeur virtuelle a pour objet le management du capital intellectuel, ce dernier ayant pour origine le capital humain et pour finalité la production de produits et services, en passant par la gestion du capital structurel de l'entreprise. Un des objectifs de ce management consiste alors à valoriser le capital humain et à tenter d'en transformer une partie en capital structurel (par le biais notamment des banques de données et des systèmes d'information). Ainsi ils expliquent que " ces différentes formes de capital intellectuel correspondent aux différentes phases de la concrétisation du savoir des employés, en structures au service de l'entreprise et sources de valeur pour elle, puis en actifs définitivement acquis à l'entreprise et porteurs de valeur par eux-mêmes ". Cette chaîne de valeur ne consiste pas, comme pour celle développée par Porter, à dissocier des activités principales des activités de soutien mais à distinguer les activités fondées sur du capital humain de celles fondées sur du capital structurel.

Ces approches ont pour fondements les théories de la Croissance Endogène en économie qui envisagent des facteurs autres que le Capital et le Travail, avec par exemple l'innovation ou la formation comme source fondamentale de la croissance. Elles ont également pour fondement la théorie du facteur résiduel de croissance, avec en particulier les travaux de Gary Becker, prix Nobel d'économie, qui analysent l'apport de la formation à la croissance, ou encore ceux de Gérard Ballot et Fathi Fakhfakh (Fericelli, 1996, p. 116), qui analysent si les compétences développées au sein des entreprises favorisent leur croissance.

Prenant conscience de l'incertitude croissante de l'environnement et donc d'une perte de pertinence des démarches stratégiques classiques fondées notamment sur l'adaptation, les tableaux de bord du capital intellectuel reposent sur une approche par les Ressources (Wernfelt, 1984) et les Compétences Centrales de la stratégie (Hamel, 1995). Roos et Roos (1997) évoquent le fait que les tableaux de bord stratégiques de ce type se fondent sur cette approche, sans pour autant développer d'argumentation.

- John Child (1972), face aux abus dus à la théorie de la contingence en matière de stratégie, prôna au début des années 1970 une approche par les Intentions. Ce n'est que plus tard que cette démarche connut un regain d'intérêt, avec notamment les travaux de Wernfelt, Gary Hamel et C.K. Prahalad. Cette approche trouve son origine économique notamment dans les travaux de David Ricardo (Arrègle, 1996, p. 25) à l'occasion desquels ont été développées les notions de Rente et de Quasi-rente. La rente ricardienne consiste en la possession et l'utilisation d'un actif stratégique rare dont l'offre est limitée et qui ne peut pas être facilement imité ou créé. La quasi-rente est la spécificité d'un actif qui pourra être d'une valeur supérieure pour une entreprise que pour un concurrent (différence d'efficacité). Ces actifs sont difficilement imitables, difficilement substituables et difficilement échangeables sur un marché. Le MRC, mouvement des ressources et des compétences, s'inscrit dans le cadre plus large des théories évolutionnistes qui postulent que la dimension structurante de la performance des entreprises n'est pas la position concurrentielle, mais la gestion de l'évolution des procédés techniques et des processus organisationnels.

- Le MRC (pour une présentation synthétique, voir Tywoniak, 1998) aboutit donc à recentrer la réflexion stratégique au cœur de l'entreprise en tentant d'identifier ses ressources

rares et plus spécifiquement ses compétences humaines et organisationnelles, c'est-à-dire son capital intellectuel. Les éléments du capital intellectuel sont alors perçus comme des ressources stratégiques de premier ordre, susceptibles de procurer aux entreprises un avantage concurrentiel déterminant. Le MRC renvoie à un mode stratégique interactionniste (Koenig, 1996) qui consiste à identifier les ressources et les compétences, puis à analyser l'interaction entre ces ressources et compétences et les conditions de l'environnement.

- Le courant du MRC est hétéroclite, avec un vocabulaire non fixé et de nombreuses typologies proposées. Celle de Richard Hall (1993) est particulièrement intéressante. Elle consiste à distinguer la catégorie des ressources intangibles qui dépendent des employés de l'entreprise de celles qui en sont indépendantes. Ensuite, Hall associe à chacune de ces catégories des capacités fondées sur les compétences et des capacités fondées sur des actifs. On le verra plus loin, cette typologie est analogue à celle à la base du navigateur, le tableau de bord stratégique de Skandia.

3-2 Différentes approches pour appréhender le capital intellectuel

S'interroger sur la nature et l'importance des actifs intangibles dans une entreprise revient à remettre en question les typologies traditionnelles de la performance. En effet, si l'on considère que les actifs intangibles constituent une part non négligeable de l'ensemble des actifs d'une entreprise, alors la performance de cette entreprise est en étroite relation avec la qualité de la gestion de ses actifs intangibles.

S'intéresser aux actifs intangibles nécessite donc de s'interroger sur leur nature et sur l'origine de cette conceptualisation. On observera alors que les spécialistes s'accordent aujourd'hui pour estimer que l'essentiel de ces actifs est composé du capital intellectuel. Parmi les différentes charges enregistrées en comptabilité, celles concernant les ressources humaines sont en effet difficilement " activables " (inscription à l'actif), à la différence d'autres charges comme celles relatives à l'innovation et à la recherche.

Depuis quelque temps, des chercheurs, praticiens et organismes, notamment en France, proposent des typologies sur les actifs immatériels ou intangibles. Philippe Baruch (1996) par exemple développe la notion d'investissement imaginatif. Pour une synthèse des différentes approches de l'investissement immatériel, le lecteur pourra se reporter à l'ouvrage d'Amhed Bounfour (1998). Mais ce n'est que depuis peu, que des auteurs anglo-saxons et surtout suédois inscrivent ce travail dans le cadre d'une réflexion instrumentale en contrôle de gestion. De ces derniers travaux, émergent différentes approches de classification des actifs intangibles dont par exemple celle d'Annie Brooking (1996), de Karl-Erik Sveiby (1997) et de Roos et al (1997). Cette dernière nous semble la plus pertinente puisqu'elle a débouché sur l'instrumentation la plus aboutie, le navigateur de Skandia. Cette typologie est dite binaire puisqu'elle distingue le capital intellectuel " pensant ", du capital intellectuel " non-pensant ", c'est-à-dire le capital humain du capital structurel. Leif Edvinsson, directeur du capital intellectuel à Skandia explique en substance que le capital structurel est ce qu'il reste dans l'entreprise une fois que les employés sont rentrés chez eux le soir.

La figure 2 page 10 décrit cette typologie fondée sur le livre écrit en commun par ces deux chercheurs et praticiens (Roos et al., 1997). Par ailleurs, il est important de relever que cette typologie rappelle celle établie par Richard Hall et décrite plus haut (1996). Le capital humain

se rapproche des ressources qui dépendent des employés et des capacités fondées sur les compétences. Le capital structurel se rapproche quant à lui des ressources indépendantes des employés et de capacités fondées sur des actifs. C'est pourquoi nous en déduisons que le tableau de bord stratégique envisagé dans cette partie appartient bien au paradigme du MRC.

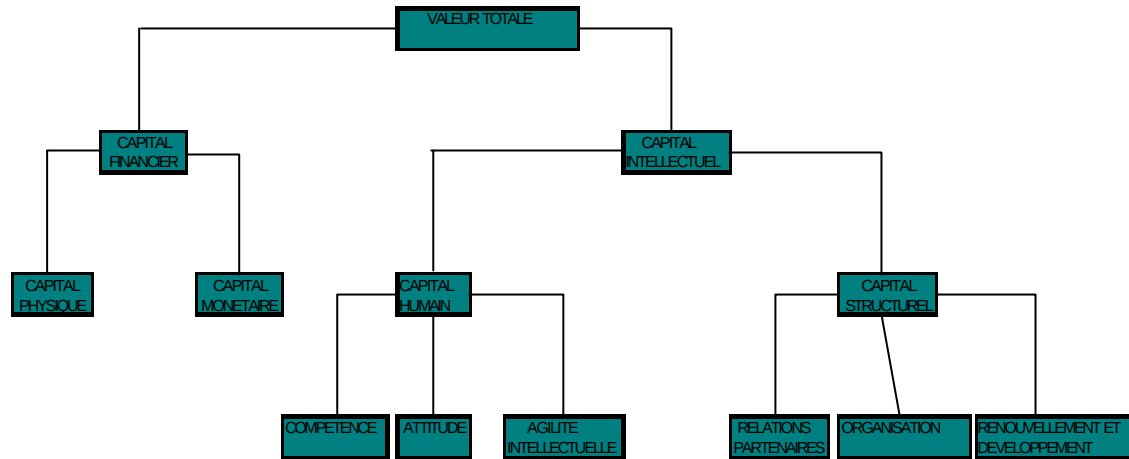


Figure 2 : l'arbre du capital intellectuel (Roos et al., 1997)

Comme on l'observe sur ce schéma, le capital humain se décompose en trois critères génériques de performance qui se décomposent à leur tour en indicateurs stratégiques :

- la compétence des employés dont les indicateurs stratégiques sont les savoirs et les savoir-faire.
- leur attitude dont les indicateurs stratégiques sont la motivation, le comportement et la conduite.
- et leur agilité intellectuelle dont les indicateurs stratégiques sont l'innovation, l'imitation, l'adaptation et la mise en forme.

Il en est de même du capital structurel qui se décompose également en trois critères génériques de performance :

- les relations avec les parties prenantes de l'entreprise dont les indicateurs stratégiques sont la gestion des relations avec les clients, les fournisseurs, les actionnaires et les alliés et autres parties prenantes.
- l'organisation dont les indicateurs stratégiques sont l'infrastructure, les processus et la culture.
- et le renouvellement et le développement dont les indicateurs stratégiques sont les nouveaux produits, la formation, les dépenses de recherche et développement, et les nouveaux brevets, nouvelles licences.

3-3 Les incidences de ces réflexions sur la modélisation de tableaux de bord stratégiques

L'expérience à Skandia AFS, sous la houlette de Leif Edvinsson (1997) qui s'est prolongée pour l'ensemble du groupe d'assurances suédois Skandia constitue l'exemple le

plus abouti de mise en place d'un tableau de bord stratégique centré sur le capital intellectuel et d'un management de ce capital intellectuel. Ce modèle constituant la démarche jusqu'alors la plus avancée, nous allons nous y attarder. La figure 3 page 11 représente le schéma générique du navigateur tel que le propose Skandia dans ses documents de gestion, en complément des comptes sociaux traditionnels (1997, p. 68).

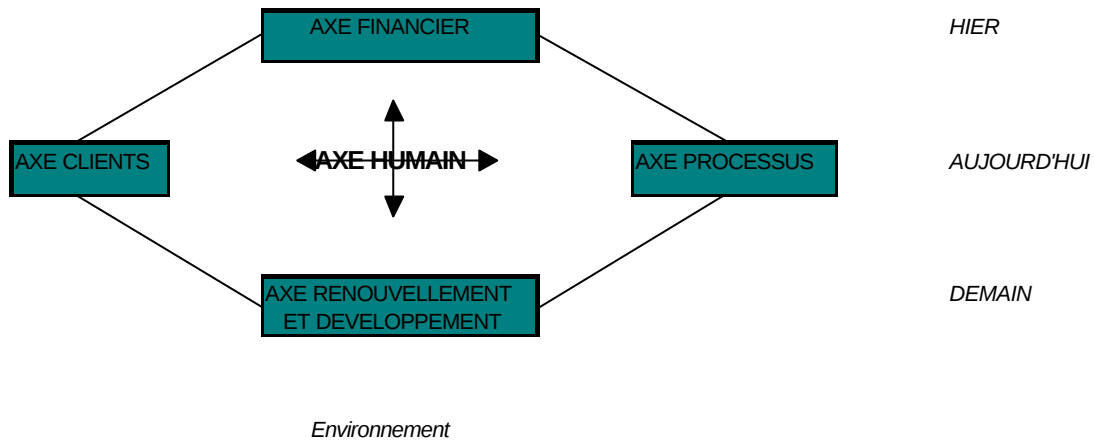


Figure 3 : le navigateur de Skandia (Edvinsson et Malone, 1997, p. 68)

4 Explicitation du navigateur, comparaison des deux modèles, limites

Si l'on analyse plus en détail le navigateur (Edvinsson et Malone, 1997, Roos et al., 1997), alors, il apparaît que le schéma proposé ci-dessus ne suffit pas à lui seul à appréhender l'instrument dans toute sa complexité.

4-1 Explicitation du navigateur

La présentation schématique du navigateur ci-dessus (c'est-à-dire celle que présente Skandia dans ses documents de gestion) est trompeuse de prime abord. Elle semble ne pas aller jusqu'au bout de la logique typologique proposée antérieurement (voir figure 2), ou du moins elle ne la révèle pas suffisamment. Sur la figure 3, le navigateur semble épouser les quatre dimensions du BSC, avec en plus une dimension humaine, centrale dans le schéma. La dimension renouvellement et développement et cette dimension humaine semblent proches de la dimension apprentissage organisationnelle du BSC. Or, nous l'avons montré, Skandia a adopté une stratégie fondée sur la valorisation des ressources et des compétences. Cela est plus clair lorsque l'on étudie l'ouvrage de Roos et al. (1997). Celui-ci débute par une analyse de l'arbre du capital intellectuel tel que proposé en figure 2. Puis Roos et al. abordent à proprement parler l'analyse du navigateur. Celle-ci met clairement en évidence la place prépondérante accordée aux indicateurs du capital humain, aussi importants que l'ensemble des autres indicateurs réunis dans les quatre autres axes stratégiques. La dimension humaine

apparaît alors plus qu'un axe stratégique central. Elle constitue le générateur principal de valeur.

Si l'on reprend la typologie de l'arbre du capital intellectuel, alors le navigateur peut être explicité ainsi (voir figure 4 page 13).

- Le capital structurel et le capital humain se situant au même niveau dans l'arbre du capital intellectuel, nous avons décomposé le capital humain de façon à ce que le tableau de bord stratégique présente des éléments situés à un même niveau d'agrégation.
- Ainsi, les critères génériques de compétences, attitude et agilité intellectuelle se situent au même niveau de décomposition que les critères génériques relatifs aux clients et autres partenaires, à l'organisation et au renouvellement et développement, ce que ne laisse pas supposer la présentation du navigateur faite par Skandia dans ses documents de gestion (figure 2).

4-2 Confrontation des deux modèles de tableaux de bord stratégiques

4-2-1 Le navigateur est davantage qu'une variante du BSC

Kaplan et Norton présentent le navigateur (1998, p. 219) comme une variante possible du BSC. Ils décrivent la structure générale du navigateur telle que la propose la figure 3, l'illustrant par quelques indicateurs, choisis de telle façon que les deux instruments paraissent très proches. Ils ne donnent pas d'exemples d'indicateurs de l'axe ressources humaines, qui constitue la dimension centrale du navigateur. Kaplan et Norton estiment que l'originalité de cet outil tient à la volonté des dirigeants de Skandia de proposer un tableau de bord à des fins de communication externe. Or, nous avons montré que les spécificités du navigateur ne se limitent pas à cet aspect.

- Nous avons développé le fait que le navigateur s'inspire d'une stratégie fondée sur le management des ressources et des compétences, tandis que le BSC privilégie une stratégie distinguant trois phases du cycle économique (maintien, croissance, récolte), qui sont fonctions d'une analyse du type opportunités/menaces et atouts/attraits.

Comme élément de preuve supplémentaire précisons que le navigateur propose un troisième type d'indicateurs que n'envisage pas le BSC (Bontis et al., 1999, Roos et Roos, 1997). Il s'agit d'indicateurs mesurant les variations du capital structurel et du capital intellectuel de façon à appréhender les échanges s'opérant entre ces deux ensembles. Ces indicateurs peuvent être dénommés indicateurs dynamiques, car ils appréhendent la variation du capital intellectuel et de ses composantes dans le temps. On pense par exemple à un indicateur mesurant l'investissement dans le développement de nouveaux marchés (flux allant du capital financier au capital relationnel) ou encore à un indicateur qui mesurerait l'aptitude des employés à innover (flux allant du capital humain au capital structurel). Ces indicateurs témoignent encore du fait que le navigateur se fonde sur une démarche stratégique inspirée du MRC, celle-ci revendiquant une dimension dynamique. Autre élément important, le fait que le navigateur comporte un axe renouvellement et développement témoigne d'une proximité avec le MRC. En effet, cet axe stratégique a pour objet de permettre au stratège de se projeter dans l'avenir en analysant les forces et faiblesses de l'entreprise, en examinant les nouveaux

produits, la formation, les dépenses de recherche et développement et les nouveaux brevets et nouvelles licences.

- Nous avons aussi expliqué que le BSC s'inspire d'une analyse de la chaîne de valeur telle que modélisée par Porter (1985), tandis que le navigateur considère que les actifs immatériels comme les pièces maîtresses du processus de création de valeur.

En complément, indiquons que Kaplan et Norton expliquent que “ les objectifs financiers représentent l'objectif à long terme de l'entreprise ” (1998, p. 76), que le BSC permet d'adapter les objectifs financiers à la stratégie déployée et que “ tous les objectifs et tous les indicateurs des autres axes du BSC doivent être articulés à un ou plusieurs objectifs de l'axe financier ” (1998, p. 76). Ainsi la modélisation proposée par Kaplan et Norton semble relativement rigide puisque à une formulation stratégique empruntée aux modèles développés notamment par le Boston Consulting Group, sont associés des objectifs financiers généraux qui sont déclinés en indicateurs financiers. Les autres axes stratégiques s'en déduisent de manière logique. Si la satisfaction des clients est considérée comme un objectif prioritaire, la finalité demeure la satisfaction à long terme des investisseurs. De la sorte, les axes stratégiques processus interne et apprentissage organisationnel permettent d'identifier les éléments essentiels à la réalisation des objectifs concernant les clients et les actionnaires.

Il semble alors difficile dans ce cadre d'estimer que le navigateur ne constitue qu'une variante du BSC. Différemment, il se fonde sur une démarche originale, qui, si elle s'inspire au départ de la modélisation de Kaplan et Norton, permet à l'arrivée d'apporter des éléments nouveaux au thème des tableaux de bord stratégiques. Il semble donc difficile, en prenant appui sur le modèle de Kaplan et Norton, de modifier l'ordonnancement des axes stratégiques de telle sorte que les axes processus interne et apprentissage organisationnel constituent la clé de voûte de l'édifice, comme les auteurs le suggèrent (page 107) de façon succincte. Une telle démarche nécessiterait, comme le montre l'analyse du navigateur, de modifier l'approche stratégique et l'approche concernant la structuration de la chaîne de valeur.

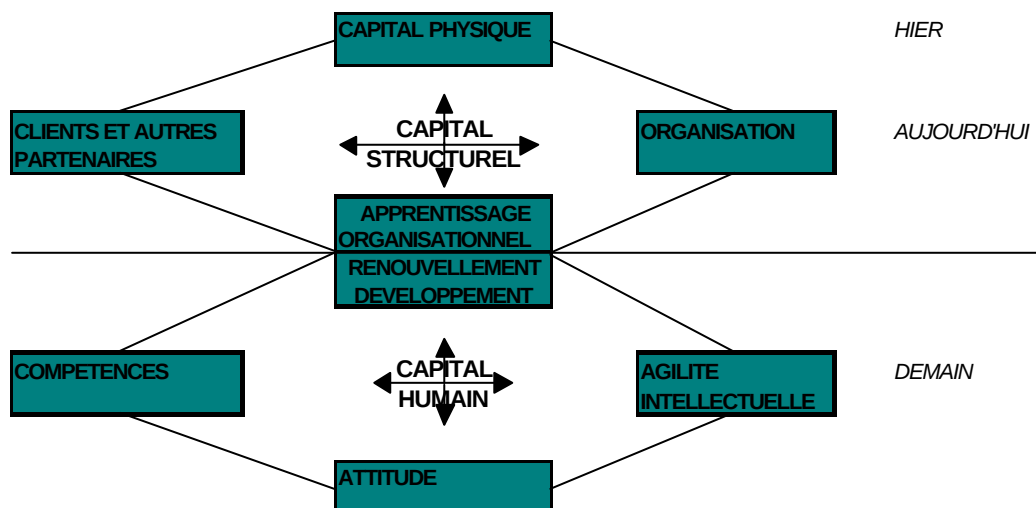


Figure 4 : explicitation du navigateur de Skandia

4-2-2 Le BSC et le navigateur, une complémentarité qui enrichie le modèle générique des tableaux de bord stratégiques

Certes, le navigateur est postérieur au BSC. Il est en effet présentée pour la première fois en 1994 en tant que supplément au rapport de gestion de Skandia AFS, tandis que le BSC est proposé en 1992 (Kaplan et Norton, 1992). S'il est vrai que le navigateur s'est au départ inspiré du BSC, la figure 4 page 13 illustre le fait que ce dernier correspond quelque peu à la partie supérieure du navigateur ainsi proposé, avec un axe stratégique clients élargi à d'autres parties prenantes (fournisseurs, partenaires divers, communauté, etc.), et des axes apprentissages organisationnels et renouvellement et développement quelque peu différents. Nous pouvons ainsi dire que l'approche proposée par le navigateur permet d'élargir la perspective que l'on a des tableaux de bord stratégiques. A notre sens, la démarche proposée par les concepteurs du navigateur offre davantage de flexibilité que celle proposée par Kaplan et Norton, se rapprochant en cela de la philosophie prônée par le MRC. Les indicateurs du BSC, en étant forcément rattachés à un axe stratégique, rigidifient de fait la démarche d'élaboration de l'instrument, et font courir le risque de passer à côté de phénomènes transversaux aux axes stratégiques. Ce n'est pas le cas du navigateur qui propose des indicateurs transversaux (dynamiques).

Pour autant, nous n'irons pas jusqu'à dire que le navigateur constitue le modèle générique des tableaux de bord stratégiques et que le BSC n'en constitue qu'un cas particulier. Le navigateur présente un certain nombre de limites qui font qu'on ne peut pas l'appréhender comme un modèle générique. La limite principale est que les travaux concernant l'élaboration de mesures du capital intellectuel n'en sont qu'à leur commencement. Plus généralement, comme le souligne Bontis (1999), la littérature concernant les tableaux de bord du capital intellectuel est encore confuse. En outre, même si la notion d'indicateurs dynamiques est présentée, il faut reconnaître que les indicateurs de stocks sont dominants, car moins complexes à construire.

Nous remarquons surtout que le navigateur s'inscrit dans une optique managériale très particulière. Il se situe en effet dans un cadre de pensée scandinave (pays d'Europe du Nord), très au fait des questions relatives à la valorisation du capital intellectuel. A ce sujet, Crainer (1999) nous montre que les pays scandinaves ont un style de management centré sur les ressources humaines, qui privilégie le travail en équipe et la participation des employés. Crainer décrit le mode de management de plusieurs entreprises comme Ikea, Asea Brown Boveri (groupe industriel), Absolut (vodka) Oticon et Skandia. Aussi, il convient de reconnaître qu'une telle approche managériale est peu répandue sur la planète. Différemment, le BSC s'inscrit dans un mode de management anglo-saxon de plus en plus répandu. Ce mode privilégie la valorisation de l'entreprise pour l'actionnaire et pour le client.

Il ressort d'une telle analyse que les deux modèles sont complémentaires. Leur confrontation permet d'avoir une vision plus globale de la notion de tableau de bord stratégique. Elle peut également donner des pistes aux managers qui souhaiteraient bâtir un tel instrument afin que celui-ci soit adapté aux spécificités de leurs entreprises. Si l'approche BSC peut sembler plus adaptée à bon nombre d'entreprises, nous estimons que la démarche proposée par Skandia peut être utile au management de certains types d'entreprises (à haut

niveau de compétences, de haute technologie ou encore celles situées dans des secteurs à dimension sociale forte).

4-2-3 Tableaux de bord stratégiques et démarches managériales sous-jacentes

Une dernière question reste à aborder, celle du mode d'élaboration sous-jacent aux tableaux de bord stratégiques et à chacun des deux outils étudiés. Albert David (1998) nous décrit deux modes de conception des outils de gestion. Il s'agit d'une part du mode de conception normatif et d'autre part du mode interactif. Le premier, le plus traditionnel, aboutit selon Jean-Claude Moisdon (1997) à l'élaboration d'outils de conformation (la conception et la réalisation sont dissociés, ainsi que les dimensions stratégiques et opérationnelles). Le second mode aboutit, toujours selon Moisdon, à des outils d'exploration du nouveau (l'auteur évoque aussi des outils d'investigation du fonctionnement organisationnel et d'accompagnement de la mutation, également adaptés à un mode interactif). Or, nous avons montré que les tableaux de bord stratégiques ont pour objectif d'abolir la dichotomie entre l'activité d'élaboration de la stratégie et celle de contrôle des performances. Cette abolition est envisageable si les personnes habituellement contrôlées (exécutants et cadres opérationnels) et les stratèges (directions générales et d'unités autonomes) collaborent de façon interactive à la mise en place de l'outil en question. C'est pourquoi David (1998) nous explique les limites à l'approche normative et nous décrit les conditions d'une modélisation interactive qui consiste à :

- Privilégier un processus de contextualisation à un processus normatif. L'outil émerge de la confrontation du modèle, de l'organisation et des acteurs.
- Orienter la conception à la fois vers les relations et vers les connaissances.
- Ces deux modalités permettent, selon Landry et al. (1996) de remplir conjointement deux objectifs managériaux : la validation de l'outil (pertinence technique) et sa légitimation (pertinence organisationnelle).

L'étude du mode d'élaboration d'outils traditionnels a été l'occasion d'une littérature abondante. Yves Dupuy par exemple (1999, p. 41) nous explique que le principe même d'un instrument comme les budgets suppose une démarche d'élaboration interactive. En théorie, ils ne peuvent que " résulter d'ajustements négociés jusqu'à parvenir à une expression consentie du partage des ressources ". Or, de nombreux travaux, et notamment des thèses (Mailleret, 1995, Autissier, 1997, Berland, 1999) témoignent, pour diverses raisons, des nombreuses limites à cette cohésion dont sont supposés être porteurs les budgets. Nicolas Berland par exemple, sur la base d'une approche historique, nous montre que selon le type de management stratégique mis en oeuvre par l'entreprise, le contrôle budgétaire privilégiera telle ou telle dimension managériale (planification stratégique, contrôle stratégique ou contrôle financier).

Or, Les différents concepteurs de tableaux de bord stratégiques ne nous disent pas grand chose sur l'aptitude concrète de leurs instruments à concilier ces différentes dimensions du contrôle. Pour Ponssard et Saulpic (1999), à la lecture des travaux de Kaplan et Norton, l'articulation entre les axes stratégiques et entre les indicateurs est érigée en principe de base du modèle. Pour autant, ces auteurs ne présentent pas de façon précise une démarche managériale susceptible de montrer cette articulation. Pour Ponssard et Saulpic, les écrits de Kaplan et Norton suggèrent une démarche managériale peu innovante, relevant d'un

processus d'élaboration "top down" et emprisonnée par une modélisation trop rigide (Ponssard et Saulpic, 1999, p. 4). C'est sur ce constat, qu'ils proposent une reconfiguration du BSC en utilisant une démarche managériale interactive, fondée notamment sur une procédure dite de reprévision (Chassang, 1987). Les outils de contrôle sont alors plus perçus comme des outils de dialogue (Ponssard et Tanguy, 1993), ce qui implique de sortir d'une modélisation trop précise. Un travail de confrontation des tableaux de bord stratégiques avec ce type d'approche managériale innovante est à entreprendre.

Pour compléter les propos de Ponssard et Saulpic, plusieurs indices semblent attester que le BSC, tel qu'envisagé par ses concepteurs, relève davantage d'un mode d'élaboration "top down". Le BSC a en effet été mis en place dans de nombreuses entreprises, ce qui a donné lieu à l'élaboration de plusieurs cas pratiques proposés à la Harvard Business School. Ces divers cas traitent essentiellement de la mise en place formelle de l'instrument, sans évoquer les problèmes managériaux susceptibles d'advenir à cette occasion. Par ailleurs, Chesley et Wenger (1999) nous décrivent la mise en place de l'outil dans une entreprise publique américaine. L'ensemble de la démarche concerne la direction générale et les directions opérationnelles, sans que soit mise en évidence une quelconque interaction entre celles-ci et la base. Il est cependant exact que dans la deuxième partie de leur ouvrage (piloter la stratégie, p. 196), Kaplan et Norton nous expliquent que le BSC doit "communiquer la stratégie et les orientations opérationnelles" et "faire remonter les informations et les expériences". Mais pour eux, il s'agit d'un "mécanisme de collecte d'informations sur les effets de la stratégie" (p. 204). La phase d'information et de communication est d'ailleurs nommée "alignement stratégique vertical". En outre, il est dit (p. 238) que le BSC peut permettre de justifier et d'orienter les programmes de "reengineering". Cette pratique renvoie à un style de management opposé aux démarches managériales participatives. Le chapitre 11 aborde certes la question du retour d'expérience et de l'apprentissage stratégique, mais sans vraiment l'intégrer de façon convaincante dans la logique d'élaboration du BSC.

Si des approfondissements sont à entreprendre, deux styles de management peuvent cependant être mis en évidence, l'un, illustré par la mise en place de BSC, l'autre, par la mise en place du navigateur. Le navigateur semble avoir été bâti d'une façon plus interactive que les BSC recensés. Sofie Roy (1998) retrace l'élaboration du navigateur en suivant plus particulièrement la mise en place de l'outil intranet, censé l'alimenter en indicateurs. Le "Dolphin System" semble en effet donner au navigateur plus de réactivité et engendrer un meilleur dialogue entre les niveaux opérationnels et la direction générale quant au choix des indicateurs pertinents. Une recherche plus approfondie sur les entreprises utilisant l'un ou l'autre des deux instruments étudierait de confirmer ou d'infirmer ces prémisses.

Conclusion

Cette communication a été l'occasion d'étudier un instrument actuellement très prisé dans les pays anglo-saxons et par les cabinets de consultants. Nous avons montré que le BSC pouvait être rattaché à une catégorie d'instruments que nous avons nommée les tableaux de bord stratégiques.

Nous estimons qu'une telle démarche est utile au manager qui souhaiterait adapter ce type d'instruments aux spécificités de son entreprise et de son environnement. C'est pourquoi cette

communication est le prémisses à une démarche d'enquête par questionnaire qui permettra de proposer aux managers une typologie exhaustive des tableaux de bord stratégiques et surtout, qui permettra d'associer à chaque type de tableau de bord stratégique, un type d'entreprise. Le tableau en annexe présente la typologie a priori dont les hypothèses sont en train d'être testées. Les résultats de cette enquête pourront être proposés lors de la conférence.

Il demeure que cette communication a laissé en suspens certains points qui pourront être l'occasion de recherches ultérieures :

- les problèmes soulevés par la mise en place de ce type d'instruments,
- et les problèmes liés à l'élaboration d'indices synthétiques à partir de tels instruments. Par exemple, le BSC privilégie des indices financiers comme synthèse de l'instrument, tandis que le navigateur privilégie des indices synthétiques de type socio-économiques.

Bibliographie

Anthony R. [1965], *Planning and control systems: a framework for analysis*, Harvard University Press, Cambridge.

Argyris C. et Schön D. [1978], *Organizational Learning*, Reading (Ma.), Addison-Wesley.

Arrègle J.L. [1996], "Analyse Resource Based et identification des actifs stratégiques", *Revue Française de Gestion*, mars-avril-mai, p. 25-36.

Atkinson A. et al. [1997], "A stakeholder approach to strategic performance measurement", *Sloan Management Review*, printemps, p. 25-33.

Atkinson A. [1998], "Strategic Performance Measurement and Incentive Compensation", *European Management Journal*, vol. 16, p. 552-561.

Autissier D. [1997], "Les processus de contrôle dans la structuration de l'organisation", thèse Paris 1.

Baruch Ph. [1996], "L'investissement imaginatif dans le système d'information comptable des entreprises", Thèse, Paris 13, mai.

Berland N. (a) [1999], "A quoi sert le contrôle budgétaire ?", *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 2, n° 3, septembre, p. 5-24.

Berland N. (b) [1999], "L'histoire du contrôle budgétaire en France : les fonctions du contrôle budgétaire, influences de l'idéologie, de l'environnement et du management stratégique", Thèse de l'Université Paris 9 Dauphine, janvier.

Bontis N. et al. [1999], "The Knowledge Toolbox: A Review of the Tools Available to Measure and Manage Intangible Resources", *European Management Journal*, vol. 17, n° 4, august, p. 391-402.

Bounfour A. [1998], *Le Management des Ressources Immatérielles*, Dunod, Paris.

Bouquin H. [1991], *Le contrôle de gestion, contrôle d'entreprise*, PUF, 2e édition, Paris.

Bouquin H. et Pesqueux Y. [1999], "Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline", *Comptabilité Contrôle Audit*, mai, p. 93-105.

Brooking A. [1996], *Intellectual Capital*, International Thompson Business Press, London.

Capron M. [1989], "Les performances de l'entreprise : pertinence et limites des moyens d'évaluation", Thèse, Paris 12.

Chassang G. [1987], "Réinventer le contrôle de gestion", *Politique Industrielle*, vol. 9, p. 89-102.

Chesley J. et Wenger M. [1999], "Transforming an organization: using models to foster a strategic conversation", *California Management Review*, vol. 41, n° 3, p. 54-73.

Child J. [1972], "Organizational Structure, environment and performance: the role of strategic choice", *Sociology*, p. 2-22.

Crainer S. [1999], "The Swedes are coming", *Across the Board*, vol. 36, n° 6, p. 31-35.

David A. [1998], "Outil de gestion et dynamique du changement", *Revue Française de Gestion*, septembre-octobre, p. 44-59.

De Geus A. [1997], "The Living Company", *Harvard Business Review*, march-avril, p. 51-59.

Dupuy Y. [1999], "Vingt ans de recherche française sur le contrôle comptable des performances", *Comptabilité Contrôle Audit*, mai, p. 35-44.

Edvinsson L. et Malone M. [1997], *Intellectual Capital*, HarperBusiness, New York.

Fericelli A.M. et al. [1996], *Performance et Ressources Humaines*, Association francophone de GRH, Economica, Paris.

Gbaka A. [1996], "Contrôle de Gestion et Stratégie : déterminants et réalités du processus de contrôle stratégique. Une recherche exploratoire", Thèse, Lille 1, août.

Goold M. et Campbell A. [1987], *Strategies and Styles: the Role of the Center in Diversified Corporations*, Basic Blackwell.

Hall R. [1993], "A framework linking intangible resources and capabilities to sustainable competitive advantage", *Strategic Management Journal*, vol. 14, p. 607-618.

Hamel G. et Prahalad C.K. [1995], *La conquête du futur*, InterEditions, Paris.

Herriau Ch. [1999], "Le concept de performance soutenable en comptabilité de gestion", *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 2, n° 3, septembre, p. 147-177.

Hofer C.W. et Schendel D.E. [1978], *Strategy formulation: analytical concepts*, New York.

Kaplan R. et Johnson T. [1987], *Relevance Lost: The rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press, Boston.

Kaplan R. et Norton D. [1992], "The Balanced Scorecard: Measures that drive performance", *Harvard Business Review*, january-february, p. 71-79.

Kaplan R. et Norton D. [1998], *Le Tableau de Bord Prospectif*, Les Editions d'Organisation, Paris.

Koenig G. [1996], *Management Stratégique. Paradoxes, Interactions et Apprentissages*, Nathan, Paris.

Landry et al. [1996], "Model legitimisation in operational research", *European Journal of Operational Research*, n° 92, p. 443-457.

Martory B. et Pierrat Ch. [1996], *La Gestion de l'Immatériel*, Nathan, Paris.

Martory B. [1999], "Vingt ans de Contrôle de Gestion Social", *Comptabilité Contrôle Audit*, mai, p. 165-177.

Malleret V. [1993], "Une approche de la performance des services fonctionnels : l'évaluation des centres de coûts discrétionnaires", thèse Paris 9 Dauphine.

Michailesco C. [1998], "Les déterminants de la qualité de l'information comptable", thèse Paris 9 Dauphine.

Moisdon J.C. [1997], *Du mode d'existence des outils de gestion*, Editions Seli Arslan, 1997.

Moon P. et Bates K. [1993], "Core analysis in strategic performance appraisal", *Management Accounting Research*, vol. 4, p. 139-152.

- Mouritsen J. [1998], " Driving growth: Economic Value Added versus Intellectual Capital ", *Management Accounting Research*, n° 9, p. 461-482.
- Ponssard J.P. et Tanguy H. [1993], " Planning in firms as an interactive process ", *Theory and Decision*, vol. 34, p. 139-159.
- Ponssard J.P. et Saulpic O. [1999], " Une reformulation de l'approche dite du Balanced Scorecard ", *cahier de recherche du Laboratoire d'Econométrie de l'Ecole Polytechnique*, juin.
- Porter M. [1985], *Competitive Advantage*, The Free Press, A Division of Macmillan, Inc., New York.
- Roos J., Edvinsson L. et al. [1997], *Intellectual Capital*, Mac Millan Business, London.
- Roos G. et Roos J. [1997], " Measuring your Company's Intellectual Performance ", *Long Range Planning*, vol. 30, n° 3, p. 413-426.
- Sofie Roy [1999], " Managing Intellectual Capital: the Work with the Navigator in the Skandia Group ", *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, vol. 4, n° 1, spring, p. 59-67.
- Savall H. et Zardet V. [1995], *Ingénierie stratégique du roseau*, Economica, Paris.
- Shank J. et Govindarajan V. [1989], *Strategic cost analysis: the evolution from managerial to strategic accounting*, Burn Ridge Inc, Illinois.
- Sveiby K. [1997], *The New Organizational Wealth, Managing and Measuring Knowledge-Based Assets*, Benett-Koehler, San Francisco.
- Tywoniak S.A. [1998], " Le modèle des ressources et des compétences : un nouveau paradigme pour le management stratégique ? ", in Laroche H. et Nioche J.P. (dir.), *Repenser la Stratégie*, Vuibert.
- Wernfelt B. [1984], " A Resource-based View of the Firm ", *Strategic Management Journal*, vol. 5, p. 171-180.

Annexe : Typologie des tableaux de bord stratégiques

La typologie présentée dans le tableau page suivante procède d'un recensement et d'une analyse de travaux ayant abouti à la modélisation d'un tableau de bord à vocation stratégique. En étudiant les ressemblances, les différences entre ces divers instruments et les contextes au sein desquels ils ont été élaboré, nous proposons quatre types de tableaux de bord stratégiques discriminés selon 6 variables. Les hypothèses relatives à une typologie des tableaux de bord stratégiques se fondent également sur les nombreux travaux empiriques en contrôle de gestion (concernant le plus souvent les budgets) s'appuyant sur les théories de la contingence. Le questionnaire qui est en cours d'administration se compose d'une dimension explicative et d'une dimension typologique.

- La dimension explicative a pour vocation de tester l'intérêt que des managers (d'une direction générale, financière, des ressources humaines, etc...) peuvent porter à un instrument tels que ceux décrits dans l'article. A cette fin, nous testons d'une part si ces managers estiment important qu'un outil de contrôle de gestion puisse de façon combinée mesurer les performances passées de leur entreprise et aider à la prise de décision stratégique. D'autre part, nous testons l'importance qu'accordent ces managers à des critères de mesures (historiques et prospectifs) non exclusivement financiers : critères quantitatifs, qualitatifs, de

mesure de la satisfaction des clients, de l'efficacité des processus, de la gestion du capital intellectuel, etc...

- La dimension typologique aura pour objet d'associer un type de tableau de bord stratégique à un type d'entreprise, situé dans un environnement spécifique. A cette fin, 6 variables sont envisagées, à savoir, le type d'entreprise, le degré de complexité des processus technologiques et organisationnelles, la nature de la structure, les concepteurs des outils du contrôle de gestion, le degré d'incertitude de l'environnement et la stratégie déployé.

TYPES TABLEAUX DE BORD	VARIABLE 1 Type d'entreprises	VARIABLE 2 Degré de complexité des processus	VARIABLE 3 Nature de la structure	VARIABLE 4 Concepteurs des outils de contrôle	VARIABLE 5 Degré d'incertitude de l'environnement	VARIABLE 6 Stratégie dominante	Profil chaîne de valeur et types d'indicateurs	Exemples tirés de la littérature
Stratégique 1	actionnariat influant industrie lourde, services à forte valeur ajoutée, pas de phases de transition observées	Technologie simple à moyennement complexe	Structure hiérarchique et centralisée	département contrôle-finance et rôle important joué par la DG. Démarche top down	Environnement prévisible et peu complexe, évolution lente	maximisation valeur actionnaires et clients. Démarche atouts- attraits et forces- faiblesses	Classique, dimensions financières et clients dominantes	tableaux de bord équilibrés Exemples nombreux (Mobil, Métro, NRO,...)
Stratégique 2	influences multiples : environnement, réglementations, main d'œuvre nombreuse et peu qualifiée. Pas de phases de transition observées	Technologie simple	Structure hiérarchique et centralisée	rôle important de la direction générale. Démarche top down	Environnement prévisible mais complexe : intervenants nombreux, évolution lente	écoute des signaux émis par l'environnement et satisfaction des attentes des partenaires	Classique et importance accordée aux groupes influent. Indicateurs sur l'environnement et la satisfaction des attentes des partenaires	tableaux de bord concurrentiels (Michaïlesco, 1998, Moon et Bates, 1993). Tableaux de bord stratégiques d' Atkinson (1997 et 1998)
Stratégique 3	entreprises à forte valeur humaine : banques, assurances, audit entreprises en phase de transition entre industrie et services	Technologie simple à moyennement complexe	Structure organique et décentralisée	autres départements, voir création d'un département spécialisé. Démarche bottom up	Environnement turbulent et complexe, Révolution perpétuelle	valorisation Ressources humaines	intangible centrée sur le capital humain. Valorisation des ressources humaines	tableaux de bord du capital humain . Ex : Skandia
Stratégique 4	haute technologie, entreprises en phase de transition ou connaissant de profonds bouversements	technologie très complexe	Structure organique et décentralisée	départements recherche, production, informatique. Démarche bottom up	Environnement turbulent et complexe, Révolution perpétuelle	valorisation Ressources organisationnelles	Intangible centrée sur le capital structurel. Ressources organisatio- nnelles	tableaux de bord du capital structurel . Ex : Consultus (Mouritsen, 1998)