

**Les tableaux de bord
stratégiques:
Analyse comparative d'un
modèle nord-américain et
d'un modèle suédois**

Grégory Wegmann

**Gestion 2000
Recherches et Publications en
Management A.B.S.L.**



Grégory Wegmann,
Allocataire de Recherche IAE de Paris,
Moniteur d'enseignement supérieur Université Paris 9 - Dauphine,
Agrégré Economie et Gestion, France.

Les tableaux de bord stratégiques:

Analyse comparative d'un modèle nord-américain et d'un modèle suédois

Cet article a pour ambition de proposer des éléments d'analyse et d'action sur la mise en concordance de deux objectifs du contrôle de gestion au sein d'un instrument, le tableau de bord stratégique de la direction. Ces deux objectifs sont:

- la mesure des performances et de la performance globale,*
- le pilotage stratégique de l'entreprise.*

De cette problématique, nous avons extrait deux objectifs principaux:

- analyser et comparer deux modèles normatifs de tableaux de bord stratégiques, en déduire leurs hypothèses sous-jacentes et leurs limites dans la capacité à résoudre la problématique évoquée. Cet objectif constitue la trame de cet article;*

- proposer des pistes d'amélioration aux modèles analysés dans le cadre d'une double réflexion:*

- une réflexion typologique sur les tableaux de bord stratégiques. Nous envisagerons l'élaboration d'un questionnaire quantitatif destiné à mettre en adéquation des types de tableaux de bord stratégiques avec des types d'entreprises;*

- une réflexion sur la mesure de la performance globale dans les tableaux de bord stratégiques. Il s'agira ici de réfléchir sur la mise en adéquation de cet instrument avec un indice (ou système d'indices) synthétique de mesure de la performance globale.*

Toutes ces questions constituent la trame d'une recherche en cours.

La performance globale en contrôle de gestion consiste à mettre à la disposition de la direction de l'entreprise une ou quelques mesures synthétiques

permettant de décrire, a posteriori, la situation de santé d'ensemble de l'entreprise. En ce sens, la difficulté émane du fait que cette performance

globale ne peut pas être assimilée à la performance financière (vision atrophiée de l'entreprise), ni à une juxtaposition de performances élémentaires ou intermédiaires (absence de vision synthétique).

Concept flou et polysémique (Bourguignon, 1995), la performance en sciences de gestion prend son sens lorsque envisagée de façon instrumentale. C'est ainsi que pour Philippe Lorino (1997), "Est performance dans l'entreprise tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à atteindre les objectifs stratégiques" et "Est donc performance dans l'entreprise tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à améliorer le couple valeur-coût".

La performance est donc intimement liée à la notion de pilotage stratégique qui consiste, en pratique, à mettre à la disposition de la direction de l'entreprise un nombre limité d'indicateurs variés, financiers et non financiers, à court terme et à long terme, regroupés souvent sous la forme d'un tableau de bord, de façon à aider les dirigeants dans leurs prises de décisions stratégiques.

L'actualité et la pertinence de la problématique soulevée se fondent en particulier sur les travaux de Robert Kaplan et Thomas Johnson (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 pourquoi ils estiment que la toute puissance qu'ont acquis les critères financiers au cours du 20ème siècle au sein des systèmes de contrôle de gestion, a dramatiquement nui à la crédibilité de ces derniers dans l'accomplissement de leurs missions.

Ces systèmes, alors entièrement dédiés à l'élaboration des coûts, des stocks de clôture en valeur, et, finalement, à une évaluation du ROI (Retour sur Investissement), perdirent de vue leurs objectifs originels de mesure des performances et d'aide au pilotage et à la prise de décision. D'où la pertinence et l'actualité d'une réflexion sur la possibilité de bâtir des systèmes de contrôle de gestion pouvant satisfaire à ce double objectif. Notre travail se situe donc dans une approche intégrative et orientée objectifs du contrôle de gestion, et non plus dans un paradigme fonctionnaliste qui a dominé tout ce siècle.

Afin d'aborder notre problématique, nous allons analyser deux types de tableaux de bord stratégiques, c'est-à-dire deux types de tableaux de bord de la direction générale qui ambitionnent de fournir des informations, conjointement pour la mesure de la performance globale et pour le pilotage à long terme de l'entreprise. Les deux modèles étudiés sont:

- le “*Balanced Scorecard*” (tableau de bord équilibré) de Robert Kaplan et David Norton (Kaplan, 1987),
- et le “*Navigator*” (navigateur) de Skandia AFS (Edvinsson, 1997).

Jusqu’à présent, des chercheurs avaient comparé les tableaux de bord français aux tableaux de bord stratégiques (Epstein, 1997 et Mendoza, 1998). Ici, il s’agit de comparer deux approches particulières des tableaux de bord stratégiques.

■ Le tableau de bord équilibré de Robert Kaplan et David Norton

Un tableau de bord stratégique valorisant l'actionnaire et le client

Pour aborder la problématique exposée, nous allons en toute logique commencer par étudier un instrument conçu justement par l’un de ceux à l’origine de ladite problématique, à savoir Robert Kaplan, Professeur à la *Harvard Business School*.

Après avoir présenté les origines du tableau de bord équilibré, je proposerai une grille de lecture qui permettra de décoder quelques principes qui ont régi la conception de l’outil de gestion en question. L’étude se poursuivra alors par une approche critique et comparative de l’instrument.

Les origines du tableau de bord équilibré

Sur la base d’une approche historique, Robert Kaplan et Thomas Johnson nous expliquent (Kaplan, 1987) 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 en effet, ces systèmes dans les firmes américaines reposaient sur un calcul de coûts proche du terrain, orienté vers la préparation de la décision. La performance se mesurait alors à l’aune de critères de rendement des processus d’usinage qui, à eux seuls, suffisaient à piloter l’entreprise et à évaluer sa profitabilité globale (structures simples, pas d’influence des modes de financement, ni de l’environnement).

C’est avec l’avènement des firmes intégrées verticalement (“*The Dupont Powder Company to 1914*”, chapitre 4 de leur ouvrage), puis des firmes multidivisionnelles (“*GM in the 1920s*”, chapitre 5), 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 en fait 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.

Ils considèrent alors qu'il faut effectuer un retour aux sources de la comptabilité de gestion en réintroduisant des mesures basées sur les opérations. Pour eux, l'objectif originel de la comptabilité managériale a donc été détourné. Mais 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 (Kaplan, 1987, chapitre 11, 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 et porte en germe la démarche normative de Robert Kaplan et David Norton (Kaplan, 1998). C'est en effet au début des années 1990 que Robert Kaplan, en adoptant une démarche inductive, construit 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 propose le tableau de bord équilibré (Kaplan, 1992). C'est aussi en 1997 que Arie de Geus, dans

un article devenu célèbre (de Geus, 1997), nous explique, sur la base d'un échantillon d'une trentaine d'entreprises à forte longévité, que la grande mortalité des entreprises est le fruit d'un management centré exclusivement sur la production de biens et de services ainsi que sur l'optimisation des ressources financières. Le modèle de tableau de bord stratégique présenté plus loin fait écho à ce constat.

Proposition d'une grille de lecture

Avant de décrire l'instrument en question, nous allons présenter un méta modèle qui nous montre que le tableau de bord équilibré a été élaboré selon deux dimensions:

- 1ère dimension: la chaîne de valeur, qui se compose de facteurs clés de succès (ou indicateurs stratégiques) ordonnés selon une logique déterminée, est le miroir des spécificités de l'entreprise, de sa structure et des hommes;
- 2ème dimension: la dimension stratégique dont le socle est constitué par la vision des managers de la direction générale.

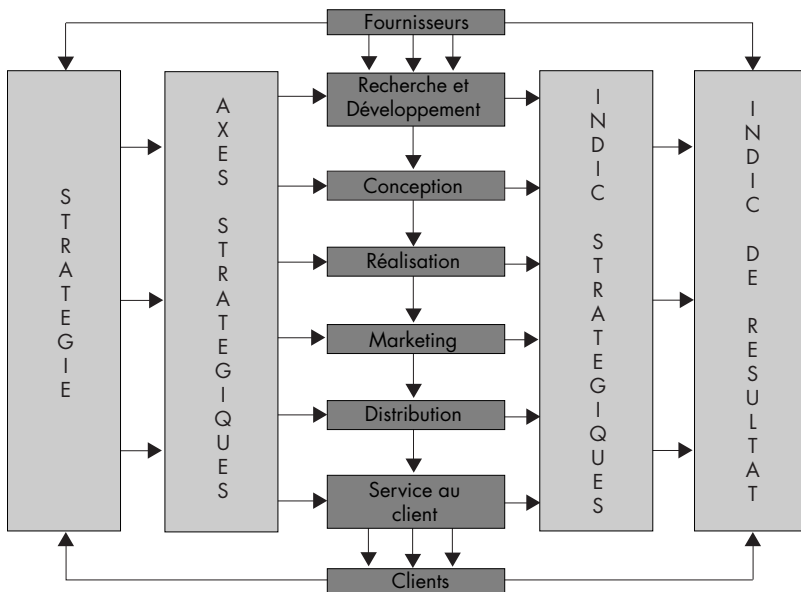
Cette approche en deux dimensions prend appui sur les fondements du contrôle de gestion stratégique (Shank, 1993), et sur un travail méthodologique de D.H. Drury et C.S. McWatters (Drury, 1998) qui proposent le méta modèle "cinétique". Drury et McWatters nous expliquent les différents contextes dans lesquels s'est

déployée la réflexion en contrôle de gestion. Dans les années 1980, prenant en compte les insuffisances d'un contrôle de gestion trop orienté sur l'interne dans 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, délaissé 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, Kaizen, Cycle de vie).

L'apport du travail de nos deux auteurs est de montrer les insuffisances de chacune des deux approches précédentes lorsqu'elles sont prises isolément comme fondement théorique pour concevoir un système de contrôle de gestion. C'est pourquoi, ils proposent d'intégrer les deux approches dans le cadre du modèle cinétique. Ce méta modèle permet, selon les auteurs, de bâtir des systèmes de contrôle de gestion qui prennent en compte conjointement, la nature dynamique de la structure d'une entreprise, la coordination interne et l'intégration avec l'environnement. La figure 1 ci-dessous propose un schéma adapté du méta modèle cinétique.

Figure 1: le méta modèle cinétique (Drury, 1998, p. 37)



Le tableau de bord équilibré à la lumière de ce méta modèle

Le tableau de bord équilibré se compose d'indicateurs regroupés au sein de quatre axes stratégiques, et qui ont les uns envers les autres des liens de causalité. Cette chaîne causale suit le parcours suivant:

- tout d'abord, elle part des indicateurs contenus dans l'axe Apprentissage Organisationnel;
- ensuite, elle se dirige vers les indicateurs contenus dans l'axe Processus Interne et Innovation;
- puis vers ceux contenus dans l'axe stratégique Clients;
- pour enfin aboutir aux indicateurs contenus dans l'axe Financier.

Un enjeu fondamental du tableau de bord équilibré est donc d'intégrer l'ensemble des rapports de cause à effet entre les indicateurs.

Cette chaîne causale a pour sommet des indicateurs de la performance financière

Pour Kaplan et Norton (Kaplan, 1998), 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. Nous observerons également que la présentation sous la forme d'axes stratégiques nous fait penser à l'approche

Coûts Qualités Délais comme dimensions de la performance. Pour certains, les auteurs se sont inspirés de ce triptyque en l'enrichissant de la dimension innovation (Fitzgerald et al., 1991).

Pour atteindre ses objectifs, les indicateurs du tableau de bord équilibré doivent, à l'inverse des instruments traditionnels de contrôle de gestion, traduire à la fois des objectifs à court terme et des objectifs à long terme, ainsi que comporter des mesures objectives et des mesures subjectives. C'est pourquoi l'instrument combine deux types d'indicateurs:

- des indicateurs stratégiques ou encore indicateurs a priori, qui reflètent la stratégie déployée par les dirigeants;
- des indicateurs de résultat, ou indicateurs a posteriori, qui mesurent les performances de l'entreprise.

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

- les caractéristiques des instruments traditionnels du contrôle de gestion opérationnel à savoir, la mesure de phénomènes élémentaires et intermédiaires (coûts complets par exemple), et les caractéristiques des instruments prévisionnels (à l'image des budgets);
- et les caractéristiques des démarches stratégiques de la direction générale (instruments de planification déconnectés du contrôle de gestion).

Lier ces deux perspectives permet de valider la pertinence de la stratégie. Cette dernière a en effet la fâcheuse coutume d'être déconnectée des mesures déployées par les systèmes de contrôle de gestion opérationnel. Les systèmes traditionnels conduisent en effet à deux écueils:

- une stratégie sans lien avec l'allocation des ressources,
- un retour d'expérience uniquement tactique.

Le contrôle de gestion stratégique ainsi incarné a pour vocation de lutter contre ces écueils en associant l'analyse de la chaîne de valeur, l'analyse du positionnement stratégique et l'analyse des facteurs déterminant les coûts. John Shank et Vijay Govindarajan (Shank, 1993), en définissant ainsi le contrôle de gestion stratégique mettent en évidence les deux dimensions de ce méta modèle cinétique, l'analyse des facteurs déterminant les coûts étant une composante de l'analyse de la chaîne de valeur.

Le tableau de bord équilibré 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. Il s'agit de construire un système de contrôle stratégique. Donc, 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 tableau de bord équilibré est donc aussi très nettement orienté sur l'environnement.

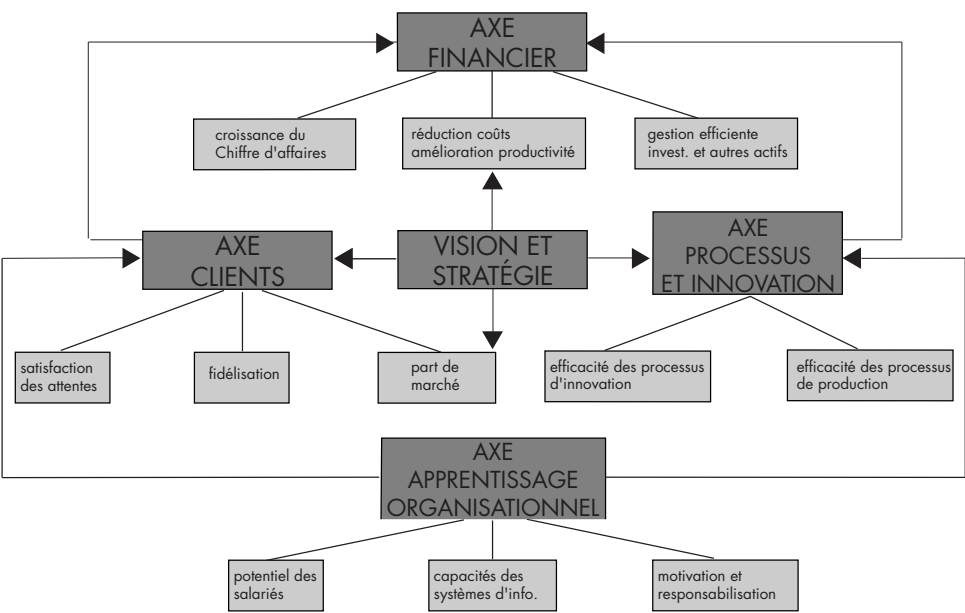
La figure 2 donne une présentation générique du tableau de bord équilibré synthétisant l'ouvrage de Kaplan et Norton. A titre d'illustration, sont adjoints aux critères génériques de l'axe apprentissage organisationnel quelques indicateurs stratégiques et quelques indicateurs de résultat.

Approche critique du tableau de bord équilibré

Parmi les nombreuses critiques suscitées par une telle démarche éminemment normative, les plus intéressantes sont issues de chercheurs suédois, car ceux-ci ont proposé un autre type de tableau de bord stratégique, les tableaux de bord du capital intellectuel. Voici ici résumées les limites les plus fréquemment formulées par ces chercheurs à l'encontre de l'approche de Kaplan et Norton: le tableau de bord équilibré:

- ne fait pas l'hypothèse que le capital humain est le principal générateur de profit pour une organisation;
- ne propose pas de réflexion de fond sur ce qu'est une entreprise ;
- demeure dans une perspective industrielle de l'entreprise.

Figure 2 : le tableau de bord équilibré (Kaplan, 1998)



Sur l'avant-dernier point, je précise, qu'à mon sens, Kaplan et Norton ont un point de vue sur l'entreprise, mais que celui-ci demeure sous-jacent à leurs propos:

- le tableau de bord équilibré repose en effet sur une conception classique de la chaîne de valeur dont l'élément central est le bien de production matériel et l'aboutissement la satisfaction du client et, finalement, de l'actionnaire;
- le tableau de bord équilibré repose également sur une acception traditionnelle de la stratégie fondée sur une analyse externe (opportunités / menaces) couplée à une analyse interne (forces / faiblesses).

■ Présentation d'un type de tableau de bord stratégique valorisant les ressources internes de l'entreprise

Les tableaux de bord du capital intellectuel

Le tableau de bord équilibré sera ici comparé à un modèle de tableau de bord du capital intellectuel, car ce dernier type est à mon sens, parmi l'ensemble des tableaux de bord stratégiques, le plus éloigné de celui développé par Kaplan et Norton. Il existe

en effet de nombreuses autres approches qui ne seront pas ici abordées puisque, toujours en se référant aux deux dimensions évoquées en première partie, elles ont toutes plus ou moins des traits communs, soit avec l'approche nord-américaine, soit avec l'approche suédoise qui constituent en quelque sorte des idéaux types. Je pense par exemple à la matrice des déterminants et résultats développée par Fitzgerald et al. (1991) pour les entreprises de service, ou encore aux tableaux de bord développés par Anthony Atkinson (1998) sur la base d'une approche fondée sur la théorie du *"Stakeholder"*.

Après avoir explicité les fondements des tableaux de bord du capital intellectuel, nous exposerons différentes façons d'établir une typologie de ce capital intellectuel. Puis, nous proposerons le modèle de tableau de bord du capital intellectuel à ce jour le plus abouti. Nous l'expliciterons afin qu'apparaissent ses aspects discriminants. Avec les principes de l'approche stratégique par les ressources et d'une chaîne de valeur centrée sur le capital intellectuel, des auteurs anglo-saxons et suédois se sont attachés à établir une typologie du capital intellectuel et, pour certains, à proposer des outils de gestion fondés sur ce capital intellectuel.

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 (Martory, 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 le "structuraliser". Ils expliquent ainsi que "ces différentes formes de capital intellectuel correspondent aux différentes phases de la concrétisation du savoir d'autrui 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".

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'ap-

port 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" et les "compétences centrales" de la stratégie (Hamel, 1995). John Child (1972), en réaction aux abus provoqués par 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 Gary Hamel et C.K. Prahalad. L'approche par les ressources 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 dans ce contexte comme des ressources stratégiques de premier ordre susceptibles de procurer aux entreprises un avantage concurrentiel déterminant.

Cette approche trouve son origine éco-

nomique 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.

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 ces 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. Cela se conçoit bien puisque, parmi les différentes charges enregistrées en comptabilité, celles concernant les ressources humaines sont les moins susceptibles d'être "activées" (c'est-à-dire d'être considérées comme des actifs), à la différence d'autres charges comme celles relatives à l'innovation et à la recherche et ceci, quels que soient les pays.

Depuis quelque temps, des chercheurs, praticiens et organismes, notamment en France, proposent des typologies sur les actifs immatériels ou intangibles. 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 trois approches de classification des actifs intangibles.

- Une typologie quaternaire.

Annie Brooking (1996) propose une typologie quaternaire en distinguant les actifs de marché, des actifs centrés sur l'humain, des actifs de la propriété intellectuelle et des actifs d'infrastructure. L'approche d'Annie Brooking est critiquable dans le sens où elle rassemble des actifs intangibles qui se situent à des niveaux d'agrégation différents. Par exemple, il n'est pas perti-

nent de situer la catégorie centrée sur l'humain au même niveau que les trois autres catégories, connaissant le poids prépondérant de celle-ci. Les deux typologies qui suivent me semblent donc plus pertinentes.

- Une typologie ternaire.

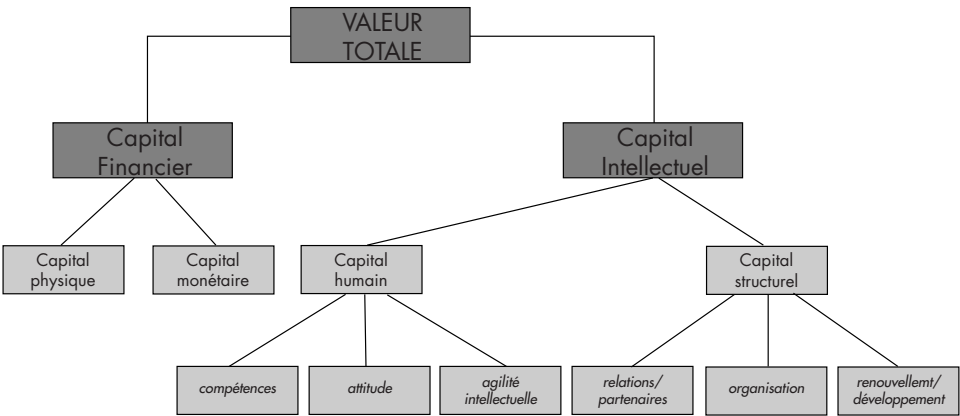
Un groupe de praticiens et de chercheurs en gestion: Hubert Saint-Onge de la Banque Impériale de Commerce du Canada, Leif Edvinsson de Skandia AFS, Karl-Erik Sveiby (1997 (a)), Gordon Petrash de Dow Chemical entre autres, proposent trois catégories d'actifs intangibles: le capital client et relationnel, le capital organisationnel et le capital humain.

- Une typologie binaire.

Plus récemment, Leif Edvinsson et Johan Roos (1997) ont abouti à une typologie binaire qui distingue le capital intellectuel "pensant", du capital intellectuel "non pensant", soit le capital humain du capital structurel.

Le schéma proposé ci-dessous (figure 3) décrit cette typologie fondée sur le livre écrit en commun par ces deux chercheurs et praticiens. Leur travail représente à ce jour l'effort le plus accompli dans l'établissement d'une typologie du capital intellectuel à des fins d'instrumentation de gestion. 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:

Figure 3: L'arbre du capital intellectuel (Roos, 1997)



- 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.

- 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.

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

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, avec les fournisseurs, les actionnaires, les alliés et autres parties prenantes;
- l'organisation dont les indicateurs stratégiques sont l'infrastructure, les processus et la culture;

Certains des chercheurs et praticiens qui ont participé à cet effort typologique, l'ont poursuivi en élaborant des modèles de tableaux de bord fondés sur le management des actifs intangibles. Ces recherches sur le capital intellectuel sont très en pointe en Suède dans les milieux académiques (*School of Business of Stockholm*) et industrielles (*Konrad Group*). Karl-Erik Sveiby par exemple (1997 (b), p.78), universitaire et consultant a participé à

l'élaboration de tableaux de bord notamment chez Celemi, la Banque Morgan, WM Data et PLS-Consult.

L'expérience à Skandia AFS, sous la houlette de Leif Edvinsson (1997), 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. Cet aboutissement s'incarne dans le navigateur. Ce modèle constituant la démarche jusqu'alors la plus avancée, nous allons nous y attarder. La figure 4 présente le schéma générique du navigateur tel que proposé à Skandia AFS.

Explicitation du navigateur,
comparaison des deux modèles de
tableaux de bord stratégiques et
limites des approches analysées

On observe toutefois que la présentation schématique du navigateur est

trompeuse, car elle semble ne pas aller jusqu'au bout de la logique typologique proposée antérieurement. Le navigateur épouse en effet les quatre dimensions du tableau de bord équilibré auquel il adjoint une dimension humaine centrale dans le schéma. Cela signifie que Skandia a adopté une stratégie fondée sur la valorisation des ressources humaines. Mais, lorsque l'on étudie plus en détail la structure du navigateur, on s'aperçoit de la place prépondérante accordée aux indicateurs du capital humain, à égalité d'importance avec les indicateurs des quatre autres axes stratégiques. Si l'on reprend la typologie présentée antérieurement (cf. figure 3, l'arbre du capital intellectuel), alors le tableau de bord du capital intellectuel peut s'illustrer ainsi (figure 5 ci-dessous).

Nous remarquons que les deux types de tableaux de bord expriment deux visions différentes de l'entreprise. Le

Figure 4 : Le navigateur de Skandia AFS (Edvinsson, 1997, p. 68)

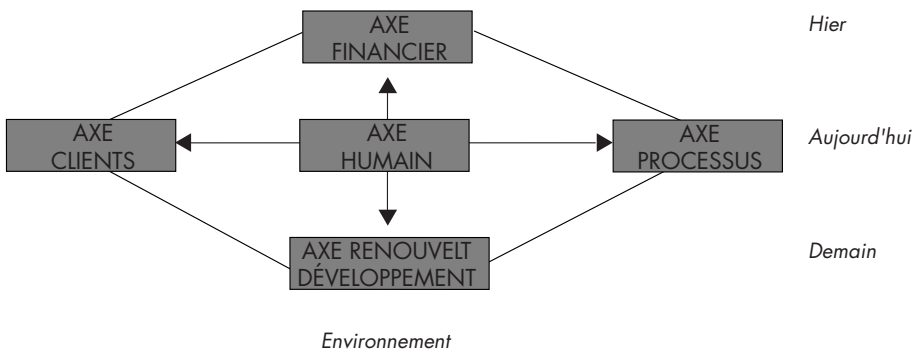


Figure 5: Reconfiguration du navigateur de Skandia AFS en tenant compte de la typologie proposée en figure 3

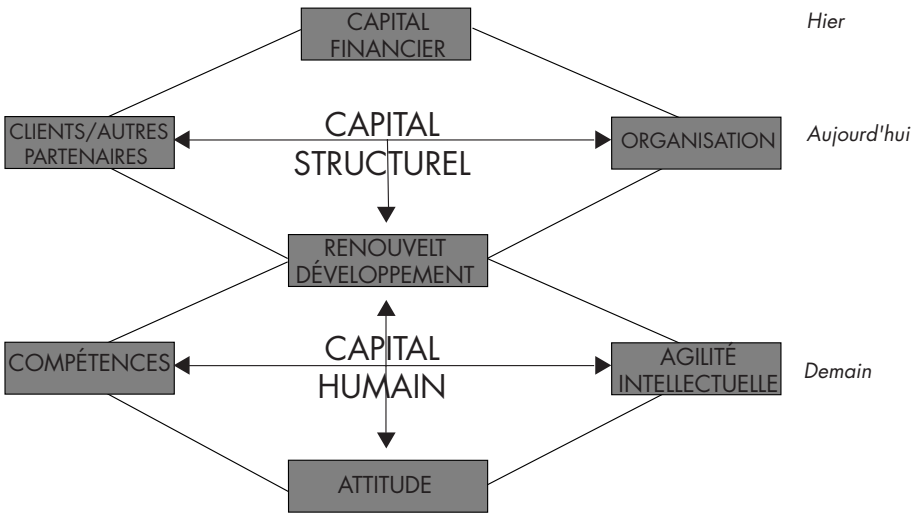


tableau de bord équilibré s'inscrit dans un cadre de pensée anglo-saxon et privilégie la valorisation de l'entreprise pour l'actionnaire et pour le client. Différemment, le navigateur, même s'il s'inspire de la démarche proposée par Kaplan et Norton, s'inscrit dans un cadre de pensée scandinave (pays d'Europe du Nord, voire d'Europe occidentale) et privilégie la valorisation du capital intellectuel de l'entreprise. Les ressources internes, et en particulier les ressources humaines sont donc au cœur de la performance de l'entreprise et constituent le déterminant premier de cette performance. La dimension clients et autres parties prenantes, comme le montre la figure 5, n'est qu'un élément parmi trois

autres de la dimension structurelle de la performance de l'entreprise, au même titre que la dimension financière, organisationnelle et de l'innovation. Par ailleurs, les indicateurs de type stratégique sont essentiellement issus de la dimension capital humain s'agissant du navigateur. Le navigateur peut aussi être appréhendé comme un tableau de bord stratégique plus synthétique que le tableau de bord équilibré. La partie supérieure de la figure 5 représente alors grosso modo le modèle de Kaplan et Norton (dimension clients élargie aux autres partenaires), tandis que le modèle suédois combine la partie supérieure (capital structurel) et la partie inférieure (capital humain).

Le contraste est donc important lorsque le navigateur est comparé au tableau de bord équilibré qui privilégie comme déterminants de la performance les dimensions financières et clients, les dimensions organisationnelles et humaines n'étant que des objectifs secondaires, la dimension humaine n'étant appréhendée pour l'essentiel que d'un point de vue structurel (axe apprentissage organisationnel, voir figure 2).

■ Conclusion

Cet article a été l'occasion d'aborder une problématique majeure à laquelle la recherche en contrôle de gestion est aujourd'hui confrontée. Comment en effet aider les dirigeants à, conjointement, apprécier les performances de leur entreprise, et prendre des décisions qui engagent l'avenir à long terme de leur entreprise ? Nous avons montré qu'aujourd'hui ces deux perspectives doivent être intégrées. Les démarches initiées par Robert Kaplan et David Norton et poursuivies à Skandia répondent en partie à ce souci. Il se révèle alors intéressant de comparer les deux modèles qui, en se fondant sur les mêmes prémisses, aboutissent à des solutions sensiblement différentes.

Les modèles étudiés souffrent néanmoins de trois limites fondamentales :

- d'abord, ces deux modèles sont proposés par leurs auteurs comme des solutions universelles. Ils correspondent

en quelque sorte à des idéaux types. Pourtant, ils renferment, de façon sous-jacente, une certaine vision de l'entreprise. On est conduit en effet à se poser des questions quant à la façon dont ont été choisis les différents indicateurs. L'approche empruntée au méta modèle cinétique nous a permis de décoder ce choix. C'est sur cette base que notre recherche future tentera de proposer une typologie des tableaux de bord stratégiques en nous aidant des résultats d'un questionnaire quantitatif. Ce travail se fondera sur la dimension contingente de la comptabilité de gestion ;

- ensuite, les deux types de modèles sont le fruit d'une démarche de construction analytique, consistant à décomposer la performance de l'entreprise selon une logique déterminée.

Or cette démarche pose problème lorsqu'on recherche un moyen de caractériser de façon synthétique la performance globale de l'entreprise. Robert Kaplan et David Norton considèrent, pour leur part, qu'une perspective financière est suffisante au final pour appréhender la performance globale de l'entreprise. Ceci est critiquable pour diverses raisons et en particulier si l'on souhaite appréhender la performance globale de l'entreprise a priori (par les indicateurs stratégiques). En outre, s'agissant des tableaux de bord du capital intellectuel, une agrégation des indicateurs issus de la démarche analytique n'est pas non plus satisfai-

sante. D'autres pistes sont à explorer, et notamment les possibilités de mise en adéquation de l'approche par les tableaux de bord stratégiques avec l'approche par le management de la valeur;

– enfin, la démarche étudiée se situe dans une approche intégrative et orientée objectifs du contrôle de gestion. Ce paradigme a pour limite essentielle de ne pas envisager l'entreprise dans sa dimension sociale, c'est-à-dire de ne pas envisager l'influence des comportements humains sur le fonctionnement d'un tel instrument et vice versa. Des problématiques développées par les théoriciens des organisations sont donc à explorer comme par exemple:

– les phénomènes de résistance à l'implantation d'un outil de gestion dans une organisation;

– l'outil de gestion, témoin d'enjeux institutionnels (jeux d'acteurs, déplacements de zones d'incertitude, etc..).

■ Références Bibliographiques

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

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

BOUNFOUR A., 1998, *Le Management des Ressources Immatérielles*, Dunod, Paris.

BOURGUIGNON A., 1995, "Peut-on définir la performance ?", *Revue Française de Comptabilité*, n°269, p. 61-66.

BROOKING A., 1996, *Intellectual Capital*, International Thompson Business Press, London.

CHILD J., 1972, "Organizational Structure, Environment and Performance: the Role of Strategic Choice", *Sociology*, p. 2-22.

DE GEUS A., 1997, "The Living Company", *Harvard Business Review*, March-April, p. 51-69.

DRURY D.H. & MC WATTERS C.S., 1998, "Management Accounting Paradigms in Transition", *Journal of Cost Management*, May-June, p. 32-40.

EDVINSSON L. & MALONE M., 1997, *Intellectual Capital*, HarperBusiness, New York.

EPSTEIN M. & ROY M.J., 1997, "The Balanced Scorecard and Tableau de Bord: a Global Perspective on Translating Strategy into Action", *Cahiers de recherche*, 24 juillet, INSEAD.

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

FITZGERALD L. et al., 1991, *Performance Measurement in Service Businesses*, CIMA, London.

HAMEL G. & PRAHALAD C.K., 1995, *La conquête du futur*, InterEditions, Paris.

KAPLAN R. & JOHNSON T., 1987, *Relevance Lost: the Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston.

KAPLAN R. & NORTON D., 1992, "The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance", *Harvard Business Review*, January-February, p.71-79.

KAPLAN R. & NORTON D., 1998, *Le Tableau de Bord Prospectif*, Les Editions d'Organisation, Paris.

LORINO PH., 1997, *Méthodes et pratiques de la performance*, Les Editions d'Organisation, Paris.

MARTORY B. & PIERRAT CH., 1996, *La Gestion de l'Immatériel*, Nathan, Paris.

MENDOZA C & ZRIHEN R., 1999, "Le tableau de bord : en V.O. ou en version américaine ?, Comparaison entre le tableau de bord et le Balanced Scorecard", *Revue Française de Comptabilité*, n°309, mars, p. 60-66.

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.

SHANK J. & GOVINDARAJAN V., 1993, *Strategic Cost Management*, The Free Press.

SVEIBY K., 1997 (a), *The New Organizational Wealth, Managing and Measuring Knowledge-Based Assets*, Benett-Koehler, San Francisco.

SVEIBY K., 1997, (b) "The Intangible Asset Monitor", *Journal of Human Ressources and Cost Accounting*, vol.2, number 1, Spring, p. 73-97.