

L'intégration du capital humain dans un outil de pilotage de la performance : le cas du tableau de bord stratégique

Walid CHEFFI

Doctorant CREFIGE

Université Paris Dauphine

wcheffi@free.fr ; walid.cheffi@voila.fr

Manel BORCHANI

Doctorante CREFIGE

Université Paris Dauphine

manelborchani@voila.fr

Résumé

Cette communication examine comment un outil de contrôle de gestion, le tableau de bord stratégique (TdB), permet-il d'intégrer le capital humain dans le pilotage de la performance globale de l'entreprise ?

La théorie des ressources (*resource based view theory*) considère que les Ressources Humaines (RH) sont des ressources internes précieuses pour l'entreprise. Cette théorie établit un lien entre elles, les compétences distinctives et l'avantage concurrentiel durable de l'entreprise. Un tel avantage devrait mener à une performance plus élevée sur le marché. Il devient donc impératif pour les entreprises de piloter et surveiller les RH. Le TdB en tant qu'instrument de pilotage stratégique offre cette possibilité.

La revue de la littérature de gestion montre des divergences notoires quant à la nature et l'étendue de la prise en compte de la dimension sociale de la performance dans cet outil de contrôle stratégique. Pour les promoteurs du balanced scorecard (BSC), un modèle américain de TdB, les RH est une dimension qui contribue à la performance globale et il convient, en conséquence, de se doter des indicateurs de gestion nécessaires pour pouvoir la piloter. Néanmoins, le BSC demeure à dominance financière.

L'entreprise scandinave SKANDIA va au-delà du BSC dans la reconnaissance des RH comme facteur déterminant de la performance globale et place le capital humain au centre de son TdB, nommé le Navigator.

Notre étude adopte une approche qualitative fondée sur une étude de cas au sein d'un Groupe international français du secteur de l'automobile que nous appelons GX. Nous comparons l'intégration de la dimension RH dans le TdB (en construction) de la direction générale de GX et dans ceux identifiés dans la littérature (le BSC et le Navigator).

Les résultats de recherche montrent des différences à la fois au niveau de la démarche de construction, du contenu et de la forme des TdB étudiés et en proposent des explications.

Mots clés

Tableau de bord stratégique, Performance globale, Ressources Humaines, Balanced Scorecard, Navigator.

INTRODUCTION

La revue de la littérature sur le développement durable met en évidence la richesse et l'importance accordée au sujet de la responsabilité environnementale des entreprises. La plupart des articles étudient les stratégies mises en œuvre par les entreprises afin de répondre aux pressions des groupes d'intérêts ainsi que la relation entre la préservation de l'environnement et la performance économique. Après le sommet de la Terre Rio (1992), des tas de manuscrits ont été consacrés à ce domaine. Mais, à côté de ce gigantesque sujet, et dans notre ère où se généralisent les phénomènes de la délocalisation et du dumping social sous l'effet de la mondialisation, il importe de se pencher au moins autant sur la relation entre les pratiques de RH de l'entreprise et la performance économique. L'objectif de l'intégration des trois piliers du développement durable -l'économique, l'environnemental et le social- est de passer d'une conception classique (stricte) à une conception large ou globale de la performance. Toutefois, le management des entreprises devient plus complexe. De nouveaux modes de pilotage et d'évaluation s'imposent afin de conjuguer les différents aspects de la performance globale de l'entreprise.

Notre objectif est d'examiner comment les outils de gestion permettent d'intégrer le capital humain dans le pilotage de la performance. Nous proposons d'étudier cette problématique en se basant sur un instrument de contrôle de gestion, le tableau de bord stratégique.

Afin de répondre à cet objectif, l'article comportera quatre parties. La première partie présentera les RH comme étant un avantage compétitif durable pour l'entreprise. La deuxième partie exposera l'approche des RH dans deux TdB stratégiques reconnus dans la littérature de gestion. Il s'agit d'examiner, en premier lieu, le modèle de BSC développé aux Etats-Unis par Norton et Kaplan (1992). Dans un second lieu, il est question d'étudier le « Navigator » de la société d'assurance suédoise SKANDIA. La troisième partie exposera notre méthodologie pour l'étude de cas d'un TdB stratégique en cours de construction au sein d'une grande entreprise française (nommé GX). Etant donné sa taille et le nombre de son effectif (plus de 150000), réussir un tel pilotage devient un impératif pour sa direction générale (DG). La dernière partie est consacrée à la présentation des résultats de la comparaison entre le TdB de GX, d'un côté, et le BSC et le Navigator, de l'autre côté.

1. Les Ressources Humaines : avantage concurrentiel durable pour l'entreprise

Les entreprises sont traditionnellement observées sous l'angle de leurs capacités à investir en moyens productifs matériels, donc selon une vision à court terme, réductrice de la performance où le travail est mesuré à un seul coût. Avec les nouvelles organisations qui cherchent un développement durable, l'enjeu est fort. Il s'agit de mettre en harmonie le facteur travail et les critères de performance. Le travail n'est pas qu'un simple coût, il est aussi un facteur de valeur ajoutée, d'innovation, de compétence et de qualité où le succès se dessine à long terme. Les Hommes permettent donc aux organisations d'atteindre les performances recherchées. C'est en sous estimant leurs potentiels que les organisations peinent à inventer de nouvelles manières de faire. Huselid et Becker (1995) ont testé l'efficacité des pratiques RH sur la performance économique et ont démontré que la valeur de marché augmente avec l'intensité de ces pratiques. C'est ainsi que De Geus (1997, cité par Wegmann, 2001, p.3) explique, à partir d'une étude effectuée sur trente entreprises à forte longévité, que la grande mortalité des entreprises est due à un management centré exclusivement sur la production de biens et de services et sur l'optimisation des ressources financières. Selon Pfeffer (1995), les cinq entreprises les plus performantes aux Etats-Unis ont un point commun : des politiques de ressources humaines novatrices et mobilisatrices. Ainsi, les Hommes constituent les seuls leviers de formation et fertilisation de savoirs et donc le développement d'avantages compétitifs durables sur le marché. Selon cet auteur, les ressources humaines constituent la principale source d'avantage concurrentiel durable et non uniquement un simple coût à minimiser.

Dans la même veine, Grisé et al. (1997) ont mis en évidence l'apport des Ressources Humaines à l'avantage concurrentiel durable de l'entreprise en proposant un modèle intégrateur original qui sert à expliquer la perspective basée sur les ressources ou *Resource-Based View of the Firm* (Barney, 1991 ; Wernerfelt, 1984). En effet, cette théorie trace la relation entre les ressources, les compétences et l'avantage concurrentiel (Amit et Schoemaker, 1993 ; Andrews, 1971 ; Grant, 1991 ; Hofer et Schendel, 1978 ; Snow et Hrebiniack, 1980...). Elle pose que l'avantage concurrentiel ne peut être durable que si les compétences qui le créent reposent sur des ressources difficiles à dupliquer par les concurrents. Les ressources sont les unités d'analyse qui incluent des actifs financiers et physiques ainsi que les compétences des employés et les processus sociaux organisationnels

(Hart, 1995). En d'autres termes, les ressources se regroupent en trois catégories : les ressources physiques (équipements et installations, technologie...), les ressources humaines (leadership, expériences et formations des salariés...) et les ressources organisationnelles (structure formelle et informelle de l'entreprise...). Toutefois, ces ressources doivent répondre à deux principes : i) le principe de l'hétérogénéité c'est-à-dire qu'au sein d'une même industrie, les ressources internes sont distribuées d'une façon inégale entre les entreprises et donc les aptitudes organisationnelles qui découlent sont spécifiques à chacune d'entre elles ; ii) le principe d'immobilité c'est-à-dire que les ressources ne doivent pas être parfaitement mobiles à travers cette industrie pour que l'avantage concurrentiel soit durable (Barney, 1991 ; Conner, 1991). Cette perspective considère l'entreprise comme « un ensemble unique de ressources tangibles et intangibles ou comme un portefeuille de compétences distinctives qui contribuent à la réalisation de produits ayant une fonctionnalité unique ». Ces auteurs expliquent que l'entreprise possède un avantage concurrentiel durable quand elle implante une stratégie qui crée de la valeur sans que cette stratégie soit implantée par un de ses concurrents actuels ou potentiels et que les autres entreprises soient capables de reproduire les avantages de cette stratégie (Grisé et al., 1997, p. 2). Autrement dit, pour que la ressource soit source d'avantage concurrentiel durable, Barney (1991, cité par Grisé et al. 1997, p. 3) note qu'elle doit satisfaire quatre caractéristiques : créatrice de la valeur, rare, imparfaitement imitable et non substituable.

Selon Wright, McMahan et McWilliams (1994, cité par Grisé et al., 1997), les ressources humaines répondent à ces quatre caractéristiques et sont en conséquence une source d'avantage concurrentiel durable pour l'entreprise. Cependant, ils avancent que cela n'est valable que si des pratiques de gestion efficaces sont mises en place pour encadrer les ressources humaines. Les pratiques de gestion des ressources humaines influencent les compétences des employés à travers l'acquisition et le développement du capital humain de l'entreprise. En proposant des expériences formelles et informelles d'apprentissage, que ce soit des formations de base ou de management, la firme peut influencer le développement de ses employés (Decock Good et Georges, 2003, p.3). Ainsi, « les pratiques de gestion des ressources humaines jouent un rôle déterminant dans l'obtention d'un avantage concurrentiel à travers le développement d'un réservoir de capital humain de qualité et la mise en œuvre de pratiques de mobilisation des ressources humaines » (Grisé et al., 1997, p. 7). Ces pratiques de gestion regroupent la sélection, l'évaluation, la formation et la rémunération des employés mais aussi d'autres pratiques pour encourager les employés à se comporter d'une façon qui

supporte les objectifs de l'organisation : la mobilisation des ressources humaines. Il s'agit par exemple d'impliquer les employés à travers la mise en place de tableaux de bords auxquels chacun adhère afin d'en déduire les actions pertinentes et d'intégrer des données de l'environnement de l'entreprise, qui permet à celle-ci de mieux se situer par rapport à son univers concurrentiel.

De plus en plus, la performance « Ressources Humaines » (sociale) trouve son écho dans le développement durable, et contribue même à la création de valeur des organisations. Selon Martory (1999, p.152), les salariés sont créateurs de valeur ce que l'on a appelé assez précocement par Schultz (1950) le capital humain de la nation ou de l'entreprise. D'après UNI (2000, p.14), le capital humain correspond à « l'ensemble des connaissances collectives, la créativité, le leadership, ainsi que les compétences de gestion et d'entrepreneuriat qu'incarnent l'ensemble des salariés d'une entreprise ». Il ajoute que le capital humain est « l'actif le plus précieux que puisse détenir une organisation...Pour conserver un profil compétitif sur les marchés d'aujourd'hui, les organisations doivent utiliser leurs salariés- leur capital humain- aussi efficacement que possible ». Le capital humain fait partie du capital intellectuel. En effet, Le capital intellectuel correspond au capital humain et au capital structurel qui désigne le capital clients – la valeur des relations de l'entreprise avec ses partenaires – et le capital organisationnel qui regroupe le capital des processus et d'innovation.

Toutefois, « pour rester compétitives, les entreprises doivent capitaliser sur leurs actifs immatériels, ou leur capital intellectuel, plutôt que sur leur infrastructure, ou valoriser les deux éléments en parallèle. La prospérité des entreprises dépendra de plus en plus des aptitudes intellectuelles de leurs travailleurs et de leur capacité à changer et à s'adapter à la dynamique d'un nouvel environnement économique » (UNI, 2000, p. 13). Il est donc important de surveiller les indicateurs liés au capital intellectuel. « Au cours des dernières années les chercheurs et les praticiens ont mis l'accent sur la cohérence et l'intégration des indicateurs non financiers dans une information sur la performance globale pour le pilotage de la stratégie...et à côté du capital financier a été souligné l'importance du capital intellectuel, concept qui met l'accent sur le personnel comme facteur clé de la création de valeur long terme et qui intègre également la relation avec les autres parties prenantes » (Capron et Quairel, 2004, p. 133-34). Capron (1999, p. 415) avance que c'est dans le domaine de valorisation des ressources humaines que se trouvent les démarches en termes de capital humain et la valorisation du capital intellectuel (Edvinsson et Malone, 1997).

2. L'intégration des Ressources Humaines dans les modèles d'instrumentation de gestion : le cas du tableau de bord stratégique

Depuis 1976, l'ISEOR (Institut de Socio-Economie des Entreprises et des Organisations) créé et dirigé par Henri Savall a pour mission de développer une méthode de conduite du changement qui débouche sur un management dit socio-économique qui consiste à améliorer simultanément la performance économique de l'entreprise et sa performance sociale. Savall et Zardet (2003, p.84) avancent que trois types d'actions paraissent nécessaires pour mieux piloter l'entreprise :

1. « prendre des décisions et réaliser des actes de mise en oeuvre stratégique : il s'agit là d'un principe d'**énergie** de passage à l'acte des acteurs,
2. faire partager le contenu des décisions avec d'autres acteurs : principe de **coopération** indispensable dans la mise en application des décisions,
3. disposer d'un tableau de bord de pilotage stratégique bien conçu et maniable : principe d'**instrumentation** ».

En effet, d'après les deux auteurs, ces trois principes concourent à déclencher l'« effet SIOFHIS » : système d'informations opérationnelles et fonctionnelles humainement intégrées et stimulantes. Cet effet suppose un tableau de bord de pilotage et une coopération avec d'autres membres de l'entreprise pour la prise et l'application des décisions. De ce fait, « le principe de TB de pilotage est de refléter la stratégie et le budget décidés par l'entreprise sous une forme suffisamment détaillée mais simple et pédagogique pour permettre un pilotage concret de tous les instants. Il se compose d'indicateurs qualitatifs, quantitatifs et financiers qui sont formalisés afin d'augmenter le degré de visibilité des co-pilotes de l'entreprise (en premier lieu : dirigeants, cadres, agents de maîtrise) puis l'ensemble des acteurs de l'organisation dont l'activité comporte de nombreuses micro-décisions de pilotage » (Savall et Zardet, 2003, p.85). Chaque co-pilote a besoin d'un TB de pilotage adapté à sa fonction et à sa zone de responsabilité.

L'objectif d'un tableau de bord stratégique est de « mettre à la disposition des dirigeants des indicateurs sur les axes clés de la stratégie en amont de la performance financière et d'en assurer la cohérence » (Capron et Quairel, 2004, p. 134). Pour Savall et Zardet (2003, p. 87), l'objectif du TB de pilotage stratégique est d'améliorer le niveau de performance socio-économique durable de l'organisation et ceci en permettant :

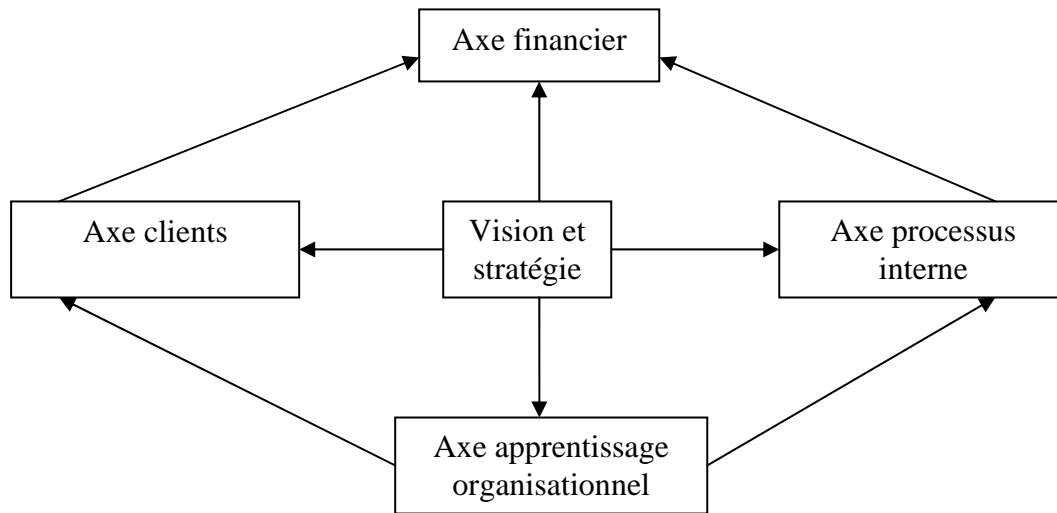
- la prise de décision diligente en tant qu'outil de pilotage des activités par le responsable de l'équipe
- la communication- coordination- concertation en tant qu'outil d'animation du personnel et des partenaires en développant information et compréhension des situations
- l'auto- diagnostic permanent en tant qu'outil d'évaluation de la qualité intégrale et du degré d'atteinte des objectifs.

2.1. Un modèle nord-américain : le Balanced Scorecard (BSC)

Le BSC ou encore le tableau de bord prospectif ou équilibré a été introduit en 1992 par Robert Kaplan et David Norton. En 1998, ils ont publié les résultats de leur étude sur la conception et la mise en œuvre du BSC dans diverses entreprises. Cette approche contribue à ne pas se focaliser uniquement sur des indicateurs financiers en s'intéressant plus aux clients, processus internes et à la dynamique de croissance de l'entreprise. Le BSC est un système de pilotage de la performance, dérivé de la vision et de la stratégie initiale de l'organisation et reflétant les aspects les plus importants de son activité. Le concept du BSC repose donc sur la planification stratégique et l'exécution de cette dernière en fédérant les actions de tous les services concernés de l'organisation autour d'une compréhension commune de ses objectifs et facilitant l'évaluation et la mise à jour de la stratégie.

Selon Kaplan et Norton (1998) le Tableau de Bord Prospectif est un instrument de contrôle stratégique qui se propose de mettre en évidence les facteurs critiques (succès ou risques) d'une organisation. Il est articulé en quatre axes inter-reliés (financier, clients, processus internes, apprentissage organisationnel). Pour chaque axe, des facteurs clés de succès sont identifiés et suivis grâce à la mesure régulière d'indicateurs. La définition de ces quatre axes et l'identification des facteurs clés répondent à la logique de cohérence entre objectifs stratégiques et indicateurs opérationnels des différents axes. Pour atteindre les objectifs financiers des actionnaires, l'entreprise doit consolider sa place sur le marché en satisfaisant les besoins des clients ce qui nécessite la définition et la mise en place de processus internes efficaces. Pour assurer la viabilité de l'entreprise au-delà du court terme, il faut développer les actifs intangibles de l'entreprise (compétences, degré d'innovation, flexibilité) d'où la nécessité de prendre des dispositions assurant l'innovation et l'apprentissage organisationnel.

Figure 1 : Le Tableau de Bord Prospectif (Kaplan et Norton, 1998)



Cependant, Wegmann (2001, p. 6) évoque que le tableau de bord prospectif a été critiqué par des chercheurs suédois sur le fait que sa structure renvoie à une logique industrielle de l'entreprise. Ainsi il repose sur une vision classique de la chaîne de valeur (Porter, 1985) dont l'élément central est la production des biens et la finalité est la satisfaction des clients et donc des actionnaires. Pour ces chercheurs, le capital humain n'est pas supposé être le principal générateur de profit pour l'entreprise, mais il est considéré comme un élément de soutien à la valorisation du processus d'innovation et de production et à la satisfaction des clients (Capron, 2003, p. 7). Pour remédier à cette limite, Edvinsson a développé un tableau de bord valorisant les ressources internes de l'entreprise au sein de la société suédoise SKANDIA baptisé « The Navigator » (Edvinsson et Malone, 1997).

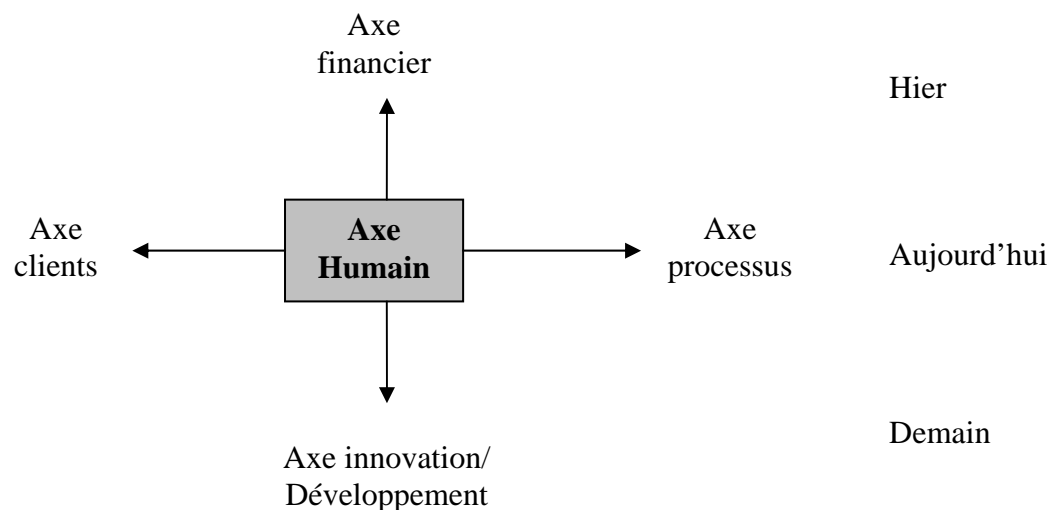
2.2. Un modèle scandinave : le « Navigator » de SKANDIA

Pour examiner l'interaction entre les différents éléments du capital intellectuel, SKANDIA a mis au point le « Navigator ». Cet outil est censé pallier les limites des TdB traditionnels qui ne sont plus adaptés à un monde où le capital intellectuel d'une entreprise ne cesse de croître au détriment du capital matériel (Edvinsson et Malone, 1997). L'objectif principal de Skandia de l'instauration de l'outil est double : identifier et améliorer la visibilité et la mesure des actifs immatériels ainsi que de piloter la création et la diffusion de la connaissance organisationnelle. Le Navigator se présente autant comme un instrument de mobilisation de RH que comme un instrument d'évaluation (Capron, 2003).

Il est modélisé sur la base d'une chaîne de valeur virtuelle. Martory et Pierrat (1996, cité par Wegmann, 2001, p. 9) expliquent que la chaîne de valeur virtuelle a pour objet le management du capital intellectuel qui a pour origine le capital humain et pour finalité la production des biens et services en passant par la gestion du capital structurel de l'entreprise. Ainsi, ce management vise à valoriser le capital humain. « Les 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 » (Martory et Pierrat, 1996).

Edvinsson et Malone (1997) estiment que l'efficacité du Navigator en fera la base des outils futurs de pilotage du capital intellectuel. L'écho favorable de par le monde qu'a eu cet outil et sa diffusion croissante dans les entreprises semblent leur donner raison (citons en France, Générlix, GrandVision, Syscom).

Figure 2 : Le Navigator de SKANDIA



Serhane (2002) avance que le Navigator de SKANDIA est une extension notoire du tableau de bord prospectif et que « la perspective RH constitue dans ce modèle le centre et la référence pour les quatre autres perspectives : financière, clients, processus internes et apprentissage et innovation ».

Wegmann (2001, p. 12) remarque que les deux types de tableaux de bord expriment deux visions différentes de l'entreprise. Le BSC privilégie la valorisation de l'entreprise pour le client et l'actionnaire. En revanche, le Navigator, tout en s'inspirant du tableau de bord prospectif, privilégie la valorisation du capital intellectuel. Les ressources internes et en particulier les RH sont au cœur de la performance de l'entreprise et en sont un déterminant

premier. Ainsi, « le tableau de bord prospectif se fonde sur une stratégie hétéronome et une chaîne de valeur traditionnelle, tandis que le Navigator privilégie une stratégie interactionniste basée sur le mouvement des ressources et des compétences d'une chaîne de valeur virtuelle ».

3. L'approche des Ressources Humaines dans un modèle de TdB français : le cas du tableau de bord stratégique de GX

3.1. La méthodologie : une approche comparative basée sur l'étude de cas

Le pilotage de la dimension sociale de la performance par le TdB est un thème de recherche de nature empirique. Cependant, la littérature sur les outils comptables et de contrôle de gestion est souvent basée sur des enquêtes plutôt que sur l'observation de la pratique. Les inférences issues d'investigation du terrain peuvent contribuer fortement à la recherche sur le contrôle stratégique (Kaplan et Norton, 1997 ; Anthony, 1989). Une approche descriptive et interprétative (description- compréhension) à base d'étude de cas est en conséquence recommandée (Ryan et al., 1992 ; p. 53). Elle a pour mérite d'accroître la prise de conscience de la nature de la pratique de tableaux de bord stratégiques et de montrer ses divergences probables avec les manuels et ouvrages en la matière.

Le choix de la méthode de l'étude de cas s'explique aussi par la nécessité de saisir la logique, la richesse et la particularité des situations de construction et de mise en œuvre d'un TdB de la Direction Générale.

Nous avons adopté une méthode comparative qui permet de dresser un tableau contrasté des similitudes et des différences entre le TdB de l'entreprise observée, d'un côté, et le BSC et le Navigator, de l'autre côté. Notre souci est de déceler des régularités et des divergences dans les processus de prise en compte de la dimension sociale de la performance dans un outil de contrôle stratégique.

Pour la collecte des données, nous avons procédé par entretiens semi directifs avec les acteurs du Projet de conception et de mise en œuvre du TdB de la DG de GX (maîtrise d'ouvrage, maîtrise d'œuvre etc.). Nous avons également effectué un recueil de documents internes. L'analyse des données recueillies est basée sur la lecture en profondeur, la synthèse des documents collectés et l'analyse de contenu systématique des discours et des documents collectés.

Nous dressons ci-après un tableau qui décrit la stratégie de recherche pour l'étude de cas. Nous parlons de stratégie puisque nous avons multiplié les méthodes de recueil de données.

Tableau n° 1. La stratégie de recherche

Méthodes de recherche	Entretiens semi-directifs	Etude documentaire	Observation non participante
Nombre/Nature	11 entretiens	4 documents internes	Présence dans l'entreprise
Sources de données	<ul style="list-style-type: none"> - Entretiens en profondeur avec 5 membres de l'équipe Projet - Entretien intensif avec le Maître d'Ouvrage - 5 Entretiens avec : Responsable reporting et synthèse, Responsable budget, Directeur Plan et Stratégie Adjoint, Directeur Intelligence économique, Membre équipe DRH 	<ul style="list-style-type: none"> - La note de centrage du projet - La maquette actuelle du TdB et l'ancien TdB - Le contrat d'investissement signé par la DG et la DCG pour l'acquisition du nouvel outil de reporting et consolidation - Sommaire du cahier de charges du nouvel outil 	<ul style="list-style-type: none"> - Intégrer l'Equipe Projet - Tenue d'un agenda de présence dans l'entreprise - Prise de notes quotidienne - Des comptes rendus de réunions - Consultation de la base de données de la DCG
Directions ou fonctions concernées	Direction générale, Directions de CG, D. Stratégie et Plan, DRH, D. de Comptabilité	Direction générale, Direction de CG, D. Stratégie et Plan, DRH, D. de Comptabilité, D. Technologie et Systèmes d'information	DCG (Direction reporting)
Dates et échéanciers	Entre octobre 2002 et juillet 2004	Entre mars 2004 et Février 2005	Contrat de recherche : Avril- Juin 2004
Analyse de données	Mémo, synthèse et analyse de contenu systématique des transcriptions	Lecture en profondeur, recoupements, analyse de contenu systématique	Structuration et analyse de contenu des notes prises par le chercheur et des comptes rendus de réunions

3.2. La monographie de GX

3.2.1. Présentation du Projet et son aval le TdB de la Direction Générale (DG)

Nous dressons dans le tableau n° 2 ci-après les principales caractéristiques de l'environnement, les acteurs, les objectifs et le périmètre du Projet, objet de notre observation non participante. Nous identifions également les attitudes des acteurs du projet.

Tableau N° 2. Présentation du Projet

Contexte du Projet	<ul style="list-style-type: none"> - Une concurrence exacerbée notamment en Europe occidentale qui constitue le marché traditionnel du Groupe. - Le passage d'un groupe d'une dimension européenne à une dimension internationale. - L'environnement connaît un certain ralentissement qui fait douter de la capacité de réaliser l'objectif de « N ventes » en 2010. - L'environnement interne du Groupe est caractérisé par une multitude de systèmes d'information de gestion souvent peu communicants ainsi que par la faible connexion du système de reporting interne consolidé avec le système de reporting externe en place. - Le Groupe est en quête d'un outil de reporting consolidé plus réactif. Tous les principaux acteurs du Groupe sont d'accord sur le constat que la difficulté majeure à laquelle le Groupe doit faire face est la réactivité.
Les acteurs du projet	<p>Date de lancement : janvier 2003 ; Date prévue de mise en place : septembre 2005 ; Principaux acteurs : Directeur Reporting et Consolidation et Maître d'Ouvrage Délégué ; Directeur Budget, Reporting et Synthèse ; Directeur des Systèmes et Technologies de l'Information (DTSI) ; Directeur du Contrôle de Gestion (DCG) ; Directeur de la Comptabilité.</p>
Les objectifs et le périmètre du projet	<p>Le présent projet vise à intégrer les nouveaux besoins résultant de l'internationalisation croissante du Groupe. En premier lieu, il est à préciser que le Projet objet de notre observation se décompose comme suit :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Un pilotage économique et financier du Groupe plus réactif à l'échelle internationale - Profiter de ces travaux et du changement de l'outil de reporting consolidé pour concevoir un nouveau Tableau de Bord de la Direction Générale. La DCG a déjà signalé à cette dernière son intention d'abandonner l'ancien TdB.
Attitudes de la DG, des directions générales adjointes des métiers et fonctionnelles	<ul style="list-style-type: none"> - La DG ne participe pas à la mise en place du nouvel outil de reporting ni à la mise en place de son aval le tableau de bord, malgré l'intérêt stratégique d'un tel outil de pilotage. Ceci s'explique par la phase transitoire du changement de la Direction du Groupe. - Les directions métiers consultées par la DCG ont refusé de déterminer leurs souhaits et besoins et de participer à la mise en place du nouveau TdB de la DG. En effet, elles ont demandé à la DCG de proposer un mode de reporting de leur contribution à la performance du Groupe et des indicateurs sur lesquels elles se prononceront ultérieurement. Ces directions de métiers mettent en avant le fait que la DG ne s'est pas prononcée sur le Projet. - Les directions fonctionnelles hormis relativement la DTSI et à moindre degré la DRH, ne partagent pas l'analyse de la DCG quant à l'intérêt d'un reporting pour les fonctions support.

3.2.2. Le pilotage stratégique de la performance et l'intégration de la dimension RH dans le TdB de la DG

L'analyse de la documentation ainsi que des transcriptions d'entretiens effectués, nous a permis d'identifier la démarche du projet et la structure de la maquette du TdB. Nous avons également soulevés les principales difficultés lors de sa construction et en particulier la nature de la prise en compte des RH. Le Tableau n° 3 suivant présente notre analyse des données recueillies.

Tableau N° 3. Le TdB de GX et l'intégration des RH

<p>La démarche de construction du TdB</p>	<p>Le Projet est initialement lancé par l'ancien Directeur de CG avant son départ. Le nouveau Directeur ne soutient pas autant que son prédécesseur la mise en place du nouveau TdB puisqu'il estime qu'il doit attendre que le Présidence s'exprime explicitement. En phase de changement de composition, la Direction Générale estime qu'elle n'a pas à imposer ses choix en terme d'outil de pilotage stratégique puisque « chaque équipe de DG veut son propre TdB ».</p> <p>Les constructeurs du nouveau TdB estiment que comme le Direction va changer, alors il convient d'examiner les préférences en terme d'information de pilotage stratégique du futur PDG à partir du TdB qu'il utilise dans le groupe qu'il préside actuellement. En conséquence, il n'est pas effectué d'étude réelle de la mission et des axes stratégiques actuels du Groupe : le lien entre les indicateurs retenus dans le TdB avec ces axes stratégiques n'est pas vérifié.</p>
<p>La structure actuelle de la maquette du TdB</p>	<ul style="list-style-type: none"> - La reprise des principaux indicateurs stratégiques issus du compte de résultat (marge opérationnelle, chiffre d'affaires...) et du tableau de flux de trésorerie consolidés. - Déclinaison des indicateurs selon les axes d'analyse stratégique retenus par la DCG avec suivi du réel, du budgété et reprévision. - Présence de certains indicateurs sous forme d'indices et d'indicateurs physiques. - Des graphiques sont retenus en vue d'améliorer l'ergonomie des indicateurs (meilleure intelligibilité, accessibilité immédiate, interprétation facilitée...) - La perspective financière est largement satisfaite (une panoplie d'indicateurs financiers). - Le recours à des indicateurs bilanciers. - Présence de commentaires accompagnés des lettres de gestion correspondantes.
<p>Les difficultés soulevées</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Pallier la déconnexion du découpage retenu dans le TDB avec celui du PDG (notamment pour les régions). - Avoir une véritable vision de la performance opérationnelle afin de l'intégrer dans la maquette du TdB. - Peu d'appui de la part du directeur de CG et de la DG. Ils devraient se prononcer de manière formelle sur leur implication dans le changement du TdB afin d'assurer un minimum de légitimité pour les constructeurs du nouvel outil. - Stimuler la demande des clients du projet (la direction générale, les directions de métiers et les directions fonctionnelles).
<p>La prise en compte de la dimension RH dans la maquette du TdB</p>	<p>Il s'agit de fournir au PDG un outil de pilotage de l'un de ses cinq axes stratégiques à savoir le Développement des valeurs du Groupe.</p> <p>Cependant, les indicateurs retenus dans le nouveau TdB sont les suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Effectifs par type selon les axes d'analyse stratégique de la DCG (suivi du réel, budgété et reprévision) « <i>La seule fois dans le TdB où on a fait un reporting par direction générale adjointe c'est pour les effectifs. Lorsqu'on est sur une direction industrielle et en regard de l'écart, le réel par rapport au budget, on peut voir des écarts importants qui sont dus seulement à l'effet activité. Et là on peut voir ceci pour le cas des effectifs par Direction Générale adjointe en comparant réel et budget et voir l'effet activité. Mais les gens ne sont pas favorables, je le mettrais en commentaires</i> » (Responsable TdB dans l'équipe Projet) - Frais généraux dont frais du personnel par branche d'activité (suivi du réel, budgété et reprévision) - Coûts de la fonction RH en pourcentage du chiffre d'affaires selon les axes d'analyse stratégiques avec suivi du réel, budgété et reprévision : en cours de construction. Les travaux en cours portent sur la pertinence du choix d'un découpage fonctionnel ou hiérarchique des RH : « <i>Il y a la question de distinguer le rattachement hiérarchique et le rattachement fonctionnel. On n'a pas un patron proprement dit de fonction. Les périmètres et les listes des fonctions ne sont pas définis</i> » (Responsable reporting fonctions supports dans le Projet). - Taux de formation

4. Comparaison de l'intégration de la dimension RH dans le TdB de GX, le BSC et le Navigator

4.1. Comparaison entre la maquette du TdB de GX et le modèle du BSC

Les différences principales qui existent entre le modèle du BSC et la maquette du TdB se situent à trois niveaux :

- Au niveau de la démarche : Le TdB en construction n'a pas pour point de départ la mission et la stratégie du Groupe comme c'est le cas du BSC. Les liens entre les axes stratégiques du Groupe et les indicateurs retenus dans le TdB ne sont que peu assurés. Les indicateurs relatifs à la performance des RH retenus dans la maquette (les coûts des RH en pourcentage du chiffre d'affaires, les effectifs par types...) ne seraient pas directement liés à l'axe stratégique du PDG « Développer les valeurs du Groupe » et en somme, les spécificités du Groupe en matière de RH ne seraient pas percevables à la lecture de la maquette du TdB. Dans cette maquette, Il s'agit principalement de déclinaison des indicateurs issus du compte de résultat (coûts des RH, frais généraux), du tableau de flux de trésorerie et, à moindre degré, du bilan (dettes sociales...).

Une autre différence réside dans le fait que le modèle du BSC qui ne préconise pas la participation directe des opérationnels, prévoit, toutefois, une procédure de communication en interne parallèle à la conception et la mise en œuvre de l'instrument. Or, l'observation du Projet de la construction du TdB de la DG montre qu'il n'y pas de plan de communication auprès des direction métiers et fonctionnelles (dans la DRH).

- Au niveau du contenu : Alors que pour les promoteurs du BSC, il faut s'assurer de l'équilibre de la prise en compte de quatre perspectives en fonction des axes stratégiques de la DG, la maquette actuelle serait fortement dominée par la perspective financière au détriment des autres perspectives : clients, processus internes et apprentissage organisationnel (dont les indicateurs relatifs aux RH) et systèmes d'information. En recoupant les indicateurs avec les axes stratégiques retenus par la Direction Générale, on constate qu'il y a un déséquilibre au niveau des indicateurs liés à chaque axe. L'axe stratégique « Exprimer notre réussite par nos résultats financiers » serait beaucoup plus pris en compte que les autres axes dont celui de « Développer les valeurs du Groupe ».

En outre, le modèle du BSC prévoit en plus des indicateurs de suivi (coûts de la masse salariale), des indicateurs prospectifs comme le Taux d'alignement des RH vis-à-vis de la stratégie qui ne sont pas présents dans les TdB de l'entreprise observée.

Par ailleurs, le modèle du BSC préconise de ne pas écarter certains indicateurs opérationnels du TdB de la DG comme le taux d'accidents de travail. « *Un PDG contrairement à ce que l'on pense s'intéresse à certains indicateurs opérationnels, c'est probablement le cas du futur PDG* » (un acteur du Projet). Ces indicateurs « dits opérationnels » sont peu existants dans la maquette actuelle.

- Au niveau de la forme : Le BSC met en exergue l'importance de limiter le nombre d'indicateurs retenus tout en assurant un niveau de pertinence élevé pour la DG. Pour cela, l'idée de partir d'une carte stratégique permet de respecter cette exigence. Or, Le volume de la maquette du TdB est d'environ soixante dix pages. Ceci est la conséquence du nombre important d'indicateurs qui est multiplié par les déclinaisons par axes d'analyse retenus par la DCG. La part consacrée à la performance RH n'est que de trois pages.

De même, la cible à atteindre pour le pilotage de la performance RH (à plus de 3 ans) n'est pas précisée pour certains indicateurs retenus (les effectifs par types). Pour les concepteurs du BSC, il est conseillé de présenter avec chaque indicateur la cible qui lui correspond.

4.2. Comparaison entre le TdB de GX et le « Navigator » de SKANDIA

- Au niveau de la démarche : La conception et la mise en œuvre du Navigator est la réponse à la volonté stratégique de la direction générale de Skandia de focaliser cet outil de pilotage stratégique sur le capital intellectuel. En revanche, le lancement du projet TdB de la DG objet de notre étude n'est pas l'initiative de la direction générale du Groupe, mais celle de son ancien directeur de contrôle de gestion. En conséquence, au sein de GX, il n'est pas établi de carte stratégique déclinant la mission et la stratégie de la DG du Groupe en objectifs stratégiques. De même, les liens de causalité entre les indicateurs de gestion retenus et ces objectifs stratégiques ne sont pas vérifiés.

Alors que l'entreprise Skandia a prévu l'implication des différents niveaux hiérarchiques dans le processus de conception, de mise en œuvre et d'actualisation du Navigator, seul le constructeur du TdB de GX (la DCG) est concerné par le nouveau projet dans sa globalité et la mesure de la contribution de la fonction RH à la performance en particulier. La Direction des Ressources Humaines est peu demandeuse d'un tel reporting fonctionnel.

D'ailleurs, à la différence de GX, au sein de Skandia l'expérience de la construction du Navigator a été collective nécessitant une forte implication et adhésion de l'ensemble de l'organisation dont la concertation fut le moteur.

- Au niveau du contenu : La logique qui sous-tend la conception du nouveau TdB étudié est purement financière alors que celle qui fonde le Navigator est essentiellement basée sur une logique non financière où le capital immatériel est le déterminant premier. C'est ainsi que le TdB de la DG est essentiellement consacré aux indicateurs relatifs à l'axe stratégique (financier) du PDG au détriment de l'axe stratégique relatif aux valeurs du Groupe (social).

De même, en considérant que le facteur intellectuel (le facteur RH) est garant de la performance financière à moyen et long terme (MLT), Skandia a opté pour des indicateurs principalement prospectifs (indice d'accès à la formation, indice de satisfaction du personnel, indice de conflictualité). Le nouveaux TdB de GX semble principalement regrouper des indicateurs de suivi (masse salariale, effectifs par type, coût de la fonction RH en pourcentage du chiffre d'affaires....).

- Au niveau de la forme

De même que le BSC dont il s'est inspiré, le Navigator de Skandia se veut synthétique pour accroître l'utilité décisionnelle pour le dirigeant. A contrario, le nouveau TdB de la DG de GX est assez volumineux : une multitude d'indicateurs en plus de leur déclinaison selon les quatre axes d'analyse définis par la DCG.

Tableau N° 4. Comparaison entre les trois modèles de TdB stratégique

Thème	Le balanced socrecoard	Le Navigator de Skandia	La maquette du TdB de la DG
La démarche	Chaîne de valeur traditionnelle	Chaîne de valeur virtuelle	Chaîne de valeur traditionnelle
	Stratégie hétéronome	Stratégie interactionniste : Mouvement des ressources et compétences	Stratégie hétéronome
	Construction Top-Down	Construction Top-Down et Down-Up : interactive	Construction hiérarchique statique (de la DCG à la DG)
	Carte stratégique et liens de causalité entre indicateurs et objectifs stratégiques concernant les RH	Faible liens de causalité entre indicateurs et objectifs stratégiques non liés aux RH Liens forts entre objectifs liés aux RH et les autres objectifs	Pas de carte stratégique et faibles liens indicateurs-objectifs stratégiques relatifs aux RH
	Implication totale de la Direction Générale	Implication totale de la Direction Générale et des niveaux inférieurs	Implication faible de la DG
	Plan de communication dès l'amont du processus	Plan de communication dès l'amont du processus	Plan de communication prévu après la mise en œuvre du TdB
Le contenu	Equilibre perspective financière et non financière	Dominance de la perspective non financière (immatérielle)	Dominance de la perspective financière
	Pilotage de la performance sociale	La performance sociale est le cœur du modèle	Sous-pilotage de la performance sociale
	Indicateurs de suivi et prospectifs de la performance sociale	Indicateurs de suivi et prospectifs de la performance sociale	Indicateur essentiellement de suivi de la dimension sociale de la performance
	Prise en compte de certains indicateurs opérationnels	Prise en compte d'indicateurs opérationnels relatifs aux RH	Pas d'indicateurs opérationnels relatifs aux RH ou autres
La forme	TdB synthétique	Limiter le nombre d'indicateurs	TdB volumineux
	Indication des cibles (MLT) des indicateurs RH	Indication des cibles des indicateurs RH	Pas d'indication des cibles pour certains indicateurs RH Présence de graphiques et de commentaires
Les principaux Indicateurs de la performance sociale	Ratio de Couverture des Postes Stratégiques, Ratio de Disponibilité des Informations Stratégiques, Alignement des Objectifs Personnels	Enquête conscience stratégique, Evolution du taux de conflictualité ; Indice d'accès à la formation ; Indice de satisfaction du Personnel ; Capacité d'innovation ; Indice de leadership ; Création de valeur, résultat et valeur de marché par employé	Effectifs par type selon les axes d'analyse stratégique de la DCG ; Les frais généraux dont frais de personnel ; coût de la Fonction RH en pourcentage du chiffre d'affaires ; Taux de formation

5. Résultats et discussion

Dans cette recherche nous avons étudié l'intégration de la dimension sociale de la performance dans un instrument de gestion par excellence : le tableau de bord de la direction générale.

En comparant deux modèles de TdB issus de la littérature managériale et celui d'une entreprise française internationale, nous montrons que la prise en compte de la dimension RH dans un tel outil de pilotage varie considérablement d'un modèle à l'autre. Elle peut être au cœur de cet outil (le cas du Navigator de Skandia) comme elle peut être une dimension de la performance parmi d'autres. Pour reprendre les propos de Capron (2003), les RH constituent soit « le générateur principal de valeur pour l'entreprise » (le cas du Navigator) ou un simple facteur de « sa position concurrentielle » (les cas du BSC et du TdB de GX).

L'intégration de la dimension sociale de la performance dans le tableau de bord diffère d'une entreprise à une autre au niveau de la démarche de conception (chaîne de valeur qui le fonde, élaboration de carte stratégique ou pas ; construction ascendante ou descendante), de son contenu (primauté des indicateurs de la performance financière vs sociale...) et de sa forme (indication des cibles, degré de synthèse etc.).

Les indicateurs retenus dans le TdB, en particulier ceux relatifs aux RH, découlent essentiellement de la vocation qui lui est attribuée (TdB financier dans le cas de GX ; TdB équilibré pour le BSC ou non financier pour le Navigator). Cette vocation est elle-même déterminée par l'implication de la direction générale, source de légitimité pour les concepteurs de l'outil (Chabin, et al., 2003), ainsi que par l'existence d'une demande réelle des directions métiers et fonctionnelles (dont la DRH) qui assurent la fourniture du nouveau TdB en informations nécessaires. Les propos suivants tenus par un membre de l'équipe Projet sont assez révélateurs : « *Ma conclusion est que les pré-requis ne sont pas satisfaits, il n'y a pas de vraie demande, il n'y a pas de vrais clients. Et puis, sur le papier c'est séduisant, mais ce n'est pas comme ça que fonctionne la boutique actuellement* ».

A ce stade, nous mettons en évidence certaines conditions de l'efficacité du processus de construction et de mise en place d'un nouveau TdB (et les concepts afférents) : pallier la résistance due au changement des acteurs (la direction générale) passe par la clarification de la vocation et des objectifs de l'outil, leur communication dès l'amont ainsi que par la recherche de concertation. En effet, la construction du tableau de bord et l'intégration des RH

en tant que dimension à part entière de la performance doivent être comprises en tant qu'effort de coordination et de partage plutôt que d'effort de design (Lohman et al., 2004).

La nature et l'étendue de la prise en compte de la dimension sociale dans un TdB stratégique nous semblent également conditionnées par la culture du pays (Bouguignon et al., 2002) et celle spécifique à l'organisation (Wegmann, 2004, parle de sous-cultures et de contre-cultures). C'est ainsi que la culture relative au BSC et au TdB de GX privilégierait plus la rentabilité alors que celle de Skandia privilégie davantage les compétences humaines. Selon sa culture, une entreprise accorde plus ou moins d'importance au facteur humain en tant que maillon de la chaîne de valeur de l'entreprise, mais aussi en tant que déterminant de sa performance globale.

Nous partageons les conclusions de Bescos et Cauvin (2004) concernant la place modeste accordée aux indicateurs sur les RH dans les systèmes de contrôle des entreprises en France. Ceci contraste avec les pratiques anglo-saxonnes et surtout suédoises.

Une telle orientation du TdB de GX est également influencée par la stratégie de domination par les coûts qu'il adopterait. Elle est propice à la multiplication d'indicateurs financiers (Bescos et Cauvin, 2004 ; Shank, 1989).

Conclusion

De nos jours, la production de biens, services et informations est basée en grande partie sur la connaissance. Nous entrons dans la « Société de la connaissance » dans laquelle la ressource de base n'est plus le capital matériel ou les ressources naturelles mais le capital humain. Cette dernière ressource est souvent le garant de l'avantage concurrentiel durable pour l'entreprise. Toutefois, la pratique de contrôle stratégique semble encore peu intéressée par l'intégration des RH dans les outils développés.

Cette étude a mis en évidence des divergences de la pratique de TdB stratégique d'une entreprise française par rapport à des modèles américain et suédois en terme d'intégration des RH. Comme explications, nous avons mis en exergue la culture du pays et celle de l'organisation elle-même, l'engagement des acteurs stratégiques (la direction) ainsi que la stratégie poursuivie.

Par ailleurs, l'état de la pratique de contrôle dans une entreprise s'explique par la perception des contrôleurs de leur rôle dans l'organisation. En effet, faut-il que ces derniers continuent à considérer leur fonction en terme de « book-keeping » et de contrôle financier ou plutôt faut-il

évoluer vers une conception en terme de service aux dirigeants ? (Pierce et O'Dea, 2004). Pour cela, il est nécessaire que les contrôleurs s'impliquent davantage dans le management stratégique pour une meilleure connaissance des besoins de la direction. L'objectif escompté est de fournir des outils de pilotage d'une performance multi-dimensionnelle : financière, économique, sociale.

Apport et limite de la recherche

L'apport de notre recherche est à la fois théorique et méthodologique :

- L'apport théorique réside dans l'intégration de deux domaines de la gestion des entreprises qui ne le sont que faiblement dans la recherche et la pratique managériale, à savoir la gestion des ressources humaines et le contrôle stratégique. L'objectif de cette intégration est de mieux piloter la performance globale. Pour cela les entreprises se doivent de contrôler et piloter les ressources humaines par des outils de gestion adéquats dont principalement le tableau de bord stratégique.
- L'apport méthodologique consiste en l'adoption de la méthode d'étude de cas. Cette méthode est peu utilisée quand il s'agit de domaines aussi sensibles pour les entreprises que le contrôle stratégique et de niveaux hiérarchiques aussi élevés que la direction générale. Il nous semble qu'en France, la connaissance comptable et managériale en matière de TdB est essentiellement à base d'enquêtes quantitatives ce qui ne reflèterait pas la réalité de la pratique. Nous pensons apporter une contribution au travail entamé depuis quelques années par certains chercheurs en France (Weggmann, 2001 et 2004 ; Fernandez, 2003 ; Lorino, 2001) pour une connaissance plus juste de la pratique réelle des entreprises françaises en la matière.

Cependant, notre recherche présente la limite que la direction contrôle de gestion (DCG) n'est pas la seule à remonter à la DG de GX des indicateurs sur les RH. D'autres directions métiers ou fonctionnelles remontent un *listing* d'indicateurs à la DG.

En effet, il existe d'autres indicateurs de la performance sociale que ceux de la DCG, principalement dans les *listing* de la Direction Plan et Stratégie et celui de la Direction des Ressources Humaines. Parmi ces indicateurs, il y a ceux relatifs aux RH en particulier (Taux d'accidents de travail ; Enquêtes Internes sur la satisfaction du Personnel et son engagement) et ceux relatifs au développement durable en général (rating sociaux du Groupe).

Il faut, toutefois, souligner que ces indicateurs de RH ne sont pas fournis au PDG fréquemment pour ses propres besoins managériaux et en relation avec ses axes stratégiques, mais le sont principalement à l'occasion de réunions du conseil d'administration. Par conséquent, les *listing* élaborés par la DSP ou la DRH qui remontent à la DG ne peuvent pas constituer un outil de pilotage stratégique mais de simple reporting. C'est pour cette raison que le TdB élaboré par la DCG demeure l'instrument de contrôle stratégique pour le PDG du Groupe. En conséquence, nos conclusions demeurent valides mais se doivent d'être interprétées à la lumière de la limite évoquée.

Bibliographie

- Amit R. et Shoemaker, P., H (1993), "Strategic Assets and Organizational Rents", *Strategic Management Journal*, Vol 14, No. 1, pp.33-46.
- Andrews K. (1971), "The concept of strategy", Homewood, IL: Irwin.
- Anthony, R.N. (1989), Reminiscences about management accounting, *Journal of Management Accounting Research*, pp. 1-20.
- Barney (1991), « Firm resources and sustained competitive advantage », *Journal of Management*, n°17, p. 99-120.
- Bourguignon, A. et al. (2002), « L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion : l'exemple du tableau de bord et du balanced scorecard », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, numéro spécial, mai, pp. 7-32.
- Capron M. (1999), : « Comptabilité sociale et sociétale », *Encyclopédie de Gestion*, p : 407-19.
- Capron M. (2003), « La comptabilisation des actifs humains », *Encyclopédie des Ressources Humaines*, coordonnée par Allouche José, Edition Vuibert, Paris, p : 3-9.
- Capron M. et Quairel F. (2004), « Mythes et réalités de l'entreprise responsable », Editions La découverte, Paris.
- Cauvin et Bescos (2004), « L'évaluation des performances dans les entreprises françaises : une étude empirique », *Actes du 25^{ème} Congrès de l'AFC*, Orléans, 12-14 mai.
- Chabin, Y., Naro, G. et Travaillé, D. (2003), « Les tableaux de bord stratégiques entre conception et action : propos d'étape d'une recherche intervention », *Les Actes du 24^{ème} Congrès de l'AFC*, Louvain-La-Neuve, mai.
- Conner K.R. (1991), « A Historical Comparison of Resource-Based Theory and Five Schools of Thought Within Industrial Organization Economics: Do We Have a New Theory of the Firm? », *Journal of Management*, Vol. 17, n° 1, p : 121-154.
- David, A., (2000), « Logique, épistémologie et méthodologie en sciences de gestion : trois hypothèses revisitées », in David, A., Hatchuel, A. et Laufer, R., *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*, FNEG, Vuibert, pp. 83-109.
- De Geus A. (1997), « The Living Company », *Harvard Business Review*, p. 51-59.
- Decock C. et Georges L. (2003), « Gestion des ressources humaines et performance économique : une étude du bilan social », *Actes du 24^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Louvain.
- Edvinsson L. et Malone M. (1997), « Intellectual Capital », Harper Business, New York.
- Fernandez, A., 2003, *Les nouveaux tableaux de bord des décideurs*, Les éditions d'Organisation, 3^{ème} édition.
- GRANT R.M. (1991), *The Resource-Based Theory of Competitive Advantage : Implications for Strategy Formulation*, *California Management Review*, Vol. 91, No. 3, pp.481-510.
- Grisé J., Asselin J.Y., Boulianne F. et Lévesque A. (1997), « Les ressources humaines en tant que source d'avantage concurrentiel durable », document de travail, Université Laval, Québec, Canada.
- Hart S.L. (1995), " A natural-resource-based view of the firm", *Academy of Management Review*, vol.20, n°4, p: 986-1014.
- Hofer C. et Schendel D. (1978), "Strategy formulation: analytical concepts", St. Paul, MN: West.
- Kaplan R. et Norton D. (1998), « Le Tableau de Bord Prospectif », Les Editions d'Organisation, Paris.

- Lohman, C., Fortuin, L. and Wouters, M. (2004) "Designing a performance measurement system: A case study", *European Journal of Operational Research*, 156, pp. 267-286.
- Lohri M. (2000), « Analyse comparative des méthodes d'élaboration des systèmes de mesure de performance TBP et GIMSI », mémoire en informatique et organisation, Université de Lausanne, Ecole des hautes études commerciales.
- Lorino, P. (2001), « Le balanced scorecard revisité : dynamique stratégique et pilotage de performance. Exemple d'une entreprise énergétique », Actes du 22^{ème} Congrès de l'AFC, Metz.
- Martory (1999), "Contrôle de gestion sociale", Edition Vuibert, Paris, 363 pages.
- Martory B. et Pierrat Ch. (1996), « La Gestion de l'Immatériel », Nathan, Paris.
- Pfeffer J. (1995), « Producing sustainable competitive advantage through the effective management of people », *Academy of Management Executive*, n°1, p. 55-72.
- Pierce, B. et O'Dea, T. (2003), "Management Accounting information and the needs of managers, Perceptions of managers and accountants compared", *The British Accounting Review*, 35, pp. 257-290.
- Ryan, B., Scapens, R. et Theobald, M. (1992), "Research method and methodology in finance and accounting", Academic Press, Harcourt Brace Jovanovich, Publishers.
- Savall H. et Zardet V. (2003), « Maîtriser les coûts et les performances cachés », Edition Economica, Paris, 410 pages.
- Serhane A. (2002), « Tableaux de bord stratégiques, du concept à la mise en œuvre », in *l'Economiste* du 15 février.
- Shank, J.K. (1989), « Strategic cost management : New wine, or just new bottles », *Journal of Management Accounting Research*, Fall., pp. 47-65.
- Snow C. et Hrebiniak L. (1980), "Strategy, distinctive competence, and organizational performance", *Administrative Science Quarterly*, Vol. 25, p: 317-335.
- Stewart T.A. (1999), « Intellectual Capital: The new wealth of organisations »
- UNI (2000), « Le capital intellectuel, priorité à l'approche citoyenne dans l'économie de l'ère numérique », Conférence mondiale d'UNI pour les cadres, Singapour, 21-23 août 2000.
- Wegmann G. (1999), « Les tableaux de bord stratégiques : Analyse comparative d'un modèle nord-américain et d'un modèle suédois », GREGOR, Université Paris 1.
- Wegmann G. (2001), « Les tableaux de bord stratégiques : Analyse typologique, proposition d'un guide de mise en place et description d'un processus d'élaboration », 22^{ème} Congrès de l'AFC.
- Wegmann, G. (2004), "Le balanced Scorecard en contexte culturel Français, Etude de cas longitudinale", Actes du 25^{ème} Congrès de l'AFC, Orléans, 12-14 mai.
- Wernerfelt (1984), « A resource-based view of the firm », *Strategic Management Journal*, Vol.5, No.2, pp. 171-180.
- Wright P.M, McMahan G.C et McWilliams A. (1994): « Human resources and sustained competitive advantage: A resource-based perspective », *International Journal of Human Resource Management*, n°2, p. 301-26.