

Le tableau de bord stratégique : Méthodes et pratiques de mesure de la performance.

Mohamed SADEG

Professeur titulaire, Ecole Supérieure de Commerce
ESC, Alger, Algérie

Cet article a pour objet de proposer des éléments d'analyse et d'action sur la mise en place d'un tableau de bord stratégique au sein d'une organisation en vue de mesurer la performance et assurer le pilotage stratégique de l'entreprise.

De cette problématique, nous avons extraits les points suivants :

- Analyser et comparer deux modèles normatifs de tableaux de bord stratégiques.
- Une réflexion sur la mesure de la performance dans les tableaux de bord stratégiques. Il s'agira ici de réfléchir sur la mise en adéquation de cet instrument avec le système d'indices de mesure de la performance.

Mots clés : *stratégique, tableau de bord stratégique, performance, mesure de la performance.*

Tous ces éléments constituent la trame de cet article.

Pour C. Selmer (1998) : La stratégie peut être définie comme l'art de se construire des avantages durablement rentables, d'utiliser le temps pour se constituer des atouts, des priorités. La stratégie est au service des finalités de l'entreprise. Elle permet :

- ✚ d'assurer une rentabilité durable des activités ;
- ✚ de garantir la pérennité de l'organisation ;
- ✚ de préserver l'emploi du personnel et des dirigeants ;
- ✚ de conduire le développement et de soutenir la croissance ;
- ✚ d'anticiper les mutations de l'environnement afin d'y adapter l'entreprise.

Afin de mettre sous contrôle leur stratégie, les dirigeants ont besoin d'indicateurs globaux qui rendent compte des résultats atteints. La mesure de la performance est une composante essentielle du management d'une entreprise. Elle permet d'améliorer la prise de décision, de favoriser

l'atteinte des objectifs poursuivis, de contrôler la satisfaction des différents partenaires de l'entreprise :(actionnaires, clients, salariés....) et de définir des politiques d'incitation, de récompenses ou de sanctions. C'est ainsi que pour P.L.Bescos (1999) **“ mesurer la performance constitue, comme toute fonction de contrôle de gestion et de pilotage, un moyen d'orienter le comportement des acteurs d'une organisation et de les motiver ”**

La mesure constitue donc un moyen de comparaison qui permet d'informer sur la pertinence des décisions déjà prises, d'identifier les causes d'éventuelles dérives et de déclencher une prise de décision pour réduire l'écart entre les résultats désirés et les résultats obtenus. Elle consiste donc à mettre à la disposition de la direction de l'entreprise les mesures 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 ne peut être assimilée à la performance financière ni à une juxtaposition de performances élémentaires ou intermédiaires. Pour P.Lorino (1997), **“Est performance dans l'entreprise tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à améliorer le couple valeur-coût.”** et puisqu'il est difficile de savoir qu'est ce qui contribue à l'amélioration du couple valeur – coût sur le plan opérationnel, il faut donc traduire ce couple en objectifs stratégiques plus concrets et de décliner en règles d'actions opérationnelles permettant de déployer la stratégie sur les activités. Donc pour piloter les différentes dimensions de la performance, il va être nécessaire de décider et d'agir sur le niveau le plus souple à savoir les activités.

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 en nombre limité d'indicateurs variés, financiers et non financiers, à court terme et à long termes, regroupés souvent sous la forme d'un tableau de bord de façon à aider les dirigeants dans leurs prises de décisions stratégiques.

Le Tableau de Bord stratégique est un outil de contrôle stratégique pluridimensionnel, apparu aux Etats Unis au début des années 1990,

quand l'institut Nolan Norton unité de recherche de KPMG, a parrainé une étude d'une année sur le thème "**Mesurer la performance dans l'entreprise du futur**" publiée dans la "**Harvard Business Review**". Cette étude menée dans douze entreprises a été dirigée par David Norton PDG de l'institut et Robert Kaplan professeur à la Harvard Business School.

Dans cette étude, le groupe de travail a constaté que la plus part des entreprises participantes, n'utilisaient que des mesures financières dans leur systèmes d'évaluation de la performance, ce qui ne permettait pas aux dirigeants de prendre des décisions fiables. A partir de ce constat Kaplan et Norton ont développé un outil qui associe des mesures opérationnelles aux mesures financières, ce qui devait permettre aux dirigeants d'avoir une vision globale, réaliste, rapide, et fiable de leurs affaires. Cet outil dénommé « Balanced Scorecard » traduit souvent par le terme « Tableau de Bord équilibré ». Cependant, cette idée n'est pas nouvelle elle était déjà présenté par Kaplan et Johnson en 1987 dans leur livre « Relevance Lost ».

Ce Tableau de Bord vise l'équilibre entre les objectifs à court et à long terme, entre les indicateurs financiers, entre les indicateurs a posteriori et les indicateurs avancé, et enfin entre la performance externe et interne. Kaplan et Norton (1994), définissent le TBS comme "un ensemble de mesures qui apporte aux managers un panorama rapide mais complet de leur affaire. Ce tableau intègre des mesures d'ordre financier, qui témoignent des actions déjà entreprises, et d'autre d'ordre opérationnel portant sur la satisfaction de la clientèle, les processus internes, l'innovation et l'apprentissage. Ces mesures opérationnelles sont autant d'indicateurs de la performance à venir".

Selon Iribarne (2003), le tableau de bord stratégique a pour principales finalités le fait de :

- communiquer la stratégie ;
- focaliser sur l'atteinte des performances clés ;
- décider d'actions globales à entreprendre.

Donc, on peut dire que le tableau de bord stratégique est né de la remise en cause des systèmes d'évaluation des performances exclusivement centrés sur le suivi des résultats financiers passés. Il se présente comme une combinaison de mesures financières et opérationnelles classées selon quatre axes d'analyse recouvrant respectivement les résultats financiers, la satisfaction des clients, les processus internes et l'apprentissage organisationnel. Ces quatre axes visent à concentrer, l'attention du management sur les questions fondamentales d'une organisation (fig. n°01). L'articulation entre eux permet à toute entreprise de lier ses actions avec sa stratégie et d'apprécier l'évolution des variables de performance en adoptant une vision globale et équilibrée de ses activités. Selon Kaplan et Norton (2003), le tableau de bord stratégique est **“un outil de management qui permet de traduire la mission et la stratégie de l'entreprise en un ensemble d'objectifs et d'indicateurs constituant la base d'un système de pilotage de la stratégie”**.

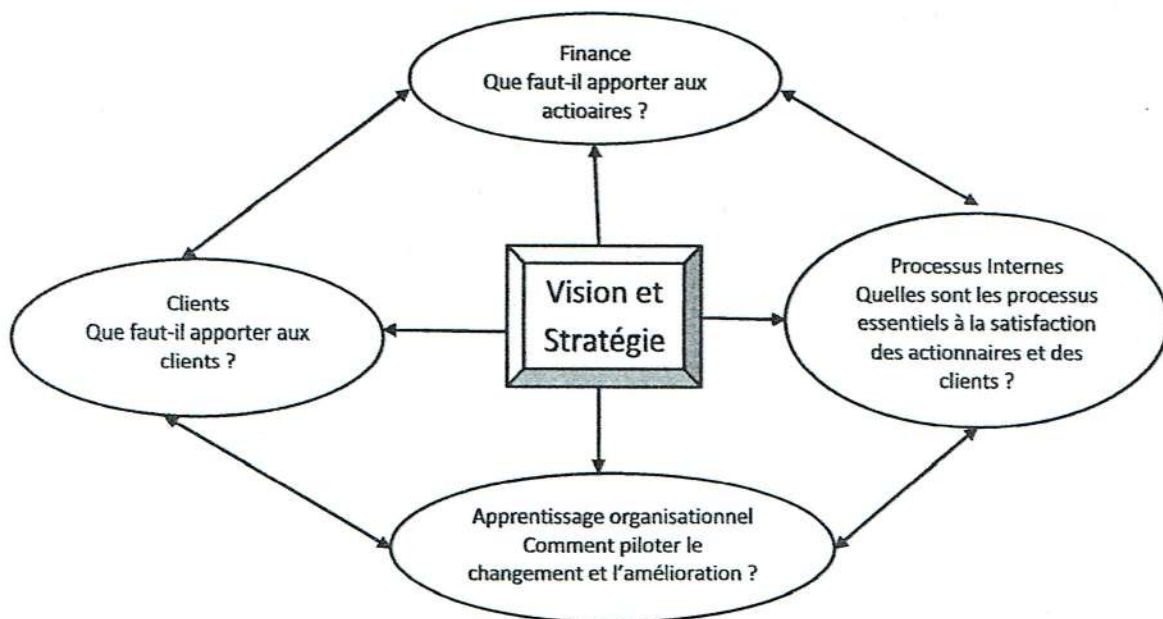


Figure n° 01 : Le Tableau de Bord Stratégique

Sources: R. Kaplan, D. Norton (2003), op.cit.p21

Norton et Kaplan mentionnent que les quatre axes du tableau de bord stratégique ne constituent pas un modèle statique et universel, mais ils proposent un cadre d'analyse qui permet d'organiser les indicateurs

de la performance autour de la stratégie de l'entreprise. Selon Bergeron (2000), « ces axes forment une toile de fond ou un cadre général d'analyse qui permet d'appréhender le système d'indicateurs de performance de l'entreprise dans un contexte économique de plus en plus imprévisible où la performance ne se traduit plus seulement en terme de rendement financier ».

Chaque entreprise aura des indicateurs qui lui sont propres en fonction de ses objectifs, de ses stratégies et des diverses caractéristiques de son environnement. Pour ces raisons, le TBS ne spécifie pas les indicateurs que l'on doit retrouver dans chacun des quatre axes puisque ceux-ci seront très variables d'une entreprise à l'autre. Cependant, pour chacun des axes, Kaplan et Norton proposent des éléments de contenu qui permettront d'orienter les concepteurs. Ils identifient de grandes classes de déterminants de la performance qui devraient conduire à l'identification d'indicateurs de performance. Sur ce point Schneiderman (2001), voit qu'il n'est pas nécessaire d'avoir un équilibre dans le nombre de mesures dans chaque axe car pour lui un bon TBS doit être déséquilibré c'est-à-dire il doit surtout contenir des indicateurs non financiers.

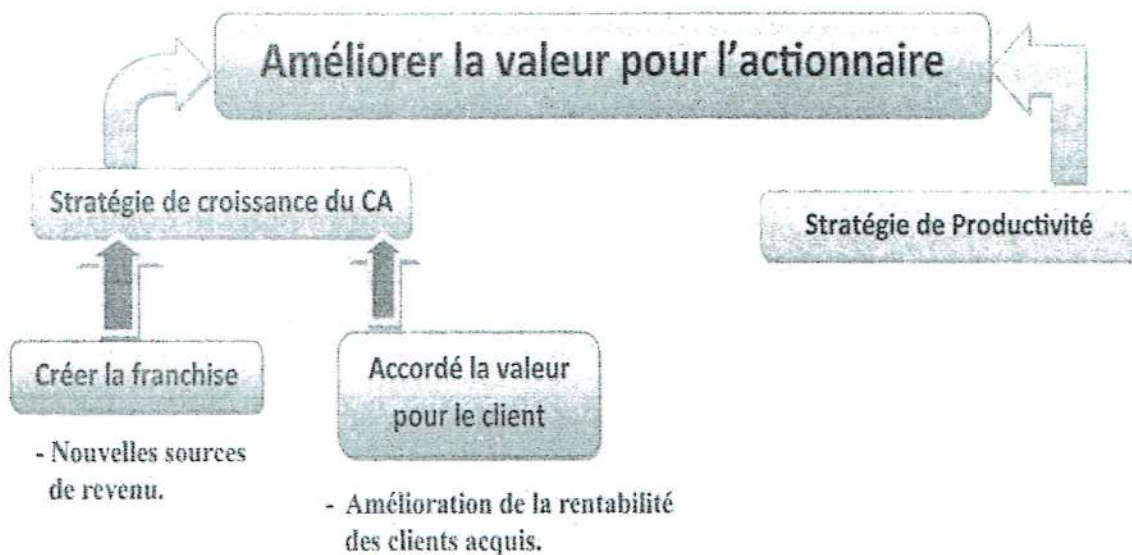
L'actualité et la pertinence de la problématique soulevée se fondent en particulier sur les travaux de Kaplan et Johnson. Ils nous montrent que les critères de performance financière ne sont pas pertinents à eux seuls pour répondre aux missions assignées au contrôle de gestion. C'est pourquoi ils estiment 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 valeurs, 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. Plus récemment, les entreprises ont adopté de nombreuses mesures pour l'actionnaire fondées sur la valeur comme la valeur ajoutée économique (EVA), le ROI, le cash-flow et des variantes du cash-flow actualisée.

L'apport de la méthode EVA en tant qu'indicateur financier est d'aller au-delà de la comptabilisation du revenu net en reconnaissant explicitement un intérêt sur le capital investi pour l'activité.

Que les entreprises utilisent le ROI ou RSI, le RCI, l'EVA ou quelque autre indicateur basé sur la valeur comme objectif financier dominant, elles ont deux stratégies de base pour parvenir à la performance financière : la croissance et la productivité (en figure n° 02). La stratégie de croissance du chiffre d'affaires repose sur le développement de nouvelles sources de revenus et de rentabilité.

Figure n° 02



Sources : Kaplan R. et Norton D. (2005).

Afin de mettre sous contrôle leur stratégie, les dirigeants ont besoin d'indicateurs globaux qui rendent compte des résultats atteints, non seulement financièrement, mais également vis-à-vis des avantages concurrentiels acquis, de la fiabilité des modes opératoires internes, ainsi que de la capacité et de la rapidité d'adaptation de toute l'organisation. D'où la pertinence et l'activité 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 le tableau de bord équilibré, de R.Kaplan et D.Nortan qui fournit des informations pour la mesure de la performance globale et pour le pilotage à long terme de l'entreprise ainsi que le navigator (navigateur) de Skandia AFS (Edinson,1997) .

Le tableau de bord équilibré.

Nous allons préciser cette notion de tableau de bord équilibré (le Balanced scorecard) selon R.S Kaplan et D.P.Norton. Ils sont partis du principe selon lequel l'habileté dans l'exploitation des actifs corporels devient plus décisive encore que la capacité à investir et exploiter les actifs corporels.

C'est pourquoi dans le tableau de bord équilibré, ils en sont arrivés à ajouter aux critères financiers traditionnels trois autres perspectives celle des clients, celle des processus internes, ainsi que celle de l'apprentissage et de la croissance. L'objectif est de rendre les entreprises capables de suivre les résultats financiers.

Sur la base d'une approche historique, R.KAPLAN (1987) explique 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.

Définir les indicateurs de performance globale est fondamental. Depuis quelques années, de nouveaux concepts ont été définis afin de prendre en compte les exigences accrues des actionnaires ou des clients. En effet, si le profit donne une indication sur la gestion passée, il devient cependant parfois peu significatif et trop à court terme. Le concept de la « valeur créée » peut s'appliquer à de multiples organisations. La tendance

générale est d'avoir des indicateurs de satisfaction des différentes parties prenantes de l'entreprise-actionnaires, clients, personnel-afin de mesurer sa performance globale. Comme l'ont défini Kaplan et Norton (1987), une gestion efficace est liée à un système de mesure de la performance bien défini et construit, si on ne mesure pas la performance d'une entreprise, on ne peut pas la gérer. La mesure de la performance est en effet une composante essentielle du management d'une entreprise pour permettre d'améliorer la prise de décision, de favoriser l'attente des tous et objectifs poursuivis, de contrôler la satisfaction des différents partenaires de l'entreprise à savoir les clients, les salariés, les actionnaires ... etc. et de définir des politiques d'incitation, de récompenses ou de sanctions.

Les indicateurs de performance pour le propriétaire ou l'actionnaire:

Les Indicateurs habituels – bénéfice/action, croissance du chiffre d'affaires, PER – restent d'actualité, mais ils n'expliquent pas toujours ce qui influence la valeur des actions. Les études sur le prix des actions démontrent que ce prix est davantage lié au flux de liquidités (capacité d'autofinancement) qu'aux bénéfices nets. Les paramètres de mesure habituels vont de plus en plus souvent être accompagnés de critères basés sur la valeur pour l'actionnaire qui est liée à la capacité d'autofinancement.

La principale mesure de ce type est l'EVA - Economic value added (valeur ajoutée économique). Elle a été inventée et appliquée à un ensemble de sociétés cotées. Par les consultants de la société Stern Stewart qui a déposé le sigle EVA. Elle mesure le résultat des opérations moins le coût des capitaux.

L'EVA est la différence entre la rentabilité des actifs nets (profit opérationnel) et le coût normal des capitaux correspondants (y compris les fonds propres). Le coût du capital est calculé en tenant compte d'un coefficient de risque propre au secteur d'activité et à l'entreprise.

Soit :

$$\text{EVA} = \text{Profit opérationnel} - (\text{coût du capital} \times \text{capital})$$

Tableau 1 EVA

Profit Opérationnel	Capital employé
= bénéfice net (résultat après amortissement) + intérêts payés, moins l'économie d'impôts correspondants.	= fonds propres + dettes portant intérêts

Autre mode de présentation détaillée.

Tableau 2 EVA

Profit opérationnel	Capital employé
= bénéfice net + déduction des intérêts minoritaires + augmentation de la réserve LIFO + amortissement du goodwill + accroissement des autres réserves + frais financiers après impôts + amortissement de la R&D capitalisée – dépense de l'année.	= fonds propres + part des minoritaires + réservé LIFO + amortissement cumulé du goodwill + autres réserves assimilables à du capital + dettes portant intérêt + valeur résiduelle des actifs en leasing + dépenses de R&D accumulées – amortissements.

Coca Cola a été l'un des plus fervents utilisateurs de l'EVA, sous l'égide du directeur général Robert Grizneta qui introduisit des mesures de rentabilité du capital dès le début des années 80 et mit en place l'EVA dans l'ensemble de l'entreprise en 1987.

Les entreprises américaines sont de fait de plus en plus nombreuses à adopter l'EVA comme indicateur fondamental de performance. Certaines entreprises ont même relié les rémunérations des principaux dirigeants à l'EVA.

Elle mesure la différence entre le capital que les investisseurs ont placé dans une entreprise et l'argent qu'ils peuvent en retirer. Un autre critère est la MVA – Market Value Added (valeur ajoutée marché).

La MVA se définit comme la différence entre la capitalisation boursière majorée de la valeur comptable des autres sources de financement actuelles et les fonds propres, les quasi-fonds propres, les intérêts minoritaires et les dettes financières après déduction des fonds hors exploitation tels que les valeurs mobilières.

Les experts analyseront son évolution dans le temps. Il y a une forte corrélation démontrée par G.Bennet Stewart³ entre les variations de l'EVA et de la MVA. Or ce que les actionnaires attendent, c'est une croissance de la valeur de leurs actions. Il faut viser une EVA positive et croissante.

Comme le signale le magazine Fortune du 9 décembre 1996, les firmes des brokers ou les investisseurs, tels que CS First Boston, Smith Barney et Goldman Sachs, sont de plus en plus nombreux à suivre soigneusement l'évolution de la MVA et de l'EVA qui est devenue un outil de la gestion de portefeuille. En 1996, Coca – Cola, General Electric, Merck, Philip Morris, Microsoft ont été les cinq entreprises les mieux classées en termes de MVA.

Le journal l'Expansion édite chaque année un classement des cent entreprises françaises les plus créatrices de richesses. On peut y découvrir que la création de richesse est mesurée au travers de la MVA, de l'EVA, de rendement des capitaux et de l'indice moyen de performance de l'EVA sur cinq ans.

L'EVA s'avère l'outil le plus pertinent pour la création de valeur par l'actionnaire. C'est pourquoi les groupes les mieux gérés tendent à s'en servir comme outil de pilotage. Mais, la mise en place de l'EVA dans une organisation entraîne des conséquences lourdes et significatives sur la stratégie et la gestion :

- ❖ Certains groupes l'utilisent comme base pour le calcul des bonus des dirigeants et des managers de niveau supérieur, et même parfois des employés ;
- ❖ Dans la plupart des entreprises privées, elle entraîne un changement important dans les centres d'arbitrage. En particulier, les managers deviennent économes en « capital employé » ;

- ❖ Les restructurations financières judicieuses créent de la valeur. Dans une entreprise comme Coca – Cola, elle a conduit à remplacer du jour au lendemain des emballages métalliques consignés, dont la dépense figurait au bilan, par des emballages en carton moins économiques en termes de bénéfices mais plus économiques en termes d'EVA (C. Selmer, 1998).

Les indicateurs de performance pour les clients

De tout temps on s'est préoccupé de satisfaire le client. Le marketing a développé des méthodes pour connaître et comprendre leurs besoins. En effet, bien connaître les clients ne suffit pas à les satisfaire, encore faut-il leur fournir des produits ou des services conformes et fiables. C'est tout le mouvement d'assurance de la qualité qui vise à fournir des produits ou services conformes aux spécifications et sans défaut. Cela implique que toute l'organisation travaille correctement et respecte certaines disciplines qui permettront d'obtenir les certifications ISO 9000 ou d'autres labellisations spécifiques de certaines clientèles comme l'EAQF dans l'automobile.

Les responsables de la qualité se sont préoccupés de réécouter les clients, mais sans a priori, et sans utiliser les questionnaires habituels du marketing. Ils ont découvert que la satisfaction des clients pouvait dépendre aussi de la vitesse de réaction du fournisseur, de l'attitude des vendeurs, de l'exactitude de la facture, du service après-vente... Cela a conduit des entreprises performantes à se définir comme des organisations dont la finalité n'est plus de produire des biens et des services mais de mesurer la satisfaction client. Dès lors, on a commencé à multiplier les enquêtes de satisfaction des clients.

Bien sûr, le client recherche la satisfaction maximum, mais, en fait, pas à n'importe quel prix. Plus encore, le prix peut faire partie de sa satisfaction, qu'il soit le plus bas le plus souvent ou, au contraire, le plus élevé s'il en tire gloire ou prestige, même si c'est plus rare. En conséquence : « les clients achètent en fonction de la valeur perçue » et « la valeur, c'est la qualité par rapport au prix », la qualité comprenant

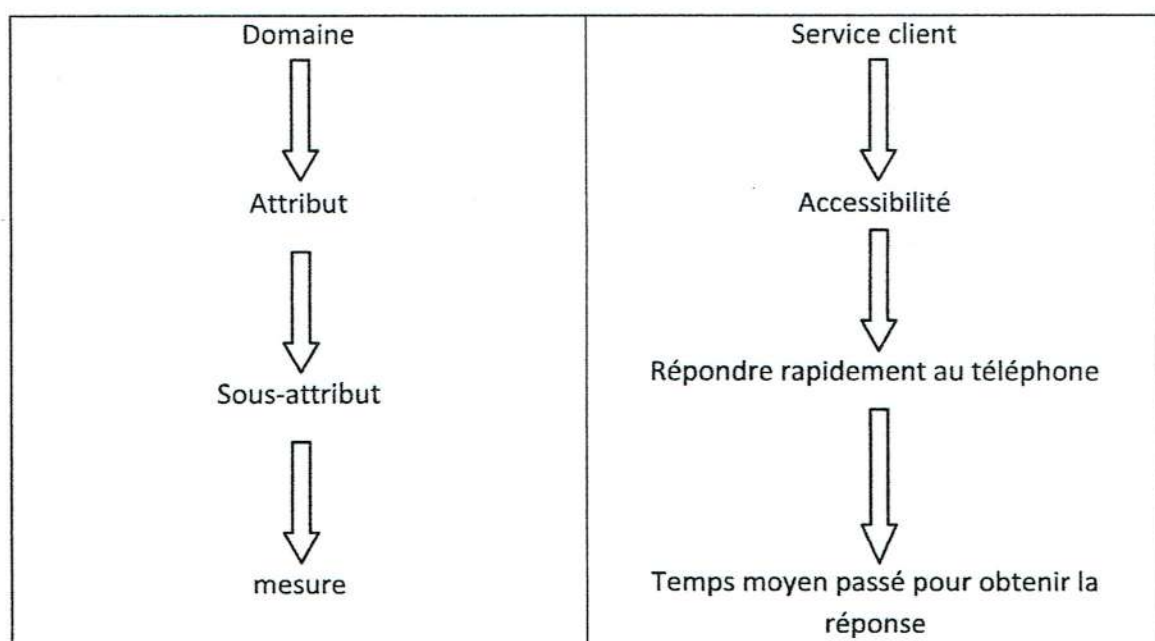
toutes les caractéristiques de satisfaction autres que le prix. En milieu concurrentiel, la qualité, le prix et, en synthèse, la valeur, doivent être mesurés par rapport à la concurrence.

La CVA – Customer Value Added (valeur ajoutée client) – mesure la satisfaction des clients de l'entreprise par rapport à la satisfaction des clients des concurrents, à partir de données issues d'études de marché et des bases de données internes sur les clients. Les mesures portent sur la qualité des produits, la qualité du service, les délais de mise à disposition et la qualité du contact avec l'entreprise.

Chez ATT, elle est mesurée à partir de cinq domaines constituant le service global au client :

- la notoriété et l'image d'ATT,
- le prix,
- la qualité de la prestation (l'appel téléphonique),
- la facturation,
- le service client.

Chaque domaine est décomposé en attributs et en sous-attributs pour identifier des indicateurs de mesure.



Objectifs / indicateurs

Source : C. Selmer (1998).

Les Indicateurs de performance pour le personnel

Milton Friedman, économiste américain, a écrit : « le capital le plus précieux de l'entreprise, c'est l'homme. » Toutefois, sa valeur est difficile à mesurer.

Si les nombreuses entreprises s'intéressent à la satisfaction de leur personnel, c'est parce que de nombreuses enquêtes aux États-Unis ont montré que la satisfaction des clients internes et externes était étroitement corrélée à la satisfaction des personnels, en particulier ceux en contact avec les clients. Cette satisfaction est évidemment souvent influencée par la politique de rémunération et plus particulièrement par l'évolution des salaires. Mais le salaire n'est pas le seul critère de satisfaction, d'autres éléments (image de l'entreprise, relations avec la hiérarchie, intérêt du travail.....) interviennent.

Ils sont de plus en plus souvent l'objet d'enquêtes, servant de base à l'établissement d'indicateurs qui sont suivis régulièrement.

La PVA – People Value Added (valeur ajoutée personnelle) – mesure la perception par les collaborateurs du leadership des dirigeants, de la satisfaction globale dans le travail et de la diversité des pratiques. Par exemple, la société Polaroid a réalisé une enquête auprès de son personnel. Une liste de critères lui a été communiquée ; celle-ci est extraite du « New Corporate Performance Measures » de The Conference Board Europe de 1995. Chacun des membres du personnel devait lire chaque définition et entourer le numéro qui correspondait le mieux à sa réaction : Tout à fait d'accord, Plutôt d'accord, Ne sait pas, Plutôt en désaccord, Tout à fait en désaccord.

L'objectif est d'améliorer la PVA par des actions concrètes en fonction des principales sources de satisfaction et d'insatisfaction (ce qui suppose d'avoir procédé à une écoute qualitative avant de construire les questionnaires et si possible de faire pondérer les items par le personnel).

Le tableau de bord équilibré a été élaboré selon deux dimensions :

- ✦ 1^{re} 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 constituée par la vision des managers de la direction générale.

Cette approche en deux dimensions prend appui sur les fondements du contrôle de gestion stratégique. 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, minimisé 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.

Le tableau de bord équilibré se compose donc 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 déconnectés des mesures déployées par les systèmes de contrôle de gestion opérationnel. Les systèmes traditionnels conduisent en effet à deux écueils :

- I. Une stratégie sans lien avec l'allocation des ressources.
- II. 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.

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 l'appliquer aux facteurs générateurs d'un avantage concurrentiel. Le tableau de bord équilibré est donc aussi très nettement orienté sur l'environnement.

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.

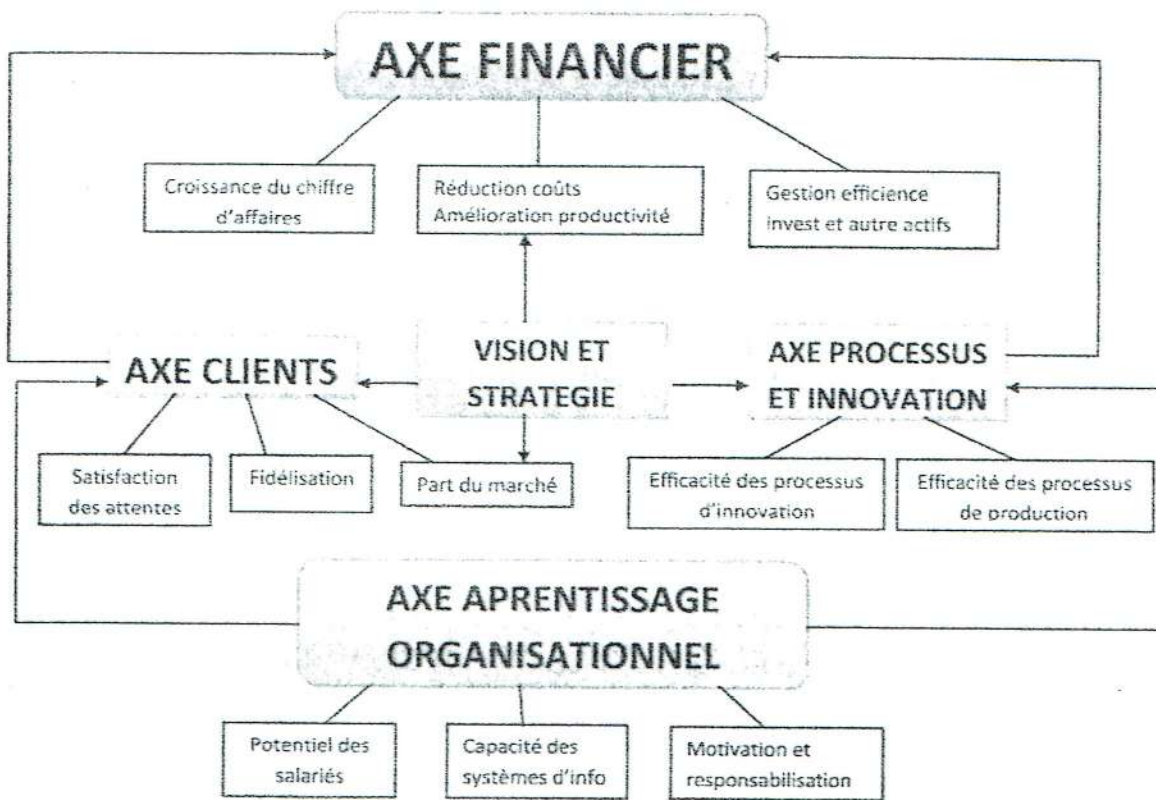


Figure n° 03: le tableau de bord équilibré (Kaplan, 1998)

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

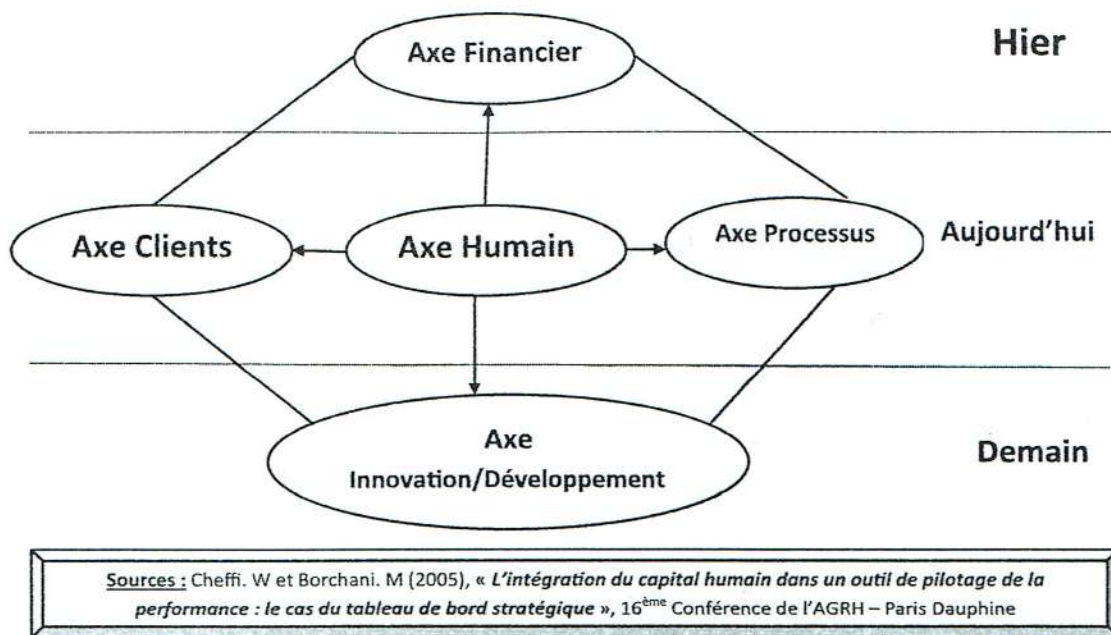
- Le tableau de bord équilibré repose en effet sur une conception classique de la chaîne de valeur dont l'élément central est le bien de production matériel et l'aboutissement la satisfaction du client et, finalement, de l'actionnaire ;
- Le tableau de bord équilibré repose également sur une acception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

Le Navigateur (Navigator)

Ainsi L. Edvindsson s'inspirant du TBS, a produit un nouveau Tableau de Bord dénommé le « Navigateur Skandia » par rapport à la société

d'assurance suédoise « Skandia ». Ce navigateur donne une place plus importante à l'aspect humain et social. Il reprend les quatre dimensions du TBS et ajoute la dimension humaine. Il part de l'hypothèse que le capital humain est le principal générateur de profit pour une entreprise, et l'axe financier n'est qu'un des cinq facteurs de performance parmi les autres (voir fig. n° 04)

Figure n° 04 : Le Navigateur Skandia



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, alors le tableau de bord du capital intellectuel peut s'illustrer ainsi (figure n° 05 ci-dessous).

Comparaison des deux modèles de tableaux de bord stratégique.

Les deux types de tableaux de bord expriment deux visions différentes de l'entreprise. Le tableau de bord équilibré s'inscrit dans un

cadre de pensée anglo-saxon et privilégié 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).

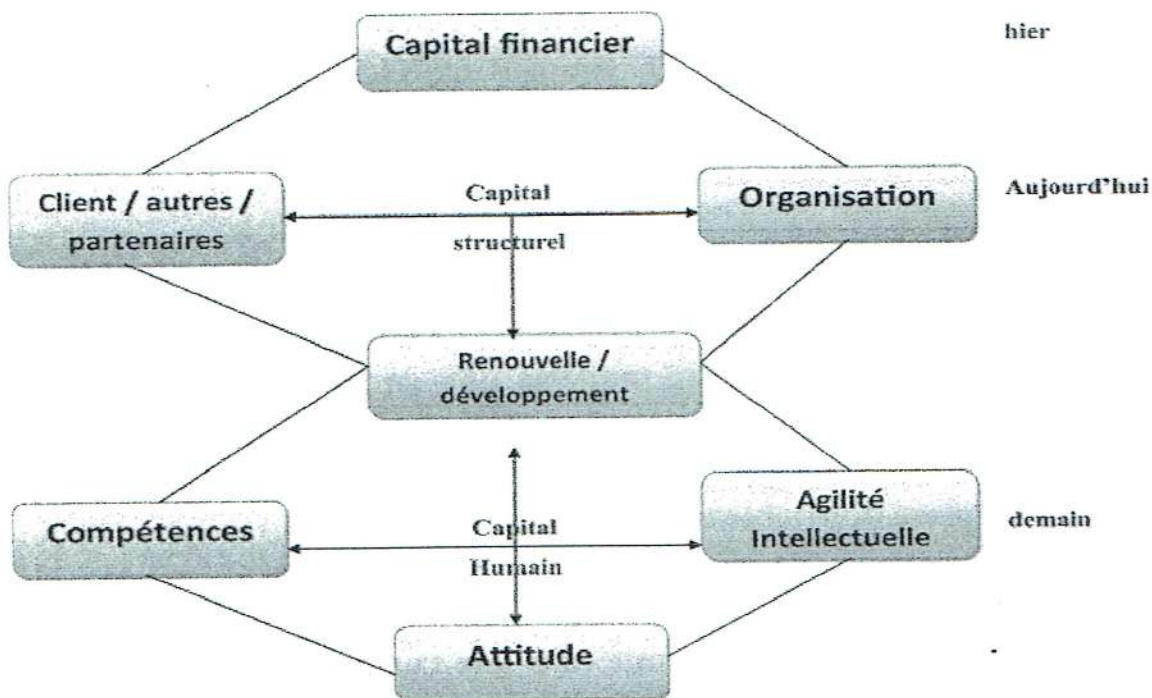


Figure n° 05: reconfiguration du navigateur de Skandia AFS en tenant compte de la typologie proposée en figure 3

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.

Conclusion :

L'intérêt de cet article réside essentiellement dans le fait qu'il présente l'ensemble des facettes indispensables à la conception et au fonctionnement d'un tableau de bord. Ainsi le lecteur pourra-t-il :

- définir quels sont les indicateurs pertinents à mettre en place et ce, tant au niveau de l'action quotidienne que la réflexion stratégique à long et moyen terme ;
- comprendre comment s'articulent et se complètent les différents tableaux de bord dans l'entreprise moderne ;
- savoir précisément ce que l'on peut attendre des outils modernes de traitement de l'information.

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 ?

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.

La mise en place d'un tableau de bord est un véritable investissement stratégique.

En effet, les entreprises confrontées à une concurrence croissante sont tenues à une adaptation quasi permanente de leurs politiques (commerciale, financière, de production, sociale ...). Réagir rapidement, anticiper et déléguer la prise de décision est devenu vital. Les dirigeants

doivent avoir à disposition l'ensemble des éléments permettant de suivre leur activité et de prendre des décisions. Pour ce faire, il est devenu nécessaire de disposer d'informations pertinentes (nature, délai) et d'organiser au mieux le processus de décision (déploiement).

Bibliographie

Atkinson A., 1998, "Strategic performance measurement and incentive compensation", *European Management Journal*, Vol 16, p.552-561.

Bergeron. H, 2000, "Les indicateurs de performance en contexte PME, quel modèle appliquer ? ", actes du congrès de l'association francophone de comptabilité, angers.

Bescos. P-L, 1999, "Les enjeux actuels de l'évaluation des performances", in ECOSIP, dialogue autour de la performance en entreprise : les enjeux, Ed l'harmattan.

Edvinsson L. & Malone M., 1997, intellectual capital, HarperBusiness, New York.

Farsi. S, 1998, "Le tableau de bord prospectif outils de mesure de la performance" mémoire de magister, Ecole supérieur de commerce d'Alger.

Fernandez. A, 1999, "Les nouveaux tableau de bord", ed d'organisation. Fitzgerald L. et al., 1991, performance measurement in service businesses, CIMA, London.

Iribarne. R, 2003, "Les tableaux de bord de la performance", ed Dunod
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., 1994, "Le tableau de bord prospectif: un système de pilotage de la performance " in "les systèmes de mesure de la performance", *Harvard Business review* (1999).

Kaplan R. & Norton D., 1997, "Créer la synergie avec le tableau de bord prospectif", edition d'organisation.

Kaplan R. & Norton D., 1998, "le tableau de bord prospectif", les Editions d'organisation, Paris.

Kaplan R. & Norton D., 2003, "Le tableau de bord prospectif", ed d'organisation

Kaplan R. & Norton D., 2005, “Comment utiliser le tableau de bord prospectif” , ed d’organisation

Lorino P., 1997, Méthodes et pratiques de la performance, les Editions d’organisation, Paris.

Porter M., 1985, competitive advantage, the free press, A division of macmillon, inc., New York.

Schneiderman. A. M, 2001,“Time to unbalance your scorecard” in Business + Strategy, Issue 24, pp 3-4.

Selmer.C. , 1998, “concevoir le tableau de bord”, Paris Dunod, P. 246 .

Voyer. P., 1999, “Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance” Presses de l’Université du Québec.

