
Recebido: 22-05-2023 | Aprobado: 30-06-2023 | DOI: <https://doi.org/10.23882/rmd.23173>

La contribution du système de contrôle de gestion à l'évaluation du capital immatériel des entreprises innovantes : Modèle conceptuel théorique

The contribution of the management control system to the evaluation of intangible capital in innovative companies : A theoretical conceptual model

Abderrahim ID BOUFAKIR, Université Ibn Zohr, Maroc
(abderrahim.idboufakir@edu.uiz.ac.ma)

Said AKRICH, Université Ibn Zohr, Maroc (s.akrich@uiz.ac.ma)

Résumé : Avec la montée de la digitalisation et de l'intelligence artificielle, le capital immatériel est reconnu, à travers ses composantes, comme source primordial de la performance au sein des entreprises. Parallèlement à la reconnaissance de son importance dans la détermination de la valeur d'une entreprise, on assiste au rôle croissant des systèmes de contrôle de gestion dans le cadre du capital immatériel (Novas et al., 2017). De ce fait, un système de contrôle de gestion efficace et innovant de l'entreprise facilite l'évaluation du capital immatériel et accroît ses contributions (Mouritsen & Roslender, 2009; Tayles et al., 2007). Il permet aussi de soutenir efficacement la capacité de connaissance d'une entreprise (Lee & Widener, 2016) et dans recherche d'un avantage concurrentiel (Simons, 1995). L'objectif de cet article est de présenter un modèle conceptuel théorique de la contribution du système de contrôle de gestion à l'évaluation du capital immatériel et de ses composantes dans les entreprises innovantes (Start-up). Nous avons choisi les entreprises innovantes comme champ d'étude en raison de l'immatérialité qui caractérise ce type d'entreprise et la relation étroite entre leurs valeurs et leurs capacités à estimer leur capital immatériel. De ce fait, nous nous sommes basés sur la théorie des ressources (Barney, 1991), la théorie des capacités dynamiques (Teece et al., 2008) et l'approche stratégique de la gestion du capital immatériel (Arrègle, 2006) comme des bases théoriques de la littérature. Notre étude permet présenter un modèle conceptuel théorique qui montre le rôle du système de contrôle de gestion à l'évaluation du capital immatériel et de ses composantes.

Mots clés : capital immatériel ; la théorie des ressources ; la théorie des capacités dynamiques ; capital humain ; capital organisationnel ; système de contrôle de gestion

Abstract: With the rise of digitalization and artificial intelligence, intangible capital is recognized, through its components, as a primary source of performance within companies. Alongside the recognition of its importance in determining a company's value, we are witnessing the growing role of management control systems in the context of intangible capital (Novas et al., 2017). As a result, an effective and innovative corporate management control system facilitates the valuation of intangible capital and enhances its contributions (Mouritsen & Roslender, 2009; Tayles et al., 2007). It also effectively supports a company's knowledge capacity (Lee & Widener, 2016) and its quest for competitive advantage (Simons, 1995). The aim of this article is to present a theoretical conceptual model of the contribution of the management control system to the evaluation of intangible capital and its components in innovative companies (Start-ups). We have chosen innovative companies as our field of study because of the immateriality that characterizes this type of company and the close relationship between their values and their ability to assess their intangible capital. Accordingly, we have drawn on resource theory (Barney, 1991), dynamic capability theory (Teece et al., 2008) and the strategic approach to intangible capital management (Arrègle, 2006) as theoretical foundations for the literature. Our study presents a theoretical conceptual model that shows the role of the management control system in the evaluation of intangible capital and its components.

Keywords : intangible capital ; Resources based view ; dynamic capabilities ; human capital ; organizational capital ; management control system ;

1. Introduction

L'économie moderne fondée sur la connaissance impose de nouvelles exigences en matière de gestion stratégique, ce qui conduit au développement de nouvelles perspectives de création de valeur, d'avantage concurrentiel durable et de performance. C'est dans ce cadre, la théorie basée sur les ressources a été développée en vue d'expliquer les raisons pour lesquelles les entreprises obtiennent des résultats différents (Barney, 1991) et comment les entreprises obtiennent des avantages compétitifs durables. Ces raisons sont fondées sur le fait que certaines entreprises sont capables de contrôler et d'utiliser différents actifs ou ressources matériels et immatériels qui leur permettent de disposer de certaines capacités qui leur procurent un avantage concurrentiel durable et leur permettent d'obtenir des rendements supérieurs (Grant, 1999). De ce fait, le capital immatériel est reconnu progressivement comme essentiel à la réussite des stratégies, à travers ses composantes qui sont reconnues des éléments créateurs de valeur. Cette dernière

est créée à la suite de l'interaction entre la compétence, la structure interne et la structure externe (Sveiby, 1997). Parallèlement à la reconnaissance de l'importance du capital immatériel et à l'évolution des ressources liées à la connaissance (Asiaei & Jusoh, 2015) dans la détermination de la valeur d'une entreprise, on assiste au rôle croissant des systèmes de contrôle de gestion dans le cadre du capital immatériel (Novas et al., 2017). Ainsi, d'un point de vue théorique, Les systèmes de contrôle de gestion sont des routines et des procédures formelles basées sur l'information (Simons, 1995) appliquées dans la pratique de la gestion stratégique, en vue d'aider de prise de décision, de planification, de suivi et d'évaluation en fournissant des informations précieuses et pertinentes au bon moment (Kaplan & Norton, 1992) . En effet, un système de contrôle de gestion réussi joue un rôle prédominant en aidant les cadres à suivre les performances de l'entreprise pour suivre la réalisation les objectifs stratégiques prédéfinis (Koufteros et al., 2014). Étant donné que le capital immatériel et ses composantes sont les principaux facteurs importants de création de valeur. la conception et la nature des systèmes de contrôle de gestion doivent être suffisamment innovants capable à formaliser et à paramétrer les composantes du capital immatériel en vue d'accroître leurs contributions (Tayles et al., 2007). Ainsi, un système de contrôle de gestion est utilisé comme un levier pour faciliter la gestion des ressources stratégiques et qui peut aussi faciliter l'évaluation et le développement du capital immatériel (Mouritsen & Roslender, 2009).

A cet effet, nous avons choisi les entreprises innovantes comme champ d'étude en raison de l'immatérialité qui les caractérise et pour une raison majeure qui est la relation étroite entre leurs valeurs et leurs capacités à estimer leur capital immatériel (Zambon, 2004).

Dans ce cadre, les entreprises innovantes doivent identifier le système de contrôle de gestion qui leurs permet d'identifier et d'évaluer les composantes de leur capital immatériel en vue de le mieux comprendre et pour le bien gérer.

A cet effet, nous avons posé la question principale suivante : **quel est le rôle du système de contrôle de gestion dans l'évaluation du capital immatériel des entreprises innovantes ?**

Pour répondre à cette problématique, nous avons, d'abord, présenté le cadre théorique du capital immatériel et ses soubassements théoriques. Ensuite, nous avons présenté un aperçu sur le cadre conceptuel du système de contrôle de gestion et ses modèles d'évaluation du capital immatériel des entreprises innovantes. Enfin nous avons proposé un modèle conceptuel théorique du rôle du système de contrôle de gestion dans l'évaluation du capital immatériel des entreprises innovantes.

2. Capital immatériel : Cadre théorique

Kenneth Galbraith est le premier auteur qui a présenté le concept du capital immatériel pour la première fois par en 1969 (Bontis, 1998). Les travaux de recherche n'ont commencé qu'aux années quatre-vingt, avec Itami dans son fameux ouvrage sur la mobilisation des actifs invisibles (Itami, 1987; Kok, 2015). Lorsque on a compris que les actifs intangibles de l'entreprise étaient souvent le principal déterminant du profit. Ce concept a été considéré comme polysémique, large et riche (Edvinsson & Malone, 1997). Ce qui a rendu sa compréhension plus complexe.

2.1. Définitions du capital immatériel

Les chercheurs ont donné plusieurs définitions liées à la notion du capital immatériel. Nous avons cité les définitions les plus conventionnelles dans le tableau ci-dessous :

Tableau 1: Synthèse des définitions du capital immatériel

Auteurs	Définitions
(Brooking, 1997)	« Le capital immatériel est une interaction dynamique entre des actifs incorporels du marché, la propriété intellectuelle, le capital humain, le capital organisationnel qui aident l'entreprise à fonctionner. »
(Edvinsson & Malone, 1999)	« La propriété de connaissances, d'expérience pratique, de technologie organisationnelle, de relations avec les clients et de compétences professionnelles qui donnent à une entreprise un avantage concurrentiel sur le marché. »
(Fustec & Marois, 2006)	« Toute la richesse cachée qui produira de la rentabilité future et que nous ne trouvons pas dans les états de synthèse des entreprises.»

Source : Auteurs, établi par nos propres soins

2.2. Les composantes du capital immatériel

La définition du capital immatériel développée par (Edvinsson & Malone, 1999) est considérée par les chercheurs comme la plus complète et la plus conventionnelle. En effet, la littérature managériale s'accorde sur les trois composantes du capital immatériel qui sont : le capital humain, capital relationnel et capital structurel (Edvinsson & Malone, 1997) .

2.2.1. Le capital humain

Le capital humain de l'entreprise est la composante la plus importante du capital immatériel dans l'entreprise. Ce qui justifie la confusion chez la plupart des responsables des entreprises entre le capital immatériel et le capital humain. Ainsi, La valeur dans l'économie de la connaissance, est largement axée sur la qualité du capital humain (Cuozzo et al., 2017). En outre, il a été suggéré que la génération de valeur d'une organisation provient principalement du capital humain (Osorio et al., 2015). Les stocks humains tels que les aptitudes, les attributs et les compétences ont fait l'objet de recherches antérieures sur le capital humain. Dans ce contexte, (Massaro et al., 2015) ont déclaré que le capital humain pourrait être formé par les talents, les compétences, les expériences et les aptitudes des membres internes d'une organisation. En outre, les ressources humaines sont cruciales pour la création du capital humain car les organisations ne créent pas de connaissances autrement (Isanzu, 2016). Il a été déduit que tant que le capital humain continue à se développer, les employés peuvent améliorer leur performance professionnelle et finalement améliorer la performance de l'organisation (Massaro et al., 2015). On peut conclure donc que le capital humain constitue le cœur du capital immatériel.

2.2.2. Capital structurel

Le "capital structurel" sera considéré comme "les systèmes et les configurations d'une organisation qui permettent d'accroître la productivité du personnel", comme décrit par (Cabrilo & Dahms, 2018). En outre, les actifs d'infrastructure et les informations codifiées (tels que les enregistrements, les bases de données et les droits de propriété intellectuelle) qui forment le cadre de l'organisation pour sa subsistance future sont tous deux inclus dans le capital structurel (Buenechea-Elberdin, 2017). (Kaya & Erkut, 2017). Le capital structurel est le moyen d'ajouter l'efficacité au capital humain afin d'accomplir la performance

organisationnelle puisqu'il possède la propriété intellectuelle, qui est cruciale pour la croissance de toute organisation. Lorsque les employés d'une organisation ont accès à une base de données centralisée d'informations utiles, appelée "répertoire des connaissances", leurs talents peuvent s'épanouir pleinement (Turner et al., 2013). Le capital structurel fournit un environnement qui permet aux organisations de créer et de tirer parti des connaissances (Benevene et al., 2017). Une organisation dotée d'un fort capital structurel possède une culture favorable qui encourage ses employés à essayer d'acquérir de nouvelles connaissances, ce qui lui permet de franchir de nombreuses étapes vers l'amélioration de ses performances (Xu & Wang, 2018).

2.2.3. Le capital relationnel

La capacité d'une organisation à maintenir un réseau d'affiliation-union positif avec ses partenaires est appelée son " capital relationnel " (Bogdan et al., 2017) . (Cabrilo & Dahms, 2018) s'appuient sur ce contexte pour définir le capital relationnel comme l'intégration de toutes les relations au sein d'une organisation, ce qui peut inclure les relations internes entre Les gestionnaires de l'entreprise et les salariés, entre les employés, ainsi que les relations externes avec les parties prenantes telles que les clients, les fournisseurs.

2.3. Interaction entre les composantes du capital immatériel

Dans une approche dynamique de flux (Kianto, 2007), le capital immatériel ne représente pas seulement un stock de ressources à optimiser (Bontis, 2001) mais doit être compris en tant que capacités (Teece et al., 2008) génératrices de valeur et du capital financier (Roos, 1998). Ainsi, les composantes du capital immatériel s'inscrivent dans un schéma d'interaction (Edvinsson & Malone, 1997) et établissent réciproquement des « configurations synergétiques » (Kaplan & Norton, 1996). En effet, la valeur totale générée ne parvient pas seulement de la somme des performances intrinsèques des composantes du capital immatériel mais aussi des flux et de leurs interactions avec les actifs tangibles (Bounfour, 2012).. En résumé, il existe une interdépendance entre le capital humain, le capital structurel et le capital relationnel. A cet effet, plusieurs études empiriques ont été effectuées pour montrer les différentes formes d'interactions entre les composantes du capital

immatériel et leurs impacts sur la performance des entreprises. Ainsi, les études les plus connues sont celles de (Bontis, 2001), de (Moon & Kym, 2009), le chemin de valeur de (Martory & Pierrat, 1996) et le modèle de conversion des connaissances de (Nonaka & Takeuchi, 1995).

2.4. Les soubassements théoriques du capital immatériel et de son évaluation

2.4.1. Théorie des ressources

Le point de vue basé sur les ressources postule que certaines des ressources de l'organisation sont uniques parce qu'elles sont rares, précieuses et irremplaçables (Barney, 1991).

Selon la théorie des ressources, les organisations peuvent avoir un avantage concurrentiel stable sur le marché si elles gèrent leurs actifs tangibles et intangibles (Riahi-Belkaoui, 2015). En outre, cette théorie suggère que le succès des organisations n'est plus seulement attribuable à l'accès aux sources matérielles par rapport aux produits de base. Elle se concentre plutôt sur l'acquisition d'actifs intangibles qui fournissent un avantage concurrentiel à long terme (Grant, 1999). Elle considère qu'une organisation est composée d'un ensemble hétérogène de ressources tangibles et intangibles et qu'une telle hétérogénéité confère à l'organisation une plus grande flexibilité pour affronter favorablement la concurrence (Zhang et al., 2018). En outre, elle confirme que la performance en matière d'innovation peut être stimulée par les ressources immatérielles telles que le capital humain et le capital structurel (Ur Rehman et al., 2021). De ce fait, les entreprises innovantes se basent essentiellement sur les ressources immatérielles comme facteur primordial de leurs performances.

2.4.2. Théorie des capacités dynamiques

Certains chercheurs ont suggéré des limites de la théorie des ressources, en soulignant que ces arguments perdent de leur validité dans un environnement turbulent, car cette approche adopte une vision statique (Priem & Butler, 2001). Par conséquent, les capacités dynamiques, fondées sur une vision évolutive des ressources et des compétences, ont été introduites pour surmonter les limites de l'approche fondée sur les ressources (Wang & Ahmed, 2007). La genèse du concept de "capacités dynamiques" remonte aux travaux de (Teece et al., 2008), qui

considèrent que les capacités dynamiques d'une entreprise sont son aptitude à intégrer, développer et restructurer ses capacités internes et externes en réponse aux changements rapides de son environnement.

La littérature sur la théorie des capacités dynamiques, stipule que la genèse de cette dernière se base sur la théorie évolutionniste de l'entreprise de (Nelson & Winter, 1982), qui s'inspire des travaux de (March & Simon, 1993). Dans un environnement dynamique et imprévisible, les entreprises doivent constamment réviser leurs routines, qui forment la base de leurs connaissances. De plus, elles doivent développer de nouvelles capacités et être capables de modifier leurs routines pour les intégrer dans leurs activités. La théorie capacités dynamiques joue donc le rôle de la modération entre le capital intellectuel et le contrôle de gestion.

3. Système de contrôle de gestion : Les outils d'évaluation du capital immatériel des entreprises innovantes

3.1. Aperçu du cadre conceptuel du système de contrôle de gestion

Le terme « système de contrôle de gestion » désigne toutes actions, activités, procédures ou normes activées dans une organisation pour influencer la probabilité que le comportement des participants à l'organisation conduise à la réalisation des niveaux d'objectifs négociés. Le système de contrôle de gestion est une fonction importante d'une organisation qui peut modifier la perception qu'ont les individus de l'existant. Son rôle est d'obtenir des informations utiles pour l'application des rôles de gestion : prise de décision, planification et l'évaluation des performances. Dans ses premiers travaux, (Anthony, 1965) a défini le contrôle de gestion comme : « le processus par lequel les gestionnaires s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation ». Pour Anthony le contrôle de gestion est un processus de liaison entre la planification stratégique et le contrôle opérationnel.

3.2. Les modèles des systèmes de contrôle de gestion

Ces dernières années, le domaine de la comptabilité et du contrôle de gestion ont connu une nouvelle dynamique en proposant diverses nouvelles modèles analytiques des systèmes de contrôle de gestion (SCG) (Strauß & Zecher, 2013). Ils sont regroupés en quatre groupes selon la classification de (Otley, 1996).

Tableau 2 : Classification des modèles des systèmes de contrôle de gestion par catégorie de conceptualisation

	Les conceptualisations du contrôle			
	Un ensemble de règles, de pratiques et de procédures, et comme un processus de retour de l'information.	Gestion de dépendance aux facteurs contextuels (Approches contingentes et systémiques du contrôle)	Un ensemble de mécanismes de contrôle du comportement	Un ensemble de valeurs et de normes culturelles dynamiques
Modèles de systèmes de contrôle de gestion	<p>Ces modèles se concentrent sur l'établissement de la conformité procédurale dans le contrôle du comportement des participants.</p> <p>Une comparaison continue des résultats réels et attendus du système.</p> <p>Limiter les effets de l'influence externe sur les composantes organisationnelles.</p>	<p>Les modèles rationnels ouverts se concentrent sur la nature et l'étendue de l'influence de l'environnement sur le système de contrôle.</p> <p>Ils tentent de minimiser l'impact externe sur les activités organisationnelles.</p>	<p>Ces modèles visent le changement des comportements des participants par le biais des systèmes de budgétisation et de mesure des performances.</p> <p>Ils fonctionnent comme un ensemble de mécanismes de rétroaction (planification, la mise en œuvre, le suivi et renforcement)</p> <p>Le système de contrôle basé sur les résultats.</p> <p>Basé sur la motivation des employés par des systèmes de renforcement des récompenses et des sanctions.</p>	<p>Ces modèles développent des normes comportementales pour les individus et les groupes d'individus au sein de l'organisation.</p> <p>Les systèmes de contrôle de ce modèle tentent d'établir et de maintenir des normes d'activité de groupe pour atteindre des niveaux négociés de buts et d'objectifs.</p>

Source : (Kanthen Herath, 2007), établi par nos propres soins

3.3. Les entreprises innovantes : Identification du capital immatériel

Avec la montée de l'intelligence artificielle et de la robotisation, les entreprises sont contraintes d'innover, comme a pu l'expliquer Joseph Schumpeter avec la notion

de « destruction créatrice » (Schumpeter, 1942). Une entreprise innovante est une entreprise originale et singulière qui n'est donc pas comparable à des entreprises apparemment analogues. Ainsi, sa valeur réside dans sa capacité de création et surtout sur sa capacité à estimer son capital immatériel. Parce que l'immatérialité caractérise d'une manière générale les entreprises innovantes, le chargé d'affaires entreprises ou le chargé d'investissement devra en apprécier toutes les composantes. Les organismes financiers et les banques se poseront inévitablement la question et de l'évaluation des entreprises innovantes avant de les financer.

D'après (Kritikos, 2014), les entreprises innovantes sont basées sur une idée unique, investissent dans les nouvelles technologies et développent ainsi des produits et des services uniques

Afin de définir leur capital immatériel, ils doivent savoir quel type de capital immatériel est disponible dans leur organisation et combien. L'évaluation du capital immatériel est indispensable au fonctionnement de l'entreprise, quel que soit l'angle d'approche des éléments immatériels qui le composent.

3.4. Les approches de l'évaluation du capital immatériel

L'évaluation du capital immatériel a suscité beaucoup de controverses car il porte sur plusieurs disciplines (Bessieux-Ollier & Walliser, 2010). De ce fait, nous distinguons deux approches qui nous semblent aussi déterminantes : l'approche comptable et financière et l'approche stratégique.

Tableau 3: Synthèse des approches du capital immatériel

	Approche comptable et financière Par l'investissement (dépense)	Approche stratégique (valeur générée)
Logique	Création de valeur réelle ou potentielle (Actif)	Ressource (Capital)
Objet	Sources tangibles ou intangibles de la création de valeur.	Les connaissances et les compétences.
Objectif	Mesurer la valeur générée par la dépense activée.	Les avantages concurrentiels développés par les ressources immatérielles stratégiques.

Source : (Montalan & Béatrice, 2011), établi par nos propres soins

Devant cette diversité d'approches, dans cet article nous adoptons l'approche stratégique qui nous apparaît la plus convenable. Cela s'explique sa dimension stratégique matérialisée par son impact sur sa performance des entreprises (Idboufakir et al., 2022), ainsi que son aspect lié au contrôle de gestion.

3.5. Les outils d'évaluation du capital immatériel

Le problème de mesure de la valeur générée par le capital immatériel peut être abordé à partir des méthodes quantitatives ou qualitatives dans le cadre de l'approche stratégique du capital immatériel.

Tableau 4 : Synthèse des méthodes de l'approche stratégique

	Méthode quantitative	Méthode qualitative
Perspective d'évaluation	En externe : satisfaction des partenaires	En interne : l'efficacité des processus.
Méthodes d'évaluation du capital immatériel	<ul style="list-style-type: none"> • Méthodes de capitalisation boursière • Méthode du rendement de l'actif • Méthode du capital intellectuel direct 	Méthode des tableaux de bord.
Les outils d'évaluation du capital immatériel		Approche BSC ¹ : la valeur est créée par le client
		Approche navigateur de Skandia : la valeur provient des capacités et compétences dont dispose l'organisation

Source : (Montalan & Béatrice, 2011), Etabli par nos propres soins

La méthode des tableaux de bord permet d'explicitier la performance en se basant sur des indicateurs financiers et non financiers qui sont construits en fonction d'objectifs stratégiques fixés par l'entreprise.

• Le moniteur des actifs incorporels de Sveiby

Pour (Sveiby, 1997), le moniteur des actifs incorporels permet de gérer et piloter les immatériels vers la performance souhaitée. Ce tableau de bord contient une panoplie d'indicateurs répartis en trois ensembles sur le capital humain, la structure interne et la structure externe.

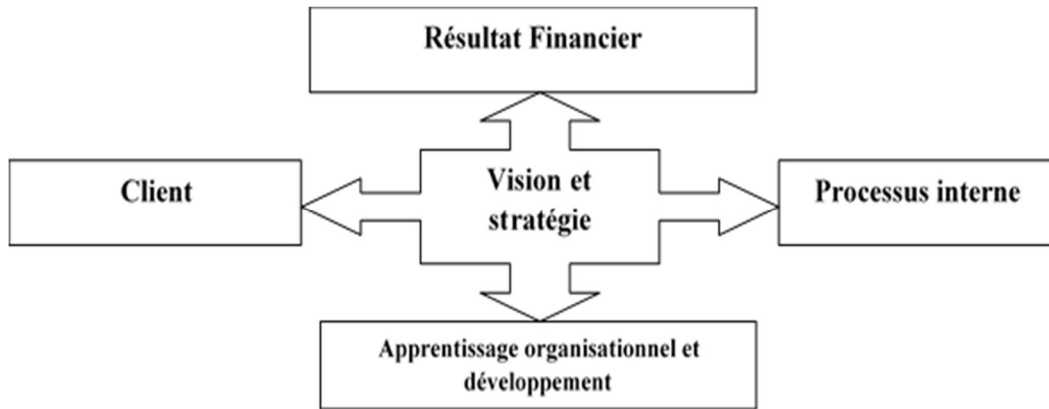
• Le tableau de bord prospectif (Balanced scorecard)

Le tableau de bord prospectif (Kaplan & Norton, 1996) s'est inspiré des travaux de sveiby pour concevoir un nouveau cadre qui permet de décliner une

¹ Balanced scorecard ou tableau de bord prospectif

stratégie en combinant les ressources immatérielles et matérielles créatrices de valeur chez l'entreprise.

Figure 1: Le tableau de bord prospectif

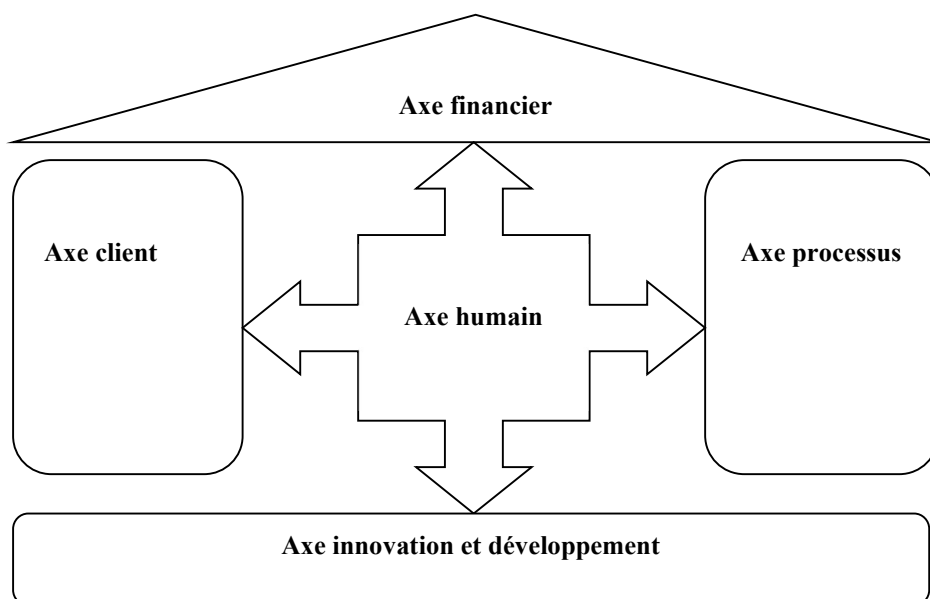


Source : (Kaplan & Norton, 1996), établi par nos propres soins

• Le navigateur de Skandia

Le navigateur de Skandia constitue une intégration du moniteur de Sveiby et du tableau de bord prospectif de Kaplan et Norton. Le navigateur Skandia remplace la structure externe de Sveiby par l'axe « clients », la structure interne par les axes « processus et renouvellement » et les compétences par l'axe « humain ».

Figure 2: Navigateur de Skandia

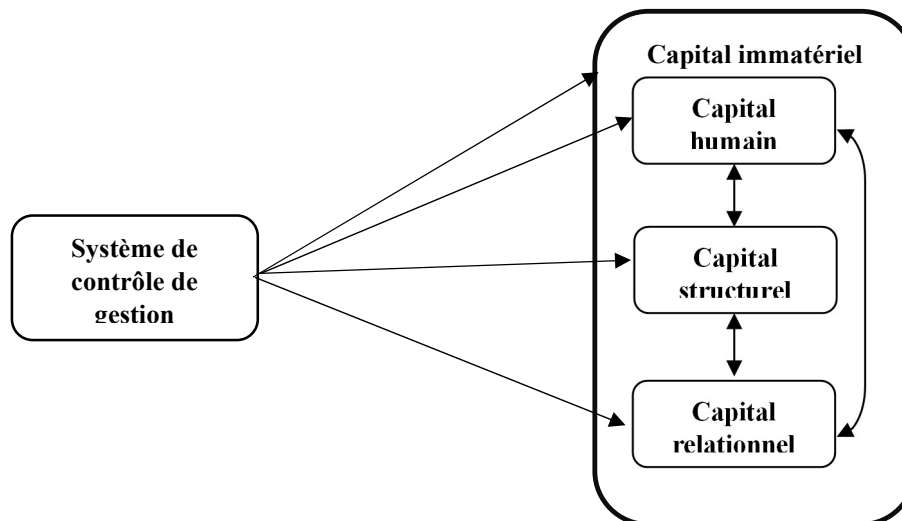


Source : (Edvinsson & Malone, 1999), établi par nos propres soins

4. Le modèle conceptuel théorique

Nous avons élaboré le modèle conceptuel dans la figure 3, présentée ci-dessous :

Figure 3: modèle conceptuel théorique



Source : établi par nos propres soins

Nous avons essayé de concevoir un modèle conceptuel qui montre le rôle du système de contrôle de gestion à l'évaluation du capital immatériel des entreprises innovantes. Ces dernières se caractérisent par l'absence d'historique et de réputation, le risque élevé d'échec et la grande opacité informationnelle qui limitent la capacité des financiers externes à apprécier la qualité et les performances futures et à prendre des décisions de financement. En effet, la revue de littérature antérieure a validé l'utilisation conjointe des systèmes de contrôle de gestion dynamiques et interactifs comme un moyen d'évaluation des composantes du capital immatériel des entreprises innovantes, en vue de stimuler leur créativité et leur innovation tout en mettant en évidence les problèmes de réalisation des objectifs et d'efficacité. En outre, cette étude est basée sur deux théories principales. La première est la théorie des ressources qui met l'accent sur l'importance des ressources organisationnelles, y compris les composantes du capital immatériel, pour soutenir l'avantage concurrentiel et la performance en matière d'innovation (Wendra et al., 2019). La seconde est la théorie des capacités dynamiques qui justifie l'importance de l'évaluation de la valeur intrinsèque générée par l'interaction dynamique entre les différentes composantes du capital immatériel.

5. Discussion et Conclusion

Le système de contrôle de gestion est principalement lié aux processus de formulation des objectifs stratégiques. L'une des raisons pour lesquelles il n'existe pas à ce jour un système de contrôle de gestion unanime qui permet de formaliser et formaliser clairement les éléments du capital immatériel. Néanmoins, il convient de reconnaître que les systèmes de contrôle de gestion fondés sur le capital immatériel peuvent aider la direction à recevoir un retour d'information plus instructif et permettre de prendre des mesures plus précises. Dans cet article, nous avons proposé un cadre conceptuel dans lequel, nous avons suggéré l'intégration des composantes du capital immatériel dans les systèmes de contrôle de gestion des entreprises innovantes, afin qu'ils fassent partie du contrôle de leurs performances de leurs stratégies.

Les implications de cette étude peuvent contribuer à l'amélioration du processus de prise de décision managériale et faciliter l'atteinte des objectifs de l'entreprise grâce à la reconnaissance et à l'évaluation des composantes du capital immatériel des entreprises.

Les limites de la présente étude se manifestent par la difficulté de formaliser et à quantifier les composantes du capital immatériel. Toutefois, le cadre du système de contrôle de gestion basé sur le capital immatériel met les bases d'une approche très utile et pratique du contrôle de gestion.

Références

- Anthony, R. (1965). *Planning and Control Systems : A Framework for Analysis*. 7.
- Arrègle, J.-L. (2006). Analyse« Resource Based » et identification des actifs stratégiques. *Revue française de gestion*, 160(1), 241-259.
- Asiaei, K., & Jusoh, R. (2015). A multidimensional view of intellectual capital : The impact on organizational performance. *Management Decision*, 53(3), 668-697.
- Barney, J. (1991). Firm Resources and Sustained Competitive Advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99-120.
- Benevene, P., Kong, E., Barbieri, B., Lucchesi, M., & Cortini, M. (2017). Representation of intellectual capital's components amongst Italian social enterprises. *Journal of Intellectual Capital*, 18(3), 564-587.

- Bessieux-Ollier, C., & Walliser, E. (2010). Le capital immatériel. État des lieux et perspectives. *Revue française de gestion*, 36(207), 85-92.
- Bogdan, V., Popa, C. D. S., Beleneși, M., Burja, V., & Popa, D. N. (2017). Empirical Analysis of Intellectual Capital Disclosure and Financial Performance – Romanian Evidence. *ECONOMIC COMPUTATION AND ECONOMIC CYBERNETICS STUDIES AND RESEARCH*, 51(2), 125-143.
- Bontis, N. (1998). Intellectual capital : An exploratory study that develops measures and models. *Management decision*.
- Bontis, N. (2001). Assessing Knowledge Assets : A Review of the Models Used to Measure Intellectual Capital. *International Journal of Management Reviews*, 3, 41-60.
- Bounfour, A. (2012). La valeur dynamique du capital immatériel. *Revue Française de Gestion*.
- Brooking, A. (1997). *Intellectual capital*. International Thomson Business Press.
- Buenechea-Elberdin, M. (2017). Structured literature review about intellectual capital and innovation. *Journal of Intellectual Capital*, 18(2), 262-285.
- Cabrilo, S., & Dahms, S. (2018). How strategic knowledge management drives intellectual capital to superior innovation and market performance. *Journal of Knowledge Management*, 22(3), 621-648.
- Cuozzo, B., Dumay, J., Palmaccio, M., & Lombardi, R. (2017). Intellectual capital disclosure : A structured literature review. *Journal of Intellectual Capital*, 18(1), 9-28.
- Edvinsson, L., & Malone, M. S. (1997). *Intellectual Capital : Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Brainpower*.
- Edvinsson, & Malone. (1999). *Le capital immatériel de l'entreprise*. Maxima.
- Fustec, A., & Marois, B. (2006). *Valoriser le capital immatériel de l'entreprise*. Éd. d'Organisation.
- Grant, R. (1999). The Resource-Based Theory of Competitive Advantage : Implications for Strategy Formulation. In *Knowledge and Strategy* (p. 3-23). Elsevier.
- Idboufakir, A. I., Akrich, S., & Aazzab, A. (2022). L'impact du capital immatériel sur la performance commerciale des entreprises marocaines : Cas des PME du Grand Agadir. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 3(4-3), Art. 4-3.
- Isanzu, J. N. (2016). The Relationship Between Intellectual Capital and Financial Performance of Banks in Tanzania. *Journal on Innovation and Sustainability. RISUS ISSN 2179-3565*, 7(1), 28.
- Itami. (1987). *Mobilizing invisible assets* (Harvard University Press).
- Kanthi Herath, S. (2007). A framework for management control research. *Journal of Management Development*, 26(9), 895-915.

- Kaplan, & Norton. (1992). The balanced scorecard—measures that drive performance. *Harvard business review*, 70(1), 71—79.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *The balanced scorecard : Translating strategy into action*. Harvard Business School Press.
- Kaya, T., & Erkut, B. (2017). *Tacit Knowledge for Strategic Advantage : Social Media Use of Employees in the Financial Sector*. 516-522.
- Kianto, A. (2007). What do we really mean by the dynamic dimension of intellectual capital? *International Journal of Learning and Intellectual Capital*, 4(4), 342.
- Kok, A. (2015). *Intellectual capital management at universities* [Thèse de Doctorat]. University of Johannesburg.
- Koufteros, X., Verghese, A. J., & Lucianetti, L. (2014). The effect of performance measurement systems on firm performance: A cross-sectional and a longitudinal study. *Journal of Operations Management*, 32, 313-336.
- Kritikos, A. (2014). Entrepreneurs and their impact on jobs and economic growth. *IZA World of Labor*.
- Lee, M. T., & Widener, S. K. (2016). The Performance Effects of Using Business Intelligence Systems for Exploitation and Exploration Learning. *Journal of Information Systems*, 30(3), 1-31.
- March, J. G., & Simon, H. A. (1993). *Organizations*, 2nd ed. (p. ix, 287). Blackwell Business/Blackwell Publishers.
- Martory, & Pierrat. (1996). *La gestion de l'immatériel*.
- Massaro, M., Dumay, J., & Bagnoli, C. (2015). Where there is a will there is a way : IC, strategic intent, diversification and firm performance. *Journal of Intellectual Capital*, 16(3), 490-517.
- Montalan, M.-A., & Béatrice, V. (2011, mai). Performance des organisations transversales hospitalières: Proposition d'un outil d'évaluation du capital immatériel des équipes mobiles de gériatrie. *Comptabilités, économie et société*.
- Moon, Y. J., & Kym, H. G. (2009). A Model for the Value of Intellectual Capital. *Canadian Journal of Administrative Sciences / Revue Canadienne Des Sciences de l'Administration*, 23(3), 253-269.
- Mouritsen, J., & Roslender, R. (2009). Critical intellectual capital. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(7), 801-803.
- Nelson, R., & Winter, S. (1982). The Schumpeterian Tradeoff Revisited. *American Economic Review*, 72(1), 114-132.
- Nonaka, I., & Takeuchi, H. (1995). *The Knowledge-creating Company : How the Japanese Companies Create the Dynamics of Innovation*. Oxford University Press.

- Novas, J. C., Alves, M. do C. G., & Sousa, A. (2017). The role of management accounting systems in the development of intellectual capital. *Journal of Intellectual Capital*, 18(2), 286-315.
- Osorio, A. E., Ozkazanc-Pan, B., & Donnelly, P. F. (2015). An entrepreneurial context for the theory of the firm : Exploring assumptions and consequences. *New England Journal of Entrepreneurship*, 18(1), 71-85.
- Otley, D. (1996). *Some issues in management control*.
- Priem, R. L., & Butler, J. E. (2001). Is the Resource-Based « View » a Useful Perspective for Strategic Management Research? *The Academy of Management Review*, 26(1), 22.
- Riahi-Belkaoui, A. (2015). *Antecedents and Consequences of Earnings Opacity : An International Contingency Theory*.
- Roos, J. (1998). Exploring the concept of intellectual capital (IC). *Long Range Planning*, 31(1), 150-153.
- Schumpeter, J. A. (1942). *Théorie de la destruction créatrice*.
- Simons, R. (1995). *Levers of Control : How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Harvard Business School Press.
- Strauß, E., & Zecher, C. (2013). Management control systems : A review. *Journal of Management Control*, 23(4), 233-268.
- Sveiby, K. (1997). The Intangible Assets Monitor. *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, 2(1), 73-97.
- Tayles, M., Pike, R. H., & Sofian, S. (2007). Intellectual capital, management accounting practices and corporate performance : Perceptions of managers. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(4), 522-548.
- Teece, D. J., Pisano, G., & Shuen, A. (2008). *Dynamic capabilities and strategic management* (p. 27-52).
- Turner, N., Swart, J., & Maylor, H. (2013). Mechanisms for Managing Ambidexterity : A Review and Research Agenda: Mechanisms for Managing Ambidexterity. *International Journal of Management Reviews*, 15(3), 317-332.
- Ur Rehman, S., Elrehail, H., Alsaad, A., & Bhatti, A. (2021). Intellectual capital and innovative performance : A mediation-moderation perspective. *Journal of Intellectual Capital*.
- Wang, C. L., & Ahmed, P. K. (2007). Dynamic capabilities : A review and research agenda. *International Journal of Management Reviews*, 9(1), 31-51.
- Wendra, W., Sule, E. T., Joeliaty, J., & Azis, Y. (2019). Exploring dynamic capabilities, intellectual capital and innovation performance relationship : Evidence from the garment manufacturing. *Business: Theory and Practice*, 20, 123-136.

- Xu, J., & Wang, B. (2018). Intellectual Capital, Financial Performance and Companies' Sustainable Growth : Evidence from the Korean Manufacturing Industry. *Sustainability*, 10(12), 4651.
- Zambon, S. (2004). Intangibles and Intellectual Capital : An Overview of the Reporting Issues and Some Measurement Models. *The Economic Importance of Intangible Assets*.
- Zhang, M., Qi, Y., Wang, Z., Pawar, K. S., & Zhao, X. (2018). How does intellectual capital affect product innovation performance ? Evidence from China and India. *International Journal of Operations & Production Management*, 38(3), 895-914.