

LES CO-CONSTRUCTIONS DE CONNAISSANCES COMME SUPPORT D'INNOVATIONS MANAGÉRIALES : LE CAS DE LA RELATION EXPERT- COMPTABLE / DIRIGEANT DE PE



Résumé

Sous quelles conditions les données comptables de gestion deviennent-elles des connaissances actionnées par le dirigeant de PE ? Pour répondre à cette question, une étude de cas a été réalisée auprès d'un expert-comptable et dix de ses clients. L'étude montre que la co-construction des connaissances est possible grâce aux efforts pédagogiques que l'expert-comptable réalise pour éviter ou expliquer les termes techniques, à la connaissance intime qu'il a de l'activité de son client, et à la relation de confiance tissée dans le temps. Elle montre que cette co-construction est support d'innovations managériales sous forme d'outils et d'indicateurs propres à aider l'action du dirigeant de PE.

Mots-clés : dirigeants de PE, expert-comptable, co-construction de connaissances, outils de gestion comptables, confiance, innovations managériales

Sophie MIGNON, professeure

Université de Montpellier
MRM - Labex Entreprendre
tsmignon@club-internet.fr

Philippe CHAPPELLIER, professeur

Université de Montpellier
MRM - Labex Entreprendre
Philippe.Chapellier@umontpellier.fr

Agnès MAZARS-CHAPELON, maître de conférences

Université de Montpellier
MRM - Labex Entreprendre
agnes.mazars-chapelon@umontpellier.fr

Corinne JANICOT, maître de conférences

Université de Montpellier
MRM - Labex Entreprendre
corinne.janicot@umontpellier.fr

LES CO-CONSTRUCTIONS DE CONNAISSANCES COMME SUPPORT D'INNOVATIONS MANAGERIALES : LE CAS DE LA RELATION EXPERT- COMPTABLE / DIRIGEANT DE PE

Introduction

Les relations entre un expert-comptable et ses clients sont sources d'échanges de données, d'informations et de transmission de connaissances. « *Les données constituent la matière première de l'information ; Elles deviennent information par un processus d'interprétation qui leur attribue de la signification, du sens* » (Reix et al, 2011). Spielgler (2003) indique qu'une donnée est un fait brut, que l'information est un ensemble organisé de données issu du jugement d'un individu et que la connaissance est une information pleine de sens permettant d'agir de façon effective dans un domaine. Ces trois concepts (donnée / information / connaissance) sont en réalité bien difficiles à définir et à identifier car ils sont très liés : « *si la donnée devient information lorsqu'on lui ajoute de la valeur, alors l'information devient connaissance dès lors qu'on lui ajoute de la perspicacité, de l'abstraction et une meilleure compréhension* » (Spielgler, 2003). Les connaissances résultent ainsi de l'habileté à interpréter des informations et à les utiliser en vue d'une action (Carlson et al, 1996 ; Alavi et al, 2001). Elles se développent dans et par l'expérience (Avenier, 2005). Elles modifient les pratiques de gestion et conduisent à l'émergence d'innovations managériales qui, selon Birkinshaw, Hamel et Mol (2008), fondateurs de l'Innovation Management Lab à la London Business School, sont un facteur explicatif important de la performance.

Or, le dirigeant de PE est décrit par la littérature en sciences de gestion comme un manager atypique de ce point de vue. Son système de gestion serait spécifique (Julien, 1997). Une majorité ne disposerait que de peu de connaissances comptables (Chapellier et Dupuy, 2013). Or, la capacité à utiliser l'information contenue dans un message est très directement contrainte par le stock de connaissances possédé par le destinataire : « *un bilan se présente comme un tableau de mots et de nombres ; il n'apporte de l'information qu'à celui qui connaît les concepts essentiels de la comptabilité* » (Reix et al., 2011). C'est l'existence d'un modèle interprétatif, d'une connaissance préalable qui permet d'extraire l'information contenue dans les données comptables, de les interpréter. Le dirigeant de PE n'aurait pas toujours la possibilité d'interpréter les données comptables pour les utiliser en vue d'une action. Il les relèguerait ainsi souvent au second plan (Davila, 2005). Mais si une majorité d'entre eux a peu de connaissances comptables, la plupart ont recours à un expert-comptable (EC). Cet expert, diplômé selon des standards reconnus et encadrés institutionnellement, transmet au dirigeant des données comptables relatives à son activité. Toutefois, le transfert des données ne garantit pas le transfert du sens. Le risque est que l'EC transmette à son client des données qui, par manque de connaissances comptables, ne deviennent jamais des informations et *a fortiori* des connaissances. La relation nouée entre l'EC et le dirigeant de PE apparaît dès lors centrale dans cet échange. Les liens interpersonnels entre les parties prenantes, « *dont la force est une combinaison de la quantité de temps, de l'intensité émotionnelle, de l'intimité, de la confiance mutuelle et des services réciproques* » (Fallery et Marty, 2007) seraient de nature à faciliter et catalyser le processus de transfert. Quels ressorts de la relation nouée entre un dirigeant de PE et son EC permettent au dirigeant d'accéder à des connaissances actionnables ?

Pour traiter cette problématique, les questions de recherche que nous souhaitons poser sont les suivantes :

- Sous quelles conditions les données comptables peuvent-elles devenir des informations, puis des connaissances pour le dirigeant de PE ?
- En quoi ces nouvelles connaissances peuvent-elles être support d'innovations managériales sous forme d'outils et/ou d'indicateurs propres à aider l'action du dirigeant de PE ?
- Quel rôle joue la confiance entre l'EC et son client dans ce processus de co-crédation de connaissances ?

Après avoir présenté le cadre théorique de la recherche, nous exposons la méthodologie mise en œuvre et les résultats obtenus. Nous discutons ensuite ces résultats et concluons sur les apports et les limites de cette étude, et sur les avenues de recherches futures.

1. Informations comptables de gestion et PE, création de connaissances et innovations managériales : une perspective théorique

La littérature relative aux conditions de l'utilisation des données comptables par les dirigeants de PE est tout d'abord présentée. Est ensuite exposée la littérature relative aux modalités de création et de transmission de connaissances. Nous précisons enfin la définition retenue d'une innovation managériale.

1.1 L'utilisation des données comptables par le dirigeant de PE

Les recherches empiriques réalisées sur le thème de l'utilisation des données comptables par le dirigeant de PE aboutissent à des conclusions qui pourraient sembler contradictoires. Certaines montrent que les dirigeants des entreprises les plus petites disposent de données comptables peu complexes et peu formalisés (Nayak et Greenfield, 1994 ; Colot et Michel, 1996 ; Davila, 2005 ; Zawadski, 2011). D'autres soulignent qu'une importante majorité de dirigeants de PME, même parmi les plus petites, dispose d'informations comptables relativement diversifiées qu'ils utilisent pour prendre leurs décisions (Rowe et al., 1994 ; Lavigne, 2002 ; Affès et Chabchoub, 2007).

Chapellier et al. (2013) expliquent que ces deux pans de la littérature ne sont pas contradictoires :

- conformément aux affirmations des premiers, les données comptables en PE sont rarement très complexes et restent par là-même spécifiques à ce type d'organisations,
- mais conformément aux affirmations des seconds, la plupart des dirigeants de PE disposent et utilisent une base minimale de données comptables de gestion dont la complexité varie en fonction du contexte, des besoins et des compétences.

Des études récentes (Chapellier et al., 2013, Ben Hamadi et al., 2014) montrent ainsi que les données comptables constituent un point d'ancrage obligé pour tous les dirigeants, y compris ceux des entreprises les plus petites. Le fait que ces données existent et que les dirigeants de PE les utilisent, montre que celles-ci sont simplifiées, donc spécifiques, non parce qu'elles sont jugées inutiles ou peu pertinentes par les dirigeants, mais pour être adaptées au contexte, aux besoins et aux compétences qui sont eux-mêmes spécifiques. Les données comptables prennent du sens aux yeux des dirigeants de PME, mais sous condition de simplification (la simplicité apparente de la forme n'occulte pas la

complexité de sens, elle en conditionne au contraire l'émergence) et d'adaptation, « *c'est aux systèmes de management de la performance de s'adapter aux réalités des différentes PME et non à ces dernières de passer sous les fourches caudines de modèles prédéfinis quels qu'ils soient* » (Oriot et Misiaszek, 2012, p.39). Une base de données comptables standard, non adaptée et non traduite, qui véhiculerait implicitement la référence à une rationalité plus ou moins substantielle, ne ferait donc pas sens pour le dirigeant de PE (Chapellier et Dupuy, 2013). Le problème n'est plus alors de savoir si les outils en PE sont simples ou complexes, rudimentaires ou sophistiqués. Il est de chercher s'ils sont ou non adaptés au contexte, aux besoins et aux connaissances du dirigeant. Or l'émergence en PE d'outils de gestion comptables adaptés ne va pas de soi. Pour choisir l'outil comptable adéquat, le modeler, le bricoler dirait Weick (1995), ou savoir l'abandonner quand il ne permet pas de faire face à la situation, il faut un degré d'expertise que le dirigeant de PE ne possède pas toujours initialement. Quand l'expertise requise se situe hors du champ de compétences internes à la PE, l'EC pourrait apparaître comme un acteur-clé capable de transmettre les informations et les connaissances, donc les apprentissages, utiles pour l'action.

1.2 Les modalités de transmission des connaissances

Les processus de création de connaissance ont été mis en évidence par Nonaka (1994), et Nonaka et Takeuchi (1997). Deux processus sont mobilisés pour comprendre le transfert de connaissances entre l'EC et ses clients : l'extériorisation (1.2.1) et l'intériorisation (1.2.2) des connaissances. Nous présentons ensuite la littérature analysant le rôle de la confiance dans le processus de co-construction de connaissances (1.2.3).

1.2.1 Mettre l'information comptable à la portée du dirigeant : un problème d'extériorisation

L'extériorisation est la traduction de connaissances tacites de l'EC à destination du dirigeant. La portée de cette création est collective puisqu'il s'agit, comme le souligne Nonaka et Konno (1998), de transcrire ces connaissances tacites dans une forme compréhensible par les autres. Grâce au processus d'extériorisation : « *la somme des intentions et des idées individuelles devient intégrée au monde mental du groupe* » (Isckia, 2008).

S'il souhaite mettre l'information comptable à la portée du dirigeant de PE, l'EC ne peut se contenter de lui transmettre des documents et des rapports sans se préoccuper de comment son client les reçoit. Quand les compétences comptables n'existent pas dans la petite entreprise, l'EC doit tenir un rôle pédagogique fort. Il doit s'assurer que le dirigeant dispose des moyens permettant d'extraire l'information contenue dans les données, de les interpréter. Si tel n'est pas le cas, il doit parvenir à expliciter les données au dirigeant par un travail de lecture et d'interprétation conduisant à en faire émerger le sens (Nonaka, 1994). Il doit, par une action consciente de sa part, convertir les données qu'il veut transmettre sous une forme qui peut être comprise, absorbée (au sens de Davenport et Prusack, 1998) par le dirigeant de PE. Cette première phase est celle de l'externalisation de la connaissance (Hendriks, 1999) ou processus de transmission (Davenport et Prusack, 1998) de la part de ceux qui ont la connaissance. Avenier et Schmitt (2005) soulignent à ce sujet que « *le travail de mise en forme pour les rendre recevables et appropriables par les destinataires est un travail aussi exigeant que celui de leur élaboration initiale. Il impose de clarifier la signification des notions utilisées et d'articuler les énoncés de manière intelligible. Si les notions n'ont pas été assez clarifiées, il est très*

difficile de présenter le propos de manière suffisamment claire et d'argumenter la pensée ». Nahapiet et Ghoshal (1998) soulignent également l'importance du langage partagé dans le transfert de connaissances favorisant l'assimilation (Boland et Tenkasi, 1995). La façon dont la connaissance est comprise et partagée dépend de la base de langage commune entre les individus d'une organisation (Marti, 2005). Or une majorité de dirigeants n'est pas comptable et connaît peu le langage comptable. D'où l'importance pour l'expert d'utiliser un langage adapté aux connaissances comptables du dirigeant. Saunier-Gormezano (CSOEC, 2005) illustre ce propos, dans le cadre de séminaires proposés à des EC, à l'aide d'une phrase issue du monde de la publicité : « *Grâce à la copy stratégie que j'établirai à partir de votre brief, je traduirai votre positionnement en base line et réaliserai une spéculative pour vous présenter quelques roughs* »¹. Le maçon, l'architecte ou le médecin auront la même sensation que les non spécialistes de la publicité face à cette phrase si l'EC leur dit « *vosre EBE et vosre Résultat Courant Avant Impôt se sont nettement dégradés* » ou s'il leur parle de manière un peu technique du CICE (crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi). Avenier et Schmitt (2005) mettent en avant ce qu'ils nomment le principe de traduction. Il s'agit de mettre l'accent sur le fait que le passage d'un monde à l'autre suppose de mettre en relation des acteurs présents au sein d'un même ensemble mais dont les « mondes » sont éloignés (Callon, 1991). Cela correspond dans les faits à la capacité de l'EC à développer une communication qui favorise le développement d'un processus d'assimilation au niveau des schémas mentaux des dirigeants.

1.2.2 S'appropriier les connaissances et les utiliser pour l'action : un problème d'internalisation

La seconde phase est celle de l'internalisation (Nonaka, 1994, Hendriks, 1999) ou processus d'absorption (Davenport et Prusack, 1998) par ceux qui cherchent à acquérir ces connaissances. L'internalisation est le processus cognitif par lequel l'individu perçoit la connaissance (c'est l'acte de décontextualisation) et lui donne du sens (c'est l'acte de recontextualisation). La recontextualisation est le processus par lequel celui qui reçoit la connaissance la transfère dans sa propre culture (Brannen, 2004). C'est le processus par lequel l'individu extrait la connaissance de son contexte (la reformule ou la traduit) et l'adapte (l'absorbe, se l'approprie) (Thompson, et al. 2001). Cette adaptation/appropriation couvre selon Mothe (2001) deux phases complémentaires : une phase d'apprentissage au cours de laquelle se réalise un processus cognitif d'acquisition de connaissances et de construction de sens, et une phase d'exploitation des résultats acquis. Argyris (2000) intègre dans le concept même d'apprentissage ce rapport à l'action : « *Apprendre n'est pas seulement avoir une nouvelle intuition ou une idée neuve. Nous apprenons dans l'action, nous apprenons quand notre action est efficace, nous apprenons quand nous détectons et corrigeons une erreur* » (p 17). Plus précisément lorsqu'un « *décalage est perçu entre les résultats des actions entreprises et les objectifs fixés, la seule réponse possible consiste à envisager une nouvelle action sans pour autant questionner la logique sous-jacente, c'est-à-dire sans modifier les choix politiques et les valeurs directrices* » (Argyris, 2000, p 311). On parle alors d'un apprentissage en simple boucle. « *Pour qu'une entreprise soit capable d'apprentissage en double boucle, il est nécessaire tout d'abord que les acteurs prennent conscience de l'écart existant entre leur stratégie professée et leur stratégie d'usage. Ils doivent ensuite acquérir un nouvel ensemble de valeurs directrices : disposer d'une information valide, faire des choix informés et en contrôler la mise en œuvre pour repérer et corriger les erreurs* » (Argyris, 2000, p

¹ Grâce au cahier des charges que j'établirai à partir de vos instructions, je trouverai un slogan et réaliserai un projet pour vous présenter quelques maquettes.

311). Cette distinction renvoie également à la distinction entre « exploration » et « exploitation », chère à March (1991), mais aussi à la mise en évidence de réorientations majeures, ponctuées par des phases de changements mineurs (Tushman et al., 1986), ou de développement conjoint des deux processus (O'Reilly et Tushman, 2004).

Trois approches permettent ainsi de caractériser ces transferts de connaissances (Faye et al, 2007) : un modèle linéaire « *dans lequel les connaissances sont transmises des émetteurs aux utilisateurs de façon unidirectionnelle* », un modèle collaboratif « *dans lequel le processus d'échanges entre les producteurs et utilisateurs de connaissances prend de l'importance* » et un modèle interactionniste « *dans lequel le processus devient central et le transfert s'organise à travers une multitude d'acteurs intermédiaires et de relayeurs* » (Ferrary et Pesqueux, 2011, p 82).

Dans le cadre de cette étude, nous nous focaliserons sur le modèle collaboratif entre deux acteurs : le dirigeant et l'EC comme support de création de connaissances nouvelles. Canet (2012) explicite le rôle des acteurs externes tant au stade de la conception que de la diffusion des innovations managériales en s'appuyant sur les travaux de Clark et Greatbatch (2002) et de Whittle (2008). Selon les premiers, la création d'idée et leur « *mise en mode* » sont le fruit d'une relation collaborative et équilibré entre dirigeants et acteurs externes, relation au cours de laquelle la création initiale réalisée par l'acteur externe (académiques, consultants) est testée auprès des managers, leur vision critique permettant de modifier et de faire évoluer l'argumentaire grâce auquel l'innovation prend forme et se relaie. « *L'interaction avec les managers assure ainsi l'amélioration de la rhétorique de l'innovation* » (Canet, 2012, p 74). Selon le second, le rôle des acteurs externes se poursuit au-delà de la phase initiale de création. Leur interprétation permet de donner un nouveau sens aux innovations et permet à ces dernières de se construire après leur invention.

L'extériorisation et l'intériorisation constituent donc deux processus mobilisés par les auteurs pour comprendre et décrire le transfert de connaissances entre différentes parties prenantes. La littérature montre que la confiance constitue un catalyseur décisif de ce processus.

1.2.3 Le rôle de la confiance : un catalyseur du processus de co-construction de connaissance

« *La confiance est généralement définie comme la croyance individuelle qu'un autre individu, une organisation ou une institution agira de façon conforme à ce qui est attendu de lui* » (Lorenz, 2003). La littérature offre la possibilité de caractériser différentes formes de confiance. Sako (1992) distingue la confiance intentionnelle (*intentions trust*) et la confiance fondée sur la compétence (*competence trust*), sachant que la première se rapporte à la croyance en le respect des engagements pris, alors que la seconde se rapporte à la capacité à respecter ses engagements. Dit autrement par Blondel et Gratacap (2011) : « *La bonne volonté doit être complétée par la bonne capacité à remplir ses engagements* ».

Une autre distinction peut être faite entre la « confiance généralisée » (*generalised trust*) qui caractérise les relations interindividuelles contribuant à la formation d'un capital social et la « confiance intuitu personae » qui « *concerne des individus dont le comportement est connu, que le savoir soit d'ailleurs basé sur l'expérience de relations antérieures avec eux, ou sur des informations en provenance de tiers ayant eux-mêmes expérimenté cette confiance* » (Lorenz, 2003, p 111).

Mangematin (2003) caractérise la confiance à travers quatre dimensions. La première réside dans l'encadrement des sources de défiances, car « *confiance et défiance sont les deux faces d'un même phénomène* » (p 122). La deuxième dimension réside dans la socialisation se traduisant par des échanges entre les individus concernés par la construction d'un lien de confiance : « *Un des fondements de la confiance réside dans la familiarité entre les individus* » (p 123). Cette familiarité « *s'acquiert par la proximité physique, le partage d'une histoire qui permet de créer des routines relationnelles... la confiance a en effet une caractéristique de circularité : chaque rencontre qui démontre l'honnêteté d'une personne va rendre le cadre de l'interaction plus stable* » (Rouchier, 2003, p 147). L'engagement dans l'action constitue la troisième dimension de la construction d'une relation de confiance. Cet engagement consiste à mettre en œuvre sans attente/demande explicite de la personne dont on souhaite gagner la confiance « *une action ostensiblement coûteuse : par une perte de temps, un investissement matériel ou la réalisation d'une partie du travail prévu en commun* » (Rouchier, 2003, p. 149). Cet engagement sera perçu comme un signe de bonne volonté de nature à promouvoir la confiance mutuelle. Enfin, cette confiance est transitive (quatrième dimension). En effet, le lien créé entre un individu/organisation et un autre individu/organisation digne de confiance permet de diffuser la relation de confiance/réputation auprès des tiers. Le développement de cette réputation sera fonction de deux facteurs : le réseau de relation et la communauté de valeurs.

Mayer et al. (1995) relève une dimension supplémentaire de la relation de confiance qui consiste pour un individu à se placer volontairement dans une situation de vulnérabilité vis-à-vis de la personne en qui il fait confiance. Ce point de vue pourra nous éclairer sur la situation dans laquelle se place le dirigeant de PE vis-à-vis de son EC et les bénéfices qu'il peut en tirer.

La confiance est particulièrement importante dans le cadre des échanges de connaissances (Davenport et Prusak, 1998). « *Le climat de confiance favorise la création, l'acquisition et le partage de connaissances, par le biais du droit à l'erreur, de l'encouragement à la prise d'initiative, de l'existence d'un contrat interne tacite* » (Blondel et Gratacap, 2011, p 45). Ainsi, Erden et al (2008) posent la confiance comme un des facteurs favorisant la création d'un contexte à même de mobiliser les connaissances tacites nécessaires au processus de création de connaissances, d'innovation et de créativité : « *Love, care, trust and commitment are crucial to gain high quality group tacit knowledge* » (p 15).

1.3 Construction d'outils de gestion et innovations managériales

Birkinshaw et Mol (2006, 2009), Hamel (2007, 2009) et Birkinshaw et al. (2008) s'accordent à définir l'innovation managériale de la façon suivante : « *Management innovation is the introduction of management practices that are new to the firm and intended to enhance firm performance* » (Birkinshaw et Mol, 2009, p. 1269). L'introduction de nouvelles pratiques, même si elles ne sont pas radicalement nouvelles pour le secteur, s'apparentent à des innovations managériales dans la mesure où elles génèrent pour la firme une nouvelle façon de percevoir leur activité, de la gérer et de prendre des décisions. Le Roy et al (2012) notent ainsi que l'innovation managériale peut être considérée comme l'adoption par une entreprise d'une pratique ou d'une méthode de management qui existe déjà mais qui est nouvelle par rapport à ses pratiques et méthodes de management actuelles : l'organisation ne met pas au point l'innovation et n'est pas nécessairement la première à l'adopter. Alcouffe et al. (2003, p.8) expliquent que « *le caractère nouveau d'une innovation s'entend*

par rapport à la personne ou au groupe de personne qui considère son adoption. Dans ce sens, un outil de gestion sera une innovation s'il est perçu comme nouveau par les acteurs ».

Les travaux de David (1996) viennent compléter cette définition en identifiant trois types d'innovations managériales :

- Les innovations orientées connaissances produites : *« elles sont identifiées à des techniques managériales dont l'objectif est la recherche de solutions optimales »* (Drevetton, 2003, p 294) au sein d'une organisation (un ERP par exemple).
- Les innovations orientées relations *« elles concernent l'élaboration de nouveaux dispositifs de relations entre acteurs »* (Drevetton, 2003, p 294),
- Les innovations mixtes : elles combinent les deux caractéristiques précédentes.

La mise en œuvre de nouveaux outils/indicateurs de gestion ad-hoc, personnalisés et adaptés au contexte organisationnel mais aussi cognitif de chaque dirigeant correspond plutôt au premier type d'innovation. A l'instar de Chanal (2000), nous avançons que *« la construction de l'outil de gestion devient un processus de création de signification et de connaissances ».*

Comment est mise en œuvre une telle innovation ?

Drevetton (2003) s'appuie sur Gonard et Louazel (1997) pour mettre en évidence les différentes phases menant à l'innovation : *« définition d'un problème, recherche de solutions, développement d'une solution, test de cette solution, diffusion de l'innovation »* et avance que les quatre premières phases constituent le processus de création de l'innovation. L'auteur envisage la création d'un outil de gestion comme un processus collaboratif conduisant à la construction d'une innovation managériale grâce à des apprentissages et changements successifs initiés par des acteurs « promoteurs » et « traducteurs ».

2. La théorie à l'épreuve des faits : présentation du cas et méthodologie

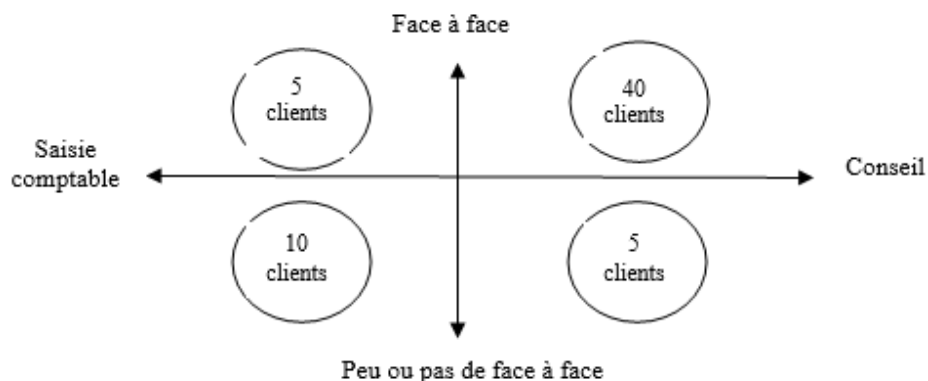
Notre choix s'est porté sur une petite structure (un EC et un salarié) présentant la caractéristique de développer des relations très personnalisées avec ses clients. Ce cas, atypique - quand on sait que les EC des grands cabinets procèdent par délégation d'une partie de la relation client à leurs collaborateurs – nous a paru pertinent pour étudier la problématique de co-construction de connaissances. L'étude de cas s'impose au chercheur quand il cherche à générer une théorie (Eisenhardt, 1989 ; Dougherty, 2002) autour d'un phénomène complexe sur lequel il a peu de contrôle (Musca, 2006, Yin, 2014, Hlady-Rispal, 2000). Les questions posées relèvent dès lors du « comment » du phénomène, bien plus que du « quand », du « où » et du « combien ». Pour autant, les protocoles de recherche autour des études de cas sont variés. La première source de différence tient au nombre de cas investigués : un ou plusieurs, mono-site ou multi-sites. Yin (2014) désigne l'étude de cas unique comme l'étude de cas holistique, le critère de sélection du cas étant son caractère critique typique, déviant, ou encore extrême (Seawright et Gerring, 2008). Dans cette recherche nous étudions un phénomène complexe : la co-construction de connaissances entre un EC et ses clients, dirigeants de PE. Il s'agit d'en comprendre les mécanismes de façon à mettre en évidence les points saillants. Nous avons donc sélectionné le cas d'un cabinet d'EC qui réalise du conseil et développe des relations de face à face avec ses clients.

Notons que la spécificité du cabinet réside dans une similitude de caractéristiques entre l'EC et les dirigeants. En effet, il s'agit, dans un cas comme dans l'autre, de petites structures : un petit cabinet d'expertise d'une part et des artisans et professions libérales situés pour la plupart dans des villages aux alentours de Montpellier (kinésithérapeute, restaurateur, coiffeur, bureau de tabac, garagiste...) d'autre part (TPE ou PE de moins de 20 salariés). Ces derniers sont « sélectionnés » par l'EC selon des valeurs communes : *« je choisis mes clients ... on n'accorde pas sa confiance facilement mais la relation se construit sur le long terme »*. L'objectif de l'EC n'est pas de devenir un gros cabinet mais bien de préserver ces relations très privilégiées : *« je suis un peu comme le médecin de famille ... on m'appelle notamment dans les moments difficiles »*. Cette relation de confiance est ainsi fondée sur un *intuitu personæ* très fort : *« je connais personnellement tous les clients, leurs enfants ... Je comprends quelles sont leurs attentes »*.

Nous avons en premier lieu demandé à l'EC de positionner ses clients sur une matrice suivant les dimensions suivantes (Figure 1) :

- relation de face-à-face ou dépersonnalisée (internet, mail);
- attente du client : un simple respect des obligations légales, comptables et sociales ou du conseil.

Figure 1. Type de relations entre l'EC et ses clients



L'EC a positionné l'ensemble de ses 60 clients sur cette matrice. La spécificité du cabinet est ici visible puisque sur 60 clients, 45 entretiennent avec l'expert une relation régulière de face-à-face et expriment une demande de conseil pour certaines décisions routinières et pour les décisions stratégiques (changement de statut, investissements, licenciements...). A noter que le cadran en bas à gauche est composé essentiellement de professions libérales caractérisées par « une activité linéaire » et le cadran en bas à droite par des clients géographiquement éloignés du cabinet.

Nous avons demandé à l'EC de mentionner parmi les 40 clients avec lesquels elle entretient une relation régulière de conseil en face-à-face, ceux qui étaient les plus demandeurs de conseil. Nous avons privilégié les entretiens avec ces derniers pour illustrer le processus de création de connaissances, d'apprentissage et d'innovation.

Des entretiens ont été menés avec l'EC d'une part et dix de ses clients d'autre part. La durée des entretiens avec l'EC s'est élevée à 1 heure 35 minutes pour le premier et d'1 heure 20 minutes pour le second. Ces derniers ont été enregistrés et retranscrits afin de pouvoir faire l'objet d'une analyse de contenu. La durée des entretiens avec les clients a été de 35 à 75 minutes. Ces entretiens formels ont par ailleurs été enrichis à la lumière de la connaissance approfondie du cabinet par l'un des chercheurs du collectif et les nombreux contacts informels noués à la fois avec l'EC et certains clients de ce dernier.

Tableau 1. Caractéristiques des PE de l'échantillon

	Activités	Nombres de salariés (y compris dirigeant)	Mission débutée depuis...
A	Kinésithérapeute	2	5 ans
B	Peintre	6	3 ans
C	Magasin de chaussures	2	17 ans
D	Restaurateur	10	11 ans
E	Garagiste	5	10 ans
F	Menuiserie aluminium	3	17 ans
G	Bureau de Tabac	2	1 an
H	Coiffeur	5	12 ans
I	Mutuelle	9	17 ans
J	Ventes de jeux vidéo	2	8 ans

Les entretiens approfondis menés avec l'EC ont permis de cerner la représentation qu'elle se fait de sa relation à ses clients. Les questions posées à l'EC ont porté sur les thèmes suivants : Quelle est la nature de la relation EC/dirigeant de PE ? Quelles sont les attentes réciproques ? Cette relation donne-t-elle lieu à des transferts de connaissances ? Comment s'opère la traduction d'une part et l'appropriation d'autre part ? Ces connaissances transmises sont-elles support d'apprentissage ? Comment ? La relation de conseil s'effectue-t-elle à la demande du client ? Spontanément par l'expert ? Pourquoi, dans certains cas, ce dernier est-il très impliqué, au-delà de la simple gestion (*background* éducatif, profil du dirigeant, familiarité avec la comptabilité, l'informatique...).

Les entretiens approfondis menés avec les clients ont permis de cerner la représentation des clients sur le rôle joué par l'EC et son aide à la fois sur la gestion quotidienne et sur les prises de décision plus stratégiques. Nous avons pu cerner comment les connaissances transmises ont été intégrées sous la forme de création d'indicateurs ad-hoc permettant au dirigeant de personnaliser l'outil et de l'intégrer au management de son organisation. A ce titre, nous montrerons que les indicateurs créés constituent des innovations managériales pour les entreprises clientes.

3. Une mise en perspective empirique : une co-construction de connaissances support d'innovations managériales

Nous montrons en premier lieu sous quelles conditions les données comptables peuvent devenir des informations, puis des connaissances actionnables pour le dirigeant de PE (3.1) et comment ces nouvelles connaissances peuvent devenir à leur tour supports de création d'innovations managériales (3.2). Nous montrons enfin en quoi la confiance entre l'EC et son client semble indispensable au succès de ce processus (3.3).

3.1 L'extériorisation de l'EC vers son client, condition de conversion des données en informations et en connaissances actionnables

L'extériorisation renvoie au processus de conversion d'une connaissance tacite en connaissance explicite. « Cette conversion se réalise à travers l'interaction des individus, le dialogue, la réflexion commune et repose sur l'analogie ou la métaphore pour traduire la connaissance tacite en documents et autres procédures servant à guider l'action » (Isckia, 2008). L'encadré ci-dessous donne quelques exemples de traductions utilisées par l'EC.

Encadré 1. La mise à portée de l'information comptable : le rôle de la traduction

L'EC : Je n'emploie pas de termes comptables comme « locations immobilières » ou « charges exceptionnelles » mais des termes comme « paiement d'un loyer » ou « dégât des eaux ». Si on emploie le libellé comptable, cela ne leur va pas du tout.

Je réalise mes commentaires non pas à partir d'un compte de résultat mais à partir des soldes intermédiaires de gestion, plus parlant en termes de formation du résultat. La première fois que j'ai présenté un compte de résultat, l'aspect fiscal ne leur plaisait pas trop. Dans « TSIG », ils entendent le mot « gestion » et ce dernier est mieux découpé par rapport à l'activité ... ils comprennent mieux, ils visualisent mieux le chiffre d'affaires, la masse salariale que sur un compte de résultat.

Il s'agit de lier les chiffres à leur quotidien, à leur activité. Au lieu de dire « vos charges externes ont augmenté », dire « vous avez fait un ravalement de façade ». Leur dire avec leurs termes, pas avec le vocabulaire comptable. Je pense que c'est ça qu'ils recherchent.

Les clients :

Le client H (coiffeur): « Elle n'utilise pas d'abréviation. Donc elle fait quand même attention à éviter le jargon comptable ».

Le client E (garagiste) : « Je ne suis pas comptable mais je comprends ce qu'elle me dit ».

Le client G (bureau de tabac) : « Je ne sais pas si elle simplifie volontairement le vocabulaire mais il y a aucun terme que je ne comprends pas ».

Le client A (kinésithérapeute) : « Le domaine comptable et fiscal est obscur pour les non-spécialistes. Ce qu'elle nous dit, c'est bien précis et simple. Je pense qu'elle se met à la place des gens tels que nous, et avec quelques chiffres, on comprend les problèmes.

L'EC explique que la traduction est indispensable pour que les données comptables soient utiles : *« Mes clients sont dans des centres de gestion agréés. Ces centres leur envoient un dossier de gestion. Aucun ne le lit parce qu'il n'y a que des chiffres et personne ne les leur commente. Alors ils viennent me voir et me disent « qu'est-ce qu'ils veulent ? » ... Les tableaux sont bien faits (BFR, augmentation ou baisse d'activité...) mais comme il n'y a pas eu d'explications au préalable, ils les rejettent... »*. Ces documents chiffrés, techniques et non traduits ne peuvent donc pas servir à formaliser leurs représentations au quotidien et leurs projections à venir. L'EC a recours à un langage simple ou plutôt adapté pour assurer l'intelligence comptable de ses clients, c'est-à-dire leur capacité à distinguer les problèmes à partir de ces informations : *« Ils aiment qu'on soit avec eux dans leur activité, qu'on ait le même vocabulaire qu'eux ... je ne leur parle pas des charges exceptionnelles qui grèvent leur résultat, mais du dégât des eaux qui a entraîné la perte de leur stock »*. En l'occurrence, la simplicité apparente du discours n'occulte pas la complexité de sens. Elle en conditionne au contraire l'émergence. La pédagogie de l'EC s'avère donc indispensable pour transformer de simples données en informations puis en connaissances. Cette pédagogie prend la forme d'une capacité à utiliser un langage adapté qui rende les informations parlantes et donc actionnables.

3.2 L'intériorisation par le dirigeant des informations transmises par l'EC, support de création d'innovations managériales

L'intériorisation des connaissances traduit la conversion de connaissances explicites en connaissances tacites individuelles. *« Il s'agit d'une phase au cours de laquelle l'individu va transformer son système de connaissances en l'enrichissant de nouveaux savoirs »* (Isckia, 2008). L'étude réalisée montre que cet enrichissement se traduit par une meilleure capacité à mener des autodiagnostic et à réaliser des actions correctives (3.2.1) et par une meilleure capacité à la prise de décisions stratégiques (3.2.2).

3.2.1 Une meilleure capacité à mener des autodiagnostic et à réaliser des actions correctives, support de création d'innovations managériales

L'Encadré 2 permet d'illustrer l'amélioration de la capacité à réaliser des actions correctrices à travers la création d'outils de pilotage du point de vue de l'EC.

Encadré 2. L'intériorisation des connaissances support de création d'innovations managériales : le point de vue de l'EC

Je peux vous donner l'exemple d'un restaurant qui subissait des pertes. Je leur ai dit : « si vous aviez augmenté vos menus de 50 centimes, cela se serait bien passé » ; même si le dirigeant n'est pas sorti de l'entretien en disant « je vais augmenter mon menu de 50 centimes », j'ai constaté par la suite qu'il avait « mûri » et que, comme par hasard, le chiffre du mois d'après allait mieux ; c'est donc qu'il y eu a un impact...

Au fil du temps, les dirigeants de PE ne parviennent pas forcément à répondre à des situations mettant en péril leur activité mais ils parviennent à repérer les clignotants qui s'allument. Je leur dis « dès que vous avez un élément qui est un clignotant (niveau de trésorerie plus faible que prévu, baisse d'activité importante, difficultés à payer vos fournisseurs), si vous avez repéré ces éléments-là, vous m'appelez et on fait le point. Ne faites pas l'autruche, n'attendez pas...

L'apprentissage comporte bien deux dimensions : une dimension cognitive (le dirigeant prend conscience des facteurs à l'origine d'une baisse d'activité par exemple), et une dimension actionnable (les savoirs générés vont se répercuter au niveau des décisions de gestion). Voyons comment cette intériorisation est perçue par les dirigeants de PE.

Encadré 3. L'intériorisation des connaissances support de création d'innovations managériales : le point de vue des clients

Client J (vente de jeux vidéo) : « Je me rappelle qu'une fois, elle a vu que ma marge était en baisse de 7 à 8%. Il s'est avéré que j'avais vendu des consoles avec une marge nulle et que j'avais également acheté trop cher des jeux d'occasion. Ce problème de marge, je l'ai corrigé : sur le neuf, j'ai des marges assez rigides, mais dans l'occasion je peux acheter moins cher au lieu d'augmenter les prix ».

Client A (kinésithérapeute) : « L. m'a mis en garde sur le fait qu'en début d'exercice, on gagne des sous, c'est merveilleux, sauf qu'il ne faut pas oublier qu'on est prélevé entre 50 et 60% du bénéfice brut. Donc si l'on reste sur cette première impression « j'ai gagné de l'argent », il faut ensuite faire un emprunt pour payer ses impôts. La première notion qu'elle m'a transmise c'est « attention il faut tout le temps avoir suffisamment de côté, une trésorerie suffisamment importante ». Du coup c'est un réflexe que j'ai systématiquement ».

Client E (garagiste) : en 2012, j'ai été en perte. Je ne savais pas pourquoi. On a travaillé avec L., on a comparé le nombre d'heures de facturation par rapport au temps de travail des salariés. Elle m'a dit que ce taux était trop bas. C'était à cause des forfaits révisions que j'avais mis en place. J'avais mis des prix trop bas. J'ai dû augmenter un peu les prix mais je n'ai pas perdu de clients ... Maintenant je fais moi-même le calcul tous les mois. Mon logiciel permet de ressortir le temps de travail facturé dans le mois et de le comparer au temps de présence du personnel. Je suis autonome mais quand on se voit, on fait quand même le point ».

Client D (restaurant) : « Elle me fait trois calculs :

- Un pour connaître le ticket moyen de l'année. J'ai vu qu'il avait baissé en 2013 alors j'ai laissé les prix de la carte à l'identique mais j'ai augmenté le prix des menus de 50 centimes,*
- Un pour savoir si mon ratio achat/CAHT est bon. Une année, il était un peu plus haut. Je crois que c'est ma salariée qui me prenait de la matière première,*
- Le ratio salaire / CAHT : au début, on a vu qu'il était un peu haut à cause de l'appel à du personnel ponctuel que j'embauchais pour quelques occasions ».*

Client B (peintre) : « On a travaillé ensemble et on a fait des petits tableaux. Je vois ce qu'on rentre et ce qu'on sort et des pourcentages par exemple entre la peinture et le chiffre d'affaires, entre le nombre d'heures et le chiffre d'affaires, la facturation que l'on a faite comparée à ce qu'on nous a payé. Quand quelque chose ne va pas, je le vois. Ça me permet de toujours voir devant ... ».

Cette relation conduit ainsi :

- à l'émergence d'un système de veille entre l'expert et son client. A ce titre, l'EC capte les moindres signaux annonciateurs de difficultés « *le verbal est important, si le client réalise un chantier et qu'il nous confie « en ce moment, c'est difficile », Alerte ! On fait le point....* ». Les dirigeants s'expriment sur le rôle attendu de l'EC d'une façon similaire « *Elle est au courant de tout, des textes, de tout ce qui se passe. C'est rassurant quand tu ne connais rien dans l'administratif d'avoir du conseil ... En cas de problème, on compte sur elle pour qu'elle anticipe et nous dise les gars attention !* » (Client F, menuiserie aluminium);
- à l'émergence d'outils/indicateurs ad hoc que nous qualifions d'innovations managériales car ils constituent des ruptures par rapport aux modes de gestion intuitifs pratiqués par des dirigeants peu rompus au vocabulaire comptable et financier. Cette création d'outils et d'indicateurs contribue à de nouvelles connaissances pour le dirigeant. Il s'agit bien d'une intériorisation de connaissances de la part des dirigeants dans le sens où l'indicateur retenu n'est pas forcément celui connu en analyse financière et utilisé par des professionnels de la comptabilité. En revanche, les explications de l'EC permettent au dirigeant de PE de construire sa propre acception de la notion de trésorerie et de prendre conscience de son importance.

Il ne s'agit pas d'apporter une solution standardisée mais bien de s'adapter aux besoins du dirigeant pour créer avec lui des outils sur mesure. Cette intériorisation permet donc de mettre en œuvre des actions correctrices et contribue à l'émergence d'innovations managériales sous forme d'indicateurs ad hoc facilitant la gestion quotidienne, mais elle contribue aussi à faciliter la prise de décision stratégique.

3.2.2 Une meilleure capacité à la prise de décisions stratégiques

Ce conseil facilite les prises de décisions stratégiques engageant l'entreprise sur le long terme. Les Encadrés 4 et 5 ont pour objet d'illustrer le rôle joué par l'EC dans la formalisation de ces projets.

Encadré 4. Une meilleure capacité à la prise de décisions stratégiques : le point de vue de l'EC

« En ce moment, j'ai un client qui a un projet d'investissement. La personne est installée depuis plus de 20 ans et elle souhaite acheter un terrain pour y faire son entrepôt. En général, mes clients me parlent de leur projet et souvent ils sont un peu perdus, ils ne savent pas s'ils pourront le financer. On fait un montage, j'explique les aspects juridiques et financiers, de combien ils auront besoin et ensuite, nous vérifions si cela « passe ou non ». Dans ce cas précis, je lui ai dit que le projet était un peu trop haut, qu'il fallait qu'il vérifie s'il était possible de revoir les devis à la baisse ».

« On est à la fois suffisamment proche mais extérieur. On est proche donc ils nous font confiance mais on ne vit pas ce qu'ils sont en train de vivre, on a un œil externe et on peut se permettre de leur dire des choses qu'ils n'osent pas se dire à eux-mêmes, comme par exemple, « je vais licencier quelqu'un ». Contrairement à ce que l'on peut croire, les dirigeants de petites structures ont du mal à prendre ce type de décisions. Surtout quand le salarié est là depuis longtemps. J'ai en tête l'exemple d'un commerce qui rencontrait de très grosses difficultés.... quand vous avez devant vous un dirigeant qui n'ose pas prendre cette décision, vous mettez les points sur les « i » en lui disant « voilà, c'est ça ou demain voilà ce qu'il va se passer », c'est un peu difficile, il a du mal, mais après, il vous dit merci ».

Encadré 5. Une meilleure capacité à la prise de décisions stratégiques : le point de vue des dirigeants

Client G (bureau de tabac) : *Je travaille beaucoup, c'est ouvert tous les jours sauf le dimanche après-midi. Mon activité progresse mais j'ai peur que ça ne continue pas. Est-ce que je peux embaucher quelqu'un à temps partiel pour alléger mon travail et avoir un peu de temps de libre ? L'EC m'a fait un prévisionnel pour une année complète. Elle m'a montré que ce n'est pas possible mais que je peux embaucher pour les périodes de forte activité. C'est ce que je vais faire.*

Client B (peintre) : *« L'EC intervient lorsqu'on embauche un salarié : contrat de travail, estimation des coûts et donne son avis sur plusieurs questions : 30 heures par semaine ou temps plein ? CDD ou CDI ? Quand on s'engage sur le long terme, je veux savoir si c'est faisable, la charge que cela représente car en cas de baisse d'activité, je ne pourrai pas m'en séparer comme ça ... je donne les éléments et mon idée et j'attends qu'elle me dise ce qu'elle en pense ».*

Client A (kinésithérapeute) : *« Sur un projet à long terme, c'est un accompagnement... L. m'aide aussi sur l'achat de matériels. Ce sont des appareils de gym qui coûtent relativement chers, est-ce qu'il faut emprunter ou faire un leasing, sur combien de temps ? Faut-il majorer le 1^{er} crédit ? ... Dès qu'il y a une décision un peu moins routinière, l'EC a son importance ».*

Les échanges entre l'EC et son client portent donc aussi sur les objectifs stratégiques et les changements de cap que souhaitent opérer les dirigeants. Aucune décision engageant l'entreprise sur le long terme (investissement, désinvestissement, embauche, licenciement...) n'est prise sans consulter l'EC. Il permet à ses clients de formaliser leur réflexion stratégique. Il convient à ce titre de souligner qu'il intervient souvent plus comme frein que comme catalyseur (même si le dirigeant prend au final seul sa décision). Il ne pousse pas spécialement l'entreprise à se développer mais vérifie *a contrario* si la décision ne risque pas à terme de mettre en péril la pérennité (Mignon, 2009). L'EC joue ainsi le rôle de garde-fou par rapport à l'objectif implicite de pérennité. Ce point paraît d'autant plus important quand on sait le caractère très intuitif et informel des processus stratégiques au sein des PME (Julien, 1998 ; Marchesnay, 2003 ; Torres, 2009).

L'étude réalisée montre ainsi que cette appropriation de connaissances par le dirigeant se traduit par à la fois par une meilleure capacité à mener des autodiagnostic et à réaliser des actions correctrices, support de création d'innovations managériales, et une meilleure capacité à la prise de décisions stratégiques.

3.3 La confiance : un catalyseur du processus de construction d'innovations managériales

Les entretiens révèlent qu'une relation de confiance est primordiale pour que ces échanges et l'écoute mutuelle puissent avoir lieu. L'Encadré 6 permet de caractériser les dimensions qui, à la lecture des entretiens, nous ont paru essentielles pour caractériser la relation de confiance construite patiemment entre les protagonistes.

Encadré 6. La construction d'un lien de confiance, le point de vue de l'EC

Sélectivité dans le choix des clients : « *je choisis des clients avec lesquels je partage les mêmes valeurs ... Mes clients sont comme moi : petite structure, plutôt fidèles, ils n'accordent pas leur confiance au premier venu, on s'attire les uns les autres* »,

Durée de la relation : « *je n'ai pas dans ma clientèle de gens qui changent d'EC tous les deux ans, ce qu'ils recherchent, c'est la confiance, parfois un accompagnement sur toute la durée de vie de l'entreprise* »,

Type et fréquence des contacts : Mails « *sur des points précis (données pour faire un bulletin de salaire)* » et non confidentiels. S'ils doivent licencier quelqu'un, ils préfèrent le téléphone ou le face-à-face. Face-à-face « *Je les vois pratiquement tous les mois sauf quelques dossiers* ». Appels téléphoniques « *là, pour un projet de terrain, je l'ai tous les jours au téléphone* ».

Personnalisation de la relation : Les clients ont directement accès à l'EC : « *il me pose une question, je réponds à leur problème ... Dans les grands cabinets, il arrive que les clients répètent 20 fois la même chose parce que dans l'année, il y a eu 5 changements de collaborateur... Le turn-over nuit à la relation interpersonnelle* ».

Mode de facturation : Forfait, pas de facturation du temps passé au téléphone : « *Je peux le faire parce que c'est moi, l'EC, qui l'assume, je n'ai pas un salaire à payer derrière, alors qu'un collaborateur dans un cabinet ne peut se permettre de passer une journée à discuter avec une même personne sans facturation d'honoraires... Moi, en tant qu'EC, je pense que cela fait partie de mon relationnel et du contact que je dois avoir* ».

Connaissance intime de l'activité du client : « *Je connais mes clients de A à Z ... Quand je leur parle, ils savent que j'ai vu le dossier, que je n'ai pas juste édité leurs comptes que je lirai de façon théorique. Ils savent que derrière chaque chiffre, je suis en mesure d'expliquer ce qui s'est passé durant l'année pour l'obtenir. Ce n'est pas comme les centres de gestion qui délivrent des chiffres sans les commenter ou alors avec ce qu'ils ont appris à l'école, c'est-à-dire un commentaire théorique qui ne correspond pas à la réalité ... Quand on connaît le dossier, cela se passe mieux !* »

Un « parler vrai » : Lors d'un projet d'investissement par exemple : « *On regarde de combien il a besoin et si cela passe ou pas. A ce jour, j'ai une clientèle qui me fait confiance, et on aborde cela franchement. Ils n'essayent pas de me donner des chiffres faux. On le fait en confiance, pour la plupart, on se connaît depuis un petit moment, on joue franc-jeu* ».

Encadré 7. La construction d'un lien de confiance, le point de vue des clients

Client A (kinésithérapeute) : « *Là, il y a un projet d'achat de locaux. Donc ce que m'a dit L. et le montage qu'elle a fait, je n'envisage même pas que le banquier le remette en question. Même si il me dit autre chose, même si il me soutient autre chose, ma comptable c'est L., elle m'a expliqué le pourquoi et le comment de ce montage donc je ne vois aucune raison de le remettre en question* ».

Client I (mutuelle) : « *J'avais acheté un serveur informatique. Le fournisseur a fait une facture avec le prix du serveur et l'installation et quatre mois après, il m'a refacturé le serveur. Le responsable informatique ne l'a pas vu. A la fin de l'année, quand elle a saisi les amortissements, elle s'en est rendu compte, elle savait que je n'avais pas acheté deux serveurs. J'ai économisé 6000 € ... Son implication va plus loin qu'un simple comptable* ».

Cette confiance porte à la fois sur les intentions et sur les compétences de l'EC. En retour, l'EC a confiance dans les informations/chiffres transmis par le client. On retrouve ici la thèse de Mayer et al. (1995) selon laquelle la confiance conduit aussi à une vulnérabilité vis-à-vis de la personne en laquelle on accorde sa confiance. En effet, en étant transparents vis-à-vis de leur EC, les clients se mettent en situation de vulnérabilité, mais c'est bien cette transparence qui permet une compréhension par l'EC de leur situation et une co-construction d'outils appropriés. L'extrait suivant (client B, peintre) le montre bien : « *Le critère de choix de mon EC a été la relation tout simplement. Il faut que la relation se passe bien, qu'elle ne soit pas tendue. Il ne faut pas qu'il y ait de secret, il faut de la confiance. Moi je veux être clair, je n'essaie pas de l'embrouiller ... On se tutoie parce que nos relations sont très bonnes ... La confiance s'est construite par la compétence et par l'aspect amical en plus* ».

Il s'agit d'une confiance *intuitu personae* dans la mesure où celle-ci est bien cantonnée à la relation et ne s'étend pas au-delà (à d'autres EC par exemple). Elle présente assez clairement les dimensions de familiarité, d'engagement, de circularité et de transitivité mises en avant par Mangematin (2003). La familiarité se construit tout d'abord à travers les échanges fréquents entre les parties prenantes. La plupart des clients interrogés la tutoient et l'appellent par son prénom. L'EC se définit elle-même comme le « médecin de famille ». Cette position lui permet d'exprimer des vérités parfois dures à entendre sans que les destinataires de son analyse essayent de cacher les éléments pouvant conduire à de telles conclusions. Cette confiance naît aussi de l'engagement de l'expert dans la mission. L'expert nous confie discuter régulièrement avec ses clients au téléphone sans leur imposer un surplus de facturation. Il ressort clairement des entretiens et de l'observation du quotidien de l'expert que cette dernière va au-delà de ce qui serait *a minima* attendu d'elle : elle ne compte ni son temps, ni son énergie pour se rendre disponible. Cette confiance présente aussi une caractéristique de circularité : à chaque rencontre, la démonstration de son honnêteté et compétence renforce le sentiment de sécurité et stabilise l'interaction. Enfin, la solidité des liens et la satisfaction de sa clientèle contribuent à la construction d'une réputation au niveau local. La dernière dimension de transitivité est donc elle aussi présente dans cette relation de confiance.

Discussion et conclusion

L'étude qualitative menée auprès d'un EC et dix de ses clients montre que lorsque le dirigeant s'approprie les connaissances transmises par l'expert, il en résulte une amélioration de la gestion au quotidien. Cela exprime une appropriation de règles de gestion par le dirigeant, une capacité à réaliser un auto-diagnostic et une mise en œuvre d'actions correctrices constituant un apprentissage en simple boucle au sens d'Argyris (2000). Rencontres après rencontres, l'expert permet au dirigeant de réaliser des apprentissages lui permettant *in fine* d'anticiper par exemple des problèmes de trésorerie ou de prendre des décisions améliorant sa rentabilité, même si les critères sur lesquels il s'appuie, demeurent tacites et apparemment peu conformes aux indicateurs formels et usuels en analyse financière et en contrôle de gestion. La relation aboutit aussi à une meilleure capacité de prise de décisions stratégiques et à une évolution des objectifs fondamentaux de l'organisation caractérisant un apprentissage en double boucle (Argyris, 2000). L'EC joue ici un rôle de garde-fou en termes de pérennité de l'entreprise.

Il existe donc de nombreux indices du rôle central de l'EC dans l'émergence d'un processus d'apprentissages utiles pour l'action, puis de co-construction d'outils de pilotage qui constituent des innovations managériales dans le sens où ils sont nouveaux pour le dirigeant (Birkinshaw et Mol, 2009). Différents exemples montrent comment l'EC simplifie, traduit et met à disposition l'information comptable pour mettre au point avec le dirigeant de nouveaux indicateurs personnalisés utiles pour l'action. Cette construction n'est possible qu'à travers une relation de confiance construite sur la durée, permettant de construire des indicateurs sur mesure en fonction de l'activité, du contexte organisationnel et des capacités cognitives du dirigeant. Parce que le dirigeant est partie-prenante du processus de création, l'appropriation des outils devient possible et leur utilisation efficace.

Quand les conditions en termes d'engagement, de traduction et de confiance sont réunies, le dirigeant travaille de façon originale avec son expert, selon une sorte de schéma coopératif, de

partenariat, de co-construction, qui impacte son système de gestion. Il ne s'agit pas pour l'EC d'apporter des solutions standards conformes à ce que Marchesnay (2003) appelle « *des préceptes managériaux* », supposés universellement applicables. Il ne s'agit pas non plus de prescrire à son client « la bonne solution », d'imposer son point de vue : « *Je ne me contenterais pas d'entendre « je veux que tu fasses comme ci ou comme ça », le pourquoi compte beaucoup, les explications sont essentielles* » (client A, kinésithérapeute). Il s'agit de parvenir à ce que le dirigeant puisse interpréter et sélectionner les propos de l'expert avec discernement, intelligence. Sous cette condition, les données comptables semblent utiles, du point de vue du dirigeant, pour la construction des représentations riches et variées synonymes à la fois de réactivité, d'adaptabilité, d'innovations mais aussi de stabilisation et de continuité. « *L'EC joue en quelque sorte le rôle du jardinier qui avec patience et engagement fait en sorte que la « greffe comptable » puisse prendre* » (Chapellier et Dupuy, 2013).

Finalement, la relation nouée entre le dirigeant de PE et son EC ne saurait se résumer à une série d'interactions obligées entre un dirigeant très pragmatique, peu soucieux voire désintéressé des enjeux gestionnaires, et un EC déconnecté de l'activité et des préoccupations majeures de son client. La confiance entre les deux acteurs et la durée de la relation ainsi mise en place, favorisent la construction de connaissances actionnables constituant de véritables innovations managériales sans lesquelles l'organisation ne pourrait assurer sa pérennité.

La prudence doit cependant présider à l'interprétation et à l'appréciation de nos conclusions compte tenu des limites de cette recherche. Il s'agit d'une étude portant sur un seul EC et dix de ses clients. Cette limite justifie et appelle prolongements et approfondissements afin de mieux comprendre et préciser les processus de co-construction de connaissances comme support d'innovations managériales et les hypothèses qui sous-tendent leur réussite. La reproduction de notre étude dans d'autres contextes, avec d'autres acteurs, permettrait en effet de mieux comprendre comment, avec quelques données comptables que l'on pourrait qualifier « d'élémentaires » en ce sens qu'elles constituent la base même de ce qui est essentiel, le dirigeant de PE parvient à construire des représentations riches et variées, propres à aider son action.

Références

- Affes H., Chabchoub A. (2007), « Le système d'information comptable : les déterminants de ses caractéristiques et son impact sur la performance financière des PME en Tunisie », *Revue des Sciences de Gestion, Direction et Gestion*, n° 224-225, p 59-68.
- Alavi M, Leidner D.E. (2001), Knowledge Management and Knowledge Management Systems : Conceptual Foundations and Research Issues. *MIS Quarterly*, Vol 25, N°1, 107-137, March.
- Alcouffe S., Nicolas B. et Levant Y. (2003), « Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : une étude comparative », *Comptabilité Contrôle-Audit*, numéro spécial, tome 9, mai, p. 7-26.
- Argyris C. (2000). *Savoir pour Agir, Surmonter les obstacles à l'apprentissage*. Paris: Dunod.
- Argyris C. et Schön D., (1978). *Organization Learning*, Reading, MA: Addison-Wesley.
- Avenier M.J. et Schmitt C., (2005). La communication des savoirs actionnables à diverses communautés de praticiens : chaînon souvent manquant dans la recherche. *XIV^{ème} Conférence Internationale AIMS*, Angers.
- Avenier, M.J., (2005). Elaborer des savoirs actionnables à partir de récits de pratiques, c'est transformer de l'expérience en science avec conscience. *VI^{ème} Congrès Européen de Sciences des Systèmes*, Paris.

- Ben Hamadi Z., Chapellier P., Villesèque-Dubus F. (2014), « Secteurs d'activité, profils de dirigeants et innovations managériales en matière budgétaire en PME », *Innovations - Cahiers d'économie et de management de l'innovation*, n°43, 2014/1, p. 223 à 252
- Birkinshaw J., Hamel G., Mol M.J (2008), « Management Innovation », *Academy of Management Review*, vol. 33, no. 33, p. 825 – 845
- Birkinshaw J., Mol M.J. (2006), "Against the flow: reaping the rewards of management innovation", *European Business Forum*, issue 27, p. 24-29
- Birkinshaw W.J., Mol M.J. (2009), « The sources of management innovation: When firms introduce new management practices », *Journal of Business Research*, vol°62, p. 1269-1280.
- Blondel F., Gratacap A. (2011), « Les leviers de la confiance en stratégie : un état de l'art » in Gratacap A., A. Le Flanchec (Eds), *La confiance en gestion : un regard pluridisciplinaire*. Bruxelles : De Boeck, p. 38-59.
- Boland, J. R. et Tenkasi R.V. (1995), "Perspective making and perspective taking in communities of knowing", *Organization Science*, vol 6, n°4, p. 350-372.
- Brannen, M. Y. (2004), "When mickey loses face: recontextualisation, semantic fit, and the semiotics of foreignness", *Academy of Management Review*, vol 29, n°4, p. 593-616.
- Callon M. (1991), « Réseaux technico-économiques et irréversibilité », in *Figures de l'irréversibilité en économie*, sous la direction de R. Boyer, Paris, éditions, EHESS.
- Canet E. (2012), *L'innovation managériale de l'invention à la diffusion : Analyse du processus d'établissement d'une innovation managériale à partir du cas de la méthode 5 steps*, Thèse de Doctorat, Université Paris Dauphine.
- Carlson S.A., El Sawy O.A., Eriksson I., Raven A. (1996). Gaining Competitive Advantage Through Shared Knowledge Creation: In Search of a New Design Theory for Strategic Information System. *Proceeding on the Fourth European Conference on Information Systems*, Lisbon
- Chanal V. (2000), « Langage, changement organisationnel et gestion de l'innovation » *Management International*, p. 30-45.
- Chapellier P., Dupuy Y. (2013), « L'hybridation du système de gestion du dirigeant de la PME pérenne » in S. Mignon (coord), *Pilotage de la pérennité organisationnelle : normes, représentations et contrôle*, Ed EMS.
- Chapellier P., Mohammed A., Teller R. (2013), « Etude du système d'information comptable des dirigeants de PME syriennes : complexité et contingences », *Revue Management et Avenir*, N°65, novembre, p.48-72
- Clark, T. et Greatbatch, D. (2002), *Collaborative Relationships in the Creation and Fashioning of Management Ideas : Gurus, Editors, and Managers. In Management Consulting. Emergence and dynamics of a knowledge industry*, Oxford University Press.
- Colot, V. et P.A. Michel (1996), « Vers une théorie financière adaptée aux PME : Réflexion sur une science en genèse », *Revue Internationale PME*, vol. 9, n° 1, p. 143-166.
- CSOEC, (2005). *Vade Mecum du congrès 2005 de l'Ordre des Experts-Comptables ; L'information comptable à la portée de nos clients*, Nicole Saunier-Gormezano, Paris
- Davenport T.H., Prusak L. (1998), *Working knowledge: how organizations manage what they know*. Boston, Harvard Business School Press.
- David A., (1996), « L'aide à la décision entre outils et organisation », *Entreprise et Histoire*, n°13, p.9-26
- Davila, T. (2005), « An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms », *Accounting, Organizations and Society*, vol 30, n°3, p. 223-248.
- Dreveton B. (2003), *L'instrumentation de l'organisation publique : du processus de transplantation au processus de construction de l'outil de gestion. Le cas de l'Agence De l'Environnement et de la Maîtrise de l'Energie*, Thèse de Doctorat - Université de Poitiers
- Dougherty, D. (2002), « Grounded Theory Research Methods », in C. Baum (Ed), *Companion to Organizations*, Oxford : Blackwell, p. 849- 866.
- Eisenhardt K.M. (1989), « Building Theories from Case Study Research. » *Academy of Management Review*, vol. 14, n° 4, p. 532-550.
- Erden Z. , Von Krogh G. , Nonaka I. (2008), « The Quality of Group Tacit Knowledge », *Strategic Information Systems*, vol 17, p. 4-18.
- Fallery B, Marti C (2007). Vers des nouveaux types de réseaux sur Internet ? Les réseaux à liens faibles du dirigeant de petite entreprise » *Revue Management et Avenir*, n°12, p.173-187.

- Faye C., M. Lortie et L. Desmarais (2007). *Guide sur le transfert des connaissances à l'intention des chercheurs de la Santé et Sécurité du Travail*, Réseau de recherche en santé et en sécurité du travail au Québec.
- Ferrary M., Pesqueux Y. (2011), *Management de la Connaissance : Knowledge Management, Apprentissage Organisationnel et Société de la Connaissance*. Paris, Economica.
- Gonard T., Louazel M. (1997), « Comprendre les processus d'innovation technique à l'aide du concept de réseau : un programme de recherche », *Cahier de Recherche du CREA*, n°62
- Hamel G. (2007), *The Future of Management*, Harvard Business School Press
- Hamel G. (2009), « Moon Shots for Management », *Harvard Business Review*, feb, p.1-9
- Hendriks, P. (1999), "Why share knowledge? The influence of ICT on the motivation for knowledge sharing", *Knowledge and Process Management*, vol 6, n°2, p. 91-100.
- Hlady-Rispal M. (2000), « Une stratégie de recherche en gestion : l'étude de cas », *Revue Française de Gestion*, vol 127, p. 61-70.
- Isckia T. (2008). *De la « Resource-Based View » à la « Knowledge-Based View » : Quelle vision de l'entreprise pour le Knowledge Management*, Working Paper, Paris:Telecom Ecole de Management, Juin.
- Julien PA. (1997) « Pour une définition des PME ». in Julien PA : *Les PME : Bilan et perspectives*. Economica.
- Julien P.A, (1998), « Stratégie et contrôle de l'information dans les PME », *Management International*, vol 2, n°2.
- Lavigne B. (2002), « Contribution à l'étude de la genèse des états financiers des PME », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 8, Vol 1, mai, p.25-44.
- Lorenz E. (2003), « Que savons-nous à propos de la confiance ? Un tour d'horizon des contributions récentes » In V. Mangematin et Thuderoz C. (Eds), *Des mondes de confiance : un concept à l'épreuve de la réalité sociale*, CNRS Editions, Paris, p. 109-118.
- Le Roy F., Robert M., Giuliani P. (2012) : « Quels liens entre l'innovation technologique et managériale ? Pour une distinction entre l'innovation produit et l'innovation procédé », 21^{ème} conférence de l'AIMS, Lille
- Mangematin V. (2003), « Cléopâtre et son goûteur », in Mangematin V. et Thuderoz C. (Eds), *Des mondes de confiance : un concept à l'épreuve de la réalité sociale*, CNRS Editions, Paris, p. 121-126.
- March J.G. (1991), "Exploration and Exploitation in Organizational Learning", *Organization Science*, vol 2, n°1, p. 71-88.
- Marchesnay M., (2003), « La petite entreprise : sortir de l'ignorance », *Revue Française de Gestion*, vol 29, n°144, p. 107-118
- Marti C. (2005), *L'apport des méthodes narratives à la gestion des connaissances : le partage et la réutilisation entre artisans*, Thèse de doctorat, Université Montpellier II, 398 p.
- Mayer R.C., Davis J.H., Schoorman D. (1995), «An Integrative Model of Organizational Trust », *The Academy of Management Review*, vol. 20, n° 3, p. 709-73
- Mignon (2009), « La pérennité organisationnelle : un cadre d'analyse », *Revue Française de Gestion*, n°192, vol 35, p. 73-89.
- Mothe C. (2001) « Au-delà de l'apprentissage : l'appropriation. », *Revue Sciences de Gestion*, n°29, p. 123-150.
- Musca G. (2006) « Une stratégie de recherche processuelle : l'étude longitudinale de cas enchâssés », *M@n@gement*, vol 9, n°3, p. 145-168.
- Nahapiet, J. et S. Ghoshal (1998), "Social capital, intellectual capital, and the organizational advantage", *Academy of Management. The Academy of Management Review*, vol 23, n°2, p. 242-267.
- Nayak, A. et S. Greenfield (1994), « The use of management accounting information for managing micro businesses », In *Finance and the Small Firm*, London, Routledge, p.182-231.
- Nonaka I, Konno N (1998), "The Concept of « BA » : Building a Foundation for Knowledge Creation", *California Management Review*, vol 40, n°3, p. 40-54.
- Nonaka I. (1994), "A Dynamic Theory of Organizational Knowledge Creation", *Organization Science*, vol 5, n°1, p. 14-37.
- Nonaka I. et Takeuchi H. (1997). *La connaissance créatrice- La dynamique de l'entreprise apprenante*. De Boeck.
- O'Reilly III C.A., Tushman M.L. (2004), "The Ambidextrous Organization" *Harvard Business Review*, avril, p. 74-81.
- Oriot F., Misiaszek E., (2012), « Le Balanced Scorecard au filtre d'une PME française ou pourquoi les PME préfèrent le « sur-mesure » », *Revue française de gestion*, vol°6, n°225, p.27-43.
- Reix R., Fallery B., Kalika M., Rowe F. (2011). *Systèmes d'information et management des organisations*. Paris : Vuibert, 6^{ème} Edition.

- Rouchier J. (2003). Construire la confiance par l'échange pour les éleveurs transhumants du Nord-Cameroun : respect des normes et relations individuelles. In V. Mangematin et C. Thuderoz (Eds), *Des mondes de confiance : un concept à l'épreuve de la réalité sociale*, CNRS Editions, Paris, p. 139-153.
- Rowe, F., V. Fernandez et C. Picory (1994). « Diversité, cohérence et pertinence des outils de gestion : le cas des PME de l'île de France », 39^{ème} conférence mondiale des PME, Strasbourg.
- Sako M. (1992). *Prices, Quality and Trust: Inter-firm Relations in Britain and Japan*, Cambridge (Mass.), Cambridge University Press.
- Seawright J., Gerring J. (2008), « Case Selection Techniques in Case Study Research: A Menu of Qualitative and Quantitative Options », *Political Research Quarterly*, n°61, p. 294-308.
- Spielgler I (2003), "Technology and Knowledge : bridging a «gererating » gap", *Information and Management*, vol 40, p. 533-539.
- Thompson, P., C. Warhurst, G. Callaghan (2001), "Ignorant theory and knowledgeable workers: interrogating the connections between knowledge skills and services", *Journal of Management Studies*, vol 38, n°7, p. 923-942.
- Torrès O. (2009), « La recherche en PME au V.I.T.R.I.O.L », *Économies et Sociétés*, vol 43, n°2, p. 343-362.
- Tushman M., W.H. Newman, E. Romanelli (1986), "Convergence and Upheaval : Managing the Unsteady Pace of Organizational Evolution", *California Management Review*, vol 29, n°1, p. 29-44.
- Weick K.E. (1995), *Sensemaking in organizations*, Sage.
- Whittle, A., 2008, « From Flexibility to Work-Life Balance: Exploring the changing discourses of Management Consultants », *Organization*, vol. 15, n°4, p.513-534.
- Yin R. (2014), *Case Study Research. Design and Methods*, Fifth Edition, Sage Publications.
- Zawadzki C. (2011) « L'évolution des routines organisationnelles en PME : leçons de l'échec d'une démarche d'introduction du contrôle de gestion », 32^e Congrès de l'AFC, Montpellier, Mai.