



HAL
open science

L'innovation comme levier de la performance durable dans la profession comptable libérale en France

Brigitte Blum

► **To cite this version:**

Brigitte Blum. L'innovation comme levier de la performance durable dans la profession comptable libérale en France. Finance [q-fin.GN]. Conservatoire national des arts et metiers - CNAM, 2015. Français. NNT : 2015CNAM1010 . tel-01315962

HAL Id: tel-01315962

<https://theses.hal.science/tel-01315962>

Submitted on 13 May 2016

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

ÉCOLE DOCTORALE ABBÉ-GRÉGOIRE

LIRSA (Laboratoire Interdisciplinaire de Recherche en Sciences de l'Action)

THÈSE présentée par :

Brigitte BLUM

soutenue le : 10 septembre 2015

pour obtenir le grade de : **Docteur du Conservatoire National des Arts et Métiers**

Discipline/ Spécialité : Sciences de Gestion

**L'INNOVATION COMME LEVIER DE
LA PERFORMANCE DURABLE DANS
LA PROFESSION COMPTABLE
LIBÉRALE EN FRANCE**

THÈSE dirigée par :

CAPPELLETTI Laurent

Professeur du CNAM sur la chaire de comptabilité et contrôle de gestion, CNAM Paris

RAPPORTEURS :

**TCHANKAM Jean-Paul
TRAVAILLÉ Denis**

Professeur Senior HDR, KEDGE business school
Professeur des universités, Université Jean Moulin Lyon 3

JURY :

TONDEUR Hubert

Professeur des Universités, CNAM, Président de l'Ordre des Experts Comptables Nord Pas de Calais

TANDÉ Charles-René

Expert-comptable, Commissaire aux comptes, Président de l'IFEC

A la mémoire de mon père Roland et de Thierry

Remerciements

La réalisation d'une thèse constitue un travail de longue haleine. Je tiens à présenter mes remerciements aux personnes qui m'ont soutenue et aidée durant ces quatre années de recherche et permis d'avancer progressivement.

Je voudrais, avant tout, remercier le Professeur Laurent Cappelletti, mon directeur de thèse, de m'avoir accompagnée tout le long de ce parcours pour la connaissance. Je lui suis particulièrement reconnaissante pour les apports constructifs, les conseils et l'expérience qu'il m'a transmis ainsi que sa rigueur scientifique.

J'exprime toute ma gratitude à Messieurs les Professeurs Jean-Paul Tchankam et Denis Travaillé pour l'honneur qu'ils me font d'être les rapporteurs de cette thèse et de participer à notre jury de soutenance.

Mes remerciements s'adressent également à Monsieur le Professeur Hubert Tondeur et à Monsieur Charles-René Tandé, Président national de l'Institut Français des Experts-comptables et des Commissaires aux comptes et Président du Directoire de Cogest, pour avoir accepté de partager leur expertise au sein du jury de soutenance.

Par ailleurs, des remerciements tous particuliers s'adressent à Monsieur Wilfrid Azan dont les conseils et encouragements m'ont souvent permis de faire évoluer ce travail alors que je me trouvais dans une période de doute.

Mes remerciements vont aux personnes et aux organisations qui m'ont apportée leur concours à la collecte des données : Monsieur Pierre Grafmeyer, Vice-président du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables, Monsieur Alain Cheval, Président de France Défi, Monsieur Jérôme Clarysse, Président de RCA, Monsieur Jacques Finck, Président Directeur Général de SFA, Monsieur Rémy Lergenmuller, Monsieur Arnaud Thauvron, Maître de conférences, Co-responsable du Master Comptabilité, Contrôle, Audit de l'IAE Gustave Eiffel Université Paris-Est Créteil, Madame Pascale Terrisse, Responsable du Master Comptabilité, Contrôle, Audit de l'IAE Gustave Eiffel Université Paris-Est Marne la Vallée, Monsieur le Professeur Gilles Lambert, Responsable du Master Comptabilité, Contrôle, Audit de l'EM Strasbourg, Monsieur le Professeur Marc Bollecker, Responsable du Master Comptabilité, Contrôle Audit de l'Université de Haute-Alsace, Monsieur Philippe Authier du Pôle formation de la Chambre de Commerce et d'Industrie de Strasbourg, Synerga, Groupement

d'experts-comptables indépendants, l'équipe de permanents de l'Ordre des experts-comptables Région Alsace.

Je remercie aussi Laurence Beierlein d'avoir accepté de lire le questionnaire. Ses critiques et ses suggestions m'ont aidée à l'affiner. Qu'Herbert Casteran trouve ici l'expression de ma gratitude pour son aide dans les traitements statistiques des données.

Un grand merci à Danielle Mendel, Lorine Blum et Jonathan Blum qui ont eu la gentillesse de relire la première version de la thèse.

Je ne peux pas non plus oublier Madame le Professeur Isabelle Barth, Messieurs les Professeurs Gilles Lambert et Jacques Lewkowicz qui m'ont encouragé à poursuivre mon chemin en thèse.

Enfin, j'exprime toute ma reconnaissance envers ma famille qui a eu la tâche difficile de me supporter pendant toutes ces années.

Résumé

La profession comptable libérale, caractérisée pendant longtemps par des évolutions relativement lentes, est confrontée à des défis stratégiques majeurs pour aligner durablement sa performance sur les réalités et les mutations de l'environnement. Dans ce contexte, la profession comptable se doit d'anticiper, de réfléchir aux futurs souhaitables pour ne plus subir les événements en adoptant une logique entrepreneuriale. Pour préparer les cabinets de demain, l'innovation est un facteur clé pour consolider, voire améliorer leur performance sur le long terme. La présente thèse étudie la contribution de l'innovation, menée dans le cadre d'une démarche prospective stratégique, à la performance durable de la profession comptable. Combinant une phase qualitative (notre expérience professionnelle en cabinets comptables de 1991 à 2009) et une phase quantitative basée sur un questionnaire de recherche (146 répondants), la thèse met en évidence l'existence de nombreuses innovations et leur impact sur quatre dimensions de la performance durable dans les cabinets comptables en France.

Mots-clés : profession comptable libérale, cabinets comptables, innovation dans les entreprises de services, performance durable, prospective stratégique.

Résumé en anglais

Accounting profession characterized for a long time by relatively slow changes is facing major strategic challenges to sustainably align its performance on the realities and changing environment. In this context, the accounting profession has to anticipate, think about the desirable future and not to suffer any more the events. Therefore, it must adopt an entrepreneurial logic. To prepare the firms of tomorrow, innovation is a key factor to consolidate or improve their performance on the long term. This thesis examines the contribution of innovation, conducted as part of a strategic prospective approach to sustainable performance of the liberal accounting profession. Combining case studies (our experience in accounting firms from 1991 to 2009) and a quantitative phase based on a research questionnaire (146 respondents), the thesis highlights the existence of numerous innovations and their influence on the sustainable performance in French accounting firms.

Key-words: accounting profession, accounting organizations, innovation in knowledge intensive professional service firms, performance, sustainable performance, strategic foresight.

Table des matières

Remerciements.....	3
Résumé	5
Résumé en anglais.....	6
Introduction	24
0.1 Le contexte de la recherche.....	25
0.2 Les motivations	28
0.3 L'objet de la recherche.....	29
0.3.1 Le champ de la recherche	29
0.3.2 Les domaines d'étude	29
0.3.2.1 La sociologie des professions.....	30
0.3.2.2 La performance, la performance durable.....	31
0.3.2.3 L'innovation dans les services professionnels intellectuels	34
0.3.3 La problématique	36
0.3.4 Les hypothèses de recherche	37
0.3.4.1 L'hypothèse centrale	37
0.3.4.2 Le Corps d'hypothèse.....	37
0.3.5 Les enjeux de la recherche.....	39
0.4 L'approche scientifique de la recherche	40
0.4.1 La posture épistémologique	40
0.4.2 Les choix méthodologiques	41
0.4.2.1 Les études de cas	43
0.4.2.2 L'étude quantitative.....	44
0.5 Le plan de la recherche	44
Première partie : Le contexte de l'étude : état de l'art, fondements de notre réflexion théorique et élaboration d'une grille de lecture	48
Introduction de la première partie.....	49
Chapitre 1 : les caractéristiques de la profession comptable libérale ; d'un modèle profession libérale vers un modèle entrepreneurial.....	51
1.1 La profession comptable libérale : une analyse sous l'angle sociologique.....	52
1.1.1 La polysémie du concept « profession » en sociologie	52
1.1.2 Les caractéristiques des professions vue par la sociologie des professions : corpus de savoirs abstraits, accès réservé, clôture des marchés, « luttes de juridictions »	54
1.1.2.1 Les divergences des approches fonctionnalistes, interactionnistes et monopolistes	54
1.1.2.1.1 L'approche fonctionnaliste	55

1.1.2.1.2 L'approche interactionniste.....	57
1.1.2.1.3 L'approche monopolistique	58
1.1.2.2 Les points communs entre les différents courants sociologiques.....	59
1.1.3 Le cadrage de la profession comptable libérale.....	60
1.1.3.1 Le concept de profession libérale réglementée	60
1.1.3.2 La régulation de la profession comptable.....	62
1.1.3.3 L'apprentissage initial et l'accès à la profession comptable libérale	63
1.2 Les cabinets comptables : une entreprise de services professionnels intellectuels particulière ..	65
1.2.1 Les spécificités des activités de service.....	65
1.2.1.1 L'intangibilité.....	67
1.2.1.2 L'hétérogénéité.....	67
1.2.1.3 L'inséparabilité.....	68
1.2.1.4 La périssabilité	68
1.2.2 Les entreprises de services professionnels intellectuels	69
1.2.2.1 Les caractéristiques et la délimitation des entreprises de services professionnels intellectuels.....	70
1.2.2.2 La question de la qualité de service.....	73
1.2.2.3 La modernisation des entreprises de services professionnels.....	75
1.2.3 Le cabinet comptable : une entreprise de services professionnels intellectuels particulière	76
1.2.3.1 La spécificité du champ étudié.....	76
1.2.3.1.1 Les activités et les missions des professionnels comptables libéraux.....	77
1.2.3.1.2 La déontologie et la responsabilité des professionnels	79
1.2.3.2 Une profession sous contrôle	80
1.2.3.3 La profession comptable ; une bureaucratie professionnelle en évolution.....	81
Conclusion du chapitre 1.....	82

Chapitre 2 : L'état des lieux et la prospective stratégique des cabinets comptables 84

2.1 Les éléments de cadrage de la profession comptable.....	85
2.1.1 Le panorama de la profession comptable : des cabinets disparates.....	85
2.1.2 Une brève analyse économique du secteur	87
2.1.2.1 La recomposition du champ professionnel.....	88
2.1.2.1.1 La concurrence confraternelle.....	88
2.1.2.1.2 Un secteur en recomposition aux limites poreuses	88
2.1.2.2 La gestion des cabinets comptables.....	90
2.1.2.2.1 L'évolution de l'activité et des performances économiques.....	90
2.1.2.2.2 Les modes de facturation et les outils de gestion.....	95
2.1.2.3 Les atouts de la profession comptable (une marque ?).....	96

2.1.3 Le cap vers un modèle entreprise cabinet comptable	98
2.1.3.1 Les nouvelles technologies de l'information.....	99
2.1.3.2 Les clients et les offres de services	100
2.1.3.3 Les changements réglementaires.....	102
2.2 La prospective stratégique des cabinets comptables.....	103
2.2.1 La démarche prospective stratégique.....	104
2.2.1.1 Qu'est-ce la prospective stratégique ?.....	104
2.2.1.1.1 Origine du mot « prospective ».....	104
2.2.1.1.2 La prospective : une démarche volontariste indissociable de la stratégie.....	105
2.2.1.1.3 La relation entre innovation, compétitivité et prospective.....	108
2.2.1.2 La prospective dans la profession comptable.....	109
2.2.1.2.1 L'utilité de la démarche pour la profession comptable libérale.....	109
2.2.1.2.2 Les études prospectives dans la profession comptable	110
2.2.2 La construction d'un projet de cabinet	111
2.2.2.1 Pourquoi un projet de cabinet ?.....	111
2.2.2.2 Le Projet de cabinet : un levier à activer	112
Conclusion du chapitre 2.....	114

Chapitre 3 : De la performance à la performance durable dans les entreprises de services professionnels réglementées 117

3.1 Le concept polysémique de performance.....	118
3.1.1 Origine et évolution du terme polysémique de « performance ».....	119
3.1.2 L'approche traditionnelle de la performance.....	120
3.1.2.1 Les notions de base de l'approche classique ou rationnelle	120
3.1.2.2 Critiques de l'approche classique de la performance	123
3.1.3 L'approche multidimensionnelle de la performance	128
3.1.3.1 La performance stratégique ou à long terme	129
3.1.3.2 La performance concurrentielle.....	131
3.1.3.3 La performance commerciale ou marketing.....	131
3.1.4 Notre définition de la performance.....	132
3.2 La performance durable : une approche globale de la performance	134
3.2.1 Le concept général de performance durable	134
3.2.2 Les modèles intégrés d'analyse de la performance durable.....	137
3.2.2.1 Le modèle de l'efficacité organisationnelle de Quinn & Rohrbaugh.....	138
3.2.2.2 Le modèle intégré de l'efficacité organisationnelle de Morin et al. (1994)	138
3.2.2.3 Le modèle prospectif de Norton et Kaplan (1992).....	140
3.3 La performance durable dans la profession comptable : proposition d'un cadre théorique.....	142

3.3.1 La performance dans les entreprises de service.....	142
3.3.2 La performance durable dans la profession comptable libérale.....	145
3.3.3 Notre modèle de performance durable.....	148
Conclusion du chapitre 3.....	149
Chapitre 4 : L'innovation dans les entreprises de service professionnel de type réglementées.....	151
4.1 Définitions de l'innovation et discussion.....	152
4.1.1 Origines du terme « innovation »	152
4.1.2 Premiers éléments de définition du terme « innovation ».....	153
4.1.3 La distinction entre innovation, invention et changement	155
4.1.4 Existe-t-il une définition consensuelle de l'innovation ?.....	156
4.2 Les typologies de l'innovation	159
4.2.1 Innovation technologique vs. Innovation managériale	159
4.2.2 Innovation de produit vs. Innovation de procédé.....	162
4.2.3 Innovation radicale vs. Innovation incrémentale	163
4.3 Les enjeux de l'innovation.....	164
4.3.1 Pourquoi innover ?.....	164
4.3.1.1 Au plan macro-économique	165
4.3.1.2 Au plan micro-économique ; une question de pérennité	166
4.4 L'innovation dans les entreprises de service professionnel : le cas de la profession comptable	168
4.4.1 Un long désintérêt pour l'innovation dans les entreprises de service : " <i>innovation gap</i> ".	168
4.4.2 La vision classique de l'innovation remise en cause	168
4.4.3 L'identification des innovations dans les services.....	169
4.4.4 Les perspectives pour aborder l'innovation dans les services	170
4.4.4.1 Le premier axe de recherche : les approches technologistes	171
4.4.4.2 Le second axe de recherche : une perspective moins technologique	173
4.4.4.3 Les typologies intégratives : le modèle de Gallouj	174
4.5 L'innovation facteur de performance durable dans la profession comptable libérale et proposition de notre grille de lecture	179
Conclusion du chapitre 4.....	183
Conclusion de la première partie	185
Deuxième partie La Performance durable dans la profession comptable libérale : résultats de l'étude	187
Introduction de la seconde partie.....	188

Chapitre 5 : La conception et le protocole de la recherche 190

5.1 La conception de la connaissance	191
5.1.1 Le positionnement	191
5.1.2 Une combinaison de postures celle de praticien et celle de chercheur	194
5.1.2.1 La valorisation de notre expérience professionnelle	194
5.1.2.2 Qu'est-ce un praticien ?.....	194
5.1.2.3 L'épistémologie de l'agir professionnel selon D. Schön.....	195
5.1.2.4 Qu'est-ce un praticien réflexif ?.....	195
5.2 Le pluralisme méthodologique de notre recherche	197
5.2.1 Une méthodologie qualitative : les études de cas	198
5.2.1.1 La justification du recours aux études de cas	199
5.2.1.2 La constitution de l'échantillon.....	200
5.2.1.3 Les dispositifs adaptés du traitement des données	202
5.2.1.4 Présentation des six cas étudiés.....	202
5.2.1.4.1 Présentation de l'étude de cas A	202
5.2.1.4.2 Présentation de l'étude de cas B	204
5.2.1.4.3 Présentation de l'étude de cas C	207
5.2.1.4.4 Présentation de l'étude de cas D	210
5.2.1.4.5 Présentation de l'étude de cas E.....	211
5.2.1.4.6 Présentation de l'étude de cas F.....	213
5.2.2 Une méthodologie quantitative : le questionnaire	215
5.2.2.1 Le recueil des données par questionnaire.....	215
5.2.2.2 La constitution de l'échantillon.....	216
5.2.2.3 L'administration du questionnaire.....	217
5.2.2.4 L'envoi et le retour du questionnaire.....	218
5.2.2.5 Le codage et l'analyse des données recueillies par questionnaire.....	220
5.3 La documentation professionnelle	221
5.3.1 Le recueil des données documentaires.....	222
5.3.2 L'analyse des données documentaires.....	223
Conclusion du chapitre 5.....	223

Chapitre 6 : La réalité des cabinets face au modèle élaboré de performance durable : résultats des études de cas 225

6.1 La matrice d'observation	227
6.2 Le cabinet A.....	228
6.2.1 Le positionnement et la stratégie du cabinet A.....	228
6.2.2 L'identification des innovations et leur positionnement.....	230

6.2.3 La contribution de l'innovation à la performance du cabinet A	233
6.3 Le cabinet B	237
6.3.1 Le positionnement et la stratégie du cabinet B	237
6.3.2 L'identification des innovations et leur positionnement.....	239
6.3.3 La contribution de l'innovation à la performance du cabinet B	241
6.4 Le cabinet C	243
6.4.1 La stratégie du cabinet C	243
6.4.2 L'identification des innovations et leur positionnement.....	245
6.4.3 La contribution de l'innovation à la performance du cabinet C	248
6.5 Le cabinet D.....	252
6.5.1 La stratégie du cabinet D	252
6.5.2 L'identification des innovations et leur positionnement.....	253
6.5.3 La contribution de l'innovation à la performance du cabinet D	254
6.6 Le cabinet E	258
6.6.1 La stratégie du cabinet E.....	258
6.6.2 L'identification des innovations et leur positionnement.....	259
6.6.3 La contribution de l'innovation à la performance du cabinet E.....	261
6.7 Le cas F.....	264
6.7.1 La stratégie du cas F.....	264
6.7.2 L'identification des innovations et leur positionnement.....	266
6.7.3 La contribution de l'innovation à la performance du cas F	268
6.8 Synthèse et discussion.....	270
Conclusion du chapitre 6.....	276

Chapitre 7 : La performance durable et les innovations vues par les cabinets comptables **278**

7.1 Les indicateurs retenus.....	279
7.2 L'analyse descriptive de l'échantillon	280
7.2.1 Le profil des répondants	280
7.2.2 Les traits des cabinets comptables de l'échantillon	281
7.2.2.1 L'activité exercée	282
7.2.2.2 L'évolution de l'activité selon les missions prestées	283
7.2.2.3 La taille des cabinets comptables	285
7.2.3 La description des variables du questionnaire	286
7.2.3.1 Les points de vue sur la perception de la profession (H1)	286
7.2.3.2 L'évolution du modèle professionnel : un modèle entrepreneurial « particulier » (H2)	288

7.2.3.3	La démarche prospective stratégique (H3).....	289
7.2.3.4	Les stratégies d'innovation des cabinets (H4).....	291
7.2.3.5	La contribution de l'innovation à la performance des cabinets (H5)	292
7.2.3.6	Le caractère multidimensionnel de la performance perçu par les cabinets (H5).....	293
7.2.4	Le virage vers un modèle d'entreprise cabinet d'expertise comptable.....	294
7.2.5	Un cabinet comptable innovant pour assurer la survie développement sur le long terme. 296	
7.3	Relation entre innovation et performance durable	297
7.3.1	L'identification des facteurs sous-jacents par l'analyse factorielle (AF)	297
7.3.1.1	AF de la dimension <i>Performance</i>	299
7.3.1.2	AF des dimensions <i>Innovation et Stratégie d'Innovation</i>	301
7.3.2	Relation entre l'innovation et la performance durable	302
7.3.2.1	Relation entre innovation et la dimension <i>Finance</i>	302
7.3.2.2	Relation entre l'innovation et la dimension <i>Clients - Adaptation à l'environnement</i> 304	
7.3.2.3	Relation entre l'innovation et la performance <i>Processus interne</i>	308
7.3.2.4	Relation entre l'innovation et la performance sociétale et sociale <i>Légitimité et Professionnalisme</i>	309
7.3.2.5	Synthèse	310
7.3.3	Les résultats des analyses univariées de la variance.....	312
7.3.3.1	L'influence de la <i>Taille</i> du cabinet sur la performance durable.....	312
7.3.3.2	L'influence de la <i>Dominante</i> du cabinet sur la performance durable.....	314
7.3.3.3	L'influence de la <i>Fonction</i> exercée sur la performance durable	315
7.3.3.4	L'influence de l' <i>Ancienneté</i> dans l'exercice de la profession sur la performance durable.....	316
7.3.3.5	L'impact de l'adoption d'une logique <i>Entreprise cabinet d'expertise comptable</i> sur la performance durable.....	316
7.3.3.6	Synthèse	318
	Conclusion du chapitre 7.....	320
	Conclusion générale	323
8.1	Synthèse des résultats.....	324
8.1.1	L'évolution du modèle professionnel des cabinets comptables.....	325
8.1.2	Les pratiques innovantes des cabinets comptables	327
8.1.3	La contribution de l'innovation à la performance durable.....	329
8.1.3.1	Le modèle des dimensions de la performance durable dans les cabinets.....	329
8.1.3.2	La contribution des innovations observées à la performance.....	330
8.1.3.3	Les résultats de l'enquête par questionnaire.....	331
8.1.4	Validation du corps d'hypothèses.....	334

8.2 Contributions de la recherche	335
8.2.1 Les contributions théoriques.....	335
8.2.2 Les contributions méthodologiques.....	337
8.3 Les limites de la recherche.....	339
8.4 Les perspectives	342
BIBLIOGRAPHIE	344
ANNEXES.....	359

Liste des tableaux

Tableau 1 : Résumé du corps d'hypothèses	39
Tableau 2 : <i>Categories of KIBS</i> d'après I. Miles et al. (1995, p. 19-20)	72
Tableau 3 : Positionnement des types de cabinets en fonction des prestations proposées adapté de (OMECA, 2012 ; Porcel & Barre, 2011)	86
Tableau 4 : La part des activités dans le revenus des cabinets (Source : Gestion des Cabinets, CSO, novembre 2012).....	92
Tableau 5 : Les cinq caractéristiques de la prospective (Source : Scouarnec, 2008)	107
Tableau 6 : Quelques définitions des notions d'efficacité et d'efficience proposées par les chercheurs	123
Tableau 7 : Différentes propositions de définition de la performance	133
Tableau 8 : Définitions de la performance durable proposées par les chercheurs.....	137
Tableau 9 : Les composantes de la performance globale d'un consultant (adapté de Simonet & Bouchez, 2003)	144
Tableau 10 : Les attentes Responsabilité Sociale des parties prenantes du cabinet comptable (adapté des actes du congrès de Dijon, OEC, 2013).....	147
Tableau 11 : Les dimensions de la performance durable retenues	149
Tableau 12 : Définitions de l'innovation comme un processus.....	157
Tableau 13 : Définitions de l'innovation comme un résultat	158
Tableau 14 : Exemples des différents niveaux du cycle du produit inversé au sein de la profession comptable (Barras, 1986, p. 166).....	173
Tableau 15 : Présentation de l'échantillon de l'étude multi-cas.....	201
Tableau 16 : Le calendrier des envois et des relances du questionnaire	219
Tableau 17 : Positionnement des innovations du cabinet A.....	231
Tableau 18 : Contribution des innovations à la performance durable du cabinet A.....	234
Tableau 19 : Positionnement des innovations du cabinet B	239
Tableau 20 : Contribution des innovations à la performance durable du cabinet B.....	242
Tableau 21 : Positionnement des innovations du cabinet C	246
Tableau 22 : Contribution des innovations à la performance durable du cabinet C.....	249
Tableau 23 : Positionnement des innovations du cabinet D.....	254
Tableau 24 : Contribution des innovations à la performance durable du cabinet D.....	255
Tableau 25 : Positionnement des innovations du cabinet E	259
Tableau 26 : Contribution des innovations à la performance durable du cas E	262

Tableau 27 : Positionnement des innovations du cas F.....	267
Tableau 28 : Contribution des innovations à la performance durable du cas F.....	269
Tableau 29 : Profils des répondants à l'enquête.....	281
Tableau 30 : Les principales caractéristiques des cabinets.....	282
Tableau 31 : Mesures de tendance et de dispersion pour la perception de la profession et la Marque « Expert-comptable ».....	287
Tableau 32 : Mesures de tendance centrale et de dispersion relative à l'évolution du modèle d'affaires	289
Tableau 33 : Caractéristiques descriptives des items intelligence économique.....	291
Tableau 34 : Caractéristiques descriptives des items « stratégies d'innovation ».....	292
Tableau 35 : Extraits des caractéristiques descriptives des items contribution de l'innovation.....	293
Tableau 36 : Extraits caractéristiques descriptives items perceptions de la performance durable.....	293
Tableau 37 : Les critères de la dimension <i>Performance</i> regroupés par facteurs.....	300
Tableau 38 : Les dimensions de performance durable retenues dans chaque axe.....	301
Tableau 39 : Hypothèses sur les relations entre innovation et performance durable.....	302
Tableau 40 : Coefficients de corrélation entre l'innovation et la dimension <i>Finance</i> (Rhô de Spearman)	303
Tableau 41 : Coefficients de corrélation entre l'innovation et la dimension <i>Clients</i> (Rhô de Spearman)	306
Tableau 42 : Coefficients de corrélations entre l'innovation et la dimension « Adaptation à l'environnement » (Rhô de Spearman).....	307
Tableau 43 : Coefficients de corrélations entre l'innovation et la dimension « Processus interne et Organisation » (Rhô de Spearman).....	308
Tableau 44 : Coefficients de corrélations entre l'innovation et la dimension <i>Légitimité et Professionnalisme</i> (Rhô de Spearman).....	309
Tableau 45 : Relations d'associations les plus significatives entre l'innovation et les quatre dimensions de la performance durable dans la profession comptable.....	311
Tableau 46 : Résultats de l'ANOVA Taille sur la dimension « Finance ».....	313
Tableau 47 : Résultats de l'ANOVA Taille sur la dimension « Clients & Adaptation à l'environnement ».....	313
Tableau 48 : Résultats de l'ANOVA Taille sur la dimension <i>Processus interne et Organisation</i>	314
Tableau 49 : Résultats de l'ANOVA Taille sur la dimension <i>Finance</i>	315
Tableau 50 : Résultats de l'ANOVA Taille sur les dimensions de la performance.....	315
Tableau 51 : Résultats de l'ANOVA Logique d'entreprise sur la dimension <i>Finance</i>	317

Tableau 52 : Résultats de l'ANOVA Logique d'entreprise sur la dimension <i>Client & Adaptation à l'environnement</i>	317
Tableau 53 : Résultats de l'ANOVA Logique d'entreprise sur la dimension Processus interne et organisation.....	318
Tableau 54 : Résultats de l'ANOVA Logique d'entreprise sur la dimension Légitimité et.....	318
Tableau 55 : Synthèse des résultats ANOVA sur les dimensions de la performance	319
Tableau 56 : Synthèse des résultats ANOVA sur l'innovation	319
Tableau 57 : Relations significatives d'association entre les innovations et les dimensions de la performance économique, managériale et sociétale.....	333
Tableau 58 : Corps d'hypothèses évalué.....	335
Tableau 59 : Dernières condamnations prononcées pour exercice illégal de la profession d'expertise comptable (source : http://www.compta-illegal.fr).....	377
Tableau 60 : L'évolution des effectifs de la OEC de 1998 à 2013 (Source : OEC).....	387
Tableau 61 : L'évolution des effectifs de la CNCC de 1970 à 2012 (Source : CNCC).....	390
Tableau 62 : Les missions complémentaires d'expertise comptable et de commissariat aux comptes (Source : CNCC).....	401
Tableau 63 : Description succincte des missions non comptables (Source : Département juridique du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables, 2013).....	404
Tableau 64 : Sommaire du manuel d'organisation du cabinet (Source http://www.monmanuelcabinet.fr/?page=template4).....	414
Tableau 65 : Principaux textes applicables à la profession d'expertise comptable (Source : OEC) ...	418
Tableau 66 : Les activités comprises dans le code NAF 69.202 (Source : INSEE).....	419
Tableau 67 : Les activités inclus dans les KIBS.....	420
Tableau 68 : Tableau comparatif des activités comptables, des activités juridiques et le Conseil (adapté de Gineste et al., 2010).....	424
Tableau 69 : Extrait du classement des structures et réseaux pluridisciplinaires en France, de plus de 100 millions d'euros de C.A. (Source : La Profession Comptable).....	428
Tableau 70 : Extrait du classement des cabinets comptables de plus de 7 millions d'euros de CA pour 2012 et 2013 (Source : La Profession Comptable)	429
Tableau 71 : les dimensions, les déterminants et les critères de mesure de la performance dans les entreprises de services (Alain, 1998, cité par Vu, 2008)).....	443
Tableau 72 : A typology of innovations (Trott, 2012, p. 17)	444
Tableau 73 : Onze innovations managériales récentes (Le Roy et al., 2013, p. 9).....	444
Tableau 74 : Modèle de matrice d'observation des innovations (adapté de Favre-Bonté, Gardet, & Thévenard-Puthod, 2009).....	482
Tableau 75 : Les indicateurs de performance retenus dans chaque dimension	510

Tableau 76 : Extrait du tableau de codification des variables issues du questionnaire 512

Liste des figures

Figure 1 : Modes de raisonnement et connaissance scientifique (adapté de Chalmers (1987), Thiétart, 2007)	42
Figure 2 : L'architecture de la recherche.....	47
Figure 3 : Lecture des champs de connaissances	49
Figure 4 : Triangle du service adapté de Hill (Gadrey, 1996, p. 19).....	66
Figure 5 : Les relations entre les caractéristiques des SPF, les implications managériales et les réponses organisationnelles (selon Von Nordenflycht, 2010, p. 160).....	72
Figure 6 : Typologie des activités de services (In Gand, 2008, p. 52).....	73
Figure 7 : Les trois familles de cabinets comptables (adapté des Etudes Xerfi, 2013 ; OMECA, 2010, 2012)	85
Figure 8 : Services proposés par le site internet selon la taille des cabinets (Source : Gestion des cabinets, CSO, novembre 2012).....	100
Figure 9 : Les composantes de la démarche prospective stratégique (adapté du triangle grec In Godet, 2007).	107
Figure 10 : Le triangle de la performance (Gilbert (1980) In Jacquet, 2011).....	122
Figure 11 : Les quatre piliers de la performance durable (Pinto, 2003).....	135
Figure 12 : Le modèle quadridimensionnel de performance (Morin et al., 1996, 1994).....	140
Figure 13 : Les dimensions du <i>Balanced Scorecard</i> (adapté de Kaplan et Norton, 1992).....	141
Figure 14 : Schéma général d'une entreprise de services (Source : Malleret, 2008, p. 197)	143
Figure 15 : La performance dans le conseil : dimensions, critères (Simonet & Bouchez, 2003).....	145
Figure 16 : Les enjeux de la responsabilité sociétale des cabinets comptables (adapté des actes du Congrès Dijon, OEC, 2013)	147
Figure 17 : Les dimensions du <i>balanced scorecard</i> et l'efficacité organisationnelle	148
Figure 18 : La représentation des caractéristiques d'un produit (F. Gallouj & Weinstein, 1997).....	175
Figure 19 : Trois formes d'innovation dans le conseil (selon Gallouj, 1992)	178
Figure 20 : Type d'innovations des cabinets comptables.....	179
Figure 21 : Le cadre d'analyse de la relation innovation et performance dans la profession comptable libérale.....	182
Figure 22 : Le processus de la recherche.....	191
Figure 23 : Chronologie des expériences professionnelles	225
Figure 24 : Évolution du chiffre d'affaires par activité.....	284
Figure 25 : Répartition des effectifs	285
Figure 26 : L'adoption d'une démarche prospective stratégique	290

Figure 27 : Le cadre d'analyse de la relation innovation et performance dans la profession comptable libérale.....	324
Figure 28 : L'organisation de la profession d'expertise comptable	386
Figure 29 : Schéma général du référentiel normatif et déontologique du professionnel de l'expertise comptable (Source : CSOEC)	400
Figure 30 : La procédure du contrôle qualité (Source : CROEC Pays de la Loire)	416
Figure 31 : La cartographie des acteurs (Source : OMECA, 2012)	421
Figure 32 : Chaîne organisationnelle d'un cabinet.....	422
Figure 33 : Répartition des principaux agrégats selon les trois familles d'acteurs (Source : OMECA, 2012)	425
Figure 34 : Croissance du chiffre d'affaires adapté de l'étude XERFI/Precepta 2013 (Source : INSEE)	426
Figure 35 : La quadrature du cercle du marché pour les cabinets : Marier le local avec le global (Source : Precepta, Juin 2009).....	435
Figure 36 : Les différentes dimensions de la performance organisationnelle (d'après R.E. Quinn et J. Rohrbaugh (1983), De La Villarmois, 2011)	442

Liste des annexes

Annexe 0.1 Liste des acronymes.....	360
Annexe 0.2 Le corps d'hypothèses.....	362
Annexe 1.1a Les conditions d'exercice professionnel en France.....	372
Annexe 1.1b La lutte contre l'exercice illégal de la profession : la Commission ordinaire Exercice illégal.....	376
Annexe 1.2a L'histoire et le rôle de la comptabilité	378
Annexe 1.2b L'Histoire de la profession d'expertise comptable et de commissariat aux comptes	382
Annexe 1.2c Organisation de la profession d'expertise comptable et de commissaire aux comptes..	386
Annexe 1.3a La normalisation comptable : le nouveau référentiel normatif de la profession d'expertise comptable	394
Annexe 1.3b Les activités du professionnel de l'expertise comptable et complémentarité avec les missions de certification des comptes	401
Annexe 1.4 La déontologie du professionnel de l'expertise comptable et du CAC.....	407
Annexe 1.5 La maîtrise de la qualité (Norme NPMQ) et le contrôle qualité (Norme ISQC) dans la profession d'expertise comptable.....	411
Annexe 1.6 Les principaux textes applicables à la profession d'expertise comptable.....	417
Annexe 1.7 Les activités comptables selon la nomenclature INSEE	419
Annexe 1.8 Les activités incluses dans les KIBS (selon Miles et al., 1995).....	420
Annexe 2.1 Cartographie du secteur et acteurs proches.....	421
Annexe 2.2 Comparaison du secteur des activités comptables avec ceux proches du conseil pour les affaires et en gestion et des activités juridiques	423
Annexe 2.3 Répartition des agrégats selon les trois familles d'acteurs.....	425
Annexe 2.4a Croissance du chiffre d'affaires des cabinets pour la période 1996 - 2013.....	426
Annexe 2.4b Le classement de la profession comptable en France	427
Annexe 2.5 Les facteurs de mutations et les pistes de réflexion pour faire évoluer le modèle	430
Annexe 2.6 Liste des principales études prospectives réalisées par la profession comptable.....	438
Annexe 3.1 Le modèle de performance de Quinn & Rohrbaugh	442
Annexe 3.2 Les dimensions, les déterminants et les critères de mesure de la performance dans les entreprises de services.....	443
Annexe 4.1 Des exemples de typologie de l'innovation	444
Annexe 5.1 Présentation de l'étude de cas A	445
Annexe 5.2 Présentation de l'étude de cas C	452

Annexe 5.3 Présentation de l'étude de cas D	461
Annexe 5.4 Présentation de l'étude de cas E.....	464
Annexe 5.5 Exemple de questionnaire adressé à la profession comptable	468
Annexe 5.6 Exemple de la lettre d'accompagnement	475
Annexe 5.7 Lettre de sollicitation de diffusion du questionnaire auprès des responsables de formation	476
Annexe 5.8 Exemple de la lettre de relance	477
Annexe 5.9 Liste de la documentation sur la profession comptable libérale étudiée.....	478
Annexe 6.1 La matrice d'observation des innovations dans les cabinets comptables.....	482
Annexe 6.2 Description des innovations du cabinet A.....	483
Annexe 6.3 Description des innovations du cabinet B.....	488
Annexe 6.4 Description des innovations du cabinet C.....	492
Annexe 6.5 Description des innovations du cabinet D.....	498
Annexe 6.7 Description des innovations du cabinet E.....	502
Annexe 6.8 Description des innovations du cabinet F	506
Annexe 7.1 Les indicateurs de performance retenus dans chaque dimension.....	510
Annexe 7.2 La codification des intitulés des questions 16 à 19	511
Annexe 7.3. Analyse univariée des variables nominales du questionnaire « Innovation levier de performance durable ».....	513
Annexe 7.4 Analyse univariée des variables ordinales du questionnaire « Innovation levier de performance durable ».....	519
Annexe 7.5 Analyse factorielle	521
Annexe 7.6 Corrélations Rhô de Spearman Q17/Q18/Q19 « Performance, Innovation, Stratégies d'innovation »	524
Annexe 7.7 Corrélations Rhô de Spearman Dimension Finance	528
Annexe 7.8 Corrélations Rhô de Spearman Dimension Clients / Adaptation à l'environnement.....	529
Annexe 7.9 Corrélations Rhô de Spearman Dimension Processus interne	531
Annexe 7.10 Corrélations Rhô de Spearman Dimension Légitimité / Professionnalisme	532
Annexe 7.11 Analyse bivariée – ANOVA	533
Annexe 7.12 Analyse bivariée – Test T	543

« Un jour viendra où notre organisation sociale et politique aura une base exclusivement ou presque exclusivement professionnelle. » (Emile Durkheim, 1893)

“There is a very important sense in which the professional practitioner in our society exercises authority.” (Talcott Parsons, 1939)

« Il n’est pas possible de gérer ses affaires sans enregistrer convenablement ses opérations. »
(Luca Pacioli « Traité des comptes et des écritures », 1494)

« Ethique et transparence. La substance de la première est la condition de la consistance de la seconde. C’est de ceci dont notre économie a le plus besoin aujourd’hui. C’est cela qu’apporte notre profession par ses interventions. » (Joseph Zorziotti, Président du CSO, 2010)

« Les experts-comptables sont les guetteurs de la vie des entreprises, les alliés les plus précieux des chefs d’entreprise » (Erik Orsenna, 2012)

« Nous n’avons pas le pouvoir de prédire l’avenir, mais nous avons à celui de le créer. »
(Peter Drucker)

« Une personne qui n’a jamais commis d’erreur, n’a jamais innové. » (Albert Einstein)

« Le développement de nouveaux services est un point de passage incontournable pour gagner en compétitivité et conquérir de nouveaux marchés. » (Philippe Ausseur, Ernst & Young, 2012)

Introduction

Les thématiques des derniers Congrès de l'Ordre des experts-comptables reflètent les préoccupations actuelles qui touchent l'ensemble des cabinets comptables : « CAP 2020 », « Expert-comptable entrepreneur - une marque, une offre », Les Compétences au service de la Performance. « La profession est confrontée à sa propre évolution ; que les changements soient voulus, demandés ou imposés, ils se transforment en défi pour l'avenir de chacun.¹ » (Arraou, 2012) Dans ce contexte, la profession comptable libérale française² devient un sujet d'étude intéressant.

L'objectif de cette partie introductive est d'explicitier ce qui nous a incité à réaliser cette recherche (§ 0.1), de présenter l'objet de notre recherche (§ 0.2), puis le cadre théorique (§ 0.3) et la méthodologie choisie (§ 0.4). Nous nous attacherons ensuite à présenter le processus de construction utilisé pour notre thèse et l'architecture de cette dernière (§ 0.5).

0.1 Le contexte de la recherche

L'économie et la société bénéficient des performances de haute qualité des membres de la profession comptable libérale qui contribuent au processus de fiabilisation des informations produites par les entreprises et à la gestion des ressources, aussi bien dans le secteur privé que dans le secteur public. Les experts-comptables sont des acteurs clés : des interlocuteurs privilégiés,³ « légitimes » des chefs d'entreprise, perçus comme les « médecins de famille »⁴, « un homme pluridisciplinaire » (Chapellier, 2003; Chapellier & Trigui, 2007; Feudjo & Tchankam, 2013; Zoragniotti, 2013). Au-delà des missions traditionnelles sur les comptes, les chefs d'entreprises attendent de la profession comptable des offres de services intégrées articulant plusieurs domaines d'expertise, notamment le conseil et la gestion.

« Le lien entre le chef d'entreprise et l'expert-comptable est essentiel. C'est comme une corde de rappel qui sécurise et qui peut donner une créativité nouvelle au chef d'entreprise [...]. C'est par des échanges avec les experts-comptables avec qui ils travaillent que ces chefs d'entreprise vont pouvoir développer des projets [...] Il est aussi là pour pousser au développement de l'entreprise. »⁵ (L. Parisot, 2011)

¹Rapport général du 67^e Congrès, Philippe Arraou, octobre 2012.

² Par la suite, sauf mention contraire, on désignera comme cabinets comptables ou cabinets d'expertise comptable et de commissariat aux comptes.

³ Marché de la profession comptable, 2012, CSO.

⁴ Discours de Joseph Zoragniotti du 12 mars 2013 lors de sa prise de fonction de Président du CSOEC.

⁵ Propos de Laurence Parisot, Ex Présidente du MEDEF, « L'invitée du SIC », n° 296, mai 2011.

La profession comptable libérale française, caractérisée, par des évolutions relativement lentes, est confrontée au début de ce XXI^e siècle à des défis stratégiques majeurs pour aligner durablement sa performance sur les réalités et les évolutions de son environnement économique, social et sociétal (Supizet, 2002).⁶ Dresser une liste exhaustive des changements est difficile : renforcement de la concurrence directe et indirecte, nouvelles attentes des clients, déclin du modèle professionnel fondé sur l'expertise technique, développement de la connexion et de l'interconnexion, baisses continues de rentabilité des missions traditionnelles, etc. Ces mutations se traduisent par une complexification des organisations (Djellal & Gallouj, 2002) et conduisent au renouvellement de pratiques et d'offres.

Au cours des dernières années, les textes encadrant la profession comptable libérale⁷ ont été remaniés en profondeur. La transposition de la **Directive « Services »** a modifié l'ordonnance de 1945, en assouplissant profondément les conditions d'exercice de l'expertise comptable tandis que la mise à jour du référentiel normatif et déontologique permet de la conformer aux pratiques internationales.⁸ Ce remaniement marque un tournant puisqu'il instaure de nouvelles règles du jeu professionnel : l'élargissement significatif du périmètre d'exercice ouvre de nouvelles perspectives de croissance, mais aussi une intensité de la concurrence. Dans ce contexte à la fois difficile et porteur, la profession comptable doit trouver des solutions pour répondre à ces défis ce qui requiert des innovations. L'innovation a été toujours considérée comme une préoccupation capitale des entreprises et comme un levier de croissance à long terme (Moss Kanter, 2006).

Par le passé, la profession comptable a été rarement confrontée à une situation de réflexion prospective stratégique. Les évolutions ci-décrites l'y conduisent. Il convient de construire le cabinet comptable du futur,⁹ orienté **Clients** ce qui passe nécessairement par une réflexion stratégique et par des choix. Inéluctablement, le modèle de profession libérale évoluera vers un modèle entrepreneurial. Ce **changement de paradigme** va contraindre « les cabinets à manier des concepts que leurs clients utilisent depuis de nombreuses années »¹⁰ (Melot &

⁶ Supizet, J. (2002). Le management de la performance durable (Vol. 1-1). Paris: Ed. d'Organisation.

⁷ Nous utiliserons dorénavant la terminologie profession comptable pour profession comptable libérale réglementée.

⁸ Le décret N° 2012-432 du mars 2012 relatif à l'exercice de l'activité d'expertise comptable regroupant la grande majorité des décrets antérieurs encadrant l'exercice de la profession et le Code de déontologie, ainsi que le Règlement intérieur de l'Ordre agréé par arrêté du 3 mai 2012 (Exercice professionnel et déontologie, Ordre des Experts-Comptables, Edition 2013).

⁹ Lorsque nous employons le vocable « cabinet comptable », nous entendons « profession comptable libérale ».

¹⁰ Melot, L., & Warlin, L. An. (2011). Les cabinets d'audit et d'expertise comptable: défis et stratégies à l'heure du basculement vers une logique de marché (Xerfi., Vol. 1-2). Paris: Precepta.

Warlin, 2011 ; Melot, s. d.). Dans ces conditions pour assurer sa survie-développement, la profession comptable doit explorer les futurs possibles de son environnement stratégique et ceux de sa propre organisation car « l'image du futur conditionne le présent » (Hatem, Cazes, Roubelat, & Godet, 1993).¹¹ Une **organisation proactive** plutôt que réactive contribue au succès et à la pérennité « consubstantielle à la stratégie » (Godet, 2007; Lesourne, 1985; Lesourne & Stoffaës, 2001).

Comme toute entreprise, les cabinets comptables sont aujourd'hui nombreux à s'engager dans des démarches d'amélioration de leur performance. Pendant des décennies, ces démarches ont suivi une logique très économique consistant à associer toute action d'amélioration de la performance par des réductions de coûts et/ou une augmentation de la productivité, etc. Ce qui est en revanche nouveau pour les entreprises, c'est la nécessité de cibler non plus un seul objectif, mais plusieurs objectifs de performance, tels que l'accroissement de la réactivité de l'entreprise, la qualité de ses produits et services, la réputation, la réponse aux attentes et aux besoins des clients et autres parties prenantes de l'entreprise, etc., ou encore l'aboutissement à une **performance** qui puisse être maintenue **durablement** dans le temps.

Il est admis communément l'existence d'une relation entre **l'innovation**, la performance, la stratégie et l'environnement. Les travaux sur l'innovation cherchent à montrer que l'innovation est un facteur de succès, de création de valeur et de consolidation de performance sur le long terme des entreprises (D. Maister, 1996; D. H. Maister, 2000; Mignon, 2001; Pinto, 2003). Cependant, les chercheurs s'intéressent peu aux innovations dans les services. Pendant très longtemps la vision dominante était que les innovations, si elles existaient, étaient mineures et/ou technologiques, et qu'elles reposaient sur des innovations émanant de l'industrie. Une des difficultés à reconnaître l'innovation dans les services tient à son caractère parfois moins spectaculaire et moins tangible que dans l'industrie (Djellal & Gallouj, 2009; C. Gallouj & Gallouj, 1996). Quelques chercheurs se sont focalisés sur l'étude d'un seul secteur d'activité ; le conseil (C. Gallouj & Gallouj, 1996), les assurances, les hôpitaux.

A notre connaissance, la majorité des recherches effectuées sur la profession comptable libérale porte sur les cabinets d'audit et très peu sur les cabinets d'expertise comptable. La

¹¹Hatem, F., Cazes, B., Roubelat, F., & Godet, M. (1993). La prospective : pratique et méthode (Vol. 1-1). Paris : Economica.

production reste marquée par le technico-descriptif¹² (Ramirez, 2005) et s'est centrée sur des thèmes tels que la normalisation, la réglementation, l'histoire, les processus d'audit, la mesure de la performance des cabinets d'audit, la perception de la performance, la qualité, le comportement des auditeurs, les technologies de l'information et de la communication, etc.

0.2 Les motivations

Que justifie notre intérêt pour la profession comptable libérale française ? Quel est l'intérêt pour la profession comptable de mener une démarche prospective stratégique ? Pourquoi avons-nous souhaité étudier la relation entre les pratiques d'innovation et la performance durable dans les cabinets comptables français ?

Tout d'abord, les professions libérales réglementées représentent un poids économique important en France. La profession comptable, à laquelle nous nous intéressons représente¹³ :

- 23 676 entreprises fin 2012
- 128 175 effectifs salariés équivalents à temps plein fin 2012
- 19 609 experts-comptables au 1er janvier 2014
- 13 567 commissaires aux comptes fin 2012
- 5 848 stagiaires au 1er janvier 2014
- près de 16 milliards d'euros de chiffre d'affaires fin 2012

D'autre part, le sujet trouve son origine dans une triple conjonction : l'intérêt que montre la communauté de chercheurs pour ce qui touche la performance des entreprises et l'innovation, l'intérêt actuel que montre l'Ordre des experts-comptables pour la performance et l'innovation et, un intérêt personnel issu de notre expérience professionnelle en tant qu'expert-comptable, ayant exercé pendant plus de dix sept ans dans différents cabinets, locaux, nationaux et internationaux. C'est au cours de cette expérience professionnelle que nous avons pu mesurer l'importance des évolutions de la profession.

Par ailleurs, l'objet de notre mémoire de recherche portait sur « **L'articulation de l'intérêt mutuel et de la concurrence dans les réseaux de cabinets d'expertise comptable et d'audit indépendants : une approche par le concept de légitimité** ». Notre objectif principal était d'identifier les structures contradictoires sous-jacentes qui sont l'intérêt mutuel et la concurrence, et d'analyser comment ces trajectoires contradictoires étaient surmontées

¹² Ramirez, C. (2005). Contribution à une théorie des modèles professionnels : le cas des comptables libéraux en France et au Royaume-Uni (Thèse de doctorat). [s.n.], [S.l.].

¹³Source : Insee-ESANE 2012 ; Annuaire des experts-comptables (2014, OEC); Les chiffres clés. (s. d.). Consulté 4 septembre 2014, à l'adresse <https://www.cncc.fr/chiffres-cles.html>.

par les différents acteurs. Nous avons souhaité poursuivre l'étude de ce champ professionnel dans le cadre notre thèse, mais en traitant une autre problématique très actuelle (§ 0.3).

0.3 L'objet de la recherche

« L'objet de la recherche ou encore *research topic* tient dans la question générale « qu'est-ce je cherche ? » qui traduit l'objectif du chercheur. Il s'agit de produire une question liant, articulant ou interrogeant les objets théoriques méthodologiques et/ou des objets empiriques. » (Aubert et al., 2008a; Donada & Mbengue, 2007)¹⁴

Nous nous attachons dans cette partie à définir le champ de la recherche (§ 0.3.1), à présenter les domaines d'étude (§ 0.3.2), à formuler la problématique (§ 0.3.3), puis nous présentons les hypothèses qui en découlent (§ 0.3.4)

0.3.1 Le champ de la recherche

Notre recherche porte sur une organisation de type « profession libérale réglementée » qui bénéficie « d'une reconnaissance conférée dans l'intérêt des usagers et pour parfaire la qualité des services rendus ». ¹⁵ Parmi les trente-quatre professions libérales réglementées, nous trouvons les experts-comptables organisés en Ordre professionnel et, les commissaires aux comptes regroupés au sein de la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes.

Cet objet est directement inspiré de notre expérience professionnelle ; nous avons cherché à exploiter et transformer des expériences professionnelles en connaissances génériques (Cappelletti, 2005).

Dans le cadre de cette thèse, nous nous situons au niveau des **cabinets d'expertise comptable** pour étudier la contribution de l'innovation à sa performance durable.

0.3.2 Les domaines d'étude

Les domaines d'étude abordés dans cette thèse sont à la croisée de plusieurs champs théoriques : la sociologie des professions, l'innovation dans les services et la performance durable (d'une profession).

¹⁴ Aubert et al., (2008). *Méthodologie de la recherche : réussir son mémoire ou sa thèse en sciences de gestion* (Vol. 1-1). Paris: Pearson Education, p. 49. Thiétart, R.-A. (2007). *Méthodes de recherche en management* (3ème éd., Vol. 1-1). Paris: Dunod, p. 34-37.

¹⁵ Définition de la Chambre Nationale des Professions Libérales – <http://www.cnpl.org>.

La théorie de la structuration, développée par le sociologue britannique A. Giddens, serait un cadre conceptuel approprié dans le cadre de notre recherche. Si le chercheur s'intéresse au point de vue de l'utilisateur, donc à la diffusion interne et/ou sectorielle de l'innovation, les objectifs de la recherche seraient d'expliquer la dynamique de la diffusion, ou de se focaliser sur les conditions de mise en œuvre de l'innovation à l'intérieur de l'entreprise. De plus en privilégiant le concept de récursivité, cette théorie nous permettrait d'étudier, d'une manière réflexive les innovations, les relations entre celles-ci et la performance des cabinets comptables dans une logique dynamique en fonction du contexte institutionnel. Nous l'avons délibérément exclu, d'une part, pour respecter les consignes en termes de nombre maximal de pages, et d'autre part, en raison de sa complexité. Nous mobiliserons cette théorie dans des travaux futurs.

0.3.2.1 La sociologie des professions

Les injonctions normatives externes (amélioration de la performance dans les entreprises de services, montée des exigences en matière d'éthique, renforcement du sens des responsabilités) conduisent les chercheurs à mobiliser la sociologie des professions pour étudier ces changements macro-sociaux importants (Boussard, Demazière, Milburn, & Dubar, 2010).

Or, la sociologie ne s'est pas beaucoup intéressée à l'étude de la profession comptable. Le motif principal que nous avançons est que la « comptabilité est en soi une activité pas très séduisante » : répétitive, laborieuse, conservatrice, peu attractive, forte technicité, une clientèle quasi-exclusivement composée d'entreprises (Montagna, 1971; Ramirez, 2005).

S'agissant d'une profession réglementée, institutionnalisée, la sociologie des professions, plus particulièrement anglo-saxonne, offre un cadre théorique intéressant et fort utile pour décrire les **traits saillants** de la profession comptable libérale, dite établie (Carr-Saunders, 1928) et comprendre les interactions entre les acteurs (Boussard et al., 2010; Svensson & Evetts, 2010), les pratiques et les résistances aux changement qui se manifestent par des luttes de *juridictions* (Abbott, 1988; Moysan-Louazel & Dietrich, 2012).

La profession comptable est une représentation collective de membres, pourvus de droits spécifiques leur permettant de se constituer en Ordre (Dubar, Tripier, & Boussard, 2011), de « se protéger des risques du libéralisme et maintenir une respectabilité sociale » (Larson

Sarfatti, 1977). L'esprit collectif se matérialise par le partage d'un **Code de déontologie, de normes, de valeurs communes**.

L'accès à la profession comptable libérale renvoie à l'idée d'une forme de monopolisation d'acteurs auxquels est socialement reconnue la possession d'une expertise, de « savoirs de haut niveau » (Champy, 2009, 2011), de compétences spécialisées et d'un corpus de connaissances théoriques, indispensables à la réalisation de leurs missions, acquis au moyen d'une formation longue et formalisée (Carr-Saunders, 1928; Moysan-Louazel & Dietrich, 2010; Tondeur, 2003; Von Nordenflycht, 2010).

Un cabinet comptable ne travaille pas tout à fait comme une entreprise traditionnelle en raison du **double statut** de prestataires de services **intellectuels** et de groupement de **professionnels libéraux** (corps social). L'acteur, « le professionnel », est animé par une recherche de **rationalité** et une **légitimité** scientifique universelle dans le but de satisfaire les besoins des clients (Parsons, 1954). De ce point de vue, transparaissent des valeurs positives, sous-jacentes de performance mais aussi d'innovation, résultat de la **réflexivité** (Giddens, 2005; Nizet, 2007a, 2007b).

Les modifications récentes du Code de déontologie sont à la fois, source d'opportunités et de menaces. Le monopole s'ouvre à des activités nouvelles mais, en même temps, s'ouvre à des entrants « profanes » de la comptabilité ce qui va obliger la profession comptable à devoir s'adapter, à se régénérer, à innover au niveau de son organisation et de ses offres.

Nous tenterons donc dans un premier temps de relever les approches classiques de la sociologie des professions.

0.3.2.2 La performance, la performance durable

Pour prester des services de qualité, les cabinets comptables doivent être performants. Ils doivent être efficaces et efficients dans leur organisation et dans leur gestion pour être et rester rentables. Et en même temps, ils doivent assurer la qualité des services (missions) fournis et répondre aux attentes de leurs parties prenantes.

Le concept de performance fait débat aujourd'hui, « c'est que l'on ne sait pas très bien ce que cela signifie ».¹⁶ Ce concept est flou, multiforme, contingent et relatif (Bourguignon, 1995).

¹⁶ Berland, N. (2010, avril), Relativiser la Performance. *Economie et Management* (135), pp. 12-12.

Les gestionnaires distinguent généralement plusieurs types de performance : efficacité (consommation optimale de ressources), efficacité (atteinte des objectifs), productivité, marge. Dans ce modèle rationnel, le mot **performance** renvoie à la production ce qui exclut les entreprises de services, notamment intellectuels auxquelles est rattachée la profession comptable. Cette logique financière omniprésente ne permet pas de rendre compte de la complexité des processus sociaux et des performances cachées, invisibles.

La performance pose aussi la question de la répétition possible. On parlera de performance « s », et c'est sans doute ce qui est principalement visé par son acception gestionnaire (Pesqueux, 2010).

Plusieurs auteurs tentent de la définir : « La performance est la réalisation d'objectifs organisationnels multiples. » (Bourguignon, 1995) Cette définition vaut pour l'organisation comme pour les individus. Selon l'auteur, le mot revêt trois sens :

- **Un succès.** La performance est fonction des représentations de la réussite, variables selon les entreprises,
- **Un résultat de l'action.** La performance est entendue comme l'évaluation *ex post* des résultats obtenus,
- **Une action.** La performance est un processus qui apparaît à un moment donné.

De La Villarmois (2001) distingue **deux dimensions** de la performance : une dimension objective de type économique (l'efficacité) et systémique (pérennité de l'organisation) et une dimension subjective à la fois sociale (ressources humaines) et sociétale (légitimité de l'organisation).

La performance est aussi **un jugement** qui tient compte du contexte, des moyens mis en œuvre, des objectifs et des niveaux d'observation. Un jugement qui peut porter sur la légitimité et la reconnaissance sociale, l'utilité. Pour Lebas (1995), la performance se construit en fonction de la stratégie, spécifique à l'utilisateur. Selon Ernult (2005, cité par V. H. Vu, 2008), la performance « repose sur la capacité à produire de la valeur utile pour ses clients en consommant le minimum de ressources ».

Selon Marmuse (1997), la performance doit être surtout analysée sous l'angle de la **pérennité** de l'entreprise au travers de ses **dimensions stratégiques**. Selon le modèle intégré de

l'efficacité organisationnelle, la pérennité se mesure par la compétitivité, la qualité des produits et/ou des services, la satisfaction (Morin, Savoie, & Beaudin, 1994; Poissonnier & Drillon, 2008). Pour assurer la pérennité de l'entreprise, il convient de gérer simultanément plusieurs niveaux d'incertitudes en actionnant trois leviers : l'efficacité, l'identification et la réalisation des potentiels, la mise en perspective de l'avenir (Supizet, 2002).

La performance n'a de sens que, si elle est durable, ce qui suppose sa pluralité. Pour Cappelletti (2010), **la performance durable** est la « combinaison des performances économique, sociale et environnementale qui conduit à la survie-développement à long terme d'une organisation ». Développer la performance durable nécessite de conjuguer plusieurs leviers : « rendre l'existant efficace, réaliser les potentiels inexploités et les opportunités, mettre l'avenir en perspective. » (Supizet, 2002)

D'autres auteurs en management se sont aussi intéressés à la performance et à ses déterminants. Drucker (1992 cité par V. H. Vu, 2008) donne une liste de neuf déterminants pour assurer le succès des organisations : responsabilité sociale, satisfaction des clients, performance des employés, performance du management, productivité interne, attitude des employés, développement du management, budget d'opération et **innovation**. Peters et Waterman¹⁷ (1983, 2012) identifient sept attributs caractérisant la performance d'une entreprise : orientation vers l'action, l'autonomie et l'innovation, écoute permanente du client, mobilisation autour des valeurs clés, productivité assise sur la motivation du personnel, structure simple et légère et ne faire ce que l'on sait faire. Force est de constater que les critères de performance sont à la fois financiers et non financiers, au seul but d'améliorer la rentabilité de l'entreprise dans un but de survie-développement.

D'autres recherches ont analysé la performance selon une vision globale : les modèles de Quinn et de Rohrbaugh (1983), de l'efficacité organisationnelle de Morin et al., le balanced scorecard (Kaplan & Norton, 2003; Morin et al., 1994, 1994; Naro & Travaillé, 2009, 2010; Ndao, 2011; Poissonnier & Drillon, 2008; Travaillé & Naro, 2013).

Dans le contexte de notre recherche, il nous semble pertinent de construire notre modèle de la **performance durable** à partir de ceux existants. Ce modèle va tenir compte des spécificités de la profession comptable comme : l'éthique, le professionnalisme, la légitimité, les valeurs, etc.

¹⁷ Peters, T., & Waterman, R. H. (1983). *Le prix de l'excellence*. (M. Garène & C. Pommier, Trad.) (Vol. 1-1). Paris: Interéditions. Peters, T., & Waterman (2012). *Le prix de l'excellence* (Vol. 1-1). Paris, France: Dunod.

Les principales définitions de la performance et de la performance durable sont présentées au **chapitre 3**. D'ores et déjà, nous donnons une première définition de la performance durable :

La capacité d'une organisation à réaliser ses objectifs au sens large et, à combiner de façon équilibrée des performances économiques, sociales et environnementales qui contribuent à sa survie-développement.

0.3.2.3 L'innovation dans les services professionnels intellectuels

L'innovation est un objet d'étude, très ancien, à la croisée de plusieurs disciplines des sciences sociales, qui intéresse non seulement la gestion (sources d'avantages concurrentiels), mais également l'économie (progrès techniques), la sociologie (réflexivité, action, diffusion). L'économiste autrichien Joseph Schumpeter (1883 - 1950) est souvent cité comme étant l'un des premiers auteurs à avoir développé le concept d'innovation.

Le terme **innovation** fait l'objet de confusions avec d'autres notions très proches telles que l'invention et la créativité. L'innovation concerne le fait d'introduire dans une chose établie quelque chose de nouveau, d'encore inconnu (Alcouffe, 2004), une façon nouvelle de créer de la valeur pour les clients, pour les utilisateurs, pour l'organisation (Garel & Mock, 2012), un artefact matériel, une pratique, une idée (Rogers et Schoemaker, 1971 cité par Alcouffe, 2004).

Pour l'entrepreneur, c'est un outil qui permet d'exploiter le changement, en tant qu'opportunités, pour créer des activités ou des services différents (Schumpeter, 1990 ; Tidd, Bessant, & Pavitt, 2006), de libérer de la créativité pour faire la différence et ainsi accroître la performance (Fagerberg, Mowery, & Nelson, 2009; Greenwood, Li, Prakash, & Deephouse ; Swann, 2005). En somme, l'innovation est le contraire de l'inertie dans le sens où elle montre l'habilité des organisations à réagir aux moindres changements de l'environnement (Peters & Waterman, 1983, 2012). A l'instar de la performance, l'innovation véhicule une image positive.

Le service est un résultat, un processus qui s'inscrit dans le temps et dans une relation entre un client et un prestataire, par nature non stockable et difficile à réparer. Le caractère flou de *l'output* induit un brouillage des frontières entre les différentes catégories habituelles d'innovations (produit, process, organisation) et l'évaluation de ses impacts économiques ou non (Djellal & Gallouj, 2011a). Pendant longtemps, l'innovation dans les services était

associée à l'innovation technologique. Les travaux de (Djellal & Gallouj, 2002 ; C. Gallouj & Gallouj, 1996 ; F. Gallouj, 1991) consacrés à la spécificité de l'innovation dans les services, proposent une typologie de l'innovation qui tient compte de la nature cognitive des activités :

- **Innovation-valorisation** (incrémentale) : des nouveaux services, de nouvelles pratiques sont développés, par accumulation de l'expérience,
- **Innovation-objectivation** (incrémentale) qui repose sur l'autonomisation d'une prestation, auparavant intégrée dans une offre plus large,
- **Innovation-anticipation** (de rupture ou radicale) qui consiste à détecter de nouveaux services et de nouveaux savoirs professionnels à investir pour le futur.

Cette typologie nous semble insuffisante pour illustrer la variété des innovations pouvant être réalisées dans les cabinets comptables. Les innovations peuvent toucher différents éléments (produits, procédés ou organisation) qui peuvent être internes/externes (Alter, 1996, 2000, 2002; Burns & Stalker, 1996), technologiques/organisationnelles. De plus, les cabinets comptables évoluent sur des marchés concurrentiels ce qui implique, que certaines innovations ne sont que des innovations de rattrapage, et d'autres seront vraiment nouvelles pour le marché (Barreyre, 1980; Gardner, Morris, & Anand, 2007).

Les différentes définitions de l'innovation, de l'innovation dans les services seront présentées au **chapitre 4**. Dans le cadre de notre travail, nous avons retenu la définition suivante du concept d'innovation dans la profession comptable :

Une innovation est la mise en œuvre de produits et services, de méthodes de travail, de procédés, de pratiques, nouveaux ou significativement améliorés, voire l'ouverture ou l'élargissement des marchés, au sens large de ces termes, perçus, comme plus ou moins nouveaux par la firme ou pour le marché et, qui contribue à la performance durable de l'organisation. L'innovation crée ainsi de la valeur nouvelle, d'abord orientée vers le client, mais pouvant aussi concerner, en tant que bénéficiaire majeur, d'autres parties prenantes de l'entreprise.

Les développements ci-dessus nous amènent à proposer un cadre d'analyse pour étudier la relation (positive) entre l'innovation et la performance durable dans les entreprises de services professionnels que sont les cabinets comptables (cf. *chapitre 4*). Cette grille s'appuie sur les

typologies de Djellal et Gallouj, et tient compte des spécificités de notre objet de recherche (Djellal & Gallouj, 2002; C. Gallouj & Gallouj, 1996; F. Gallouj, 1991) et de Gardner, Morris et Anand (2007).

Nous venons de préciser la nature de l'innovation et de la performance durable que nous étudions dans cette thèse. Nous pouvons maintenant exposer la problématique et les hypothèses de recherche.

0.3.3 La problématique

La profession comptable libérale bénéficie d'un statut réglementé pour satisfaire aux obligations d'intérêt public : un monopole d'exercice, un droit exclusif d'offrir au public des services (mission légale de certification pour les commissaires aux comptes,¹⁸ etc.). Ainsi, l'Ordonnance de 1945 délimite « un périmètre d'activités qui ne sauraient être dispensées par des non experts-comptables » (missions principales et complémentaires).

L'environnement de la profession libérale est en perpétuelle mutation. Les changements, qu'ils soient de nature technologique, économique, sociale, réglementaire, influencent considérablement l'activité et les organisations. Ces évolutions poussent les membres de la profession comptable à une réflexion prospective stratégique quant à leurs futurs souhaitables. Depuis quelques années, les instances professionnelles sont tournées vers les besoins de performance et d'évolution des cabinets comptables et de leurs clients. En nous appuyant en partie sur notre expérience professionnelle passée d'expert-comptable,¹⁹ cette recherche propose de répondre à la problématique suivante :

Comment l'innovation dans le cadre d'une démarche prospective stratégique peut contribuer à la performance durable de la profession comptable libérale en France ?

L'objet de cette recherche n'est pas d'étudier le processus d'innovation ni la mesure de la performance. Mais, il est de montrer que l'innovation est **créatrice de valeur** et contribue ainsi à la performance durable dans la profession comptable libérale. Nous nous situons au

¹⁸ Les professionnels libéraux peuvent exercer à la fois la profession d'expertise comptable et celle de commissaires aux comptes à la condition sine qua non de remplir les conditions d'accès aux deux professions.

¹⁹ Nous avons exercé les fonctions d'expert-comptable (inscrite au Tableau de l'Ordre), de diplômée d'expertise comptable, de directeur de mission, de chef de mission, d'expert-comptable stagiaire pendant près de 20 ans.

niveau des cabinets d'expertise comptable qui réalisent également des missions légales (commissariat aux comptes).

Les questions de recherche associées à cette problématique sont les suivantes :

- Comment est perçue l'évolution du modèle professionnel vers un modèle entrepreneurial ?
- Qu'est-ce un cabinet comptable performant ?
- Quels sont les attributs de la performance durable dans les cabinets comptables ?
- Peut-on parler d'innovation dans les cabinets comptables ? Quelles sont les différentes formes que peuvent prendre les innovations dans les cabinets comptables ?
- Quels sont les impacts de l'innovation sur la performance durable des cabinets comptables ?

0.3.4 Les hypothèses de recherche

« Une hypothèse est une conjecture sur l'apparition ou l'explication d'un événement, exprimée sous une forme observable. » (Thiéart, 2007, p. 65)

0.3.4.1 L'hypothèse centrale

En réponse à notre question centrale, nous formulons l'hypothèse centrale suivante :

L'innovation menée dans le cadre d'une démarche prospective stratégique adaptée est un levier de la performance durable de la profession comptable libérale en France.

Cette hypothèse centrale résume et structure notre objet de recherche. Elle traduit les convictions, l'intuition et les réflexions propres du chercheur (Savall & Zardet, 2004, p. 173).

0.3.4.2 Le Corps d'hypothèse

L'hypothèse centrale, noyau dur de la recherche, est décomposée en un ensemble de sous-hypothèses, dénommé **corps d'hypothèses**. Celles-ci doivent concourir à valider ou à infirmer notre hypothèse centrale. Dans notre méthodologie de recherche, nous avons articulé trois niveaux de « règles de connaissances » : les hypothèses descriptives, explicatives et prescriptives (Savall & Zardet, 2004, p. 191; Voyant, 2005) :

- **Les hypothèses descriptives** constituent une représentation du champ observé. Elles décrivent des observations, des situations, alimentées et démontrées à l'aide de matériaux expérimentaux et bibliographiques,
- **Les hypothèses explicatives** fournissent des interprétations ou des explications possibles des hypothèses descriptives formulées,
- **Les hypothèses prescriptives** représentent les recommandations ou les prédictions ou des convictions du chercheur à partir des phénomènes observés et expliqués.

Nous avons fait le choix de présenter ci-après le résumé de notre corps d'hypothèses (cf. *Tableau 1*). Le corps d'hypothèses est présenté en **annexe 0.2**.

	Hypothèses descriptives <i>Nous constatons que...</i>	Hypothèses explicatives <i>parce que...</i>	Hypothèses prescriptives <i>il faudrait ...</i>
H1	Pour la majorité des chefs d'entreprises, les experts-comptables sont des partenaires privilégiés, incontournables (qualifiés de « médecins généralistes »), mais moins aptes à jouer un rôle de conseil élargi.	Les clients voient les experts-comptables comme une « assurance fiscale et sociale » en ce qui concerne les missions traditionnelles, mais peu connaissent leurs véritables périmètres d'intervention.	Pour la profession comptable, les missions de conseil et de gestion constituent un vivier important de développement ce qui nécessite, à la fois d'élargir la palette d'activités, et de les promouvoir.
H2	La profession comptable libérale s'oriente vers une logique d'entreprise de service, orientée clients, tout en exerçant dans un cadre règlementé, organisé et formalisé par des normes et un Code de déontologie.	Les évolutions multiples, que rencontrent le secteur, remettent en cause les équilibres actuels ce qui conduit à inscrire le futur dans une logique d'entreprise, orientée client et performance. Le profil d'entrepreneur permet d'être plus proactif, plus agile, plus innovateur.	Il s'agit de faire évoluer le <i>business model</i> en se structurant comme de véritables entreprises de services ce qui suppose de créer de nouvelles fonctions « supports », de manier les mêmes concepts que les clients, et de s'appuyer sur des avantages concurrentiels puissants tels que l'éthique, la déontologie, la science, la rigueur, l'expertise, etc.
H3	Des études prospectives stratégiques sont menées très régulièrement par les instances professionnelles sur les avenir possibles de la profession comptable dans toutes ses composantes.	Cet outil est utilisé par les organisations désirant améliorer leurs performances, innover, réduire les incertitudes ; plus particulièrement celles qui se soucient d'assurer leur avenir à long terme.	Il convient d'être acteur de son futur, en partie choisi, pour formuler des hypothèses dans une perspective à long terme. Les cabinets comptables, ayant cette aspiration, doivent construire un projet de cabinet cohérent et porteur en mettant l'accent sur l'innovation et l'orientation « clients ».
H4	La vision dominante considère que l'innovation ne concerne pas les entreprises de service, notamment de service intellectuel.	La difficulté de reconnaître les innovations dans les services tient principalement à leur caractère peu tangible, moins spectaculaire (invisibles), plus difficiles à évaluer car qualifiées souvent de sociales et de gestionnaires.	Il s'agit d'analyser les pratiques des cabinets comptables pour montrer que ces derniers développent des innovations ; des innovations qui utiliseraient des sources technologiques et non technologiques, managériales, pour en tirer des bénéfices et faire évoluer le

			modèle de cabinet.
H5	Les pratiques d'innovation (capacités) contribuent positivement à la performance « durable » des cabinets comptables, qu'elles soient radicales ou incrémentales (innovations de produits et services, de procédés, organisationnelles, etc.), nouvelles pour le cabinet ou pour le marché, etc.	Les entreprises qui investissent dans l'innovation ont tendance à croître davantage que les autres et à survivre. Les innovations sont des outils « stratégiques » qui permettent de créer et de capturer une nouvelle valeur ajoutée et d'améliorer les organisations.	Il s'agit pour les cabinets comptables d'investir et de stimuler la culture de l'innovation (tout en gérant les résistances internes (associer tous les acteurs autour du projet de cabinet) et en maîtrisant le système d'information des clients pour améliorer leur performance durable.
H6	Le concept de performance (durable) est complexe, multidimensionnel, imprécis, subjectif - à la fois qualitatif et quantitatif, interne et externe, social et financier - un construit social. Dans la profession comptable, il est plus multidimensionnel que financier.	La signification de la performance diverge en fonction du contexte, des organisations, des individus, des parties prenantes aux attentes diverses. Dans la profession comptable, la performance est davantage multidimensionnelle que financière en raison de ses traits saillants.	Pour porter un jugement sur l'impact des innovations sur la performance « durable » (dimension économique, systémique, politique, sociale), il convient de construire le concept de performance durable (dimensions) pour tenir compte des questions liées aux spécificités et à la survie-développement de la profession comptable.

Tableau 1 : Résumé du corps d'hypothèses

Nos hypothèses sont issues, d'une part, de notre pratique professionnelle lorsque nous avons travaillé en cabinets d'expertise comptable et d'audit et, d'autre part, de nos propres convictions. Elles ont pu être également formalisées en lien avec la littérature. Nous avons cherché à valider nos hypothèses au regard des trois processus de rigueur scientifique que sont les processus interne, externe (des résultats généralisables) et écologique (Cappelletti, 2005).

0.3.5 Les enjeux de la recherche

Quel est l'apport de notre recherche par rapport aux nombreux travaux sur l'innovation et la performance ? Il nous semble que notre recherche présente un intérêt pour les sciences de gestion.

En premier lieu, nous souhaitons étudier un type d'organisation peu étudié jusque là dans les sciences de gestion : **les organisations de type profession libérale réglementée**, notamment la profession comptable. Au-delà de la description de ses caractéristiques et de son environnement, l'originalité de cette recherche se trouve dans l'utilisation de la sociologie des professions qui ne s'est pas beaucoup intéressée à la profession comptable libérale.

En second lieu, nous voulons analyser leurs pratiques d'innovation et montrer qu'il existe bien des innovations dans ce type particulier d'entreprises. Les quelques travaux portant sur

l'innovation dans les entreprises de services intellectuels ont été réalisés dans le champ du conseil, et non celui de la profession comptable, plus particulièrement les cabinets d'expertise comptable. Nous rappelons que le poids économique de ce secteur d'activités est important et constitue un vrai gisement d'emplois.

De plus, aborder le thème de la prospective stratégique dans le cadre d'organisations réglementées, se dirigeant vers une logique entrepreneuriale, nous semble digne d'intérêt pour la communauté des chercheurs, mais aussi pour la profession comptable.

A notre connaissance, aucune recherche n'a été réalisée pour analyser l'influence de l'innovation sur la performance durable au sein de la profession comptable libérale. Nous entendons par performance durable, une performance sur le long terme, pas uniquement économique-financière, permettant d'assurer la survie-développement de l'entreprise (cabinet comptable).

Enfin, la recherche s'appuie principalement sur une posture de **praticien réflexif**, capable de « penser contre soi »²⁰ : notre objectif étant de transformer une expérience professionnelle en connaissance scientifique.

0.4 L'approche scientifique de la recherche

Le cadre méthodologique est conçu pour réaliser une recherche, exploitant une expérience professionnelle, et d'intention scientifique. Pour le chercheur, il s'agit de formuler la problématique (§ 0.3.3) et les hypothèses de recherche (§ 0.3.4), et expliciter les cadres ontologiques et épistémologiques dans lesquels ses travaux s'insèrent (§ 0.4.1). Puis à choisir une méthode de recherche qui s'appuie sur un pôle théorique et un pôle technique. Enfin à évaluer et diffuser les résultats (Cappelletti, 2005).

0.4.1 La posture épistémologique

De plus en plus les chercheurs en sciences de gestion se positionnent en tant que défenseurs de l'intégration entre les trois paradigmes épistémologiques : positivisme, constructivisme et interprétativisme, recherchant un consensus autour d'un paradigme de référence, seul garant d'un vrai progrès scientifique, en se dotant d'une position épistémologique aménagée

²⁰ Albarello, L. (2004). « *Devenir praticien-chercheur. Comment réconcilier la recherche et la pratique sociale* ». Bruxelles : De Boeck, p. 8.

(Thiéart, 2007, p. 31).²¹ La faisabilité d'une recherche dépend aussi bien des possibilités d'accès au « terrain » que des considérations théoriques, conceptuelles ou épistémologiques (Savall & Zardet, 2004).

L'étude s'appuie sur notre expérience professionnelle prolongée, de « *praticien réflexif* » en tant que salariée dans des cabinets d'expertise comptable et de commissariat aux comptes ce qui nous a permis de participer, d'observer, et, d'analyser *a posteriori* la réalité des phénomènes complexes étudiés au regard de la littérature. Durant ces périodes d'immersion, nous n'étions ni acteur-chercheur, ni chercheur-acteur. Nous souhaitons simplement exploiter cette expérience et la retraiter en matériaux de recherche dans le but de produire des connaissances d'intention scientifique.

Notre posture épistémologique s'apparente au « positivisme aménagé », tel que proposé par Miles et Huberman (2003, p. 17).²² Ce cadre permet de transcender positivisme et constructivisme (Cappelletti, 2005)²³ en proposant « de découvrir des relations légitimes et raisonnablement stables entre les phénomènes sociaux, qui existent dans les esprits et la réalité en raison de la complexité de l'objet d'étude ». En effet, notre recherche s'inscrit à la fois dans une logique de test des hypothèses confrontées avec la réalité empirique et notre expérience professionnelle, et dans une logique d'illustration et de vérification de concepts théoriques antérieurs.

0.4.2 Les choix méthodologiques

La méthode, dans son acceptation scientifique est définie comme « l'organisation de la mise en place des outils et techniques de recherche selon un agencement préétabli » (Wallace, 1983). Il n'existe pas de lien univoque entre un positionnement épistémologique et le choix d'une méthodologie de recherche.

Notre étude s'inscrit dans une logique de validation d'hypothèses issues de la littérature, de l'intuition et de la transformation d'expériences professionnelles en connaissances génériques, selon les critères de validité, de qualité et de rigueur scientifiques (Cappelletti, 2005). Pour Aristote, l'expérience est la voie d'accès aux réalités du monde et la condition nécessaire à la

²¹ *ibid*

²² Miles, M.B., & Huberman, M.A. (2003). *Analyse des données qualitatives* (éd. 2^e édition). (M. Hlady Rispal, Trad.) Bruxelles : De Boeck.

²³ Cappelletti, L. (2005). La création de connaissances dans une recherche en audit et contrôle fondée sur l'expérience professionnelle. In 26ÈME CONGRES DE L'AFC. Présenté à Comptabilité et Connaissances. Consulté à l'adresse <http://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00581141>.

connaissance (Aubret & Gilbert, 2003). L'expert-comptable s'appuie sur des savoirs théoriques et sur un raisonnement. Le raisonnement fait appel à une sorte d'intuition, de création, mais aussi de l'expérience et de l'expertise du praticien. La pratique professionnelle, au sens de Schön (1994) est réflexive quand l'expert-comptable prend sa propre action comme objet de sa réflexion. Étant immergé dans une organisation, l'expert-comptable est également dépendant des autres ; il est en interaction permanente et sa pratique s'exerce sous le regard des autres.

Nous nous appuyons, en grande partie, sur une méthodologie aménagée de « praticien réflexif » (Schön, 1994). Lorsqu'un professionnel réfléchit en cours d'action et sur l'action, il devient en quelque sorte un chercheur dans la pratique puisqu'il construit une « nouvelle théorie du cas particulier ». Le praticien réflexif se regarde agir, cherche à comprendre comment il s'y prend et pourquoi il fait ce qu'il fait (Paquay & Sirota, 2000), à identifier et corriger ses erreurs dans un processus d'autorégulation. En effet, la relation entre l'expert-comptable et son client est reliée à l'épistémologie de l'agir professionnel.

La méthode de recherche choisie dans l'approche de l'objet d'étude s'accompagne d'un mode de raisonnement permettant de construire des connaissances sur cet objet de nature scientifique. Selon Thiétart (2007, p. 63), il existe deux formes classiques de raisonnement scientifique : le raisonnement déductif (ou logico-déductif ou hypothético-déductif) qui va du général au particulier, et le raisonnement inductif marqué par la volonté de progresser du particulier au général. Nous pouvons représenter les deux logiques de raisonnement de la manière suivante (cf. *Figure 1*) :

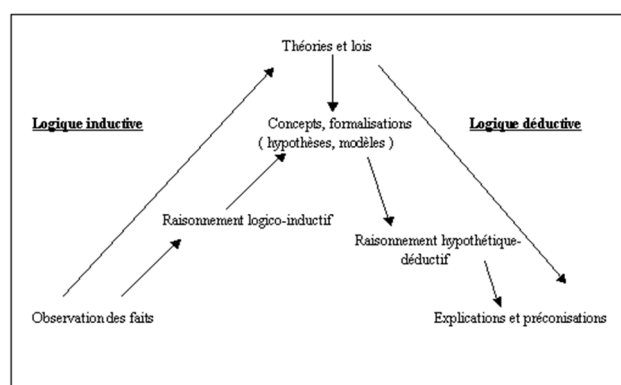


Figure 1 : Modes de raisonnement et connaissance scientifique (adapté de Chalmers (1987), Thiétart, 2007)

De nombreux auteurs soulignent l'intérêt de parcourir une boucle, dite récursive, alternant abduction-déduction-induction pour dépasser l'opposition classique entre raisonnement

inductif et hypothético-déductif (David & Hatchuel, 2012; Savall & Zardet, 2004). Selon David, la déduction consiste à tirer une conséquence à partir d'une règle. L'induction consiste à établir une règle générale à partir de l'observation empirique. Enfin, l'abduction consiste à construire des hypothèses et à élaborer une observation empirique qui relie une règle générale à une conséquence.

Toutes ces précisions développées nous permettent de clarifier notre cheminement. Le processus de notre recherche est fondé sur une approche logico-inductive et hypothético-déductive. L'objectif de notre travail est de valider l'hypothèse que les pratiques d'innovation dans les cabinets comptables contribuent positivement à leur performance durable. Dans un premier temps, notre démarche consista à construire le corps d'hypothèses à partir de matériaux bibliographiques et de matériaux issus du terrain en nous appuyant sur nos connaissances et notre pratique professionnelle d'expert-comptable. Ces hypothèses nous ont permis de mieux cerner notre objet d'étude. Puis par une démarche hypothético-déductive, nous avons confronté les hypothèses avec les données empiriques recueillies pour les valider ou les infirmer. Cette approche permet d'obtenir des connaissances d'intention scientifique (Lallé, 2004; Savall & Zardet, 2004).

Deux démarches méthodologiques sont combinées : l'une qualitative, six études de cas, et l'autre, quantitative, par questionnaire auprès des professionnels comptables.

0.4.2.1 Les études de cas

L'étude de cas permet de lier une démarche inductive et une approche déductive pour tester une théorie (Eisenhardt & Graebner, 2007) et décrire des singularités. Pour les recherches sur les organisations, la méthode d'étude de cas est très utile puisqu'elle « étudie un phénomène contemporain dans son contexte réel lorsque les frontières entre le phénomène et le contexte ne sont pas clairement évidente ». Ce choix a été directement motivé par la nature de notre question centrale de recherche de type « comment ». (Yin, 2003, 2012)

Entre 1991 et 2009, nous avons exercé en cabinets comptables et dans une association de gestion agréée en tant qu'expert-comptable stagiaire, expert-comptable inscrit au tableau de l'Ordre et diplômée d'expertise comptable. Dans le cadre de ces activités professionnelles, nous avons été chargée de divers projets, à savoir : la réorganisation (notamment le service « paie-social ») en vue de la certification ISO, l'expérimentation d'outils de révision par

ordinateur, l'étude et la mise en œuvre de nouveaux outils informatiques, les actions de formation interne et externe, la standardisation et l'amélioration des process, etc.

Le recueil des données fait appel à la réflexion *a posteriori* sur notre propre pratique. L'analyse des données se fait donc par une description, une analyse et une explication.

0.4.2.2 L'étude quantitative

L'enquête par questionnaire est l'outil le mieux adapté pour recueillir un très grand nombre d'informations sur un large échantillon de répondants. Elle permet d'enregistrer des réponses dont les modalités ont été préalablement définies. La rédaction du questionnaire est basée sur le corps d'hypothèses et la littérature. Nous voulions retenir le point de vue des répondants sur l'évolution du modèle professionnel, les changements, la réflexion prospective, les formes d'innovation (stratégie), le concept de performance durable intégrant plusieurs dimensions (financières et non financières) et pour finir, l'innovation créatrice de performance durable. L'objectif étant de valider les résultats des études de cas.

Nous avons réalisé une enquête par questionnaire administrée auprès de 1 177 professionnels comptables. En retour, les 141 réponses exploitables nous permettent de dégager des résultats de recherche.

0.5 Le plan de la recherche

Notre thèse est structurée en plusieurs parties.

La **première partie** est consacrée à une revue de la littérature sur les **concepts théoriques** mobilisés ainsi qu'à l'élaboration d'un cadre d'analyse intégrant ces différents éléments. Elle comprend quatre chapitres (chapitre 1 à 4).

Le **chapitre 1** présente les traits saillants de la profession comptable libérale sous l'angle de la sociologie des professions et des entreprises de services professionnels intellectuels. Ces cadres conceptuels nous semblent parfaitement adaptés à notre objet de recherche. La fin du chapitre est consacrée à révéler le caractère idiosyncratique de la profession comptable libérale, à savoir : son rôle, son cadre réglementaire, son organisation.

Le **chapitre 2** vise à décrypter le secteur de la profession comptable française. Il n'est pas envisageable d'appréhender un objet complexe sans connaître ses acteurs et son évolution. C'est pourquoi il est nécessaire de dresser un état des lieux du secteur et d'apporter un

éclairage sur les nombreux changements intervenus et attendus. Cela nous conduit à nous interroger sur l'adaptation des cabinets face à ces mutations profondes : pourquoi mener une démarche prospective ? Quelles sont les orientations possibles ? Quels sont les outils à activer ?

Le **chapitre 3** résume les différentes visions des concepts de performance, de performance durable et ses dimensions. Nous précisons le caractère multidimensionnel de la performance durable et la définition utilisée dans notre recherche. Plusieurs outils de pilotage de la performance durable, comme les modèles intégrés, sont exposés, à savoir celui de l'efficacité organisationnelle de Morin et al. et le *balanced scorecard* de Kaplan & Norton. A la fin du chapitre, nous proposons le modèle théorique de la performance durable dans la profession comptable, sur lequel nos travaux empiriques reposent.

L'objet du **chapitre 4** est double. Il s'agit d'une part de faire la revue de l'état de l'art sur le concept d'innovation, les différentes typologies d'innovation et sur l'innovation dans les entreprises de services professionnels. Ce recensement sera l'occasion de délimiter notre objet par rapport aux travaux réalisés et de donner notre définition de l'innovation dans les entreprises de services professionnels auxquelles nous rattachons la profession comptable. D'autre part, il s'agit de proposer un cadre d'analyse intégrant tous ces éléments.

La **seconde partie** est consacrée à notre travail empirique composé de trois chapitres (chapitres 5 à 7).

Le **chapitre 5** précise la démarche de la recherche d'un point de vue épistémologique et méthodologique. La recherche est fondée sur une épistémologie positiviste aménagée et s'appuie essentiellement sur une posture de praticien réflexif. Dans les deux volets de la recherche sont présentés les études de cas et l'enquête par questionnaire complétés par une lecture de la documentation professionnelle.

Le **chapitre 6** est consacré aux six études de cas issues de notre expérience professionnelle couvrant une période de dix-sept ans. Nous identifions les innovations managériales, de procédés, de produits & services, technologiques et analysons leur contribution aux différentes dimensions de performance durable retenues en nous appuyant sur le cadre d'analyse construit à l'issue du chapitre 4.

Le **chapitre 7** est consacré aux résultats de l'enquête par questionnaire, réalisée auprès de la profession comptable. Nous utilisons plusieurs méthodes d'analyses des données quantitatives, comme l'analyse univariée et bivariée, à savoir une analyse descriptive, une analyse factorielle, les corrélations de Spearman, l'analyse de la variance ANOVA et le test T pour valider nos hypothèses de recherche. Quant aux données qualitatives, une analyse de contenu est effectuée.

La conclusion de la thèse exposera les apports conceptuels, méthodologiques et managériaux de notre étude ainsi que les limites et les voies de recherches futures susceptibles de trouver des prolongements dans des travaux ultérieurs.

L'architecture de cette recherche est représentée par la *Figure 2*, page suivante.

L'ARCHITECTURE DE LA RECHERCHE

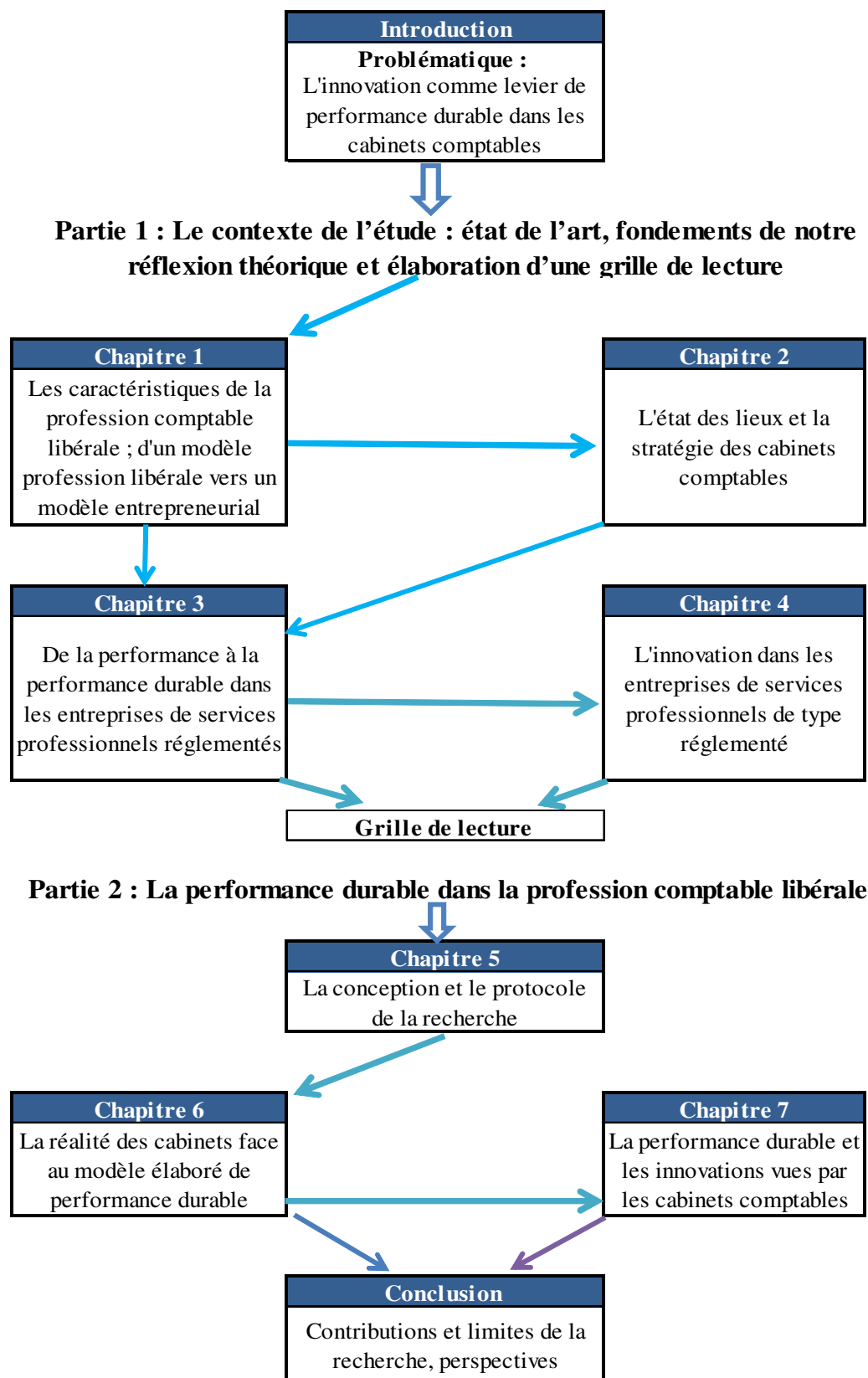


Figure 2 : L'architecture de la recherche

Première partie :

Le contexte de l'étude : état de l'art,
fondements de notre réflexion théorique et
élaboration d'une grille de lecture

Introduction de la première partie

La présente thèse étudie l'innovation menée dans le cadre d'une démarche prospective stratégique comme facteur de performance durable dans les cabinets comptables. Dans cette première partie, nous allons nous attacher à relier la profession comptable libérale, l'innovation dans les entreprises de services et la performance durable. Nous ferons une revue de la littérature sur les différents champs de connaissances mobilisés pour, ensuite, élaborer notre grille de lecture. La *Figure 3* ci-après présente le lien entre les champs mobilisés.

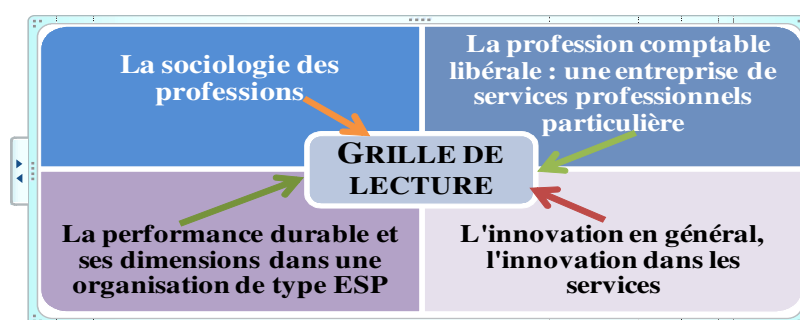


Figure 3 : Lecture des champs de connaissances

Le chapitre 1 a un double objectif. Il s'agit, d'une part, de présenter la sociologie des professions, d'autre part, de montrer en quoi la profession comptable est une entreprise de services professionnels intellectuels réglementée. La fin du chapitre porte sur l'organisation, le cadre réglementaire et l'importance de la qualité de la profession comptable libérale française.

L'objet du chapitre 2 est double. D'une part, il s'agit de dresser un état des lieux du secteur pour bien comprendre le contexte de notre étude. D'autre part, il s'agit de montrer l'importance de mener une réflexion prospective stratégique pour construire le projet de cabinet. Ce chapitre sera l'occasion d'analyser la gestion des cabinets comptables, le paysage concurrentiel et les profondes évolutions structurelles qui poussent au changement de modèle organisationnel.

Le chapitre 3 est dédié au concept de performance durable dans la profession comptable libérale. Nous nous intéressons au caractère multidimensionnel du concept de performance, des différentes définitions proposées par des auteurs. Ce recensement sera l'occasion de

donner notre définition de la performance durable. Enfin, parce que l'objet de notre étude est la performance durable au sein de la profession comptable, nous présentons quelques modèles intégrés de la performance durable avant de proposer notre propre modèle.

Le **chapitre 4** est consacré au dernier champ de connaissances. Nous faisons une revue de l'état de l'art sur le concept de l'innovation en général et sur l'innovation dans les services. L'ensemble des disciplines des sciences sociales s'intéresse à l'innovation. Les économistes classent les innovations en fonction de leur portée. Quant aux chercheurs en gestion, leurs travaux portent sur le management de l'innovation. Et, les sociologues analysent les faces du processus d'innovation. Nous allons nous attacher à étudier les différentes définitions et typologies de l'innovation. Avant d'aborder les enjeux de l'innovation, nous retiendrons une définition générale. L'innovation dans les entreprises de services professionnels intellectuels, objet de notre étude, n'a été étudiée par la communauté de chercheurs que depuis une trentaine d'années. Dans cette thèse, nous présenterons uniquement les perspectives qui nous paraissent les plus appropriées pour atteindre notre objectif.

Les publications sur les thèmes de l'innovation, de la performance sont excessivement nombreuses. Il ne s'agira pas d'en présenter une revue exhaustive des recherches menées sur ces thèmes, mais d'en extraire certains éléments pour éclairer notre problématique.

Chapitre 1 : les caractéristiques de la profession comptable libérale ; d'un modèle profession libérale vers un modèle entrepreneurial

Les professions occupent une position privilégiée dans nos sociétés contemporaines. Mais qu'est-ce qu'une profession ? La réponse à cette question semble évidente *a priori*, notamment si l'on se réfère aux plus anciennes établies. Ces professions qualifiées de **libérales** par plusieurs (Carr-Saunders, 1928; Parsons, 1939; Montagna 1971) se matérialisent par la médecine, le droit, la profession comptable,²⁴ etc. La profession comptable, l'une des plus vieilles est l'une des moins connues. Selon Montagna, elle souffre d'une faible visibilité due à la nature du travail et à une image très « conservatrice ». Elle est moins étudiée car elle se caractérise par une forte technicité, une discrétion entretenue à dessein, moins visible que d'autres professions (Ramirez, 2005). Cependant, cette profession régie par une finalité claire, au savoir « spécialisé, scientifique et standardisé », a su et continue à s'adapter aux évolutions de son environnement. Un objet social perçu comme la « *conscience de l'homme d'affaires* », le symbole d'une utilité rationnelle dans un monde de plus en plus complexe (Montagna, 1971; Tourna-Germanou, s. d.).

Les enjeux de la sociologie des professions portent sur l'organisation sociale, la cohésion tant morale que sociale et l'influence des organisations professionnelles. Il nous semble donc pertinent de nous appuyer sur la sociologie des professions comme cadre d'analyse pour caractériser les traits saillants de la profession comptable libérale et ses logiques d'évolution qui la gouvernent pour assurer sa survie-développement dans un monde de plus en plus complexe et incertain. A cet effet, il importe de souligner qu'à partir des années 1970, le concept de profession réglementée apparaît dans la littérature, lequel permet de distinguer les professions dont l'exercice est légiféré, des autres professions.

La profession comptable fournit des prestations, dites de « *services* » à des clients, principalement des entreprises, réalisées par des professionnels. Mobiliser la littérature traitant de la production des activités de services professionnels s'impose également pour bien

²⁴ Nous sous-entendons par « profession comptable », une profession libérale et réglementée.

caractériser le déroulement d'une relation de service et comprendre l'évolution de la profession vers une entreprise cabinet comptable orientée client. « Il faut sortir du modèle de la profession libérale de l'après seconde guerre mondiale et évoluer vers des entreprises de services. »²⁵ (Melot & Warlin, 2011, p. 13-14)

Dans ce premier chapitre, nous tenterons de relever les principales approches issues de la sociologie des professions pour mieux saisir le caractère idiosyncratique de la profession comptable (§1.1). Dans un second temps, nous présenterons quelques travaux traitant plus précisément des entreprises de services professionnels intellectuels (§1.2) pour montrer que la profession comptable se trouve à l'intersection de ces deux cadres d'analyse.

1.1 La profession comptable libérale : une analyse sous l'angle sociologique

La revue de la littérature sur le sujet met au premier plan la polysémie de ce terme entre les différents courants de pensée. Tout d'abord, nous explicitons les différents sens du mot « profession » (§ 1.1.1) avant de présenter les différents travaux anglo-saxons, qualifiés de sociologie des professions libérales (§ 1.1.2). Puis, nous abordons le caractère réglementaire et institutionnel de la profession comptable en France (§ 1.1.3).

1.1.1 La polysémie du concept « profession » en sociologie

Le mot « profession » est polysémique en français alors, qu'à contrario la langue anglaise définit le terme de façon plus restrictive (Eymeri-Douzans, s. d.). Traduire en français, le terme anglo-saxon "*professions*" par profession libérale ne recouvre qu'imparfaitement la notion (Maurice, 1972) ce qui conduit à confondre ses attributs avec un idéal-type. Le mot aurait une origine religieuse, « professer » qui signifie « porter en avant la parole » qui se distingue de métier (« *ministerium* », être au service) (Wittorski, 2007, p. 69). Selon Le Petit Robert, le terme « occupation » désigne ce à quoi on consacre son temps, son activité.

En français, quatre acceptions peuvent être considérées. La profession comme **déclaration**, vocation ("*calling*"), c'est-à-dire une identité professionnelle (1), comme **emploi** (2), au sens de classification, « gagner sa vie » ; comme **métier** (3) au sens de spécialisation et de communauté professionnelle, et enfin comme **fonction** (4), c'est-à-dire une position hiérarchique, une compétence reconnue. Dans le langage courant, « être pro, c'est être

²⁵ Déclaration de Mr Fontaine du Cabinet Tudel et Associés, citée par L. Melot.

expérimenté, reconnu, expert dans son domaine » (Dubar & Tripier, 1998; Dubar et al., 2011). Contrairement au monde anglo-saxon, il n'y a pas d'opposition entre *occupations* et *professions*.

Selon la perspective anglo-saxonne, une différence prévaut entre les groupes bénéficiant d'une reconnaissance de compétence juridique (légitimité), fondée sur le savoir « abstrait » ("*professions*") et ceux qui en sont dépourvus ("*occupations*").²⁶ Aux États-Unis, une distinction claire est faite entre les deux termes : le métier ("*occupation*") est basé sur des « activités coutumières et modifié par essai et erreur dans la pratique individuelle alors que la profession consiste à appliquer des principes généraux à des problèmes particuliers » (Schön, 1994, p. 46). "*Professions*" est synonyme de **profession réglementée**. Chacun cherche à se réclamer du statut social et des avantages liés au fait d'exercer une profession. Cette distinction, par ailleurs, légitime l'important débat sur la définition d'une profession et explique l'imposante littérature sur la question aux États-Unis.

Au sens de Weber, « professions » désigne des activités distinctes, élitaires, élitistes jouissant d'un fort prestige social (reconnaissance). Ce sont aussi un sous-ensemble d'activités dans lequel les membres sont pourvus de droits spécifiques. Droits qui leur permettent de se regrouper en associations professionnelles volontaires et reconnues légalement (des Ordres) et à faire reconnaître leurs intérêts communs (Carr-Saunders, 1928) : l'Ordre des Experts-Comptables, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes.²⁷ Ces activités exigent une formation longue et spécialisée d'où l'autorisation d'exercice sur la base d'un diplôme. Elles se prévalent d'une forme de monopole (exercice légal d'une expertise) au nom de l'intérêt général, qui se caractérise par un ensemble de règles et de mécanismes de contrôle pour garantir le savoir de base, les compétences, l'éthique, et surtout la valeur reconnue à ses membres (Carr-Saunders, 1928; Menger, 2003; Freidson, 2001; Gadéa & Demazière, 2009; Lazega, 1994, cités par Gadéa & Demazière, 2009, p. 28; Menger, 2003 ; Wittorski, 2007; Von Nordenflycht, 2010). Au sommet de la hiérarchie, nous trouvons une sorte d'élite professionnelle, dotée d'une expertise élevée, autonome, qui exerce leur activité de façon indépendante ou au sein d'organisations. Le fait de devenir « salarié » (expert-comptable, avocat, médecin) n'enlève rien à l'état de « professionnel », car il s'agit d'une qualification « à prétention essentialiste de l'identité de celui qui a décroché le ticket d'entrée dans la

²⁶ La distinction porte surtout sur le fort contrôle effectué par les institutions quant au savoir de base détenu, notamment pour les avocats, les comptables et moins pour d'autres tels que les sociétés de conseil (Von Nordenflycht, 2010).

²⁷ Désormais OEC et CNCC.

profession » (Eymeri-Douzans, s. d.). Nous soulignons que l'autonomie professionnelle est actuellement « remise en question par un processus de logique mercantile, des contraintes d'efficacité et de rentabilité » (Boussard et al., 2010), mais aussi par un mouvement de libéralisation et des mutations de l'environnement (Jamin, 2012). Il nous semble que cette approche corresponde bien aux professions, dites libérales réglementées françaises, dont l'un des « segments », objet de notre étude, est la profession comptable.

Dans le cadre de nos propos, nous nous attachons aux acceptions, vocation (3) et métier (4), qui se rapprochent de la sociologie des professions au sens anglo-saxon (Dubar & Tripier, 1998). Quant à la distinction entre métier et profession, elle repose sur la nature des savoirs et savoir-faire des praticiens (acquis sur le terrain) et des savoirs théoriques, intellectuels ou techniques de haut niveau détenus par les professions (Sorel & Wittorski, 2005; Wittorski, 2007). Après ces liminaires, nous présentons dans la partie suivante les principaux courants de pensée de la sociologie des professions.

1.1.2 Les caractéristiques des professions vue par la sociologie des professions : corpus de savoirs abstraits, accès réservé, clôture des marchés, « luttes de juridictions »

Nous abordons donc ici les différents paradigmes qui se sont imposés dans la sociologie des professions : l'approche fonctionnaliste, dite "*trait approach*", l'approche interactionniste et l'approche monopolistique.

1.1.2.1 Les divergences des approches fonctionnalistes, interactionnistes et monopolistes

L'objet de la sociologie des professions s'est constitué à partir d'un modèle professionnel situé historiquement, culturellement et géographiquement : la structuration des professions anglo-saxonnes (Boussard, 2008; Champy, 2009, 2011; Mioche, 2005). Sur cette base, des auteurs d'un courant, dit « fonctionnaliste » ou paradigme des faits sociaux, sous l'égide de Flexner (1915), puis de Carr-Saunders et Wilson (1933), Parsons (1939), Wilensky (1964), Greenwood (1957), Durkheim (1902) pour la France, ont développé entre les années 1930 et 1960, une théorie de la « professionnalisation » pour interpréter le rôle spécifique des savoirs scientifiques dans les sociétés et la manière dont les professions se structurent pour se faire reconnaître par l'État et devenir des professions « établies ». Selon ces auteurs, les professions

assurent une fonction essentielle : la cohésion sociale et morale du système social, une alternative au capitalisme concurrentiel et de la lutte des classes.²⁸

1.1.2.1.1 L'approche fonctionnaliste

Ce premier courant théorique privilégie l'enjeu de l'organisation sociale et se rattache au **positivisme de la réalité sociale** par lequel il est possible d'avoir une connaissance objective de l'objet étudié (Champy, 2009). Les travaux de Carr-Saunders & Wilson et de Durkheim²⁹ s'inscrivent dans une conception selon laquelle les groupes professionnels constituent des formes de régulations sociales. La trinité professionnelle se fonde sur une technique intellectuelle spécialisée, une formation prolongée et formalisée³⁰ et un service performant à la communauté (Carr-Saunders et Wilson, 1933). Pour ces auteurs, c'est « l'unicité de ces trois composantes qui assure le lien entre la responsabilité des professionnels et leur reconnaissance par le public » (Dubar & Tripier, 1998, p. 80). Ce schéma repose sur l'acquisition de « traits » fonctionnels qui permet de distinguer une profession d'une occupation. Flexer (1915) fut l'un des premiers à avoir dressé une liste de caractéristiques en ces termes :

« Les professions traitent d'opérations intellectuelles associées à de grandes responsabilités individuelles, leurs matériaux de base sont tirés de la science et d'un savoir théorique, qui comportent des applications pratiques et variées, et sont transmissibles par un enseignement formalisé. Les professions tendent à l'auto-organisation dans des associations et leurs membres ont une motivation altruiste. » (Flexer, 1915, cité par Dubar & Tripier, 1998; Maurice, 1972)

Quant à Wilenski (1964), la profession se caractériserait selon six critères. C'est une activité (de services) exercée à temps plein, régie par des règles d'activité, comprenant une formation et des écoles spécialisées, possédant des organisations professionnelles, comportant une protection légale de son monopole, ayant établi un code de déontologie.

Les organisations professionnelles ont un rôle important en matière de surveillance, de sanctions et de défense des intérêts collectifs en veillant ainsi au maintien du prestige social ("*dignity*"). La déontologie est un moyen pour perpétuer un « idéal de service » qui passe par

²⁸ Depuis Durkheim, une partie des sociologues voient la déontologie, l'idéologie et l'organisation des professions comme « fonctionnelles », et d'autres les voient d'un point de vue économique comme un monopole.

²⁹ Ils ont beaucoup étudié les activités de services organisées sous formes d'associations professionnelles volontaires et reconnues légalement.

³⁰ Pour Carr-Saunders (1928), il s'agit de l'attribut principal des professions.

la satisfaction des intérêts des clients et de la communauté avant les siens³¹ en contrepartie d'une rémunération. Pour Parsons, l'idéologie professionnelle contribue à remédier à l'opacité de la qualité liée à l'asymétrie de l'expertise (§ 1.2.1.1) : *“A professional ideology consists of a set of norms, manifested both in explicit ethical codes, enforced by professional associations and in internalized training.”* (Von Nordenflycht, 2010, p. 163)

Pour le sociologue français R. Bourdoncle (1991), les attributs des professions sont :

« Une base de connaissances à la fois générales mais aussi relativement spécifiques à l'exercice d'une profession, des individus ayant le souci de servir l'intérêt général plutôt qu'un intérêt particulier, un code éthique organisant le comportement des professionnels vis-à-vis de leurs clients, [...] d'honoraires³² correspondant aux services rendus. » (cité par Sorel & Wittorski, 2005)

D'autres listes de traits ont été établis mettant en exergue : le savoir théorique et scientifique, le désintéret et l'altruisme, le respect de normes culturelles et sociales, l'éthique, la formation spécialisée et continue, la responsabilité et la tutelle sur la technique au mieux des intérêts des parties prenantes, l'autorité professionnelle au sein d'une juridiction, l'autonomie dans la prise de décision, la nature de la relation entre le professionnel et son client, les associations de contrôle, l'inscription ou la certification (Sciulli, cité par Evetts, 2003, p. 24). Cette succession de caractéristiques montre une « scientisation » des savoirs de haut niveau (Champy, 2009, 2011; Gadrey, 1994; Vézinat, 2010) d'une profession ce qui ne la rend pas accessible à tous, et justifie ainsi la délégation de monopole par l'État, au titre de mandat de service au public ; comme c'est le cas des médecins et des avocats (Gand, 2008), des commissaires aux comptes et dans une moindre mesure des experts-comptables. Pour Sapiro (2006), l'État joue un rôle essentiel dans le processus de développement des professions.

Force est de constater que la profession comptable, cœur de notre travail de recherche, semble correspondre à la définition proposée par les tenants du courant fonctionnaliste : assises techniques et scientifiques, formation spécialisée, protection juridique du monopole, associations professionnelles et déontologie professionnelle, etc. Les comptables des *“Professional, Technical and Kindred Workers”* au même titre que les avocats, les médecins

³¹ Les professions seraient marquées par le désintéressement qui n'est qu'une simple survivance des guildes médiévales (Parsons, 1966, p. 35). Son modèle professionnel est libéral qui prône l'autonomie.

³² Les honoraires viennent du latin « Honorarium » qui sont « *la manifestation de la reconnaissance du client pour un service inappréciablement pécuniairement* » (Sapiro, 2006).

(Abbott, 1988; Boussard, 2008). L'approche fonctionnaliste³³ des professions a été critiquée à partir des années 1960 par deux courants, les « interactionnistes » et les « monopolistes ».

1.1.2.1.2 L'approche interactionniste

Ce deuxième courant théorique est une forme de matrice d'étude des activités organisées en segments : les groupes professionnels. Les interactionnistes sont issus de l'École de Chicago (Hughes, Becker, Strauss, Freidson, Abbott, etc.), inspirés par les pensées de G. Simmel et Park, « l'esprit collectif d'un groupe se matérialise par le partage de conduites, de normes d'ajustement mutuel et non par son intégration dans un Ordre préétabli ». Leur critique porte essentiellement sur la construction du concept « profession ». Ils se sont attachés à étudier les activités professionnelles comme un processus non seulement bibliographique mais également identitaire. Selon eux, les groupes professionnels sont des construits interactionnels en perpétuelle recomposition. Les professions sont valorisées comme autant de formes « d'accomplissement de soi » (Dubar & Tripier, 1998). Pour Freidson (1986), les comptables et les avocats doivent être rangés dans les grappes de professions (Brock, Powell, & Hinings, 1999). Pour les interactionnistes, les “*occupational groups*” sont des collectifs à l'intérieur desquels les membres s'auto-organisent, défendent leur autonomie, leur territoire, leur spécificité professionnelle. Ils cherchent à se protéger de la concurrence par le biais de l'obtention d'un monopole (Larson Sarfatti, 1977; Mioche, 2005; Vézinat, 2010), à l'issue de luttes avec d'autres « segments » professionnels concurrents pour lesquels des compromis doivent être trouvés (Hughes, 1996, Strauss, 1992). Les professionnels se réclament le droit de donner des conseils issus de leur champ de connaissances. C'est la base de la « licence »³⁴ qui est une autorisation d'exercice. L'obligation de mission (“*mandate*”) découle également du savoir ésotérique ainsi que du niveau élevé de connaissances détenues. Ainsi, des stratégies sont mises en place pour élever des barrières à l'entrée des professions telles que l'institutionnalisation des programmes de formation, les diplômes (notamment la profession d'expert-comptable et de commissaire aux comptes), l'expérience. Le savoir-faire est une notion centrale, associé à la capacité à contrôler les territoires professionnels pour se faire respecter tant par les instances institutionnelles que par les éventuels concurrents, “*abstract system of knowledge in order to claim professional status*” (Abbott, 1988, p. 8-9). Le système

³³ Les fonctionnalistes s'intéressent surtout aux professions prestigieuses et établies (médecins, avocats, etc.), en mettant l'accent sur l'unité des rôles alors que les interactionnistes, plus ouverts, se penchent sur l'étude des petits métiers (la diversité des pratiques), tels que les musiciens de danse (Becker, 1985).

³⁴ La « licence est un attribut du métier » donnant l'autorisation légale d'exercer un type d'activité ce qui explique l'émergence de la réglementation (Hughes, 1996).

abstrait de connaissances doit être régénéré en permanence afin d'étendre sa « juridiction » (Tourna-Germanou, s. d.).

La profession comptable est dite « établie » par le biais de ses associations institutionnelles. Mais au-delà du processus d'institutionnalisation, il s'agit aussi de convaincre « *le public* » de la pertinence des savoirs détenus, d'où la notion de confiance, rendue possible par le contrôle et l'évaluation des pratiques par des experts de la profession, c'est-à-dire le contrôle de qualité au sein de la profession comptable libérale française (Boussard, 2008). Nous ajoutons que le client est une composante à ne pas négliger puisqu'il participe à la légitimité des activités des professionnels. Pour Larson (1977), il y a deux catégories de professionnels : les proactifs, qui vont chercher à élargir leur champ d'action (missions nouvelles, nouvelles pratiques), et les plus conservateurs. Il nous importe également de présenter les points de vue de A. Strauss (1992) : la société est le produit des rencontres entre groupes, de leur travail, de leur négociation, des processus d'apprentissage et de connaissance. Les hommes sont en interaction et sont considérés comme actifs, créatifs, **réflexifs** et non passifs, soumis des forces sociales sur lesquels ils n'ont pas de contrôle.

Pour M. Weber, les nouvelles figures professionnelles sont les savants, les experts ce qui se traduit par l'émergence du modèle bureaucratique ; « celui reconnu dans le cadre d'une légitimité rationnelle légale, détenteur d'un savoir « scientifique labellisé, d'un prestige, d'un pouvoir, d'une éthique de la responsabilité ». Ce phénomène serait lié à la multiplication des professions établies (Hughes, 1996).

1.1.2.1.3 L'approche monopolistique

Ce troisième courant émerge à la fin des années 1960, à la suite d'Abbott. Il s'appuie sur des théories marxistes, wébériennes pour critiquer le concept de professionnalisation, vu comme une idéologie de compétences (Freidson, Johnson). La question centrale reste toujours de comprendre comment des activités professionnelles accèdent à des positions dominantes. Mais, c'est le rôle des marchés et du pouvoir économique des professions qui est mis en exergue (Dubar & Tripiet, 1998; Evetts, 2003). Le courant néo-wébérien envisage le statut de profession comme le résultat d'une lutte entre concurrents qui cherchent à défendre, voire à étendre leur « territoire » (Abbott, 1988). Un processus par lequel des « acteurs collectifs (statutaires) ferment leur marché ("*social closure*") et établissent un monopole (légal) de contrôle sur leurs activités tout en partageant des valeurs communes, des croyances (Larson Sarfatti, 1977; Paradeise, 2003). La profession comptable libérale française est un cas

particulier de marché fermé qui se matérialise par le contrôle de l'accès au métier, des tâches réservées et des compétences techniques (Moysan-Louazel & Dietrich, 2012). Nous verrons plus loin que le champ professionnel se recompose par l'entrée des Centres de gestion agréés ayant le statut associatif (CGA) et les Associations de gestion et de comptabilité (AGC). Cette évolution se caractérise par une lutte de « juridictions » dans le champ. La concurrence sur un marché engendre à terme la constitution de monopole ; ceux qui subsistent sont ceux qui ont innové, anticipé, contrôlé (Dubar & Tripier, 1998; Mioche, 2005). Ramirez (2005, 2009) cite l'audit comme une innovation constante en terme d'offre de services proposée par la profession comptable. Les sociologues anglo-saxons actuels expliquent le phénomène en ces termes (Eymeri-Douzans, s. d.) :

« Les professions, ces corporations d'État héritées [...], parviennent à se maintenir comme des puissances sociales et économiques fort prospères alors qu'elles s'affranchissent de la sacro-sainte « loi du marché » pourtant tenue comme une contrainte à laquelle nul n'est censé échapper à l'ère du capitalisme mondialisé. » (Eymeri-Douzans, s. d.)

Si les cadres théoriques de la sociologie des professions ont beaucoup évolué, des éléments fondamentaux demeurent toujours présents : savoir abstrait, intellectuel et complexe, clôture des marchés par le biais d'un système institutionnalisé qui définit les modalités d'accession et d'exercice, les règles de discipline, les modes de régulation, etc.

1.1.2.2 Les points communs entre les différents courants sociologiques

Les différentes écoles de pensée ont toutes un point commun : les enjeux. Les professions sont considérées comme des alternatives « à la domination du monde des affaires, du capitalisme concurrentiel » (Dubar & Tripier, 1998, p. 68). En premier lieu, les professions se définissent par rapport à la nature de leurs savoirs intellectuels abstraits. Dans *"The system of professions"* (1988), Abbott montre les caractéristiques homogènes associées aux professions:

"Certainly all [...] agreed that a profession was an occupational group with some special skill. Usually this was an abstract skill, one that required extensive training [...] Professions are exclusive occupational groups applying somewhat abstract knowledge to particular cases." (Abbott, 1988, p. 7-8)

Pour les fonctionnalistes, « les professions impliquant une technique intellectuelle spécialisée acquise au moyen d'une formation prolongée et formalisée et permettant de rendre un service efficace » (Dubar et al. 1998; Sapiro, 2006; Sorel & Wittorski, 2005). Il nous semble que cette définition résume parfaitement la finalité de la profession comptable autour de trois

éléments qui établissent le lien entre l'éthique, l'expertise-technicité et la reconnaissance. Le professionnel recherche, d'une part, la légitimité scientifique, qui est universelle, et d'autre part, l'autorité professionnelle fondée sur les compétences techniques et la qualification. Toute son activité est orientée vers la satisfaction des besoins du client.

Le second point de convergence porte sur la démarche de clôture des marchés. Carr-Saunders et Wilson ont étudié une trentaine de professions en Grande-Bretagne et concluent que le monopole accordé à certaines d'entre-elles est justifiée par une mission de service public. Les médecins, les avocats assurent ainsi la mise en relation de l'expertise et du grand public (Dubar & Tripier, 1998; Dubar et al., 2011). Cette analyse est contestée par les monopolistes. Ainsi, Abbott (1988) parle de compétition entre les professions pour obtenir les effets de clôture des marchés ce qui expliquerait le développement ou la disparition de certaines au cours du temps. Selon Swenson et Evetts (Moysan-Louazel & Dietrich, 2012), les modèles professionnels anglo-saxons et continentaux convergent en grande partie par la diffusion de modèles d'organisation comme celui des grands cabinets comptables pluridisciplinaires, dits *Bigs* dans le monde entier. Le modèle anglo-saxon s'est caractérisé par la liberté de professionnels (également praticiens) indépendants, opérant sur un marché de services, regroupés dans des associations professionnelles autorégulées, contrôlant un monopole et créant ainsi prestige et confiance.

Le décryptage de ces trois approches dominantes en sociologie des professions nous permet à présent de poser les jalons qui différencient les professions réglementées de l'ensemble des autres professions et de caractériser la profession comptable libérale.

1.1.3 Le cadrage de la profession comptable libérale

De nombreux travaux en sociologie des professions ont montré les traits distinctifs d'une profession sans préciser clairement ce qu'est une profession réglementée. Avant d'aborder la régulation (§ 1.1.3.2) nous nous attachons à circonscrire le concept de profession libérale réglementée (§ 1.1.3.1). Cette partie s'achèvera par un exposé de l'apprentissage initial et de l'accès à la profession (§ 1.1.3.3)

1.1.3.1 Le concept de profession libérale réglementée

Les professions libérales sont un sous-groupe des « professions », qui exercent leur profession dans un cadre réglementé, monopolistique, organisé (Ordre) et formalisé (normes) (Menger, 2003). Les membres se considèrent tous comme des *experts* aux compétences spécifiques, qui

justifient à leurs yeux la qualité de *professionnel*. Savatier (1947) les définit comme : « Une activité intellectuelle, une **activité indépendante**, une activité **désintéressée** qui constitue le trait principal puisque le professionnel n'apporte que ses qualités personnelles de science, d'intelligence et de dévouement. » (In Dubar et al., 2011, p. 219) Ces traits distinctifs permettent donc à la profession libérale de se distinguer des professions manuelles, salariées et commerciales. L'idéal-type français serait incarné par les avocats : des privilèges, une mobilisation de savoirs complexes, au service de l'intérêt général (Karpik, 1995). Les privilèges seraient la contrepartie de leur capacité à exclure les concurrents (Larson Sarfatti, 1977). Pour Abbott (1988), la concurrence entre professions est liée à leurs aspirations à se développer en s'emparant de sphères de travail qu'elles cherchent à transformer en « juridictions » auprès des Pouvoirs publics. Il nous semble que les professions libérales subissent actuellement une concurrence de plus en plus acharnée venant de formes plus rationalisées et compétitives qui les oblige à s'adapter, à se moderniser, à innover au niveau de leur organisation (modèle), de leurs offres de produits et services. Pour assurer leur survie-développement, elles cherchent à élargir leurs activités à des champs périphériques.

La directive européenne « services » est l'exemple type de libéralisation qui a conduit à une réforme de la profession comptable française. Selon Bruxelles, dans le sens où elles sont réglementées,³⁵ la profession libérale couvre « toute profession exercée sur la base de qualifications appropriées, à titre personnel, sous sa responsabilité et de façon professionnellement indépendante, en offrant des services intellectuels et conceptuels dans l'intérêt du client et du public » (N° 43, Directive n° 2005/36/CE). Juridiquement, la loi n° 2012-387 du 22 mars 2012 donne une définition des professions libérales, réparties entre professions réglementées, dont le titre est protégé et les autres :

« Les professions libérales groupent les personnes exerçant à titre habituel, de manière indépendante et sous leur responsabilité, une activité de nature généralement civile ayant pour objet d'assurer, dans l'intérêt du client ou public, des prestations principalement intellectuelles, techniques [...] mises en œuvre au moyen de qualifications professionnelles appropriées et dans le respect de principes éthiques ou d'une déontologie professionnelle [...]. » (<http://www.legifrance.gouv.fr/>).

³⁵ Selon la même directive, la profession réglementée est définie comme : « [...] un ensemble d'activités professionnelles dont l'accès, l'exercice [...] est subordonné directement ou indirectement, en vertu de dispositions législatives, réglementaires ou administratives, à la possession de *qualifications professionnelles déterminées* » (Fédération des Experts-comptables Européens, 2007).

Le survol de la littérature nous permet de dégager des tendances de ce qu'est une profession réglementée. Dans la lignée des travaux de l'école fonctionnaliste, elle présente les attributs suivants : une activité exercée indispensable à la société ; des prestations de haute qualité ; une formation scientifique, spécialisée de longue durée ; un monopole (droit exclusif ou prérogatives) ; un code de déontologie ; des normes ; des instances professionnelles reconnues chargées de faire respecter les règles et les normes ; la jouissance d'une autonomie et d'un grand prestige ; une rémunération relativement élevée. Il nous importe de préciser que la profession libérale est le fruit d'un héritage historico-culturel symbolique entre vision fonctionnaliste et activités libérales (vision des sociologies critiques) (Dubar et al., 2011).

1.1.3.2 La régulation de la profession comptable

La régulation permet de doter la société (les organisations) de règles, de normes. En d'autres termes, ce que les individus « doivent faire pour ne pas attenter aux intérêts collectifs et pour ne pas désorganiser la société dont ils font partie » (Dubar & Tripier, 1998; Champy, 2001). A l'instar de Pochet et Colasse (Pochet, 2009), nous définissons la régulation de la profession comptable comme « le processus de production, de mise en œuvre et de contrôle de l'application des règles encadrant l'exercice de la profession ». En France, l'omniprésence de l'État lui fait jouer un rôle important de régulateur et de légitimation des groupes professionnels (Vézinat, 2010). A côté de l'État, deux autres acteurs sont susceptibles d'intervenir dans la régulation : un organisme indépendant (H3C pour les commissaires aux comptes) et la profession comptable représentée par l'OEC et la CNCC. La régulation est aussi transnationale au niveau mondial et européen par des organes privés, comme l'IASB,³⁶ la Commission européenne, etc. Gadrey (1994) conçoit la régulation comme une forme de rationalisation et formalisation de type institutionnel ; des systèmes de protection (au sens de barrières) et de règles relatives à des méthodes procédures, standards (comptables) qui seront par exemple invoqués en cas de "malpractice".

En somme, l'activité d'expertise comptable et de commissariat aux comptes, ou la délégation à un organisme, est encadrée par des Ordres ce qui conduit à la fermeture du marché de la comptabilité libérale (Ramirez, 2005). Les Ordres sont en charge de représenter et défendre les intérêts de la profession mais aussi de réguler (surveiller) l'exercice (Savall & Zardet, 2010). L'Ordre représente à la fois le corps d'État et le modèle collégial (Abbott, 1988). Les autorités de régulation correspondent à ce que Larson (1977) affirme « ils ne sont jamais

³⁶ Cf. Liste des acronymes dans l'annexe 0.1.

seulement « professionnels, ils deviennent aussi des experts » se contrôlant eux-mêmes ». **L'annexe 1.2.b** présente une synthèse de l'organisation de la profession comptable libérale française. Ces organes sont officiellement composés de « pairs » professionnels, mais leur fonctionnement est généralement stratifié ; une élite domine souvent le pilotage et les évolutions majeures de la profession.

La régulation étatique peut imposer de nouvelles pratiques ou bien des restrictions. La reconnaissance peut aller jusqu'au monopole d'exercice. Ainsi, les médecins, les notaires, les commissaires aux comptes, etc. bénéficient d'un monopole d'exercice auquel un rôle de « service public » est associé implicitement ou explicitement. Les lois exercent un double rôle, d'une part, en interdisant l'accès à certains champs, et d'autre part, en restreignant les possibilités de développement.³⁷ L'enjeu de la régulation est de s'assurer que les parties prenantes aient confiance dans les informations communiquées (Savall & Zardet, 2010). Pour les professionnels comptables libéraux, il s'agit de satisfaire à des critères de qualité. La qualité du travail réalisé n'étant pas directement observable, différents critères sont utilisés comme la compétence, l'indépendance, etc. (Tondeur, 2003). Pour assurer la qualité des travaux (techniques), les moyens disponibles sont le Code de déontologie, le contrôle qualité. Les Codes de déontologie de la profession comptable sont exposés en détail dans **l'annexe 1.4**. Les contrôles qualité sont réalisés par l'OEC pour les experts-comptables. Et depuis la loi de sécurisation financière, la CNCC a été dessaisie du contrôle qualité qui a été confié au H3C (superviseur indépendant).

Les institutions professionnelles permettent ainsi à leurs membres de se protéger des risques de libéralisme du marché, de sécuriser les « revenus » et de maintenir la respectabilité sociale. L'autorégulation présente aussi l'avantage d'une « légitimité technique incontestable » qui rassure le public. (C. Pochet **In** Savall & Zardet, 2010)

1.1.3.3 L'apprentissage initial et l'accès à la profession comptable libérale

Les dispositifs de régulation jouent un rôle spécifique sur les modalités d'accession à la profession (Freidson, 1986). L'obligation d'avoir suivi une formation spécifique et d'avoir un diplôme reconnu par l'État ou par les institutions professionnelles est censée assurer la maîtrise technique des futurs professionnels dans les missions qu'ils seront amenés à exercer. Les dispositifs de formation en formalisant le savoir professionnel permet d'asseoir une

³⁷ Un exemple : l'interdiction faite aux commissaires aux comptes de vendre à leurs clients des prestations de conseil éloignées de la mission de certification des comptes (Loi de Sécurité Financière de 2003).

« juridiction » vis-à-vis d'éventuels concurrents (Abbott, 1988, p. 52). La contrainte de certification est aussi un moyen de gérer la démographie d'une profession et le niveau d'exigences requis. Notons que les formations ne se réalisent pas uniquement sous la forme de cours académiques, mais aussi *in situ*, avec des professionnels praticiens. Le stage en expertise comptable d'une durée de trois ans, à l'issue duquel les stagiaires passent le diplôme final leur permettent par la suite de s'inscrire au Tableau de l'Ordre en prêtant serment. Le serment garantit la validité juridique des actes. Selon Larson (1977), les stratégies de professionnalisation (la compétence étant la forme élaborée du professionnalisme) sont un moyen de se distinguer des non-diplômés, donc de se protéger et de défendre un statut social. Les conditions d'exercice professionnel en France sont présentées dans **l'annexe 1.a**.

Depuis quelques années, nous voyons apparaître des usurpateurs « comptables illégaux » (comptables multi-salariés, conseils en organisation ou en gestion, en économie privée, d'entreprise, etc., sociétés d'informatique).³⁸ L'exercice illégal de la profession comptable est inscrit dans l'article 2 de l'ordonnance de 1945. Pour faire face à la multiplication des illégaux, les instances professionnelles ont mis en place une commission ordinaire spécifique. Les dispositifs de lutte contre ce fléau sont présentés dans l'annexe dans **l'annexe 1.b**.

Ces balises conceptuelles développées nous permettent à présent de donner notre définition de la profession comptable :

La profession comptable est une **activité établie**, dotée d'un **corpus de savoir abstrait** acquis après une longue formation spécialisée, pour résoudre les problèmes concrets de ses clients. La qualité des services prestés exige un **contrôle** scientifique de la formation et une **éthique** de la pratique. Le collectif de pairs, regroupés dans des Ordres et dans des associations professionnelles reconnues, se porte garant des prestations fournies. L'exercice de la profession nécessite une **autorisation d'exercice**, et le respect strict d'un **Code de déontologie** et de **normes**.

Dans la mesure où notre population d'étude est une profession réglementée, un tel exercice de compréhension de la profession comptable libérale sous l'angle sociologique s'avérait nécessaire. La partie suivante sera consacrée aux cabinets comptables en tant qu'entreprises de services professionnels.

³⁸ Sur le site le « Bon Coin », de nombreuses offres de services sont publiées par des personnes ou organisations qui se font passer pour des experts-comptables.

1.2 Les cabinets comptables : une entreprise de services professionnels intellectuels particulière

Nous procédons ici à une caractérisation de notre objet de recherche, en trois temps. Avant d'analyser les entreprises de services professionnels intellectuels (§ 1.2.2), il importe de clarifier la notion ambiguë de services (§ 1.2.1). Notre travail s'appuie successivement sur deux champs de la littérature qui sont la socio-économie des services et les travaux portant sur les "*Professional Service Firms*".³⁹ Nous expliquons enfin en quoi le cabinet comptable (en tant qu'organisation, personne morale) est une entreprise de services professionnels intellectuels particulière (§ 1.2.3).

1.2.1 Les spécificités des activités de service

La notion de service est ambiguë. Il est plus facile de définir le service par « ce qu'il n'est pas, que par ce qu'il est ». Longtemps, la notion s'est construite par la négative par opposition aux activités primaires et industrielles (Gadrey, 2003). Cependant, l'industrie et les services se rapprochent dans une logique d'enrichissement mutuel parce que les frontières deviennent de plus en plus poreuses ; le service se greffant sur des activités industrielles ou des services comprenant une part non négligeable de technologie. Après ces liminaires, nous allons à présent exposer les principales approches relevées dans la littérature.

Selon l'INSEE⁴⁰, « une activité de service se caractérise essentiellement par la mise à disposition d'une capacité technique ou intellectuelle ». A la différence d'une activité industrielle, elle ne peut être décrite par les seules caractéristiques d'un bien tangible acquis par le client⁴¹ donnant lieu à aucun transfert de propriété (Kotler & Dubois, 2000). L'approche par secteur d'activités, effectuée par l'INSEE,⁴² isole des sous-ensembles présentant des caractéristiques propres, tels que les secteurs de la banque, de l'assurance, les activités spécialisées, scientifiques et techniques. Parmi ces dernières, figurent les activités comptables sous le code NAF 69.20Z.⁴³ **L'annexe 1.7** détaille les éléments compris dans la sous-classe **activités comptables**.

³⁹ Pour étudier les SPF, les travaux de certains chercheurs s'appuient sur la sociologie des professions tels que Cooper, Greenwood et Hinings tandis que d'autres, comme Maister, ont choisi une orientation plus managériale.

⁴⁰ Source : <http://insee.fr/fr/methodes/default.asp?page=definitions/services.htm>.

⁴¹ La Révolution des Services. Nouveaux besoins, nouveaux services, nouveaux métiers. (2012). Consulté à l'adresse [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/etude_services_futur_29032012/\\$FILE/etude_services](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/etude_services_futur_29032012/$FILE/etude_services)

⁴² NAF rév. 2,2008 – Sous classes.

⁴³ L'activité des centres de gestion agréés est aussi incluse dans cette sous-classe.

Plusieurs auteurs ont recherché une définition des services. En s'inspirant de Malleret (1998), Gervais (2000, p. 483) définit les activités de service « comme un processus de production ayant un point de contact physique entre le client et le processus, et fournissant des biens tangibles ; à ce point de contact, la production et la consommation sont simultanées ». Quant à Gadrey, il propose une définition plus précise :

« Une activité de service est une opération, visant une transformation d'état d'une réalité C, possédée et utilisée par un consommateur (ou client, ou usager) B, réalisée par un prestataire A à la demande de B, et souvent en relation avec lui, mais n'aboutissant pas à la production d'un bien susceptible de circuler économiquement indépendamment du support C. » (Gadrey, 2003, p. 18)

D'une part, cette définition n'oppose pas le service au bien. D'autre part, elle permet d'intégrer toutes les activités hétérogènes relevant des services tout en les distinguant. Cette approche des services est schématisée par la *Figure 4* ci-dessous. L'auteur précise que les réalités transformées peuvent être diverses, puisqu'elles s'étendent de services à forte composante matérielle (transport), à des individus (dimensions physiques, intellectuelles), à des éléments de traitement informationnel et cognitif ou à des organisations (dimensions techniques, compétences, savoirs collectifs).

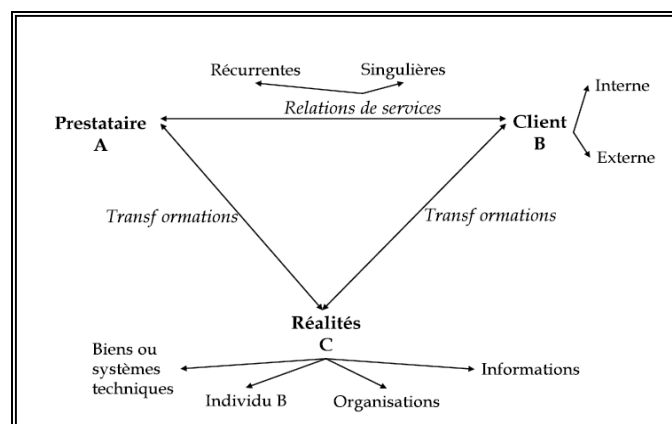


Figure 4 : Triangle du service adapté de Hill (Gadrey, 1996, p. 19)

Le management des services s'est constitué comme champ disciplinaire à la fin des années 70. Selon l'*American Marketing Association* (1960) « un service se présente sous la forme d'activités, de bénéfices ou de satisfactions offerts au moment de la vente ou fournis en liaison avec la vente de produits sans entraîner un échange sous la forme de bien ». L'opposition produit/service et les spécificités des services ont fait l'objet de nombreux travaux. Cependant, la distinction entre produit (tangible) et service (intangible) disparaît de plus en plus puisque les services peuvent comporter une dimension tangible ; un service

pouvant être associé ou non à un produit matériel (A. Boyer & Nefzi, 2009). Quatre caractéristiques distinguent le produit du service : l'immatérialité, l'inséparabilité, l'hétérogénéité et la périssabilité⁴⁴ (Gervais, 2000; Ernst & Young Advisory, 2012; Malleret, 2008; Meyssonier, 2012; Vu, 2008).

1.2.1.1 L'intangibilité

La première dimension de l'intangibilité est physique ; on ne peut pas « toucher » ni le montrer. La seconde dimension est celle de l'immatérialité qui a des conséquences importantes sur la gestion de l'offre de services : la dimension mentale. En effet, le client perçoit l'offre de services plus difficilement qu'un produit, qu'il peut sentir, voir, goûter, tester ou essayer. Mais d'une part, certains chercheurs présentent l'intangibilité comme l'inaccessibilité sensorielle (A. Boyer & Nefzi, 2009, p. 45). La partie intangible des services pose de multiples problèmes :

- L'impalpabilité rend la qualité difficile à garantir et à apprécier (Loewendahl, cité par Simonet & Bouchez, 2003, p. 513),
- Le client a du mal à évaluer un service même *ex post*, « le service ne se voit pas, plus exactement son résultat. Il est évident donc transparent » (Eric Vogler, cité dans l'étude réalisée par Ernst & Young Advisory, 2012),
- La difficulté de protéger le service sur le plan juridique ce qui se traduit par un risque élevé d'imitation.

Pour la profession comptable, il s'agit de rendre tangible l'intangible par des supports physiques comme l'utilisation des nouvelles technologies permettant d'élaborer ou de consulter les comptes depuis chez soi. La satisfaction du client dépend à la fois des conditions de réalisation de la prestation que du contenu du service délivré (Meyssonier, 2012). Ainsi, ce qui va être un critère de jugement, c'est la relation entre les parties. A ce titre, le personnel de contact représente une dimension importante de l'image véhiculée de l'entreprise.

1.2.1.2 L'hétérogénéité

Dans le contexte du service, ce terme « hétérogénéité » signifie la difficulté à standardiser. Ainsi deux acteurs cherchant la même prestation n'obtiendront pas exactement le même service. Le résultat (la qualité perçue) d'un même service risque d'être différent selon la personne qui le fournit, le client qui le reçoit et les attentes de chacune des parties à l'échange.

⁴⁴ Les quatre caractéristiques sont reprises dans le fameux acronyme IHIP pour "intangibility, heterogeneity, inseparability or simultaneity, perishability".

Chaque transaction est unique, alors qu'un produit manufacturé est identique aux autres produits. L'activité des services est orientée vers le contact (« *front office* ») qui constitue le dernier maillon de la chaîne de valeur ce qui explique l'importance du facteur humain et l'interaction. La méconnaissance des relations entre les moyens mis en œuvre (consommation de ressources) et les résultats provient de la difficulté à mesurer la performance, de la complexité et du caractère peu répétitif du processus de travail (Malleret, 2008), mais aussi des sources de valeur différentes selon le type de prestation (Vu, 2008, p. 51). Cependant ce jugement ne nous semble pas tout à fait exact dans le cas des cabinets comptables où une partie du processus de production (tâches) est répétitif (saisie, contrôle, etc.). Des méthodes d'industrialisation et de standardisation y sont appliquées.

1.2.1.3 L'inséparabilité

L'inséparabilité renvoie à l'existence d'une simultanéité de la production, de la consommation et de la distribution d'un service. La simultanéité se traduit par la présence indispensable du client au processus de production du service (Gervais, 2000; Malleret, 2008). L'interaction plus ou moins importante entre le prestataire-vendeur et le client intègre expressément une coproduction de service dans un processus, dit de servuction, qui conduit à une coresponsabilité. Le système de servuction est composé de quatre éléments : le client, le support physique nécessaire à la production du service, le personnel en contact avec les clients et le système d'organisation interne de l'entreprise de service. Le service est la résultante de l'interaction entre les trois premiers éléments. La relation entre le client et le personnel de contact est fondamentale puisqu'elle détermine en grande partie les jugements des clients concernant la qualité des missions prestées par les professionnels comptables (Cerruti & Richard, 2008).

1.2.1.4 La périssabilité

A l'inverse des biens manufacturés, les services ne peuvent pas être stockés en raison de leur caractère immatériel et de la nécessité de les adapter aux besoins spécifiques des clients. En effet, ils sont consommés dès qu'ils sont produits et ne peuvent pas être fabriqués à l'avance. Cette caractéristique complique aussi l'optimisation des ressources. A titre d'exemple, une journée ou une heure non facturée correspond à une perte d'activité perdue. Le résultat des services, comme la formation, les prestations de conseil, ne peut s'apprécier que sur une période et non à un instant T. Nous soulignons également que les services n'ont pas de valeur de « revente ».

Les quatre critères ci-exposés sont proches du triptyque des caractères techniques que certains auteurs francophones ont proposés pour définir les activités de service : immatérialité, interactivité et immédiateté (Djellal & Gallouj, 2002; Gadrey & Gallouj, 1998). L'interactivité consiste en l'échange d'informations et de savoir, et parfois de mise en œuvre, concertée entre le client (utilisateur du service) et le prestataire.

Des classifications des services peuvent donc être construites à partir de tous ces critères auxquels peuvent être ajoutés des critères comme l'importance de la phase de contact entre le personnel et le client, le degré de personnalisation des services, l'orientation vers les personnes, etc.

Parmi les nombreuses typologies existantes, nous retenons celle de Fitzgerald et al. (1991)⁴⁵ :

- Les **services professionnels** qui se basent directement sur le capital humain et se caractérisent par un haut degré de contact avec les clients.
- Les **services de masse** qui utilisent principalement les ressources matérielles et sont orientés vers le produit (maintenance, installation, etc.). Le contact avec le client est limité et la relation entre ressources et résultats est plus claire,
- Les **services shop** qui se situent au milieu de deux catégories précédentes.

Après cette réflexion sur la nature des activités de service, nous allons maintenant examiner les caractéristiques des entreprises de services professionnels intellectuels.

1.2.2 Les entreprises de services professionnels intellectuels

Les *Professional Service Firms* (PSFs)⁴⁶ sont devenues des objets de recherche dans les sciences de gestion : des exemples d'organisation qui réussissent, différentes des autres types d'entreprises. Les PSFs sont souvent décrites comme des exemples de *Knowledge-Intensive Firms*, ou *Knowledge-Based Organizations*.⁴⁷ Certains chercheurs se sont précisément intéressés aux spécificités des PSFs et à leur organisation (Aharoni, 1999; Anand et al., 2007; Brock et al., 1999; Gadrey, 1994; Gadrey & Gallouj, 1998; Greenwood & Lachman, 1996; Greenwood et al., 2005; Hinings & Greenwood Royston, 1999; Lowendahl, 2005; D. Maister, 1996; Simonet & Bouchez, 2003; Von Nordenflycht, 2010). Certains se sont appuyés sur la

⁴⁵ Fitzgerald et al. (1991), Performance measurement in service business, CIMA.

⁴⁶ Les *professional services firms* sont traduites en français par les entreprises de services professionnels (ESP)

⁴⁷ Traduit par nous : Entreprises à forte intensité de connaissances (KIF) proche des KBIS, Organisations fondées sur le savoir (KO).

sociologie des professions tandis que d'autres, à l'instar de Maister, ont choisi une orientation plus managériale. Von Nordenflycht (2010) a relevé dans la littérature une certaine ambiguïté du terme *SPF* et a aussi constaté que les cabinets comptables et juridiques sont les exemples les plus cités de *SPF* ou ESP.⁴⁸ Dans un premier temps, nous nous attachons à en repérer les contours et les spécificités majeures. Dans un second temps, nous prolongeons notre analyse en nous préoccupant de la question de la qualité et de la modernisation des ESP.

1.2.2.1 Les caractéristiques et la délimitation des entreprises de services professionnels intellectuels⁴⁹

Quelque soit le cadre conceptuel adopté, les auteurs proposent de définir les ESP autour de deux caractéristiques : les « *inputs* » et les « *outputs* » de l'activité. *“Their outputs are intangible and encoded with complex knowledge and customized to the circumstances of each client » [...] Professionals are employed as the primary carriers, interpreters and appliers of knowledge »* (Greenwood et al., 2005; D. Maister, 1996) [...] *Knowledge has more importance than other inputs”* (Starbuck 1992). Les auteurs relèvent deux conséquences qui influencent les choix stratégiques et organisationnels ce qui les distinguent des entreprises du secteur industriel : une asymétrie d'information et d'expertise, une mobilité élevée des ressources humaines.

Gadrey (1994)⁵⁰ propose de caractériser les ESP selon deux ensembles : d'une part, « la détention des savoirs spécialisés, d'accès non aisés et formalisés », et d'autre part « l'existence de barrières à l'entrée ». L'auteur ajoute qu'une grande partie de l'activité des professionnels est exercée en interaction directe avec des clients. Des clients qui sont à la recherche de conseils, d'assistance pour résoudre des problèmes exigeant des compétences en termes de savoir scientifique et relationnelles. La relation entre les parties s'inscrit ainsi dans une « économie de qualité » des prestations et des échanges. Les échanges sont fondés sur une asymétrie de connaissances, de l'expertise⁵¹, de répartition des informations⁵² entre le client (demandeur) et l'offreur ce qui a pour conséquence que les clients sont bien souvent incapables d'évaluer le niveau de compétences et/ou la qualité du service rendu. Dans le cas des petits cabinets, nous pensons que l'asymétrie est plus faible en raison d'un moindre degré

⁴⁸ Les cabinets comptables ont été cités vingt-six fois dans cinquante-deux articles.

⁴⁹ Dorénavant ESPI.

⁵⁰ La définition de Gadrey est très proche de celle retenue par les travaux anglo-saxons, inspirée par ceux de E. Freidson (1986).

⁵¹ Concept issu de la sociologie des professions.

⁵² Pour Loewendahl (2005), la relation est souvent caractérisée par des zones d'opacité et d'inégalité.

de complexité de l'information. Même si les services sont répliqués d'un client à l'autre, le développement d'une relation étroite et personnalisée est une nécessité, un *affectio contractus* (Leclerc, 2002, cité par Vu, 2008). La maîtrise technique et l'expertise « *ésotérique* » sont des préalables à la relation de service basée sur la confiance entre le client et le prestataire (Greenwood et al., 2005, p. 663; Menger, 2003, p. 151). La technicité correspond à la mise en œuvre d'un savoir spécifique, voire complexe, à tous niveaux, acquis par apprentissage ce qui va donner de la valeur au service fourni. Elle peut être procédurale, disciplinaire (savoir scientifique, corpus de connaissances, etc.). Les codes de déontologie, la réputation, les référentiels normatifs, les licences d'exercice, l'accès à l'activité, la professionnalisation sont des moyens pour préserver l'expertise et la confiance et remédier à cette asymétrie de l'expertise (Abbott, 1988). Pour Greenwood et al. (2005), une réputation supérieure est source de performance en permettant la diminution des coûts de marketing, l'augmentation de la capacité de facturation et une meilleure attractivité. La prestation intellectuelle et conceptuelle peut être rapprochée de la profession libérale, pratiquée de manière individuelle ou collective ; c'est-à-dire un individu ou un cabinet qui conseille des organisations de toute nature, des particuliers à partir de leur compétence. Nous pensons que la compétence est acquise par l'expérience, la pratique (Schön, 1994), mais aussi par le savoir ; le lieu de travail devenant le lieu d'apprentissage tout au long de la vie professionnelle.

Pour son analyse des KIF, Lowendal (2005) regroupe à la fois les services professionnels (*professional business services*) et les services non professionnels (*non professional business services*). Les premiers regroupent notamment les cabinets de conseil, les auditeurs, les experts-comptables, etc. L'auteur explique que les ressources, comme les produits, sont intangibles. Dans les ressources, elle y inclue les méthodes, les procédures, la réputation, d'une part, et d'autre part, des professionnels avec leur expertise et leur réseau de relations.

A partir d'une revue de la littérature, Von Nordenflycht (2010, p. 156)) a développé une taxinomie des entreprises à forte intensité de connaissances. L'auteur a retenu trois caractéristiques jugées majeures qui ont des implications managériales, notamment la qualité, la confiance (cf. *Figure 5*). Les services intellectuels sont peu consommateurs de capital et rémunèrent de la main d'œuvre, et peu les investissements. Ce schéma nous a semblé intéressant, c'est pourquoi nous l'avons inclus dans notre travail.

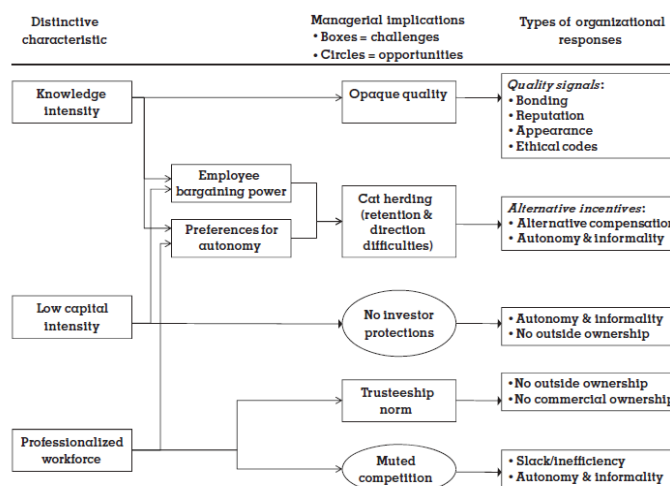


Figure 5 : Les relations entre les caractéristiques des SPF, les implications managériales et les réponses organisationnelles (selon Von Nordenflycht, 2010, p. 160)

Selon Miles et al. (1995), il est possible d'opérer une distinction entre les entreprises de services à forte intensité de connaissances traditionnelles (KBIS I) et celles basées sur les nouvelles technologies (KBIS II). Les activités comptables sont incluses dans les KBIS I (voir *Tableau 2*). La liste complète des KIBS I et KBIS II est présentée en **annexe 1.8**.

KIBS I : Traditional professional Services liable to be intensive users of new technology
1. Marketing/advertising
4. Some financial services (e.g. securities and stock-market-related activities)
7. Management consultancy (other than that involving new technology)
8. Accounting and bookkeeping
9. Legal services

Tableau 2 : *Categories of KIBS* d'après I. Miles et al. (1995, p. 19-20)

Nous avons vu que la définition des activités de services proposée par Gadrey (2003) permet d'intégrer des groupes hétérogènes de services, mais aussi de distinguer des configurations issues du triptyque de Hill : client – prestataire – réalités (cf. *Figure 4*). Les services professionnels, tels que les cabinets comptables, se construisent sur la base d'une configuration distinguant la nature des réalités transformées, permettant de distinguer les services dits « intellectuels », la nature des clients (une organisation, une entreprise, voire un particulier) et la nature des prestations. Les prestations sont réalisées par des professionnels dotés de certaines expertises. Le mode d'organisation de ces prestations est varié, allant du praticien indépendant aux grands cabinets à forte division du travail (KPMG, PCW, Accenture, Mc Kinsey, etc.). Il nous semble que la profession comptable libérale fasse bien partie, au même titre que les avocats et les auditeurs financiers, du cadre « bleu » de la

typologie des activités de services dressée par Gand (2008) (cf. *Figure 6*). Les variables « clients » et « services prestés » caractérisent bien les activités entrant dans notre champ d'étude : un service intellectuel réalisé par des professionnels et des organisations.

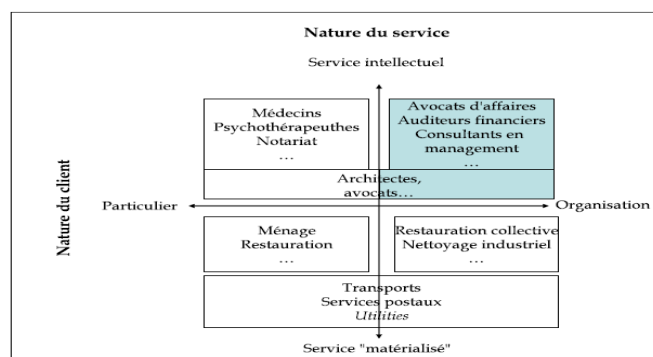


Figure 6 : Typologie des activités de services (In Gand, 2008, p. 52)

Notre objectif n'était pas de dresser une liste exhaustive des activités rentrant dans le champ étudié mais uniquement de s'interroger sur les activités des ESP.

1.2.2.2 La question de la qualité de service

Nous avons vu que la notion de qualité est omniprésente dans la littérature sur les ESP. L'essor de la demande de services conduit les entreprises à privilégier la qualité pour se différencier les unes des autres. Dans son ouvrage *"True Professionalism"*, Maister écrit que, clamer haut et fort l'excellence et la qualité des services fournis n'est pas suffisamment crédible aux yeux des « acheteurs » parce que ce ne sont que de simples déclarations. Pour devenir crédible, il convient de modifier le discours : « ne nous prenez pas au mot, décidez par vous-même » (D. H. Maister, 2000).⁵³ L'auteur estime qu'il faut placer à égalité le service au client et la prestation technique (qualité technique). Le client suppose que le travail fourni est de qualité, mais il ne s'estime pas expert. Seul le temps va lui permettre de vérifier la qualité (si les conseils du fiscaliste se révèlent bénéfiques pour lui). La satisfaction du client serait égale à l'écart entre la perception et les attentes. Le défi majeur pour l'ESP consiste à gérer simultanément ce qu'elle produit pour le client, et ses attentes et ses perceptions ; « Un produit et un service n'est rien d'autre que sa perception par le client. » (Parissier, 2008)

L'*American Association of Marketing* définit un service de qualité comme « la prestation de services qui respecte ou dépasse les attentes des clients ».⁵⁴ La qualité constitue donc une

⁵³ Traduit par nous.

⁵⁴ Source AMA Dictionary, "High quality service is defined as delivery of service that meets or exceeds customers' expectations".

variable sur laquelle va se bâtir la compétitivité de l'entreprise (sous-tendue la performance) et, qui affecte significativement les relations avec les clients. Une des difficultés est que la qualité ne peut se mesurer qu'*ex post* et représente un construit en raison des caractéristiques des services. Lowendahl (2005) estime que plus les services sont innovants, moins leur qualité pourra être évaluée à partir d'un référentiel existant. La qualité peut être définie selon deux perspectives : celle du prestataire de services (le cabinet comptable) et celle du client :

1. Pour le client, la qualité correspond à l'écart entre les attentes et les bénéfices perçus : « L'aptitude d'un ensemble de caractéristiques intrinsèques à satisfaire des besoins. » (Norme ISO 9000) (Barré & Gaubert, 2012),
2. Pour le fournisseur du service, la qualité se réfère à ses spécifications physiques et techniques, au degré de conformité à des standards (normes, etc.).

Boyer et Nizet (2009) ont recensé dans la littérature plusieurs modèles en matière de la qualité perçue du service. Les modèles de Sasser, Olson & Wyckoff (1978), de Grönroos (1982), de Eiglier et Langeard (1987), de Servqual, de Parasuram et al. (1988) décrivent les composants du concept qualité. Puisque que la qualité est surtout subjective (varie d'un individu à l'autre), il nous semble important qu'elle soit évaluée sur la base de la capacité à répondre aux attentes et aux besoins du client mais aussi par rapport au processus de servuction (le personnel, l'interaction client/prestataire). Les clients jugent leur cabinet comptable en fonction « des moments de vérité » qu'ils vivent, lors de chaque contact. Ce jugement est fondé aussi bien sur des compétences techniques que personnelles et entrepreneuriales (Lutz & Finck, 2012, p. 16-17). Pour ces praticiens, l'attractivité d'un cabinet comptable devient durable que s'il produit avant tout une « véritable valeur ajoutée et une utilité à ses clients ». Néanmoins, nous pensons aussi que la qualité correspond à la conformité du travail fourni par les professionnels comptables par rapport aux normes professionnelles édictées par leur profession (expertise comptable et CAC).

Il nous importe aussi de s'arrêter quelques instants sur la « structuration de la relation » entre le professionnel libéral (l'expert-comptable, le CAC) et son client. Cela consiste à mettre en place un cadre relationnel coopératif autour de la négociation. La négociation porte sur la teneur des interventions et du statut en passant par les notions de confiance, d'éthique, d'expertise, et, donc d'une stratégie de création de compétence relationnelle qui nous semble être au centre de la réussite. Nous constatons de plus en plus que les compétences relationnelles sont celles les plus recherchées lors de l'embauche d'experts-comptables et de CAC dans les grosses structures.

En résumé, nous pensons que **l'orientation-client** est une composante **stratégique** pour les ESPI, puisque le pouvoir se déplace du prestataire de services au client. A l'instar de Maister (1996), nous retenons que les clés de la réussite sont l'accessibilité, l'affabilité et l'aptitude (dans le sens de capacité) mais aussi la qualité technique bien qu'elle soit difficile à apprécier par les clients.

1.2.2.3 La modernisation des entreprises de services professionnels

L'environnement économique dans lequel les entreprises de services professionnels sont encadrées, fait l'objet de changements importants, discontinus tels que la montée de la société de l'information, l'accès gratuit à la technologie, la globalisation des marchés, une concurrence devenant plus agressive, etc. Ainsi, pour s'adapter et optimiser leur organisation de travail, ces entreprises se transforment.

Les travaux de Gadrey (1994, p. 172) mettent en évidence la rationalisation et la formalisation du travail : les services professionnels sont « en permanence des lieux d'une rationalisation et d'une formalisation du travail sans lesquelles ils ne pourraient exister en tant qu'activités procurant à leurs membres (salariés ou indépendants) des revenus décents ». Ces transformations, que nous qualifions de professionnelles, se manifestent par :

- Une **rationalisation de type cognitif** qui repose sur « la typification des cas, la formalisation des méthodes intellectuelles de résolution de cas et le recours à des répertoires de routines organisationnelles » pour accroître l'efficacité (gain de temps et qualité des réponses). Il ne s'agit pas de consignes comme dans le modèle mécanique mais, davantage de création et de capitalisation individuelle ou collective de routines issues de l'expérience. La performance est mesurée principalement par la satisfaction,
- Une **rationalisation de type institutionnel ou de régulation**. Il s'agit de règles, de normes, de codes édictés pour l'ensemble d'une profession, de méthodes et procédures de travail (NEP pour les CAC, le référentiel normatif pour les experts-comptables, dossiers de travail, etc.).

En fonction des clients et des problèmes posés, les professionnels prennent l'habitude d'adapter les méthodes et les traitements.

La modernisation passe aussi par l'industrialisation des services professionnels, qui consiste en un processus au cours duquel des entreprises, n'appartenant au monde industriel, tendent à se rapprocher de celui-ci. Ce processus s'inspire des modèles d'organisation mécaniste (Burns & Stalker, 1996) dans lesquels la standardisation des méthodes et procédés de travail (d'offres de services sous-tendues) avec l'appui de systèmes techniques (logiciels de comptabilité, de

gestion, informatique) est plus ou moins importante. Cependant ce processus a des limites dans la mesure où une majorité de professionnels (des intellectuels) exercent une partie de leur activité en situation d'interaction avec leurs clients. Ces clients peuvent à leur tour être sources de connaissances et de savoirs pour les professionnels. De récepteurs de services professionnels, le client peut devenir coproducteur de services (Greenwood & Lachman, 1996).

Les contacts entre le praticien et son client revêtent à la fois une dimension technique (obtention d'informations indispensables pour traiter les situations), une dimension contractuelle (il s'agit de s'accorder sur les termes de la transaction) et, une dimension relationnelle. Or, ces dimensions sont difficiles à standardiser.

Gadrey (1994) conclut que le choix d'une stratégie de rationalisation professionnelle est source d'innovations de rationalisation (nouvelles méthodes, nouvelles routines) pour les entreprises de services. Nous observons dans la profession comptable un double mouvement : une rationalisation professionnelle mais aussi industrielle (transformation de certaines offres de service en quasi-produits, contrôle et tenue des comptes).

En résumé, nous avons vu les caractéristiques d'une entreprise de services professionnels intellectuels. Dans la partie suivante, nous allons expliquer pourquoi les cabinets comptables sont des entreprises de services professionnels particulières.

1.2.3 Le cabinet comptable : une entreprise de services professionnels intellectuels particulière

Avant d'entreprendre l'analyse des spécificités de notre objet de recherche, il importe d'explicitier le rôle de la comptabilité, son utilité sociale et économique : le cœur du travail de la profession étudiée. Pour ne pas alourdir le contenu de la thèse, l'historique et le rôle de la comptabilité sont présentés dans **l'annexe 1.2a**. Dans les parties qui suivent, nous nous attachons à relever les spécificités d'un cabinet comptable.

1.2.3.1 La spécificité du champ étudié⁵⁵

Le modèle d'expertise comptable et d'audit français est atypique sur plusieurs aspects. C'est le seul pays occidental où cohabitent deux professions comptables libérales (Scheid, 2009) :

⁵⁵ Source : Exercice Professionnel et Déontologie (CSO, 2013), Réglementation du professionnel de l'expertise comptable (CSO, 2014), Référentiel normatif 2012 (CSO, 2013).

1. Les **experts-comptables**, dont la profession est encadrée par l'Ordonnance n°45-2138 du 19 septembre 1945, modifiée à plusieurs reprises. Il nous paraît important de préciser que l'expert-comptable français n'a pas d'équivalent au sein de l'Union européenne. **L'annexe 1.6** résume les principaux textes applicables à la profession d'expertise comptable,
2. Les **commissaires aux comptes** (CAC) ou auditeurs légaux dont les activités sont organisées par le décret du 12 août 1969, plusieurs fois modifié.

Tous deux doivent respecter une déontologie stricte garantissant qualité, indépendance et confidentialité. D'une part, les deux activités ne peuvent pas être exercées par un même professionnel au profit de la même entreprise, et d'autre part, elles relèvent d'institutions distinctes : le CSOEC et la CNCC³⁹ dont la tutelle est respectivement assurée par le Ministre de l'Economie et des Finances et le Ministre de la Justice. Ces deux instances représentatives sont dotées de prérogatives de puissance publique et ordinales. Cette organisation est une spécificité bien française puisque cette dualité de tutelle n'est pas présente dans les autres pays de l'Union Européenne. Pour P. Eydoux, les Pouvoirs publics se « servent des professions libérales réglementées pour en faire ce qu'ils en veulent en leur imposant un certain nombre de régulations [...] » (Savall & Zardet, 2010). Le fait que la réglementation et la discipline soient confiées aux Ordres professionnels montre que la profession exerce un service public par délégation (Rymeyko, 2002). L'organisation des deux institutions encadrant la profession comptable libérale française est présentée dans **l'annexe 1.2b**. D'autres instances, d'autres groupements professionnels existent comme les syndicats IFEC et ECF⁵⁶, les associations professionnelles de comptables salariés, etc. Un bref historique des deux professions comptables est présenté dans **l'annexe 1.2b**.

1.2.3.1.1 Les activités et les missions des professionnels comptables libéraux

Les experts-comptables et les CAC servent à la fois l'intérêt de la collectivité et celui des entreprises, de leur clientèle en générale. Pour Joseph Zorigniotti, « il n'y a pas de profession [...], s'il n'y pas une utilité » (2010). Le modèle comptable français présente certaines particularités : forte séparation de l'audit et du conseil, prérogative d'exercice comptable, mission légale pour les CAC, contractuelle pour les experts-comptables.

Les experts-comptables

Ils ne disposent pas de prérogatives exclusives comme les CAC. L'État ne leur attribue qu'une compétence réservée pour assurer leur activité. Ils ont le monopole de la tenue, de la

⁵⁶ Voir la liste des acronymes, **Annexe 0.1**.

surveillance et de l'établissement des comptes annuels des entreprises. Ce monopole apporte une double garantie à l'État (une certaine délégation de pouvoir) :

1. La **fiabilité** des comptes des entreprises,
2. La **bonne application** des évolutions de la réglementation fiscale et sociale auxquelles sont soumises les entreprises. Le respect des obligations comptables permet de déterminer la base fiscale des impôts.

L'activité d'expertise comptable impose aux professionnels de respecter le nouveau référentiel normatif. La normalisation et le nouveau référentiel normatif sont présentés plus en détail dans l'**annexe 1.3a**. D'autres missions, dites connexes, sont proposées par les experts-comptables comme les missions d'évaluation des entreprises, d'établissement des fiches de paie, de conseils juridiques et en matière sociale, de conseils en création d'entreprises, etc. En tout état de cause, les experts-comptables jouent un rôle central dans la production de l'information comptable. Ce sont des véritables « gardiens de l'orthodoxie qu'ils ont eux-mêmes contribué à façonner » en tant que groupe de pression efficace (Capron, 1993).

Les commissaires aux comptes ou réviseurs légaux (CAC)

Ils ont un monopole de droit. Leur mission principale est la certification des comptes qui se déroule en plusieurs étapes : de l'acceptation de la mission à la formulation de l'opinion. Selon le Plan comptable général, la connaissance générale de l'entité à auditer est un préalable pour orienter la mission, appréhender les domaines et systèmes et identifier les risques d'anomalies significatives. Dans une perspective de long terme, leur mission contribue à prévenir les difficultés éventuelles de l'entité auditée. En cas de constat de l'existence de faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation, une procédure d'alerte strictement réglementée doit être mise en œuvre. Ils peuvent être aussi amenés à révéler les faits délictueux auprès du Procureur de la République, dont ils ont eu connaissance au cours de leur mission. A défaut, ils engagent leur responsabilité pénale. Les interventions DDL⁵⁷ peuvent aussi porter sur l'attestation de comptes intermédiaires avant une demande d'emprunt, une opinion sur des comptes prévisionnels ou encore un audit d'acquisition. Dans le cadre de leur mission, les CAC utilisent les travaux de l'expert-comptable ce qui évite toute redondance et perte de temps. Les investigations et les contrôles réalisés renforcent la sécurité, et apportent un niveau supérieur de confiance. Pour un panorama plus complet des

⁵⁷ DDL, pour diligences directement liées.

missions des experts-comptables et des commissaires aux comptes, il y a lieu de consulter **l'annexe 1.3b.**

1.2.3.1.2 La déontologie et la responsabilité des professionnels

Les experts-comptables et les commissaires aux comptes sont soumis chacun à un Code de déontologie constitué d'un ensemble de règles de comportement que les professionnels s'engagent à respecter. Nous pensons que, dans le cadre de leur pratique professionnelle, c'est un impératif pour des métiers qui allient **technicité** et **confiance** accordée par les tiers. Selon Pesqueux (2000), le respect de la déontologie professionnelle constitue un cadre conceptuel permettant aux professionnels d'agir en toute impartialité et, surtout de remplir leur rôle de « gardien du temple » ou « de la morale des affaires ». Ce corpus de règles entre morale et droit explique pourquoi le mode de contrôle et de sanction se révèle particulier, avec un régulateur spécifique, en l'occurrence l'Ordre. La devise de l'OEC en résume parfaitement l'esprit « **science, conscience et indépendance** ». L'indépendance est un principe absolu qui permet au professionnel de mener sa mission avec intégrité et objectivité.⁵⁸ L'éthique sous-jacente à l'indépendance impose le secret professionnel à l'égard des informations confiées par les clients. Envers ses confrères, tout acte de concurrence déloyale et de tout démarchage de clientèle sont prohibés. Le code éthique de l'IFAC précise que l'une des caractéristiques de la profession comptable est de porter la « responsabilité d'agir dans l'intérêt public ».⁵⁹

En termes de responsabilités, le professionnel engage sa responsabilité civile, disciplinaire et pénale dans ses travaux ce qui constitue une réelle garantie pour le client. Les CAC peuvent ainsi faire l'objet de sanction des autorités des marchés en raison de leur responsabilité tant à l'égard de la société auditée, que des tiers, des fautes et négligences commises dans l'exercice de leurs fonctions.

D'une certaine manière, l'existence d'un Code de déontologie et les valeurs (l'ADN) permettent de constituer, un avantage concurrentiel par rapport aux professions non réglementées et autres intervenants, mais aussi de limiter la concurrence interne. Une synthèse des Codes de déontologie figure dans **l'annexe 1.4.**

⁵⁸ L'intégrité est le pendant de l'indépendance. Au moment de sa prestation de serment, l'expert-comptable affirme « je jure d'exercer ma profession avec conscience et probité, de respecter et faire respecter les lois dans mes travaux ».

⁵⁹ Source : SIC N° 285, mai 2010, p. 10.

1.2.3.2 Une profession sous contrôle

Des contrôles de qualité s'appliquent aux commissaires aux comptes, aux experts-comptables et aux personnes morales (cabinets). L'objectif des instances professionnelles est de démontrer que les structures d'exercice professionnel satisfont le niveau de qualité exigé par les textes et les normes professionnelles. Ces contrôles sont réglementés par décret pour les experts-comptables. Ainsi l'article 171 du décret du 30 mars 2012 distingue trois contrôles : un général, un second dans le cadre de la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme et un dernier spécifique, pour les professionnels ayant signé la convention prévue à l'article 1649 quater L du CGI (visa fiscal). Les objectifs sont de donner au public :

« Une meilleure perception de la qualité des prestations [...] ; d'harmoniser les comportements professionnels ; de contribuer à la bonne organisation des structures d'exercice professionnel et au perfectionnement des méthodes de travail ; d'apprécier l'application des règles et des normes professionnelles ; de développer la solidarité au sein de la profession [...]. » (Source : OEC)

Ainsi, la profession d'expertise comptable doit respecter la norme professionnelle de maîtrise de la qualité (NPMQ), applicable à compter de janvier 2012. Cette norme est issue de la transposition de la norme internationale de contrôle qualité ISQC1⁶⁰ et se situe juste après le Code de déontologie dans la hiérarchie des textes normatifs. Pour les cabinets, cela induit la formalisation de leurs procédures contenues obligatoirement dans le manuel de procédures.

Les critères du contrôle qualité sont la confraternité, l'adéquation (méthodes et approches adaptées à la nature et à la taille du cabinet), l'universalité, et la confidentialité. Les modalités du contrôle sont toutes définies dans l'arrêté du 3 mai 2012. Il nous semble que la norme qualité renforce la légitimité et la réputation de la profession, voire même constitue un avantage concurrentiel. La norme maîtrise de la qualité, le manuel de cabinet et le contrôle qualité, notamment la procédure, sont présentés dans **l'annexe 1.5**.

Les associations de gestion et de comptabilité (AGC) font également l'objet d'un contrôle qualité selon une procédure particulière : un contrôle partagé entre la Commission nationale d'inscription et les Conseils régionaux dans lesquels elles sont inscrites.

Pour ce qui concerne les CAC, le Code de commerce les soumet, dans leur activité professionnelle, à des contrôles périodiques organisés selon les modalités et les orientations

⁶⁰ ISQCI pour "Quality control for firms that perform audits and reviews of historical financial information, and other assurance and related services engagements", publié par le normalisateur international en avril 2009.

définies par le H3C.⁶¹ Lorsque les contrôles sont relatifs à des CAC, nommés auprès de personnes dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé ou offerts au public sur un marché multilatéral, ils sont effectués avec le concours de l'Autorité des Marchés Financiers (AMF).

1.2.3.3 La profession comptable ; une bureaucratie professionnelle en évolution

Il paraît difficile de s'intéresser à un secteur d'activité sans prendre en considération les caractéristiques organisationnelles de ses acteurs. Dans son ouvrage sur la structure et dynamique des organisations, Mintzberg (1982) considère que les cabinets d'expertise comptable et d'audit sont les archétypes d'une **bureaucratie professionnelle** : structure classique des activités très institutionnalisées. Selon l'auteur, cette configuration présente deux principales caractéristiques : le fait de s'appuyer sur le savoir, l'expertise prononcée d'opérateurs (professionnels), et la production de biens ou services standardisés (normes). Le fonctionnement des cabinets comptables repose sur une main d'œuvre qualifiée travaillant de manière autonome, et dont la pratique fait l'objet d'une forte normalisation, de procédures, du respect d'une déontologie dans un environnement complexe. Les standards sont principalement élaborés en dehors des organisations, dans des associations professionnelles et organismes gouvernementaux, tels que les normalisateurs comptables français et internationaux (ANC, IASB, FEE, IFAC, etc.).⁶² Le professionnel agit de façon relativement indépendante de ses collègues, mais il reste proche des clients qu'il sert. Outre l'importance donnée à la formation (capital scolaire) et à la socialisation (intérieurisation des normes), l'exercice du métier nécessite un jugement professionnel qui s'acquiert suite à une pratique de plusieurs années.

Il nous semble que la profession comptable soit également l'archétype d'une organisation mécanique rationnelle-légale parce que l'autorité est exercée à l'aide de normes et de procédures. La structure des cabinets est très hiérarchique et le réseau relationnel est bien défini. Les règles sont établies par des experts dont l'autorité est reconnue par tous les membres de l'organisation. Plusieurs auteurs ont critiqué ce type de configuration qui conduirait à l'inefficacité. Les dysfonctionnements seraient dus aux règles impersonnelles préétablies qui réduisent les relations interpersonnelles. « Le bureaucrate développe des « capacités d'inflexibilité et de fermeture d'esprit » et a tendance à « privilégier la procédure sur les finalités de l'action » (Merton, 1940). Quant à Crozier, il met en exergue l'incapacité

⁶¹ Les autorités indépendantes, H3C et AMF, ont été instaurées par la Loi de sécurité financière du 1er août 2003.

⁶² Voir la liste des acronymes, **annexe 0.1**.

de ce système d'organisation à se corriger en fonction de ses erreurs (Scheid, 2005). Cette configuration de type mécanique convient parfaitement à un environnement stable ce qui explique son manque de dynamisme, voire de proactivité. Hamel (2000) souligne dans son ouvrage "*Leading the revolution*" que les dirigeants d'une bureaucratie sont lents à prendre des décisions contrairement aux dirigeants visionnaires, aux révolutionnaires qui réinventent l'entreprise à plusieurs reprises. Leur modèle est principalement l'isomorphisme mimétique

Cependant, l'environnement de la profession comptable est de plus en plus turbulent, incertain. La prise en compte des facteurs externes se traduit par la nécessité d'évoluer vers une **organisation de type organique** qui arrive à surmonter la double ambiguïté : d'une part, l'audit et l'expertise comptable sont des métiers sous contrôle, et d'autre part, il s'agit d'une activité économique d'une « collectivité » qui conduit par un processus à la production de biens et services (connaissances à orientations économiques et techniques) (Vu, 2008).

Conclusion du chapitre 1

Ce chapitre était consacré à une revue de la littérature existante sur la sociologie des professions et les entreprises de services professionnels intellectuels. Ceci nous a permis de poser les balises conceptuelles et d'obtenir une compréhension de la profession comptable libérale selon une perspective française.

Dans un premier temps nous avons développé les différentes approches issues de la sociologie des professions. En raison de la polysémie du terme « profession », nous sommes partie de l'origine du concept pour souligner les différences entre « profession » et « occupation ». Nous avons vu que le terme « profession » pouvait se comprendre comme un groupe bénéficiant d'un statut juridique reconnu, pourvu d'un savoir abstrait de haut niveau, s'accompagnant d'une position sociale plus ou moins prestigieuse. Nous avons ensuite présenté les trois écoles de pensées, qui chacune présente à leur façon le concept de profession, avant d'aborder le cadre réglementaire de la profession comptable libérale française. Celle-ci produit et vend des services intellectuels entrant dans un périmètre d'intervention. En tant que tel, il s'agit aussi d'entreprises de services professionnels à intensité de connaissances (Greenwood et al., 2005; Miles et al. 1995; Von Nordenflycht, 2010). C'est pour cette raison que nous avons développé dans un deuxième temps les caractéristiques intrinsèques des ESPI selon la socio-économie des services (Gadrey, 1994, 2003) et la littérature sur les *SPFs* (Brock et al., 1999; Greenwood & Lachman, 1996; D.

Maister, 1996; Von Nordenflycht, 2010). Compte tenu de ses enjeux, la qualité des travaux des professionnels est un élément important de la vie économique. A ce titre, nous avons aussi analysé le concept de qualité de service, notamment le respect des normes professionnelles de maîtrise de la qualité et la satisfaction des clients. L'environnement complexe, incertain implique également la modernisation des entreprises de services professionnels. Nous avons vu qu'il existe deux types de rationalisation et de formalisation du travail. La fin de ce chapitre a été consacrée à un bref exposé de la bureaucratie professionnelle pour montrer que les cabinets comptables sont également l'archétype d'une telle configuration organisationnelle.

A l'issue de ce chapitre, il convient de préciser notre position par rapport aux approches sociologiques des professions que nous avons exposées. Nous nous appuyons principalement sur l'approche fonctionnaliste pour définir ce que nous entendons dans notre thèse par profession comptable libérale française :

« Une activité professionnelle **indépendante et établie**, qui utilise un corpus de savoir **abstrait** acquis après une longue formation spécialisée pour fournir des informations comptables, financières fiabilisées au public. La qualité des services prestés exige un contrôle scientifique et **éthique** de la pratique professionnelle. Le collectif de pairs assermentés est regroupé dans des Institutions professionnelles reconnues qui assurent une mission de représentation, de soutien et de promotion des intérêts de la profession mais aussi d'accompagnement dans le développement des cabinets. L'exercice de la profession nécessite une inscription et le **respect strict de référentiels normatifs et de Codes de déontologie** ».

En adoptant cette définition, nous pensons avoir résumé le caractère idiosyncratique de cette profession en constante évolution. Maintenant que nous avons posé le cadre conceptuel de la profession comptable libérale française, nous pouvons à présent porter nos efforts à faire un état des lieux du secteur au chapitre suivant.

Chapitre 2 : L'état des lieux et la prospective stratégique des cabinets comptables

Dans le chapitre précédent, nous avons effectué une revue de la littérature sur les entreprises de services professionnels. Nous avons développé les différentes approches de la sociologie des professions et caractérisé les activités de services selon la socio-économie et les travaux sur les *Professional Service Firms*. Finalement nous avons pris position pour une définition de la profession comptable et présenté les spécificités du champ étudié.

L'objectif du présent chapitre est double. Il s'agit, d'une part, de dresser un état des lieux de la profession comptable libérale française à l'heure où elle est confrontée à des défis stratégiques majeurs (§ 2.1), et d'autre part, de montrer en quoi la réflexion prospective stratégique s'avère indispensable pour construire le projet de cabinet (§ 2.2). Dans cette thèse, nous utilisons souvent le terme « cabinet comptable » ou « cabinet d'expertise comptable » pour désigner la profession comptable libérale par souci de commodité. Nous maintenons que le champ d'étude ciblé est le cabinet comptable qui réalise principalement des travaux d'expertise comptable.

Dans son ensemble, la profession comptable a fait preuve d'une meilleure résistance que d'autres secteurs de l'économie face aux crises économiques à répétition. Elle reste encore relativement protégée puisque beaucoup de prestations délivrées sont obligatoires et récurrentes. Pourtant en y regardant de plus près, la croissance naturelle des cabinets ralentit. Les marges des prestations traditionnelles s'érodent. Or, une grande partie des cabinets vit essentiellement de celles-ci. Les perspectives moroses de l'économie française rendent donc difficile l'augmentation des tarifs pour les actes purement comptables sans parler des changements de comportement des chefs d'entreprises, devenus exigeants, obsédés par la chasse aux coûts inutiles. A l'instar du monde de l'entreprise, qui change du fait des avancées technologiques, la profession est également concernée par ces changements en ce qui concerne les systèmes de production, la relation client, le management, les offres de services. En somme, les mutations actuelles, porteuses d'incertitude, posent de nombreux défis stratégiques à la profession comptable (Barré, 2011a, 2011b; Gineste, Laverny, Prentout, &

Toison, 2010; Hunot, Melot, & Poinot, 2013; Melot, s. d.; Melot & Warlin, 2011; OMECA, 2012)).

2.1 Les éléments de cadrage de la profession comptable

Nous procédons ici au cadrage de la profession comptable française pour montrer la segmentation du secteur en trois grandes familles de cabinets (§ 2.1.1). Puis nous faisons une brève analyse économique de la profession en termes d'environnement concurrentiel, d'activité, de gestion, d'atouts (§ 2.1.2). Nous verrons que les performances des cabinets bien qu'encore satisfaisantes sont néanmoins inégales. Finalement nous démontrons en quoi il importe de s'inscrire dans une logique de long terme pour passer d'un modèle cabinet comptable à un modèle « entreprise cabinet comptable », orienté client (§ 2.1.3).

2.1.1 Le panorama de la profession comptable : des cabinets disparates

Notre travail s'appuie sur les études réalisées par divers organismes : la Revue *Profession comptable*⁶³, l'OMECA⁶⁴, le Groupe Xerfi-Precepta, b-ready, le CSO. Les statistiques montrent une grande disparité qui a toujours existé, mais qui tend aujourd'hui à se creuser : une stratification d'où découle des positionnements et des stratégies différentes (cf. *Tableau 3* page suivante). Une forte concentration géographique est également observée : un quart des cabinets comptables sont franciliens, 11 % sont situés en région Provence-Alpes-Côtes d'Azur, 10 % en Rhône-Alpes. La *Figure 7* suivante présente la segmentation de la profession en trois classes (la famille « cabinets petit taille » « comprend jusqu'à 50 salariés).

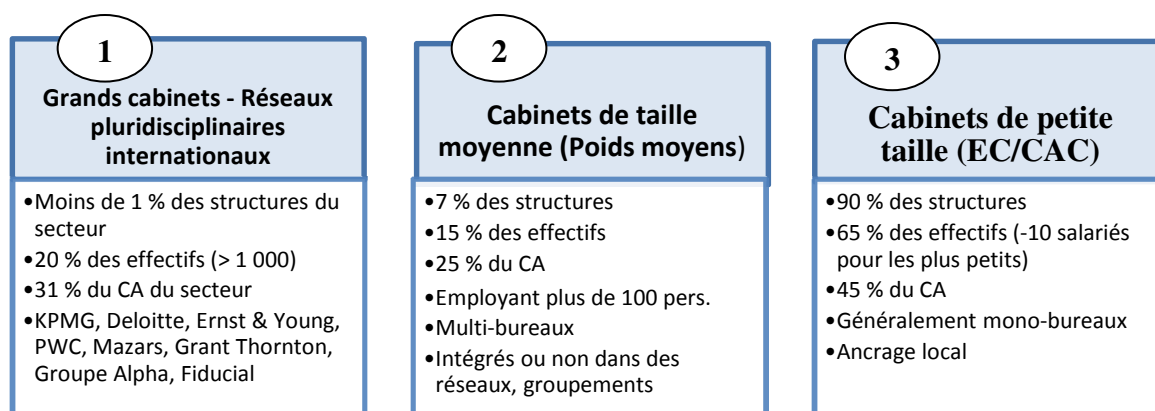


Figure 7 : Les trois familles de cabinets comptables (adapté des Etudes Xerfi, 2013 ; OMECA, 2010, 2012)

⁶³ La Revue *Profession comptable* publie un panorama complet de l'activité de la profession comptable chaque année en avril et en mars.

⁶⁴ L'observatoire des Métiers de l'Expertise comptable, du Commissariat aux comptes et de l'Audit (OMECA) a été créé suite à l'accord sur la Formation Professionnelle du 5 avril 2007.

Tableau 3 : Positionnement des types de cabinets en fonction des prestations proposées adapté de (OMECA, 2012 ; Porcel & Barre, 2011)

	Les prestations fournies	Les clients
Les grands cabinets (réseaux pluridisciplinaires)	<p>L'activité principale reste les missions traditionnelles réglementées :</p> <ul style="list-style-type: none"> - entre 45 et 65 % du CA est réalisé sur des missions d'audit légal et de CAC, - les missions d'expertise comptable représentent en général 25 % de leur CA, - Les prestations de conseil constituent une part importante du CA (allant parfois jusqu'à 50 %). <p>- Selon les structures, elles concernent de multiples domaines (juridique, fiscal, financier, social, informatique, organisation, management, RH, immobilier, etc.).</p>	<ul style="list-style-type: none"> - L'offre est pluridisciplinaire et le maillage territorial est important ce qui permet aux grands cabinets de se positionner sur une multitude de segments de clientèle, avec, selon les cabinets, des spécificités d'offres et certaines spécialisations sectorielles (exemple, les pharmacies, les entreprises franco-allemandes, le secteur public, etc.). - Une clientèle historique de grands comptes (groupes internationaux, & familiaux, sociétés cotées, etc.). - Plus de 80 % du SBF 120 en ce qui concerne les mandats de CAC. - La quasi-totalité des mandats des entreprises du CAC 40. - Un positionnement solide et étendu sur le secteur non marchand (collectivités territoriales, établissements publics, universités, hôpitaux, etc.). - Une clientèle nombreuse de PME, TPE, associations, artisans, agriculteurs et professions libérales.
Les cabinets intermédiaires et les réseaux, groupements, associations techniques	<p>- Dans les réseaux, groupements et associations de cabinets, le cœur de l'activité reste majoritairement les missions traditionnelles réglementées, avec une prédominance pour les missions d'expertise comptable ou de CAC selon les structures :</p> <ul style="list-style-type: none"> - 65 % environ du CA est réalisé dans les missions d'expertise comptable, - 25 % environ du CA pour l'audit légal et le CAC, - 10% en moyenne pour le conseil. <p>- Pour les cabinets de taille intermédiaire, l'activité reste aussi majoritairement liée aux prestations traditionnelles réglementées mais pour lesquelles les prestations de conseil représentent une part bien plus importante du CA que celles des groupements ou associations de cabinets.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Une forte représentation sur le territoire national qui leur permet d'atteindre une large clientèle : grands comptes, entreprises de taille intermédiaire, PME/PMI, professions libérales, commerçants, artisans, associations, etc.
Les petits cabinets	<ul style="list-style-type: none"> - L'activité repose largement sur les prestations traditionnelles d'expertise comptable : près de 70 % du CA, notamment la tenue et/ou la surveillance de la comptabilité et d'établissement des comptes annuels (yc les liasses fiscales). - Les missions de CAC représentent moins de 10 % du CA, bien que plus de 60% détiennent des mandats de CAC. - La paye et les travaux associés constituent une offre récurrente stable qui représente environ 15 % du CA. - Les prestations dites exceptionnelles, non récurrentes, à plus forte valeur ajoutée (par ex. le conseil) sont plus rares. L'importance varie d'une structure à l'autre. 	<ul style="list-style-type: none"> - Une clientèle axée sur les TPE, PME/PMI et les petites et moyennes associations, professions libérales, artisans, etc.

Selon Aharoni (Brock et al., 1999), la taille est un signe de qualité et de réputation qui crée une barrière efficace pour contrer les nouveaux entrants (“*size is becoming a proxy*”). La course à la taille explique en partie le fort mouvement de concentration (acquisition, fusion, regroupement) pour créer des structures professionnelles capables d’offrir à leurs clients un système homogène de prestations, quel que soit le lieu d’implantation et aussi pour réaliser des économies d’échelle : c’est-à-dire créer des synergies, développer le conseil, élargir la gamme de produits et services, pénétrer de nouveaux marchés. Les regroupements observés dans la profession comptable s’apparentent à ceux des banques, des assurances, des télécommunications et autres secteurs.

D’autres cabinets ont choisi de conserver leur indépendance en adhérant à des groupements de cabinets indépendants qui gèrent des fonctions supports (communication, recherche et développement, formation, conception d’outils, etc.). Cela permet à ces cabinets de mutualiser les ressources et les coûts, de partager les meilleures pratiques, de rompre leur isolement et, pour certains de trouver un repreneur (la moitié des inscrits au Tableau a plus de cinquante ans). De véritables enseignes se créent ainsi (In Extenso, Cabex, Fiducial, CER, etc.).

Quant à l’organisation des cabinets, elle est influencée par la taille. Les **grands cabinets** sont organisés généralement par pôle de spécialisation (paie, juridique, conseil, audit, expertise comptable, etc.). Les activités à forte valeur ajoutée sont réalisées par des spécialistes - experts. Celles à faible valeur ajoutée sont déléguées aux services, dits de “*back office*”. Certains cabinets ont mis en place un “*front office*” tournés vers la relation client (services marketing, commerciaux). L’industrialisation de la tenue est poussée à son maximum grâce à la nouvelle génération de progiciels et aux nouvelles fonctionnalités liées à la numérisation pour diminuer les coûts sur des activités à faible valeur ajoutée. Les **petits cabinets** ont des structures simples, plus souples que les autres familles. Cependant, ils sont confrontés à une vive concurrence des solutions de comptabilité en ligne, des associations et organismes de gestion agréés, mais sont aussi très dépendants de leurs fournisseurs informatiques. La partie qui suit est consacrée à une brève analyse économique de l’activité de la profession comptable.

2.1.2 Une brève analyse économique du secteur

Avant d’aborder la gestion des cabinets, il nous importe d’analyser brièvement la recomposition du champ professionnel qui évolue dans un contexte difficile.

2.1.2.1 La recomposition du champ professionnel

Sous l'influence de Bruxelles, la profession se libéralise à grand pas. Après avoir été interdites jusqu'en 2004, les actions de promotion et de communication sont permises dans la mesure où « elles procurent au public une information utile, qu'elles soient réalisées avec discrétion pour ne pas porter atteinte à l'indépendance, [...] à l'image [...] de la profession, qu'elles soient exemptes de tout élément comparatif ». ⁶⁵ Les règles de détention du capital des sociétés comptables sont assouplies. Il est également interdit d'interdire le démarchage, etc. Toutes ces évolutions ont pour corollaire une intensification de la concurrence.

2.1.2.1.1 La concurrence confraternelle

Étant membres d'une même profession regroupés dans des Ordres, les cabinets se qualifient de confrères. Lors des assemblées générales, ils se retrouvent pour prendre des décisions les concernant. Pourtant quand ils reprennent leurs activités dans leur cabinet, ils adoptent des stratégies individuelles et ont un comportement de veille concurrentielle envers leurs confrères. Sur un même segment de clientèle, sur un même type de mission, les cabinets sont en concurrence et certains ne « se font pas de cadeaux ».

La concurrence des grands cabinets est vive. Jusqu'au milieu des années 90, les *Bigs*, mise à part KPMG, n'étaient pas entrés sur le marché traditionnel de l'expertise comptable. Aujourd'hui, ils ont créé des départements d'Expertise Comptable pour apporter des solutions de proximité et d'accompagnement opérationnel à tous types d'entreprises : traitement d'opérations courantes traditionnelles, missions spécifiques.

Dans le cadre de notre mémoire de recherche sur les réseaux de cabinets indépendants (Blum, 2010), nous avons mené des entretiens face à face. Nous avons constaté que la confraternité, bien que réelle, avait des limites : « Je pense que confraternité veut dire quelque chose, de tangible dans la relation. Moi quand je les vois, je vois des confrères » (p. 90) ; « On ne gagne pas notre vie, si on a quatre AI... autour » (p. 92). La crainte serait de dévoiler inconsciemment des éléments confidentiels à propos du cabinet ou des clients.

2.1.2.1.2 Un secteur en recomposition aux limites poreuses

La profession comptable française, dotée d'un statut juridique et d'un monopole d'exercice pour certaines pratiques, s'ouvre à des activités nouvelles d'accompagnement des clients

⁶⁵ Source : Article 152 du Code de déontologie de l'expertise comptable.

(Moysan-Louazel & Dietrich, 2012), et dans un même temps voit son monopole d'exercice concurrencé par d'autres acteurs, tels que les réseaux de centre de gestion spécialisé dans la comptabilité de leurs adhérents, mais aussi des établissements bancaires.⁶⁶ Aussi, la réforme de la profession comptable libérale de 2004, intégrant les associations de gestion agréées, réunit les « frères ennemis dans un même territoire, et induit des nouvelles concurrences ». Ainsi, CERFRANCE⁶⁷ a pris une longueur d'avance : une marque, un logo, des équipes pluridisciplinaires (des spécialistes par métier, par secteur), un positionnement qui répond parfaitement aux attentes de leurs clients - adhérents. Le conseil fait partie intégrante de leur ADN et la prestation comptable est considérée comme une prestation parmi les autres ; « [...] la simple liasse fiscale, comme le font nos collègues n'apporte aucune valeur » (C-bla, Blum, 2010, p. 120).

A cela, nous ajoutons que la simplification administrative et la dérèglementation voulues par les Pouvoirs publics et les instances communautaires atténuent les frontières entre les différents prestataires de services aux entreprises, « les frontières « institutionnelles » deviennent perméables » (Brock et al., 1999). Ainsi, l'ordonnance du 2 mai 2014 permet à présent à des non experts-comptables d'être majoritaires au capital des sociétés d'expertise comptable à la condition de ne détenir qu'un tiers des droits de vote. La seconde novation concerne la direction de ces sociétés : seul le représentant légal doit être un professionnel de l'expertise comptable exerçant dans la structure. Il nous semble qu'en raison de la capacité de prescription des cabinets comptables, cette novation va intéresser à moyen terme des acteurs comme les banques, les assurances, les fournisseurs de logiciels, etc.

Nous partageons le point de vue de Moysan-Louazel sur les professions. L'auteur estime que ce sont des « processus évolutifs, vulnérables et instables au sein desquelles les activités et les territoires se recomposent sans cesse ». Or, la profession comptable est contrainte à renouveler ses stratégies professionnelles en raison, d'une part de la globalisation des marchés, et d'autre part, en raison de l'influence européenne qui veut des services professionnels meilleurs, plus diversifiés, moins chers, innovants. Ce vent de libéralisation semble avoir pour finalité ultime de faire de la profession comptable un secteur comme un

⁶⁶ Certaines banques proposent à certains clients « entreprises » la mise à disposition de logiciel de comptabilité. La transposition de la directive Services : les banques pourraient proposer des prestations de comptabilité.

⁶⁷ CER figure parmi les 10 premiers cabinets français (voir **annexe 2.4** « classement de la profession comptable »). 700 agences pour 320 000 adhérents. Une cible : les TPE et PE.

autre « régi par les règles de marché » (Moysan-Louazel, 2011). Pour relever ce défi, la profession va devoir opter pour des stratégies proactives de défense et de développement.

Cependant dans une économie de la connaissance, il est difficile d'écarter toute concurrence dans le sens où il est facile d'imiter les modèles d'entreprises qui réussissent, les processus, les innovations. Il suffit de regarder autour de soi. Le premier établissement bancaire, ayant converti certaines de ses agences urbaines en « Express », dotées d'automates en libre-service, de tablette tactiles pour effectuer des opérations en ligne», a été imité rapidement par ses concurrents.⁶⁸ Mais encore, nous assistons à l'arrivée de professions non réglementées comme les consultants en management, en organisation, etc., mais aussi les sociétés de conseil en gestion (RIVALIS par exemple), les SSII qui établissent des paies, les banques, les assurances, etc. La cartographie présentant les concurrents de la profession comptable figure à l'**annexe 2.1**. Tandis que l'**annexe 2.2** « *Comparaison du secteur des activités comptables avec ceux proches du conseil pour les affaires et en gestion et des activités juridiques* » montre l'important potentiel de développement des missions de conseil, vendues plus chères que celles de l'audit et de l'expertise comptable.

2.1.2.2 La gestion des cabinets comptables

Dans un premier temps, nous allons analyser brièvement les résultats économiques des cabinets comptables tels qu'ils ressortent de la littérature.⁶⁹ Dans un second temps, nous présentons les modes de facturation et les instruments de gestion. Pour les agrégats du secteur selon les trois familles d'acteurs, il y a lieu de se reporter à l'**annexe 2.3**.

2.1.2.2.1 L'évolution de l'activité et des performances économiques

Les résultats économiques actuels des cabinets comparés avec ceux des années 1970-2000 montrent une croissance quelle que soit leur taille. Toutefois, en faisant l'abstraction de l'inflation, ils sont restés constants. Pour certains praticiens, les causes des écarts de performance entre des secteurs d'activités à forte croissance résident dans le modèle d'entreprise, les offres de services, le système de facturation (Lutz & Finck, 2012, p. 24).

⁶⁸ Source : <http://www.latribune.fr/entreprises-finance/20140506trib000828629/pour-bnp-paribas-l-agence-bancaire-de-demain-sera-triple.html>.

⁶⁹Pour plus de détail, il convient de se référer à l'écographie publiée en début d'année par by-ready. De plus, le guide « Gestion des cabinets d'expertise comptable » sera mis à jour très prochainement par le CSO.

Bien que le taux de réponse soit très faible (4,3%), nous pensons que les résultats de la dernière enquête *Gestion des cabinets*⁷⁰ peuvent être généralisés compte tenu de notre connaissance du secteur. D'autant que les résultats sont corroborés par d'autres études qui s'appuient sur les comptes annuels déposés. Le classement de la profession comptable 2013 et 2012 des cabinets de plus de 6 millions d'euros de chiffre d'affaires est présenté dans l'**annexe 2.4b**. Dans le haut du classement, nous trouvons les cabinets d'audit, représentant les *Bigs*. Le cabinet Fiducial, dans le top 10, s'est développé en adoptant l'organisation et les méthodes des *Bigs*.

CHIFFRE D'AFFAIRES – REPARTITION PAR TYPE DE MISSIONS

Le chiffre d'affaires dépend de deux variables : du nombre de clients (effet volume) et du budget moyen facturé à chaque client (effet prix). Pour 2013, les estimations de l'INSEE indiquent une croissance de l'activité des cabinets comptables de l'ordre de 2,8 % (source : actuEL-expert-comptable). Sur la période 1996-2007, le chiffre d'affaires des cabinets a progressé de 5 % en moyenne (en valeurs) avec des pointes dépassant les 7 %. Depuis 2007, la croissance moyenne s'est nettement ralentie (+ 2 % en valeurs) (cf. **annexe 2.4a** « chiffre d'affaires des cabinets »). La crise économique n'est pas la seule responsable à ce phénomène permanent de baisse des marges, de la rentabilité et de l'activité (notamment pour les prestations comptables traditionnelles). Néanmoins, certaines structures professionnelles tirent leur épingle du jeu en transformant les menaces en opportunités et en faisant preuve d'audace et de dynamisme. Toutes les études illustrent l'ampleur du phénomène.

L'évolution de l'activité des cabinets comptables suit une fonction croissante par rapport à la taille. Nous pensons que le dynamisme de la région, dans laquelle les cabinets sont situés, a également un impact sur les résultats. Ainsi, l'étude *Eco-Graphie des cabinets d'expertise comptable 2014* montre une baisse du chiffre d'affaires des cabinets franciliens entre 2009-2012 (hors inflation) alors que celui de province affiche une légère croissance (Barré & Melot, 2014).⁷¹ Les auteurs expliquent le phénomène par un durcissement de la concurrence et aux changements de comportement des clients. La proximité géographique et la fidélité ne sont plus des facteurs discriminants pour les chefs d'entreprise franciliens. Les cabinets de petite taille (moins de 500 000 euros de chiffre d'affaires) connaissent une croissance

⁷⁰ *Gestion des cabinets d'expertise comptable*. (2012) (Vol. 1). Paris: Ordre des Experts-Comptables. L'enquête a été réalisée par l'Institut TNS-Sofres pour le compte du CSO, mais les analyses et la synthèse ont été menées par Ph. Barré et L. Melot. 895 répondants sur 20 800 questionnaires envoyés par email ou par voie postale.

⁷¹ L'étude repose sur les comptes annuels déposés par les sociétés comptables (6 383 dépôts pour 2011/2012). Compte tenu de leur statut associatif, les AGC ne sont pas comprises.

quasiment-nulle depuis trois ans contrairement à ceux dont le chiffre d'affaires est compris entre 5 et 10 millions d'euros (+ 11 %).

Le *Tableau 4* ci-après présente la répartition du chiffre d'affaires selon la taille des cabinets. La taille moyenne des cabinets français est de 7 à 8 collaborateurs ce qui rend difficile de faire évoluer l'offre, sauf à être sur des niches.

Activités	Effectifs							
	0	1 - 2	3 - 5	6 - 9	10 - 19	20 - 49	> 50	Ens.
Tenue de comptabilité*	52%	52%	53%	50%	46%	43%	45%	49%
Surveillance*	23%	19%	20%	22%	23%	25%	19%	22%
Paie et travaux annexes	7%	7%	12%	14%	14%	15%	10%	13%
CAC	6%	7%	5%	5%	9%	8%	12%	7%
Audit contractuel	0%	0%	0%	0%	1%	1%	1%	0%
Conseil**	9%	8%	7%	7%	7%	8%	9%	8%
Autres	4%	3%	1%	2%	1%	1%	4%	2%

* Ets. Comptes annuels + déclarations fiscales

** facturée distinctement

Tableau 4 : La part des activités dans le revenus des cabinets (Source : Gestion des Cabinets, CSO, novembre 2012)

Selon l'enquête CSO (2012), le chiffre d'affaires moyen des cabinets **sans salariés** stagne depuis dix ans (100 000 euros 2011). En euros déflatés, l'activité a fortement baissé. En effet, cette stagnation traduit la difficulté à accroître les revenus du fait d'une activité principalement centrée sur les missions traditionnelles (cf. *tableau 4*). Or, la facturation de ce type de prestations a tendance à diminuer sous la pression de la concurrence (pénétrants, solutions en lignes et/ou délocalisées), mais aussi des clients, qui considèrent les tâches légales et réglementaires comme un « mal nécessaire ».

Pour pallier la baisse du panier moyen de la mission comptable, les plus petites structures cherchent à trouver des relais de croissance. Développer des prestations à plus forte valeur ajoutée est une activité chronophage. Or, l'expert-comptable manque de temps. Pour la simple raison, que la quasi-totalité de son temps est consacrée à la réalisation des missions, notamment dans les plus petites structures professionnelles.

Bien que la catégorie de cabinets de **1 à 49 salariés ne soit pas homogène**, leur chiffre d'affaires moyen a progressé de 24 % (10 % déflaté). Et, les acteurs les plus dynamiques de la profession sont les **cabinets de plus de 50 salariés** en raison de leur capacité à proposer des prestations plus globales en termes de métiers ou de localisation. En posant un regard de plus

près, l'orientation est à la baisse du chiffre d'affaires par dossier, même si le nombre de dossier augmente pour l'ensemble des familles : un quart en une décennie (Barré & Melot, 2014). D'une part, les clients n'hésitent pas à renégocier les honoraires régulièrement et les budgets moyens pour les nouveaux clients est plus bas. D'autre part, le comportement des chefs d'entreprises a changé. Ils sont plus éduqués, plus volatiles, mais surtout cherchent à réaliser des économies de coûts ; un phénomène de société durable.

Le *tableau 4* montre clairement le poids des **missions comptables** (près de 70 % du chiffre d'affaires, chiffre stable sur la dernière décennie). La tendance lourde est à la baisse des revenus issus des activités de **commissariat aux comptes** (7 % des revenus). La complexification des normes techniques, les réglementations de plus en plus contraignantes impliquent concomitamment des coûts de formation élevés ce qui explique pourquoi les petites structures abandonnent peu à peu cette activité. Le potentiel de développement des **missions sociales** est élevé qui se traduit dans les faits par la création de départements *paie-social* dans les cabinets d'audit et d'expertise comptable. Dans l'ensemble, les activités liées au social se renforcent et assurent généralement entre 10 à 15 % des revenus. Même les *Bigs* ont créé d'importantes divisions dédiées à l'assistance opérationnelle de la fonction paie

Malgré la volonté affichée, les structures professionnelles (mises à part les *leaders*) ont du mal à développer les **missions de conseil**. Les causes identifiées sont entre autres, l'absence ou le manque de formalisation de l'offre, d'organisation de la fonction, d'investissements, les ressources humaines insuffisantes (compétences). A l'instar de Chapellier, nous estimons que les experts-comptables dispensent des conseils, souvent informels, non visibles aux yeux des clients (Chapellier, 2003, 2004; Savall, 1993). En effet, ils sont très souvent amenés à discuter avec leurs clients de problèmes qui se posent à eux. La plupart du temps, ces interventions ne sont pas facturées et n'apparaissent donc pas dans les comptes. Beaucoup de cabinets essaient de les facturer séparément, même si le montant est symbolique. Pour les collaborateurs, les plus anciens, c'est un changement de mentalité. Ils éprouvent beaucoup de difficultés à expliquer à leurs clients les facturations exceptionnelles.

Schématiquement, une grande partie de la profession demeure centrée sur les prestations comptables traditionnelles (tenue de la comptabilité, surveillance, établissement des comptes annuels et déclarations fiscales de toute nature). Beaucoup peinent à développer, voire à maintenir leurs revenus. Les cabinets, qui ont osé « faire des mutations en cours, des opportunités pour conquérir des nouveaux marchés, développer de nouvelles missions à plus

forte valeur ajoutée », optimiser les processus de production, mis en place des fonctions supports, sont ceux qui affichent de belles performances (Barré & Melot, 2014).

RENTABILITE

Malgré la crise, les performances économiques restent satisfaisantes car les cabinets comptables ont fait preuve d'une relative résistance grâce aux gains de productivité réalisés par le biais des NTIC. En faisant une analyse plus approfondie, nous constatons que les taux de résultat d'exploitation s'érodent depuis 2006 : de 11 % en moyenne à 9,5 % en 2012-2013 (Source Xerfi/Precepta, 2013). Pour les analystes, la tendance se poursuivra les prochaines années car la crise n'est pas seule cause de cette situation. Les raisons sont multiples : les prix des prestations comptables sont sous pression ; ils augmentent moins vite que l'inflation (une moyenne de 11% à comparer avec une inflation de 15 %).⁷² Or, il sera de plus en plus difficile d'augmenter les prix en raison de la banalisation des prestations comptables, perçues comme une contrainte pour beaucoup de clients.

Pour ce qui concerne les marges, elles s'érodent, un facteur inquiétant puisque la tendance observée n'est pas à l'amélioration. Pour certaines missions comme la certification, la rentabilité baisse significativement. Nous pensons qu'il est plus facile de baisser les prix pour conquérir de nouveaux clients que de les monter par la suite. Par rapport à d'autres secteurs d'activité, les économies d'échelle sont plus faibles parce que les activités sont de nature intellectuelle et la principale matière première sont les ressources humaines. Mais cela ne signifie pas que l'on ne puisse pas industrialiser davantage certaines tâches, améliorer encore les process, adapter partiellement les méthodes du monde industriel aux activités de service. La question de la modernisation des services a été abordée au § 1.2.2.3 *La modernisation des entreprises de services professionnels*

A l'instar de l'évolution de l'activité, les performances sont également influencées par la taille des structures professionnelles. D'un côté, nous avons des cabinets qui ont amorcé la transformation de leur modèle économique et ont donc beaucoup investi en temps et en argent. Bien que cela ait affecté les résultats actuels, nous pensons que le retour sur investissement sera au rendez-vous (saisie d'opportunités avant les autres). D'un autre côté, il y a ceux qui subissent les changements en cours et ne savent pas comment réagir.

⁷² Source : <https://www.youtube.com/watch?v=iYAU3940urQ>. Analyse du marché de l'Expertise Comptable, présentée lors des journées CEGID ON AIR, 2014.

2.1.2.2.2 Les modes de facturation et les outils de gestion

La **facturation au forfait** demeure dominante pour ce qui concerne les missions comptables. Pour les missions sociales, la facturation à la prestation est plus importante que le forfait. Or ce mode de facturation présente un certain nombre d'inconvénients. Les honoraires au forfait ne permettent pas au client de mesurer la vraie valeur ajoutée des prestations fournies. Le forfait est le meilleur moyen de fournir des conseils plutôt que de les vendre.

Quant à la **facturation au temps passé**, pratiquée encore par beaucoup de cabinets, elle n'est pas très adaptée au domaine du conseil, car n'étant pas basée sur la valeur ajoutée fournie par la prestation de service. Dans le cas où le cabinet délivre une prestation très innovante par rapport à ses confrères, ce mode de facturation semble injuste et ne reflète pas vraiment la valeur de la prestation (Lutz & Finck, 2012). Il nous semble qu'une facturation de type "*success fees*" soit tout à fait adaptée à ce contexte.

Les clients recherchent le meilleur qualité/prix et n'hésitent pas à mettre en concurrence plusieurs cabinets allant jusqu'à des appels d'offre. A leurs yeux, le cabinet comptable est un fournisseur comme un autre. Ils demandent de plus en plus de justification pour les services rendus et contestent les honoraires pour les faire baisser. La négociation est un phénomène de société auquel la profession n'échappe plus. Or, toute prestation créant une utilité future devrait être facturée sur la base de la valeur ajoutée fournie.

Selon Ronald Baker (2009), les cabinets comptables sous-évaluent leurs prestations parce qu'ils réfléchissent en termes de valeur « travail » ; la valeur « travail » étant déterminée par le montant du travail fourni. L'auteur propose de retenir la **valeur subjective**. Les services prestés auront de la valeur uniquement s'ils trouvent « preneurs ». La valeur peut être définie par le montant maximum qu'un consommateur serait prêt à payer pour obtenir le bien ou le service ("*the maximum amount that a consumer would be willing to pay for an item*"). Ce système de "*value pricing*" place le client dans une position d'arbitre. Pour passer à un tel système, les mentalités (la culture) doivent évoluer ce qui nécessite de l'engagement, des ressources et de l'innovation. Dans son ouvrage *Les sociétés de conseil*, David Maister (1996) écrit « ce que vous faites de vos heures facturables détermine vos revenus actuels, mais ce que vous faites de vos heures non facturables détermine votre futur ». Cette affirmation nous semble tout à fait pertinente dans notre contexte. En effet, il s'agit de trouver le meilleur équilibre entre les heures facturables et non facturables en donnant à la fois la priorité aux

clients et à la pérennité/avenir du cabinet de telle sorte que les deux parties aient le sentiment de « faire une bonne affaire ». Les heures non facturables peuvent constituer un investissement dès lors qu'elles sont consacrées au développement, à la réflexion stratégique.

Près de 50 % des cabinets interrogés disposent d'un outil de suivi de l'activité et de la rentabilité. Il s'agit principalement des cabinets de plus de 50 salariés. L'étude 2012 du CSO montre que près de 35 % des cabinets n'utilisent aucun instrument pour piloter la gestion de leur cabinet. Ce constat est paradoxal pour une profession du chiffre. La question que nous nous posons : « comment peut-on proposer de tels outils à ses clients, si soi-même on n'en dispose pas ? ». Il nous semble qu'analyser les résultats, mettre en place des indicateurs pertinents de suivi en lien avec la stratégie, déterminer des actions sont indispensables pour améliorer la performance, assurer ainsi la survie-développement du cabinet mais, aussi anticiper les évolutions de l'environnement.

2.1.2.3 Les atouts de la profession comptable (une marque ?)

Les changements de l'environnement incitent à l'ouverture à la concurrence, à la sécurité et à la transparence exigées par le marché. Nous avons vu précédemment qu'en matière de sécurité et d'éthique, de professionnalisme, la profession comptable remplit parfaitement son rôle. Depuis des années les experts-comptables et les CAC ont noué des relations de confiance en raison de la « manipulation de données financières confidentielles », de la parfaite connaissance de la vie de l'entreprise et parfois de la vie familiale, de la qualité des prestations de base servies (Bricard, 2011; Ferguson, 2012). Pour les Pouvoirs publics, ce sont des interlocuteurs de premier plan : « une courroie de transmission des décisions du pouvoir politique et économique vers les entreprises ». (Littardi, 1993) Les points forts des professionnels comptables, soulignés à plusieurs reprises, constituent un levier puissant sur lesquels la profession doit s'appuyer pour se différencier des autres acteurs, pour conquérir une nouvelle clientèle et élargir les offres en se positionnant sur des missions à forte valeur ajoutée qui assureront des revenus plus élevés (à la condition *sine qua non* que les clients soient prêts à les payer).

L'enquête CSOEC pour le Congrès de Strasbourg « Marché de la profession comptable » (2010) montre que les entreprises sont globalement satisfaites des prestations traditionnelles fournies par leur expert-comptable, notamment en termes de respect des délais et de compétences. Les résultats sont nettement moins bons pour les missions de conseil alors que

les attentes des entreprises sont fortes. Les clients se disent aussi peu satisfaits pour ce qui concerne la disponibilité et la réactivité des professionnels. Malgré tout, le taux de fidélité reste très élevé de quoi faire pâlir de nombreux secteurs concurrentiels.

Lors du 67^e congrès de l'OEC (2012), la troisième plénière⁷³ abordait le thème « Expert-comptable entrepreneur : une marque, une offre ». Pour Erik Orsenna, « la marque est un repère essentiel, une balise qui représente le savoir, la confiance et l'excellence et qu'il faut protéger sur le long terme [...] qui permet de distinguer les éléments les uns des autres ». Semblable à un titre de propriété qui permet, en effet, de délimiter un territoire (Y. Lapière, 2012), elle repose sur l'expertise, un savoir-faire reconnu dont l'objectif est de créer de la valeur qu'il s'agit de faire savoir autour de soi. En résumé, la marque est un **facteur de différenciation** fort, un **actif stratégique**, un **outil de protection** contre **l'exercice illégal** de la profession, synonyme de **confiance** pour les utilisateurs. Elle peut justifier un supplément de prix ou susciter des préférences (Andrieux, 2011). Mais en même temps elle est fragile et se « jalouse » ce qui explique qu'il faille la protéger. Toutes ces caractéristiques ne semblent-elles pas pouvoir être transposées à la profession comptable ! En effet, la marque « Expert-comptable » porte des valeurs qui ont un sens pour les clients (Bricard, 2011). Pour bâtir une marque à la fois attractive et vivante, il s'agit de s'inspirer de l'industrie du luxe pour faire de l'expert-comptable et du commissaire aux comptes deux marques qui cohabitent et se renforcent mutuellement. Waters (2004)⁷⁴ estime que l'expert-comptable n'est pas une marque, mais est une « désignation professionnelle » respectable (*"CPA is a professional designation, not a brand"*). Selon l'auteur, la marque est créée pour distinguer les produits et les services similaires. Le client prend souvent une décision d'achat par rapport à une marque. Ces propos semblent sous-entendre que l'usage du mot « marque » dévalorise une profession prestigieuse.

Pourtant une marque forte en marketing constitue un avantage concurrentiel pour distinguer les produits et biens similaires. Au moment d'acquérir un bien ou un service, le choix du consommateur s'effectue très souvent par rapport à une marque à laquelle il s'identifie. Pourquoi ne pas construire une marque autour de l'ADN de la profession ? L'objectif de la signature électronique Signexpert est double. D'une part, il s'agit de créer une marque

⁷³ L'expert-comptable entrepreneur : une marque, une offre. (2012, octobre 5). Présenté à Congrès de l'Ordre des Experts-comptables, Paris. Les intervenants à cette table ronde du 5 octobre étaient Erik Orsenna, Floriane St Pierre, Y. Lapière (Directeur de l'INPI), Claude Cazès, Philippe Arroua, Jean Saphorès, Thierry Dassault et Agnès Bricard.

⁷⁴ Extrait d'un article de Suzan Waters, paru dans la revue *Accounting Today* de septembre-octobre 2004.

porteuse d'une image de sécurité pour les acteurs économiques. D'autre part, elle permet de protéger la profession contre la contrefaçon en attestant l'identité du signataire. Selon nous, elle est un vecteur de confiance pour les tiers (banques, administration etc.).

Le rapport AICPA *CPA Horizons 2025* de 2011⁷⁵ présente les réflexions de la profession comptable américaine sur son futur, très similaires à celles de la profession comptable libérale française. L'étude révèle que la profession comptable a un avenir prometteur à la condition *sine qua non* qu'elle fasse preuve rapidement de **réactivité** (d'anticipation), qu'elle améliore en permanence ses **compétences** de base. Le socle de la profession, c'est-à-dire ses valeurs fondamentales (intégrité, compétences, formation continue, objectivité, engagement, pertinence) lui confèrent un **caractère unique** en lui permettant d'entrer de plain pied dans un monde complexe et incertain. Pour l'ensemble du monde économique et financier, l'expert-comptable est le conseiller privilégié des dirigeants d'entreprises, un médecin de famille : quand leurs compétences comptables et financières sont insuffisantes ou inexistantes, l'expert-comptable devrait tenir un rôle pédagogique fort et les aider à acquérir une culture de gestion indispensable à la prise de décision (Chapellier, 2003). A notre sens, c'est dans ce type d'intervention que réside aussi la vraie création de valeur ajoutée et il faut le faire savoir.

En résumé, il s'agit de transformer une firme comptable en une entreprise de services professionnels, une entreprise du savoir, notamment orientée client (Hinings, Greenwood, Cooper, 1999, p. 136-137; Lenoir, Devaux, & Sauzee, 2007; Lutz & Finck, 2012). Le chemin pour y parvenir nécessite de gros efforts et, surtout, une volonté.

2.1.3 Le cap vers un modèle entreprise cabinet comptable

La vision de l'organisation change, et avec elle le modèle de gestion qui a évolué sous l'impact des mutations sociales, économiques, technologiques, sociétales (Brunel, 2009). D'un monde dominé par la rationalité, la planification, le progrès, nous émergeons dans un monde dominé par la complexité, l'imprévisibilité, la « *récurtivité* ». Le discours managérial tend à modéliser l'organisation comme un modèle vivant, complexe, ouvert. Pour H. Savall, la crise profonde conduit les organisations à devoir réinventer leur management et leur stratégie, mais aussi leurs pratiques professionnelles, « une nouvelle manière de créer de la

⁷⁵ Les thèmes abordés dans ce rapport portent sur la technologie, la certification, la formation continue, la globalisation, la libéralisation du marché, la création de valeur, le conseiller de confiance (*trusted advisor*), la démographie, le tiers de confiance. (CPA Horizons 2025: A Road Map for the Future. (2011, november) <http://www.aicpa.org/research/cpahorizons2025/pages/cpahorizons2025.aspx>.

valeur partageable » (Savall & Zardet, 2010). Il nous semble que ces points de vue sont tout à fait transposables aux cabinets comptables qui se rendent bien compte que les changements sont permanents sur fond de crise économique persistante et de baisse de rentabilité. Leur environnement passé stable est définitivement derrière eux. D'autres forces sont aussi à l'origine du changement comme la compétition, la dérégulation, la globalisation des services requise par certains clients (un des facteurs explicatifs de l'émergence de réseaux pluridisciplinaires) (Brock et al., 1999; Nilsen, 2012).

L'élargissement des champs d'activités traditionnelles vers le conseil⁷⁶ constitue une extension logique et fait basculer la profession comptable dans une logique entrepreneuriale. (Barré, 2011b; Melot, s. d.; Melot & Warlin, 2011; Moysan-Louazel & Dietrich, 2012). Pour H. Savall (1993), le développement du conseil exige de la part du cabinet comptable d'accepter qu'il est lui-même « une entreprise qui doit appliquer les concepts et les méthodes de management ». Ajoutons qu'un développement efficace nécessite de gagner de nouveaux clients en leur faisant prendre conscience des besoins qu'ils ne perçoivent pas. Cette démarche stratégique implique un processus de communication tout en s'appuyant sur les fondamentaux de la profession (Lutz & Finck, 2012). En somme passer aussi d'un statut de simple répondant vis-à-vis des clients à des actions davantage proactives. Nous allons à présent procéder à une analyse succincte des changements non développés dans les paragraphes précédents qui impactent et vont impacter durablement la profession.

2.1.3.1 Les nouvelles technologies de l'information

Le cœur de l'activité des cabinets est le traitement des informations. Sous l'effet conjoint des ERP⁷⁷ et de la dématérialisation, les méthodes et outils évoluent beaucoup. Le métier se transforme peu à peu en un « professionnel de haut niveau, véritable conseil du dirigeant, capable de manager des équipes, de communiquer avec ses clients, de créer de la valeur » tout en restant un technicien, devant produire, à bas coûts, des comptes tout en maintenant un niveau de qualité élevé » (L'Académie, s. d.).

La technologie et l'évolution des usages amènent à repenser les modes d'exercice et d'organisation et les modes de production des cabinets. En fournissant des instruments permettant une plus grande efficacité, les méthodes de travail se transforment (Oliver, 2001,

⁷⁶ Des offres qui doivent se développer vers le contrôle de gestion, le conseil en pilotage du résultat.

⁷⁷ Les fournisseurs de logiciels proposent tous des progiciels de gestion intégrée (PGI) qui sont des ERP (CEGID, Coala, Sage, Cador, etc.). Les ERP représentent une évolution importante dans le domaine du système d'information (Tondeur, 2003, p. 32).

cité par Tourna-Germanou, s. d.). Les progiciels comptables et d'audit évoluent en permanence permettant des contrôles automatiques, des intégrations et déversements automatiques de données, l'extension des applications e-business, etc. En contre partie, il faut former les collaborateurs pour qu'ils puissent optimiser toutes ces fonctionnalités et gérer les résistances au changement. **Quant à la dématérialisation**, elle se traduit par une nouvelle relation client. « L'accès, la sécurisation et le partage des données amène nécessairement à repenser toute l'organisation qui doit s'adapter au schémas de pensée des clients ». (Pollack, 2011) Le **travail collaboratif** est une attente des clients qui souhaitent être présents tout au long de la chaîne de valeur et du process de production. La conservation des données sous forme électronique est un vrai enjeu. L'hébergement et la certification des documents permettent de proposer des labels Expert-comptable (Signexpert).

Les espaces Internet dédiés aux clients sont principalement proposés par les **cabinets de 50 salariés**. D'une part, ils améliorent le processus de collecte de données (récupération automatique), voire une co-production (réalisation d'une partie de la saisie comptable). D'autre part, en fonction des droits accordés, la consultation en temps réel des dossiers comptables est une avancée majeure en termes de qualité, de délai. Comme vu précédemment, les services proposés varient aussi en fonction de la taille (voir *Figure 8* ci-dessous).

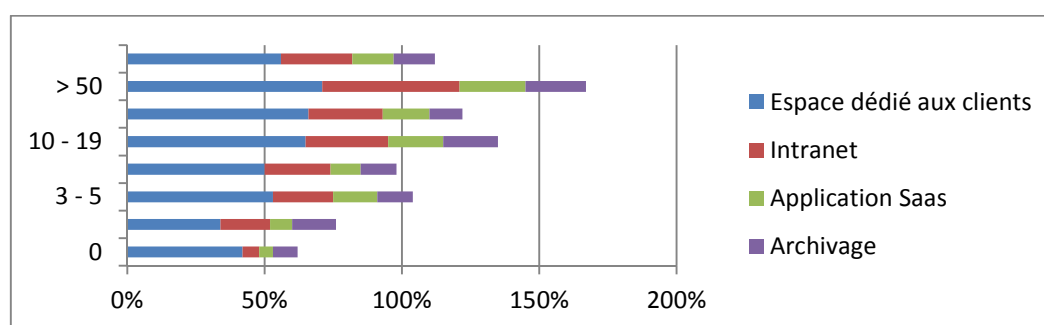


Figure 8 : Services proposés par le site internet selon la taille des cabinets (Source : Gestion des cabinets, CSO, novembre 2012)

2.1.3.2 Les clients et les offres de services

En guise de liminaire, nous pensons qu'un cabinet durable doit entretenir des relations fortes, étroites basées sur la confiance réciproque, « *a trusted business advisor* » (Ferguson, 2012). Les clients veulent un partenaire, un confident pour parler de tout ce qui se rapporte à leurs « affaires », voir au-delà. Le contact doit être régulier. Un moment propice durant lequel il

importe d'écouter et de prendre son temps. Ce n'est qu'à ce titre que l'on arrive à faire acheter des missions.

L'idée selon laquelle la mission de l'expert-comptable doit aller au-delà de la simple production des documents obligatoires semble unanimement admise. Une majorité des dirigeants d'entreprises aimerait que leurs prestataires comptables leur proposent des missions de conseil comme l'analyse de gestion et la mise en place d'outils de gestion (Chapellier, 2003). Or, le développement de telles activités est un exercice délicat pour beaucoup de cabinets. D'une part, les experts-comptables sont les *sachant* de haut niveau technique mais n'ont pas une « vision suffisamment *entrepreneuriale* de la vie des entreprises et, d'autre part, ils manquent de temps compte tenu de l'inflation et la complexité réglementaire » qui s'impose à eux (Perreau, 2013). Pour H. Savall (1993), le conseil ne s'improvise pas et il faut du temps pour construire des produits de conseil. Les activités de conseil exigent un fonctionnement en binôme, d'une part, des collaborateurs en charge de la partie comptable et fiscale du dossier, et d'autre part, des consultants, au profil plus généraliste, qui s'occupent d'assister les dirigeants dans le pilotage de leur entreprise (une organisation adoptée par le CER).

Des clients plus consuméristes et moins fidèles impactent la nature des relations (personnel de contact, voire le *back-office*). La **valeur perçue** va devenir fondamentale. Dans « une ère concurrentielle », c'est le client qui décide de ce qui a de la valeur ou non, et pas le prestataire. Il y a donc un renversement de la relation : un changement de paradigme. Le client « consommateur » n'hésite pas à changer de prestataire en fonction du prix, de la qualité perçue des services. (Cappelletti, 2010b; Hunot et al., 2013) Sur certains sites internet de grands cabinets comptables, nous voyons même apparaître des onglets « devis ». Pour Monat (2008), la satisfaction client repose aussi sur « la valeur des conseils proactifs non sollicités qui lui sont prodigués ».

La conquête de nouveaux clients passent aussi par la satisfaction des clients existants. Un client satisfait est le meilleur référent qui soit. La prescription reste le moyen le moins coûteux pour gagner de nouveaux clients. C'est un levier de développement pour les cabinets. Il apparaît donc important de tout mettre en œuvre pour répondre au-delà des attentes. En effet, les clients sont demandeurs de connaissances plus pointues au niveau des spécificités de leur secteur d'activité et de leur métier, de partage des connaissances, d'accompagnement au

pilotage, de veille réglementaire et technique, de prestations globales. Proposer toutes ces missions nécessite des compétences en interne, des offres *packagées*, etc.

Vendre de nouvelles missions est difficile, si on ne connaît pas précisément la nature des attentes et des besoins émergents ou non de chaque client. C'est pourquoi il convient de disposer d'outils de gestion de la relation client. Là encore, nous constatons un effet de taille.

Un point nous semble majeur. L'expert-comptable est davantage un technicien qu'un commercial ou un homme du marketing. C'est pourquoi les cabinets, dans la mesure du possible, doivent embaucher des profils plus commerciaux ou créer des fonctions marketing en embauchant des spécialistes du marketing et de la qualité. Leurs missions seraient de favoriser la création de nouvelles offres, d'améliorer celles existantes et d'encourager le lobbying auprès du monde de l'entreprise pour conquérir des nouveaux clients.

En résumé, les clients attendent de leur prestataire une vraie création de valeur ; des professionnels proactifs, des entrepreneurs comme eux, qui ont une vision globale de l'économie et de leur secteur.

2.1.3.3 Les changements réglementaires

L'impact du droit communautaire sur la profession comptable s'accroît en raison de la globalisation, mais aussi de l'importance des services dans les économies contemporaines, qui attendent transparence, sécurité et sincérité. Les normes professionnelles se durcissent, celles techniques se complexifient ce qui pèse lourdement sur les coûts de formation (notamment en audit). L'inflation réglementaire ne permet plus aux professionnels de prétendre tout connaître et être capable de réaliser toutes sortes de mission avec sécurité et de façon rentable.

Contrainte par l'Union européenne, la profession s'est mise en harmonie avec les textes communautaires ce qui remet en cause les pratiques et les équilibres en place. « Elle fait basculer la profession dans un monde moins protégé alors que jusqu'à présent la réglementation était faite de nombreux interdits au nom de l'incompatibilité de certaines activités avec une profession réglementée. » (Ph. Forgues, 2001)⁷⁸ Comme le rappelle si justement Françoise Savez, « après avoir crié haut et fort que jamais ils n'accepteraient une telle libéralisation, une telle dérèglementation, soudainement font croire qu'ils ont été éclairés

⁷⁸ Ph. Forgues, ancien président d'In Extenso.

et visionnaires ». ⁷⁹ Cette attitude anecdotique est fréquente au sein d'une profession considérée conservatrice. Pourtant depuis tout temps, la profession comptable a montré une force créative en proposant des missions constituant des sous-spécialités dans le cadre réglementaire (Montagna, 1971). L'élargissement du périmètre d'activité se traduit par des opportunités de développement de nouveaux marchés dans une période où la croissance des cabinets est atone ⁸⁰ : actes de commerce à titre d'accessoires, filialisation d'activités dérèglementées, services aux particuliers, etc. Néanmoins, il convient de garder à l'esprit que *périmètre* signifie aussi *limites* pour lesquelles les institutions professionnelles ont édicté une doctrine claire pour guider les cabinets dans ce qu'il convient de faire et de ne pas faire. Un rapport du conseil d'analyse économique préconise l'assouplissement voire la libéralisation totale de la réglementation en matière d'accès à la profession tout en conservant l'exigence de qualification. Les auteurs estiment que « l'excès de barrières à l'entrée ou de réglementation anti-concurrentielle a un impact négatif sur la croissance [...] et n'encourage pas l'innovation ». ⁸¹ Même si ce n'est qu'une recommandation, la tendance est à l'ouverture à la concurrence.

A l'instar de toute entreprise, le cabinet comptable doit s'interroger sur sa stratégie de pérennité ; « Une réflexion sur les conditions de sa performance durable et les facteurs de non pérennité. » (Mignon, 2001) Il importe donc d'avoir une vision prospective, de penser stratégie et projet de cabinet. Dans la partie qui suit, nous nous attachons à l'analyse de la notion de prospective stratégique.

2.2 La prospective stratégique des cabinets comptables

Toute entreprise au cours de son existence est confrontée à un dilemme : faut-il s'accrocher aux anciennes pratiques ou faut-il changer la stratégie et l'organisation ? (Roberts, 2008) La littérature sur le thème de la stratégie abonde : « Évolution de l'expert-comptable (ISEOR, 1993), « Positionnement et développement des cabinets de services professionnels » (Chaduteau, 2006), « CAP 2020 (Congrès OEC, 2010), « *Les cabinets d'audit et d'expertise comptable, Défis et stratégies à l'heure du basculement vers une logique de marché* » (Melot

⁷⁹ F. Savès, ancienne présidente du syndicat professionnel IFEC. Source : Editorial « Regardons notre profession d'expert-comptable avec d'autres yeux ». IFECMAG, n° 45 1er trimestre 2011.

⁸⁰ Source : « Dossier. Réforme de l'ordonnance. Quels nouveaux métiers autour de l'expertise comptable ? », IFECMAG, 2011.

⁸¹ Source : Arbelet, L. (2014, juillet 18). *Un rapport recommande d'assouplir la profession d'expert-comptable*. Récupéré sur ActuEL-expert-comptable.fr: <http://www.actuel-expert-comptable.fr/comptabilité-fiscal-social-entreprises/articles>.

& Warlin, 2011), « L'Expert-comptable Entrepreneur Une marque - Une offre (67^e Congrès OEC, 2012), « Le monde change Oser Agir Conquérir » (69^e Congrès OEC, 2014) sont autant d'ouvrages, de revues, d'enquêtes ou de congrès, révélateurs d'une prise de conscience de l'impérieuse nécessité de transformer le modèle économique et social pour assurer la survie-développement à long terme de la profession. Mais de nombreux cabinets de prestations intellectuelles⁸² continuent encore à penser que leurs compétences sont suffisantes, « c'est mon offre, c'est mon marché [...] les clients viennent à nous » (Chaduteau, 2006). Ce raisonnement nous semble en opposition avec celui que devrait avoir tout responsable de cabinet tourné vers l'avenir. « C'est au présent que se conjugue le futur. » (Arraou, 2012) Mais comment repérer les tendances, les ruptures, les signaux de l'environnement ? C'est tout l'enjeu de la prospective de les déceler. Dans la partie qui suit, nous approfondissons le concept de prospective stratégique (§ 2.2.1) avant d'aborder la construction d'un projet de cabinet (§ 2.2.2).

2.2.1 La démarche prospective stratégique

L'accélération des changements envahit toutes les sphères de nos univers en brouillant la lisibilité des évolutions. Ce phénomène contraint les entreprises à mieux comprendre les mutations en cours pour s'adapter. Il convient donc de s'interroger sur les futurs en menant une réflexion approfondie de nature prospective en imaginant ce que sera ce futur. Tout le monde a en bouche le mot « prospective ». Or, ce vocable prête à confusion puisque souvent perçu comme une « futurologie abstraite ». Il nous apparaît important de préciser ce que nous entendons par démarche prospective stratégique (§ 2.2.1.1) avant de nous intéresser à celle menée dans la profession comptable libérale (§ 2.2.1.2).

2.2.1.1 Qu'est-ce la prospective stratégique ?

La partie qui suit est consacrée à poser les balises conceptuelles de la prospective « ce qu'elle est et ce qu'elle n'est pas ». Avant d'aborder le lien entre prospective et stratégie, nous commençons par l'origine du terme « prospective ». Puis nous procédons à l'analyse de la relation entre la prospective, la compétitivité et l'innovation.

2.2.1.1.1 Origine du mot « prospective »

Selon Godet (2004), le mot « *prospective* » vient du latin « *prospiece* », et du latin tardif « *prospectivus* » qui signifie « regarder au loin ou de loin, discerner quelque chose devant ».

⁸² Les cabinets comptables font partie de ces cabinets de prestations intellectuelles.

Le dictionnaire *Larousse* définit la prospective comme la « Science ayant pour objet l'étude des causes techniques, scientifiques, économiques et sociales qui accélèrent l'évolution du monde moderne, et la prévision des situations qui pourraient découler de leurs influences conjuguées ». La prospective est donc un mode de connaissance orientée vers l'avenir en vue d'éclairer l'action. Elle présente de grandes difficultés car ce n'est pas toujours une attitude naturelle pour l'homme⁸³. Godet l'a nommée une « indiscipline intellectuelle » (Godet, 2007) qui exige de la méthode, de la rigueur pour orienter les hommes vers un « futur désiré ». La considération de l'avenir est essentielle pour diriger l'activité d'une organisation vers des fins qui concourront à sa survie-développement et au bien-être des hommes. La prospective devient stratégique, quand nous posons la question : « que puis-je faire ? ».

2.2.1.1.2 La prospective : une démarche volontariste indissociable de la stratégie

La prospective française est née avec Gaston Berger et Pierre Massé dans les années 1950. Berger l'a défini comme « un moyen de se concentrer sur le futur en l'imaginant complètement exagéré, plutôt qu'en tirant des déductions du présent » (Lesourne & Stoffaës, 2001) que M. Godet estime être meilleure que la prévision (Godet, 2004, 2007). Par prévision, B. de Jouvenel entend une « activité intellectuelle de formation d'opinions sur l'avenir dont la vérification est incertaine » (Barbieri Masini, 2000). Godet ajoute que la prospective est le « fruit, d'une part, de l'influence déterministe du passé et du présent et, d'autre part, des choix, de la volonté et de l'action sur le présent ». Le terme volonté soutient les choix à faire et les actions à mener. Quant au futur, il se traduit par plusieurs alternatives comme les futurs possibles, désirables et probables. Sachant que le futur est écrit nulle part, il convient de le construire avec toute l'incertitude qu'il comporte en son sein. Cela implique des choix qui sont du domaine de la construction sociale. L'exercice prospectif repose sur l'exploration de nouvelles opportunités et la remise en cause des représentations du monde, de l'ordre de l'anticipation, même imparfaite, des changements, des discontinuités, des éventualités. Il nous semble que la prospective comme la stratégie permettent de mieux maîtriser son destin, de choisir plutôt que de subir de plein fouet les changements et turbulences (Cadiou, St-Pierre, Raymon, & Veran, 2008).

Anticiper a toujours été une fascination mythique remontant dans les temps anciens. C'est un moyen pour « permettre à l'entreprise de gagner et de ne pas se laisser dépasser par ses concurrents ». L'anticipation passe par la « collecte et l'interprétation d'informations qui vont

⁸³Prévost, R. (1965). La prospective économique. *Revue économique*, 16(2), 312-326.

fournir des éclairages sur les événements à venir » pour les transformer en opportunités. Ces informations sont présentes dans l'environnement sous forme de signaux faibles (Ansoff, 1989; Baumard, 1996; L. Boyer & Scouarnec, 2009; Caron-Fasan, 2008; Lesourne, 1985). Ansoff (1989) a montré, que les entreprises ayant formalisé explicitement une stratégie ont généralement une performance supérieure à celles qui ont une approche non préparée. Selon H. de Jouvenel, « l'anticipation est [...] d'autant plus nécessaire que les changements s'accroissent [...]. L'avenir n'émerge pas du néant, il prend racine dans le présent et le passé, d'où des tendances plus ou moins lourdes et empreintes d'inertie » (Thépot, Godet, & Roubelat, 1999, p. 234-235). L'anticipation est du domaine de l'action, car si elle n'est pas suivie par des prises de décisions, elle reste un simple jeu. **Nous entendons par anticipation la détection des indicateurs de changement** (tendances, ruptures, signaux faibles) **pour analyser leurs impacts possibles et envisager les actions à mettre en œuvre.**

L'approche prospective suppose, d'une part, la pluridisciplinarité et l'interdisciplinarité, et d'autre part l'identification des dimensions spatiales et temporelles (apparentées au domaine d'étude) à la lumière du rythme des changements. Lesourne considère l'horizon à dix ans car au-delà ce serait « illusoire de chercher à éclairer les problèmes des entreprises ». (Lesourne, 1985) Dans le contexte actuel, nous pensons davantage à cinq ans. Une autre caractéristique de la démarche est la complexité étroitement liée à l'incertitude. Parmi les autres limites, nous citons la nécessité de disposer d'hypothèses ce qui nécessite une capacité à interpréter l'environnement. En somme il s'agit d'être mieux informé que les autres acteurs du secteur car toute organisation recherche à obtenir un avantage concurrentiel durable. Cet objectif conduit à mettre en place délibérément un processus de veille (ou intelligence économique) par lequel l'entreprise va collecter des informations anticipatives de son environnement pour mieux s'adapter (Barbieri Masini, 2000; Baumard, 1996; de Montmorillon, 2008; Enlart Bellier & Benoist, 2003). Cela va se concrétiser par une écoute du marché, des clients, etc.

La prospective s'appuie sur des méthodologies appropriées et une bonne observation et compréhension du passé et du présent. Hatem et Préel (1995) ont mis en évidence cinq caractéristiques que nous détaillons dans le *Tableau 5*, page suivante.

Approche globale	La prospective est pluridisciplinaire et transversale. La dimension du long terme est nécessaire. Il s'agit d'imaginer les changements en germe.
Approche longue	L'ambition est de voir loin et large (G. Berger). Seule une vision à long terme permet de faire émerger les ruptures, les inversions de tendance mais aussi d'agir. Alors que dans une vision à court terme, on réagit. L'avenir introduit des degrés de libertés croissants avec l'horizon temporel.
Approche rationnelle	La démarche s'appuie sur le bon sens et la rigueur, en utilisant des outils et en privilégiant la lisibilité et la transparence.
Approche d'appropriation	Seule la démarche participative permet de donner de la valeur.
Vision pour l'action	L'approche prospective renvoie à deux préoccupations distinctes : -un souci d'anticipation par l'exploration du futur pour déceler les lignes directrices des grandes évolutions en cours, les incertitudes importantes, les ruptures potentielles. -une volonté d'action ; on cherche à construire l'avenir mais pas à le prédire.

Tableau 5 : Les cinq caractéristiques de la prospective (Source : Scouarnec, 2008)

Godet (2007) s'inspire du triangle grec pour montrer les composantes de la démarche prospective : le *logos* pour la réflexion, *erga* pour la volonté et *epithumia* pour l'appropriation (cf. Figure 9).

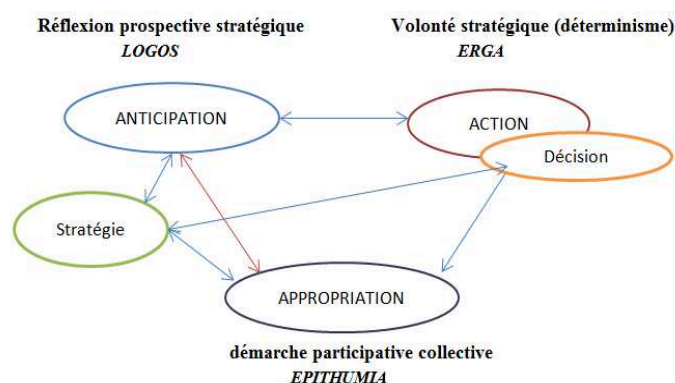


Figure 9 : Les composantes de la démarche prospective stratégique (adapté du triangle grec In Godet, 2007).

En somme, l'approche prospective est une **réflexion en vue d'éclairer les actions présentes à la lumière des futurs possibles**. Pour Lesourne & Stoffaës (2001), « la finalité de l'action est la pérennité, consubstantielle à la stratégie ». Les auteurs soulignent que cette méthode est surtout un outil d'aide à la décision, car elle intervient en amont de la fixation des orientations stratégiques des entreprises. Face au futur, il y a lieu de recueillir le maximum d'informations disponibles et d'opinions pour se forger sa propre opinion et, ensuite faire des paris plus ou moins subjectifs. C'est pourquoi il est important de se poser les bonnes questions et se méfier des idées reçues qui peuvent être source d'erreurs d'analyse et de prévisions.

Face à l'avenir, l'attitude doit être proactive et volontariste en privilégiant des scénarios anticipatifs, plutôt que réactive. Être proactif, c'est aussi provoquer les changements souhaités

et nécessaire pour durer en orientant l'action présente, en balisant les futurs possibles, et en mobilisant les hommes ce qui permet à ces derniers de s'approprier la stratégie. Certains auteurs parlent de rupture délibérée ou du concept de « destruction-crédation » (Baumard, 1996; Hatem et al., 1993). Cette attitude tournée vers l'action militante constitue un levier de succès durable (Ansoff, 1989; Godet, 2004, 2007; Thépot et al., 1999). Nous soulignons qu'une entreprise proactive est également perçue comme une entreprise dynamique et entreprenante dans le sens où elle veut maîtriser son destin.

Nous entendons par prospective stratégique un **processus cognitif** continu qui consiste à se **projeter dans le futur pour penser le présent**, où se mêlent l'économie, la sociologie, la technologie afin de prendre des décisions pour améliorer les performances et préserver la durabilité des entreprises dans un univers turbulent.

2.2.1.1.3 La relation entre innovation, compétitivité et prospective

Les travaux de Javidan⁸⁴ montrent que, plus une société est orientée vers le futur plus le niveau d'innovation et la compétitivité sont élevés. Nous avons vu précédemment que l'attitude proactive consiste à provoquer les changements souhaités et nécessaires. Or, l'innovation est au cœur de la conduite du changement.

Hamel et Prahalad⁸⁵ montrent que la stratégie et la prospective, c'est la même chose. La stratégie parle d'innovations et de clairvoyance tandis que la prospective de proactivité (Hamel & Prahalad, 1995). La vision et les projets sont des vecteurs de mobilisation de l'intelligence de toute entreprise et constituent des atouts décisifs dans la recherche de la compétitivité et de l'excellence (l'innovation étant sous-tendue). Par vision, nous entendons une ambition pour le futur (le rêve), une réelle volonté collective pour atteindre les objectifs stratégiques, un système de valeurs partagées et les priorités à court, moyen et long terme. Ainsi une stratégie adossée à la réflexion prospective partagée permet de stimuler une culture interne favorable à l'innovation (Lesourne, Randet, Dehecq, & FUTURIS, 2009). Nous ajoutons qu'au cœur de la compétitivité, il y a aussi la capacité d'apprentissage. C'est pourquoi il nous semble que la prospective est aussi un processus « d'apprendre et de

⁸⁴ M. Javidan (2007), "Forward-Thinking Cultures", Harvard Business Review, July-August.

⁸⁵ Hamel et Prahalad expliquent que la différence entre les entreprises qui gagnent et celles qui perdent est due à la clairvoyance, à l'imagination de nouveaux produits et services et de secteurs d'activités (innovation).

désapprendre » ce qui nous permet de faire le lien le concept d'innovation et notamment celui « création-destruction » (cf. *chapitre 4*).

2.2.1.2 La prospective dans la profession comptable

L'objectif de cette partie est double. Dans un premier temps, nous montrons l'utilité de mener des réflexions prospectives pour la profession. Dans un deuxième temps, nous verrons que la prospective sectorielle est depuis longtemps pratiquée au sein des Instances professionnelles.

2.2.1.2.1 L'utilité de la démarche pour la profession comptable libérale

Selon Scouarnec (2008), la mise en œuvre d'une réflexion prospective stratégique est utile pour toutes les organisations. Dans une interview pour le congrès de Marseille⁸⁶, Hugues de Jouvenel soulève le grand défi de toute organisation :

« C'est d'amener les uns et les autres à prendre conscience que nous ne sommes pas des spectateurs d'un avenir inéluctable ou imposé par les autres mais nous sommes au moins pour une part des acteurs d'un avenir, en partie, choisi [...] des acteurs libres et responsables. » (De Jouvenel Hugues, 2012)

Il nous semble que ce conseil pertinent doit être suivi par l'ensemble de la profession, si elle veut se projeter dans l'avenir. Mais avant, « il faut rechercher du sens, réfléchir à ce que l'on est, et à ce que l'on veut être et comprendre d'où l'on vient ». Il convient dès lors de mener une démarche rétrospective avant de faire de la prospective. En fonction de la taille du cabinet, cela peut se traduire par la création d'une fonction prospective. L'objectif est de réfléchir aux grands enjeux du futur de la profession qui vont conditionner le demain, c'est-à-dire son évolution, les compétences, les attentes des parties prenantes, la compréhension de l'interaction avec l'environnement, imaginer le devenir du métier d'expertise comptable et de commissariat aux comptes en donnant des grilles de lecture alternatives des « signaux faibles et des ruptures annonceurs de changements ».⁸⁴ Il apparaît donc que c'est un moyen pour développer des aptitudes managériales (le leadership) indispensables pour l'appropriation du projet et pour sa mise en œuvre. Dans la partie qui suit, nous allons dresser un rapide panorama des études prospectives réalisées au sein de la profession comptable.

⁸⁶ De Jouvenel Hugues, H. (2012, mars 3). Interview d'Hugues de Jouvenel sur l'avenir de la profession comptable. Consulté à l'adresse http://www.youtube.com/watch?v=kkfJwi0rn64&feature=youtube_gdata_player.

2.2.1.2.2 Les études prospectives dans la profession comptable

La vocation de la prospective professionnelle est de permettre aux membres de la profession de comprendre et de s'approprier les réformes et les mutations en cours qui impactent la profession afin de favoriser l'adaptation des cabinets. Une synthèse des études prospectives figure à l'**annexe 2.6**.

La première démarche prospective « Profession comptable an 2000 », entreprise en 1985, reposait sur trois principes : celui de la participation de tous les professionnels, celui de la mise à jour régulière, et enfin la nécessité d'un relais dans les cabinets avec l'organisation d'un séminaire spécifique pour la mise en place de stratégies dans les cabinets. De son côté, le CSO a mis en place un observatoire de la profession comptable dont la vocation est de créer et de diffuser des outils d'analyse.⁸⁷ L'Observatoire des Métiers (OMECA) a dressé un état des lieux du secteur en 2009/2010, suivi d'une mise à jour en avril 2012. La finalité de toutes ces études est d'éclairer les cabinets en fournissant des pistes d'analyse et de réflexion pour anticiper au mieux les évolutions.

D'autres organismes publient également des études aux mêmes finalités :

- La collection **d-cryptages** » éditée **b-ready**.⁸⁸ Trois études ont été réalisées depuis 2011, toutes disponibles sur le site www.b-ready.fr,
- Le **groupe RCA**, éditeur de logiciels pour les experts-comptables, a créé la « communauté des experts en gestion » et réalise régulièrement des enquêtes sondages,⁸⁹
- Les études sectorielles exhaustives du **Groupe Xerfi/Precepta**.⁹⁰ La dernière parue en août 2013 porte le titre « *Passer d'une logique métier à une logique client* ».

Dans la partie suivante, nous nous attachons à présenter le projet de cabinet, outil qui nous paraît indispensable pour tous ceux qui ont le souci de relever les défis stratégiques pour ne pas compromettre la performance durable de leur structure.

⁸⁷ A ce jour, trois guides ont été publiés disponibles sur le site du CSOEC : « Le marché de la profession comptable », « La gestion des cabinets comptables » et « Associations, Réseaux et Groupements ».

⁸⁸ By- ready est une société de conseils et de services spécialisés dans la conception et la mise en œuvre de solutions innovantes pour améliorer la performance des cabinets comptables. // <http://www.b-ready.fr/>.

⁸⁹ Source : <http://www.experts-en-gestion.fr/actualites/strategie-du-cabinet>.

⁹⁰ Les études Precepta sont disponibles à la bibliothèque du CSOEC, uniquement en lecture. Ce sont des études très onéreuses.

2.2.2 La construction d'un projet de cabinet

2.2.2.1 Pourquoi un projet de cabinet ?

Les cabinets comptables, comme toute entreprise, sont des organismes vivants, qui sont en constante évolution pour répondre aux exigences actuelles et futures afin d'assurer leur survie-développement (objectif ultime de toute organisation). Ce processus d'évolution nous semble être très proche de la construction d'une « maison ». Avant de construire, ne faut-il pas se poser les questions essentielles pour bien penser son projet ! Le dicton de « celui qui ne sait où il va, ne doit pas s'étonner de ne jamais arriver » s'applique pleinement à la profession comptable. Les cabinets comptables n'exerceront pas leur métier de la même façon dans cinq ans qu'il y a une décennie.

La liste des profonds changements économiques, sociaux, sociétaux est longue, nous ne présentons ci-après qu'un bref aperçu. Pour un développement plus exhaustif, il convient de se reporter à l'**annexe 2.5**.

- Dans un univers en **crise** économique, financière mais surtout morale, les profits immédiats sont favorisés au détriment d'une vision à long terme. Le **manque d'anticipation** des mutations en cours provoque une crise d'adaptation,
- L'**accélération des changements technologiques** conduit à un rythme d'innovations, parfois difficile à suivre (Rojey, 2011). L'auteur pense qu'une société de la création va remplacer celle de la connaissance, où la création donnera de la valeur aux produits (et services). Le développement des NTIC conduit à une refonte de la production au sein des cabinets et corollairement à une réorganisation interne. Il suffit de se déplacer aux Congrès annuels de l'Ordre (où plus d'un quart de la profession est présent) pour voir l'évolution rapide et spectaculaire des progiciels et autres proposés par les fournisseurs,
- L'**élargissement du périmètre d'intervention** (nouvelles missions, nouveaux marchés) se traduit par la nécessité de réorganiser les cabinets et d'acquérir de nouvelles compétences (des collaborateurs aux profils différents, etc.). Mais aussi un marché qui voit émerger de nouvelles concurrences,
- Un **changement de paradigme** tout en conservant les atouts de la profession libérale réglementée. Des nouveaux modèles économiques apparaissent : *low cost, full service*, nomadisme, etc.

Les défis stratégiques sont aussi d'ordre démographique (vieillesse de la population de professionnels libéraux, nouvelle génération multi-branchée, attractivité), technologique (révolution du numérique), relationnelles, etc.

Pour durer, il faut comme les clients, penser « entreprise » (Jasor, 2013). C'est pourquoi il nous paraît important de ne pas faire l'impasse de mener une réflexion prospective stratégique pour élaborer un projet de cabinet. Bien plus qu'un outil stratégique, il est aussi un moyen pour fédérer et mobiliser l'ensemble du personnel du cabinet autour d'un projet commun. Car la réussite du changement nécessite l'adhésion et l'implication de tous. Le président Jean-Luc Mohr écrit en mars 2012⁹¹ :

« Dans un environnement économique et social en crise, on peut toujours rejeter [...] les avancées de la profession, qui bien qu'incomplètes ou imparfaites, nous permettent [...] de ne pas être marginalisés de la grande profession libérale, de conseil et réglementée. On peut aussi se recroqueviller sur ses prérogatives d'exercice sans intégrer les évolutions [...]. Mais ceci reviendrait certainement à maintenir le cap d'un Titanic, sûr de son indestructibilité, sur un iceberg le vouant au fond des océans. On peut enfin ne rien faire, et attendre le retour hypothétique d'un passé fantasmé, plutôt que d'œuvrer aujourd'hui à l'avenir d'une profession qui se dote des moyens de peser demain. La rupture d'époque est profonde et il serait dangereux de feindre de ne pas s'en apercevoir. Elle est aussi porteuse d'avenir et d'opportunités ».

Ces propos sous-entendent l'impérieuse nécessité de changer, de mettre au cœur de la stratégie la performance durable. Il s'agit donc de penser le présent pour anticiper demain et après-demain et réfléchir quelles actions doit-on mettre en œuvre pour atteindre les objectifs fixés. La stratégie est une des prérogatives de tout dirigeant d'entreprise. Les professionnels comptables à la tête de cabinet ne sont-ils pas aussi des chefs d'entreprise !

2.2.2.2 Le Projet de cabinet : un levier à activer

Le projet de cabinet est un facteur clé de succès important en périodes de turbulences et de mutations synonymes d'incertitudes. D'une part, c'est un outil puissant pour repenser et réinventer le cabinet. D'autre part, il permet de donner un sens aux actions menées, de clarifier les rapports entre les dirigeants, les associés et les collaborateurs, de structurer le cabinet au niveau de ses offres et des procédures, de mettre l'organisation, les processus de production et les ressources & moyens en adéquation avec la stratégie du cabinet, et in fine, de mieux répondre aux attentes des clients (Hunot et al., 2013). C'est une étape indispensable pour formaliser l'offre de services pour répondre aux vraies attentes et aux besoins des clients actuels et futurs mais aussi pour élaborer le manuel de procédures du cabinet. Celui-ci est une

⁹¹ Président du Syndicat professionnel ECF (Source : Éditorial, Ouverture, N° 88, mars 2012, p. 5).

obligation pour l'activité d'expertise comptable depuis le 1er janvier 2012 et pour l'activité de commissariat aux comptes depuis 2005.

Ce qui nous paraît particulièrement important est d'associer l'élaboration du **projet de cabinet avec une démarche prospective stratégique** telle que nous l'avons présentée au § 2.2.1. Une démarche bien menée est un facteur favorisant l'esprit d'innovation pour faire la différence avec la concurrence, et donc facteur de performance durable. Cela va inmanquablement exiger des prises de décisions lourdes de conséquences comme :

- L'abandon de certaines activités, ce qui pose le problème du reclassement des collaborateurs,
- Le développement d'activités, ce qui pose la question des ressources et de l'organisation du cabinet,
- La création d'activités, ce qui pose la question des investissements, des compétences à détenir (recrutement, formation), mise au point de procédures adaptées, etc.

La réussite implique la mise en œuvre d'une démarche participative et d'appropriation par l'ensemble du cabinet. Ce processus est long, évolutif, continu : il s'agit de faire « vivre » le projet. Il nous paraît primordial de placer le client au centre des préoccupations (le point de départ de la réflexion stratégique). Dès lors que l'on a une parfaite connaissance des clients (attentes, besoins révélés, émergents), il sera possible de mener une réflexion sur les produits selon une boucle récursive. Le projet de cabinet se compose :

- Des **valeurs fondamentales** du cabinet ; déontologie, règles de fonctionnement, méthode de management, valeurs, identité,
- La **mission du cabinet** ; sa raison d'être, en lien avec son histoire et son positionnement,
- Les **ambitions** du cabinet déterminées en fonction de la nature des clients, les caractéristiques du cabinet, etc.

Dans un premier temps, le cabinet établit un diagnostic précis de la situation actuelle en listant ses forces et ses faiblesses, les menaces et les opportunités. Dans un second temps, il s'agit de déterminer la situation souhaitée (les objectifs et les indicateurs de performance retenus). Puis de décliner ces objectifs en plans d'actions, en valeurs, en règles de fonctionnement et en

modalités de pilotage avant de lancer ces actions. L'exercice de la prospective, c'est savoir prendre du recul mais aussi suivre une démarche de praticien réflexif.

Conclusion du chapitre 2

Le **chapitre 2** était consacré à une revue de la littérature sur la prospective stratégique précédée par une analyse de l'état des lieux de la profession comptable, menée selon une approche de descripteur de l'organisation. Il nous a paru difficile de nous intéresser à la performance d'une profession en mal d'attractivité, sans prendre en considération les mutations profondes qui la secouent.

Notre objectif est double. D'une part, nous présentons les éléments de réflexion qui poussent la profession comptable à réviser ses codes et ses perspectives. D'autre part, nous montrons qu'il importe pour les cabinets d'avoir une réflexion prospective stratégique préalable à la construction d'un projet de cabinet. Cette étape nous paraît indispensable pour adapter le cabinet aux évolutions de l'environnement. En somme bâtir un cabinet performant sur la durée.

Dans un **premier temps**, nous avons réalisé une analyse de la situation des cabinets pour éclairer le lecteur sur les changements profonds qui bouleversent la profession comptable (§ 2.1.1) Le champ professionnel est en recomposition suite au mouvement de libéralisation. Nous avons vu que les limites du secteur sont poreuses et que le potentiel de développement est immense en comparaison avec le secteur proche du conseil. Nous avons aussi constaté que la profession se caractérise par une forte disparité de cabinets. Trois familles d'acteurs ont été identifiées, d'où découlent des organisations, des stratégies et des positionnements différents.

Nous avons ensuite procédé à l'état des lieux de l'activité des cabinets comptables en termes de chiffre d'affaires et de rentabilité. En dépit de la crise économique, les résultats sont relativement satisfaisants. Deux facteurs expliquent cette bonne résistance : un taux de fidélité élevé, même si les clients deviennent plus volatiles et des gains de productivité réalisés grâce à la technologie. Les différentes études illustrent une tendance de fond. Les agrégats de la profession montrent une lente érosion des marges et de la rentabilité, notamment pour les prestations comptables traditionnelles, une croissance de l'activité faible en valeurs qui cachent une baisse importante du budget moyen par client qui n'est pas compensée par une augmentation du nombre de dossiers. Or, il sera difficile de revaloriser les prix sur fond de crise économique et de banalisation des actes purement comptables. Les chefs d'entreprise les

considèrent comme une contrainte légale. Le second facteur à prendre en compte, est un changement de comportement des clients. Ces derniers, plus éduqués et exigeants, négocient de plus en plus les honoraires et n'hésitent pas à mettre en concurrence plusieurs cabinets. Les cabinets les plus dynamiques de la profession sont les structures professionnelles de plus de 50 salariés, car la plupart envisagent ou ont déjà amorcé le virage vers un nouveau modèle d'affaires.

Nous avons vu que les missions comptables représentent près de trois quarts des revenus ; marché sur lequel la concurrence s'intensifie. Les prestations de conseil ne constituent pas pour l'instant de réels relais pour compenser l'abandon des missions de CAC pour tout un pan de la profession. Nous observons que les prestations de conseil facturées séparément représentent une faible part des revenus (sauf pour les leaders). Or, développer une activité de conseil rentable exige une démarche proactive commerciale et du marketing.

Puis, nous avons décrit les principales évolutions de la profession comptable qui hypothèquent le modèle traditionnel du cabinet généraliste :

- **Mutations réglementaires** : libéralisation de la profession non achevée, inflation et complexification réglementaire, durcissement des normes techniques et professionnelles, élargissement du périmètre d'intervention,
- **Mutations d'ordre social, démographique et sociétal** : vieillissement de la population des professionnels libéraux, *papy boom* des clients, concentration des cabinets, génération « Y » super connectée, attentes et nouveaux besoins des clients, montée de la concurrence,
- **Mutations technologiques et numériques** qui transforment les *business model*, apparition de nouveaux modèles économiques (*low cost, full service, etc.*).

Ces changements impactent durablement la profession avec une seule certitude un besoin d'adaptation pour assurer sa survie-développement sur longue période et, qui passe inéluctablement par le basculement vers une logique d'entreprise orientée client.

Dans un **deuxième temps**, nous avons posé les contours de la prospective. Une démarche volontariste cognitive qui repose sur la détection des changements, des tendances et des signaux faibles de l'environnement, donc de l'ordre de l'anticipation en vue d'éclairer les actions présentes à la lumière des futurs possibles. Nous considérons que le cabinet est un organisme vivant en interaction avec son environnement qui construit son avenir brique par

brique. Pour durer, il convient de ne pas faire l'impasse d'une réflexion de nature prospective stratégique, permanente, pour formaliser le projet stratégique, les ambitions du cabinet. Car il s'agit de repenser le cabinet, le réinventer donc prendre aussi du recul (§ 2.2.2). La réussite de cette démarche ne peut être totale que si on implique les collaborateurs : une démarche participative. Cet outil est un levier puissant pour positionner le cabinet au niveau de ses valeurs (ADN) et de son offre, pour définir les processus de production, les procédures, l'organisation en adéquation avec la stratégie et donner du sens aux actions. L'objectif ultime est d'améliorer la performance durable du cabinet pour le bien de toutes les parties prenantes. Dans ce contexte, une question se pose : l'amélioration de la performance ne passe-t-elle pas aussi par la mise en œuvre de pratiques innovantes, d'offre de produits et services innovants ? Nous reviendrons plus tard sur la question de l'innovation dans le **chapitre 4**.

La thématique de la performance durable est présentée dans le chapitre qui suit.

Chapitre 3 : De la performance à la performance durable dans les entreprises de services professionnels réglementées

Dans le chapitre précédent, nous avons dressé un état des lieux de la profession comptable pour pointer les traits saillants de l'évolution de son activité. Nous avons aussi mis l'accent sur les facteurs de changement et les défis stratégiques auxquels elle est confrontée. Nous avons conclu que la profession comptable doit passer à un modèle entreprise cabinet comptable, orienté client, et se projeter dans l'avenir en anticipant. Finalement nous avons montré que l'élaboration d'un projet de cabinet est un levier puissant à activer pour construire un cabinet performant sur longue période.

La question de la performance est un sujet qui préoccupe les organisations, quelles qu'elles soient. Ce troisième chapitre, subdivisé en trois parties, est consacré à l'analyse de l'un des concepts clés de notre problématique, celui de la performance durable dans les entreprises de services professionnels « intellectuels » réglementées.

La thématique de la performance est l'objet d'une abondante littérature et d'un vrai *culte* : décryptée, analysée, commentée, galvaudée à tort et à travers. Encore faudrait-il que cette expression soit clairement définie. Comme le souligne si justement Lebas, « il n'y a pas de définition universelle et exhaustive de la performance » (1995). C'est un vrai paradoxe alors que la performance occupe une place centrale dans les recherches en Sciences de gestion « dont la finalité est l'amélioration des performances des organisations » (Bessire, 1999; Salgado, 2013).

Dans un premier temps, il nous importe de poser les balises conceptuelles de la performance (§ 3.1). Dans le premier paragraphe, nous exposons les représentations que ce terme de performance véhicule en partant de ses origines. Puis, nous abordons le concept de performance dans le champ de la gestion selon trois approches : traditionnelle, gestionnaire, multidimensionnelle. Nous terminons par la présentation des différentes définitions proposées par certains auteurs. Et pour conclure, nous donnons notre définition de la performance.

Les organisations sont de plus en plus jugées à partir d'une performance plus globale, « durable ». A l'instar du terme polysémique *performance*, la performance durable s'accompagne d'une imprécision dans son usage. **Dans un deuxième temps**, nous nous attachons à cerner les contours de ce concept (§ 3.2). Avant de proposer une définition de la performance durable, nous procédons aux différentes définitions proposées par les chercheurs. La performance n'a de sens que si on peut la mesurer, l'évaluer : un exercice nécessaire pour assurer le développement et la pérennité de toute organisation (Morin et al., 1994). Nous finirons par la présentation de quelques modèles multidimensionnels de performance, en l'occurrence celui de l'efficacité organisationnelle de Morin et al. (1994) et le *Balanced Scorecard* (Kaplan & Norton, 2003).

L'objet de notre recherche est la profession comptable. Ses membres, les cabinets, présentent les traits d'une entreprise de services professionnels intellectuelle spéciale. **Dans un troisième temps**, nous nous attachons à analyser la performance durable, au travers du prisme de la profession comptable pour pouvoir donner notre propre définition (§ 3.3). Finalement, nous prenons position par rapport à toutes les représentations implicites et explicites de la notion de performance durable et des modèles de mesure présentés en présentant notre modèle de performance durable sur lequel s'appuie notre grille de lecture (cf. *chapitre 4*)

3.1 Le concept polysémique de performance

Dans les sociétés de l'information, la performance des organisations est sans cesse mise en avant, décryptée, analysée, commentée. N'est-elle pas représentative d'une nouvelle forme d'idéologie ! Comme le dit si justement N. Berland (2010) : « Le problème de la performance, c'est qu'on ne sait pas très bien ce que cela signifie. »⁹² Cette notion fait l'objet de nombreuses interprétations bien que l'ensemble des acteurs la considère comme l'objectif à court, moyen et long terme (Cadieux & St-Pierre, 2012). Pendant très longtemps, la performance a été réduite à une seule dimension centrée sur une définition financière. A la fin des années quatre-vingt, le caractère multidimensionnel et complexe a été mis en exergue en raison de la naissance d'un environnement économique plus complexe. Son sens semble si évident ce qui est de loin d'être exact.

Dans un premier paragraphe nous faisons un rappel historique des représentations du mot performance pour en saisir toute sa complexité (§ 3.1.1). Puis nous analysons le concept de

⁹² Berland Nicolas. Relativiser la performance. *Économie et Management*, 2010, n° 135, p. 12-13.

performance selon l'approche classique (§ 3.1.2), l'approche gestionnaire (§ 3.1.3) et enfin l'approche multidimensionnelle (§ 3.1.4) avant de présenter différentes définitions proposées par des chercheurs en sciences de gestion.

3.1.1 Origine et évolution du terme polysémique de « performance »

Le mot « performance » rapproche l'anglais et le français. Étymologiquement, le mot « performance » vient de l'ancien français « parformance » (XVI^e siècle), désignant « achèvement ». A la fin du XV^e siècle apparut le verbe anglais *to perform*, duquel vient du français « performance ». Le vocable anglais *Performance* a une « signification plus large, à la fois accomplissement d'un processus, d'une tâche avec les résultats qui en découlent, et succès que l'on peut y attribuer » (Pesqueux, 2004).

Dans la langue française, l'origine du mot remonte au milieu du XIX^e siècle où il désignait les résultats obtenus par un cheval de course et le succès remporté dans une course (le « turf »). Puis il désigna les résultats et les exploits sportifs d'un athlète à chacune de ses exhibitions. Au cours du XX^e siècle, son sens évolua : une manière de chiffrer les possibilités d'une machine et par extension son rendement exceptionnel. Dans l'acception française, la performance est un résultat d'une action ou d'un fonctionnement, voir le succès ou l'exploit. Elle a une **connotation positive** ; une contre-performance est un résultat médiocre.

La référence la plus courante, est aujourd'hui relative au sport, considéré comme un jeu conventionnel (où des références sont fixées en termes de mesure et de jugement de la performance). Pesqueux (2004) dresse un parallèle avec une société qui glorifie aussi l'innovation. La notion comprend également l'idée de victoire acquise sur un adversaire, donc celle de l'exploit ; une réussite exceptionnelle d'où le lien entre la performance invisible et le succès visible. En filigrane, la performance suppose la mesure des prestations que l'on compare aux autres ; cela s'applique aussi bien aux « champions sportifs » qu'aux entreprises.

Ehrenberg (1991) dans son livre *Le Culte de la performance* voit la société devenir à la fois entrepreneuriale et athlétique du fait de l'importance accordée au sport, à la glorification de la réussite sociale et à la médiatisation de l'entreprise. Nous partageons pleinement son point de vue. Dans la société actuelle, la figure du champion constitue le « symbole de l'excellence en se donnant à voir au regard des « autres » pour susciter l'attention » (Pesqueux, 2010). La compétition sportive n'étant que la version « athlétique » de la performance. Ces figures conquérantes se multiplient et celle de l'entrepreneur se valorise ; « l'entreprise est considérée

comme la voie royale de la réussite dans l’imaginaire collectif dont le sport en a été le vecteur ». La fonction de la compétition est d’afficher des résultats « incontestables », compréhensibles par tous. Pesqueux (2010) conclut en ces termes « le terme comprend à la fois l’idée d’action et celle d’état, un mot « attrape tout », un mythe au travers des héros qui l’incarnent ».

Force est de constater que la performance constitue un dogme. Cette idéologie soulève plusieurs questions : celle de l’acceptation de la concurrence, de la valorisation de l’effort, et de la référence à la réussite (Lande & Devreton, 2010). Bourguignon (2000) souligne les points communs entre le monde sportif et le monde économique. De cette comparaison, il ressort que la performance représente l’idéologie, la concurrence, des valeurs (effort, progrès, équité, coopération).

Du fait de sa très large utilisation dans le langage commun, le vocable *Performance* ne fait pas l’objet d’une seule définition, et reste une notion difficile à cerner. C’est pourquoi, plusieurs auteurs définissent la performance comme un mot « valise », « une construction intellectuelle abstraite, difficile à mesurer et à observer » (Pesqueux, 2004). Il y a donc autant de performances que de perceptions. « Le terme, au singulier ou au pluriel en français, invariant en anglais » (Bourguignon, 1995; Pesqueux, 2010). Dans son acception gestionnaire, nous parlons davantage de performance « s ».

3.1.2 L’approche traditionnelle de la performance

La performance classique est de nature économique et financière. La dimension économique et financière révèle les résultats comptables, financiers, voire boursiers (Cappelletti, 2010c). Ayant trait aux coûts, cette performance est mesurée par des indicateurs quantitatifs, tels que la rentabilité, la productivité, le rendement des actifs, la marge, l’efficacité, l’efficience, etc.

3.1.2.1 Les notions de base de l’approche classique ou rationnelle

La performance est un sujet de culte, l’idée est simple d’apparence : il « suffirait de regarder les comptes de l’entreprise pour se convaincre de la bonne santé ou au contraire de ses risques de défaillance » (Ehrenberg, 1991). Le compte de résultat, en tant que baromètre de la santé de l’entreprise permet de comprendre la logique de formation du résultat et de calculer des multitudes de ratios. Selon cette perspective, la performance recouvre des concepts aussi variés que l’efficience (consommation minimale de ressources), l’efficacité (atteinte des objectifs et des finalités poursuivies), la productivité (bien faire les choses), la marge, la

rentabilité (par exemple du capital investi), l'EVA (*Economic Valued Added*), etc. (Cadioux & St-Pierre, 2012). Parfois elle est associée avec la réduction des coûts, la création de valeur, la croissance, la compétitivité (Cadiou et al., 2008). Chacun de ces termes a une acception théorique précise. Nous soulignons que les Sciences de gestion émanent des Sciences économiques, et que pour les économistes, seul le concept d'efficience existe.

En tant qu'indicateur de résultat, la performance renvoie à la notion de rentabilité du capital investi, et serait alors un enchaînement allocation-récupération, comprenant à la fois des processus, la mise en place d'actions et les moyens susceptibles d'y conduire (Bourguignon, 1995 ; Jacquet, 2011).

Pour Chester Barnard (1938)⁹³, une action est « efficace » quand elle produit un effet, et est « efficace » quand elle produit l'effet attendu. Et, Bouquin (2010, 2004) associe les ressources au processus (efficience) pour obtenir des résultats (efficacité). L'**efficience** représente aussi le choix entre diverses alternatives qui produit le meilleur résultat possible. Elle passe par la chasse au gaspillage et suppose une meilleure exploitation des ressources (Moncef, Carbone, Soulerot, & Ecole supérieure du commerce extérieur, 2011). La notion d'**efficacité** est dépendante des enjeux et se définit par rapport aux buts des différents acteurs et aux exigences environnementales. Elle représente l'atteinte de l'objectif « résultat » alors que l'efficience implique le respect des contraintes des ressources (Mougin, 2004; Salgado, 2013). Etre performant, c'est être à la fois efficace et efficient dans un contexte donné.

Selon la perspective libérale (plus sociologique et plus subjective), les notions d'efficience et d'efficacité sont porteuses de sens dans la mesure où elles représentent une image à la fois simplifiée et pratique pour communiquer, pour rassembler et remobiliser les équipes. Ce qui explique que la notion de performance est très utilisée dans les discours. |

En résumé, l'approche classique (ou rationnelle) de la performance peut être représentée par le modèle global proposé par Gilbert (cf. *Figure 10*). Ce système, dit « en boucle » accorde une place importante aux notions de base de l'analyse classique de la performance.

⁹³Barnard, C. I. (1938). *The functions of the executive*. Cambridge Mass.: Harvard University Press.



Figure 10 : Le triangle de la performance (Gilbert (1980) In Jacquet, 2011)

L'**efficacité** correspondant à la capacité à réaliser un ou des objectifs sous contraintes de moyens (segment entre objectifs et résultats), tandis que l'**efficience** représente la capacité à réaliser les objectifs en faisant des économies de moyens (segment entre résultats et moyens), enfin la **pertinence** doit être appréciée par rapport aux opportunités choisies (segment entre moyens et objectifs) pour atteindre les objectifs (Salgado, 2013). Bessire postule l'existence d'une relation entre la performance économique, la pertinence et la **cohérence** des prises de décisions. La pertinence se définit par rapport à une intention et une utilisation, et peut être interprétée de différentes manières ce qui induit des problèmes (Bessire, 1999; Lebas, 1995). La dimension rationnelle (**stratégique**) étant représentée par la cohérence, l'**objectivité** par la dimension économique tandis que la pertinence revêt une dimension **subjective** (plus gestionnaire).

Le *Tableau 6* ci-dessous récapitule quelques définitions des concepts d'efficacité et d'efficience proposées par des chercheurs.

Auteurs	Définitions
Chester Barnard (1938)	Une action est efficace quand elle produit un effet, efficace quand elle produit l'effet attendu.
Georgopoulos et Tannenbaum (1957)	Efficacité est exprimée par la productivité, la flexibilité de la structure qui correspond à sa capacité de s'adapter aux changements internes et externes, et l'absence de tensions et conflits internes.
Burns et Stalker (1961)	Des ressources utilisées du mieux possible.
Peter Drucker (1966)	Faire les bonnes choses (efficacité), c'est être productif mais aussi faire les choses de la bonne façon (efficience).
Seashore et Yuchtman (1967)	Atteinte d'objectifs en utilisant le moins de ressources possibles, caractérisées par leur liquidité, leur stabilité, leur pertinence, leur universalité, leur possibilité de remplacement ou de substitution.
Hebert Simon (1957) in Mintzberg (1990)	Efficience est le choix entre diverses options qui produit le meilleur résultat pour l'application de possibilités données.

Morin et al. (1994)	Efficacité n'est pas une réalité objective en tant que telle mais procède d'une évaluation portée par l'organisation (des individus ou des groupes).
Morin E.M., Savoie A., Beaudin G. (1994)	Une organisation est dite efficace lorsqu'elle accroît ses résultats avec autant ou moins de ressources, ou lorsqu'elle atteint ses objectifs avec moins de ressources, ou encore lorsqu'elle est capable de produire et de continuer de produire des résultats désirés.
De la Villarmois (2001)	L'efficacité : la capacité à réaliser des objectifs [...], l'efficience se réfère au ratio « input/output », c'est-à-dire la maximisation de l'utilisation des ressources.

Tableau 6 : Quelques définitions des notions d'efficacité et d'efficience proposées par les chercheurs

3.1.2.2 Critiques de l'approche classique de la performance

L'approche classique de la performance a fait l'objet de nombreuses critiques en raison des difficultés pour mesurer l'efficience économique et classer les entreprises en fonction de la création de la valeur actionnariale. Les travaux portant sur les entreprises pérennes montrent que la performance ne serait plus uniquement financière mais plutôt multidimensionnelle.

Le modèle financier de l'entreprise est construit selon une logique « de propriétaire » qui se focalise principalement sur les profits dégagés (un raisonnement de rentabilité), sur les marges dont la première référence est à l'efficience. Une logique que Pesqueux appelle « idéologie "propriétaire" généralisée » (2010, p. 6), qui selon nous, ne prend pas en compte les autres partenaires de l'entreprise. La performance saisie par le biais des indicateurs de la comptabilité sont court-termistes et ne rend pas compte des « phénomènes immatériels comme la qualité du management, les connaissances, les compétences, la réputation, l'image de marque, pourtant annonceurs de profits à long terme » (Cappelletti, 2012). Il nous semble que l'on devrait aussi prendre en compte des critères comme l'innovation et la qualité. Du point de vue de la prospective, la focalisation sur les coûts peut constituer une menace car ne garantissant pas une compétitivité durable. Or, la compétitivité se joue aussi sur d'autres registres que les coûts : la flexibilité des modes d'organisation, l'image de l'entreprise, la qualité (Landrieu & Kaisergrüber, 1999).

Pour d'autres auteurs, le concept de productivité perd de sa validité pour mesurer la performance d'un individu, d'une équipe ou d'une organisation, en raison de l'asymétrie d'informations (Djellal & Gallouj, 2011b). La productivité n'a pas de sens là où les enjeux sont ailleurs tels que la qualité des services, de l'offre, mais surtout dans une économie de l'information et du savoir caractérisée par une « élévation du contenu cognitif » et par le développement des relations entre le client et le prestataire. Comment mesurer la productivité

de relations ? Lucien Karpik appelle cela une « économie de la qualité » où les effets utiles à long terme sont plus importants. Karpik donne l'exemple des avocats, tout à fait transposable à la profession comptable : « La productivité d'un avocat n'a aucune importance, si elle se solde par des jugements défavorables à ses clients ». (cité par Djellal & Gallouj, 2011b, p. 18) Si le produit est entaché d'incertitude, comme pour le médecin, l'avocat ou le consultant, les dispositifs qui produisent la confiance sont bien plus importants que la productivité. Ainsi la satisfaction des clients et la fidélité (des prescripteurs en puissance) nous semblent bien plus importantes à long terme pour le développement de la profession comptable que l'unique productivité. De plus, la réalisation d'une performance économique peut se faire au détriment de la performance sociale, notamment dans les sociétés actuelles où les relations sociales sont jugées comme un facteur clé du bon fonctionnement des organisations (Marmuze, 1997).

Pour Drucker (2005, 2011), il faut donner un nouveau sens à la performance. La performance doit satisfaire à court terme les actionnaires, mais elle ne doit pas perdre de vue la pérennité à long terme de l'entreprise (survie et prospérité). Pour cela, la notion doit être redéfinie, autrement que financièrement, pour qu'elle ait un sens aux yeux des travailleurs du savoir que l'entreprise doit attirer, rendre productifs et conserver :

« Toutes les institutions vont donc avoir à repenser la notion de performance. Jusqu'à présent, elle était simple et évidente. Ce n'est plus le cas. Et la stratégie, de plus en plus, devra s'appuyer sur cette nouvelle définition de la performance. »

Qui parle de performance, parle d'évaluation, donc de mesure. Eccles (1991) souligne que la mesure de la performance doit reposer sur un ensemble plus large de données, quantitatives, qualitatives :

« Les données financières sont plus amènes à mesurer les conséquences du passé qu'elles ne le sont pour indiquer la performance de demain [...] des résultats qui se détériorent parce que l'on ne s'est pas aperçu du déclin de la qualité, et de la satisfaction des clients ou une part de marché qui s'érode. » (Eccles, 1991)

Pour Eccles et al. (2013), la performance et la stratégie sont interdépendantes, il écrit en ces termes « les performances ont de multiples dimensions et dépendent de la stratégie de la firme et des résultats escomptés ». Pendant longtemps, la performance économique-financière a été la seule qui comptait aux yeux des dirigeants et des parties prenantes (Cappelletti, 2012). La

tendance actuelle est de s'intéresser davantage à la dimension qualitative de la performance sans pour autant délaisser la dimension quantitative.

Nous allons à présent analyser la performance selon une perspective plus subjective.

3.1.3 La performance dans une perspective gestionnaire

Comme cela été souligné précédemment, la performance n'a pas le même sens pour un financier, un client, les salariés, les dirigeants, le conseil d'administration, les institutions, la société en raison des intérêts divergents, des visions (court-termistes ou long-termistes). « L'appréciation de la performance dépend du niveau où on se place dans l'organisation » (Chanal, 1995, cité par Fernandez-Walch & Romon, 2006, p. 160), mais aussi de la position de l'acteur.

Or, une entreprise est un être vivant complexe, composé de multiples forces, matérielles et immatérielles, en interaction, qui convergent vers la production de résultats (Supizet, 2002). Le bon fonctionnement d'une organisation passe par la performance, c'est la finalité de toute entreprise (Azan, 2003). La performance est essentielle pour les gestionnaires et s'apprécie au « regard de la finalité et les objectifs de l'entreprise sur la base de critères pertinents » (Jacquet, 2011; Lande & Devreton, 2010). Elle peut être de nature stratégique, économique, concurrentielle, socio-technique, socio-économique. La performance se construit dans la durée car l'objectif est bien la pérennité de l'organisation (Marmuze, 1997). Nous reviendrons plus longuement sur la nature durable de la performance au § 3.2.

Parler de performance, c'est réfléchir tant sur les résultats ultimes que l'on cherche à produire (le profit, les parts de marché, etc.) que sur les moyens appropriés pour y parvenir (les modes de production, les pratiques de gestion, la structure de l'organisation, etc.). Lorino (2000) assimile le pilotage de la performance à un processus d'apprentissage permanent pour conduire l'entreprise dans une dynamique de résolution de problèmes. De l'expérience, l'on va pouvoir apprendre, et ainsi de suite selon un processus récursif. Dès lors que l'on met au centre de ses réflexions la performance, cela conduit nécessairement à développer des systèmes d'évaluation, qui à leur tour, vont structurer les représentations des acteurs et leurs comportements, et donc, en retour enrichir les objectifs de performance des organisations (Lande & Devreton, 2010).

Dans un article relatif au concept de performance, A. Bourguignon s'interroge sur ses entrées possibles dans le domaine de la gestion. Le terme « performance » contient trois sens (Bourguignon, 1995, 2000) :

- **Un résultat de l'action** sans aucun jugement de valeur. Il s'agit de l'évaluation *ex post* des résultats obtenus⁹⁴ par rapport aux moyens mis en œuvre pour y parvenir (Bourguignon, 1995; Jacquet, 2011; Bouquin, 2004),
- **Une action**, qui implique une production réelle. Cette acception de la performance relève donc d'un processus, apparaissant à un moment donné, et non du seul résultat,
- **Un succès** variable, fonction de la réussite qui induit un jugement. Sa nature subjective est donc dépendante de ses représentations au sein des organisations. La performance n'est que le produit d'une opération qui consiste à rapprocher la réalité d'un souhait. Une réalité qui n'est jamais figée, qui se transforme au cours du temps. « Une performance n'est pas bonne ou mauvaise en soi. Un même résultat peut être considéré comme une bonne performance si l'objectif est ambitieux ou mauvaise si l'objectif est modeste. » (Bessire, 1999)

En gestion, la réussite correspond à un résultat positif, favorable qui renvoie au concept de « valeur ». Or, la valeur est fonction de perceptions, dépendante des représentations internes de la réussite de l'entreprise, qui varient en fonction du contexte, des acteurs et des parties prenantes. La réussite implique une forme de « sanction externe positive », émanant du « marché ». Quant au succès, il dépend des objectifs fixés, internes ou externes, sanctionné par le marché. Bourguignon conclut que la performance est la « réalisation des objectifs organisationnels ». Cette définition est applicable « à tous les champs de la gestion et vaut pour l'organisation comme pour l'individu » (1995). Elle dépend d'un but et, au sens strict, c'est le résultat de l'action. Il nous importe de souligner que l'atteinte d'objectifs, préalablement définis, n'est qu'une appréciation tout à fait relative liée à des décisions, décisions prises en fonction d'alternatives, d'opportunités, etc.

Lebas (1995), dans un article sur le même thème, estime que la définition proposée par Bourguignon (1995) est incomplète, n'est pas suffisamment opérationnelle. L'auteur propose une définition qui met en exergue les apports de la performance pour l'entreprise. Elle est :

- **une réalisation** dans un but donné qui crée de la valeur,

⁹⁴ A. Burlaud & J-Y Eglem & Mykita, Contrôle de Gestion, Vuibert, 1995.

- **le résultat d'un processus de causalité** dans l'espace et le temps et donne une indication d'un potentiel de résultats futurs,
- **doit être relative** à un contexte concurrentiel et organisationnel choisi en fonction de la stratégie,
- **doit être mesurable** par un chiffre ou une expression communicable.

La notion de relativité s'inscrit dans une logique de référence. **L'atteinte des objectifs** constitue le critère principal de performance. La performance appelle un jugement et une interprétation. Mais par rapport à quoi ? Les résultats mesurés doivent toujours être comparés à une référence, interne ou externe, choisie ou imposée (par exemple des normes professionnelles, techniques). Pour être performant, les résultats doivent être supérieurs à ceux prévus, ou bien dépasser les résultats passés. Pour Lebas, il faut faire mieux que ce qui était prévu, mieux que ses concurrents. Les résultats doivent être cohérents avec l'intention stratégique (*strategic intent*) et fait donc référence à la stratégie (Ansoff, 1989). La performance n'a de valeur intrinsèque et ne devient de l'information que par rapport à ses utilisateurs. Nous pensons que l'article de Lebas sous-tend **le potentiel de création de valeur**. Dans le cadre de notre travail, ce point de vue nous semble très intéressant puisque nous verrons plus loin que l'une des dimensions de la performance durable dans la profession comptable est bien la création de valeur pour les parties prenantes, raison d'être de toute entreprise.

Des auteurs, comme Roberts (2008) s'inspirant des travaux de Chandler (1962), estime que la performance dépend du bon dosage entre les trois composantes du triptyque « stratégie, structure organisationnelle et environnement » et qu'il y a performance dès lors que l'organisation répond correctement aux besoins humains. Il nous semble que l'auteur fait référence là à la dimension sociale de la performance (§ 3.2.2).

Quant à Lorino (2003), il propose la définition suivante :

« [...] est donc performance dans l'entreprise tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à améliorer la création nette de valeur [...] n'est pas forcément performance ce qui contribue à diminuer le coût ou à augmenter la valeur, isolément, si cela n'améliore pas le solde valeur-coût ou le ratio valeur-coût, [...]. »

« Une entreprise est performante, dès lors qu'elle a montré son aptitude à produire plus de valeur qu'elle n'a consommé de ressources ». (Landrieu & Kaisergrüber, 1999, p. 120) Sous-tendu au couple valeur/coût, les notions d'efficacité et d'efficience, de qualité et de prix mais aussi de satisfaction des besoins. La notion de besoins est complexe ce qui explique la difficulté à mesurer la valeur.

En sociologie de la gestion, la performance est définie comme la réalisation dans les meilleures conditions possibles des objectifs. Elle a un caractère normatif puisqu'il convient d'orienter le fonctionnement des organisations vers plus d'efficacité, c'est « l'art d'allouer efficacement les ressources rares disponibles » (Roux et Soulié, 1996, cité par Bousard, 2008). Selon les auteurs, l'efficacité est la condition même de la survie, à long terme, des entreprises. Pour durer, elles doivent être aussi performantes que leurs concurrentes.

Pendant longtemps, la performance économique-financière a été la seule qui comptait aux yeux des dirigeants et leurs parties prenantes (Cappelletti, 2012). La tendance actuelle est de s'intéresser davantage à la dimension qualitative de la performance sans pour autant délaisser sa dimension quantitative. De ces tentatives de définitions de la performance, trois idées clés ressortent :

- La performance s'inscrit dans une **dimension temporelle** et contient des potentialités de croissance et de création de valeur future,
- Elle est marquée par la **relativité** (dépend du prisme des acteurs),
- Elle repose sur le rapport **coût/valeur, rentabilité/risque**,
- Elle repose **à la fois** sur des aspects financiers et sur des aspects non financiers (créativité, amélioration du service, etc.).

Dans la partie suivante, nous nous attachons à analyser le caractère multidimensionnel et plus complexe de la performance.

3.1.3 L'approche multidimensionnelle de la performance

Nous avons vu précédemment que la vision unidimensionnelle (financière et économique) est limitée. Les crises de ces dernières années ont marqué une évolution du concept de performance. Aujourd'hui, nous cherchons à la cerner sous toute sa complexité.

Pour beaucoup d'auteurs, c'est un construit difficile à cerner à cause de ses multiples dimensions (Bessire, 1999; De la Villarmois, 2001; Lebas, 1995). De La Villarmois (2001) distingue deux dimensions de la performance : une dimension objective de type économique (l'efficacité, § 3.1.2.) et systémique (pérennité de l'organisation) et une dimension subjective à la fois sociale (ressources humaines) et sociétale (légitimité de l'organisation). Force est de constater que la notion de performance fédère, légitime, rassemble en invitant les uns et les autres aux actions.

La littérature nous conduit à plusieurs dimensions : concurrentielle, socio-économique, stratégique, organisationnelle par la création de valeur patrimoniale (Bocco, 2010; Brillman, 1995), culturelle sans remettre en cause la productivité (Landrieu & Kaisergrüber, 1999). Bocco propose d'évaluer la performance en tenant compte des contraintes de l'environnement : « pour accroître, voire maintenir la performance, il s'agit de maîtriser les règles du jeu et de bien comprendre l'environnement ». Nous avons vu que la performance ne peut pas être définie de façon absolue. Mais en fonction du contexte, on va parler de performance stratégique, concurrentielle, sociale, technologique, sociale, humaine, commerciale (Bocco, 2010; Habhab, 2007). Il nous semble que, si nous regroupons l'ensemble de ces performances, nous obtenons bien la performance globale. Nous allons aborder à présent trois types de performance qui nous semblent proches de notre recherche.

3.1.3.1 La performance stratégique ou à long terme

Cette approche est restée dominante jusque dans les années 80. La recherche d'une performance stratégique a pour finalité d'occuper une position de leader dans un domaine donné (Detrie & Ramanantsoa, 1988). Contrairement aux visions à court terme de la performance (guidée par l'appréciation boursière de l'entreprise, la valeur patrimoniale, les profits immédiats), la vision à long terme est garante de pérennité et permet de maintenir un avantage concurrentiel durable. Une démarche que Hamel & Prahalad (1989, 1995) appellent "*strategic intent*". Les auteurs mettent en exergue l'importance des ambitions des acteurs de l'organisation, comme facteur principal d'un avantage concurrentiel à long terme, qui selon Porter (1999, 2008) résulterait de la capacité de l'organisation à créer de la valeur pour ses clients. En stratégie, la performance est associée à l'efficacité, l'efficacité et l'effectivité. Ces trois « E » tissent une relation entre l'allocation de ressources et les résultats obtenus en conformité ou non avec les objectifs poursuivis. La croissance conjuguée avec la rentabilité est un objectif stratégique pour se développer et demeurer compétitif (Cadiou et al., 2008, p.

67). Elle utilise comme indicateur, un système d'excellence (Collins, 2011). Pour Collins, les entreprises qui excellent sont celles qui se bâtissent pour durer et, qui orientent leurs stratégies en fonction de la « réalité ». L'excellence consisterait à « faire extraordinairement bien les choses ordinaires ».

L'environnement, dans lequel l'organisation est immergée, joue un rôle important dans la performance et nécessite de maîtriser les règles du jeu. Pour l'entreprise, il convient d'adapter son comportement stratégique aux turbulences de l'environnement et d'aligner ses compétences sur son comportement stratégique (Ansoff, 1989; Marmuze, 1997). La performance ne peut pas être dissociée de l'apport de l'organisation au système économique qui se matérialise par les liens entre l'organisation, l'environnement et la stratégie.

Les facteurs nécessaires à la réalisation de la performance stratégique sont entre autres : la croissance des activités, une stratégie bien pensée et formalisée (suivie d'une planification et des actions), une culture d'entreprise dynamique, une vision à long terme, la qualité du management et du produit pour les clients, la maîtrise de l'environnement. Cependant ces facteurs qui déterminent le succès peuvent aussi conduire à l'échec. Danny Miller (1993) a analysé les trajectoires des entreprises et a montré que celles, qui ont disparu ou ont manqué de disparaître, sont celles qui, ont poussé trop loin les principes qui avaient permis leurs performances passées (le paradoxe d'Icare).

Lorsque l'on s'interroge sur la question du changement et de l'adaptation nécessaire au maintien d'une organisation, on parle de pérennité, de survie. La pérennité peut être abordée sous deux angles (Benghozi, 2009) :

1. Celui de **l'inertie** qui consiste pour une organisation à « digérer progressivement les changements qui s'opèrent dans son environnement ». Il s'agit d'exploiter et de valoriser des compétences selon une logique de capitalisation des connaissances,
2. Celui de **l'adaptation** constante en stimulant l'innovation, l'apprentissage collectif.

Au niveau de l'organisation, la pérennité (survie-croissance) tient à la capacité de se maintenir, se renouveler et s'adapter en permanence. Il s'agit donc de capter, décoder et intégrer les informations stratégiques en provenance de l'environnement. (Chaput, 2007) La notion de démarche prospective stratégique nous paraît sous-jacente.

En résumé, la performance se construit dans la durée en fonction d'une stratégie, d'un contexte, spécifique à l'utilisateur, et n'a de sens que pour la prise de décision (Lebas, 1995;

Marmuze, 1997). Notre exposé a sous-tendu à plusieurs reprises la performance concurrentielle que nous allons à présent aborder.

3.1.3.2 La performance concurrentielle

Elle matérialise les actions de l'entreprise et ses capacités à s'adapter, voire même à s'approprier les règles du jeu concurrentiel. La logique consiste à saisir les opportunités qui vont augmenter la performance à la condition *sine qua non* que l'entreprise soit capable de déceler les changements dans les systèmes concurrentiels (signaux faibles) pour saisir les opportunités, d'anticiper par des politiques de différenciation ou autres. En d'autres termes, la mise en place d'une veille économique permanente constitue un moyen pour accroître la performance concurrentielle.

La performance est à la « fois l'exploitation d'un potentiel existant et le développement de nouveaux avantages concurrentiels par anticipation/construction des règles du jeu qui prévaudront dans l'avenir » (Porter, 1999). La compétitivité passe par la maîtrise du marché, la réponse optimale aux besoins des clients tout en privilégiant la qualité. L'adaptation des offres aux besoins exprimés ou non des clients est fondamentale car cela permet de les fidéliser en créant un lien fort.

3.1.3.3 La performance commerciale ou marketing

Cette performance est liée à la satisfaction des clients qui ne peut pas être dissociée des autres catégories de performance. Toutes s'inscrivent dans la raison d'être d'une entreprise : la satisfaction des besoins et des attentes des clients en vue d'en tirer des profits. La satisfaction est le pilier de la pérennité de l'entreprise (Pinto, 2003), un facteur de fidélité. Cette performance peut être à la fois mesurée par des critères quantitatifs et qualitatifs tels que la capacité à innover, la part de marché, le profit, le chiffre d'affaires, la fidélisation, la perception de la réputation, la légitimité. Pour qu'elle soit durable, les entreprises doivent privilégier la qualité et disposer des moyens pour l'assurer, mais aussi montrer leur aptitude à proposer des produits et des services adaptés. En somme, il s'agit d'innover. L'innovation, en tant que processus créatif, constitue un facteur clé de succès pour les entreprises en quête de performance (Bocco, 2010). Toutes ces actions permettent de créer de la valeur utile pour les clients.

3.1.4 Notre définition de la performance

Lebas compare la notion de performance aux fruits de l'arbre. Les fruits représentent « naturellement les résultats à court terme comme la rentabilité ou, les parts de marchés », mais ils mûrissent au cours du temps, tels la satisfaction (des parties prenantes), la qualité (des produits et services) (1995). L'auteur tente de construire une définition valable pour le domaine de la gestion à partir des points communs à toutes les définitions : l'accomplissement, la réalisation de quelque chose dans un but donné (création de valeur) ; un résultat, la comparaison d'un résultat par rapport à une référence (interne ou externe, choisie ou imposée) ; la compétition ; les améliorations et les progrès continus (faire mieux) ; un jugement d'acteurs par rapport à des critères propres à eux.

La performance ne se réduit pas à une ou plusieurs mesures (indicateurs) ; ce ne sont que des signes, des représentations du résultat, des actions soumises à interprétation (subjectivité). **En somme**, la performance n'est qu'une donnée et n'a pas de valeur intrinsèque. La notion est relative par rapport au contexte concurrentiel (le marché, les concurrents, etc.), organisationnel (stratégie). Elle est définie par les utilisateurs de l'information par rapport à un contexte et à un horizon temps. Elle se construit dans la durée et globalement.

Pour finir, nous avons dressé un tableau récapitulatif de quelques propositions de définitions que nous avons trouvées dans la littérature (cf. *Tableau 7* ci-dessous).

Auteurs	Définitions
Drucker (1966)	Faire les bonnes choses.
Martory (1990)	Le résultat rapporté à des moyens mis en œuvre pour y parvenir.
Burlaud A., Eglem JY, Mykita, (1995)	N'est pas mauvaise ou bonne en soi. Un même résultat peut être considéré comme une bonne performance si l'objectif est ambitieux, ou une mauvaise performance si l'objectif est modeste. Le niveau de réalisation des objectifs
Lebas (1995)	Un construit social puisque c'est faire quelque chose dans un but donné. Un résultat d'un processus de causalité et une indication d'un potentiel de résultats futurs. Elle est relative par rapport à un contexte choisi en fonction de la stratégie. Elle se mesure.
Bourguignon (1997)	Un succès (jugement), un résultat de l'action (ex post) et une action (processus).
De La Villarmois (1998)	Un concept, un construit difficile à appréhender à cause de ses dimensions multiples.
Voyer (1999)	Une valeur ajoutée à un état initial, l'atteinte d'un résultat minimum ou acceptable ou bien la réduction du non désirable.
Josée Landrieau (2000)	Une entreprise performante est celle qui a une capacité d'action collective, et accroît ainsi la portée de ces processus décisionnels.
Bourguignon (2000)	La réalisation des objectifs organisationnels, quelques soient la nature et la variété de ces objectifs.
Lorino & Kaisergrüber (2000)	Une question de jugement. Reconnaissance de l'utilité d'une activité qui se manifeste par la compétence. Un jugement porté sur la légitimité sociale d'une activité.

Tchankam (2000)	Une entreprise qui fait mieux que ses concurrents sur le court, moyen et long terme.
Lorino (2003)	Contribution à l'amélioration du couple valeur/coût.
Bouquin (2004)	Le résultat d'une action.
Moulin Y. (2004)	Obtention de résultats, d'accroissement, d'amélioration continue qui dépend de l'activité. Liée à la capacité de produire de la valeur avec des ressources optimisées.
Roberts John (2004)	Un bon dosage entre la stratégie, la structure et l'organisation mais aussi la manière dont l'entreprise répond aux besoins.
Ernult (2005) in Viet Ha Vu	La capacité à produire de la valeur utile pour ses clients en consommant le minimum de ressources.
Pesqueux Y. (2005)	Le mot comprend à la fois l'idée d'action et celle d'état (étape ou résultat final).
Notat N. (2007)	Un constat « officiel » enregistrant un résultat accompli à un instant t, toujours en référence à un contexte, à un objectif et un résultat attendu, quel que soit le domaine.
Lucien Veran in Cadiou (2008)	un jugement porté par une partie prenante légitime sur une entité, une unité active ou le résultat de son action, un individu ou une organisation.
Viet Ha Vu (2008)	Résultante des efforts de management stratégique et opérationnel
Azan W. (2010)	La capacité à se repérer par rapport à des objectifs donnés. Se mesure par rapport à l'atteinte des objectifs fixés préalablement, aux efforts entrepris en vue de les atteindre.
Berland N. (2010)	On ne sait pas très bien ce que cela signifie. C'est un concept complexe et relatif.
Pesqueux Y. (2010)	Au sens strict, c'est un résultat chiffré. L'évaluation de la performance se construit au regard d'un référentiel, d'une échelle de mesure.
Barré Ph. (2012)	Le fruit d'un effort, synonyme de réussite, de succès. Dépasse la dimension économique et financière.

Tableau 7 : Différentes propositions de définition de la performance

Nous partageons le point de vue de Chaput (2007). Les critères de performance sont multidimensionnels. Définir la performance revêt de la gageure. Selon les périodes, elle est appréhendée différemment. Aujourd'hui, « durable » est un terme à la mode ; développement durable, performance durable, achats durables, etc.

Nous retenons dans cette thèse la définition suivante du concept de performance comme :

La réalisation des objectifs organisationnels de toute nature. Cette réalisation peut se comprendre au **sens strict** (résultat, **aboutissement**) ou au **sens large du processus** qui mène **au résultat (action)**.

Dans une perspective stratégique, nous nous intéressons à la performance durable dans un domaine particulier, la profession comptable. Le terme *Performance durable* associe deux mots aussi ambigus et flous l'un que l'autre. La partie suivante sera donc consacrée à l'analyse de ce concept flou.

3.2 La performance durable : une approche globale de la performance

Les travaux en stratégie retiennent une vision intégrative de la performance de l'entreprise afin de pouvoir observer si celle-ci génère de la valeur au sens large du terme. Lebas (1995) souligne que la performance ne peut se comprendre que de « façon dynamique, dans le long terme » que, si l'entreprise se donne les capacités de renouveler de façon permanente pour le futur un résultat durable, dit favorable (Mignon, 2001; Pinto, 2003), et de se maintenir durablement et volontairement sur un marché. Dans le premier paragraphe (§ 3.2.1), nous nous attachons à circonscrire l'ambiguïté de la notion de performance durable. Dans le cadre d'un pilotage proactif d'un cabinet comptable, il convient de disposer d'outils pour analyser les axes susceptibles d'influencer sa performance. Dans un second paragraphe, nous nous proposons de présenter trois modèles intégrés pour suivre et anticiper la performance, devenue multicritère, d'une organisation (§ 3.2.2).

3.2.1 Le concept général de performance durable

Née dans le monde de l'entreprise, la performance durable, comme la performance, est un concept difficile à appréhender et à définir de façon exacte (Pesqueux, 2010; Pinto, 2003). Plusieurs auteurs ont essayé de définir cette notion, sans y parvenir véritablement, du fait de son caractère évolutif. Un jugement porté par une partie prenante par rapport à des critères telle que la légitimité sociale d'une organisation (Landrieu & Kaisergrüber, 1999) qui se manifesterait par la compétence. Elle pourrait être considérée comme un système d'allocations de ressources entre les acteurs : clients, actionnaires/propriétaires, salariés, etc.

La recherche distingue plusieurs approches qui s'entrecroisent suivant les entreprises et les praticiens : l'approche **sociale**, l'approche **économique**, l'approche **politique**, l'approche **systemique**.

L'approche globale ou multidimensionnelle de la performance intègre la stratégie pour donner un sens aux acteurs de l'entreprise. C'est dans ce contexte que nous nous situons. Nous pensons qu'il est essentiel de réfléchir sur les conditions d'obtention d'une performance durable dans le cadre d'une démarche stratégique délibérée. La fonction de la démarche stratégique est « d'assurer la compétitivité, la sécurité, la légitimité d'une organisation » (Koenig, 1996). Nous entendons par pérennité, **la sauvegarde des activités, des produits et des services, de la marque, mais aussi des actifs et des compétences (ressources) nécessaires à leur réalisation.**

Le concept de performance durable associe les objectifs de croissance économique, de création de valeur pour les parties prenantes, de survie, de maintien de la réputation, la satisfaction des clients, le respect des règles d'éthique, l'équilibre entre la santé financière, l'implication sociale et le respect de l'environnement (Cadieux & St-Pierre, 2012, p. 39). En d'autres termes, cette performance montre la capacité d'une organisation de concilier les performances économiques et financières, mais aussi sociales et environnementales. Il s'agit de trouver un équilibre cohérent et viable entre ces finalités dans le but de créer de la valeur à long terme. Etre durablement performant, c'est obtenir des résultats en T, mais également réaliser des actions de création de potentiel en T qui préparent l'avenir et qui produiront des résultats en T+1 (Cappelletti, 2012), des résultats à la fois quantitatifs et qualitatifs. Ces points de vue rejoignent la pensée de Schumpeter, qui considère que la fonction d'entrepreneur ne saurait se réduire à la seule spéculation financière.

La performance durable peut se définir comme **l'agrégation des performances économiques (financières), sociales et environnementales (sociétales)**. La performance **économique et financière** est révélée par les résultats comptables, financiers ou boursiers. La performance **sociale** traduit la satisfaction des salariés et permet donc d'apprécier la qualité du management et le fonctionnement de l'entreprise. Et pour finir, la performance **environnementale ou sociétale** montre la contribution de l'entreprise à l'écologie et ses relations avec les parties prenantes externes. Plusieurs auteurs, tels que Pinto (2003) et Supizet (2002), précisent que la performance durable repose sur quatre piliers interconnectés représentés ci-dessous (cf. *Figure 11*)

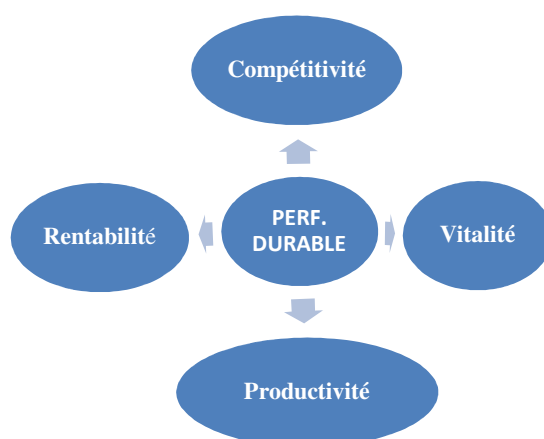


Figure 11 : Les quatre piliers de la performance durable (Pinto, 2003)

La **compétitivité** représente les marchés ; la **productivité**, les hommes ; la **vitalité**, les valeurs (sous-jacents le dynamisme, la proactivité) ; la **rentabilité**, les métiers. C'est dans le métier, domaine de l'excellence stratégique et opérationnelle, que l'entreprise va puiser une partie de sa performance. La croissance organique témoigne de la performance clients et de l'offre tandis que le résultat opérationnel traduit la capacité de l'entreprise à exploiter au mieux ses ressources et à rémunérer le capital investi. Le socle du système est représenté par les valeurs fortes qui permettent de maintenir le lien avec l'environnement ; marque, respect des hommes, qualité de la relation client, etc. Selon l'auteur, les moteurs de la performance se trouvent dans le développement et l'innovation de nouveaux services ou l'amélioration de ceux existants, et la capacité prospective de l'organisation. La performance durable s'apprécie au cours du temps en intégrant durablement son niveau de performance (Barré & Gaubert, 2012). Dans le contexte de notre étude, nous désignons la **performance organisationnelle comme la performance des cabinets qui doit être durable**.

Nous présentons ci-après un récapitulatif des définitions proposées par des chercheurs avant de donner notre propre définition (cf. *Tableau 8*).

Auteurs	Définitions
Mignon S. (2001)	Capacité à renouveler dans le futur et de façon récurrente un résultat favorable.
Supizet (2002)	Production de satisfactions équilibrées pour toutes les parties prenantes en faisant converger les intérêts particuliers vers l'intérêt général.
Pinto (2003)	Aligner la performance de l'entreprise sur les réalités du monde. La capacité d'une entreprise à renouveler sur une longue période des performances satisfaisantes (et non pas exceptionnelles) en termes de croissance et de marge.
Pinto (2003)	Un système d'allocation de ressources entre les clients, les actionnaires et les salariés qui privilégie l'équilibre entre les intérêts des diverses parties dans le but de créer de la valeur.
Pinto (2003)	Repose sur 4 piliers : les valeurs qui représentent la vitalité de l'entreprise, le marché et notamment la compétitivité, l'humain pour la productivité, le métier (professionnalisme) qui assure la rentabilité.
Székely et Knirsch (2005) in St-Pierre, J., & Cadieux, L. (2011)	Poursuite simultanée des objectifs de croissance économique, de création de valeur pour les actionnaires, de maintien de la réputation, de satisfaction des besoins des clients, de valorisation du bien-être du personnel, tout en respectant des règles d'éthique.
Triomphe (2006) in Moncef B, Carbone V. Soulerot M. (2011)	Création durable de la valeur avec une analyse sur des horizons élargis, dans le temps, dans l'espace, et pour une notion plus large du client, qui s'étend à l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise.
Berland N. (2010)	Met en jeu deux problèmes : d'une part, il faut produire bien (rationalité économique) et, d'autre part, il faut adopter un comportement éthique.
Barré, Gaubert & Reillac (2012)	Une entreprise est durablement performante si, par sa gestion dynamique et équilibrée, elle satisfait ses clients, ses actionnaires et ses salariés en atteignant, voire dépassant ses objectifs, et optimisant la consommation de ses ressources.

Cappelletti (2011)	N'a de sens que si, elle est durable, ce qui suppose sa pluralité, sa relativité, son lien avec l'éthique, et son application généralisée.
Cappelletti (2012)	La capacité d'une entreprise à survivre et se développer à long terme mais aussi à concilier les performances économiques et financières, sociales et environnementales. Obtenir des résultats en T mais également réaliser des actions de création de potentiel en T qui préparent l'avenir et produiront des résultats en T+1.

Tableau 8 : Définitions de la performance durable proposées par les chercheurs

Dans le cadre de notre étude, nous définissons la performance durable comme suit :

La capacité d'une organisation à **réaliser ses objectifs** au sens large et, à combiner de **façon équilibrée** des performances **économiques, organisationnelles, sociétales – environnementales**, qui contribuent à sa survie-développement sur le **long terme**.

Dans cette définition, nous entendons par « sociétales et environnementales » le degré de satisfaction que les cabinets comptables suscitent auprès de leurs parties prenantes et leur capacité d'adaptation aux réalités de leur environnement (sous-entendue une attitude prospective stratégique adaptée). La dimension sociale (ressources humaines) est exclue en raison des limites que nous nous sommes fixées dès le départ de notre recherche.

Nous avons vu que la performance occupe une place centrale dans le pilotage de l'entreprise. C'est un construit social qui n'a d'existence que si on peut l'évaluer, le mesurer. Mais comment identifier les facteurs qui expliquent la performance durable d'une organisation ? Quelles en sont ses dimensions, ses critères ? La littérature en gestion est foisonnante sur la question. Plutôt que d'en faire une revue des travaux s'intéressant à ces questions, il nous semble plus intéressant de présenter des travaux qui rendent compte d'une vision globale de la performance.

3.2.2 Les modèles intégrés d'analyse de la performance durable

Plusieurs cadres conceptuels ont été développés pour mesurer la performance organisationnelle tels que : les travaux de Quinn et Rohrbaugh, menés dans un environnement purement académique, le modèle de l'efficacité organisationnelle de Morin et al. (1994) et le *Balanced scorecard* de Kaplan Norton (1992).

3.2.2.1 Le modèle de l'efficacité organisationnelle de Quinn & Rohrbaugh

Pour Quinn et Rohrbaugh (De la Villarmois, 2001), il semble difficile de citer les concepts qui doivent être inclus dans le construit de performance. Les organisations poursuivent des buts multiples et souvent contradictoires et les critères de performance peuvent changer tout au long du cycle de vie des entreprises. Le modèle de Quinn et Rohrbaugh tente de synthétiser ces éléments à partir du travail de Campbell (1977) qui a dressé une liste de 17 critères d'efficacité. Trois dimensions sous-jacentes ont été mises en exergue qui se base sur la dualité « interne » et « externe » : objectif, flexibilité/contrôle et moyens/résultats. Le schéma des dimensions de la performance organisationnelle selon ces auteurs est présenté dans **l'annexe 3.1**. Pour De La Villarmois, cette classification des critères de performance est tout à fait cohérente avec les différents modèles de l'efficacité organisationnelle proposés par Scott (1977), Seashore (1979) et Cameron (1978). Cette vision théorique a été confrontée aux réalités organisationnelles par Morin et al. (1994) que nous allons présenter ci-dessous.

3.2.2.2 Le modèle intégré de l'efficacité organisationnelle de Morin et al. (1994)

Avant de concevoir leur modèle de performance, les auteurs ont fait une revue de la littérature portant sur les grands courants de pensée en organisation. Ce travail leur a permis d'appréhender le caractère **multidimensionnel** de la performance organisationnelle :

1. La théorie **classique** de la bureaucratie basée sur des critères économiques qui occulte les autres dimensions : environnement, relations humaines,
2. La théorie des **relations humaines** qui se centre sur l'intégration des objectifs individuels et organisationnels,
3. La théorie **systemique** qui voit l'organisation comme un système dont la finalité est la « survie » : une caractéristique des entreprises performantes. Cette dimension reflète le degré auquel la stabilité et la croissance de l'organisation ont des chances d'être maintenues au cours du temps,
4. L'approche **politique** qui se focalise sur la satisfaction des différents groupes externes (légitimité). Cette dimension renvoie à des jugements, des évaluations.

Pour assurer **la survie-développement**, les organisations cherchent à maintenir en équilibre leurs intrants et leurs extrants tout en s'adaptant à l'environnement. Sur le court terme, l'efficacité est évaluée par les profits, et à long terme par l'état des ressources, la qualité, la technologie, la croissance et la capacité d'adaptation.

Burns & Stalker⁹⁵ ont défini deux types d'environnement en fonction de la prévisibilité :

1. Un environnement **stable** où les changements sont prévisibles. La structure est une bureaucratie-rationnelle-légale, telle que décrite par M. Weber. Les organisations, de type **mécanistes**, se caractérisent par une forte spécialisation du travail, une centralisation des décisions, une formalisation des procédures et une ligne hiérarchique développée, fonctionnant de manière routinière,
2. Un environnement **instable**, caractérisé par des changements rapides et imprévisibles, la structure est **organique**, décentralisée et peu formalisée. La forme organique nous semble bien plus appropriée à développer des capacités **d'innovation**.

Nous pensons qu'il n'existe pas de modèle idéal. Les organisations actuelles doivent surtout veiller à ce que leur structure soit adaptée à leur environnement. La tendance observée est aux structures ouvertes, flexibles, réactives.

L'objectif des travaux de Morin & Savoie et Beaudin est de valider le modèle théorique de Quinn et Rohrbaugh par des experts praticiens (De la Villarmois, 2001; Ndao, 2011; Poissonnier & Drillon, 2008). Pour les auteurs, l'organisation est un système ouvert en interaction permanente avec son environnement et les groupes d'intérêts ce qui implique une structure organique au sens de Burns et Stalker (Burns & Stalker, 1996).

« L'efficacité est un concept culturellement chargé, une forme de jugement que l'on pose sur la performance [...], qui est une des préoccupations majeures des gestionnaires. » (Morin et al., 1994). Ce n'est pas une réalité objective en tant que telle mais une évaluation portée par des individus ou un groupe. Le choix des critères et des dimensions va donc varier en fonction du statut, des valeurs, des normes, des intérêts des rôles des acteurs. La performance globale (durable) doit être évaluée à partir d'indicateurs appropriés et contingents, choisis en fonction des objectifs et de la sensibilité de chaque organisation.

Le modèle comprend trois niveaux : les dimensions du concept à mesurer, les critères définissant les dimensions, les indicateurs. Le postulat de départ est la continuité de l'exploitation de l'entreprise, le principe fondamental comptable (art. L123-20 du nouveau code de commerce). Ajoutons que pour assurer la pérennité, le processus d'amélioration de la qualité des produits et services et de la rentabilité doit être permanent. Pour Mignon, la pérennité semble être le fruit d'une priorité donnée au client : un modèle d'entreprise orientée clients, sous tendu la proactivité (Mignon, 2001).

⁹⁵ Burns, T. & Stalker, G.M. (1996). Mechanistic and Organic Systems of Management. in The management of innovation (pp. 96-126). Oxford University Press.

Le *Figure 12* ci-dessous reprend les différentes dimensions interconnectées et les critères de l'efficacité organisationnelle identifiés par les auteurs. Dès lors que l'on veut mesurer la performance d'une organisation, il y a lieu de déterminer les dimensions qui vont la décrire, et les critères de performance qui vont servir de base de jugement. Selon Bergeron (2002), l'avantage par rapport au tableau de bord prospectif de Norton et Kaplan (§ 3.2.2.3) est que ce modèle intègre la légitimité auprès des groupes externes. Il convient aussi de souligner que l'organisation est perçue comme un système ouvert en interaction avec l'environnement. Toutefois, l'innovation n'en fait pas partie alors qu'elle nous semble déterminante.

Pérennité de l'organisation	Efficienc e économique
Qualité du produit/service	Economie des ressources
Rentabilité	Productivité
Compétitivité	
Légitimité de l'organisation auprès des groupes externes	Valeurs des ressources humaines
Satisfaction de la clientèle	Mobilisation des employés
Satisfaction de la communauté	Moral du personnel
Satisfaction des organismes régulateurs	Rendement
Satisfaction des bailleurs de fonds	Développement /compétences

Figure 12 : Le modèle quadridimensionnel de performance (Morin et al., 1996, 1994)

Ce modèle a fait l'objet d'adaptation par la suite. Ainsi, la rentabilité financière a été incluse dans *l'efficience économique*, la responsabilité sociale et environnementale dans la dimension *légitimité*, et la satisfaction des partenaires dans la dimension *pérennité*. Pour les gestionnaires, l'efficience économique contribue à l'atteinte des objectifs de croissance et d'équilibre financier. La pérennité de l'organisation est la première dimension de la performance. La valeur des ressources renvoie à la contribution des Hommes (relations entre eux). Quant à la légitimité de l'organisation auprès des groupes externes, elle est associée à un système ouvert en interaction constante avec l'environnement. Ce modèle quadridimensionnel exige donc de prendre en compte tous les aspects de l'entreprise : financiers, économiques, écologiques, culturels, technologiques, sociaux, politiques. La mise en place d'un tel modèle impose une concertation entre tous les acteurs : une démarche participative et d'appropriation.

3.3.2.3 Le modèle prospectif de Norton et Kaplan (1992)

Tout d'abord, ce modèle sous-tend des dimensions **théoriques**. A ce titre, ce modèle s'inscrit dans une perspective *stakeholder theory*. Cet outil sert, d'une part, à formuler la stratégie (de l'action) et à la communiquer, et d'autre part, à fixer des objectifs (Bergeron, 2002). Dans une démarche prospective stratégique, son utilisation après adaptation nous semble aller de soi. La

stratégie est perçue comme un « ensemble d'hypothèses sur des causes et des effets ». Le tableau de bord prospectif met en évidence les relations (hypothèses) entre les objectifs (indicateurs) pour que les objectifs soient validés, et servent à guider les actions. Pour les concepteurs du modèle, les entreprises doivent utiliser des systèmes de mesure et de management compatibles avec leurs stratégies et leurs capacités pour assurer leur survie-développement dans un environnement de plus en plus concurrentiel, voire turbulent. Mesurer la performance globale uniquement par des indicateurs quantitatifs (financiers principalement) n'est pas suffisant pour guider et évaluer les trajectoires des entreprises. Car, ces indicateurs quantitatifs ne traduisent pas l'ensemble de la valeur créée ou détruite.

La finalité du tableau de bord prospectif (*balanced scorecard*)⁹⁶ est de traduire les intentions stratégiques en objectifs concrets. L'équilibre à long terme est recherché entre les indicateurs externes et internes de l'entreprise, entre la performance passée et future, entre les mesures quantitatives et qualitatives (Kaplan & Norton, 2003). C'est un outil tourné vers **l'action et l'anticipation**. La Figure 13 ci-dessous présente schématiquement la structure du *balanced scorecard*.

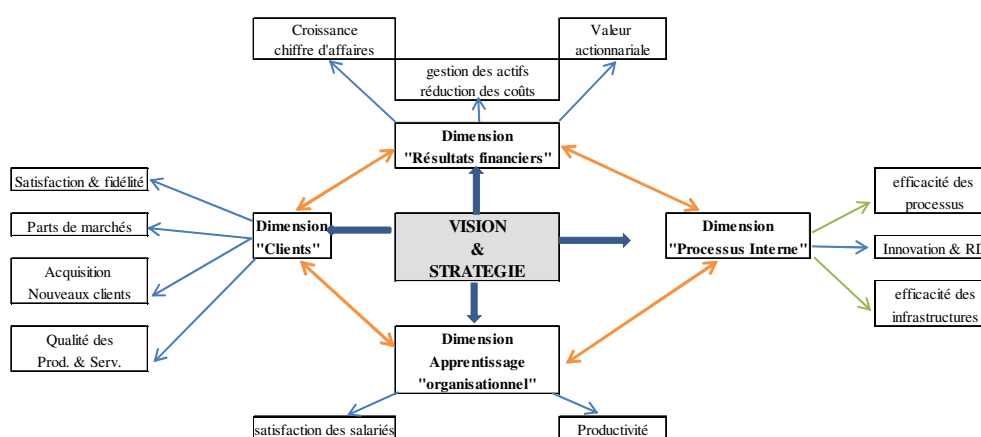


Figure 13 : Les dimensions du *Balanced Scorecard* (adapté de Kaplan et Norton, 1992)

L'axe financier constitue le fil conducteur aux autres axes du modèle. Chaque indicateur fait partie d'une chaîne de valeur de relations de cause à effet dont le but ultime est l'amélioration de la performance « financière ». Les indicateurs de **l'axe client** doivent permettre de formuler la stratégie de marché, qui va produire une performance financière future. L'accent est mis sur la réactivité, qui est une arme concurrentielle majeure pour répondre rapidement et

⁹⁶ Le *balanced scorecard* a été traduit en français en « tableau de bord prospectif ». Nous utiliserons dans la suite de ce travail le mot *balanced scorecard* pour éviter toute confusion avec le tableau de bord classique.

efficacement aux demandes des clients. **Les processus internes** sont des éléments clés pour proposer des prestations d'excellence afin d'attirer et fidéliser les clients des marchés ciblés. L'ensemble des axes de ce tableau de bord sont interconnectés. Norton et Kaplan ont cherché à saisir la réalité complexe de la performance des entreprises qui n'est pas que financière (Bergeron, 2002). Les déterminants peuvent être mesurés par l'innovation, le climat social, la qualité de service, la satisfaction, le niveau de performance des plans d'action engagée, la réalisation des objectifs opérationnels assignés, etc. A cela, nous ajoutons que la légitimité et la réputation sont fondamentales : ce sont deux valeurs perçues par le client et les parties prenantes. Les entreprises qui intègrent les indicateurs non financiers dans leur méthodes d'évaluation (pilotage) comprendront bien mieux que les autres la relation existante entre les performances financières et les performances sociales, environnementales et sociétales (Eccles et al., 2013).

En résumé, les modèles de Kaplan et Norton (1993) et de Morin et al. (1994) proposent une vision élargie de la performance en intégrant la satisfaction (des attentes et autres), le client, la productivité, la survie-développement (durabilité). Après avoir abordé les socles théoriques de la performance, la partie suivante sera consacrée à déterminer les dimensions et les critères de la performance durable dans la profession comptable.

3.3 La performance durable dans la profession comptable : proposition d'un cadre théorique

Dans cette partie, nous nous intéressons aux entreprises de services et tout particulièrement à la profession comptable. La nature des services fait que la notion de résultat, de productivité, voire de production, est parfois complexe ce qui rend les mesures traditionnelles difficilement applicables (Gadrey, 1996; Malleret, 2008). Dans ce contexte, peut-on parler de performance durable ? Quelles en sont ses dimensions ? Dans un premier temps, nous faisons une revue de la littérature sur les modèles de mesure de la performance dans les activités de services (§ 3.3.1). Dans un deuxième temps, nous tentons de répondre à la question « qu'entendons-nous par performance durable dans la profession comptable » (§ 3.3.2). Enfin, nous prendrons position pour présenter notre modèle (§ 3.3.3).

3.3.1 La performance dans les entreprises de service

Il nous importe dans un premier temps de présenter le schéma général que Malleret (2008) a proposé dans le cadre du contrôle de gestion des activités de service. Ce schéma permet de

visualiser les enjeux du pilotage de la performance dans ce type d'entreprise (cf. *Figure 14*). L'auteur s'est focalisé sur deux dimensions : financière et satisfaction client. Ces deux dimensions nous semblent correspondre en grande partie à notre objet d'étude.

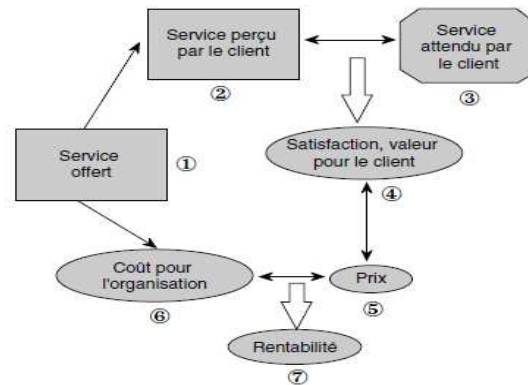


Figure 14 : Schéma général d'une entreprise de services (Source : Malleret, 2008, p. 197)

Le point de départ est le service fourni① (ou offre de services). Le(s) client(s), s'ils consomment effectivement le service, ne connaissent que la perception qu'ils ont de ce service②, perception qui peut dépendre d'un grand nombre de facteurs : la concurrence, l'image du service, l'humeur du client, le personnel de contact, la qualité, etc. Nous avons vu dans les chapitres précédents, que la satisfaction④ dépend de l'écart entre la perception du service fourni et les attentes.③ Enfin, la satisfaction éprouvée et la valeur que l'on accorde au service font que l'on soit prêt à payer un certain prix⑤ pour l'obtenir. Le bas de la figure montre le lien entre le service fourni et les coûts.⑥ C'est dans l'amélioration du rapport entre les coûts et le service fourni que l'on peut situer les actions destinées à accroître la productivité. Enfin, la confrontation entre le coût et le prix permet de déboucher sur la rentabilité⑦.

La performance dans les services est aussi une « relation en chaîne d'une multiplicité de déterminants reliés à la qualité, la productivité » (Alain, 1998, cité par Vu, 2008) et la satisfaction. Alain propose quatre dimensions :

1. **L'identité sociale** qui correspond au degré de cohérence et de stabilité telle que la communication, le savoir-faire,
2. **L'efficience** qui montre la capacité de l'organisation à acquérir et à utiliser les ressources nécessaires dont les critères de mesure peuvent être l'innovation, les parts de marché, la rentabilité, la croissance, etc.,
3. **La légitimité et la réputation** perçue par les parties prenantes,

4. **L'accomplissement** de l'organisation qui consiste en une évaluation globale combinant plusieurs critères de performance (tableau de bord intégré).

L'**annexe 3.2.** présente les déterminants et les critères de mesure de la performance dans les entreprises de service retenus par l'auteur.

Pour une même activité économique, la performance n'est pas une catégorie objective. Elle est envisagée en des termes différents, voire contradictoires selon les acteurs concernés. Le caractère subjectif de la performance est particulièrement prononcé pour les entreprises de l'information et du savoir qui s'appuient sur des facteurs de production intangibles, abstraits et socialement construits (Djellal & Gallouj, 2011b). Pour les entreprises de services, la performance peut être évaluée en fonction de multicritères comme la performance technique, industrielle, financière, relationnelle en termes de légitimité, de réputation, d'éthique, d'égalité, cette dernière étant difficile à mesurer. (Djellal & Gallouj, 2012; Gadrey, 1996)

Au **chapitre 2**, nous avons vu que les frontières du champ étaient poreuses. L'étude OMECA (2010) a comparé les agrégats de la profession comptable avec un secteur très proche celui du conseil pour montrer l'immense potentiel de développement des missions du conseil. Dans l'ouvrage *Le conseil*, Simonet et Bouchez (2003) analysent l'activité (*business*) en termes d'innovation et de performance globale. Selon les auteurs, la performance globale d'un consultant combine les éléments suivants (cf. *Tableau 9*) :

Production (nombre de jours ou de chiffre d'affaires)	Rentabilité	Qualité des prestations fournies	
CONTRIBUTIONS			
Technique ou méthodologique (capitalisation d'expériences, conception d'outils...)	Développement commercial	Promotion du cabinet (colloques, publications, conférences...)	Fonctionnement interne

Tableau 9 : Les composantes de la performance globale d'un consultant (adapté de Simonet & Bouchez, 2003)

Les auteurs ont retenu trois dimensions : professionnelle, économique et de service pour construire leur modèle de performance (cf. *Figure 15*, page suivante). A la lecture de ces modèles, nous constatons que les dimensions sont multiples et que les indicateurs de performance sont à la fois qualitatifs et quantitatifs.

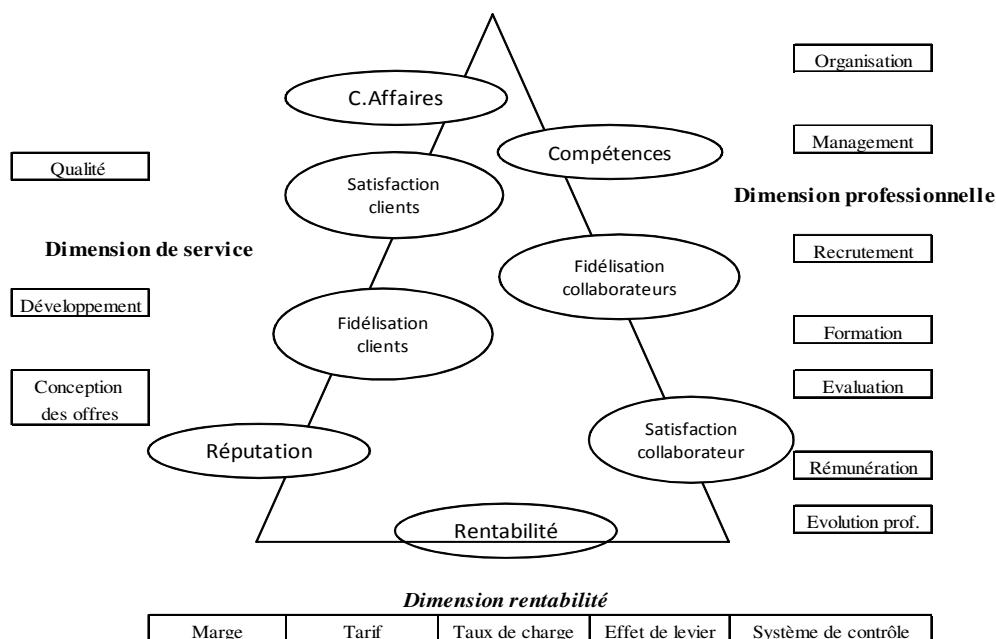


Figure 15 : La performance dans le conseil : dimensions, critères (Simonet & Bouchez, 2003)

3.3.2 La performance durable dans la profession comptable libérale

Les cabinets comptable à l'image de l'entreprise doivent « adopter de nouveaux modes de management au service d'une stratégie tournée vers la performance » (C. Carassus & Carassus, 2006) ; d'un management influencé par une rationalité technico-opérationnelle centrée sur le service produit vers une gestion centrée sur le client. Cette idée est justifiée par les contraintes d'ordre économique, technologique et financier et réglementaire (cf. *chapitre 1 & 2*). La thématique de la performance est omniprésente dans la profession comptable allant jusqu'à l'obsession. Il en est de même pour la thématique de l'innovation. Pas un discours, pas une revue n'en fait l'impasse. Le conseil supérieur de l'Ordre allant même à créer une *Performance Academy*⁹⁷. « Innover dans le management » pour créer de la valeur, pour créer des avantages à long terme, pour accroître la performance » (Atelier “*there is a better way*”, ECF, Congrès National, Poitiers 2013).

Les travaux de Carassus (2006) mettent en exergue les difficultés à définir la notion de performance dans un cabinet comptable. Pour apprécier la performance d'un cabinet comptable, il convient de la considérer non pas comme un ou plusieurs concepts, mais, à

⁹⁷ Il s'agit d'un parcours de formation constitué de modules de courte durée. La formation a été conçue pour fournir, en complément des outils disponibles sur le site CAP PERFORMANCE, des clés pour créer une organisation performance.

l'instar de Lebas (1995) et Bourguignon (1995), comme un construit, en tant que « résultat d'un processus de causalité », dépendant du contexte choisi pour d'atteindre des objectifs organisationnels. Selon l'auteur, la performance d'un cabinet comptable doit être mesurée non plus « *par l'utilisation optimale de l'outil de production, dans une optique influencée par le passé, mais aussi par l'aptitude, présente et à venir, à créer et fournir des services à ses clients en exploitant ses actifs tant matériels qu'immatériels* ». Partant d'une étude d'un cabinet comptable, il montre les insuffisances des outils de gestion de la performance, notamment la déconnection d'une vision stratégique à long terme.

Au-delà de l'excellence professionnelle et financière dans leur métier, le défi des cabinets comptables est de prouver leur performance « durable » et leur dynamique d'ensemble. Pour cela, il faut identifier précisément ses clients, les écouter, prendre son temps, veiller à leur satisfaction (Barré, 2011a, 2011b; Barré & Gaubert, 2012; Barré, Gaubert, & Reilhac, 2012). Selon ces auteurs, la performance est le « fruit d'une démarche d'amélioration permanente, de méthodes, d'outils et d'une volonté partagée » ; rationaliser l'organisation (industrialiser partiellement, voire totalement la production, les tâches répétitives et routinières), repenser les métiers, harmoniser les méthodes de travail, donner du sens aux missions (« l'utilité »). La logique de la performance durable passe aussi par :

- La **conformité** qui consiste à sécuriser les missions en réduisant les risques professionnels (le respect des règles de l'art définies par la profession),
- La **qualité** qui passe par la mise en place d'une organisation apprenante, efficace, efficiente dans le respect de la réglementation et des conditions définies par les clients. Les normes professionnelles assurent la qualité technique des missions à l'image des normes NF. La démarche qualité est orientée sur l'organisation interne reposant sur plusieurs principes tels que l'orientation client, l'approche processus, l'amélioration continue, l'implication.

Nous ajoutons que l'innovation des produits et services, la rapidité d'exécution constituent des facteurs déterminants de la performance (Bergeron, 2002). Ce sont les conditions de base pour atteindre des objectifs de survie-développement sur le long terme. Tous ces facteurs vont influencer les dimensions de performance durable retenues.

La responsabilité sociétale des cabinets d'expertise comptable a été un des thèmes abordés lors du 68^{ème} Congrès de l'Ordre des experts-comptables.⁹⁸ Le schéma ci-après (cf. *Figure 16*) résume ces enjeux. L'innovation nous semble sous-tendue, notamment en ce qui concerne le développement de produits et services. Ce thème est d'actualité au sein de la profession puisque, depuis quelques années, des groupes de réflexion ont été constitués au sein des syndicats professionnels.

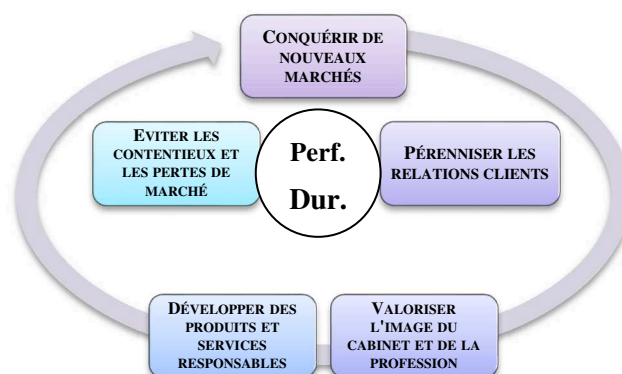


Figure 16 : Les enjeux de la responsabilité sociétale des cabinets comptables (adapté des actes du Congrès Dijon, OEC, 2013)

Les parties prenantes d'un cabinet comptable sont respectivement, les salariés et futurs salariés, les fournisseurs, les concurrents et les partenaires, les actionnaires et les propriétaires, les instances et associations professionnelles, les institutions représentatives du personnel, les syndicats professionnels, les réseaux, etc. Le positionnement du cabinet par rapport à ses parties prenantes est présenté ci-dessous (cf. *Tableau 10*).

Parties prenantes prioritaires	Leurs attentes RSE vis-à-vis du cabinet	Engagements pour les satisfaire
Salariés	Équilibre vie privée/vie professionnelle, respect de la diversité, stress, déplacements	Réalisation d'un questionnaire de satisfaction interne
Clients	Meilleure qualité de prestation et moindre coût, adaptabilité, meilleure image	Suivi du niveau de qualité, mise en place d'un questionnaire de satisfaction
OEC	Respect de la réglementation, image de la profession	Progresser dans la conformité, faire passer les bonnes pratiques
Partenaires	Maîtrise et anticipation des risques sociaux, environnementaux et image	Mise en œuvre des engagements pris

Tableau 10 : Les attentes Responsabilité Sociale des parties prenantes du cabinet comptable (adapté des actes du congrès de Dijon, OEC, 2013)

⁹⁸ Le 68^{ème} congrès s'est tenu à Dijon en octobre 2013 où nous avons participé à plusieurs ateliers.

Pour les instances professionnelles, il est important que les dirigeants des cabinets comptables intègrent dans leur stratégie les principes fondamentaux de la responsabilité sociétale. A titre d'exemple, en termes de performances environnementales, il peut s'agir de rationaliser les déplacements (développement de la vidéo conférence), le parc informatique (recyclage), d'un meilleur suivi des consommations énergétiques, d'une meilleure gestion du papier et de l'encre, d'achats responsables, etc. Pour finir nous retenons la définition suivante :

Un cabinet comptable est **durablement** performant, si, par sa gestion dynamique et équilibrée, il crée de la valeur pour **ses clients**, ses propriétaires, ses autres parties prenantes, en étant à la fois efficace, efficient, légitime, professionnel, respectant les règles et les normes professionnelles. Une organisation qui démontre sa **capacité à innover**, à **survivre et à se développer à long terme**, avec des résultats solides et récurrents.

3.3.3 Notre modèle de performance durable

Dans le cadre de notre recherche, il nous semble que les seules dimensions économico-financières ne sont pas des critères suffisants pour apprécier la performance des cabinets comptables, et ne permettent pas de se convaincre de leur bonne santé ou de leurs risques de défaillance. Les dimensions doivent être plurielles, multicritères. Notre modèle de recherche est la combinaison du *Balanced scorecard* (Kaplan & Norton, 2003) et de l'efficacité organisationnelle (Morin et al., 1994) auquel nous ajoutons quelques déterminants des modèles de performance que nous avons ci-exposés. L'ellipse souligne les dimensions retenues. Pour tenir compte de la spécificité de notre objet de recherche, ces dimensions seront donc adaptées au contexte de l'étude pour construire notre grille de lecture (cf. *fin du chapitre 4*).

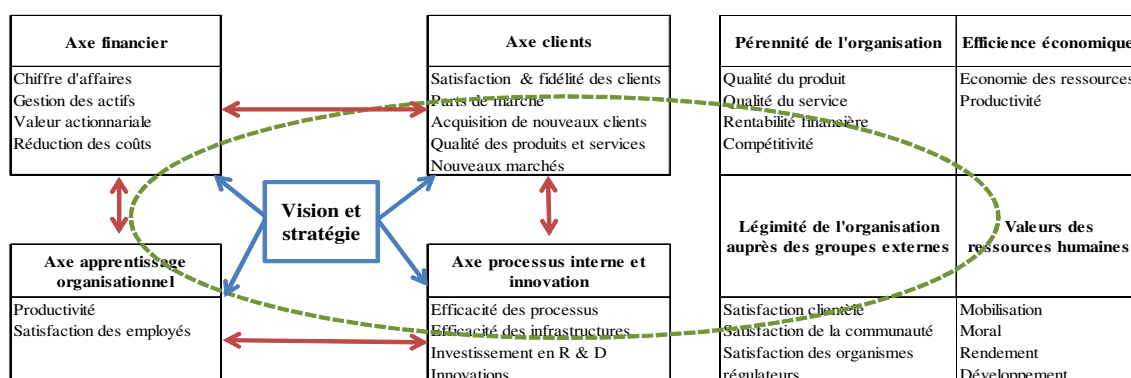


Figure 17 : Les dimensions du *balanced scorecard* et l'efficacité organisationnelle

Le *Tableau 11* ci-après présente les dimensions de la performance durable retenues pour notre travail. Elles seront ensuite intégrées dans notre grille de lecture (cf. fin du chapitre 4). Nous pensons qu'une attitude de proactivité est un levier de performance. C'est la raison pour laquelle nous l'avons incluse dans l'axe « clients », l'adaptation à l'environnement ».

DIMENSIONS DE LA PERFORMANCE DURABLE DANS LA PROFESSION COMPTABLE LIBERALE				
Finance (économique)	Clients et adaptation à l'environnement		Processus interne et organisation	Légitimité & professionnalisme
Intitulé	Intitulé	Intitulé	Intitulé	Intitulé
Rentabilité (assurée durablement)	Fidélisation client et nouveaux clients	Réactivité et Proactivité ; mise en place de démarche prospective	Politique d'innovation produits et services	Professionnalisme
Prévisions et budgets	Opinion des clients - réponses à leurs attentes, voire au-delà	Veille secteurs d'activité, économique (environnement)	Innovation managériale	Protection et institutions
Croissance de l'activité	Qualité des services fournis	Détection des signaux faibles et tendances	Adaptation aux NTIC & introduction	Notoriété et réputation (image)
Capacité de Renouveau de résultats positifs, satisfaisants	Communication et marketing clients	Projet de cabinet	Travail de qualité	Valeurs & éthique & respect
Productivité	Pratiques commerciales	Etudes de marché	Amélioration des process & méthodes	Marque & enseigne
Création de valeur pour les propriétaires et partenaires	Attractivité de nouveaux clients	Elargissement Nouveaux marchés & Nouveaux services	Veille solutions techniques	Respect réglementation professionnelle
Tarifs	Valeur utile (utilité)	Concurrence directe et indirecte & Actions de la concurrence	Certification, contrôle qualité	
Pérennité (préoccupation)	Compétitivité et part marché			

Tableau 11 : Les dimensions de la performance durable retenues

Conclusion du chapitre 3

Le chapitre 3 a abordé un des concepts clés de notre problématique : la performance durable. Nous avons commencé par présenter les différents regards possibles sur la notion de performance (§ 3.1). Puis nous avons circonscrit le concept de performance durable et inventorié des outils de pilotage de la performance (§. 3.2) comme les dimensions de mesure dans une entreprise de services (§ 3.3), pour poser les bases de notre grille de lecture.

De cette revue des différentes approches de la performance, il ressort :

- La performance est une notion floue, complexe, multiforme, difficile à définir à cause de ses multiples dimensions, et à observer,
- Elle possède autant de significations qu'il existe d'acteurs qui l'utilisent,
- Elle peut être un succès, un résultat, une action, une compétition, une réalisation, une attitude,

- Elle n'a de sens que si on peut la mesurer par un chiffre ou une expression communicable,
- Elle est relative à un contexte,
- Elle se construit dans la durée et se constate tous les jours.

Deux visions se dégagent. La première est qualifiée d'objective, d'économique (efficience) ou rationnelle par opposition à la seconde qui est subjective à la fois sociale et sociétale (De la Villarmois, 2001; Salgado, 2013). La performance devient donc « une affaire de perceptions et tous les acteurs n'ont pas la même perception ».

Le concept de performance a été longtemps unidimensionnel, mesuré par des indicateurs financiers, basés sur la valeur créée pour les actionnaires et propriétaires. Cette vision réduite à la performance financière a fait l'objet de nombreuses critiques car elle n'intègre pas suffisamment d'autres acteurs participant au développement de l'entreprise (Cappelletti, 2010c; Lebas, 1995; Pesqueux, 2004, 2010) et perd trop de vue le long terme. C'est pourquoi, elle devient un concept multidimensionnel qui intègre différentes dimensions. Pour mieux appréhender sa complexité, des auteurs (Kaplan & Norton, 2003; Morin et al., 1996) proposent d'inclure des indicateurs variés, quantitatifs comme qualitatifs. A l'instar du développement durable, la performance durable apparaît aujourd'hui comme une représentation d'une nouvelle logique qui agrège performance économique, sociale, sociétale & environnementale (Cappelletti, 2012; Pinto, 2003).

Dans les entreprises, la performance est utilisée comme un outil de management. La question de sa mesure se pose donc. La tendance montre que la mesure de la performance est de plus en plus orientée vers des dimensions non financières, notamment dans les entreprises de services compte tenu des caractéristiques des services. La performance doit donc être évaluée en fonction de multicritères comme la réputation, la qualité, la satisfaction des clients, la conformité, les moyens mis en œuvre, les processus, les compétences, etc.

« Les entreprises les plus performantes sont celles qui ont réussi « une performance innovatrice. » (Peters & Waterman, 2012) Le chapitre suivant est donc consacré au concept d'innovation, une source de performance.

Chapitre 4 : L'innovation dans les entreprises de service professionnel de type réglementées

Le troisième chapitre avait pour objectif de circonscrire la notion complexe et floue de performance durable. Nous avons exposé deux modèles intégrés permettant d'évaluer la performance dans les organisations. Et pour finir, nous avons présenté les dimensions retenues, qui nous semblent pertinentes dans le cadre de notre travail.

Le troisième champ de connaissance, la thématique de l'innovation est omniprésente dans les discours, « il faut innover ». Cette posture reste donc du registre du discours puisque elle ne dit pas comment faire, ni qu'est-ce que c'est. Pourtant l'innovation est considérée comme un des plus importants phénomènes économiques aux multiples implications, une source de croissance et de progrès (Fernex-Walch & Romon, 2006; Groff, 2009; Swann, 2009). Or, l'innovation fait peur en obligeant les acteurs à se remettre en question, à changer. Le concept innovation n'est pas un phénomène nouveau. De tout temps, l'homme a réfléchi comment faire les choses d'une nouvelle manière et essayer de mettre en pratique ces nouveautés (Fagerberg et al., 2009).

Bien que l'innovation s'inscrive toujours dans une logique économique, son étude s'inscrit aussi à la croisée de plusieurs disciplines en sciences sociales et humaines. Pour la sociologie, le développement de l'innovation au sein des entreprises ne peut pas être compris sans prendre en compte les acteurs porteurs des projets dont les actions dépendent largement des dispositifs de gestion mis en œuvre dans l'entreprise (Alter, 2002). Devant la richesse de ce concept, l'étude du concept innovation se limitera aux aspects économiques et gestionnaires. A l'instar de J. Schumpeter et M. Porter, nous adoptons une vision économique de l'innovation en raison de son lien avec la stratégie (proactive) : « Le moteur de la prospérité aujourd'hui, c'est plus que jamais l'innovation. » (Porter, 1999)⁹⁹

⁹⁹ Extrait de *Honoris causa Conference "Innovation and Prosperity of Advanced Nations"*, par Michael E. Porter à HEC Paris, le 13 octobre 1999. Source : www.youtube.com/watch?v=RIWlxpjlF_Q.

Ce **quatrième chapitre** s'attache à répondre aux questions suivantes : en quoi l'innovation dans les entreprises de service est-elle différente que celle dans les entreprises industrielles ? Quels sont les points communs ? Quels sont les enjeux de l'innovation ?

Avant d'aborder l'innovation dans les entreprises de services professionnels réglementées (§4.4), il nous importe de discuter des définitions courantes de l'innovation dont le champ sémantique est large (§ 4.1) et de présenter les principales typologies de l'innovation en fonction de divers critères comme la nouveauté, le niveau d'intensité « technique », le résultat de l'innovation (§ 4.2). Nous rappelons ensuite les enjeux de l'innovation dans une économie de plus en plus ouverte, soumise à une accélération des changements (§ 4.3). Enfin, nous prenons position par rapport à toutes les représentations du concept innovation en construisant notre grille de lecture *innovation et performance durable* (§ 4.5).

4.1 Définitions de l'innovation et discussion

Le concept d'innovation est polysémique de par son caractère à la fois substantif et procédural. Comme le dit si justement G. Garel, « chacun s'autorise de parler de l'innovation ce qui contribue à brouiller le message sur la notion. Tout est innovation » (Garel, 2011). Avant d'inventorier les définitions présentes dans la littérature, nous commençons par présenter les origines du terme « innovation ».

4.1.1 Origines du terme « innovation »

Selon Lachman (2010, p. 26), le terme « innovation » vient du latin « novus », qui signifie nouveau et, qui génère trois verbes : « innovare », « novare », et « renovare ». A ces trois verbes, trois substantifs sont rattachés en français : innovation, novation et rénovation. Le terme « innovacion » serait apparu en 1297 pour signifier une **action** « d'introduire dans une chose établie quelque chose de nouveau, d'encore inconnu ». ¹⁰⁰ Quant au mot « novation », il apparut en 1307, et désigne « une convention éteignant une obligation en lui substituant une obligation nouvelle », ¹⁰¹ c'est le fait **d'apporter une nouveauté**. Enfin, le terme « rénovation » daterait du XIV^e siècle et signifie « la remise en l'état premier par de **profondes transformations** ». ¹⁰²

¹⁰⁰ Source : Dictionnaire Le Petit Robert.

¹⁰¹ Source : Dictionnaire Larousse.

¹⁰² Ibid.

Bien que le terme « innovation » soit entré dans la langue française au cours du XII^e siècle, l'histoire de l'innovation commence par Adam Smith (Swann, 2009), qui considérait l'invention et les changements techniques comme d'importants facteurs contribuant à la richesse des nations (*"The wealth of the Nations"*, 1776). Le premier vrai théoricien de l'innovation serait l'économiste Joseph Schumpeter (1935). A partir des années 1950, le concept d'innovation s'est étendu à d'autres disciplines des Sciences sociales et de gestion.

4.1.2 Premiers éléments de définition du terme « innovation »

Le mot innovation est à la mode, mais le terme est polysémique, complexe. Chacun va avoir sa propre définition. Tout d'abord, ce mot a une forte connotation positive ; il dégage « une forme d'optimisme ».

Pour Schumpeter, l'innovation est le seul moteur de l'évolution de la croissance économique. Sans innovation, l'économie serait stationnaire et ne connaîtrait pas de transformations (I. Miles, 2010; Schumpeter, 1935, p. 87). L'innovation est conçue comme une nouvelle combinaison de moyens de production¹⁰³ :

« Produire, c'est combiner les choses et les forces présentes dans notre domaine. Produire autre chose autrement, c'est combiner autrement ces forces et ces choses. [...]. La nouvelle combinaison ne peut apparaître et de fait n'apparaît que d'une manière discontinue, alors prennent naissance les phénomènes caractéristiques de l'évolution [...]. La forme et la matière de l'évolution au sens donné par nous [...]: exécution de nouvelles combinaisons. » (Schumpeter, 1935, p. 94)

L'innovation joue un rôle majeur dans l'impulsion, la mise en mouvement de l'économie sous l'action de l'entrepreneur. Schumpeter magnifie le rôle de l'entrepreneur en le définissant comme « celui qui a assez de force pour introduire une innovation dans l'économie en raison de la prévalence de l'inertie ou la résistance à la nouveauté à tous les niveaux de la société (Fagerberg et al., 2009). Pour le sociologue Norbert Alter (Chanlat & Babeau, 2011), l'innovation est quelque chose de nouveau, et de ce fait, entre en conflit avec l'ordre. Or, l'innovation est tout le contraire car elle n'est pas toujours prévue, ni maîtrisée bien qu'elle soit « désirée » ; elle agit dans un monde d'incertitude. En d'autres termes, deux logiques contradictoires, mais complémentaires, doivent être articulées au sein des entreprises. Un vrai challenge !

¹⁰³ Sample of innovations: *"New products and new ways to organize businesses."* Innovation as *"new combinations"* of existing resources." This combinatory activity he labeled *"the entrepreneurial function"* (Fagerberg, Mowery, & Nelson, 2009, p. 6).

L'entrepreneuriat et l'innovation sont liés inextricablement (Hayek, Kirzner, Earl, cités par Swann, 2009, p. 130 ; Tidd et al., 2006). En tant qu'outil, l'innovation permettrait à l'entrepreneur de transformer les changements en opportunités pour créer des activités et des services différents. Un profil « entrepreneurial » conduirait à un plus grand taux d'innovation et de performance durable (Cadieux & St-Pierre, 2012). Mais pour Schumpeter, être entrepreneur n'est pas une profession, mais c'est être un « agent économique d'une espèce particulière ». Il ne s'agit pas d'une classe au sens social du terme.

Le concept d'innovation englobe cinq catégories de « nouvelles combinaisons productives » :

- « Fabrication d'un bien nouveau, c'est-à-dire encore non familier au cercle des consommateurs, ou d'une qualité nouvelle d'un bien.
- Introduction d'une nouvelle méthode de production,
- c'est-à-dire pratiquement inconnue, de la branche industrielle intéressée ; il n'est nullement nécessaire qu'elle repose sur une découverte scientifique nouvelle, et elle peut aussi résider dans de nouveaux procédés commerciaux pour une marchandise.
- Ouverture d'un débouché nouveau, c'est-à-dire d'un marché où jusqu'à présent la branche d'industrie considérée du pays en question n'a pas encore été introduite, que ce marché ait existé avant ou non.
- Conquête d'une source nouvelle de matières premières ou de produits (semi-finis) qu'elle ait existé antérieurement, qu'on ne l'ait pas prise en considération ou qu'elle ait été tenue pour inaccessible.
- Constitution d'une nouvelle organisation de la production, comme par exemple, la création d'une situation de monopole ou l'apparition brusque d'un monopole.» (Schumpeter, 1935)

Cette classification met l'accent sur la nature de l'objet de l'innovation en dressant une liste relativement large des formes visibles de ces nouvelles combinaisons. Certains aspects relèvent même de l'innovation de service ou en tout cas peuvent s'appliquer à elle (F. Gallouj, 1992). A l'instar de Schumpeter, l'approche économique classique estime que l'innovation est synonyme de progrès « technique » qui émerge et se construit (Deltour, 2000). Quant aux nouveaux courants économiques, ils mettent en avant l'innovation organisationnelle qui, selon eux, est inscrite dans l'organisation qui la crée ou qui se l'approprie (Ménard, 1995).

En sociologie, l'innovation est perçue comme un processus de création de formes d'organisation, de pratiques, de modes d'utilisation, de compétences, de règles. Les sociologues s'intéressent au comment. Comment les nouveautés apparaissent ? Comment les règles se fixent ? Callon & Latour donne la définition suivante : « Un ensemble d'idées, projets, plans et prototypes développés avant la lère rencontre de cet ensemble, ou de l'un de

ses éléments, avec le marché. L'innovation, elle commence avec la réussite de la lère transaction commerciale réussie. » (Alter, 1996)

Pour les gestionnaires, l'innovation est vue comme le développement de produits et procédés et la mise en pratique d'idées nouvelles par des personnes « qui s'engagent dans des transaction avec d'autres » (Foray & Mairesse, 1999) et serait source d'avantages concurrentiels déterminants. Selon une conception très large, l'innovation est perçue comme une nouvelle façon de créer de la valeur pour les clients, pour les utilisateurs, pour l'organisation à l'origine de l'innovation ou pour la société en général (Garel, 2011).

4.1.3 La distinction entre innovation, invention et changement

Il nous importe de clarifier les trois concepts avant de préciser ce que nous entendons par « innovation » dans notre thèse. L'innovation est un changement dans le processus de pensée visant à exécuter une action et s'inscrit dans une perspective applicative. Mais, elle est aussi influencée par le contexte organisationnel et macro-économique (Trott, 2012).

Les deux notions « invention » et « innovation » sont très proches, souvent associées ou interverties. Pour Barreyre (1980), « une innovation est la mise en œuvre originale et porteuse de progrès, d'une découverte, d'une invention ou simplement d'un concept ». Les inventions servent de ressources (« input »), tel un « vivier » dans lesquelles les entreprises puisent pour les appliquer dans la mise en place d'innovation (Schumpeter, 1935, p. 318). L'innovateur transforme ces inventions en un projet concret adapté au marché et accepté (Noailles, s. d.). Toute invention n'induit pas systématiquement une innovation. Entre l'invention et l'innovation, il y a un décalage de temps plus ou moins important. L'invention se transforme en innovation quand plusieurs types de savoirs, de compétences, de ressources sont combinés.

L'innovation désigne l'introduction d'un nouveau produit avec succès sur un marché, de nouvelles pratiques dans l'organisation, etc., donc est antérieure au changement à la condition que la nouveauté soit porteuse d'une valeur économique. En somme elle socialise l'invention (Garel, 2011:207). Par valeur économique, nous entendons la capacité de satisfaire un besoin ou de créer de la richesse (valeur). Mais toute innovation n'aboutit pas forcément à un changement. Sachant que l'innovation correspond à la première utilisation d'une idée pour une organisation, le fait d'imiter un concurrent n'a pas les mêmes incidences en termes de risques et de coûts que le fait d'innover en premier. La question que l'on peut se poser :

l'imitation est-elle considérée comme une innovation ou comme un simple changement organisationnel ? Nous pensons que la réponse est contingente au contexte.

Selon Lachman (1993), l'**invention** représente, pour l'entreprise, la recherche de la perfection technique et des nouveaux moyens de production qui s'y rattachent alors que l'**innovation** désigne les efforts pour mettre en place de nouvelles méthodes de production et lancer de nouveaux produits et services sur le marché. Il nous semble que ce point de vue corresponde à notre objet d'étude.

Pour les sociologues, l'innovation correspond à l'**implantation effective et durable** de l'invention dans un milieu social et suppose l'émergence de nouvelles pratiques sociales dans le sillage d'une nouveauté (Alter, 1996, 2000, 2002), à la fois de produit, de service, de procédé et sociale. A l'instar des économistes, elle remet en cause les positions acquises, les rentes, les monopoles et bouscule donc les certitudes et les routines.

4.1.4 Existe-t-il une définition consensuelle de l'innovation ?

Deux points de divergence dans la vaste littérature sur l'innovation sont observés quant à la définition de l'innovation : innovation comme process vs. innovation comme résultat.

L'INNOVATION COMME UN PROCESSUS

Le premier sens de l'innovation concerne sa conceptualisation comme un processus pour amener l'invention à être utilisée (de son origine à son adoption en passant par les phases de conceptualisation, de commercialisation, de diffusion). Le processus d'innovation est un acte délibéré, conscient, stratégique et orienté. Cette vision déterministe est en opposition à celle d'Akrich et al. (1988). Ces auteurs considèrent le processus d'innovation comme un parcours non linéaire, à l'issue incertaine (Alcouffe, 2004; Damanpour & Aravind, 2012). Le *Tableau 12* récapitule quelques définitions de l'innovation comme un processus, issues de la littérature.

Auteurs	Définitions
Thompson (1965)	La génération, l'acceptation et la mise en place d'idées, de procédés, de produits ou de services nouveaux.
Knight (1967)	L'adoption d'un changement, qui est nouveau pour l'organisation et pour son environnement immédiat.
Mohr L.B. (1969)	Le degré auquel des nouveaux changements spécifiques sont mis en œuvre dans une organisation. Un processus créatif unique [...] de manière à donner une configuration nouvelle.
Zaltman, Duncan et Holbeck (1973)	Toute idée, toute méthode ou tout objet matériel perçu comme nouveau pour son unité d'adoption.

Barreyre et Laurent (1975) ; Barreyre (1980)	Un processus complexe global dont l'aboutissement est une réalisation <i>originale</i> qui comporte des attributs créateurs de <i>valeur</i> : un nouveau produit, un nouveau procédé, un nouveau système. Une utilité sociale.
Kimberley et Evanisko (1981)	Un processus par lequel de nouvelles idées, des objets et des pratiques sont créés, développés, réinventés, et, qui sont nouveaux pour l'organisation qui les adopte.
Van de Ven (1986) ; Van de Ven et Pool (1990)	Le développement et la mise en œuvre d'idées nouvelles par des individus qui, dans le temps, s'engagent avec d'autres dans des transactions dans un contexte institutionnel donné.
Akrich et al. (1988)	Le fait d'amener une intuition, une idée, une découverte, un projet au stade commercial.
Davenport (1991)	La conception d'une toute nouvelle façon de faire.
Manuel d'Oslo de l'OCDE (1992)	<i>"The implementation of a new or significantly improved product or process. [...] Innovation activities are all those scientific, technological, organizational, financial and commercial steps, including investment in new knowledge, which actually, or are intended to, lead to the implementation of technologically new or improved products or processes"</i> .
Damanpour F. (1996, 2012)	Processus de génération qui couvre toutes les activités et les efforts visant à créer de nouvelles idées pour ensuite les diffuser et les faire adopter par d'autres organisations. Efforts pour créer un changement voulu et concentré sur le potentiel économique ou social de l'organisation, le commercial, le marketing.
Durand (1999)	Réalisation d'une nouveauté relative à son contexte – ce qui peut être nouveau pour une entreprise ou un marché pourra sembler traditionnel pour d'autres.
Mairesse et Foray (1999)	Un processus qui crée des formes d'organisation, des objets, des modes d'utilisation, des compétences, des règles, des pratiques.
Commission des Communautés Européennes (2003)	La production, l'assimilation et l'exploitation avec succès de la nouveauté dans les domaines économique et social.
Department of Commerce of the United States (2008)	<i>"The design, invention, development and/or implementation of new or altered product, services, processes, systems, organizational structures, or business models for the purpose of creating new value for customers and financial returns for the firm"</i> .

Tableau 12 : Définitions de l'innovation comme un processus

L'INNOVATION COMME UN RESULTAT

Dans le second sens, l'innovation est une idée, une pratique, un artefact matériel, un produit perçu comme nouveau ; un résultat (fruit), soit d'un travail interne, soit d'apports externes. Ceux qui pensent que l'innovation est un résultat s'intéressent aux différences pouvant exister entre ceux qui adoptent et qui n'adoptent pas l'innovation. Le *Tableau 13*, page suivante, présente quelques définitions de l'innovation vue comme un résultat.

Auteurs	Définitions
Schumpeter Joseph (1930)	La fabrication de biens nouveaux (produits et services), Des nouvelles méthodes de production, L'ouverture d'un nouveau débouché (marché), De nouvelles sources d'approvisionnement, La réalisation d'une nouvelle organisation du travail.

Perroux François (1964)	Une nouveauté éventuellement toute temporaire et funeste à une clientèle finalement subjuguée, ou une nouveauté propice à l'augmentation durable du produit réel global mis à la disposition de la collectivité.
Rogers et Schoemaker (1971)	Une idée, une pratique, un artefact matériel ; chacun de ces éléments possédant un attribut de nouveauté, qu'il soit matériel ou intangible.
SESSI (1991)	Un produit, considéré technologiquement innovant, s'il donne lieu à la création d'un nouveau marché ou s'il peut se distinguer substantiellement de produits précédemment fabriqués, d'un point de vue technologique ou par des prestations rendues à l'utilisateur.
Kotler et Dubois (1994)	Toute marchandise ou prestation de service ou idée perçue comme nouvelle par quelqu'un. Une idée ancienne, n'en constitue pas moins une innovation par la personne qui la redécouvre pour la première fois.
Nohria et Gulati (1996)	Toute politique, toute structure, toute méthode, tout processus, tout produit ou toute opportunité de marché perçus comme nouveaux.
Damanpour et Aravind (2012)	Un produit, un service, une technologie ou une pratique que les membres de l'organisation considèrent nouveau.

Tableau 13 : Définitions de l'innovation comme un résultat

D'autres auteurs adoptent un point de vue double. Ils estiment que l'innovation est à la fois un processus et le résultat de ce processus. Nous partageons ce point de vue car une démarche d'innovation va conduire l'entreprise à la mise en place d'un processus qui, à son tour, va donner des résultats. L'innovation ne peut exister que si elle a été socialisée (appropriée, utilisée, adoptée). Elle devient une pratique, un produit perçu comme nouveau par ceux qui l'adoptent. Nous constatons aussi que ces définitions prennent en compte la nature de l'innovation (innovation de produits et de procédés, technologique, commerciale, etc.) et de la « relativité » de la nouveauté.

Raynor Michael E. (2013)¹⁰⁴ souligne le caractère d'outil de l'innovation comme **un moyen d'accroître la performance de l'organisation** et d'ouvrir des perspectives favorables :

« L'innovation n'est pas un talisman, mais un outil afin de créer et de capturer une nouvelle valeur ajoutée sur des marchés de plus en plus concurrentiels et aux évolutions rapides [...]. Une innovation est n'importe quelle combinaison d'activités ou de technologies qui permet de dépasser les performances actuelles de l'échange dans la perspective d'un résultat et d'une manière qui accroît le champ des possibles.» (Raynor, 2013)

Force est de constater l'inexistence d'une définition qui fasse consensus. Dans le cadre des enquêtes communautaires, l'OCDE donne une définition, qui englobe une large palette

¹⁰⁴ Définition citée lors l'université de Deloitte du 12 mars 2013 « Perspectives concernant l'innovation »

d'innovations et concerne tous les secteurs de l'économie, aussi bien le tangible que l'intangible, les services comme l'industrie (Manuel d'Oslo)¹⁰⁵ :

« Une innovation est la mise en œuvre d'un produit (bien ou service) ou d'un procédé nouveau ou sensiblement amélioré, d'une nouvelle méthode de commercialisation ou d'une nouvelle méthode organisationnelle dans les pratiques de l'entreprise, l'organisation du lieu de travail ou les relations extérieures. » (OCDE, 2005, p.54)

Flipo (2000, p. 17) met en évidence les bénéficiaires de l'innovation,

« Un processus de création de valeur nouvelle (économique ou autre selon le type d'organisation), d'abord orientée vers le client en tant qu'arbitre principal de la compétitivité des entreprises, mais pouvant concerner aussi bien, en tant que bénéficiaire majeur, d'autres parties prenantes [...]. » (Flipo, 2000)

La partie suivante est consacrée à la présentation des principales typologies de l'innovation issues de la littérature.

4.2 Les typologies de l'innovation

Nous aborderons successivement les principales typologies de l'innovation les plus développées dans la littérature avant de présenter au § 4.4, celles spécifiques aux entreprises de services (objet de notre étude). Ces typologies présentent des dichotomies : innovation technologique *vs.* managériale ou organisationnelle (§ 4.2.1) ; innovation de produit *vs.* de procédé (§ 4.2.2) ; radicale *vs.* incrémentale (§ 4.2.3). Les deux premières représentent une classification selon la nature de l'innovation et reposent sur un ensemble de caractéristiques. Quant à la troisième, elle correspond à une classification selon le degré de nouveauté. Certains auteurs jugent « ces dichotomies simplificatrices d'une réalité bien plus complexe » (Deltour, 2000).

Les innovations technologiques et organisationnelles sont souvent concomitantes, voire co-activées. Les améliorations concernent simultanément le produit et son processus. Selon le point de vue où nous nous plaçons, l'innovation sera jugée radicale ou incrémentale.

4.2.1 Innovation technologique *vs.* Innovation managériale

Il nous importe en guise de liminaire de clarifier les termes « technologique » (*technological*), « technique » (*technical*), « managérial » et « organisationnel ». Dans la littérature anglo-

¹⁰⁵ Organisation de coopération et de développement économique.

saxonne, certains auteurs parlent d'innovation « managériale » ou de gestion dans le même sens que celui donné pour l'innovation « administrative », ce pour désigner un ensemble d'innovations qui ne comporte pas de dimensions technologiques. D'autres encore utilisent le terme innovation « organisationnelle » (*organizational innovation*). Le terme innovation organisationnelle est soit synonyme d'innovation administrative par opposition à l'innovation technologique, soit il désigne une innovation dans le cadre de l'organisation (Alcouffe, 2004; Damanpour, Walker, & Avellaneda, 2009).

Selon Damanpour et Evan, les innovations techniques, par opposition aux innovations technologiques, ne sont pas simplement des innovations résultant de l'utilisation de technologie, mais se produisent dans la sphère technique d'une organisation en étant directement liées à l'activité principale de l'organisation (Damanpour & Evan, 1984, p. 394). Pourtant les auteurs n'expliquent pas ce qu'ils entendent par innovation technologique. En fait, cette définition est la même que celle donnée de l'innovation technologique, issue des laboratoires de recherche et développement :¹⁰⁶ *"The distinction between technological (also called "technical") [...] and administrative (also called "organizational" and management) innovation."* (Damanpour et al. 2009, p. 654) Dans la suite de cette thèse, nous utiliserons uniquement le terme « innovation technologique » et « innovation managériale ».

Damanpour (1984) a été l'un des premiers chercheurs dans les années 80 à distinguer les innovations technologiques qui se réfèrent à la sphère technique des innovations « administratives », qui prennent place dans la sphère sociale de l'organisation. Par système social, nous entendons « un ensemble de relations entre les individus qui interagissent pour accomplir une tâche donnée ou atteindre un objectif particulier, mais aussi les règles, les rôles les procédures et les structures qui concernent les relations entre les membres de l'organisation et entre cette dernière et son environnement ». Les innovations technologiques (ou techniques) sont « directement reliées aux activités primaires de production de l'organisation » (Damanpour & Evan, 1984, p. 594). Dans le même ordre d'idées, les innovations technologiques sont des « nouveaux éléments incorporés dans le système de production ou dans les opérations de fabrication d'un produit ou dans la fourniture de services aux clients » (Damanpour et al., 2009, p. 654).

¹⁰⁶ Damanpour ne fait plus de distinction entre les « technical » et « technological » dans les articles parus ces dernières années.

L'auteur définit les innovations managériales comme celles « indirectement reliées aux activités primaires de production et affectent le système de management de l'organisation. Elles requièrent des changements dans l'organisation et les processus plus directement reliés à son management » (Damanpour et al., 2009, p. 655; Le Roy et al., 2013, p. 79). Il nous semble que la mise en pratique de ces innovations managériales induit immanquablement « des changements dans les routines utilisées par l'organisation pour gérer en interne les tâches et pour aligner en externe l'organisation » (adaptation à l'environnement) (Alcouffe, 2004, p. 43).

Un autre auteur, Van de Ven, définit l'innovation managériale comme : « Une nouvelle idée qui peut être soit la recombinaison d'idées anciennes, soit un schéma qui modifie l'ordre actuel, soit une approche unique qui est perçue comme nouvelle par les individus concernés, peu importe, si les autres individus les perçoivent comme une imitation. » (Van de Ven, 1986, p. 591) En somme, la notion de nouveauté reste tout à fait relative.

Après avoir fait une revue de la littérature, Le Roy, Robert et Guiliani, proposent une définition large du concept « innovation managériale » : « L'adoption par une organisation, de pratiques ou de méthodes de management nouvelles pour elle, dans l'objectif d'améliorer la performance globale. » (Le Roy et al., 2013, p. 85) Elle inclut à la fois l'entreprise et toutes les fonctions de l'entreprise.

Selon les chercheurs, les innovations managériales (*just in time production*, méthodes ABC, gestion de la qualité totale, cercles de qualité, structures matricielles, nouveau mode de recrutement, système de récompenses, etc.) seraient le principal facteur explicatif de performance des entreprises. Ces formes d'innovations seraient considérées cruciales pour les entreprises qui doivent en permanence se battre contre la concurrence et pour rester performantes sur le long terme. « Les innovations managériales sont des nouvelles structures organisationnelles, des nouveaux systèmes administratifs, des nouvelles pratiques managériales, des nouveaux procédés, des nouvelles techniques qui sont susceptibles de créer de la valeur pour l'organisation. » (Damanpour et al., 2009, p. 424; Le Roy et al., 2013)

Quant au Manuel d'Oslo de l'OCDE (2005, p. 62), il définit l'innovation d'organisation comme « la mise en œuvre d'une nouvelle méthode organisationnelle dans les pratiques, l'organisation du lieu de travail ou les relations extérieures de la firme ». Le manuel donne des exemples qui nous paraissent correspondre aux définitions issues de la littérature.

Pour finir, Lam (2009) considère les innovations technologiques et managériales étroitement liées : “*Introduction of new technology often presents [...] opportunities [...] to changes in managerial practices and the emergence of new organizational forms.*” (Fagerberg et al., 2009, p. 115). Quant à Deltour (2000), il précise qu’opposer innovation technologique et organisationnelle (managériale) est trop simplificatrice car, dans la réalité, elles sont concomitantes, voire co-activées. Des exemples d’innovations managériales figurent à **l’annexe 4.1**.

4.2.2 Innovation de produit vs. Innovation de procédé

Par innovation de produit, nous sous-tendons aussi l’innovation de service. La distinction entre ces deux catégories d’innovation est généralement utilisée pour distinguer, d’une part, l’innovation au sein du processus de fabrication qui concerne la transformation des *inputs*, des innovations concernant les *outputs*, d’autre part. L’innovation de produit (et de service) désigne à la fois la création d’un produit nouveau et l’utilisation d’un produit existant (ou encore une nouvelle combinaison des composants du produit) pour répondre à des besoins d’utilisateurs externes (clients existants ou futurs). Quant à l’innovation de procédé, elle comprend l’utilisation de nouveaux équipements, de systèmes améliorés ou nouveaux, et plus généralement des changements et améliorations dans le processus de fabrication d’un bien ou dans le processus pour fournir un service (système opérationnel, chaîne de production, processus de gestion). (Alcouffe, 2004; Damanpour et al., 2009; Damanpour et al. 2012; Popa, Preda, & Boldea, 2010). Selon Damanpour, les innovations de procédés englobent des innovations technologiques et managériales (*organizational*) dont la finalité est d’améliorer l’efficience et l’efficacité des procédés internes de l’organisation.

Selon Cooper (1998), la distinction s’établit également au niveau du changement. L’innovation de produit correspond à un changement dans les produits et services offerts par l’organisation alors que l’innovation de procédé représente un changement dans la façon de fabriquer ces produits ou services.

Pour Damanpour et Aravind (2012), l’innovation de produit ou service exige que l’organisation détecte au préalable les besoins des clients ou consommateurs (pour répondre à leurs attentes) alors que l’innovation de procédé induit l’introduction et la mise en œuvre de la technologie pour améliorer l’efficience du développement et de la commercialisation du produit (service).

Enfin, l'OCDE (2005) précise que l'innovation de produit correspond à « l'introduction d'un bien ou d'un service nouveau ou sensiblement amélioré sur le plan de ses caractéristiques ou de l'usage auquel il est destiné ». Par caractéristiques, nous entendons ses spécifications techniques, ses composants et matières, et autres caractéristiques fonctionnelles. Quant à l'innovation de procédé, elle consiste « en la mise en œuvre d'une méthode de production ou de distribution nouvelle ou sensiblement améliorée ».

4.2.3 Innovation radicale vs. Innovation incrémentale

Les typologies opposant les innovations radicales (dites de rupture ou ultimes) aux innovations incrémentales (dites instrumentales, relatives ou progressives) reposent toutes sur le degré d'intensité de l'innovation, telle que la nouveauté, l'impact de tel ou tel domaine, de l'utilité de l'innovation, etc.

Barreyre (1980) a dressé une typologie des innovations selon six critères d'intensité, à savoir : le caractère « plus ou moins » *radical* de l'innovation, le degré de nouveauté des produits nouveaux, le degré d'utilité de l'innovation, le niveau d'impact économique et social, le niveau d'impact technologique, et, enfin, le caractère inducteur de l'innovation. Les innovations radicales représentent des applications foncièrement nouvelles d'une technologie, d'une combinaison franchement originale et sont synonymes d'innovation de rupture, c'est-à-dire engendrant des changements marquants, voire une mutation industrielle et/ou sociale. Ce sont les innovations les plus risquées car elle nécessite la maîtrise des technologies et une connaissance approfondie du marché. De l'autre côté, les innovations incrémentales, dites *variations* ou *relatives*, sont des améliorations d'un produit ou d'un procédé ou des transferts de technologie. Elles sont souvent issues d'une démarche d'amélioration continue. Selon Barreyre, ces dernières sont bien plus fréquentes que les innovations radicales car elles sont moins risquées et leur impact plus modeste (peu de changements fondamentaux dans l'entreprise ni sur le marché).

L'innovation radicale modifie profondément les références habituelles concernant les prestations du produit ou le coût (Gallouj & Gallouj, 1996, p. 44) sans aucun rapport avec l'ancien produit ou système de compétences. De son côté, l'innovation incrémentale améliore progressivement des références (prestations ou coûts), n'exige pas de savoir-faire nouveau et ne touche pas à la structure du système. Ce type d'innovation résulte d'un processus d'apprentissage. Il peut s'agir d'adjonction ou de substitution de nouveaux éléments.

Cette opposition est néanmoins tout à fait relative. En effet, l'appréciation du degré de radicalité de l'innovation dépend de la perspective choisie. Ainsi, une innovation incrémentale pour un domaine donné, une entreprise ou un secteur donné peut être très bien radicale dans un tout autre domaine, entreprise ou secteur.

Degré de nouveauté des produits nouveaux (services)

Le caractère plus ou moins nouveau des nouveaux produits et services a fait l'objet également de nombreux travaux, notamment dans le domaine du marketing et de la stratégie. Barreyre précise, que le degré d'innovation d'un produit résulte d'une combinaison de nouveautés ; celles qui ont trait au concept (matérialisation) et celles qui s'attachent à la technologie. Une troisième dimension est parfois ajoutée, celle du débouché commercial.

Dans cette thèse, la définition retenue est la suivante :

L'innovation peut prendre la forme d'un **objet tangible**, d'une **offre de services**, d'une **pratique**, d'une idée, d'une **méthode** de management, de **procédés**, pour **créer de la valeur** « nouvelle » pour les clients, les utilisateurs, l'organisation ou pour les autres parties prenantes. La valeur est appréciée **in fine** et doit être entendue au sens de performance.

La partie qui suit est consacrée aux enjeux de l'innovation. Pourquoi innover ?

4.3 Les enjeux de l'innovation

Aujourd'hui l'innovation est devenue un slogan omniprésent dans les discours des dirigeants d'entreprises, des politiques, des institutions de la profession comptable¹⁰⁷ ; une injonction à innover pour assurer le développement et la pérennité des cabinets (entreprises) ou tout simplement relever le défi de la compétitivité. Il semble que dans le contexte actuel, l'innovation soit un facteur clé de performance.

4.3.1 Pourquoi innover ?

Nous trouvons dans la littérature de très nombreux travaux qui estiment que l'innovation est un facteur clé pour assurer la survie-développement sur le long terme des entreprises. Innover permet aux organisations de s'adapter à l'évolution de leur environnement, de leur marché et de la demande des clients ou utilisateurs. L'innovation a une dimension centrale dans le

¹⁰⁷ ECF « mise sur l'innovation pour pérenniser les cabinets ». Actuel expert-comptable, 2013.

management du développement des entreprises (Lachman, 2010), quels que soient leur secteur d'activité et leur taille, et s'inscrit dans une approche stratégique qui donne un avantage concurrentiel. Le développement d'innovations dans les entreprises est associé aux enjeux stratégiques définis au préalable que nous pouvons décliner comme suit :

- Le maintien de la compétitivité en raison de l'accélération des changements techniques, telle une stratégie de différenciation de l'offre vis-à-vis de la concurrence,
- La fidélisation des clients,
- La conquête de nouveaux clients,
- Le profit économique direct,
- Etc.

Pour Denis, Président Directeur général d'OSEO, « innover, c'est se démarquer et apporter toujours plus de valeur à l'offre afin de conquérir de nouveaux marchés et préparer l'avenir ». ¹⁰⁸

4.3.1.1 Au plan macro-économique

Au plan macro-économique, l'innovation est reconnue comme un levier de croissance économique. Des phases d'expansion et de développement économique ont été observées, toutes accompagnées par des innovations techniques importantes (Manuel d'Oslo de l'OCDE, 2005). La théorie des cycles économiques par l'innovation a été abordée par Joseph Schumpeter (1935). L'apparition de « grappes, de nouvelles combinaisons productives » entraîne une phase d'expansion : après une innovation majeure, souvent de rupture due à un progrès technique, voire scientifique, d'autres innovations sont portées par ces dernières. L'économie après une phase de croissance est suivie d'une phase de dépression où les innovations induisent des phénomènes de substitution en faisant disparaître des produits et services existants, des parts de marchés établies, rendant obsolètes des compétences, provoquant des destructions « d'emplois » et dissolvant l'ordre établi (Atamer, Durand, & Reynaud, 2005) Pour décrire ce processus, Schumpeter emploie le terme « destruction-créatrice » (Metcalfe, 1998; Schumpeter, 1990). La croissance est ainsi un processus permanent de création, de destruction, de restructuration.

Nous pensons que le concept de « vagues de destruction créatrice » développé par Schumpeter est tout à fait d'actualité : les firmes et les secteurs les moins innovants

¹⁰⁸ Extrait de la plaquette Innovation de l'OSEO.

disparaissent pour laisser place aux plus innovants (le secteur du numérique par exemple). L'auteur ajoute que ce processus est la donnée fondamentale du capitalisme (société de consommation), « une rupture constante de l'équilibre par l'innovation » dont les effets seraient invisibles à court terme mais visibles à long terme (Schumpeter, 1990, p. 116-121). L'avantage obtenu par l'innovation n'est que temporaire. C'est pourquoi les entreprises doivent écouter l'environnement et anticiper les changements indispensables à innover à nouveau. Pour Metcalfe, l'innovation est le point de départ pour comprendre les changements observés au sein de nos Sociétés, dont les conséquences sociales, économiques dépendent fortement de l'usage et du taux de diffusion.

4.3.1.2 Au plan micro-économique ; une question de pérennité

Il est généralement admis que pour être compétitive, une entreprise doit être innovante (Deltour, 2000). Une étude de 2012 réalisée par le cabinet Ernst and Young¹⁰⁹ met en évidence le besoin permanent d'inventer, de fabriquer du service, voire de l'industrialiser, d'imaginer de nouveaux modes de facturation, de créer une valeur réelle en s'adaptant aux attentes des clients et surtout d'explorer de nouveaux territoires. Martinet, cité par Atamer et al. (2005), considère la stratégie comme « innovatrice de soi » ce qui nous permet de faire le lien avec la prospective stratégique. Pour Willemarck, déployer une stratégie proactive est essentiel pour les entreprises qui veulent rester compétitive durablement. Ce qui se traduit par un flot constant de nouvelles idées, d'innovations permanentes quelles qu'en soient la nature. (Willemarck & De Brabandere, 2006)

En somme, l'innovation permettrait d'obtenir un avantage concurrentiel, plus ou moins durable, voire une rente. En premier lieu, une innovation de produit induit une « rente de monopole » dans le cas où l'entreprise est la seule à proposer le produit sur son marché et peut ainsi fixer un prix de vente supérieur sans subir de pressions de ses concurrents. En second lieu, l'innovation de procédé permet de produire un bien ou un service à un coût inférieur aux concurrents. Cependant, dès que l'innovation se diffuse sur le marché, elle fait l'objet d'imitations par ces mêmes concurrents et perd ainsi son avantage concurrentiel. Pour que ce dernier perdure, il est indispensable de mettre en œuvre une démarche d'amélioration et d'enrichissement continue.

¹⁰⁹ « La Révolution des Services. Nouveaux besoins, nouveaux services, nouveaux métiers. », 2012. [www.ey.com/Publication/vwLUAssets/etude_services_futur_29032012/\\$FILE/etude_services_futur_29032012.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/etude_services_futur_29032012/$FILE/etude_services_futur_29032012.pdf).

Mais, l'avantage concurrentiel ne réside pas que dans les produits mais aussi au niveau des compétences, uniques et spécifiques. Du point de vue stratégique, la firme va devoir faire des choix qui dépendent des ressources, de l'héritage organisationnel, des aspirations. Les contraintes de l'environnement vont souvent dicter des choix, des actions et expliquent la nécessité d'avoir recours à la veille (Hamel & Prahalad, 1995). La veille économique (ou intelligence économique) permet à la firme de se situer sur le marché en repérant les acteurs principaux, nouveaux et potentiels, etc.

Quant à Damanpour et Evan (1984), ils ont trouvé un lien positif entre l'innovation et la performance organisationnelle. D'après les travaux de Damanpour et al. (2009), les innovations sont un moyen d'opérer le changement organisationnel (techniques, administratifs) et permet aux organisations de répondre efficacement aux changements environnementaux et aux besoins de clients, mais aussi d'améliorer ou renforcer leur performance. Partant du postulat que les organisations interagissent avec l'environnement et s'adaptent aux exigences environnementales en changeant, Damanpour, Walker et Avellaneda (2009) ont montré que l'adoption de certaines combinaisons d'innovation conduit à développer les capacités organisationnelles (compétences distinctives) au fil du temps. Le « succès » des entreprises de services ne suit pas une trajectoire technologique mais dépend de l'adoption d'innovation à la fois technologique et non technologique. Les auteurs concluent leur étude en disant, que la création de valeur induite par l'adoption d'une combinaison d'innovation permet de différencier l'organisation des autres. Ces organisations montrent ainsi leur aptitude à répondre aux changements de l'environnement ce qui améliore leur performance organisationnelle. Ils ajoutent que pour que cette performance soit durable, il convient de modifier en permanence la composition des innovations introduites dans le champ.

Pour d'autres auteurs, c'est une question de survie "*not to innovate is to die*" (Fernez-Walch & Romon, 2006; Trott, 2012). L'innovation expliquerait la différence de performance entre les firmes, les nations, les régions, etc. car, ceux qui ont une activité d'innovation, réussissent davantage (Fagerberg et al., 2009; Greenwood et al., 2005; Swann, 2009). Une firme, qui innove, est en interaction avec son environnement et est donc moins isolée. Déployer une stratégie d'innovation est perçue à la fois comme une contrainte (stratégie d'adaptation) et une arme stratégique. Dans le cadre d'une stratégie proactive, l'innovation est un moyen de créer et maintenir en permanence l'avantage concurrentiel en prenant en compte les facteurs de

contingence. Nous allons maintenant analyser l'innovation dans les entreprises de services et plus précisément dans les entreprises de services professionnels de type réglementé.

4.4 L'innovation dans les entreprises de service professionnel : le cas de la profession comptable

La littérature se focalise rarement sur la profession comptable libérale, et encore moins sur l'innovation dans ce secteur. De façon plus générale, les services restent le « parent pauvre » de la littérature en management de l'innovation (Dumont & Damlamian, 2001; C. Gallouj & Gallouj, 1996; Lachman, 2010)

« Les mécanismes de l'innovation sont complexes et une abondante littérature s'efforce d'éclairer le sujet. Le management des entreprises de services est lui aussi complexe. L'intersection des deux champs de recherche est très étroite et limitée à quelques travaux pionniers. » Dumont & Damlamian, 2001, p. 14)

Compte tenu que nous n'avons pas trouvé de travaux propres à notre objet d'étude, nous proposons de faire une revue de la littérature des principaux travaux dans le secteur des services et dans le conseil.

4.4.1 Un long désintérêt pour l'innovation dans les entreprises de service : *"innovation gap"*

L'idée générale qui prévaut que les entreprises de service sont traditionnellement moins innovatrices (Djellal & Gallouj, 2002; Rubalcaba, 2010). L'*innovation gap*, termes employés par Djellal & Gallouj (2011b) est une caractéristique des économies contemporaines et traduit la sous-estimation des efforts d'innovation. Nous pensons comme Djellal & Gallouj, que l'innovation « invisible », cachée (dans les entreprises de services) constitue un champ de recherche inexploité parce que cette catégorie est très hétérogène : innovations sociales, organisationnelles, managériales, méthodologiques, marketing, de produit ou de procédé, etc.

4.4.2 La vision classique de l'innovation remise en cause

La vision classique de l'innovation est celle du critère de « nouveauté produit et process, perçue par la matérialité physique » (F. Gallouj, 1991, p. 27). Or, la question de l'innovation dans les services est cruciale car le rôle des entreprises de services est de plus en plus important dans les économies actuelles. « On assiste à la remise en cause des mythes des services improductifs, peu intensifs en capital, peu innovantes, inadaptés à l'échange et du mythe de la société de service comme « société de serviteurs. » (Djellal & Gallouj, 2002,

2012) Aussi, l'étude de l'innovation dans les services est plus difficile à réaliser. D'une part, la théorie de l'innovation a développé l'aspect technologique de l'innovation dans les secteurs industriels (Gadrey, 1994; F. Gallouj & Savona, 2009; Sundbo, 1997, 2002), notamment « les biais matériels » entre produits et services, et d'autre part, l'approche se fonde sur la théorie classique de la valeur et de la productivité (Gadrey, 1996). Or, les services produisent de la valeur et innovent différemment.

4.4.3 L'identification des innovations dans les services

L'identification des innovations dans les services est difficile en raison de l'absence de résultat matériellement « isolable » tel que la mesure de l'impact perçu par le client. Elles sont, généralement, peu spectaculaires, plutôt « invisibles ». Comme le dit justement Chambon, David et Deveney (cité par Djellal F. & Gallouj F., 2012) « innover n'est pas faire nouveau, mais faire autrement, proposer une alternative. Et cet autrement peut parfois être un enracinement dans les pratiques passées ». Ce point de vue nous semble tout à fait adapté à notre champ de recherche.

Gand écrit que le client et la compétition sont les deux « aiguillons des innovations dans les services professionnels (Gand, 2008, p. 59). L'évolution des besoins des clients est une source d'innovation. A leur contact, des extensions de services existants ou de nouvelles problématiques vont émerger (Anand et al., 2007; D. Maister, 1996). Une autre source d'innovation est la compétition ; de nouvelles expertises, de nouvelles offres sont souvent le meilleur moyen pour gagner des parts de marché dans une « économie de la qualité » où le prix n'est pas toujours le facteur de concurrence primordial (Karpik, 1989). Il nous semble que, si la qualité et la satisfaction sont au rendez-vous, le prix ne constitue plus le facteur décisif.

Une recherche réalisée par Rubalcaba et al. (2010, p. 33), montre peu de différences entre les secteurs des services et les secteurs industriels en termes d'intentions pour innover. L'hétérogénéité du secteur des services impacte le degré d'innovativité des entreprises faisant partie de ce champ. Cette diversité sectorielle explique la différence de comportement entre « normalisation » et « personnalisation sur mesure ». Ainsi les innovations dans les services aux entreprises sont bien plus personnalisées que celles observées dans d'autres secteurs où la standardisation domine.

4.4.4 Les perspectives pour aborder l'innovation dans les services

Les travaux portant sur l'innovation dans les services mettent l'accent sur ses spécificités et sa nature. L'économie des services distingue plusieurs perspectives pour aborder la question de l'innovation dans les services (Djellal & Gallouj, 2000; Faïz Gallouj & Savona, 2009; Faïz Gallouj & Weinstein, 1997; Faïz Gallouj, 1991) qui épouse les contours d'un cycle de vie naturel. Ce courant de pensée étudie l'innovation dans les services selon trois approches :

- **L'approche assimilatrice** réduit l'innovation dans les services à l'adoption d'une conception technologiste et se double de sa « *subordination* ». En effet, les services se contenteraient d'adopter l'innovation technologique produite par les secteurs industriels. Pour Djellal & Gallouj (2000, 2011b), cette perspective serait en partie à l'origine de « *l'innovation gap* » (ou innovations cachées, invisibles), car elles ne rendent pas suffisamment compte de l'innovation dans les services. D'une part, cette approche occulte les dimensions qualitatives et contextuelles, et d'autre part, analyse les résultats du processus et non le processus lui-même,
- **L'approche de différenciation** ou servicielle met en exergue les formes particulières d'innovations non centrées sur la dimension technologique. Gadrey (1996) qualifie cette forme d'innovation de « rationalisation professionnelle ou cognitive » qui peut se décliner en trois stratégies de « typification des cas, de formalisation des procédures de résolution de problèmes (méthodes) et de recours à des routines individuelles ou organisationnelles ». Cette perspective « servicielle » met l'accent sur les spécificités de la nature de l'innovation ; le caractère flou des services les rend plus facilement imitables et l'interactivité a des impacts sur les modes d'organisation et d'appropriation. A titre d'exemple, dans les entreprises de services intensives en connaissances (comme certains cabinets comptables), le client peut être coproducteur, voire Co-innovateur ce qui soulève le problème de l'appropriation de l'innovation (Sundbo & Gallouj, 2000).
- **L'approche intégratrice** élabore des modèles convenant à la fois aux innovations dans le secteur industriel (biens) et dans le secteur des services. Elle prend en compte l'innovation technologique et non technologique.

Les frontières entre les services et les biens sont de plus en plus brouillées en raison des phénomènes de convergence, de rationalisation industrielle de certains services et d'élévation de la composante immatérielle dans la production de biens.

Pour Djellal et Gallouj (2002, 2012, 2011), la particularité des services exige une définition moins simplificatrice que celle utilisée par le manuel d'Oslo de l'OCDE (2005). Selon ce manuel, l'innovation « technologique » comprend l'innovation de produit et de process tandis que l'innovation non technologique englobe l'innovation d'organisation et de marketing. Nous remarquons que cette typologie ne prend pas en compte l'innovation de service comme un nouveau champ d'expertise.

4.4.4.1 Le premier axe de recherche : les approches technologistes

Des recherches menées dans une perspective technologique peuvent être classées en trois catégories :

1. Les impacts de la technologie dans les services, au niveau micro économique et macro économique, ont fait l'objet d'une abondante littérature portant sur les emplois, les qualifications, l'organisation, la productivité et le mix « produit & services »,
2. Le modèle du cycle « inversé » de Barras (1986) propose une réflexion sur la production d'innovations par les services eux-mêmes. Il représente une synthèse néo-schumpétérienne des impacts des NTIC. L'approche trop technologiste constitue le point faible de ce modèle,
3. Les taxinomies qui s'appuient sur les trajectoires sectorielles technologiques (Pawitt (1984)).

LA TAXINOMIE DE PAWITT

La taxinomie de Pawitt codifie la variété des innovations entre les firmes et les secteurs d'activités. (Barras, 1986, 1990; C. Gallouj & Gallouj, 1996; Faïz Gallouj & Savona, 2009) Elle décompose l'économie en cinq catégories de firmes (entreprises, organisations, etc.) :

1. Celles dominées par l'offre (émanant des fournisseurs),
2. Celles intensives en production,
3. Celles fondées sur la science,
4. Celles intensives en information,
5. Celle ayant une trajectoire technologique.

Nous pouvons d'ores et déjà rapprocher les cabinets comptables de plusieurs de ces catégories : intensives en information, pas d'innovations issues de la recherche et développement, un recours massif à la technologie. La technologie pour la profession comptable a notamment pour finalité de diminuer les coûts de l'information (amélioration de la productivité) et à réduire les délais de transfert de l'information (aux clients).

LE MODELE DE BARRAS (1986, 1990)

Barras a observé dans certaines entreprises de services, notamment la profession comptable britannique (Barras et Swann, 1994), un cycle de vie du produit inversé par rapport au secteur des biens d'équipement. Les services ciblés sur le traitement de l'information s'industrialisent en utilisant les nouvelles technologies. Leur introduction améliore l'efficacité des opérations, et concomitamment la qualité des services. Enfin elles créent ou fournissent de nouveaux services en utilisant « de nouveaux systèmes ». Le modèle du cycle « inversé » de Barras jette les bases d'une théorie de l'innovation dans les services dans la ligne de Schumpeter, et ce dans une perspective dynamique. Le postulat est que l'innovation est produite par les services eux-mêmes sans écarter la distinction entre processus et produits. Barras explique que la nature de l'innovation dépend des différents niveaux d'adoption (processus de transmission) et de l'existence d'une courbe d'apprentissage. Selon Barras, l'adoption des nouvelles technologies de l'information par les services constitue le moteur des nouvelles vagues d'expansion dans les économies contemporaines.

La première étape consiste à adopter des biens d'équipements informatiques issus du monde industriel par les entreprises de services, à l'origine des innovations incrémentales pour augmenter « l'efficacité du service rendu ». C. Gallouj & Gallouj, (1996, p. 27) prennent pour exemple l'informatisation du back-office des firmes comptables qui relèvent de cette logique. Dans le même ordre d'idées, nous citons l'informatisation des dossiers de travail, la révision par ordinateur.

Dans une deuxième étape transitoire, un processus radical émerge améliorant la qualité des services. Nous pensons qu'il s'agit aussi d'une forme d'apprentissage selon une courbe d'expérience.¹¹⁰ Un exemple, celui de l'automatisation de la gestion comptable et de la tenue.

La troisième étape consiste à produire de nouveaux services, à développer de nouveaux champs de connaissances et, non plus simplement à améliorer l'efficacité et la qualité des services rendus. Pour Barras, cette phase s'accompagne d'un changement radical de la structure et de la stratégie des firmes (l'ouverture de nouveaux marchés, des stratégies de différenciation des produits et services proposés).

¹¹⁰ “*Learning-by doing curve*” traduit par nous.

Amélioration de l'efficacité	Amélioration de la qualité	Nouveaux services
Audit informatique, Enregistrement automatique du suivi des temps (interne)	Informatisation de la comptabilité de gestion	Contrôle des comptes automatisé

Tableau 14 : Exemples des différents niveaux du cycle du produit inversé au sein de la profession comptable (Barras, 1986, p. 166)

Pour finir, la quatrième phase permet la poursuite du développement vers la maturité et s'effectue à l'identique de celle du cycle normal (Barras, 1990).

Les NTIC contribuent beaucoup à la croissance du « stock de capital des activités de services » (C. Gallouj & Gallouj, 1996), notamment dans les services aux entreprises telles que la profession comptable, qui ont des taux de dépendance technologique bien plus importants que la moyenne des entreprises de services. En effet, elles améliorent les performances des entreprises utilisatrices en permettant le « stockage, le traitement de l'information » mais aussi en générant de nouveaux services, qui vont affecter la relation entre le client et le prestataire. Pour Barras, l'inertie des structures organisationnelles, le manque de compétences, les résistances, la sécurité constituent des barrières à l'adoption des technologies. Le modèle de Barras fait l'objet de nombreuses critiques qui portent sur l'approche trop technologiste de l'innovation. Cette perspective, centrée sur l'introduction d'équipements et de systèmes techniques dans les services est une approche mécaniste très réductionniste.

Pour certains auteurs, l'innovation dans les services suit davantage une trajectoire de " *professional service* ", où la technologie est un vecteur parmi d'autres (Jon Sundbo, 1997). Les sociétés de conseil sont des exemples intéressants d'activités de services « orientées » dans lesquelles l'innovation prend différentes formes (*back-office, front-office*) et ne constituent pas de simples adoptions d'innovations technologiques. Cette approche s'inspire de la définition large et plus ouverte donnée par Schumpeter.

4.4.4.2 Le second axe de recherche : une perspective moins technologique

Le second axe réunit les chercheurs en sociologie, en économie et en gestion, sans nier l'importance de la technologie. Il met l'accent sur les autres formes d'innovation dans les services. Parmi les travaux, ceux de Barcet (1987) et Belleflamme (1986) reposent sur les hypothèses suivantes : l'existence d'un continuum bien-services autour de la matérialité décroissante qui met fin à l'opposition classique produit et service, et l'approche fonctionnelle.

Le modèle de Barcet et al. (1987) distingue trois formes d'innovation, applicable à la fois aux innovations de biens et de services :

1. **L'innovation fonctionnelle** consiste en de nouvelles fonctions non différenciées, difficiles d'appropriation et repose essentiellement sur l'écoute de l'environnement,
2. **L'innovation de spécification** porte son attention sur la satisfaction d'un besoin du client. Elle consiste à l'introduction d'un nouveau service, d'un nouveau processus de production ou de l'amélioration de l'ancien, d'un nouveau processus de « servuction » ou de l'amélioration de l'ancien, de nouvelles fonctions,
3. **L'innovation de production** s'appuie sur l'outil technique dans le but de maîtriser les coûts et de standardiser les prestations fournies.

L'innovation peut être interne à la firme et pas uniquement une innovation technologique. Le processus est interactionnel, collectif, non systématique, pas très bien formalisé (Sundbo & Gallouj, 2000). Le modèle de standardisation des tâches fait référence à l'organisation scientifique du travail, développée par F. Taylor comme l'exploitation des économies d'échelle par le biais de l'informatisation interne (*scan bank*, saisie automatique, etc.). Tandis que le modèle de l'informatisation externe engendre des économies de variétés et réduit ainsi les activités routinières. Des liens réciproques entre la technologie et les services sont constatés, tels que :

- La substitution. Pour les cabinets comptables, il s'agira de l'ASP, la saisie à distance,
- L'identification, telle que la GED, la numérisation des pièces justificatives dans les cabinets comptables,
- La détermination qui correspond à l'apparition de nouvelles fonctions, de nouveaux services,
- La diffusion et la production. Il s'agit dans ce dernier cas de l'influence des prestataires de services sur les producteurs de matériels ou de logiciels.

4.4.4.3 Les typologies intégratives : le modèle de Gallouj

Les typologies intégratives du concept d'innovation s'appuient sur les travaux de Lancaster et de Saviotti et Metcalfe (F. Gallouj & Weinstein, 1997; Sundbo & Gallouj, 2000). La perspective lancastérienne du produit représente un outil puissant théorique pour dresser une synthèse des différentes modes d'innovation. Selon Gallouj et Weinstein (1997) et Gallouj (2002), le produit (artefact matériel) est considéré comme « un ensemble de vecteurs de caractéristiques et de compétences qui sont reliées entre eux ». La représentation proposée par Weinstein et Gallouj résume cette approche intégrative de l'innovation, et ne fait pas de

distinction ni entre l'innovation de produit et l'innovation de process, ni entre l'innovation radicale et l'innovation incrémentale (cf. *Figure 18*). Les frontières entre les services et les biens sont de plus en plus floues, d'une part, les composants immatériels que l'on trouve dans les biens deviennent plus importants, et d'autre part, la standardisation possible de certains services est plus facile et moins coûteuse.

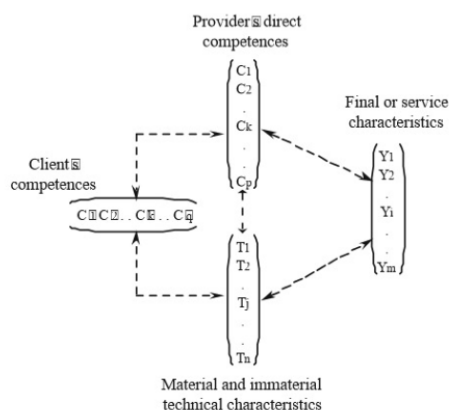


Figure 18 : La représentation des caractéristiques d'un produit (F. Gallouj & Weinstein, 1997)

La relation entre le client et le fournisseur de la prestation est l'élément fondamental de ce modèle. La fourniture d'une prestation de service exige à la fois une mise en œuvre de compétences (internes ou externes), de savoirs, incarnés par des individus, et la mobilisation de facteurs « techniques » (matérielles ou immatérielles), des connaissances codifiées et formalisées de telle manière qu'elles peuvent être réutilisées ultérieurement dans des situations similaires ou non. Ces connaissances peuvent être tangibles ou intangibles. L'innovation serait définie comme les changements affectant un ou plusieurs éléments d'un ou plusieurs vecteurs. L'innovation ne serait pas un résultat mais un processus. Ce cadre conceptuel permet d'intégrer différentes formes d'innovation : radicale, d'amélioration, incrémentale, ad-hoc, recombinaison, formalisation.

Selon Simonet & Bouchez (2003), le modèle traditionnel de recherche-développement, avec du personnel à temps plein, n'est pas adapté aux activités de conseil (par extrapolation également à la profession comptable libérale). Ce sont les collaborateurs de ces cabinets (consultants, experts-comptables, commissaire aux comptes, etc.) qui innent, en réfléchissant sur leurs actions et leurs missions-interventions, et en faisant évoluer leurs pratiques. A partir d'études menées dans les cabinets de conseil, F. Gallouj (1991,1992) a conçu un modèle en distinguant trois types d'innovations.

LE MODELE DE GALLOUJ DANS LES ACTIVITES DE CONSEIL

Le conseil est le service « par excellence » en raison de ses attributs développés au **chapitre 1**, qui sont l'immatérialité, l'immédiateté, la non-stockabilité et les rapports dynamiques entre le client et le prestataire. Il nous semble que nous pouvons parfaitement rapprocher la profession comptable du conseil bien que certains cabinets sont peut-être moins intensifs en connaissances que d'autres. C'est pourquoi nous proposons de rendre compte ci-après du modèle proposé par Djellal & Gallouj qui tient compte de la nature cognitive des activités exercées : le traitement de la connaissance pour produire de la connaissance (Djellal & Gallouj, 2000, 2002, 2013; C. Gallouj & Gallouj, 1996; Faïz Gallouj & Savona, 2009; Faïz Gallouj, 1991).

Les auteurs proposent de changer de perspective et de réfléchir à l'innovation en termes « d'information-connaissance ». L'innovation est conçue comme le déplacement de la connaissance d'un fournisseur vers un client. La profession comptable est une entreprise de services d'information et de connaissance, car elle produit, utilise, adapte et diffuse des informations, des expertises, des savoirs.

Pour construire leur typologie, les auteurs ont retenu les critères suivants : la capitalisation des connaissances et des expertises, l'interactivité, la difficulté d'appropriation, le degré de reproductibilité, la dimension temporelle, la capacité à réaliser d'autres innovations. Le fondement de l'innovation de services est la coproduction, plus ou moins importante, voire faible. Par ailleurs, les aspects organisationnels sont pris en compte en raison du poids des actifs incorporels tels que la dimension cognitive des informations, de la transmission des connaissances. Les trois types d'innovations (C. Gallouj & Gallouj, 1996; F. Gallouj, 1991, 1992) sont :

1. **L'innovation-valorisation ou ad-hoc** (« le cabinet utilise... ») consiste à créer de nouvelles connaissances et/ou compétences à partir de celles accumulées par expérience en étroite collaboration avec le client. Autrement dit, cette innovation résulte de la résolution inédite d'un problème particulier survenu chez le client. Mais il peut aussi s'agir de petits changements pour résoudre le problème du client (Sundbo & Gallouj, 2000). La reconnaissance ne se fait donc qu'*a posteriori*. Cette catégorie d'innovation présente un caractère émergent, non programmé, incertain et, en partie, reproductible. Le professionnel apporte une valeur ajoutée en termes de connaissances, d'expertise et de

méthodes spécifiques qui sont les résultantes d'un processus créatif. Ce sont les innovations les plus fréquentes, notamment dans les entreprises de services intensifs en connaissances. Gallouj (1991, p. 33) donne l'exemple des activités *full service*,

2. **L'innovation objectivation ou de formalisation** (« le cabinet structure la collecte et l'utilisation... ») recherche une forme de matérialité. Il peut s'agir de la constitution de « packages » par agrégation d'éléments de services mais aussi d'autonomisation d'une prestation intégrée auparavant dans une offre plus large (Gand, 2008). Ce sont des innovations tournées vers le marché et l'optimisation interne, incorporant des méthodes, des outils techniques adaptés ou créés en interne. Nous constatons peu d'interface client-prestataire de services, mais la reproductibilité de cette forme d'innovation est très élevée. Le processus d'apprentissage est souvent très long. Gallouj (1991, p. 37) cite l'exemple de la dissociation de l'audit juridique en audit des contrats, audit social,
3. **L'innovation anticipation**, ou nouveau champ d'expertise (« le cabinet collecte... ») a pour origine la détection d'un besoin nouveau à satisfaire ce qui nécessite de la veille, de l'écoute et la collecte d'informations, sous-tendue la mise en œuvre d'une démarche prospective. Nous pouvons rapprocher cette catégorie d'innovation avec l'innovation fonctionnelle de spécification proposée par Barcet. A titre d'exemple, les prestations comptables évoluant de l'audit, de la révision vers le conseil informatique, les « *transactions service* », la gestion de patrimoine, l'externalisation de la fonction ressources humaines, etc. Il peut aussi s'agir d'une multi-spécialisation du domaine initial. L'objectif est de construire un avantage concurrentiel, voire une rente de situation. Ce type d'innovation, potentielle, nous semble tout à fait adapté aux enjeux actuels de la profession comptable, mais aussi en raison de ses traits saillants : capitalisation de connaissances, d'expertise, de haut-savoir. L'innovation anticipation a une position centrale dans cette typologie puisqu'elle détermine dans un second temps l'innovation valorisation puis, l'innovation objectivation. Gallouj (1991, p. 35) cite l'exemple « du cabinet d'audit qui se lance dans le conseil en informatique, puis dans le conseil en recrutement ».

Les formes d'innovation peuvent être classées en produits pouvant se matérialiser par une expertise nouvelle, un champ, un processus, comme l'introduction des NTIC et de méthodologies, d'organisation, comme des services spécialisés, sociétés-filiales spécialisées, de marché. Celles-ci n'ont pas vraiment la nature technologique mais portent sur les sciences sociales, humaines, et de gestion dont la protection est difficile. L'échec de l'innovation

compromet rarement la survie des organisations. L'échec peut constituer ultérieurement un levier de performance.

Comme le dit si justement Gand (2008, p. 60), « certaines innovations dans les services professionnels sont des incréments de pratiques et d'expertises existantes (1 et 2) tandis que d'autres sont des créations de nouvelles expertises et de nouveaux services (3) ». Gallouj a représenté les trois formes d'innovation dans le conseil comme suit (cf. *Figure 19*).

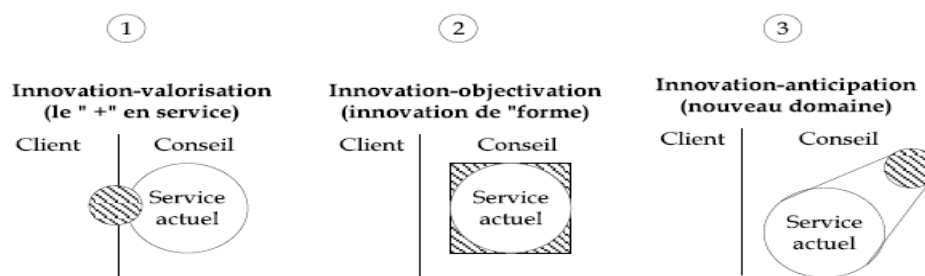


Figure 19 : Trois formes d'innovation dans le conseil (selon Gallouj, 1992)

Qu'entend-on par reproductibilité des innovations ?

La reproductibilité est un des critères retenus pour définir l'innovation dans les activités de services intellectuels. Certaines formes d'innovation n'ont pas besoin de reproductibilité matérielle (F. Gallouj, 1991), mais peuvent être reproductibles par le biais des savoirs et des compétences, des expériences, des techniques tacites, d'astuces, d'idées qui vont être valorisés ultérieurement. La reproductibilité nécessite donc de la codification, de la formalisation pour être réutilisable.

Cependant, cette typologie est insuffisante pour illustrer la variété des innovations pouvant être réalisées dans les cabinets comptables. Les innovations peuvent toucher différents éléments : produits-services, procédés ou organisation qui peuvent être internes et/ou externes (Burns et Stalker, 1996), organisationnels et/ou technologiques, etc. De plus les cabinets évoluent sur des marchés concurrentiels ce qui implique que certaines innovations ne sont que des innovations de rattrapage, d'autres sont vraiment nouvelles pour le marché. (Barreyre, 1980; Gardner et al., 2007)

En nous appuyant sur la typologie de Gardner, Morris et Anand (2007) et F. Gallouj (1991), il est possible de faire une différenciation entre les différents types d'innovation et le positionnement de l'innovation sur le marché. La *Figure 20* présente une typologie permettant de reconnaître les innovations dans la profession comptable. Nous pouvons ajouter parmi les

types d'innovation, une sous-catégorie : les innovations managériales, de services, de produits, de procédés, etc. Par innovation de services, nous entendons des nouveaux services pour des nouveaux clients ou existants, des services existants pour des nouveaux clients, des services modifiés/améliorés pour répondre aux besoins et attentes des clients, mais aussi pour répondre à des objectifs stratégiques fixés par les dirigeants, tels l'élargissement des offres, la pénétration de nouveaux marchés (Barroso, 2013; Damanpour et al., 2009).

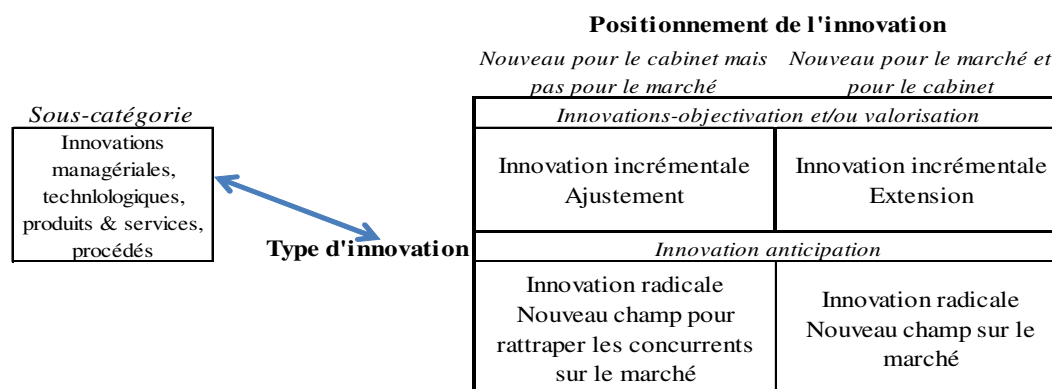


Figure 20 : Type d'innovations des cabinets comptables

Après une revue de la littérature sur le concept d'innovation et l'innovation dans les services, nous abordons l'innovation dans la profession comptable dans la partie qui suit.

4.5 L'innovation facteur de performance durable dans la profession comptable libérale et proposition de notre grille de lecture

Dans une économie de services, il est important de pouvoir définir la performance et la mesurer. Des travaux récents montrent que les performances des entreprises de services dépendent de leurs capacités à innover et à s'approprier des innovations, à la fois technologiques et managériales, de procédés, de produits et services (Damanpour & Evan, 1984; Damanpour et al., 2009; Djellal & Gallouj, 2011b; F. Gallouj & Djellal, 2010). Pour Djellal et Gallouj, la démarche d'innovation est un processus délibéré et déterminé, qui est interprété comme « des changements mis en œuvre dans une situation de choix, d'alternative ». L'innovation a aussi une nature incitatrice dans la mesure où en innovant, on contribue à changer l'environnement des clients, de la concurrence. Une concurrence qui va chercher à imiter l'innovation ce qui oblige les acteurs à réagir en innovant et ainsi de suite.

Nous avons vu au **chapitre 2** que la profession comptable libérale française connaît de profonds bouleversements qui poussent ses acteurs à évoluer, tant du point de vue structurel

que stratégique, les amenant à chercher à développer leurs pratiques en matière d'innovation. Il nous paraît important de souligner que la profession doit être vigilante quant à la vitesse et à l'ampleur des changements possibles. Pendant une longue période, les changements peuvent être lents, puis tout d'un coup s'accélérer.

Au niveau réglementaire, nous assistons à une évolution juridique qui modifie le paysage concurrentiel, mais constitue de réelles opportunités pour tous ceux qui sauront les saisir : la possibilité de créer des sociétés de participation financière, l'élargissement des activités réglementées telles que les activités commerciales et les actes d'intermédiaires accessoires, le tiers de confiance, les missions pour les particuliers, le mandat fiscal, etc. Pour un bref aperçu des principales réformes en cours de la profession, voir **l'annexe 2.5**.

Parallèlement, les cabinets comptables doivent faire face à une plus grande exigence des clients. Mieux éduqués, ces derniers veulent des services qui répondent à leurs attentes et à leurs besoins. Les clients deviennent plus volatiles, mettant parfois en concurrence plusieurs de leurs prestataires comptables, négociant les honoraires.

Au niveau technologique, les NTIC révolutionnent le fonctionnement et les pratiques des cabinets : hébergement des données, *Cloud computing*, les applications mobiles, etc. Des cabinets « On line » apparaissent qui proposent des solutions de comptabilité en ligne tels SOCIC, Comptabilité-moins-chère-en-ligne. Des nouveaux modèles économiques, *low cost*, existent depuis quelques années, à l'image d'ECL Direct qui affichent des « prix imbattables ». Leur fonctionnement s'inspire du modèle *low cost* présent dans d'autres secteurs (à l'exemple d'Easyjet).¹¹¹ Pour les cabinets, les coûts d'intégration de ces nouvelles technologies sont élevés et certains doivent faire des arbitrages en termes d'allocations de ressources. D'autre part, les dirigeants de cabinets doivent aussi gérer le changement organisationnel en termes humains.

Ces changements technologiques, sociologiques, réglementaires se traduisent aussi par une modification du métier d'expert-comptable et de commissaire aux comptes. Nous pensons que la profession comptable doit mener une réflexion stratégique pour créer une performance durable. Plusieurs stratégies génériques (Barré et al., 2012; Barré & Gaubert, 2012; Porter, 1999, 2008) sont utilisées : la différenciation, la spécialisation, la réduction des coûts, la mise

¹¹¹ Source : www.actuel-expert-comptable.fr/comptabilite-fiscal-social-entreprise/articles/fiche-ressource-impression.html?RessourceID=256249.

en place du *Lean Management*. L'innovation dans les cabinets peut s'exprimer tout au long de la chaîne de valeur.

En filigrane, il nous paraît se dessiner l'enjeu de l'innovation : que ce soit pour diminuer les coûts, que ce soit pour accroître la réputation, créer une valeur utile pour les parties prenantes, améliorer la qualité des services prestés. En somme, les cabinets comptables doivent innover.

A notre connaissance, la littérature se focalise rarement sur l'innovation dans la profession comptable libérale et son impact sur la performance (Barras, 1990). De façon plus générale, les services restent le parent pauvre de la littérature sur l'innovation (Dumont & Damlamian, 2001; C. Gallouj & Gallouj, 1996; F. Gallouj & Savona, 2009). Des études d'un seul secteur ont été menées : le conseil (C. Gallouj & Gallouj, 1996; F. Gallouj, 1991), l'assurance, les hôpitaux, etc. D'autres auteurs se sont intéressés au secteur public. A notre sens, aucun chercheur n'a tenté de dresser une typologie des innovations dans la profession comptable libérale ni la relation entre ces innovations et la performance. C'est pourquoi nous nous proposons une typologie qui comble quelque peu ce vide en intégrant tous les types d'innovations pour pouvoir analyser l'impact sur les dimensions retenues de performance durable dans la profession comptable libérale française.

Un cabinet comptable est durablement performant, si, par sa gestion dynamique et équilibrée, il crée de la valeur pour **ses clients**, ses propriétaires, ses autres parties prenantes, en étant à la fois efficace, efficient, légitime, professionnel, respectant les règles et les normes professionnelles. Une organisation qui démontre sa **capacité à innover**, à **survivre et à se développer à long terme**, avec des résultats solides et récurrents.

Comme toute entreprise à but lucratif, la performance d'un cabinet comptable est mesurée par des performances (résultats) économiques, mais la particularité de son activité conduit à nous orienter vers d'autres dimensions de la performance dont le professionnalisme, l'adaptation à l'environnement, la qualité, la légitimité, l'innovation, les procédés, etc.

Cette grille de lecture reprend les quatre dimensions de performance suivantes (cf. *Figure 21*):

1. **La dimension financière** fait référence à l'efficacité, l'efficience économique, la croissance du chiffre d'affaires, la rentabilité, la pérennité de l'organisation,
2. **Les dimensions « clients » et « adaptation à l'environnement »** sont intimement liées. Il s'agit de répondre aux attentes et aux besoins des clients en ayant une attitude

proactive pour créer de la valeur. L'organisation doit avoir une vision stratégique pour s'adapter aux changements de son environnement,

3. **La dimension « processus interne »** qui sous-entend l'innovation managériale, technologique, etc.
4. **La dimension « légitimité et professionnalisme »** auprès des parties prenantes, notamment les institutions professionnelles, les clients, l'administration et tous tiers en contact avec le cabinet, etc. Par professionnalisme, nous faisons référence à la sociologie des professions (savoir, compétences, expertise, etc.).

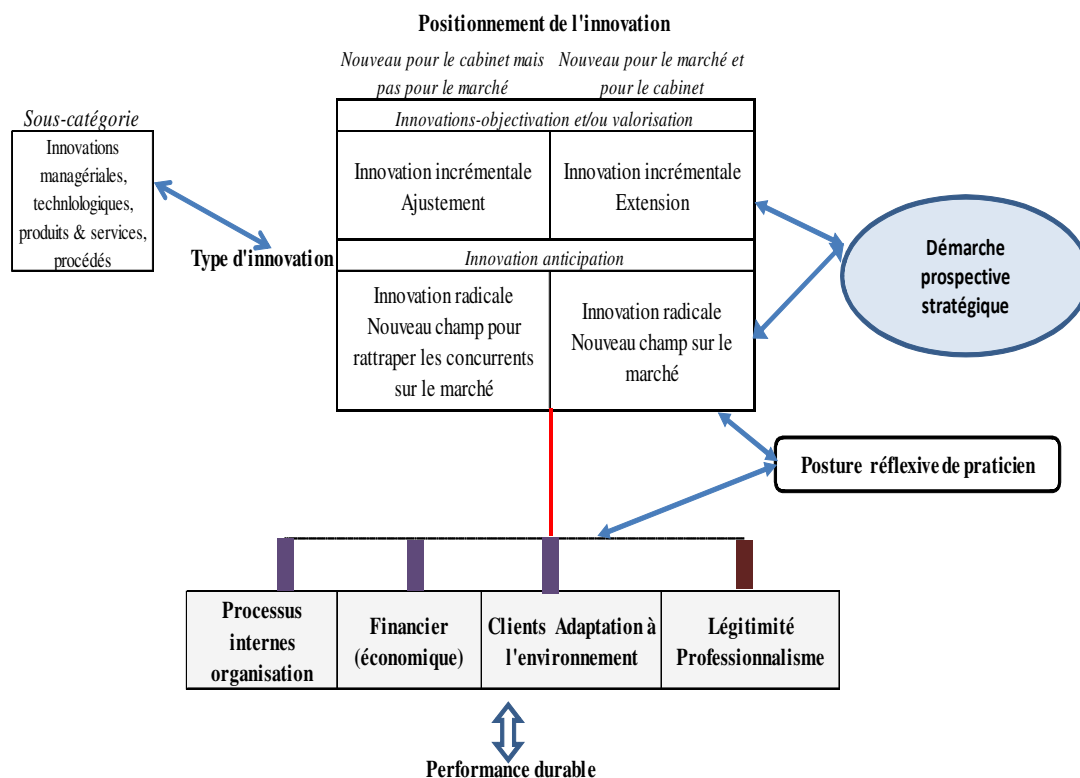


Figure 21 : Le cadre d'analyse de la relation innovation et performance dans la profession comptable libérale

Pour innover, il convient d'avoir un projet stratégique et une vision pour assurer la survie-développement de l'organisation sur le long terme. Pour qu'un cabinet comptable soit performant durablement, il faut, d'une part, qu'il respecte, les règles et les normes professionnelles édictées par les institutions professionnelles auquel il est rattaché (OEC, CNCC), et d'autre part, que les compétences, les savoirs et les expertises soient reconnus par les parties prenantes. L'innovation organisationnelle, produits-services et technologique doit être considérée comme un levier de performance. Ainsi, les objectifs stratégiques centrés sur toutes les formes d'innovation doivent être définis par les dirigeants du cabinet, puis être traduits en actions concrètes. La finalité est de passer sans heurts à une logique entreprise cabinet comptable, orientée client. L'organisation interne doit pouvoir répondre aux attentes

et aux besoins des clients pour créer de la valeur utile ce qui permettra d'atteindre les objectifs en termes de performance économique pour assurer la survie-développement sur le long terme. La pratique réflexive de l'expert-comptable ou du commissaire aux comptes permet de prendre du recul, et donc d'apprendre de ses erreurs et de ses expériences dans l'objectif d'améliorer le système organisationnel, sous-jacent la performance.

Conclusion du chapitre 4

Ce chapitre était consacré à une revue de la littérature sur le thème de l'innovation dans les entreprises de services.

Dans un premier temps, les différentes définitions de l'innovation ont été développées. Nous sommes partis de l'origine du terme « innovation » pour souligner les différences avec un terme voisin « invention ». Nous avons vu également que l'innovation pouvait se comprendre comme un résultat ou un processus, délibéré et stratégique, ayant un caractère nouveau plus ou moins relatif. L'ensemble de ces concepts s'applique à tout type d'innovation.

Dans un deuxième temps, nous avons procédé à l'étude d'un certain nombre de typologies et, donc de catégories d'innovations. Les trois catégories étudiées permettent d'établir une distinction entre innovation technologique et innovation managériale, entre innovation de produit et innovation de procédé et entre innovation radicale et innovation incrémentale. La première typologie a retenu davantage notre attention car les innovations managériales sont nombreuses dans les entreprises de services. C'est pourquoi notre analyse s'est appuyée tout particulièrement sur les travaux d'auteurs comme Damanpour. Finalement, nous avons donné notre définition de l'innovation.

Dans un troisième temps, nous avons montré que l'innovation est un facteur clé de croissance dans les économies contemporaines et d'adaptation à l'évolution de l'environnement. Des économies qui se caractérisent par un mouvement de « destruction - création - destruction ».

Dans un quatrième temps, nous nous sommes attachée à étudier l'innovation dans un secteur particulier : les entreprises de services « professionnels ». Nous avons montré que la vision classique de l'innovation ne pouvait pas s'appliquer en raison des attributs des activités de services : immatérialité, non-stockabilité, hétérogénéité, relation de contact, capital intellectuel, expertise. Une revue de la littérature existante sur l'innovation dans les services a

été réalisée. Nous avons vu qu'il existe plusieurs perspectives, l'approche assimilatrice ou technologiste, l'approche de différenciation ou servicielle et l'approche intégratrice. Cette troisième approche nous a particulièrement attiré car elle prend en compte les innovations technologiques et les innovations non technologiques. Gallouj et Djellal ont construit une typologie des innovations dans les services qui englobe trois catégories d'innovations plus ou moins reproductibles ; de valorisation, de formalisation ou d'expertise, d'anticipation.

Pour finir, nous avons proposé notre modèle qui reprend la typologie des innovations proposée par Gallouj (1992) et celle du degré d'intensité de l'innovation (Gardner et al., 2007). Ce modèle est très proche de celui proposé par Gand (2008).

A l'issue de ce chapitre, nous avons pris position en tenant compte du caractère idiosyncratique de la profession comptable, des représentations de la performance durable et des typologies d'innovation dans les services. Nous avons donc construit notre grille de lecture englobant les trois champs de connaissance étudiés.

Conclusion de la première partie

La première partie de cette thèse a été dédiée à la revue de la littérature des différents éléments de notre problématique et à l'élaboration d'une grille de lecture intégrant différents éléments.

Le **chapitre 1** était consacré à une revue de la littérature sur deux cadres conceptuels, d'une part, la sociologie des professions, et d'autre part, les entreprises de services professionnels intellectuels. Nous sommes partis de l'origine du concept « profession » et des trois approches de la sociologie des professions » qui chacune à leur façon présente le concept « profession ». Nous avons vu que l'approche fonctionnaliste était celle qui se rapprochait le plus de notre objet d'étude : la profession comptable libérale. En raison de la nature des activités des cabinets comptables, nous avons développé les caractéristiques des entreprises de services professionnels intellectuels en nous appuyant sur deux champs de la littérature : la socio-économie des services et les travaux sur les *Professional Service Firms*. Puis, nous avons présenté les spécificités de la profession comptable française. En fin de chapitre, nous avons montré que la profession comptable est l'archétype d'une bureaucratie professionnelle en évolution. Finalement à l'issue de ce chapitre, nous avons proposé une définition de la profession comptable libérale.

Dans le **chapitre 2**, nous avons d'une part, décrypté la profession comptable et, d'autre part, fait une revue de la littérature sur la prospective stratégique. En effet, il nous importait de dresser un état des lieux de la profession comptable française pour mettre en exergue les mouvements de fonds qui la bouleversent et hypothèquent son modèle traditionnel et ses pratiques. Nous avons montré que la profession comptable devait anticiper et donc s'adapter pour assurer sa survie-développement sur longue période, en adoptant un modèle d'entreprise orienté client. Dans la seconde partie de ce chapitre, nous avons montré que le projet de cabinet est un levier puissant à activer pour construire un cabinet performant durablement.

Dans le chapitre 3, nous avons posé les balises conceptuelles de la performance durable. Dans un premier temps, nous avons présenté les différents regards possibles sur la notion de performance qui est un construit, flou, complexe, relatif, multidimensionnel et n'a de sens que si on peut le mesurer. Dans un second temps, nous avons clarifié la notion complexe de

performance durable et inventorié les modèles pour piloter la performance durable (globale) dans une entreprise de service professionnel intellectuel particulière. Nous avons aussi pris position pour donner notre définition de la performance durable et de ses dimensions.

Un cabinet comptable est durablement performant, si, par sa gestion **dynamique et équilibrée**, il crée de la **valeur** pour ses clients, ses propriétaires, ses autres parties prenantes, en étant à la fois **efficace, efficient, légitime, professionnel**, respectant les règles et les normes professionnelles. Une organisation qui démontre sa **capacité à innover**, à survivre et à se **développer à long terme**, avec des **résultats solides** et récurrents.

Le **chapitre 4** était consacré au dernier champ de connaissances. Nous avons fait une revue de la littérature existante sur le concept d'innovation et d'innovation dans les entreprises de service. Nous avons vu qu'il existait différents types d'innovation. Nous nous sommes focalisée notamment sur les innovations managériales puisqu'il s'agit d'étudier une entreprise de service intellectuel. En raison des attributs d'un cabinet comptable, entreprise de service, nous avons présenté les différentes approches pour aborder les innovations dans un tel secteur et plus particulièrement le modèle d'innovation développé par Gallouj (1991). Finalement, nous avons proposé notre cadre d'analyse intégrant tous ces éléments pour étudier l'innovation comme facteur clé de performance durable dans les cabinets comptables.

L'innovation peut prendre la forme d'un objet tangible, d'une offre de services, d'une pratique, d'une idée, d'une méthode de management, de procédés, voire l'ouverture ou l'élargissement des marchés, au sens large de ces termes, perçus comme plus ou moins nouveaux pour le cabinet comptable ou pour le marché, et qui **contribue, à créer de la valeur** « nouvelle » pour les clients, les utilisateurs, l'organisation ou pour les autres parties prenantes. **La valeur est appréciée in fine** et doit être entendue au sens de **performance**.

Deuxième partie

La Performance durable dans la profession comptable libérale : résultats de l'étude

Introduction de la seconde partie

La première partie de cette thèse était consacrée à présenter le contexte de notre étude. Ont été exposés les concepts et les soubassements théoriques, à savoir ceux sur la profession comptable libérale (entreprise de service professionnel intellectuel réglementée), sur l'innovation et sur la notion de performance durable. A la fin de cette première partie, nous avons pris position en proposant une grille de lecture de la performance durable dans les cabinets comptables.

La seconde partie de cette thèse est le cœur de notre travail empirique. Elle traite des relations entre les pratiques d'innovations menées dans le cadre d'une démarche prospective stratégique et la performance durable dans les cabinets comptables. Elle est composée de trois chapitres (chapitres 5 à 7).

Dans un premier temps, nous exposons et justifions la stratégie de recherche adoptée pour répondre à notre problématique (**chapitre 5**) et donner un statut aux résultats présentés dans un second temps. Nous présentons également les deux volets de la recherche et les différentes méthodes employées : six études de cas et une enquête auprès de la profession comptable libérale. Ces études de cas sont issues de notre expérience professionnelle en tant qu'expert-comptable stagiaire puis expert-comptable (ou diplômée d'expertise comptable),¹¹² soit une période de plus de quinze ans. Notre objectif est de transformer nos expériences professionnelles en matériaux de recherche.

Le chapitre 6 est consacré aux six terrains expérimentaux. Nous adoptons une posture de praticien réflexif aménagée : à la fois un professionnel, un praticien qui réfléchit au cours de l'action et sur l'action, un diffuseur de savoir et un descripteur *a posteriori* de l'organisation où il a été immergé. Nous allons décrire des innovations (produits & services, méthodes, procédés, pratiques, etc.), mais non perçues en tant que telles au moment de leur développement et de leur adoption. Nous soulignons que le terme innovation était rarement prononcé. Ce n'est que ces dernières années, qu'il est omniprésent dans les discours : une injonction à innover, car innover est considéré comme un vecteur de développement et de

¹¹² Nous précisons que nous n'avons été inscrite au Tableau de l'Ordre que quelques années et jamais sur la liste des membres de la Compagnie des Commissaires aux comptes. En effet, certains cabinets comptables n'inscrivent pas tous les diplômés d'expertise comptable.

pérennité. Nous étudions les effets de ces innovations sur les différentes dimensions de la performance durable retenues dans notre grille de lecture.

Le chapitre 7 a pour objectif d'analyser les points de vue de la profession comptable sur leur vision de la profession, sur leur perception de la performance durable et les stratégies d'innovation. Si les résultats obtenus dans le chapitre 7 sont de nature quantitative, ceux du chapitre 6 sont de nature qualitative. A travers les quelques questions ouvertes dans notre questionnaire, les professionnels comptables interrogés ont pu s'exprimer sur la profession comptable libérale : évolution du *business model*, la réflexion prospective stratégique, les enjeux et les défis à surmonter pour assurer la survie-développement.

Ces deux chapitres sont structurés selon les axes de notre grille de lecture (cf. *Figure 21* : Le cadre d'analyse de la relation innovation et performance dans la profession comptable libérale).

Chapitre 5 : La conception et le protocole de la recherche

La méthode, dans son acceptation scientifique est définie comme « l'organisation de la mise en place des outils et techniques de recherche selon un agencement préétabli » (Wallace, 1983). Ce chapitre présente notre méthodologie de recherche, c'est-à-dire la démarche générale structurée que nous allons suivre pour parvenir aux résultats. Le cadre ontologique et épistémologique et les méthodes de recherches que nous proposons, sont conçus pour réaliser une recherche, exploitant une expérience professionnelle, et d'intention scientifique.

Tout d'abord, nous abordons le thème de la conception de la recherche en répondant aux trois questions suivantes (§ 5.1) :

- Dans quel cadre épistémologique notre recherche s'inscrit-elle ?
- Quelle est la nature de notre objet de recherche ?
- Sur quelles démarches, approches et types de recherche se fondent les deux volets de notre travail empirique et pourquoi ?

En ce qui concerne le positionnement épistémologique, notre recherche s'appuie sur la conception de la réalité des phénomènes de management étudiés, conception positiviste aménagée, mais aussi sur l'épistémologie de l'agir professionnel telle que l'a décrite Donald Schön (1984). Les volets de la recherche font appel à des démarches, des approches et des types de recherche différents.

Nous procédons ensuite à la présentation des différentes méthodes de recueil de données que nous avons utilisées lors des deux volets de notre recherche empirique. Ces méthodes de recueil sont les études de cas et le questionnaire. Nous commençons par les études de cas (§ 5.2) avant de présenter le questionnaire (§ 5.3). La *Figure 22*, page suivante schématise le chemin emprunté par notre recherche.

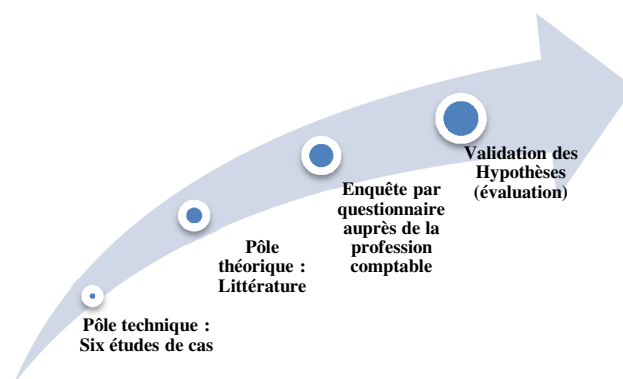


Figure 22 : Le processus de la recherche

5.1 La conception de la connaissance

Selon Thiétart (2007), la phase de conception d'une recherche est l'occasion de s'interroger sur la nature et sa finalité. Les choix explicites et implicites ne sont pas neutres sur la manière de la conduire. La première question, à laquelle tout chercheur doit répondre, concerne sa conception de la réalité des phénomènes qu'il souhaite étudier. La seconde question est celle de l'objet de la recherche. Une fois, celui-ci défini, le chercheur doit faire un choix quant à la finalité poursuivie : générer des connaissances nouvelles à partir des observations ou tester une théorie empiriquement. L'objet de ce chapitre est de préciser le protocole de la recherche que nous avons suivi. Tout d'abord, nous explicitons et justifions notre positionnement épistémologique (§ 5.1.1). Puis, nous expliquons pourquoi nous avons choisi une posture de praticien réflexif (§ 5.1.2).

5.1.1 Le positionnement

« Tout travail de recherche repose sur une certaine vision du monde, utilise une méthode, propose des résultats visant à prédire, prescrire, comprendre, construire ou expliquer. » (Perret et Séville In Thiétart, 2007, p. 13) Le choix d'un positionnement épistémologique est lié à la fois à l'objet de recherche et à la personnalité du chercheur. Le chercheur qui souhaite conférer une validité et une légitimité à son travail de recherche et à ses choix méthodologiques doit se poser trois questions (Aubert et al., 2008b; Donada & Mbengue, 2007; Gavard-Perret et al., 2012) : « Quelle est la nature de la connaissance produite ? Comment la connaissance est engendrée ? Quels sont la valeur et le statut de cette connaissance ? » (Thiétart, 2007, p. 17)

Toute recherche s'inscrit dans un cadre épistémologique, et dans la mesure où il existe plusieurs cadres mobilisables, le chercheur devra décider celui dans lequel s'inscriront ses

travaux. Les chercheurs en Sciences de gestion se positionnent de plus en plus en tant que défenseurs entre l'intégration des trois paradigmes épistémologiques et des différentes méthodes au sein d'un même schéma conceptuel ; positivisme (dont le but est d'expliquer la réalité), interprétativisme (ou constructivisme modéré, dont l'objectif est de comprendre la réalité) et constructivisme (dont l'objet est de construire la réalité), recherchant un consensus autour d'un paradigme de référence, seul garant d'un vrai progrès scientifique (David & Hatchuel, 2012; Donada & Mbengue, 2007; Savall & Zardet, 2004). La faisabilité d'une recherche dépend aussi bien des possibilités d'accès au terrain que des considérations théoriques, conceptuelles ou épistémologiques.

Dans cette recherche, nous nous situons dans un paradigme du « praticien réflexif », tel que décrit par Donald Schön (1994), et le positionnement épistémologique adopté est celui d'un positivisme « modéré » ou « aménagé », tel que Miles et Huberman (M. B. Miles & Huberman, 2003) l'ont décrit :

« Nous pensons que les phénomènes sociaux existent non seulement dans les esprits mais aussi dans le monde réel et qu'on peut découvrir entre eux quelques relations légitimes raisonnablement stables. [...] ces phénomènes existent objectivement dans le monde en partie parce que les individus s'en font une représentation commune et reconnue de tous ; ces perceptions sont donc cruciales lorsqu'il s'agit de comprendre pourquoi les comportements sociaux prennent telle ou telle forme. Cependant, le fait que les individus ne partagent pas les conceptualisations des chercheurs ne veut pas dire que de telles conceptualisations sont fausses ou artificielles [...]. Notre conviction qu'il existe des régularités sociales amène un corollaire : notre tâche consiste à les formuler aussi précisément que possible, en restant attentifs à leur portée et à leur généralité, ainsi qu'aux contingences locales et historiques qui président à leur apparition. » (Huberman et Miles, 1994, p.31, cités et traduits par Girod-Séville et Perret, 1999, p. 32).

Pour les tenants de ce positionnement épistémologique, la réalité dans sa globalité ne peut pas être saisie pleinement. Le chercheur doit se contenter de l'approcher en mettant tout en œuvre pour tendre une objectivité maximale, en contrôlant la manière dont il réalise sa collecte de données. Les hypothèses positivistes ne sont pas rejetées, mais sont reconsidérées sous forme de compromis ; le positivisme logique ou aménagé cherche « à adoucir les règles positivistes pour mieux saisir les phénomènes complexes » (Aubert et al, 2008, p. 23). Un cadre qui nous paraît cohérent dès que nous considérons l'entreprise (le cabinet comptable) comme un objet complexe.

Ainsi, nous pensons que la réalité existe en tant que telle et demeure extérieure au chercheur. Il y a donc une indépendance entre l'objet (la réalité) et le sujet qui l'observe (le chercheur). Le sujet, qui observe l'objet, cherche à effacer « sa subjectivité » devant la réalité empirique. Dans le cadre de notre recherche, nous avons cherché à « modéliser » les phénomènes étudiés, au moyen de la formulation d'hypothèses en gardant une certaine distance par rapport aux observations empiriques. Nous donnons donc à la connaissance le même statut qui est le sien dans un paradigme positiviste. Quant à notre conception de la réalité et notre vision du monde, notre position se situe entre le positivisme et le constructivisme. Nous soutenons que les mondes naturels et sociaux sont différents, dans le sens où le monde social est dépendant des actions humaines pour son existence – il est socialement construit (Fairclough, 2005, p. 922). Une entité est dite réelle, si elle a une efficacité causale (produit un effet). Elle peut être réelle matériellement, idéellement, artefactuellement ou socialement ; le réel étant stratifié ontologiquement (*"real, actual or events/processes, empirical"*). En tant que telle, la profession comptable libérale est construite en fonction d'une finalité et des intentionnalités des acteurs qui la composent, mais aussi, est soumise à un Ordre qui s'impose à elle (l'environnement, la réalité). Cette vision du monde est à la fois déterministe et intentionnelle. La connaissance produite peut être objective, en partie contextuelle dans la mesure où il s'agit de mettre à jour des lois, d'une réalité partiellement immuable, extérieure au sujet mais, pas complètement indépendante du contexte d'interaction des acteurs. (Thiéart, 2007)

Dès lors nous pensons que la production de connaissances spécifiques (contingents) et invariants (règles génériques dotées d'universalisme) est possible (Cappelletti, 2005, 2010a; Savall & Zardet, 2004; Voyant, 2005); des connaissances incluses dans un corps d'hypothèses scindé en hypothèses descriptives, explicatives, prescriptives. Les hypothèses validées deviennent connaissances et celles infirmées restent contingentes.

Concernant le chemin de la connaissance et ses critères de validité, nous pensons, comme les post-positivistes pour lesquels la réalité ne peut pas être saisie pleinement et, que pour s'en approcher, nous devons multiplier les méthodes, tout en contrôlant les conditions dans lesquelles les données sont recueillies pour s'assurer le plus possible de l'objectivité. D'autre part, nous envisageons comme les positivistes la vérification des hypothèses. Les critères de validité de la connaissance sont donc sa vérifiabilité, son confirmabilité et sa réfutabilité.

5.1.2 Une combinaison de postures celle de praticien et celle de chercheur

Les Sciences de gestion se sont construites à partir des travaux de « praticiens-chercheurs » ; les plus célèbres sont F. Taylor, H. Fayol, P. Drucker, A. Sloan, etc. La transformation d'expériences professionnelles en connaissances génériques (Scheid, 1999, In Cappelletti, 2005) suscite de nombreuses interrogations, car « le professionnel exerce un art et est influencé par sa formation technique et son idéologie ». Tout semble *a priori* opposer un praticien professionnel et un chercheur. En effet, la démarche oppose « le pragmatisme » et la « théorie ». Mais nous pensons que ces deux postures sont complémentaires ce qui nous a conduit à adopter une double posture : chercheuse (doctorante) et praticienne (professionnelle comptable).

5.1.2.1 La valorisation de notre expérience professionnelle

L'expérience est contingente aux circonstances et relève du domaine subjectif. Pour Aubret et Gilbert (2003), l'expérience s'inscrit dans des logiques contradictoires dans les organisations en termes d'objectivation et de subjectivité. Pour Aristote, « l'expérience est la voie d'accès aux réalités du monde sensible, une condition nécessaire à la connaissance ». L'expérience serait donc à l'origine de la connaissance, son fondement. Pour les tenants de l'approche managériale, l'expérience est une ressource à optimiser qui trouve toute sa place dans la stratégie. Le savoir-faire acquis par l'expérience est une compétence, un avantage concurrentiel durable et rare, difficilement substituable pour l'entreprise (Hamel & Prahalad, 1995). Une grande partie de notre parcours professionnel s'est déroulé en cabinets comptables. Les prémices de la recherche se trouvent donc dans une réflexion et un questionnement sur notre pratique d'expert-comptable, que nous avons transformée en connaissances d'intention scientifique. Nous pensons comme D. Schön, que le professionnel (l'expert-comptable) est doté d'une capacité réflexive sur sa propre pratique, qui s'appuie sur des concepts et des savoirs (Couturier, 2000; Perrenoud, 2003).

5.1.2.2 Qu'est-ce un praticien ?

Schön (1994) définit le praticien comme « celui qui connaît la pratique de son art et travaille à la mise en œuvre des connaissances apprises en les adaptant et les affinant sans cesse au gré des situations changeantes ou imprévisibles ». Cette définition correspond tout à fait à l'activité quotidienne d'un expert-comptable puisque son travail dépend du savoir pratique tacite, implicite. Le savoir professionnel qu'il acquiert se construit sur les bases de l'action elle-même : un savoir original qui ne s'enseigne pas. Ce nouveau savoir va se transformer en

théorie. Nous pensons également que la pratique professionnelle est utile dans un environnement devenu instable, turbulent où les théories ne sont pas toujours applicables, car c'est dans l'expérience et les routines, en tant que réservoir de savoir, que le praticien va puiser pour résoudre les problèmes (Schön, 1994). Il réagit spontanément en fonction des perceptions du moment et à partir d'un sentiment de ce qui doit être fait ou dit. Le savoir est incarné et, le savoir créé n'est pas toujours communicable. Très souvent, il se dit à lui-même, « j'écrirais, si jamais j'en avais le temps ».

5.1.2.3 L'épistémologie de l'agir professionnel selon D. Schön

Lorsque nous parlons de comptabilité, nous parlons d'organisations, et aussi à des organisations (Dupuy, Rigal, & Teller, 2000). L'organisation (le cabinet comptable) est la « gardienne d'un savoir accumulé, de principes, de devises issus de la pratique » tout en étant dépositaire d'une identité, d'une réputation et d'une image. Chacun de ses membres approvisionne le « réservoir de savoir organisationnel ». Pour Schön (1994), la relation entre le professionnel (l'expert-comptable) et son client est reliée à l'épistémologie de l'agir professionnel : une réflexion en cours d'action et sur l'action. C'est un « contrat, un ensemble de normes partagées qui gouvernent le comportement de chacun au cours de l'interaction ». En acceptant de voir sa compétence et son autorité contestée (ce qui pose le problème de la responsabilité du professionnel), le professionnel accepte la remise en question par le client de ses prestations (le contrat est dit « réflexif »). La réflexivité prend en compte deux niveaux : l'action qui est un acte de la conscience réfléchie, mettant en œuvre des savoirs tacites, et la pratique réflexive, qui implique deux types de réflexion étroitement liés (Couturier, 2000), l'acte réfléchi et réfléchissant.

5.1.2.4 Qu'est-ce un praticien réflexif ?

La pratique réflexive, caractéristique du praticien réflexif est aussi celle d'un praticien-chercheur. Un praticien réflexif est défini comme un professionnel qui utilise la réflexion « dans » et « sur » l'action pour résoudre des problèmes se posant dans l'exercice de son activité professionnelle mais aussi pour développer des compétences. « Il se regarde agir comme un miroir et cherche à comprendre comment il s'y prend, et parfois pourquoi il fait ce qu'il fait. » (Paquay & Sirota, 2000) En somme, son rôle est de découvrir les savoirs tacites et

faire émerger les savoirs implicites.¹¹³ « La connaissance pratique est le royaume du tacite mais peut être explicitée par "investigation réflexive". » (David & Hatchuel, 2012, p. 130)

Schön qualifie cette réflexion mentale de « conversation réflexive ». Pour penser, pour observer, pour analyser, il faut des « concepts ». La pratique s'appuie donc sur des savoirs qui permettent de mettre de l'ordre, de distinguer des traits, d'isoler des processus, de comparer, de faire des liens, de résoudre des problèmes, etc. Ainsi, porter un regard sur nos expériences professionnelles et nos implications, nous permet d'être impliqué (dedans) et d'être dehors.

C'est une action de pensée, de réflexion au sujet de sa propre pratique (Albarello, 2004). La réflexivité permet, d'une part, de se conformer aux standards, aux normes, aux discours, et d'autre part, de construire des savoirs. La pratique réflexive s'exprime surtout lors de situations problématiques, complexes, ambiguës, incertaines, nouvelles, etc. qui sont gérées dans un premier temps, puis interprétées et résolues. C'est aussi un processus en évolution puisque les nouvelles expériences viennent successivement transformer et enrichir les composantes déjà présentes ailleurs. En cherchant des solutions, le praticien vise la compréhension et le changement mais aussi à fabriquer un « répertoire » dans lequel il va puiser ultérieurement. Ses erreurs identifiées, le praticien réflexif va chercher à les corriger dans un processus d'auto-régulation (Saint-Arnaud, 2001, Albarello, 2004). En somme, cette pratique met en évidence l'importance du processus d'apprentissage (enrichissement du répertoire de savoirs) puisque nous apprenons de nos actions, mais aussi par l'analyse de nos actions en prenant de la distance. C'est donc une forme de recherche dès lors que nous réfléchissons sur l'action pour édifier une nouvelle théorie du cas particulier.

Schön ajoute que les savoirs « rationnels » ne suffisent pas pour faire face à la complexité et la diversité des situations, « l'enjeu est donc de réhabiliter la raison pratique, les savoirs d'action et d'expérience, l'intuition, l'expertise fondée sur un dialogue avec le réel et la réflexion **dans l'action et sur l'action** » ; c'est-à-dire la pratique réflexive. Le premier niveau de réflexion consiste à penser dans l'action (au cours) ; un processus mental qui permet au professionnel de s'adapter à chaque situation qui relève du paradigme de l'expertise (Paquay & Sirota, 2000). Le second niveau, l'analyse réflexive sur l'action, consiste en un retour analytique au cours duquel le professionnel s'interroge sur le contenu et les raisons de ses

¹¹³ “*Practical knowledge is the realm of tacit knowing, that can be made explicit through reflexive inquiry*” (Schön, 1983), cité par (Lallé, 2004, p. 48).

actes et prend ainsi de la distance. Le modèle de Schön repose donc sur une forme de structuration de la réflexion qui vise à théoriser.

L'expert-comptable s'appuie sur des savoirs théoriques et sur un raisonnement. Le raisonnement fait appel à une sorte d'intuition, de création, mais aussi de l'expérience et de l'expertise du praticien. La pratique professionnelle (du métier d'expert-comptable), au sens de Schön (1994) est réflexive quand l'expert-comptable prend sa propre action comme objet de sa réflexion. Étant immergé dans une organisation, l'expert-comptable est également dépendant des autres ; il est en interaction permanente et sa pratique s'exerce sous le regard des autres. Notre objet de recherche s'est construit à la fois de l'immersion dans le champ de la profession comptable et de la distanciation *a posteriori*. Malgré la différence de monde et de rôle entre le praticien (le professionnel comptable) et le chercheur, les deux sont concernés par le besoin de générer des savoirs sur leurs pratiques à des fins d'améliorations. En s'engageant dans une pratique réflexive sur l'action, le praticien-expert-comptable devient une sorte de chercheur en édifiant une « nouvelle théorie au cas particulier ».

5.2 Le pluralisme méthodologique de notre recherche

Il n'existe pas de lien univoque entre un positionnement épistémologique et le choix d'une méthodologie de recherche. Notre étude s'inscrit dans une logique de validation d'hypothèses théoriques issues de la littérature, de l'intuition et de la transformation d'expériences professionnelles en connaissances génériques, selon les critères de validité, de qualité et de rigueur scientifique (Cappelletti, 2005). Nous pensons que le débat quantitatif et qualitatif est stérile et qu'il n'y a pas lieu de rattacher telle ou telle méthode à tel ou tel cadre épistémologique (M. B. Miles & Huberman, 2003, p. 82). Deux démarches méthodologiques sont combinées :

1. l'une, qualitative, une étude de cas multiples, puisque nous avons analysé cinq cabinets comptables et une AGC.
2. l'autre, quantitative, une enquête par questionnaire.

L'étude de cas multi-sites est envisagée comme une stratégie de recherche complétée par une étude quantitative par questionnaire auprès des professionnels comptables libéraux. Nous pensons que cette méthode permet de bien approcher la réalité organisationnelle. Les cas multiples permettent de faire des comparaisons qui, selon Eisenhardt améliore la qualité de la

théorie proposée (Eisenhardt & Graebner, 2007). L'analyse statistique du questionnaire a pour objectif de valider le corps d'hypothèses. Celui-ci présenté à **l'annexe 0.2**.

5.2.1 Une méthodologie qualitative : les études de cas

L'approche méthodologique choisie pour réaliser cette étude est l'étude de multi-cas, de nature descriptive, pour étudier en profondeur un phénomène complexe (Yin, 2003, 2012) sur la base de l'expérience professionnelle en tant qu'expert-comptable (ou diplômée d'expertise comptable) dans plusieurs cabinets comptables. L'objectif est d'éclairer la performance durable dans les cabinets comptables. Nous partons de l'hypothèse :

- que d'une part, les cabinets innover, même si ces innovations paraissent invisibles,
- et d'autre part, cette pratique constitue un levier puissant de performance durable (dans le sens de survie-développement sur longue période).

Pour les recherches sur les organisations, la méthode de l'étude de cas est très utile (Albarelo, Dupriez, & Kaddouri, 2011). L'étude de cas permet de lier une démarche inductive et une approche déductive pour tester des théories (Eisenhardt & Graebner, 2007) et décrire des singularités. Elle permet d'appréhender un phénomène contemporain dans un contexte réel, quand les frontières entre l'objet de recherche et le contexte sont peu claires. (Yin, 2003, 2012)¹¹⁴ La finalité des études de cas n'est pas nécessairement exploratoire, mais elle peut être utilisée pour tester ou générer une théorie, à partir d'observations ou de descriptions.

Miles et Huberman donnent deux raisons en faveur des études de cas multiples : la généralisation des résultats et l'approfondissement de la compréhension et de l'explication (M. B. Miles & Huberman, 2003, p. 308-309). Les auteurs estiment que la comparaison inter-sites permet « d'établir le degré de généralité d'un résultat ou d'une explication et simultanément d'identifier les conditions dans lesquelles ce résultat va apparaître » (Miles et Huberman, 1991, p. 272). La comparaison de cas multiples permet de renforcer la compréhension en profondeur du phénomène étudié. Quant à David (2003), la démarche d'études de cas permet de dépasser la simple synthèse descriptive des matériaux sélectionnés, pour en réaliser une analyse poussée. En règle générale, l'étude de cas est longitudinale sur

¹¹⁴ "A case study is an empirical inquiry that investigates a contemporary phenomenon within its real-life context, addresses a situation in which the boundaries between phenomenon and context are not clearly evident" (Yin, 2003).

une durée de quelques mois ou de quelques années afin d'appréhender les évolutions au cours du temps concernant le phénomène étudié (Savall & Zardet, 2004, p. 75).

De plus, cette méthodologie se prête aussi à un raisonnement « hypothético-déductif » où l'on va vérifier des hypothèses pré-établies. Ainsi, « l'étude de cas est adaptée lorsqu'une question de type « comment » ou « pourquoi » est posée à propos d'un ensemble contemporain d'évènements, sur lesquels le chercheur n'a que peu ou pas de contrôle ». ¹¹⁵

5.2.1.1 La justification du recours aux études de cas

Pendant de très nombreuses années, nous avons exercé en cabinets comptables en tant qu'expert-comptable stagiaire, chef de mission, superviseur, directeur de mission et expert-comptable. ¹¹⁶ Nous avons donc souhaité exploiter cette expérience professionnelle et la retraiter en matériaux de recherche pour réaliser une thèse de doctorat en Sciences de gestion. En tant que praticienne, nous avons pu acquérir la perception la plus complète possible de l'objet, en le considérant comme une entité holistique. Le recours aux études de cas nous semble donc tout à fait adapté dans ce travail de recherche. Notre immersion nous a permis d'accéder à une connaissance approfondie, allant au-delà de ce qu'aurait permis une approche seulement descriptive. Du fait de notre posture de professionnelle, nous avons appliqué en permanence l'épistémologie de l'agir professionnel.

Nous partageons aussi le point de vue de Yin (2003) qu'il faut avoir une vue globale du site pour bien le comprendre, « comparé à d'autres méthodes, la force de la méthode de l'étude de cas est sa capacité à examiner, en profondeur, un « cas », dans son contexte « réel de la vie ». ¹¹⁷

Cependant, cette analyse longitudinale soulève un problème relatif à la collecte des données *a posteriori*. Au cas d'espèce, les données de terrain n'ont pas été conservées ou formalisées lors de nos périodes d'immersion dans les cabinets comptables. En effet, nous ne pensions pas que ces données nous serviraient ultérieurement à les transformer en matériaux de recherche.

¹¹⁵ Yin, R. K. (2003). *Case Study Research, Design and Methods* (éd. 3e édition). Sage Publications, p. 20.

¹¹⁶ Nous précisons que nous sommes en congés du Tableau de l'Ordre des experts-comptables depuis fin 2004.

¹¹⁷ « *Compared to other method, the strength of the case study method is its ability to examine, in depth, a "case" within its "real life context"* (Yin, 2007).

5.2.1.2 La constitution de l'échantillon

Le nombre de cas à étudier est lié à la préoccupation du chercheur de généralisation et de transfert des résultats de la recherche. Toutefois, il est important de prendre en compte les contraintes de recueil et de l'analyse ultérieure des données. Dans ce travail, nous avons décidé de nous appuyer uniquement sur les cabinets comptables dans lesquels nous avons exercés notre activité. Nous avons retenu cinq cabinets comptables et une association de gestion agréée. Cet échantillon qualitatif est représentatif de la profession comptable (petits cabinets, moyens cabinets et grands cabinets). Pour quatre d'entre eux, nous avons observé des stratégies réactives, voire proactives. Les caractéristiques principales des six cas étudiés sont résumées dans le *Tableau 15* ci-après. Nous soulignons que la date de création ne correspond pas toujours à celle de l'immatriculation au Registre de commerce et des sociétés (RCS). A l'origine, le mode d'exercice était une entreprise individuelle. Les données chiffrées ne sont pas actualisées, à l'exception de leur rang dans le classement annuel¹¹⁸ des cabinets comptables.

¹¹⁸ La Profession comptable, n° 374, mars 2014.

Tableau 15 : Présentation de l'échantillon de l'étude multi-cas

Caractéristiques*	Cabinet A	Cabinet B	Cabinet C	Cabinet D	Cabinet E	Cabinet F
Période (présence)	1991-1996	1996-1998	1998 - 2002	2002-2003	2007	2005, 2008-2009
Date de création	1953	1988	1952	1948	1976	1978
Nature de l'activité	Expertise Comptable & CAC	Audit prépondérant - Expertise comptable ¹	Expertise Comptable & CAC	Expertise Comptable & CAC	Expertise Comptable & CAC	Expertise comptable
Activité conseil	significative	très importante	en développement	en développement	en développement	faible
Département juridique	oui	oui	oui	oui	oui	non
Département paie & social	oui/non	oui	oui	oui	oui	oui
Département CAC séparé	oui	oui	oui	oui	oui	N/A
Département informatique	oui	oui	oui	oui	oui	non
Département expertise comptable	oui	spécifique	oui	oui	oui	oui
Typologie clientèle	PME, ETI, Groupe, Filiales étrangères	Grandes Entreprises cotées et non cotées, Filiales étrangères	BNC,TPE,PME, Groupes régionaux	BNC,-PME, Groupes régionaux	BNC,-PME, Groupes régionaux	BNC
Nomenclature OMECA	Cabinet de taille moyenne	Réseau pluridisciplinaire international	Cabinet de taille moyenne	Cabinet de taille moyenne	Cabinet de taille moyenne	AGC de petite taille
Membre d'un réseau ou groupement*	Réseau national	Big	Groupement international	Réseau de cabinets indépendants	Groupement national, filiale d'un Big	Association de gestion agréée
Effectif global*	92	~ 1 410	115	69	~ 2 700	11,5
Effectif de l'entité*	70	21	59	80	38	11,5
Chiffre d'affaires en millions d'€*	8	4 pour le bureau	7	4	2 pour l'agence	1
Classement	dans les 40 ^{es} cabinets (1996)	2 ^{ème} (1998)	dans les 100 ^{es} cabinets	dans les 100 ^{es} cabinets	dans les 10 ^{es} cabinets (réseaux)	-
Stratégie de développement	Fusion-Acquisition	Croissance interne et externe	Fusion	Croissance externe et interne	Croissance externe et interne	-
Nombre de sites	2 (1996)	14 (2014)	4	1	6	1
Fonction exercée	Expert comptable stagiaire	Chef de mission senior/Superviseur	Expert-Comptable	Directeur de mission	Responsable du service social	Prestataire
Département	Expertise-comptable - PME étrangères principalement allemandes	"Entrepreneurs" (expertise-comptable) et missions ponctuelles d'audit "PME"	Expertise-Comptable - PME & BNC, puis Responsable du département "paie" (11 salariés)	Responsable du service "paie" & "social" (13 personnes)	Responsable du service "paie" (8 personnes)	-
Missions particulières autres que "traditionnelles"	Test "mise en place de la révision par ordinateur"	Développement et organisation interne (efficacité des processus)	Certification ISO, amélioration des process et de l'efficacité-efficience interne, outils de gestion, formation	Organisation interne du service Paie ; procédures internes, process, mise en place de nouveaux outils informatiques, Franco allemand	Organisation interne du service paie, migration sous Inex paie, cercle RF Paie	ECV, CF, IRPP

* données non actualisées (correspondantes aux périodes de présence au sein des organisations)

(1) : CAC plus de 60 %

5.2.1.3 Les dispositifs adaptés du traitement des données

Nous avons à notre disposition la grille de lecture, construite à l'issue du **chapitre 4**, une connaissance des variables et dimensions la composant mais aussi du terrain d'étude. Le recueil des données fait appel à une réflexion *a posteriori* à partir de nos souvenirs. Cette réflexion sur notre propre pratique est de l'ordre de la description générale, de l'analyse et de la recherche de signification, voire la compréhension.

5.2.1.4 Présentation des six cas étudiés

La connaissance de chaque entreprise étudiée permet l'appropriation des données et ultérieurement des résultats. Dans l'objectif de protéger l'anonymat du cabinet et de l'association de gestion agréée, nous n'avons pas communiqué leur nom. Pour respecter les consignes concernant le nombre de pages, les présentations exhaustives des six cas étudiés figurent dans les annexes 5.1 (cas A), 5.2 (cas C), 5.3 (cas D), 5.4 (cas E). C'est pourquoi nous ne faisons ici qu'un bref exposé. Les informations données n'ont pas fait l'objet d'une actualisation, sauf exception. Elles correspondent donc aux périodes, où nous fûmes présente.

5.2.1.4.1 Présentation de l'étude de cas A

Le cabinet A fait partie du Groupe SE. Il en est le principal établissement. Bien que l'origine remonte à 1953, ce n'est qu'en 1970 que deux experts-comptables fondent le cabinet A. Cette société de conseil en gestion est devenue rapidement leader dans l'expertise comptable et le commissariat aux comptes dans la région, spécialiste du marché franco-allemand des PME. Son activité transfrontalière a été un facteur déterminant de son expansion et de son succès. Les deux fondateurs ont été des leaders et surtout des visionnaires. Ils ont su tisser des liens étroits avec les acteurs économiques régionaux, nationaux et frontaliers, voire au-delà. Mais ils ont aussi réussi à attirer des jeunes talents auxquels ils ont fourni les moyens de développement et d'accomplissement personnel. La finalité du cabinet est d'apporter une réponse adaptée aux évolutions du marché aux entreprises. En 1989, le groupe SE a conclu un accord **de partenariat** avec le cabinet GV, l'un des dix premiers cabinets français.¹¹⁹ Il s'agissait d'obtenir une couverture nationale et internationale et de disposer d'un programme de formation, et ainsi pouvoir effectuer des interventions de complexité croissante.

L'équipe est constituée d'équipes de spécialistes en matière fiscale, juridique, comptable et financière pour réaliser des interventions pluridisciplinaires à forte valeur ajoutée. Quant à

¹¹⁹ Au 9^{ème} rang en termes de chiffres d'affaires en 1993/1994, Source La Profession Comptable.

l'Organisation, le groupe SE comprend quatre sociétés dont : deux membres de l'OEC et deux membres de la Compagnie régionale des Commissaires aux comptes. Le cabinet A est composé des départements suivants : audit, révision, tenue, fiscal, juridique, social, informatique, secrétariat, administratif, paie créé en 1996. L'affectation à un département n'empêche pas d'éventuelles interventions dans un autre département.

Chiffres clés. Le groupe emploie 92 collaborateurs, dont 70 personnes au siège social. Le chiffre d'affaires (1995/96) se répartit comme suit : 30 % Commissariat aux Comptes, 30 % Expertise Comptable, 10 % Consultations spécialisées, 15% Services Juridiques, 15 % Tenue des comptes.

	1991	2000	2001 ¹²⁰	2002 ¹²¹
Chiffre d'affaires global	6 M€	17 M€	18 M€	16 M€

Les clients. Plus de 700 entreprises et administrations françaises et étrangères, appartenant aux secteurs d'activités suivants : service, 20% ; commerce et industrie, 30% ; industrie, 50%.

Le Groupe SE intervient dans **trois domaines d'activité** : Audit, Expertise et Conseil, Tenue de comptabilité. Pour s'adapter aux besoins croissants des chefs d'entreprise, la fonction « Expertise Comptable » a élargi son champ d'action à l'assistance complète des sociétés clientes en termes de comptabilité, de paie et de suivi fiscal. Cette assistance est principalement assurée auprès des sociétés nouvelles d'origine étrangère jusqu'à ce que leur volume d'activité leur permette d'assurer elles-mêmes ce type de travaux.

Les **cinq valeurs** du cabinet sont régulièrement rappelées aux collaborateurs : l'honnêteté dans tous les rapports avec autrui, c'est-à-dire la qualité, le sens du service, le secret professionnel, les compétences techniques et personnelles et la solidarité entre collaborateurs. L'action de chacun doit être à l'écoute de l'environnement.

En termes de ressources humaines, l'objectif du cabinet est de former de **véritables professionnels**, en transmettant l'expérience pour développer les qualités intrinsèques de chacun des collaborateurs.

Responsabilisation et délégation. L'activité s'exerce en équipe et chaque membre de l'équipe exerce pleinement les responsabilités confiées en fonction d'une délégation reçue. **II**

¹²⁰ Source : La Profession Comptable, N° 230, mars 2002.

¹²¹ Source : La Profession Comptable, N° 254, mars 2004.

n’y pas de qualité sans contrôle. Ainsi, les documents de travail réalisés sont revus par le niveau hiérarchique supérieur. Le programme de contrôle et la note de synthèse élaborés par le chef de mission sont également revus.

Évolution du cabinet. Après plusieurs acquisitions, le groupe se rapproche de KPMG à la fin de l’année 2008. Aux yeux des dirigeants, le rapprochement s’avérait indispensable pour pérenniser l’importante activité d’audit. Cela permet aussi au cabinet de proposer une gamme de services de haut niveau et un accompagnement à l’international, grâce au réseau structuré de KPMG. La marque SE a été conservée, et l’activité se poursuit sur le site historique.

Notre position au sein du cabinet. Pendant ces cinq années, nous étions rattachée à l’un des trois services Expertise. Cela nous a permis de nous familiariser avec toutes les facettes du métier traditionnel : de la saisie à l’établissement des comptes annuels et prévisionnels en passant par le traitement de la paie. Nous avons à la fois une posture d’observateur et d’exécutant. Notre objectif était d’acquérir de solides bases. Nous relevons que le cabinet avait une forte réputation qui dépassait largement la région. Durant ces années, nous n’avons réalisé aucune mission de Commissariat aux comptes. Notre intérêt pour le domaine social a fait de nous une spécialiste.

Nous avons eu l’occasion d’améliorer les procédés et les méthodes, de tester de nouveaux outils de production. En tant que futur expert-comptable, nous nous sommes appuyée sur nos savoirs théoriques acquis par notre formation et sur un raisonnement faisant appel à de l’intuition, aux routines, à l’expérience, à l’expertise, et à l’échange de bonnes pratiques entre collaborateurs. A la fin de chaque mission, une note d’orientation était établie ce qui nous a permis d’avoir un regard et une conversation réflexive sur l’action. Une présentation plus exhaustive du Groupe A figure à **l’annexe 5.1**

5.2.1.4.2 Présentation de l’étude de cas B

Les racines du cabinet remontent aux années 1890 aux États Unis et en Écosse. Les fondateurs ont été les pionniers de la discipline, privilégiant la qualité. Très rapidement les deux entreprises ont conquis le marché mondial en s’alliant avec d’importants acteurs britanniques, puis en ouvrant des cabinets dans le monde entier. En 1989, elles fusionnent

pour donner naissance à l'un des quatre *Bigs*. Le réseau international est présent dans 140 Pays. L'entité française date de 1988 et dispose actuellement de 14 bureaux.¹²²

Le cabinet revendique une différence majeure ; celle de renforcer la confiance dans l'information financière et celle d'améliorer et aider les entreprises à améliorer leurs performances. Les métiers couvrent un champ vaste et la conjugaison des compétences pluridisciplinaires permet d'apporter des réponses justes aux entreprises, des solutions sur-mesure. Actuellement, le cabinet a **quatre activités** majeures : l'audit et le conseil comptable, le juridique et fiscal, le conseil en organisation et en management (stratégie, innovation, marketing, technologie et gestion des risques), les activités de transactions (évaluation, restructuration, *transaction services*, etc.).

Les principaux marchés et secteurs sont les suivants : les grandes entreprises et les entreprises intermédiaires, le secteur public et financier. Le cabinet a également développé des spécialités dans d'autres secteurs de l'économie : les médias, l'énergie, les métaux, les télécommunications, etc.

Les chiffres de l'entité française :

	2000/2001 ¹²³	2001/2002 ¹²⁴	2011/2012	2012/2013
Chiffre d'affaires global ¹²⁵	216M€	750 M€	753 M€	778 M€
ACTIVITES REGLEMENTEES (OEC et CNCC)				
Dont CAC	216M€	448 M€*	337 M€	344 M€
Dont Expertise comptable	-	65 M€	213 M€	212 M€

(Source : La Profession Comptable, 2002, 2003, 2013, 2014).

La **qualité** est par principe la signature du cabinet, et donc l'affaire de tous les collaborateurs et associés du cabinet. Une direction des risques et de la qualité est chargée de veiller à la bonne exécution des procédures et systèmes d'acceptation des clients et des missions. Dans tous les métiers, des programmes de contrôle de la qualité *a posteriori* sont mis en place. Il s'agit de vérifier le respect des standards internes de qualité. La notation du contrôle est prise en compte dans l'évaluation annuelle des associés et chefs de bureau. La gestion de l'indépendance est régulièrement vérifiée en interne. Les procédures sont élaborées au niveau mondial dans le respect des réglementations locales (françaises).

¹²² Source : plaquette de présentation du cabinet, nos « souvenirs » et les informations disponibles sur le site internet.

¹²³ Etude 2001 - La Profession comptable libérale en France. (2002). La Profession Comptable, (230), 22-36.

¹²⁴ Source : La Profession Comptable, n° 242, mars 2003.

¹²⁵ Le chiffre d'affaires global comprend les activités réglementées (OEC, CNCC) et les activités non inscrites à l'OEC ou à la CNCC.

Présentation du bureau où nous avons exercé notre activité.¹²⁶

- Effectif : 21 personnes dont deux associés et trois directeurs de mission,
- Activité principale : audit,
- Conseil en informatique,
- Cabinet d'avocat indépendant dans le même bâtiment (dont 3 avocats),
- Département entrepreneurs (1,5 personnes). La mission de ce département était d'apporter une assistance opérationnelle en matière de comptabilité, de consolidation, de fiscalité, de paie. Les principales offres de services portaient dans des domaines variés :
 - L'assistance aux entreprises françaises et filiales françaises des groupes étrangers pour ce qui concerne le démarrage de l'activité, les retards et incertitudes dans la comptabilité ou le déclaratif fiscal, les réorganisations ou les besoins spécifiques,
 - Les opérations courantes : comptabilité, paie et *reporting*. Il s'agit de la prise en charge de travaux récurrents au travers des processus conduisant à l'établissement des comptes annuels, des *reportings*, et de l'établissement de la paie et des charges sociales, de la gestion fiscale des obligations déclaratives,
 - Les opérations spécifiques : processus de fiabilisation et d'améliorations des travaux de production comptable, consolidation, comptabilité en cas de situation de crise (assistance dans le cadre d'un arrêt d'activité, etc.), assistance au contrôle fiscal et social (préparation des documents, etc.).

Notre position au cabinet. Nous avons occupé le poste de chef de mission confirmé, puis de superviseur. Nous étions en charge de toute la partie expertise comptable sous la responsabilité d'un associé. Une grande autonomie nous a été accordée. En effet, les associés et les directeurs de missions nous faisaient pleinement confiance pour deux raisons : notre expérience probante acquise précédemment et leur manque d'expérience dans le domaine de l'expertise comptable, métier différent de celui de l'audit. De plus, les entreprises en création et les petites entreprises ont des besoins autres que les clients de l'Audit. Les relations entre ces clients et le prestataire sont très étroites, régulières, voire quotidiennes. Ils ont besoin d'un accompagnement, d'une grande disponibilité et de l'écoute. Nos interventions étaient diverses telle que l'assistance, les opérations courantes telles que décrites ci-dessus. Nous avons eu l'occasion de réaliser plusieurs consolidations pour des groupes internationaux. Les compétences acquises dans ce domaine nous ont permis d'apporter assistance à d'autres bureaux. Nous avons aussi été amenée à intervenir en matière de restructuration et de plans sociaux, puis par la suite à traiter l'ensemble des opérations d'arrêt de cessation d'activité

¹²⁶ Ces informations correspondent à notre présence dans le bureau B. Depuis, celui-ci s'est beaucoup développé, notamment le *German Desk*.

d'une filiale japonaise. A la demande des départements d'audit, voire d'autres bureaux, nous avons effectué des missions diverses. Ces deux années passées ont été passionnantes, enrichissantes à tous points de vue. Nous avons acquis beaucoup de savoir et de savoir-faire puisqu'il s'agissait aussi de développer et d'organiser ce nouveau département, qui trois années après notre départ, a été abandonné. Seuls sept bureaux en France ont des départements Expertise comptable.

Évolution. Le cabinet est très impacté par la crise économique. L'activité progresse faiblement. L'analyse des performances disponibles ne permettent pas d'établir des conclusions puisque l'organisation et la gouvernance de ce type de cabinet ne peuvent pas être comparées avec celles des cabinets traditionnels : une rentabilité nette à première vue plus faible.

5.2.1.4.3 Présentation de l'étude de cas C

Le cabinet C¹²⁷ a été créé en 1952 par JPM. La devise du cabinet est « **d'être à l'écoute du dirigeant** ». Le cabinet a pris rapidement de l'essor suite à une croissance interne et externe (reprise de clientèles). Dès 1963, le cabinet C s'est spécialisé dans le secteur Pétrolier, où il est devenu un acteur incontournable. Le cabinet n'a eu cesse d'élargir son périmètre d'intervention. Il s'est surtout spécialisé dans certains secteurs d'activité ce qui a conduit à la mise en place d'un système standard de comptabilisation par profession. L'année 1986 marque une rupture technologique : les logiciels CEGID font leur apparition au cabinet. Chaque groupe de travail traite dorénavant de l'intégralité des travaux comptables. L'objectif de la direction est d'optimiser le traitement tout au long de la chaîne de production. Sans cesse, le cabinet renouvelle son outil de production pour l'adapter aux évolutions technologiques. Les services de base s'industrialisent. Pour répondre aux attentes des clients et des évolutions de l'environnement, la structure organisationnelle interne change régulièrement (création d'un service Paie-Rh, d'un Service informatique, des Pôles métiers, ouvertures de bureau secondaire pour se rapprocher des clients, etc.). Le maître-mot est « anticiper ».

Le cabinet privilégie les relations franco-allemandes et affirme sa double vocation d'accompagner ses clients à l'international et d'accueillir des entreprises étrangères en France. Le centre d'affaires, implanté dans le même immeuble, permet aux entreprises

¹²⁷ Source : Mr R.L., premier apprenti du cabinet, a eu la gentillesse de nous raconter brièvement l'histoire du cabinet, qu'il en soit remercié.

étrangères de louer des bureaux lors du démarrage de leur activité et de bénéficier de prestations administratives. La volonté de la direction est d'acquérir des compétences complémentaires pour proposer des nouvelles offres de services à plus forte valeur ajoutée. Il s'agit aussi d'améliorer en permanence les performances en assignant à chaque secteur d'activité des objectifs opérationnels détaillés : amélioration de la qualité, réduction des délais, optimisation des marges. Le cabinet a introduit des outils de pilotage : budget, suivi budgétaire, prévisionnels, suivi des comptes clients, tableaux de bord. La gestion interne est performante car dès la fin des années 90, le cabinet a introduit les outils du monde des « entreprises ». Le dirigeant a une stratégie proactive qu'il infuse à l'ensemble des cadres.

L'organisation. Le groupe C est composé de deux sociétés : l'une est inscrite au Tableau de l'ordre, et la seconde sur la liste de la Compagnie régionale des CAC.

L'équipe. Elle est composée de 115 personnes réparties sur quatre sites (70 au siège social), dont huit experts-comptables (5 étant à la fois expert-comptable et CAC) et un conseil fiscal allemand.

Les chiffres clés. Comme tous les cabinets dont l'activité repose surtout sur les missions traditionnelles, l'activité progresse faiblement dans les mêmes proportions que le marché (entre 1 et 3 %).¹²⁸ Le chiffre d'affaires, autre que CAC, se répartit comme suit : 10 % Missions exceptionnelles, 71 % Expertise comptable, 10 % Missions paie facturées séparément. Les missions juridiques sont en principe réalisées par le cabinet d'avocat qui les facture séparément.

	2001/2002	2002/2003	2009/2010	2010/2011	2011/2012	2012/2013
Chiffre d'affaires global	7,3M€	7,6 M€	8,8 M€	9,1 M€	9,1 M€	9,0 M€
Dont CAC	-			0,8 M€	0,8 M€	0,5 M€

(Source : Parthenay, 2002, 2003, 2004, 2013, 2014b)

Partenariat. Le cabinet C est membre d'un groupement international de cabinets indépendants depuis 1984, qui regroupe huit cabinets implantés sur le territoire français.

Les clients. Près de 1 500 clients de toutes tailles et de toutes activités.

¹²⁸ Dans les années 90, début 2000, l'activité progressait de plus de 8 % annuellement.

Domaines d'activité. Le cabinet intervient dans les domaines d'activités suivants : expertise comptable, audit légal et contractuel, assistance et conseil, assistance dans le domaine juridique et social. Des pôles métiers ont été également créés, à savoir :

- Un pôle professions libérales sous la responsabilité d'un expert-comptable,
- Un pôle distribution de produits pétroliers et commerces structurés,
- Un pôle agricole. Des cadres et des collaborateurs sont en charge du monde agricole avec des spécialités par secteur : horticulteurs, viticulteurs, coopératives.

Responsabilisation. L'activité s'exerce en équipe de 3 à 4 personnes, dirigée par un responsable en contact direct avec le client et avec l'un des Experts-Comptables du cabinet C. Ce système relationnel offre ainsi une triple garantie : connaissance du dossier, rapidité d'intervention, compétence de haut niveau, structures spécialisées, écoute permanente, disponibilité, assistance suivie.

Informatique. Le cabinet a mis en place une veille informatique pour se tenir au courant des dernières nouveautés. Les collaborateurs disposent de divers logiciels tels que GESCAP, audit du patrimoine, Cegid (PGI), etc.

Évolution du cabinet. Pour assurer sa pérennité, le cabinet a adopté une démarche proactive pour déceler les signaux faibles et les tendances. La veille est systématique. Anticipant une baisse de rentabilité des dossiers de tenue et des activités traditionnelles, la direction souhaite développer des missions à plus forte valeur ajoutée.

Notre position au cabinet. Nous avons occupé le poste d'expert-comptable. Pendant dix-huit mois, nous étions en charge exclusivement du pôle BNC tout en étant adjointe d'un expert-comptable associé. Puis nous avons rejoint le service Commissariat aux comptes avant d'être nommée responsable du service paie. Au cours de ces trois années, nous avons tenu le rôle traditionnel d'un expert-comptable impliqué dans la vie du cabinet.

- Missions traditionnelles d'expertise comptable,
- Formation clients et collaborateurs,
- Interventions sur les sites secondaires pour les assister durant les périodes fiscales ou sur des dossiers complexes.

Département Paie.

- Encadrement et réorganisation du service paie du cabinet, mise en place procédures, d'outils de travail, etc.

- Gestion du service (planification, supervision des travaux, formation des collaborateurs, etc.).

Implications dans la gestion interne du cabinet.

- Élaboration des budgets, facturation, suivi portefeuille clients et de la production, etc.,
- Amélioration des méthodes de travail.

Une présentation plus exhaustive de l'étude de cas C figure dans **l'annexe 5.2**.

5.2.1.4.4 Présentation de l'étude de cas D

Le cabinet D voit le jour en 1948. En 1965, deux experts-comptables créent l'entité actuelle. Tous deux avaient la volonté de rénover le domaine de l'expertise comptable et de l'adapter aux enjeux et défis relevés quotidiennement par les entreprises. Ils ont donc créé le premier cabinet comptable qui s'appuie sur des pôles métiers : expertise comptable, paie et conseil social, audit et commissariat aux comptes. Cette approche était qualifiée de révolutionnaire au moment de son introduction dans la profession comptable. En 2000, une nouvelle génération remplace les fondateurs. Leur objectif est de moderniser à leur tour le métier. Le slogan du cabinet était « **la satisfaction du client est le miroir de notre compétence** ». Le cabinet D était affilié au réseau Partenaire HSD. En 2010, il rejoint le réseau CA. Ce réseau regroupe des cabinets comptables de moins de 50 collaborateurs ayant le souhait de structurer leur cabinet comme de vraies entreprises de services. Le cabinet D se structure donc en pôles transverses qui recourent l'ensemble des fonctions d'une entreprise.

L'activité du Groupe D est **très similaire à celle du Groupe A**, mais avec un peu moins de succès en terme d'expansion. Il entend privilégier les relations franco-allemandes, mais aussi franco-anglaises. C'est pourquoi, un *German Desk* a été créé 2005, suivi par l'*English Desk* en 2007. Ces deux pôles sont composés d'experts-comptables et de commissaires aux comptes bilingues, ayant une longue expérience d'assistance aux maisons-mères étrangères.

L'organisation et l'équipe. Le groupe D est composé de deux entités : une est inscrite au Tableau de l'Ordre, une autre inscrite sur la liste de la Compagnie régionale des CAC. Deux bureaux secondaires ont été ouverts après 2005.

Le groupe D a **sept activités** majeures : l'expertise comptable, le traitement de la paie, la création d'entreprise, l'international, l'audit et le commissariat aux comptes, le conseil en système informatique, le conseil juridique.

Les chiffres clés. Le chiffre d'affaires global 2012/2013 s'élève à 8,6 M€, dont 1,4 M€ pour les missions de commissariat aux comptes.¹²⁹ L'effectif au 30.6.2013 était de 92 personnes.

Notre position au cabinet. Nous avons occupé le poste de superviseur/directeur de mission au sein du pôle Paie & Social et accessoirement au département franco-allemand. Le service social et traitement de la paie était composé de 13 personnes (dont trois juristes) et le service franco-allemand de trois personnes. Le projet de création du *German Desk* ne s'étant pas concrétisé, nous avons quitté le cabinet après avoir mené la migration informatique. Une présentation plus exhaustive de l'étude de cas D figure à **l'annexe 5.3**.

5.2.1.4.5 Présentation de l'étude de cas E

Le cabinet E¹³⁰ fait partie d'un réseau de cabinets comptables, membre d'un *Big Four*. Le réseau a été créé en 1991 pour développer une offre de services professionnels dédiés au marché des TPE et PME. C'est la rencontre et les réflexions de trois experts-comptables, qui ont donné naissance au Groupe E. Pour ces trois fondateurs, il convenait de dépasser l'expertise comptable « traditionnelle ». En effet, la démocratisation des outils informatiques et la dérèglementation du secteur ont banalisé la prestation comptable de base. Ils sont arrivés à la conclusion qu'il y a lieu, d'une part, de repositionner l'offre des cabinets sur des services à valeur ajoutée, et d'autre part, de mettre en place une réelle démarche d'accompagnement des dirigeants d'entreprises dans toutes les décisions de gestion. Nous constatons que ces trois professionnels avaient mené une véritable démarche prospective stratégique.

Depuis, le Groupe E a su convaincre d'autres experts-comptables de participer à l'évolution du Groupe. Celui-ci est aujourd'hui un des leaders de la profession d'expertise comptable avec Fiducial. Le Groupe a développé un concept original qui repose sur la création d'une marque forte qui s'appuie sur une stratégie marketing, une gouvernance et un management original. Le développement de ce concept novateur est présenté plus en détail dans **l'annexe 5.4**.

Les valeurs du Groupe E tendent toutes vers l'excellence professionnelle en termes d'autonomie, d'esprit d'initiative, de formation, d'engagement, de diversité et de convivialité. Pour les dirigeants, les bonnes décisions se prennent sur le terrain. C'est pourquoi

¹²⁹ La Profession Comptable, n° 374, mars 2014.

¹³⁰ Les données sont issues de la présentation du Groupe lors du séminaire d'intégration (2007) et de notre mémoire.

l'organisation interne est fondée sur la délégation, la décentralisation, le professionnalisme et l'autonomie de chacune des entités. Il s'agit de demeurer proche de la réalité du marché et respecter les engagements de la « parole donnée ». Ainsi, les collaborateurs peuvent contribuer au développement des bonnes pratiques (capital d'expérience) et au partage des connaissances en participant à des groupes de travail nationaux.

Présentation de l'agence E.

Le cabinet E a été créé en 1976 par le père de l'actuel président du conseil d'administration. Le développement du cabinet est surtout lié à l'acquisition de clientèle et au rapprochement avec d'autres structures professionnelles. Il est devenu ainsi le leader de sa région. En 2005, les associés fondateurs ont décidé de rejoindre le réseau Groupe E pour assurer la pérennité à long terme du cabinet. L'un des deux dirigeants est un spécialiste réputé de la transmission des officines de pharmacie. L'activité du cabinet est traditionnelle, principalement des prestations comptables et correspond parfaitement aux cibles recherchées par les fondateurs du Groupe E. Avant leur intégration dans le Groupe, le cabinet disposait de peu d'outils de pilotage de la performance. L'organisation interne n'était ni formalisée, ni harmonisée, etc. Plusieurs années ont été nécessaires pour que l'organisation de l'agence E soit similaire aux autres agences. Cette réorganisation s'est traduite par des investissements massifs qui ont impacté la rentabilité de l'agence. Par ailleurs, ces changements ont bouleversé les habitudes des collaborateurs, qui ont eu beaucoup de mal à suivre le mouvement puisqu'il a fallu appliquer enfin des méthodes de travail, respecter des normes et des règles précises. En 2006, l'agence a acquis une petite structure locale d'une dizaine de salariés pour augmenter son activité et ses parts de marché.

L'organisation et l'équipe. L'agence E comprend six bureaux et a **cinq activités** majeures : l'expertise comptable, la gestion sociale et la paie, la création d'entreprise, la transmission d'entreprise, l'audit et le commissariat aux comptes, le conseil juridique et un peu d'international.

Les chiffres clés. L'agence a réalisé un chiffre d'affaires de 2,3 M€ en 2006/2007 avec 38 collaborateurs. Pour 2012/2013, les chiffre d'affaires s'élève à 4,5 M€. ¹³¹ L'expansion est due à deux facteurs, des acquisitions et l'impact du rapprochement avec le Groupe E.

¹³¹ Source : <http://www.societe.com/>.

Notre position au sein de l'agence. Nous avons occupé le poste de chargée de clientèle au sein du pôle Paie. Notre mission était d'animer et d'encadrer l'équipe, composée de huit collaborateurs, dont deux apprentis. L'objectif était de réorganiser ce service, de mettre en place les méthodes de travail, les outils du Groupe E, d'assurer le support technique avec les comptables. Compte tenu de l'obsolescence du logiciel de paie, il a fallu aussi migrer sur un nouveau logiciel en attendant l'implantation définitive du logiciel paie interne au Groupe. Nous avons aussi procédé à plusieurs audits et avons mis en place des plans d'action. Par ailleurs, les conditions de travail étaient de loin d'être optimales : des locaux inadaptés, un nombre important de dossiers non formalisés, des clients irrespectueux, etc. Une présentation plus exhaustive de l'étude de cas E figure à **l'annexe 5.4.**

5.2.1.4.6 Présentation de l'étude de cas F

L'association agréée de médecins F a été créée en novembre 1977. Les sept membres fondateurs sont issus de deux Chambres syndicales des médecins, de trois Syndicats de médecins, de deux Conseils départementaux de l'Ordre des médecins. L'objet de l'association est de développer des relations privilégiées et étroites avec ses membres dans le cadre de ses deux missions : la première d'information et d'assistance, la seconde de surveillance.

En adhérant à une association agréée, l'adhérent s'engage à respecter un certain nombre d'obligations, que nous ne détaillons pas. Dans le cadre de sa mission légale, l'association procède à des contrôles formels des documents remis par les adhérents ; contrôle prolongé par un examen de cohérence et de vraisemblance (ECV).

L'association propose aussi à ses membres de tenir leur comptabilité et d'établir l'ensemble des déclarations fiscales et sociales du médecin libéral, qu'il soit remplaçant, collaborateur libéral ou installé, des sociétés civiles de moyens (SCM), des associations médicales à partage de frais et des sociétés civiles immobilières (SCI). L'offre de services est multiple : soit une externalisation complète, soit la mise à disposition d'un logiciel spécifique, soit un traitement partiel. Par ailleurs, l'établissement des bulletins de paie et des déclarations sociales et fiscales ainsi que le conseil social peuvent être confiés à l'association. Les cotisations pour ces services ne sont pas très élevées par rapport à d'autres opérateurs. Dans les faits, beaucoup de médecins ont adhéré à ces services supplémentaires. Cette activité représente près de la moitié du chiffre d'affaires. Celui-ci s'élevait approximativement à 1,1 millions d'euros.

Pour élargir son périmètre d'intervention, le bureau et le directeur de l'AA ont décidé d'offrir un nouveau service : le conseil en fiscalité personnelle (déclaration de revenus, d'impôt sur la fortune, etc.). Selon les prévisions, le nombre d'adhérents va diminuer fortement dans les années à venir en raison de nombreux départs à la retraite. Il s'agit pour le bureau de l'association de pérenniser l'activité et de trouver de nouvelles sources de revenus.

Nous relevons un autre phénomène, celui de la diminution du nombre de médecins qui s'installent en libéral : de plus en plus de médecins choisissent le mode d'exercice de remplaçant ou de salarié. Par ailleurs, l'association fait l'objet d'une concurrence indirecte de la part des cabinets d'avocats qui ont créé des services dédiés aux professions libérales. Ces cabinets offrent le même type de services, à l'exception de ne pouvoir délivrer l'attestation fiscale. Les honoraires facturés par ces cabinets dépassent largement ceux de l'association, voire des cabinets d'expertise comptable.

L'équipe est composée de 12 personnes. Plusieurs collaboratrices travaillent à temps partiel. Une équipe de femmes dont la moyenne d'âge est élevée, et ayant une ancienneté de plus de 25 ans. Pour élever le niveau de compétences, le directeur, en accord avec le bureau, a décidé d'engager des collaborateurs de niveau BTS, DCG au minimum. Quant au directeur, il est issu d'un cabinet réputé de la région. Il entretient d'excellents contacts avec le centre pluridisciplinaire de gestion et les autres associations de gestion agréées de la région. Il est secondé par la responsable du service paie, qui est titulaire d'une maîtrise AES.

L'AA est équipé des logiciels Cegid spécifiques à ce type d'activité. Nous soulignons que le directeur est très conservateur, craintif et « compliqué ». Les nouveaux outils ou procédés ne sont introduits que par nécessité et non par anticipation.

Notre position. Nous sommes intervenue à plusieurs reprises au sein de l'AA :

1. **La première fois** pour remplacer le directeur durant sa longue maladie. Une grande partie de ses tâches nous a été confiée après une courte formation aux spécificités des associations agréées,
2. **La seconde fois** pour une mission temporaire durant la période fiscale pour soulager les collaboratrices. Notre mission consistait à réaliser les contrôles formels et répondre à toutes les questions et demandes d'informations d'ordre fiscal et social des adhérents,

3. **La troisième fois**, notre mission a duré 18 mois à temps partiel en tant que prestataire de services. Notre mission consistait à effectuer tous les examens de contrôle et de vraisemblance selon les directives et à assister le directeur en matière fiscale, comptable et sociale. Ce dernier avait besoin d'avoir un soutien technique. L'objectif était de concevoir l'offre de gestion des déclarations personnelles des adhérents.

Nous venons de décrire les six études de cas. Nous allons maintenant présenter le second volet de notre recherche, à savoir, l'enquête par questionnaire.

5.2.2 Une méthodologie quantitative : le questionnaire

L'enquête par questionnaire constitue le second volet de notre recherche. Le questionnaire est l'outil le mieux adapté pour recueillir un très grand nombre d'informations sur un large échantillon de répondants. Il permet d'enregistrer les réponses, dont les modalités ont été préalablement définies, qui seront par la suite traitées statistiquement. Nous commençons par décrire la procédure de recueil des données suivie (§ 5.2.2.1) avant d'exposer les méthodes utilisées pour analyser ces données (§ 5.2.2.2).

5.2.2.1 Le recueil des données par questionnaire

Dans le paragraphe § 5.2.1, nous avons présenté les six études de cas. Dans cette situation, nous sommes allée du monde empirique vers le monde théorique (logique logico-inductive). Le second volet de notre recherche a pour point de départ le monde théorique, le corps d'hypothèses issu de la littérature, mais aussi de nos pratiques et expériences. Nous voulions retenir le point de vue des répondants sur l'évolution du modèle professionnel, les changements actuels et futurs, la réflexion prospective, le concept de performance, et, pour finir, l'innovation créatrice de performance durable. Un exemplaire de ce questionnaire est présenté dans l'**annexe 5.5**. Le questionnaire est constitué de six parties distinctes.

La *première partie* (Q1, Q2, Q3, Q4, Q5) vise à identifier les cabinets (dominante, taille, répartition du chiffre d'affaires, évolution du chiffre d'affaires). La *seconde partie* porte sur l'évolution du modèle « profession comptable libérale » vers un « modèle entrepreneurial » (Q6, Q7, Q8, Q9, Q10, Q11, Q12). La *troisième partie* nous a permis de faire le point sur les démarches prospectives mises en place par les cabinets (Q12, Q14, Q15, Q16).

Les *quatrième et cinquième parties* visent à recueillir le point de vue des répondants sur le concept de « performance durable » (Q17) d'un cabinet et de tester les relations entre l'innovation et la performance durable (Q18). L'échelle de choix retenue est la suivante¹³² :

- 1 : pas important
- 2 : peu important
- 3 : moyennement important
- 4 : important
- 5 : très important

La *sixième partie* a pour objet de connaître leur représentation d'un cabinet performant durablement. Cette partie a été complétée par des questions concernant l'identité des répondants (le sexe, la fonction, l'expérience professionnelle, la participation à des travaux institutionnels). Nous avons aussi laissé aussi la possibilité aux répondants de faire des remarques d'ordre général.

5.2.2.2 La constitution de l'échantillon

La population de référence est composée d'experts-comptables et de commissaires aux comptes exerçant sur le territoire français. La plupart sont inscrits à la fois au Tableau de l'Ordre des experts-comptables et sur la liste de la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes.¹³³ Les personnes physiques inscrites au Tableau de l'Ordre des experts-comptables s'élèvent à 19 498¹³⁴ au 1er janvier 2013. Les noms, les coordonnées personnelles et/ou professionnelles sont indiqués dans l'annuaire disponible sur le site du CSOEC. Pour cette raison, l'utilisation uniquement de l'annuaire du CSOEC nous a semblé suffisante en tant que base de sélection.

Le taux de retour de cette population n'étant pas très élevé, nous avons sélectionné les coordonnées de tous les experts-comptables et experts-comptables stagiaires inscrits auprès de l'Ordre des experts-comptables d'Alsace, les élus et les invités du CSOEC, et les membres des groupes de travail « Professioncomptable2020 ». Pour obtenir un échantillon moins représentatif d'une région, nous avons retenu la méthode d'échantillonnage aléatoire pour sélectionner les coordonnées de plus de 400 experts-comptables dans l'annuaire¹³⁵ disponible

¹³² Il s'agit d'une échelle de Likert à cinq niveaux qui laisse la possibilité au répondant de fournir une réponse neutre.

¹³³ Il y avait 14 227 personnes physiques (dont 64 % entre 41 ans et 60 ans) et 5 076 personnes morales inscrites à l'annuaire de la CNCC (2010).

¹³⁴ Au 1/1/2013, site du CROEC Alsace.

¹³⁵ Cet annuaire est mis à jour plusieurs fois par an.

sur le site du CSOEC. Par ailleurs, nous avons publié le questionnaire dans le groupe « Sondages » sur le réseau social « Pacioli.fr », créé par le syndicat IFEC. Dans le cadre de notre mémoire, pour l'obtention du Master Management, parcours recherche, nous avons été en relation avec une dizaine de réseaux et groupements de cabinets (France Defi, Cabex, Synerga, Fidunion, Difference, Audecia, Baker Tilly, Eurus, Eurex, Exco, Groupe EY, Groupe Excel, etc.). Pour cette raison, il nous a semblé très utile de les contacter pour leur demander, s'ils acceptaient de diffuser le questionnaire auprès de leurs membres. De même, nous avons également sollicité le syndicat Experts-comptables et Commissaires aux comptes de France (ECF), Monsieur Sanchez (président de l'AE INTEC), l'Académie des Sciences et Techniques Comptables et Financières, la société RCA. France Defi, Synerga et la société RCA ont accepté de publier notre questionnaire sur leur intranet. Puis, nous avons relancé les autres réseaux qui n'ont pas donné suite. L'un d'eux nous a même demandé d'insérer leur logo sur notre questionnaire. Nous avons refusé cette proposition qui nous paraissait contraire à la posture d'un chercheur qui est de rester indépendant et neutre.

Nous voulions recevoir également les opinions d'étudiants en comptabilité, classes préparatoires d'expertise comptable, Comptabilité Contrôle Audit (CCA), en alternance à l'Université Paris-Est Créteil et Marne-La-Vallée,¹³⁶ à l'Institut de Formation par Alternance du pôle formation CCI de Strasbourg, de l'IUT de Mulhouse de l'Université de Haute-Alsace, mais aussi à certains de nos étudiants du CFA CNAM Ile de France. Nous avons précisé à nos étudiants au cas ils ne pourraient pas remplir le questionnaire, ils pourraient le faire remplir par leur maître d'apprentissage. Le modèle de la lettre de sollicitation figure à l'**annexe 5.7**.

5.2.2.3 L'administration du questionnaire

Après avoir discuté de notre recherche avec Monsieur Alain Cheval, Président de France Défi, celui-ci a rédigé un texte de soutien adressé aux membres du groupement et du groupe de travail « Performance des cabinets ». Monsieur Jérôme Clarysse, Président de RCA et Monsieur Stén Bienvenu, Responsable de communication de RCA, que nous avons également contactés, ont eu la gentillesse de le transmettre aux membres de la communauté RCA,¹³⁷ via l'intranet du site RCA avec un mot de soutien.

¹³⁶ Nous remercions Madame Pascale Terrisse d'avoir transmis le questionnaire et la lettre d'accompagnement aux étudiants de la filière Master CCA.

¹³⁷ Nous remercions Messieurs Alain Cheval, Clarysse et Bienvenu pour leur gentillesse d'avoir accepté de soutenir notre recherche.

Une lettre d'accompagnement a également été rédigée afin d'introduire notre recherche. Quant au questionnaire « à remplir en ligne », en guise d'introduction, nous avons expliqué les objectifs de notre recherche en nous inspirant de la lettre d'accompagnement. Le but de cette lettre est de présenter la recherche, de lui donner de la crédibilité et d'encourager les personnes à y répondre. Elle informe les destinataires que les données seront traitées d'une façon strictement anonyme afin d'assurer la confidentialité de leurs réponses. Il était également proposé d'envoyer une synthèse des résultats aux participants. Un exemplaire de cette lettre est présenté en **annexe 5.6**.

5.2.2.4 L'envoi et le retour du questionnaire

Pour tenir compte des caractéristiques de la population d'étude, des inconvénients et des avantages des modes d'administration du questionnaire, nous avons déployé un seul mode d'administration : l'envoi du questionnaire par la voie informatique, via internet (en pièces jointes).

Les experts-comptables, comme les commissaires aux comptes, sont des hommes et femmes très occupés, rigoureux, sérieux. La grande majorité a pris l'habitude de travailler sur Internet et de consulter leur messagerie, à la condition sine qua non que l'objet des e-mails les interpellent. Nous avons cherché à personnaliser autant que possible la lettre d'accompagnement (nom et prénom du destinataire), notamment quand il s'agissait d'ex-confrères avec qui nous entretenons des liens confraternels, voire amicaux. Après avoir eu des remarques et suggestions très pertinentes, nous avons créé le même questionnaire sous Google Drive pour qu'il puisse être rempli en ligne. Par la suite, le lien, permettant de remplir en ligne le questionnaire, a été systématiquement inséré dans le courriel tout en laissant le choix aux répondants (format papier ou format électronique). L'envoi du questionnaire par la voie électronique a un coût faible mais un temps de réalisation relativement long. Tous les envois ont été effectués avec l'option « demander un accusé de réception et de lecture ». Près de 97% des répondants ont rempli le questionnaire en ligne. Pour les questionnaires remplis, au format Word, nous avons enregistré les données « papier » sous Google Drive. A l'issue de l'administration du questionnaire, nous avons obtenu un fichier Excel.

Nous avons eu la possibilité de distribuer les questionnaires « papier » à une partie de nos étudiants en alternance dans des cabinets comptables. Cependant, peu d'étudiants l'ont rempli pour deux raisons majeures : d'une part, leur manque d'expérience terrain et d'autre part, une

méconnaissance des problématiques et des évolutions de la profession comptable. Nous ajoutons aussi que l'avenir de la profession ne les interpelle pas vraiment.

Le questionnaire a été administré entre juillet et octobre 2012 auprès de 1 177 personnes. Ensuite, plusieurs relances e-mails ont été effectuées en septembre et début octobre. Le modèle de la lettre de relance est présenté dans l'**annexe 5.8**. Nous résumons le calendrier des envois et des relances du questionnaire dans le *Tableau 16* ci-après :

Nombre d'exemplaires					1 ^{er} envoi		1 ^{ère} relance	2 ^{ème} relance
Nb	Non lus	Absences	Rejetés*	Restant		Mode		
36				36	Mi-juin 2012	Face à face		
944	13	17	42	872	Mi-juillet 2012	Email + questionnaire attaché + Lien Google Drive	Début-sep. 2012**	
23	4		19	Fin-août 2012	Fin-sep. 2012**		Début-oct. 2012**	
119	4		15	Début -sep. 2012				
55	2			53	Début-oct. 2012			
1 177	23	17	57	1 085				

* En raison de mauvaises adresses courriel.

** Mode d'administration : envoi par Internet, questionnaire au format Word attaché + lien « questionnaire en ligne » sous Google Drive.

Tableau 16 : Le calendrier des envois et des relances du questionnaire

Après relances, nous avons reçu 140 réponses, via Google Drive, quatre réponses par e-mail et deux réponses par courrier. Le taux de retour est de 13,46 %, un taux conforme au taux moyen des études réalisées par le CSOEC.

Le questionnaire rempli en ligne présentait des questions bloquantes ce qui explique probablement un nombre de « retour » plus faible qu'attendu. Lors de notre participation au 67^{ème} Congrès de l'Ordre en octobre 2012, les personnes rencontrées nous ont fait part de leurs perceptions sur ce questionnaire. Certains estimaient qu'ils n'avaient pas les compétences pour le remplir compte tenu d'une expérience en management insuffisante. Pour d'autres, l'objet de notre recherche ne les intéressait pas. Il faut souligner que ceux qui ont décidé de participer à l'enquête, y ont investi de leur temps et l'ont rempli très consciencieusement. Plus de 50 % des répondants ont rédigé des commentaires pour exprimer leurs avis, nous encourager dans notre recherche et nous demander de leur fournir les résultats obtenus de l'enquête. Ces commentaires ont été retranscrits et synthétisés pour être exploités. Les participants à l'enquête, qui nous ont communiqué leurs coordonnées courriel, ont été remerciés pour leur participation. Nous les avons aussi informés que les résultats leur

parviendront ultérieurement. Une majorité de répondants a exprimé le désir de recevoir un exemplaire de notre thèse.

5.2.2.5 Le codage et l'analyse des données recueillies par questionnaire

Le codage.

Le codage des données est une étape importante pour le traitement statistique des données. Le fichier Excel des réponses obtenues ne pouvait pas être exploité tel quel (les colonnes ne correspondaient pas à l'Ordre chronologique des questions, elles étaient mélangées). Nous avons donc modifié le fichier pour pouvoir l'exporter dans le logiciel SPSS et le transmettre au consultant, qui nous a aidée à réaliser l'analyse de données. Les libellés/noms des questions ont été renommés pour pouvoir analyser les résultats issus des deux logiciels utilisés. Les questions relatives à l'échelle en cinq points (par exemple, très faible [...] très élevée ; pas important [...] très important, etc.) n'ont posé aucune difficulté de codage, puisque chacune d'elle est une variable pouvant prendre les valeurs allant de 1 à 5 ou de 1 à 10. Le traitement de certaines questions à choix multiples peut poser des problèmes de traitement ; c'est pourquoi chaque modalité de question devient une variable qui sera codifiée par 1 ou 2. Pour les questions où le répondant devait cocher une seule réponse parmi plusieurs, chaque modalité de réponse a été codée d'une valeur de 1 à n. Pour les questions dont la réponse est OUI ou NON, nous avons codé 1 pour Oui et 2 pour Non. Pour les questions ouvertes, nous avons réalisé une analyse de contenu.

L'analyse des données.

De façon classique, nous avons procédé à deux types d'analyse des données recueillies par questionnaire : univariée, bivariée. L'analyse multi-variée n'a pas pu être réalisée ; la classification n'ayant rien donné. Les résultats des analyses utiles à notre démonstration sont présentés tout au long du **chapitre 7**.

L'analyse **univariée** a consisté à analyser les variables les unes après les autres en effectuant, pour les variables nominales des tris à plat et des calculs de fréquence (cf. **annexe 7.3, de 7.3.1 à 7.3.9**), des calculs de moyennes et d'écart-types pour les variables ordinales (cf. **annexe 7.4, de 7.4.1 à 7.4.4**). Nous avons aussi recouru aux graphiques pour représenter les valeurs nominales. En effet, cette analyse de premier niveau permet de décrire une variable indépendamment des autres (Evrard et al., 2009; Malhotra, Bories, Macé, & Shahidi, 2011). Les graphiques permettent de rendre visible l'ensemble des données.

Nous avons procédé à une **analyse factorielle** de la question 17 portant sur les dimensions de la performance durable qui montre cinq facteurs principaux et quatre isolés. En complément nous avons aussi réalisé deux autres analyses factorielles des questions 18 et 19 portant respectivement sur les dimensions de l'innovation et des stratégies d'innovation (cf. **annexe 7.5, de 7.5.1 à 7.5.3**).

Puis nous avons procédé à l'**analyse bivariée** qui consiste à analyser les variables deux à deux, et à détecter les éventuelles relations qui peuvent exister entre les variables. L'objectif est de mesurer la force de l'association entre deux variables. Nous avons calculé les coefficients de corrélation entre les variables, en utilisant le Rhô de Spearman. L'**annexe 7.6** présente tous les coefficients de corrélation Rhô pour les questions Q17 « Performance », Q18 « Innovation » et Q19 « Stratégie d'Innovation ». Quant aux **annexes 7.7 à 7.9**, les Rhô de Spearman relatifs aux quatre dimensions de performance retenues sont présentés. Différentes parties de ces tableaux sont utilisées et commentées tout au long du chapitre 7.

Nous avons également effectué une **analyse de la variance** (ANOVA) qui consiste en un test statistique permettant de vérifier que plusieurs échantillons sont issus de la même population. Ce test s'applique lorsque nous mesurons une ou plusieurs variables explicatives catégorielles (appelées facteurs de variabilité, leurs différentes modalités étant parfois appelées « niveaux ») qui ont de l'influence sur la distribution d'une variable continue à expliquer. L'analyse de la variance permet donc d'étudier le comportement d'une variable continue à expliquer en fonction d'une ou de plusieurs variables explicatives catégorielle. Les tableaux 7.9.1.à 7.9.4, en **annexe 7.9**, présentent les résultats des ANOVA. Pour les variables pour lesquelles l'analyse de la variance n'était pas possible, nous avons effectué des **tests t** de moyenne dont les résultats figurent en **annexe 7.11** (tableaux 7.11.1 à 7.11.3).

Nous venons de décrire la méthodologie suivie pour effectuer notre enquête par questionnaire. Dans la partie suivante, nous présentons la troisième source de données utilisées.

5.3 La documentation professionnelle

Nous avons également utilisé une troisième source de données sous la forme de documents publiés par la profession comptable. Nous commençons par décrire, comment nous avons recueilli ces données (§ 5.3.1) avant d'expliquer brièvement comment nous les avons analysées (§ 5.3.2).

5.3.1 Le recueil des données documentaires

Dans le cadre de la revue de la littérature, nous avons été amenée à consulter un ensemble de documents parlant de la prospective, du futur, des nouveaux marchés, des pratiques managériales, des défis, de la réforme etc. de la profession comptable libérale en France. Ces documents sont de nature diverse : articles de revues, revue de presse, guides, actes des congrès de l'Ordre, études, vidéos, etc.

Articles de revues sur la profession comptable libérale.

Nous avons recherché les articles traitant de la prospective stratégique, de la performance, du management, des mutations parus dans des revues professionnelles et académiques et dans la presse. Le Conseil régional de l'Ordre à Strasbourg nous a mis à disposition les revues de la « *Profession comptable* ». Les autres revues ont été consultées, soit sur le site du CSOEC, soit à la bibliothèque de l'EM Strasbourg. Les articles académiques ne sont pas très nombreux en raison du manque d'intérêt par la communauté des chercheurs pour le management et les pratiques de la profession comptable libérale. Les tableaux D.1a à D.1c, en **annexe 5.9**, dressent une liste des revues professionnelles et académiques analysées.

Enquête et études.

Les instances professionnelles, les fournisseurs d'outils de gestion, les syndicats professionnels, le comité SMP de l'IFAC,¹³⁸ l'Académie, les sociétés de conseil, les éditeurs indépendants d'études économiques sectorielles. Nous nous sommes limitée aux dernières enquêtes et études réalisées. Nous avons étudié sept études que nous avons soit téléchargées sur les sites respectifs des éditeurs, soit consultées à la bibliothèque du CSOEC à Paris. La liste de ces enquêtes et études figurent dans le tableau D.2 (cf. **annexe 5.9**).

Autres documents.

Nous avons également cherché tous les guides, ouvrages, actes de congrès de l'Ordre et les vidéos portant sur notre objet de recherche. Quelques ouvrages se trouvant dans les bibliothèques de l'UPEC et de l'Université de Strasbourg. Nous avons ainsi recueilli un ensemble de documents dont la liste figure dans les tableaux D3a à D3b (voir **annexe 5.9**).

¹³⁸ Pour *Small and Medium Practices Committee*.

5.3.2 L'analyse des données documentaires

Nous n'avons pas réalisé d'analyse de contenu comme dans une recherche qualitative, de type NVivo. Notre analyse s'est appuyée sur les fiches de lecture avec idées clés, que nous avons rédigées à l'issue de nos lectures.

Conclusion du chapitre 5

Le chapitre 5 était consacré à la présentation de la position épistémologique du chercheur ainsi que les méthodes de collecte des données retenues pour exploiter nos expériences professionnelles en cabinets comptables, et d'intention scientifique. Notre travail empirique est constitué de deux volets, qui traitent l'un d'une étude fondée sur des études de cas, et l'autre d'une enquête par questionnaire. Le but de ce chapitre était double. Il s'agissait, d'une part, de justifier notre stratégie de recherche par rapport à la problématique et aux hypothèses de recherche, et d'autre part, de présenter les deux volets de la recherche et les méthodes employées pour donner un statut aux résultats de terrain présentés dans les **chapitres 6 et 7**.

Dans un premier temps, nous avons répondu aux questions épistémologiques que soulève notre recherche. La présente recherche s'attache à démontrer que les innovations peuvent constituer un levier puissant de performance durable dans la profession comptable. Pour cela nous avons conjugué une posture subjective (une expérience) et une posture objective extérieure. Nous sous-tendons par posture subjective une posture de praticien réflexif. C'est pourquoi notre position épistémologique s'apparente au positivisme aménagé. Ce cadre épistémologique est tout à fait cohérent avec un cadre ontologique qui considère l'entreprise (le cabinet comptable) comme un objet complexe. Par ailleurs, les deux volets de la recherche font appel à des démarches et à des approches différentes. Pour le premier volet, nous adoptons une démarche exploratoire à dominante qualitative reposant sur l'étude de cas qui s'appuie principalement sur une posture justifiée de praticien réflexif, telle que l'a décrit Schön (1994). Pour le second volet, la démarche adoptée est confirmatoire et l'approche est quantitative.

Dans un second temps, nous avons procédé à la présentation de six études de cas qui couvrent une période de dix-huit ans. Ces cas sont tous issus du même secteur d'activité ; la profession comptable et sont assez représentatifs de deux catégories d'acteurs : les cabinets leaders et les cabinets intermédiaires.

Dans un troisième temps, nous avons présenté l'enquête par questionnaire. Ce questionnaire a été construit à partir de la littérature, de notre expérience et de notre intuition. Nous avons aussi détaillé la manière dont nous avons procédé pour administrer ce questionnaire et recueillir les données. Il a été envoyé à 1 176 experts-comptables et/ou commissaires aux comptes, stagiaires expert-comptable, étudiants en comptabilité, partenaires de la profession comptable. Un taux de 13,4 % a été obtenu. Les données ont été analysées de façon univariée et bivariée. En raison du nombre important de répondants d'une catégorie, nous n'avons pas pu réaliser une analyse typologique.

Dans un quatrième temps, nous avons exposé l'étude documentaire que nous avons réalisée sur la profession comptable. Nous avons ainsi étudié le contenu de toutes les études et enquêtes, articles de revues, guides, vidéos, sites web.

Après avoir présenté les positionnements épistémologiques ainsi que les méthodes de recueil des données utilisées dans cette thèse, nous pouvons procéder à la présentation des résultats. Les chapitres 6 et 7 sont consacrés aux études de cas et à l'enquête par questionnaire confirmatoire.

Chapitre 6 : La réalité des cabinets face au modèle élaboré de performance durable : résultats des études de cas

L'objectif de ce chapitre est de rendre compte des études de cas qui alimentent partiellement les travaux que nous présentons dans cette thèse. Conformément aux préconisations de nombreux chercheurs qualitatifs (Eisenhardt & Graebner, 2007; M. B. Miles & Huberman, 2003; Yin, 2003) l'échantillon de cas présente un ensemble de traits communs, assurant la comparaison et la production de régularités.

Suivant notre démarche de création de connaissances fondée sur l'expérience professionnelle, nous mobilisons six études longitudinales réalisées dans cinq cabinets comptables et une association dans lesquels nous avons exercé notre activité professionnelle (cf. *Tableau 15*). Trois cabinets font partie des cabinets de grande taille (*Bigs Four*), deux sont de taille moyenne, classés parmi les cents premiers cabinets français, et le dernier cas une association de gestion agréée de petite taille. Dans le schéma suivant, nous représentons la chronologie de ces expériences professionnelles (cf. *Figure 23*). Nous rappelons que ces études de cas ont été décrites au **chapitre 5** (§ 5.2.1.) et en **annexe 5**.

Chronologie des expériences professionnelles dans les cabinets comptables

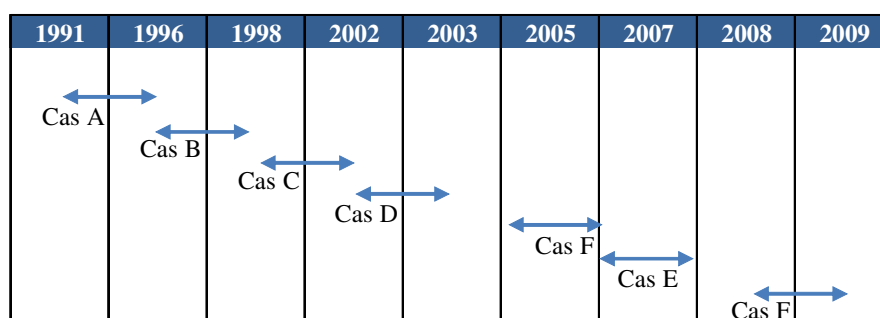


Figure 23 : Chronologie des expériences professionnelles

Ce chapitre a donc une vocation descriptive et explicative. Notre démarche consiste à identifier les innovations dans chaque cas, puis à mettre en lumière leur contribution à la performance durable. Forgues (2007) précise que « la présentation individuelle des cas a pour

avantage d'en donner une vision globale, mais au détriment des comparaisons ». ¹³⁹ Si la lecture de ce chapitre peut paraître fastidieuse en raison des similitudes entre les cas, il nous est toutefois paru important de suivre l'évolution de ces cabinets au cours du temps. Par comparaison aux années 90, où le conservatisme et une forme d'inertie prédominaient, les changements se sont accélérés ces dernières années. Nous précisons que leur organisation était restée hiérarchisée, pyramidale, compartimentée en pôles. C'est pourquoi nous n'avons pas pu ni identifier toutes les innovations produites, ni analyser les outils de pilotage, les méthodes de facturation, etc.

Lors de la publication du classement de la profession comptable 2012/2013 des 277 cabinets représentant près de 39 % du chiffre d'affaires de la profession, Marie France Parthenay écrivait à juste titre que « même dans la partie éclairée de la profession, une certaine tendance à l'opacité se fait jour [...] enfin, bien sûr, comme chacun sait : chiffre d'affaires ne veut pas dire résultat (Parthenay, 2014a). Compte tenu de la complexité des organisations, de la multiplicité des structures juridiques, des modalités de rémunérations, il nous semble difficile de décrypter leur rentabilité réelle. La collecte de données financières s'est donc avérée difficile puisque certains cabinets n'avaient pas publié leurs comptes. ¹⁴⁰ En tout état de cause, la rentabilité et la croissance des cabinets observés étaient supérieures à celles actuelles.

Avant de procéder à l'exposé séquentiel de chaque cas (§ 6.2. à 6.6), nous présentons notre matrice d'observation (§ 6.1.) qui repose sur la grille de lecture construite à la fin du **chapitre 5**. Afin de faciliter les comparaisons, nous suivons le même mode d'exposition pour les six cas. Pour chacun des cas étudiés, seront développés successivement :

- La stratégie du cabinet,
- L'identification des formes d'innovations produites,
- L'analyse de la contribution de chaque innovation sur les dimensions de la performance durable retenues.

¹³⁹ Forgues, B. (2007). La rédaction du travail de recherche. In R.-A. Thiétart, *Méthodes de recherche en management* (3ème éd., Vol. 1-1, p. 521-537). Paris: Dunod.

¹⁴⁰ Dans les bases de données officielles, moins de 6 000 cabinets déposent régulièrement leurs comptes annuels au greffe, soit moins d'un tiers du nombre de cabinets.

Notre progression analytique va donc du « quoi » (quelle dimension de la performance durable ?) en passant par le « comment » (quels leviers ? quelles formes d'innovation ?). La dernière partie du chapitre est consacré à la synthèse des études de cas.

6.1 La matrice d'observation

Pour identifier la variété des innovations dans la profession comptable telle que nous l'avons observée dans notre activité professionnelle, nous proposons une grille d'observation à deux dimensions. La première porte sur l'objet sur lequel porte l'innovation, c'est-à-dire le type d'innovation ou l'élément concerné. La seconde dimension concerne le degré de nouveauté de l'innovation. Le modèle de la matrice figure à l'**annexe 6.1**.

L'objet de l'innovation

Cette dimension porte sur l'élément concerné par la nouveauté. Nous distinguons :

- D'une part, les produits et les services délivrés au client et les nouveaux marchés,
- D'autre part, le système d'organisation qui comprend toutes les fonctions classiques d'une entreprise (que le client peut voir partiellement dans certains cabinets comptables), le mode de fonctionnement de ces services, le matériel utilisé, le système d'information, etc. Le système d'organisation est fondamental, car il intègre les compétences fondamentales d'un cabinet comptable et les innovations managériales ou de gestion.

L'élément *front office*, inclus dans le modèle de servuction d'Eiglier et Langeard (1987) est représenté par le personnel des cabinets, qui, sauf exceptions, est en contact étroit avec les clients. La participation du client est toujours sous-tendue puisque elle est indispensable pour pouvoir délivrer des services et fournir le produit final (les états déclaratifs, les bulletins de paie, etc.). Dans le cadre de notre étude, ni l'extension des locaux dans lesquels les services sont fournis, ni la création et la transformation de salles de réunion ne sont qualifiées d'innovation, bien que la finalité soit d'améliorer la performance en matière de conditions de travail et d'accueil du public.

Le degré de nouveauté de l'innovation

Cette seconde dimension concerne sur le degré de nouveauté de l'innovation pour le cabinet et le marché qui comprend cinq niveaux (trois pour les innovations incrémentales et deux pour les innovations radicales) :

- les **innovations incrémentales** qui portent, soit sur des améliorations de l'existant, des ajustements et des extensions, soit sur des éléments existants ou non dans le cabinet
- les **innovations radicales** se traduisent par l'introduction d'innovation nouvelle à la fois pour le cabinet et pour le marché (inexistant chez les concurrents).

Dans un premier temps, chaque innovation est positionnée au sein de la matrice, puis décrite succinctement. Dans un deuxième temps, nous analysons leur contribution sur les quatre dimensions de la performance durable.

Nous présentons aussi quelques innovations contemporaines dont nous avons eu connaissance en restant à l'écoute du secteur professionnel.

6.2 Le cabinet A

Bien qu'une présentation exhaustive ait été faite dans le chapitre 5, il nous importe de rappeler brièvement la stratégie de chaque cabinet (§ 6.2.1.) avant de nous intéresser aux innovations introduites.

6.2.1 Le positionnement et la stratégie du cabinet A

Le cabinet A était leader dans sa région sur les métiers de l'audit, de l'expertise comptable et du conseil avant son rapprochement avec un *Big Four* fin 2008. Pour le collège d'associés du cabinet A,¹⁴¹ l'avenir des deux métiers, audit et expertise comptable, passe par des regroupements. Leur objectif était de consolider leur offre aux grandes entreprises, qui bénéficient d'une implantation régionale, nationale et internationale mais aussi d'anticiper la fin progressive du monopole.

Fin des années 80, le cabinet a créé un département « Audit autonome » dirigé par des commissaires aux comptes et experts-comptables recrutés dans les grands cabinets d'audit internationaux afin de pénétrer de nouveaux marchés, comme le marché anglo-saxon.¹⁴² La stratégie du cabinet était de s'adapter en permanence aux évolutions de l'environnement en proposant une gamme de services de haut niveau et d'accompagner ses clients à l'international. Entre 1991 et 2008, le cabinet a triplé de taille grâce à l'acquisition de deux cabinets et à une croissance organique.

¹⁴¹ Ces dirigeants et associés sont ceux qui ont été recrutés au début des années 90.

¹⁴² En 1996, l'effectif de ce département était de 15 personnes dont trois commissaires aux comptes.

En 1996, il figurait parmi les 40 premiers cabinets français. Dans la profession comptable, le cabinet était reconnu comme le grand spécialiste du marché franco-allemand des PME, un acteur incontournable pour les agences régionales de développement économique et les acteurs locaux, capable d'offrir un ensemble de compétences avec des équipes régionales. Cette stratégie a été déterminante pour l'expansion et le succès du cabinet.

Avant d'aborder les pratiques d'innovation et leur contribution à la performance durable, nous tenons à préciser certaines spécificités. Le cabinet, comme beaucoup de ses confrères, ne mettait pas en valeur les offres de services. La vente de services complémentaires au client se faisait, soit lors de réunion, soit lors de leur passage au cabinet pour apporter les pièces comptables, soit lors de conversations téléphoniques au cours desquelles il faisait part d'un problème ou d'un souhait. La réputation, les bonnes relations avec les établissements bancaires et les institutions économiques locales, et l'adossement au réseau GV suffisaient pour attirer de nouveaux clients.

La compétence technique et linguistique, les connaissances des collaborateurs étaient très importantes : rigueur, qualité des travaux effectués, implication, « ne pas compter ses heures », etc. Le collaborateur « lambda » n'était pas formé pour « vendre » des services nouveaux mais il s'agissait de bien faire son travail, de respecter les consignes et de n'être pas trop créatif. Il en était de même pour certains experts-comptables, chefs de département. A titre d'exemple, l'établissement d'un contrat de travail était uniquement du ressort des services juridiques pour s'assurer qu'il soit conforme à la législation.¹⁴³ La direction estimait que les compétences des comptables n'étaient pas suffisantes dans ce domaine par rapport aux spécialistes. Néanmoins, la coopération avec les départements juridiques permettait d'acquérir de nouvelles connaissances et des méthodes d'analyse. En somme, ce processus constitue un apprentissage individuel et collectif.

Il nous paraît important de préciser le fait qu'aucune heure non facturable ne pouvait figurer sur les feuilles de temps remplies par les collaborateurs et visées par les responsables de service. En d'autres termes, la production (heures) était facturée à 100 % dans la majorité des cas. La facturation, établie une fois par an, s'effectuait au temps passé dont le détail était limité au strict minimum. En cas de variation importante d'une année à l'autre, la direction exigeait des explications. Le cabinet était considéré comme l'un des plus « chers » de la

¹⁴³ La finalité était surtout la sécurisation.

région. C'est pourquoi certains clients étaient dirigés vers la filiale « traditionnelle » où les taux horaires étaient plus faibles.

Nous avons constaté la multiplication des demandes de justification d'honoraires de la part des clients. Certains commençaient à se plaindre du coût des prestations fournies en nous disant « vous allez encore nous facturer le temps passé au téléphone » ou « ce sont nos honoraires qui ont payé ce mobilier de *designers* ». Force est de constater que la tension sur les prix devenait visible.

Ce n'est qu'au début des années 90 que les normes professionnelles ont exigé l'établissement de lettres de missions. Pour les anciens clients, un document récapitulatif des prestations du cabinet était joint avec la facture annuelle. Ce document paraphé par le client servait de lettre de mission.

En résumé, nous rangeons le cabinet A dans la catégorie des cabinets volontaristes, ambitieux et reconnus pour la qualité de son accompagnement et la pertinence des solutions proposées. Pour atteindre les objectifs fixés, le cabinet a renforcé les compétences dans tous les métiers ; des équipes de spécialistes en matière fiscale, juridique, comptable, financière, informatique et en gestion. Il s'agissait de s'aligner sur la stratégie de la concurrence directe des cabinets internationaux qui, au cours des années 90 se sont implantés dans la région. Nous avons donc observé de nombreux changements que nous qualifions d'innovations.

6.2.2 L'identification des innovations et leur positionnement

Après s'être intéressée à la stratégie et au positionnement du cabinet A, nous nous sommes interrogée sur les formes d'innovations introduites par le cabinet pour renouveler sur la durée des performances satisfaisantes. Leur origine est multiple. Il peut s'agir d'innovations par mimétisme par rapport à des concurrents (rattrapage), par anticipation dans le cadre d'une démarche prospective stratégique, mais aussi émanant des collaborateurs. En effet, ils innoveront en réfléchissant sur leurs actions et leurs missions ce qui permet de faire évoluer les méthodes de travail, les pratiques. Au total nous avons répertorié vingt-cinq innovations dont une description détaillée figure à l'**annexe 6.2**. Nous considérons ces innovations comme des réussites en termes de rationalisation, d'adaptation aux réalités de l'environnement en ce sens qu'elles ont constitué un levier de performance durable. Chacune de ces innovations est positionnée dans la matrice présentée page suivante (cf. *Tableau 17*).

Sous l'influence des progrès de la technologie, et de l'arrivée d'une nouvelle génération de collaborateurs, l'adoption de l'informatique s'est diffusée progressivement dans le cabinet. Du point de vue sociologique, les collaborateurs les plus anciens, estimaient que la saisie directe sur le logiciel comptable était « dévalorisante ». Pour toutes ces raisons, l'organisation était la suivante : les collaborateurs enregistraient les informations comptables (les écritures) sur des bordereaux-papiers, transmis au service informatique où des opérateurs les saisissaient. Cela se traduisait par de nombreuses demandes d'information des opératrices de saisie, qui n'arrivaient pas à relire les chiffres (voire un journal déséquilibré après saisie, des erreurs ou des omissions). Les pertes de temps entre les appels téléphoniques et les déplacements au service informatique étaient très importantes. En période fiscale ou de forte activité, les tensions étaient courantes. Les premiers utilisateurs des ordinateurs, portables ou fixes, ont été les auditeurs, suivis par le département Expertise comptable Conseil, et enfin le département tenue le plus conservateur.

		Innovation incrémentale (objectivation et/ou de valorisation)			Innovation radicale** (anticipation)	
		+	++	+++	++++	+++++
Type*		Amélioration de l'existant	Ajustement (nouveau)	Extension (cabinet & marché)	Rattrapage	Nouveau (cabinet & marché)
Offres de services et marchés						
O b j e t	Nouvelles offres (et/ou coproduite avec le client)***	Produits et services	(1) Expertise et Conseil (2) Audit	(3) Offre globale		(4) Conseil en gestion, informatique, formation (5) Consolidation
	Nouveaux marchés	Marché/champ				(6) Marché anglo-saxon
	Système d'organisation					
	Contact					(21) Partenariat
	Support physique			(14) PC bureau & portables		(22) Département paie
	Processus de production Méthodes, Outils, Système d'information, Procédés	Managériale, organisationnelle, procédé et technologique	(7) Outils expertise comptable & Cac (8) Programmes de travail adaptés à la taille des clients (9) Dossiers permanents & annuels (10) FTS pour le calcul des conventions de conversion et FNE et autres FTS (11) Tableaux de contrôle de TVA et charges sociales (12) Reporting et états prévisionnels sous tableurs (13) Formalisation de l'organisation interne "vie dans votre établissement"	(15) Standardisation DP et DA paie & social et fiscal (16) Contrôle qualité (17) Saisie directe (18) Procédures de TVA (19) Traduction des états financiers, dossiers de gestion, etc en langue étrangère (20) Import balance clients		(23) GIE (24) Livret d'accueil collaborateur (25) RAO

* exemple : innovation managériale, technologique.

** innovations stratégiques

*** Les offres sont souvent co produites avec la participation du client.

Tableau 17 : Positionnement des innovations du cabinet A

Dans le cadre de notre activité professionnelle, nous avons rationalisé les méthodes de travail pour gagner en temps, en efficacité et en traçabilité. Dans un cabinet d'expertise comptable, le taux de rotation des collaborateurs est relativement élevé. C'est pourquoi il nous a semblé important de conserver tous les documents de travail qui, d'une part, constituent des moyens de preuve en cas de litige, et d'autre part, permettent aux nouveaux collaborateurs de prendre connaissance des spécificités du dossier. Le gain de temps est considérable, dès lors que le dossier, complexe ou non, est documenté, clair et précis. Nous en avons fait l'expérience à de nombreuses reprises : par manque de justifications et de documentation, nous devions aller à la recherche d'informations avant de pouvoir mener à bien notre mission.

Des modèles de feuilles de travail (papier au départ, puis au format Word ou Excel) ont été créés. Nous avons aussi standardisé les « situations mensuelles », les écritures d'abonnement et les états prévisionnels (notamment pour un cabinet de recrutement qui développait son activité en franchise). Ces outils simples ont été ensuite adoptés par certains collaborateurs. Les dossiers permanents et de travail non normés par le groupe GV ont été homogénéisés dans les départements « Tenue Expertise » (classeurs « Paie » et « Fiscal »). La diffusion et l'adoption des innovations mises en place par le cabinet ont nécessité, d'une part, des actions de formation¹⁴⁴ et, d'autre part, de gérer l'inertie de certains collaborateurs.

L'autonomisation de la paie dans un pôle dédié est une innovation de rattrapage et stratégique. Au départ, le cabinet envisageait d'abandonner l'activité de traitement de la paie pour plusieurs raisons : la mauvaise qualité des travaux, des clients mécontents, une activité qualifiée de complexe, non rentable, un logiciel de paie inadapté aux évolutions règlementaires, des collaborateurs qui jugeaient la paie accessoire et non prioritaire, un manque de temps et d'intérêt, etc. Après un exercice de prospective pour anticiper les évolutions et les besoins d'externalisation des clients, un pôle social a été créé. La volonté de la direction était de spécialiser les compétences des collaborateurs. Ainsi, elle s'est assurée de la sécurité de la production des paies. Toute la difficulté a été de convaincre quelques collaborateurs comptables, les plus spécialisés en paie, de rejoindre ce pôle. Cependant, il n'était pas question de confier le rôle de responsable du pôle Paie à un expert-comptable ou un expert-comptable stagiaire. A cette période, l'activité paie n'était pas encore stratégique.

¹⁴⁴ Les formations ont été orientées davantage Audit, Consolidation, Technique comptable compte tenu de la complexité de certains dossiers clients (Sociétés cotées au Second Marché ou sur le marché Américain [Us Gaap], etc.).

Le recrutement de spécialistes (auditeurs internationaux, contrôleurs financiers, *Steuerberater*) est une innovation de *front office* en personnel de contact.

Nous remarquons qu'il n'y a pas d'innovations environnementales. Les cabinets comptables n'avaient pas la réputation d'être des entreprises dans lesquelles les dirigeants se préoccupaient de la gestion responsable des talents et de la qualité de vie au travail (équilibre).

Nous n'avons pas cité l'extension des locaux et le cloisonnement des *open spaces* : un nouveau bâtiment fonctionnel avec plusieurs salles de réunion adaptées à la typologie de la clientèle (meublées au goût allemand, etc.), une aula dédiée aux expositions permettant d'organiser des cocktails, un espace archivage. Les *open spaces* ont été cloisonnés en concertation avec les collaborateurs (un binôme par bureau).

Compte tenu de notre position au cabinet, nous n'avons pas observé d'innovations en matière de facturation et d'organisation interne, mise à part l'amélioration des états de la production « heures » indispensables à la constitution des provisions pour honoraires au bilan.

En résumé, nous avons répertorié des innovations de produits (extension et autonomisation des offres), de marchés (anglo-saxon, conseil), mais surtout des innovations managériales (procédés, méthodes, organisation, stratégique), et dans une moindre mesure technologique.

La partie suivante est consacrée à l'analyse de la contribution des innovations à la performance.

6.2.3 La contribution de l'innovation à la performance du cabinet A

Les travaux montrent que la performance des entreprises est le résultat de nombreux facteurs, parmi lesquels leur innovativité, c'est-à-dire leur capacité à innover (Djellal & Gallouj, 2002; Hamel, 2000; Le Roy et al., 2013; Peters & Waterman, 2012). Nous avons vérifié la contribution des innovations identifiées dans les quatre dimensions de la performance. Les impacts des innovations sont présentés sous forme de tableau (cf. *Tableau 18*, page suivante). Pour respecter les consignes concernant le nombre de pages, nous limitons notre analyse à quelques innovations comme levier de performance.

En ce qui concerne la performance économique, il nous paraît difficile d'apprécier la contribution réelle des innovations sur cette dimension compte tenu de notre position au sein

de l'organigramme et de nos responsabilités. Nous pensons que les performances économiques étaient très satisfaisantes. En effet, le montant de la participation des salariés aux fruits de l'expansion et la prime d'intéressement avaient fortement augmenté durant ces six années malgré la crise économique des années 1992-1993.

Innovation	PERFORMANCE DURABLE			
	Economique	Client et adaptation	Processus interne	Légitimité & professionnalisme
N°	Offres de services			
1 à 5 Audit - Expertise & Conseil - Conseils en gestion - Consolidation	Croissance	Nouveaux clients	Qualité	Notoriété - réputation
	Pérennité (préoccupation)	Fidélisation	Innovation	Image
	Rentabilité	Valeur utile		Professionnalisme
	Création de valeur	Compétitivité		Respect
		Concurrence		
	Réponses aux attentes			
	Projet de cabinet			
Marchés				
6 Marché anglo saxon	Croissance	Nouveaux clients - services		Réputation
		Elargissement		Professionnalisme
		Proactivité		
		Concurrence		
Contact				
21 Partenariat	Création de valeur	Proactivité & Veille	Innovation managériales	Réputation
	Croissance	Attractivité nouveaux clients	Contrôle qualité	Marque & Enseigne
	Préoccupation pérennité	Qualité services fournies	Process et méthodes	
Support physique				
14 PC bureaux et portables	Productivité		NTIC	Professionnalisme
			Process et méthodes	
			Qualité	
22 Département paie	Productivité	Adaptation - réactivité		Respect
	Rentabilité	Concurrence		Réputation image
Processus de production (innovations managériales, de procédés, de méthodes, d'outils, ...)				
7 à 12 15 18 Outils expertise et CAC. Programme de travail, DP et DA, Feuilles de travail, Modèles de reporting, Procédures	Productivité	Qualité services fournies	Qualité du travail	Professionnalisme
	Rentabilité		Amélioration process	Respect réglementation
			Gaspillage	Légitimité auprès des
			Standardisation -formalisation	Institutions
			Traçabilité	
		Harmonisation pratiques		
13 24 Vie dans l'entreprise Livret d'accueil			Formalisation	Protection
			Harmonisation pratiques	Valeur et éthique
25 RAO	Productivité	Adaptation	NTIC	Respect réglementation
	Rentabilité	Proactivité	Travail de qualité/contrôle	Professionnalisme
	Création de valeur		Formalisation	
23 GIE	Productivité	Valeur utile	NTIC	Respect
	Création de valeur	Concurrence	Amélioration process	
	Pérennité	Qualité services fournies	Veille solutions techniques	
17 et 20 Saisie directe et import balance	Productivité	Valeur utile	NTIC	Professionnalisme
	Rentabilité	Réponses aux attentes	Veille solutions techniques	Image
			Qualité du travail	
			Temps d'attente, erreurs	
19 Traduction des états financiers, dossiers de gestion, plan comptable	Productivité	Réponses aux attentes	Standardisation	Image
	Rentabilité	Nouveaux clients	Qualité du travail	Réputation
	Tarifs	Fidélisation		
	Croissance	Valeur utile		

Tableau 18 : Contribution des innovations à la performance durable du cabinet A

La standardisation des dossiers permanents et annuels, les documents préparatoires des liasses fiscales, des annexes des comptes annuels et du dossier de gestion, les questionnaires de contrôle de taxe professionnelle, etc., mis à jour au moins une fois par an ont permis de réels

gains de temps, et ont apporté un certain confort (consignes, traçabilité, etc.). Le programme de travail utilisé respectait scrupuleusement les normes professionnelles, qui quelques années plus tard a été intégré dans le module *révision assistée par ordinateur* proposé par un des plus importants fournisseurs de progiciels comptables. En effet, le souhait de l'équipe dirigeante était d'homogénéiser et formaliser les pratiques pour réaliser des gains de productivité et améliorer la qualité. En Audit comme en Expertise comptable, plusieurs modèles de dossiers et programmes de travail ont été créés comme :

- des programmes spécifiques à l'audit des secteurs bancaires, industriels, associatifs, etc.,
- ou, en expertise comptable, des programmes selon la taille des entreprises (grandes, moyennes, petites, etc.).

Cette **standardisation et segmentation** a favorisé l'apprentissage collectif. Les notes de présentation et d'orientation, devenues obligatoires et mises à jour régulièrement, ont constitué une véritable avancée en permettant de former les nouveaux collaborateurs, mais aussi en incitant à la réflexion sur l'action (un regard critique et lucide plein d'enseignements). Cependant, leur mise en œuvre s'est accompagnée par de nombreuses résistances internes. La majorité des collaborateurs était de réels techniciens. Non seulement ils estimaient qu'ils perdaient leur temps à formaliser les consignes, les chiffres et points clés de chaque dossier, mais aussi ils rencontraient des difficultés à rédiger et à synthétiser.

La **création du pôle social** a permis d'augmenter la sécurité et la rentabilité de l'activité « paie » et du système d'information : gain de productivité grâce à l'optimisation des flux internes et externes, fiabilité de la paie. La fiabilité est un enjeu prioritaire pour le cabinet après avoir perdu de gros dossiers-paie dont les honoraires facturés étaient élevés. Il s'agissait avant tout de ne pas compromettre la réputation et la légitimité du cabinet. La finalité était de développer l'activité Paie à moyen terme en attirant de nouveaux clients et en valorisant le savoir-faire du cabinet.

La « **révision assistée par ordinateur** » (RAO) produit des dossiers de travail exhaustifs conformément aux normes professionnelles. C'est un outil de progrès sur le plan de la formation des collaborateurs dans le sens où c'est un moyen efficace de mettre à jour ses connaissances. Son introduction au cabinet a permis d'améliorer le processus de production (gains de temps, réduction des erreurs, contrôle qualité) mais a nécessité une période d'adaptation. Cet outil informatique puissant, doté de multiples fonctionnalités standardise la

révision des comptes, car il aide à construire les comptes et à contrôler les données chiffrées. Il permet aussi le transfert des données (travail collaboratif), l'archivage, la sauvegarde. L'usage de la RAO augmente également la qualité des dossiers et apporte une plus grande certitude que les collaborateurs intègrent les nouveautés fiscales, sociales, comptables puisque le programme de travail est mis à jour en permanence. En somme, les outils RAO ont permis d'informatiser une partie non négligeable des contrôles de révision.

L'**import des balances** sous format ASCII a conduit à des gains de temps considérables, mais a nécessité l'organisation des flux entre le client et le service informatique du cabinet.

Quant aux **innovations de produits et de services**, qu'elles soient incrémentales ou radicales, elles ont permis de développer l'activité (une croissance organique), même si nous ne pouvons pas la chiffrer. Les signaux observés nous laissent à penser que les objectifs assignés étaient atteints. Le développement de nouvelles offres s'est concrétisé par l'arrivée de dossiers-clients prestigieux ce qui s'est traduit par de multiples interventions intéressantes du point de vue cognitif, mais aussi en termes de légitimité.

Le **partenariat GV** a permis d'engranger de nouvelles missions et de nouveaux savoirs, notamment des appels d'offre au niveau national aussi bien en Audit qu'en Expertise comptable. Le fait d'être membre de GV a surtout permis d'élargir l'activité d'audit de grands comptes et de mutualiser des formations coûteuses. Sans ce partenariat, le cabinet n'aurait pas pu obtenir la confiance de certaines grandes sociétés internationales et les suivre dans leur développement.¹⁴⁵

Les contrôles annuels effectués par GV ont permis de s'assurer du respect des règles professionnelles et internes. Les premiers dossiers contrôlés ont été choisis par la direction, puis les suivants ont été tirés au hasard. C'est pourquoi tous les collaborateurs devaient impérativement respecter les normes fixées.

La création d'un **GIE** entre plusieurs cabinets avait pour objectif de mutualiser les coûts et créer des logiciels comptables et paie. Compte tenu de la complexité croissante de la paie, le projet a été abandonné et un logiciel Paie a été acquis auprès d'un prestataire informatique (après notre départ du cabinet). En somme, les objectifs ont été atteints partiellement.

¹⁴⁵ Pour des raisons de confidentialité, le nom de ces clients « prestigieux » ne sont pas cités.

Conclusion du cas A.

Dans un premier temps, nous avons listé les principales innovations observées que nous avons explicitées en **annexe 6**. Dans un deuxième temps, nous avons dressé un tableau présentant pour chaque innovation sa contribution aux différentes dimensions de la performance durable. Les innovations réalisées par le cabinet A ont permis :

- une croissance organique dans l'Audit et le conseil,
- de rester compétitif face à l'arrivée de concurrents directs,
- d'accroître l'attractivité.

Le cabinet a pu ainsi conserver sa position de leader régional jusqu'à son rapprochement en 2008 avec l'un des quatre *Bigs* : un rapprochement stratégique pour anticiper l'évolution de la profession et notamment celle de l'Audit dans le seul souci de pérennité.

En somme, le cabinet a montré son innovativité et son aptitude à aligner sa performance sur les réalités de son environnement. La vision stratégique a consisté à poursuivre simultanément des objectifs de croissance, de création de valeur pour toutes les parties prenantes, notamment les clients et les acteurs économiques locaux.¹⁴⁶ La performance du cabinet A est surtout liée au professionnalisme des équipes (notamment les consultants), à sa réputation au-delà des frontières, à sa capacité à attirer de nouveaux talents (nombreux recrutements de juristes, d'auditeurs et de consultants) et de nouveaux clients.

6.3 Le cabinet B

6.3.1 Le positionnement et la stratégie du cabinet B

Le cabinet B fait partie d'un des réseaux pluridisciplinaires le plus intégré au niveau mondial. L'entité française faisait partie de la zone Europe à laquelle était rattachée l'Afrique de l'Ouest.

En 1996, l'activité principale du cabinet est l'Audit et les services associés. La clientèle était composée de groupes français et internationaux, et de PME. Les *startups* et les entreprises en forte croissance étaient suivies par les départements entrepreneurs (Paris et Lyon principalement). Il a été le premier cabinet *Big* à séparer volontairement les activités de

¹⁴⁶ La plupart des investisseurs étrangers devenaient clients du cabinet grâce au partenariat informel avec ces acteurs économiques.

conseil de l'audit. Les offres commissariat aux comptes ont été dissociées de l'expertise pluridisciplinaire (comptable, organisation, finance). Cette approche répondait aussi aux demandes du marché : un accompagnement des entrepreneurs¹⁴⁷ quels que soient leur stade de développement et leur profil, pour les aider à grandir et à devenir les leaders de demain.

En raison de sa forte expertise sectorielle, le cabinet B a été un moteur et l'est toujours en termes de production de manifestations, d'études, de rapports et d'enquêtes bien avant ses concurrents. Pour accompagner les clients et renforcer la capacité à créer de la valeur, le cabinet B a souhaité développer des services aux entrepreneurs. C'est ainsi que l'expertise comptable fit son apparition au sein du cabinet, imitée quelques années plus tard par d'autres *Bigs*. **L'annexe 6.3.** détaille les offres de services de ce métier différent de l'audit. Pour le bureau B, il s'agissait aussi d'assister les auditeurs dans le cadre de certaines missions comme l'établissement des liasses fiscales, l'audit de la paie, le contrôle des déclarations annuelles de salaires, les missions exceptionnelles en cas de liquidation d'activités, la participation à des inventaires, etc.

Les échanges et la coopération étroite entre les parties ont été bénéfiques pour tous, « chacun apprenait l'un de l'autre ». Les clients entrepreneurs étaient principalement des référés du réseau et quelques clients locaux recommandés par les établissements bancaires, l'agence régionale de développement économique et la chambre de commerce international, tous deux installés dans le même immeuble. L'objectif des deux associés était de réaliser une croissance externe en cherchant à acquérir une structure professionnelle locale semblable aux cabinets D et A. Ce projet ne s'est pas concrétisé contrairement à d'autres régions françaises. L'une des causes serait le fait que les *Bigs* n'étaient pas « aimés », mais plutôt craints par leurs confrères.

En résumé, l'ADN du cas B est la pluridisciplinarité, les services à haute valeur ajoutée, l'approche globale proposée aux clients et son engagement dans la société. Cela se traduit par un même niveau d'excellence et la même constance de qualité des travaux réalisés partout dans le monde grâce à une stratégie et des structures communes et homogènes.

L'expertise comptable compte aujourd'hui près de 300 professionnels (dont 80% au siège parisien). En 2013, le cabinet B a rédigé son premier de rapport de responsabilité qui met l'accent sur la confiance et la construction d'une croissance pérenne.

¹⁴⁷ Entreprises familiales, entreprises innovantes, entreprises intermédiaires, etc.

6.3.2 L'identification des innovations et leur positionnement

Notre étude du cas B met en évidence vingt-trois innovations, dont sept radicales (cf. *Tableau 19*). Celles-ci sont décrites plus en détail dans l'**annexe 6.3**.

		DEGRE DE NOUVEAUTE ➔				
		Innovation incrémentale (objectivation et/ou de valorisation)			Innovation radicale** (anticipation)	
		+	++	+++	++++	+++++
Type*		<i>Amélioration de l'existant</i>	<i>Ajustement (nouveau)</i>	<i>Extension (cabinet & marché)</i>	<i>Rattrapage</i>	<i>Nouveau (cabinet & marché)</i>
O b j e t	Offres de services et marchés					
	Nouvelles offres (et/ou coproduite avec le client)***	Produits et services mais aussi de marché pour les missions d'expertise comptable	<ul style="list-style-type: none"> (1) Consolidation - Reporting (2) Assistance aux filiales étrangères de groupes étrangers et entreprises françaises (3) Organisation et externalisation de la paie (4) Conduite de projets comptables (5) Audit opérationnel 	<ul style="list-style-type: none"> (6) Comptabilité en situation de crise (7) Formalisation procédure RH et administrative 	(8) Petits déjeuners	(9) Expertise comptable
	<i>Front office</i>					
	Personnel de contact	Marketing & communication				(10) Le prix de l'entrepreneur
Système d'organisation						
Support physique	Technologique	<ul style="list-style-type: none"> (11) Portable, logiciels comptables et d'audit 	(12) Lotus note et Etafi		(19) Logiciel Audit et méthodologie	
Processus de production Méthodes, Outils, Système d'information, Procédés	Technologique managériale	<ul style="list-style-type: none"> (13) Procédure de collecte liasse de consolidation en plusieurs langues (14) Génération automatique d'écritures de paie (SAP) (15) Formalisation collecte des données auprès des clients (16) Harmonisation et optimisation des méthodes de travail (17) Procédures administratives internes & facturation (18) Adaptation à l'expertise comptable d'outils de l'audit 			<ul style="list-style-type: none"> (20) Dossiers annuels et dossiers permanents EC (21) Programmes de travail Expertise comptable (22) Contrôle qualité EC (23) Engagements environnementaux 	

* exemple : innovation managériale, technologique.

** innovations stratégiques

*** Les offres sont souvent co produites avec la participation du client.

Tableau 19 : Positionnement des innovations du cabinet B

La plupart des innovations observées sont liées à l'implantation d'un petit pôle expertise comptable au sein du bureau B. Sa création a enclenché une cascade d'innovations de

différentes nature : les logiciels comptable et de consolidation, l'organisation interne, la mise en place de dossiers permanents et annuels, les programmes de travail, l'adaptation des outils de l'audit à l'expertise comptable, la revue du mode de facturation, le contrôle qualité, l'archivage, la documentation, etc. L'harmonisation des méthodes de travail et la standardisation des dossiers allaient de soi dans une telle structure professionnelle. Un groupe de travail interne¹⁴⁸ a été créé pour concevoir les outils spécifiques à l'expertise comptable. Il s'agissait de transposer le modèle professionnel de l'audit à l'expertise comptable, nouveau métier pour le groupe. De plus, les contrôleurs qualité internes vérifiaient le respect des consignes. Lors du premier contrôle qualité, il nous a été demandé de ne plus utiliser le module RIO (révision assistée par ordinateur) pour réviser les comptes en vue de l'établissement des comptes annuels bien que nous avons expliqué les avantages de son utilisation (performance en termes d'efficience et d'efficacité).

L'audit étant prépondérant, l'activité d'expertise comptable était au départ une activité complémentaire. Ces nouvelles offres de services en expertise comptable ont été développées pour répondre, d'une part aux demandes des clients et des autres bureaux (notamment ceux implantés en Allemagne, en Suisse, aux États Unis, etc.), et d'autre part, aux besoins détectés par les auditeurs lors de leurs interventions. Il s'agissait d'être utile et de montrer la capacité du cabinet à traiter des petits dossiers comme n'importe quel autre cabinet d'expertise comptable. Nous précisons que la cible recherchée n'était ni l'artisan, ni la profession libérale, ni le petit commerçant, mais davantage les petites et moyennes entreprises ayant une activité transnationale, filiales étrangères ou exportatrices. La priorité était la compétitivité et non pas la rentabilité.

Pour ce qui concerne l'activité Audit, nous avons participé à deux missions d'audit proprement dites ce qui a été insuffisant pour identifier les innovations dans ce domaine, à l'exception de la mise en œuvre progressive du logiciel d'audit.

Depuis 1998, les innovations se sont multipliées afin d'élargir les offres de services et les différencier des autres intervenants sur le marché.¹⁴⁹ Il s'agit d'apporter des solutions de proximité et d'accompagnement opérationnel en France et à l'International en allant de

¹⁴⁸ Ce groupe de travail était composé de membres issus la plupart des cabinets comptables rachetés et des représentants du pôle expertise comptable parisien.

¹⁴⁹ Source : brochure « assistance opérationnelle » disponible sur le site Internet du groupe.

l'externalisation (*outsourcing*) partielle jusqu'à l'externalisation complète de toute la fonction finance avec une plateforme dédiée mono ou multi-pays, etc.

La création d'un *German desk* et le développement de l'activité juridique au début des années 2000 ont constitué des innovations importantes pour le bureau B.

La partie suivante est consacrée à l'analyse de la contribution des innovations à la performance.

6.3.3 La contribution de l'innovation à la performance du cabinet B

Après s'être intéressée aux innovations du bureau B, nous nous proposons de présenter une synthèse de leur contribution à la performance durable. Le *tableau 20*, page suivante, fait référence aux quatre dimensions de performance auxquelles elles se rapportent.

La réussite de l'activité Expertise comptable au sein du bureau B ne doit pas être uniquement jugée à l'aune de la performance économique (rentabilité, productivité), mais doit être perçue comme une création de valeur utile aux clients et de réponse au-delà de leurs attentes. Il s'agissait d'être disponible, de les assister à tous les stades de leur développement (de la création à la cessation). Dès lors que les honoraires facturés représentaient plus de 50 % de la production (le temps passé valorisé au coût horaire fixé pour chaque intervenant), le dossier était qualifié de rentable. Il nous paraît important de préciser que les prestations facturées par le bureau B étaient conformes au marché, donc tout à fait compétitifs bien que les coûts de production soient bien plus élevés.

Les **innovations managériales** identifiées ont permis progressivement des gains de productivité. La transposition de certains outils de l'audit à l'expertise comptable a contribué à la performance clients en améliorant la satisfaction (l'utilisation des Powerpoint lors des réunions d'arrêté des comptes, les questionnaires de bouclage de dossier, d'appréciation des risques).

Cependant, le module « révision assistée par ordinateur » n'a pas été utilisé conformément aux instructions du groupe¹⁵⁰ bien que nous estimions après l'avoir testé, que c'était un levier de performance économique et d'adaptation (confort). L'outil informatisait une partie importante des contrôles et apportait une sécurité.

¹⁵⁰ Le groupe souhaitait structurer les dossiers de révision identique à celle des dossiers d'audit (cycles, feuilles maitresses, questionnaires comme celui de clôture de mission, etc.).

Innovation		PERFORMANCE DURABLE			
		Economique	Client et adaptation	Processus interne	Légitimité & professionnalisme
N°		Offres de services			
1	Consolidation - reporting	Croissance	Nouveaux clients	Optimisation	Professionalisme
2	Filiales étrangères	Création de valeur	Fidélisation	Qualité de travail	Respect réglementation
3	Externalisation paie	Rentabilité	Valeur utile	Capacité d'innovation P&S	Réputation - Notoriété
5	Audit opérationnel		Adaptation		Marque
4	Conduite de projets comptables		Réponses aux attentes		
7	Assistance administrative		Elargissement		
			Proactivité		
9	Expertise comptable	Croissance	Concurrence	Innovation P & S	Réputation
6	Comptabilité en sit. Crise		Réponse aux attentes		Professionalisme
			Fidélisation		
			Valeur utile		
8	Petits déjeuners		Communication		Notoriété (Image)
			Adaptation (concurrence)		Marque
			Fidélisation		Professionalisme
			Attractivité nouveaux clients		
Front office					
10	Le prix de l'entrepreneur		Communication		Notoriété (Image)
			Pratiques "commerciales"		Valeurs
			Attractivité nouveaux clients		Marque
Système organisation					
11-12	Logiciel Audit, comptable Portables	Productivité	Concurrence	Méthodes et process	Professionalisme
		Création de valeur	Adaptation	Travail de qualité	Respect réglementation
				NTIC	
Processus de production					
13 à	Formalisation, Programmes de travail, dossiers annuels	Productivité	Qualité	Standardisation	Professionalisme
22	Contrôle qualité	Rentabilité		Qualité de travail et contrôle	Respect réglementation
	Procédures	Création de valeur		Méthodes et procédés	Protection
				NTIC	
23	Déplacements		Proactivité		Valeurs - Ethique
					Image

Tableau 20 : Contribution des innovations à la performance durable du cabinet B

Les innovations, quelle qu'en soit la nature, intègrent l'exigence de qualité dans la réalisation des travaux en allant plus loin que les attentes des parties prenantes et les clients. Elles concourent ainsi à créer de la réputation et de la confiance. La confiance repose sur la pertinence des conseils fournis (travaux), du respect de la déontologie et des valeurs. Elle est fragile ce qui explique que pour la maintenir dans la durée, il faut mettre en œuvre des compétences et des relations de qualité avec les clients (le déplacement en Allemagne pour régler les problèmes d'affiliation aux organismes sociaux allemands en lieu et place des salariés est un exemple parmi d'autres).

La légitimité et le professionnalisme sont des facteurs déterminants de performance pour le cabinet. Les métiers et la connaissance sectorielle sont des postes d'observation dont les études et les recherches se font l'écho. Cette expertise constitue un atout majeur pour accompagner les clients et permettent de partager les bonnes pratiques, de déceler les nouvelles tendances et de détecter les opportunités. Force est de constater que les dimensions

« clients & adaptation à l'environnement » et « légitimité & professionnalisme » sont étroitement liées.

D'une part, les innovations managériales (procédures, standardisation, formalisation) garantissent la qualité, et d'autre part, aident à respecter les obligations inscrites dans le code de conduite (indépendance, loyauté, transparence, travail en équipe, intolérance envers les pratiques contraires aux lois et à l'éthique, etc.).

Les innovations contemporaines, mentionnées à la fin du § 6.3.3., ont attiré de nouveaux clients et ont permis un fort développement de l'activité (forte croissance organique qui s'est traduite par de nombreux recrutements).

En ce qui concerne la performance environnementale, le cas B mène une démarche pour maîtriser les déplacements en les rationalisant (déplacements en train, etc.). Aujourd'hui, le groupe A mène une démarche de réduction de l'empreinte environnementale, en minimisant les émissions de gaz à effet de serre, la consommation énergétique et de papier.

Conclusion du cas B.

Le pôle expertise comptable, auquel nous étions rattachée, a atteint les objectifs fixés : la satisfaction des besoins des clients et la création de valeur pour les clients et pour les associés du bureau B en respectant les règles et les principaux fondamentaux édictés par le groupe qui sont l'éthique, l'indépendance, la loyauté, le travail en équipe, la disponibilité, le professionnalisme, les compétences. Les innovations recensées constituent un levier de performance en démontrant la capacité du groupe B à assurer son développement à long terme et en se positionnant parmi les leaders régionaux et nationaux.

6.4 Le cabinet C

6.4.1 La stratégie du cabinet C

La direction du cabinet C menait une démarche stratégique proactive. Les grandes lignes du plan stratégique étaient communiquées aux cadres¹⁵¹ lors de la réunion annuelle. L'organisation de ces réunions permettait, d'une part, d'encourager la cohésion des équipes et l'échange de bonnes pratiques, d'expériences, et d'autre part, d'évoquer les tendances et les

¹⁵¹ Les cadres représentaient plus de 40 % des effectifs.

signaux annonciateurs de changements. Il s'agissait d'un moment propice à la réflexion quant au devenir du cabinet.

Au cours de ces réunions, les résultats annuels et les objectifs à atteindre pour N+1 étaient présentés et commentés tour à tour par chacun des associés.

Le président directeur général cherchait à insuffler à son équipe son ambition, son sens de l'innovativité et de l'anticipation. A ses yeux, l'innovation était le gage de la pérennité du cabinet, un facteur de croissance. La stratégie opérationnelle consistait à concilier les projets au quotidien pour atteindre les buts à long terme : l'indépendance, la compétitivité, une performance satisfaisante en termes de croissance, de productivité et de rentabilité. La stratégie consistait à mettre en œuvre une série d'actions pour conserver, d'une part, la place du cabinet parmi les leaders régionaux et, d'autre part, son influence au sein des institutions professionnelles.

Tout l'enjeu consistait à créer de la valeur pour les clients mais aussi pour les propriétaires. La veille économique, technologique et sociale, environnementale tenait donc une place importante dans le dispositif mis en place par le cabinet. Il s'agissait d'anticiper les besoins des clients et des non clients, les évolutions du marché et de la profession et surtout la technologie. Les NTIC n'étaient introduites dans le cabinet qu'après avoir soupesé les avantages, les inconvénients et les risques encourus. La question de la sécurité de l'information était essentielle aux yeux du dirigeant ; le secret professionnel étant sous-tendu.

Entrepreneur dans l'âme mais aussi visionnaire, le président du directoire exigeait de ses équipes l'optimisation permanente de l'organisation et du processus de production (la réalisation des travaux) sans que la qualité en pâtisse. Le cabinet était considéré comme une organisation normale, une entreprise dont le métier est de produire de l'information et de vendre des conseils. Des conseils que le cabinet avait du mal à facturer séparément des missions principales, car toute la difficulté portait sur la distinction entre le conseil courant et le conseil exceptionnel. Les lettres de mission précisaient¹⁵² que les interventions, répondant à des besoins spécifiques, feraient l'objet d'une facturation séparée en fonction du temps passé et d'un taux horaire variant en fonction de l'expérience et du niveau des intervenants. Si le cabinet décelait un problème ou un besoin spécifique, il informait le client, puis lui proposait

¹⁵² Les lettres de missions incluaient la répartition des travaux entre le client et le cabinet : les obligations propres aux clients (travaux périodiques, travaux de bilan) et les travaux du cabinet.

une mission complémentaire adaptée à sa problématique pour qu'il puisse savoir ce qu'il va payer et pour quelle prestation. La philosophie appliquée consistait à appliquer le principe suivant : « tout travail réalisé mérite une juste rémunération, même symbolique ». Ce changement de culture a induit des rejets chez un certain nombre de collaborateurs ; il n'était pas facile pour eux de justifier la facturation exceptionnelle avant de leur montrer ou envoyer la « note d'honoraires ».

Ainsi, le budget prévisionnel prévoyait entre 10 % et 15 % de missions exceptionnelles comme objectif. Il nous importe de rappeler que près de 90 % du chiffre d'affaires des cabinets comptables était connu au début de l'exercice comptable compte tenu du taux de renouvellement tacite des missions.¹⁵³ Aujourd'hui ce taux est compris entre 70 et 90 %.

En résumé, la stratégie du cabinet C était orientée vers la qualité, les nouvelles technologies, la sécurité et l'optimisation des processus de production. L'enjeu était de pérenniser la structure professionnelle et d'assurer son développement. L'organisation reposait sur un processus de production similaire à celui d'une chaîne de fabrication. Les acteurs du cabinet travaillaient en équipe en se fournissant mutuellement des informations (à la fois clients et fournisseurs internes). Le client était placé au centre du système organisationnel.

6.4.2 L'identification des innovations et leur positionnement

Notre étude du cas C met en évidence vingt-quatre innovations, dont cinq radicales (cf. *Tableau 21*, page suivante). Une description détaillée de ces innovations figure à **l'annexe 6.4**. Comme la plupart des cabinets comptables, les offres de services ne sont pas formalisées et sont suffisamment mises en avant. Des stratégies marketing n'étaient pas encore mises en œuvre ou simplement envisagées. Quant aux collaborateurs, ils avaient une idée assez imprécise de l'étendue des offres de services que pouvait proposer le cabinet.

¹⁵³ Les conditions générales d'intervention, jointes à chaque lettre de mission, mentionnaient la durée de la mission dans la partie V. DUREE – LITIGE – COMPETENCE : « les missions sont confiées pour une durée d'un an. Elles sont renouvelables chaque année par tacite reconduction, sauf dénonciation par lettre recommandée avec accusé de réception, ou par acte extrajudiciaire, trois mois avant la date de clôture de l'exercice. » (Extrait des conditions générales d'intervention)

DEGRE DE NOUVEAUTE

		Innovation incrémentale (objectivation et/ou de valorisation)			Innovation radicale** (anticipation)	
		+	++	+++	++++	+++++
Type*		Amélioration de l'existant	Ajustement (nouveau)	Extension (cabinet & marché)	Rattrapage	Nouveau (cabinet & marché)
Offres de services et marchés						
Nouvelles offres (et/ou coproduite avec le client)***	Produits et services	(1) Conseil social (2) Transmission (3) Conseil en gestion et en organisation	(16) Offre globale (17) Formation			
Champ	Marché	(4) Professions libérales (5) Agricole (6) Produits pétroliers (19) Franco-allemands	(18) Association		(20) Marché public	
Front office						
Personnel de contact			(19) Steuerberater			
Système d'organisation						
Support physique	Technologique managériale	(7) Transfert de dossiers sur portables (8) Transmission automatisée documents service juridique			(21) Télétransmission Ced Scan bank Logiciels d'audit Gescap PGI Factorielles	
Processus de production Méthodes, Outils, Système d'information, Procédés	Organisationnel	(9) Organigramme				
	Technologique managériale	(10) Contrôle de gestion - Outils (11) Mode de facturation et préparation LM (12) Optimisation de la gestion documentaire (13) Outils expertise comptable (14) Outil Pôle Paie (15) Optimisation et harmonisation des processus de production			(23) Certification qualité service Paie (24) Livret d'accueil	
Engagements sociétaux						
					22 Engagements environnementaux	

* exemple : innovation managériale, technologique.

** innovations stratégiques

*** Les offres sont souvent co produites avec la participation du client.

Tableau 21 : Positionnement des innovations du cabinet C

Le comité de direction, auquel participaient ponctuellement quelques cadres, était en charge de la « recherche et développement ». La finalité était de trouver les outils de demain pour réaliser des gains de productivité, d'imaginer de nouvelles offres de service, d'améliorer les offres existantes, mais aussi d'insuffler un esprit d'innovation chez les collaborateurs (nouvelles idées, créativité, etc.).

Il nous paraît important de préciser deux facteurs qui se traduisirent par la mise en œuvre d'un suivi rigoureux des indicateurs de production. D'une part, les marges sur certains dossiers diminuaient dangereusement. D'autre part, des entreprises clientes à forte contribution, ont été

acquises par des groupes ; ces événements ont entraîné des sorties de dossiers, non compensées par des entrées en termes de volume d'honoraires.

Les **innovations managériales** ont été menées selon une approche processus avec l'objectif de construire un système de qualité dans lequel l'implication des collaborateurs est essentielle. Ainsi, la certification du pôle Paie a été lancée par le dirigeant, mais ce sont les collaborateurs et le comité ad hoc, créé à cet effet, qui ont été chargés à la faire vivre. Il s'agissait aussi de faire la chasse au gaspillage en rationalisant les processus, en réduisant les surconsommations de moyens (opérations superflues, erreurs, gestes et travaux inutiles, etc.). Ainsi, le cabinet a eu recours à la comptabilité de trésorerie pour les dossiers de petite taille et ceux autorisés à utiliser une telle comptabilité (le portefeuille clients a été segmenté en gros, moyens et petits dossiers selon plusieurs critères comme le chiffre d'affaire, l'activité, les effectifs, etc.).

Les **innovations technologiques** adoptées par le cabinet se sont traduites par une réorganisation des processus pouvant faire l'objet d'un traitement automatisé (industrialisé), numérisé, dématérialisé mais aussi par l'éducation des clients. Le *scan bank* a été ainsi développé en coproduction avec un important client pour répondre aux besoins du groupe. Cette expérience a été généralisée à l'ensemble du cabinet. Le projet *GED* n'avait pas encore achevé lorsque nous avons quitté le cabinet.

Quant aux innovations en termes de facturation et de préparation de lettres de missions, nous entendons la codification de toutes les missions courantes, exceptionnelles et de l'utilisation des temps passés pour facturer les missions exceptionnelles et pour calculer la rentabilité des dossiers. Le dossier de travail annuel comprenait un programme de préparation du projet de facturation. Des grilles tarifaires par type d'intervention ont été construites pour préparer les lettres de missions (paie, tenue, révision, prévisionnel) dont seuls les responsables de dossiers et les associés avaient connaissance. Les projets de lettre de mission, accompagnés des tableaux de calcul des honoraires, devaient être validés par la direction.

Pour se démarquer de la concurrence, le cas C avait fait appel à une agence de communication pour concevoir une charte graphique reprise sur tous les documents (plaquettes, logo, courriers, pochette « clients », site internet). La couleur orange et le choix des citations figurant sur la plaquette du cabinet et le site internet avaient pour objectif de renforcer l'image du cabinet : un cabinet différent, dynamique, optimiste. En effet, le choix de la couleur n'était

pas neutre. Cette couleur voyante permettait de reconnaître immédiatement le cabinet parmi un amas de documents. Tous les documents édités et établis par le cabinet étaient rangés et classés dans une pochette orange remise au client. Ce dernier n'avait plus qu'à apposer sa signature aux endroits indiqués et glisser les documents signés dans les enveloppes préparées à cet effet.

Les innovations en matière d'engagements responsables sont liées aux valeurs véhiculées par le cabinet depuis sa création : des valeurs comme l'éthique, l'indépendance, le respect envers les personnes, la profession et les clients mais aussi envers la Société toute entière. Il s'agissait de développer de bonnes pratiques comme des achats responsables auprès des centres d'aide par le travail (CAT), des clients fournisseurs et une gestion responsable de l'utilisation du papier en recourant à la dématérialisation, à l'impression des documents sous forme de livrets recto-verso deux pages sur une (grands-livres historiques, journaux, balances), en réduisant l'utilisation des photocopies en couleur.¹⁵⁴ Nous classons également sous les innovations liées à la responsabilité sociale de l'entreprise, l'anticipation systématique des risques et des contraintes. Parmi les actions de la sphère sociétale, nous citons les embauches de seniors, de personnes reconnues en situation d'handicap et de personnes en chômage de longue durée, d'accueil de stagiaires des écoles.

En faisant une veille professionnelle, nous avons constaté d'autres innovations diffusées dans le cabinet comme l'organisation des idées sous forme de diagrammes dans le cadre de la gestion de projets. L'utilisation de plusieurs progiciels paie et comptable sélectionnés parmi les plus performants (fonctionnalités, sécurité, etc.). Le cabinet est considéré par les fournisseurs de logiciels comme étant l'un des plus novateurs en ce qui concerne l'implantation et l'utilisation des dernières technologies.

6.4.3 La contribution de l'innovation à la performance du cabinet C

Après nous être focalisée sur les innovations du cabinet C, nous nous proposons de présenter une synthèse de leur contribution à la performance durable. Le

Tableau 22, page suivante, fait référence aux quatre dimensions de performance auxquelles elles se rapportent.

¹⁵⁴ A cette époque, le coût des consommables pour les imprimantes couleur était élevé.

Innovation		PERFORMANCE DURABLE			
		Economique	Client et adaptation	Processus interne	Légitimité & professionnalisme
N°		<i>Offres de services</i>			
1	Conseil social	Croissance	Valeur utile	Qualité du travail	Professionnalisme
2	Transmission	Rentabilité	Fidélisation	Innovation P & S	Réputation
4	Conseil en gestion et organisation	Création de valeur	Nouveaux clients		Respect
16	Offre globale		Réponses aux attentes		Protection
17	Formation		Compétitivité		
			Concurrence		
<i>Marchés</i>					
4	Professions libérales	Croissance	Valeur utile	Qualité du travail	Professionnalisme
5	Agricole	Rentabilité	Nouveaux clients	Innovation P & S	Réputation Notoriété
6	Produits pétroliers	Création de valeur	Réponses aux attentes		Image
19	Franco-allemands	Pérennité	Part de marchés		
18	Association		Proactivité		
20	Marché public		Concurrence		
<i>Front office</i>					
19	<i>Steuerberater</i>	Croissance	Valeur utile	Qualité du travail	Professionnalisme
		Rentabilité	Nouveaux clients	Innovation managériale	Protection institutions
		Création de valeur	Fidélisation		Réputation
			Concurrence		
<i>Système d'organisation - Support physique</i>					
7	Transfert dossiers sur Portable	Productivité	Valeur utile	Qualité du travail	Professionnalisme
8	Transmission services juridiques	Rentabilité	Fidélisation	Méthodes et procédés	Image
21	Télétransmission, Ged, Scan Bank	Création de valeur	Concurrence	NTIC	Respect
	Logiciels d'audit, Gescap, PGI	Croissance	Adaptation	Innovat. Managériale	
	Factorielles		Proactivité/Projet	Innovat. P & S.	
<i>Organisation</i>					
9	Organigramme	Pérennité	Adaptation	Qualité du travail	
			Projet		
<i>Système d'organisation - Processus de production</i>					
10	Contrôle de gestion et outils	Budgets/Prévisions	Veille - Proactivité	Méthodes	
		Rentabilité	Adaptation	Qualité du travail	
		Tarifs	Projet		
		Pérennité			
11	Facturation	Budgets/Prévisions	Adaptation	Méthode	
		Tarifs		Formalisation	
		Rentabilité		Standardisation	
12	Gestion documentaire	Productivité	Satisfaction	Standardisation	Professionnalisme
13	Outils expertise comptable	Rentabilité	Adaptation	Formalisation	Respect
	plaquette	Création de valeur	Communication /Marketing	NTIC	Image - Réputation
14	Outils Pôle paie			Qualité du travail	
15	Harmonisation processus production			Gaspillage	
23	Certification qualité Pôle Paie		Proactivité	Qualité du travail	Réputation et Image
			Adaptation	Méthodes et procédés	Professionnalisme
			Fidélisation	NTIC	Respect
			Attractivité nouveaux clients	Certification -contrôle	Valeurs
			Communication		
24	Livres d'accueil			Harmonisation pratiques	Valeurs et éthique
				Formalisation	Réputation - Image
<i>Engagements environnementaux</i>					
22	Consommation de papier, d'encre, de photocopies et de fournitures	Création de valeur	Proactivité	Procédés	Valeurs et éthique
		Rentabilité	Adaptation	Rationalisation	Image - Marque
		Pérennité	Projet de cabinet	Gaspillage	Réputation
	Politique d'achat responsables				Respect

Tableau 22 : Contribution des innovations à la performance durable du cabinet C

Les **innovations de marchés et d'offres de services** ont permis de se démarquer de la concurrence, de fidéliser davantage la clientèle qui se développait à l'international, et de conquérir de nouveaux clients (notamment le secteur associatif et le marché allemand, le marché agricole). Les réponses aux appels d'offre de marché public ont plutôt renforcé

l'image et la réputation du cabinet (sous-tendu un outil de communication pour se faire connaître auprès des décideurs). L'offre marché-pétroliers répondait aux besoins des clients pétroliers mais aussi anticipaient les restructurations permanentes dans ce secteur (ce qui permettait de compenser les pertes de chiffre d'affaires suite à des opérations de fusion, de cessions¹⁵⁵ entre majors).

L'approche processus du cabinet C a apporté une définition claire et précise du rôle de chaque collaborateur dans leurs fonctions. L'objectif était de les faire travailler dans un système pour des clients internes avec un objectif commun : le traitement, l'analyse des informations pour une création d'une valeur utile au client.

La **diffusion des nouvelles technologies de l'information et l'optimisation des flux** ont permis de placer le client au centre des activités du cabinet C et d'optimiser l'emploi des ressources temps et techniques. L'usage de la dématérialisation (*scan bank*, Etebac, téléprocédures, télédéclarations) a permis des gains de productivité et a apporté un confort de travail en termes de simplicité, de sécurité et de qualité. Cependant avant d'être performant, il a fallu, d'une part, s'appropriier ces nouveaux outils et les process associés, et d'autre part, convaincre les collaborateurs réticents (changement des routines, craintes pour leur emploi). L'acquisition d'un progiciel de gestion intégré Paie n'a pas été performant. Cette acquisition était indispensable pour répondre aux besoins des clients les plus importants¹⁵⁶ : établissement du bilan social, *reporting* social, statistiques, comptabilité analytique, génération d'écritures au format SAP, etc. Or, ce progiciel Paie venait d'être introduit sur le marché et de multiples bugs ont été décelés lors de son utilisation. En attendant que l'éditeur informatique propose un outil plus fiable, un appel d'offres a été lancé pour se doter d'un progiciel Paie fiable, même s'il ne répondait pas à toutes fonctionnalités recherchées (modules RH, etc.).

Les **innovations du système organisationnel**, menées dans le cadre de la démarche qualité et de l'optimisation de la performance, ont permis non seulement des gains de productivité, mais aussi ont fiabilisé le processus de production (standardisation, formalisation, harmonisation des pratiques). Ces innovations ont été définies pour garantir la conformité des produits et services aux normes professionnelles, à la législation et aux attentes des clients. Les règles claires et les procédures applicables à tous ont réduit les dysfonctionnements et les gaspillages. Ainsi, l'organisation a été adaptée au système d'organisation (organigramme,

¹⁵⁵ Des cessions de stations services.

¹⁵⁶ Le logiciel ISIS ne répondait plus aux besoins exprimés.

flux, processus, etc.). En somme, cet ensemble d'innovations ont ainsi contribué à la pérennité du cabinet et à la satisfaction des clients (fidélisation), au pouvoir d'attractivité de collaborateurs et de nouveaux clients et ont renforcé l'image du cabinet (modernisme, réputation, notoriété). Les gains de temps réalisés devaient permettre le développement de nouvelles missions à plus forte valeur ajoutée ce qui explique les recrutements plus ciblés.

Quant **au choix de la couleur tonifiante orange** (§ 6.4.2), il renforce l'image véhiculée par le cabinet car la couleur est porteuse d'optimisme, d'ouverture d'esprit et de créativité.

Conclusion du cas C.

Le cas C est un cabinet innovant, même si les innovations ne sont pas toutes visibles par le client. Le fonctionnement du cabinet était construit autour du client que l'on retrouve à l'entrée (accueil), tout au long de la chaîne de traitement des prestations et à la sortie des prestations (processus d'envoi des documents, de restitution des productions). Des ressources étaient allouées comme les moyens informatiques (récupération, traitement, classement et stockage de données), des moyens administratifs (standard, secrétariat) et financiers (contrôle de gestion, responsable financier, comptabilité interne). Ces technologies, associées à des méthodes d'organisation, étaient au service de la performance du cabinet. Cependant les objectifs n'ont pas toujours été atteints (par exemple certains projets mis en œuvre ont été suspendus ou abandonnés) en raison d'imprévus et d'un manque de ressources (nombreuses démissions au pôle Paie et dans d'autres départements) ce qui a contraint les associés et experts-comptables à se consacrer à des tâches de production. En termes de rentabilité globale, les objectifs étaient atteints, voire dépassés.¹⁵⁷ Mettre au cœur de la stratégie la performance a permis au cabinet C de revoir les habitudes de travail pour se recentrer sur la valeur, et a apporté des solutions pour produire plus vite, mieux et en cherchant à optimiser les coûts.¹⁵⁸

Les innovations réalisées par le cabinet C ont été toutes menées selon une approche prospective pour s'adapter aux évolutions de l'environnement tout en préservant la rentabilité. Il s'agissait de s'imposer comme véritable partenaire des entreprises en dépassant la technique tout en capitalisant sur l'image de proximité, d'éthique et de transparence.

¹⁵⁷ A titre d'exemple, la mise en place des trente-cinq heures au cabinet s'était accompagnée par un gel des rémunérations accepté par tous. Pour les remercier des efforts consentis et de l'atteinte des objectifs au-delà des prévisions, des primes exceptionnelles ont été attribuées à l'ensemble du personnel.

¹⁵⁸ Le suivi budgétaire était scrupuleux.

6.5 Le cabinet D

6.5.1 La stratégie du cabinet D

Depuis la fin des années 2010, le cabinet D a retrouvé le chemin de la croissance grâce à une direction rajeunie et dynamique. En effet les résultats étaient décevants pendant plusieurs années¹⁵⁹ : une croissance du chiffre d'affaires et une rentabilité insuffisante pour couvrir l'augmentation significative des frais de personnel mais aussi une gestion interne « inefficente ». Pour disposer de ressources (moyens) et atteindre les objectifs stratégiques, de nombreux recrutements ont été réalisés. Il s'agissait de collaborateurs aux compétences pointues et spécialisées mieux rémunérés.

La démarche stratégique du cabinet était d'anticiper l'érosion des marges sur les missions traditionnelles et de proposer des offres créatrices d'une forte valeur ajoutée pour fidéliser les grandes entreprises clientes et attirer de nouveaux clients. Ces missions devaient contribuer à l'amélioration de la performance économique : un accroissement des marges et de la facturation. Le retour sur investissement a pris plus de temps que prévu. L'une des causes probables serait liée à l'organisation interne du cabinet. A titre d'exemple, six mois après son recrutement le responsable comptable avait quitté le cabinet sans être remplacé. Les outils de gestion (suivi budgétaire, facturation, suivi des comptes clients, etc.) étaient insuffisants vu la taille du cabinet et de ses filiales.

La stratégie de différenciation et de spécialisation consistait à se focaliser sur l'international en vue de créer un *German desk*. Sa vocation consiste à accompagner les entreprises transfrontalières de la création à la cessation d'activité. L'ensemble des équipes a été sensibilisé à la gestion des problématiques internationales et transculturelles comme les cas A et B. C'est pourquoi des formations en allemand ont été proposées aux collaborateurs en dehors de leur temps de travail.

S'appuyant sur les excellentes relations entretenues par les fondateurs avec des entreprises leaders dans la région, le cabinet a poursuivi une stratégie d'accompagnement des dirigeants d'entreprise en segmentant ses métiers en expertise comptable, en audit et commissariat aux comptes, en conseils juridiques, en traitement de la paie, en création d'entreprise.

¹⁵⁹ Des filiales, notamment SII, ont cessé leur activité. Il a fallu apporter des capitaux frais pour honorer les engagements pris auprès des parties prenantes (comme les indemnités de départ du personnel).

Par ailleurs, le cabinet était très impliqué dans la vie locale. Pendant des décennies, les membres fondateurs s'étaient investis au service de la profession et des autres. Ainsi, le président directeur général était président du Conseil des Prud'hommes et membre du conseil municipal. Il a été à plusieurs reprises adjoint au maire. Le cabinet mène aussi une stratégie de mécénat auprès des institutions culturelles régionales et continue à participer activement à la vie économique et sociale de la région (participation au salon des nouvelles technologies, travaux des institutions professionnelles, etc.).

Aujourd'hui le cabinet est doté d'une organisation performante, structurée en pôles transverses qui recourent toutes les fonctions de l'entreprise.

6.5.2 L'identification des innovations et leur positionnement

Après s'être intéressée à la stratégie et au positionnement du cas D, nous nous sommes interrogée sur les formes d'innovations introduites par le cabinet pour améliorer sa performance durable. Ces innovations ont été menées dans le cadre d'une prospective stratégique qui a porté ses fruits après le rajeunissement de la direction. Nous avons identifié vingt innovations présentées dans le *tableau 23*, page suivante, dont la description figure dans **l'annexe 6.5**.

La majeure partie des **innovations managériales** ont été introduites au service paie. Nous rappelons que notre mission au sein du cabinet était d'organiser ce pôle pour améliorer la productivité, la qualité de la production, préparer et mettre en œuvre la migration informatique.

Depuis 2003, d'autres innovations ont été introduites comme l'adhésion à un nouveau réseau de cabinets comptables. Ce réseau a accompagné le cabinet dans sa restructuration pour changer de modèle professionnel en devenant une entreprise cabinet d'expertise comptable orientée qualité et client.

En faisant une veille économique, nous avons recensé une innovation partenariat avec les institutions culturelles régionales par le biais d'actions de mécénat en promouvant l'art contemporain, en subventionnant l'acquisition d'œuvres d'art par les musées, etc. Le cabinet organise des événements (concerts) réservés aux clients invités.

DEGRE DE NOUVEAUTE

		Innovation incrémentale (objectivation et/ou de valorisation)			Innovation radicale** (anticipation)	
		+	++	+++	++++	+++++
Type*		Amélioration de l'existant	Ajustement (nouveau)	Extension (cabinet & marché)	Rattrapage	Nouveau (cabinet & marché)
Offres de services et marchés						
Nouvelles offres (et/ou coproduite avec le client)***	Produits et services	(1) Conseil social & assistance comptable (2) Conseil en système informatique	(4) Conseil en organisation et en gestion (5) Partenariat avec centre affaires franco allemand			
	Marché	(3) Marché franco-allemand				
Front office						
Personnel de contact	Marketing & communication		(5) Partenariat avec centre affaires franco allemand		(6) Séminaires & Présentations	
Personnel de contact	Organisationnel		(7) Locaux pôle Paie & Social			
Système d'organisation						
Fonction support	Organisationnel				(8) Fonction financière	
Support physique	Technologique	(9) Logiciel paie				
Processus de production Méthodes, Outils, Système d'information, Procédés	Technologique managériale	(10) Banque de données "modèles" Pôle social (11) Procédures interne au service paie (12) DA pôle paie (13) Archivage (14) Saisie des temps (15) Procédure de facturation clients franco-allemands	(16) Procédure migration dossiers paie (17) Outils organisation interne cabinet DP pôle paie (18) Traduction en anglais et allemands de modèles pôle Paie et Audit (19) Organisation flux Cabinet - Centre affaires		(20) Engagements environnementaux	

* exemple : innovation managériale, technologique.

** innovations stratégiques

*** Les offres sont souvent co produites avec la participation du client.

Tableau 23 : Positionnement des innovations du cabinet D

En termes de **nouvelles technologies**, le cabinet a déployé une application Smartphone permettant aux clients de consulter leurs dossiers comptables grâce à la GED.

Le cabinet D a ouvert récemment deux bureaux secondaires ; l'un dans la capitale régionale et le second dans une grande agglomération transfrontalière.

La partie suivante est consacrée à l'analyse de la contribution des innovations à la performance.

6.5.3 La contribution de l'innovation à la performance du cabinet D

Après nous être intéressée aux innovations du cabinet D, nous nous proposons d'analyser succinctement leur contribution à la performance durable. Le *Tableau 24*, page suivante, fait référence aux quatre dimensions de performance auxquelles elles se rapportent.

Dans un premier temps, l'enrichissement **des offres de service** a consolidé le chiffre d'affaires à court terme et, dans un second temps lui a permis de croître significativement (cf. *chapitre 5*). La croissance et l'amélioration de la productivité ont conduit à retrouver un niveau de rentabilité satisfaisant.

Innovation	PERFORMANCE DURABLE			
	Economique	Client et adaptation	Processus interne	Légitimité & professionnalisme
N°	Offres de services			
1 Conseil social et assistance comptable	Croissance	Fidélisation	Innovation	Réputation - Notoriété
2 Conseil en système informatique	Rentabilité	Nouveaux clients	Qualité	Professionnalisme
4 Conseil en organisation et gestion	Pérennité	Projet de cabinet		Image
5 Centre d'affaires franco-allemand	Création de valeur	Réponses aux besoins et attentes détectés - satisfaction		Respect réglementation
		Concurrence		
Marché				
3 Marché franco-allemand	Croissance	Projet de cabinet		Réputation - Notoriété
	Rentabilité	Elargissement marché		Professionnalisme
	Pérennité	Attractivité nouveaux clients		Image
	Création de valeur	Fidélisation		
		Valeur utile		
		Concurrence		
Front office				
6 Séminaires & Présentations		Attractivité nouveaux clients		Marque
		Communication - Marketing		Image - Réputation
				Professionnalisme
7 Locaux Pôle Paie & Social		Projet	Amélioration	
		Valeur utile	Qualité du travail	
		Adaptation		
Système d'organisation - Fonction support				
8 Fonction financière	Budgets - Prévisions		Travail de qualité	
	Pérennité		Méthodes	
	Création de valeur			
Système d'organisation - Système d'information				
9 Logiciel Paie		Valeur utile	NTIC	Professionnalisme
		Adaptation	Qualité et Contrôle	Respect réglementation
			Méthodes	
Système d'organisation - Processus de production				
10 Banque de données "modèles"	Productivité	Qualité du travail fournie	Qualité du travail	Professionnalisme
11 Procédures interne service Paie	Rentabilité		Amélioration process	Respect réglementation
12 DA et DP service paie (référentiel)	Création de valeur		Standardisation	Légitimité
13 Archivage (procédures)			Harmonisation pratiques	
16 Procédure migration			Traçabilité	
17 Outils d'organisation interne Pôle Paie			NTIC	
14 Saisie des temps	Budgets - Prévisions		Méthodes et process	
15 Facturation	Rentabilité - Marge		Standardisation	
	Tarifs		Gaspillage	
	Pérennité			
18 Traductions modèles Pôle Paie	Productivité	Valeur utile	Formalisation	Réputation - Image
		Réponse aux attentes et besoins	Standardisation	Professionnalisme
		Fidélisation	Qualité de travail	
19 Organisation flux Cabinet Centre d'affaires	Productivité	Qualité du travail fournie	Qualité de travail	
	Rentabilité		Gaspillage	
	Création de valeur		Méthodes - formalisation	
			Pratiques managériales	
20 Consommations énergétiques	Budget	Adaptation	Gaspillage	Valeurs - éthique
Parc informatique	Coûts			Image
Fournitures de bureau	Rentabilité			
	Pérennité			

Tableau 24 : Contribution des innovations à la performance durable du cabinet D

Les **innovations technologiques** (logiciel de paie), **de procédés, de méthodes** ont accru la productivité et la qualité des travaux. Le paramétrage des dossiers sur le nouveau logiciel de paie, a été confié à trois personnes après formation.¹⁶⁰ Cette migration a été réalisée après avoir mené une réflexion collective ; il s'agissait d'industrialiser au maximum le processus de production et de sécuriser ainsi le traitement de la paie (réduction des erreurs, moins de paie à refaire, mise en place de procédures d'annulation de sessions de paie, systématisation de l'importation des données variables à partir d'un fichier Excel, optimisation de la personnalisation des dossiers clients, collecte systématique de tous les contrats de travail, gestion des droits des producteurs de paie, etc.). Le *deadline* fixé par la direction a été respecté en ce qui concerne la migration. La mise en place des référentiels (dossiers permanents et annuels, contenu) a pris du retard en raison de la mauvaise volonté des collaborateurs. Le système qualité mis en place a permis d'améliorer la satisfaction des clients (moins de plaintes des clients, moins d'erreurs, meilleur respect des délais). Ces innovations ont engendré moins de stress, moins de surcharge (un meilleur suivi de la production) et des gains de temps.

Les **procédures** « établissement des lettres de mission », de facturation, de suivi des comptes clients et la gestion des temps ont amélioré la rentabilité (en facturant plus vite et mieux, en faisant un suivi plus rigoureux des comptes clients Paie), l'image du pôle Paie en interne et en externe et la satisfaction. La création d'une banque de données de modèles (traduits pour certains en langue étrangère) a conduit à des gains de temps, a standardisé et harmonisé les méthodes pratiquées.

Toutes ces structurations de l'organisation du service paie ont été menées en concertation avec l'ensemble des équipes qui, au départ, ont eu du mal à comprendre le pourquoi d'une telle démarche et n'acceptaient pas que le paramétrage des dossiers de paie soit confié à deux collaborateurs paramétreurs, les plus confirmés.

Malgré les efforts fournis, le montant de l'intéressement annuel (2002) a chuté exceptionnellement de 30 % compte tenu des résultats du cabinet ce qui a été mal vécu par le personnel.

¹⁶⁰ Nous avons participé à la mise en place de la migration informatique en paramétrant le logiciel Paie et en suivant l'avancée de la migration et vérifiant la conformité des dossiers migrés avec la législation et les données spécifiques de chaque dossier.

Les **engagements du cabinet en matière de responsabilité sociétale** passent par la restauration de la motivation du personnel (projets motivants comme le mécénat, les concerts), la modification de la culture du cabinet, les achats responsables auprès des centres d'aides au travail et des clients, par les aspects environnementaux (consommation d'énergie, arrêt automatique de la lumière), une participation plus forte dans la société civile et auprès des organisations professionnelles.

La **stratégie de mécénat** menée par le cabinet D est un vecteur de cohésion sociale, un exemple de partenariat durable et fructueux qui montre l'intérêt du cabinet pour les valeurs défendues par la culture locale. Le mécénat, quel que soit son montant, est un moyen de communication qui soigne l'image du cabinet investi et le rend visible auprès des acteurs économiques. L'organisation de **séminaires**, la **participation** aux travaux des institutions professionnelles, les **fonctions électives** occupées dans la société civile permettent au cabinet de renforcer sa réputation et son image auprès des tiers. En se faisant connaître auprès du public, le cabinet améliore son attractivité à tous niveaux (auprès des candidats, des prospects, des clients).

Conclusion du cas D.

Même si les résultats à court terme n'étaient pas perceptibles, les innovations ont contribué à assurer la survie-développement du cabinet D sur longue période. Le cabinet a retrouvé le chemin de la croissance et de la compétitivité. Il a réussi à renouveler les bons résultats passés ce qui lui a permis d'augmenter d'un tiers son effectif, de renforcer sa notoriété et son attractivité. Aujourd'hui, le cas D est considéré comme un cabinet novateur, dynamique qui a une longueur d'avance sur ses concurrents directs en écoutant attentivement ses clients afin de les satisfaire au-delà de leurs attentes. Son modèle d'organisation s'appuie sur un projet de cabinet, la maîtrise constante des coûts et la recherche d'une efficacité optimisée grâce à l'émulation des équipes, l'adoption des nouvelles technologies.

Les résultats 2013/2012 montrent que les objectifs stratégiques ont été atteints par le cabinet D. La croissance entre 2003 et 2013 s'élève à plus de 50 % et la rentabilité nette s'est accrue de 31 % entre 2011 et 2012 et représente plus de 8 % du chiffre d'affaires. La croissance organique du cabinet est due principalement par des missions à plus forte valeur ajoutée. Le positionnement vers le haut a donc produit les effets escomptés.

Il nous semble que le cas D est l'exemple d'un cabinet qui, après avoir subi une baisse des résultats mettant en péril son développement, a réussi à se relever en se hissant parmi les 40 premiers cabinets français. Ce succès s'est appuyé sur la restructuration de son organisation pour la rendre efficace, efficiente, sur une croissance interne (une offre de services répondant aux attentes des clients, des compétences, des savoir-faire) et sur l'innovativité.

6.6 Le cabinet E

6.6.1 La stratégie du cabinet E

En 2005, le cabinet E, leader régional, a rejoint un réseau intégré de cabinets comptables, filiale d'un *Big Four*. Pour les dirigeants, il s'agissait d'une décision stratégique de transmission à moyen terme et de pérennisation de leur cabinet (la survie et le développement sur le long terme). Le choix s'est porté sur le réseau E qui leur permettait de bénéficier des moyens d'un groupe puissant tout en gardant leur spécificité, leur autonomie et leur savoir-faire. Le président directeur général prenait ainsi une part très active dans la structure nationale en complément de ses fonctions régionales. En effet, la base du marketing du réseau E est l'entité régionale moteur de la croissance régionale et nationale, autonome quant au développement de la clientèle et participant activement à l'amélioration des méthodes et des procédures du groupe.

Cependant la région, dans laquelle le cabinet E est implanté, n'est pas riche et connaît un fort taux de chômage en raison de la fermeture de nombreuses entreprises.

Étant autonome, l'entité régionale E a acquis des cabinets dans le département pour augmenter la taille et le poids de la région qui était une des plus petites du Groupe E. Certains des collaborateurs ont rejoint ainsi le siège de la région d'où la survenance de tensions et de conflits sous-tendus.¹⁶¹ Nous avons assisté à de nombreux départs et à un pourrissement du climat social. Le président directeur général manquait de charisme et de compétences en matière de gestion des ressources humaines.

Les premières années ont été consacrées à la mise en place d'une organisation interne conforme au réseau : des outils et des méthodes nationales en termes de production et

¹⁶¹ Pour ces nouveaux collaborateurs, leurs conditions de travail s'étant dégradées compte tenu des locaux inadaptes du cabinet E – manque de bureaux, de matériel, etc. – De plus, les collaborateurs du cabinet E ne bénéficiaient des mêmes avantages sociaux et contractuels que ces nouveaux collaborateurs.

structure interne. L'intégration au réseau E s'est doublée de la volonté d'innover et s'est donc inscrite dans une démarche entrepreneuriale.

6.6.2 L'identification des innovations et leur positionnement

Dans un premier temps, notre étude du cas E met en évidence quinze innovations, dont six innovations radicales (cf. *Tableau 25* ci-dessous). Celles-ci sont décrites plus en détail dans l'**annexe 5.6**. Ces innovations sont toutes liées à l'intégration du cabinet au réseau E.

		DEGRE DE NOUVEAUTE					
		Innovation incrémentale (objectivation et/ou de valorisation)			Innovation radicale** (anticipation)		
		+	++	+++	++++	+++++	
Type*		Amélioration de l'existant	Ajustement (nouveau)	Extension (cabinet & marché)	Rattrapage	Nouveau (cabinet & marché)	
O b j e t	Offres de services et marchés						
	Nouvelles offres (et/ou coproduite avec le client)***	Produits et services mais aussi de marché pour les missions d'expertise comptable	(1) Gestion sociale et paie (2) Expertise comptable				(4) Club Actu Paie et Comptable
		Marché	(3) Offre pharmacie				
	Front office						
	Fonctions et personnel de contact	Organisationnelle				(5) Fonction commerciale & marketing (6) Création d'un poste responsable du service paie (7) Fonction administrateur de réseau & informatique	(4) Club Actu Paie et Comptable
	Système d'organisation						
	Support physique	Technologique		(10) Logiciels		(14) Logiciels paie	
	Processus de production Méthodes, Outils, Système d'information, Procédés	Technologique managériale	(8) Gestion des temps (9) Outil de gestion interne au service Paie	(11) Référentiels Paie (DP et DA) et contrôle qualité (12) Outils d'organisation du cabinet (13) Outil expertise comptable			
	Engagements sociétaux						
						(15) Code éthique et conventions régionales	

* exemple : innovation managériale, technologique.

** innovations stratégiques

*** Les offres sont souvent co produites avec la participation du client.

Tableau 25 : Positionnement des innovations du cabinet E

Les **innovations de front office** avaient pour but d'organiser le cabinet E comme une entreprise avec des fonctions transversales : le développement, le marketing, le relationnel, la communication, les finances.

Les **innovations managériales** (procédés, processus, technologiques) ont été introduites, d'une part, pour se conformer aux normes du groupe et d'autre part, pour apporter des méthodes de travail efficaces. Parmi les **innovations technologiques**, nous trouvons l'intranet, outil fédérateur qui permet de chercher toute la documentation, les outils (dossiers permanents BNC, modèles bureautiques, fiches techniques, informations, guides d'utilisation, manuels clients et collaborateurs, offres de services, questionnaires, livret d'accueil, etc.), et de s'informer sur la vie du groupe, l'organisation interne des agences.

Les **Clubs Actu Paie et Comptable** créés en association avec un éditeur réputé sont des innovations radicales, rapidement imitées par des concurrents. Ainsi, le cas A a bâti une offre similaire en partenariat avec la Chambre de Commerce et d'Industrie suivi par d'autres cabinets. Ces clubs informels sont plus individualisés que les formations classiques ; un lien d'échange et de décryptage de l'actualité en fonction des secteurs professionnels. Il s'agit d'expliquer les réformes et, ce qu'elles vont changer au quotidien pour les entreprises.

Depuis notre départ de l'agence régionale E, les innovations se sont multipliées. Ainsi, le système d'information s'appuie sur un ERP pour la gestion du groupe, un système de production comptable, un outil de production paies propre au groupe et un portail client interfacé avec l'ERP. Le logiciel de paie interne, après avoir connu une période de déboires, propose de nouvelles fonctionnalités comme des outils de gestion des congés, du suivi des recrutements, de l'élaboration des contrats de travail.

Pour accompagner les créateurs d'entreprise, le groupe E a créé fin 2011 les points C déployés progressivement dans toutes les entités régionales (Deneuille, 2013). Des nouvelles offres de services marketées et packagées ont été construites : l'accompagnement des PME étrangères souhaitant s'implanter en France, la transaction de locaux commerciaux et de fonds de commerce (activité gérée en partenariat), l'expertise d'assurés et d'audit des valeurs. Des **enquêtes de satisfaction annuelles** sont aujourd'hui réalisées par un organisme externe portant sur des critères relationnels et les compétences techniques qui permettent au groupe E de réajuster les normes de qualité de service et de déterminer les axes de progrès. La **déréglementation** de la profession a permis au groupe d'utiliser le parc automobile pour promouvoir la marque (des bandeaux publicitaires portant le nom de l'enseigne sont collés sur les portières des véhicules).

De plus, l'organisation du groupe dissocie de plus en plus le *back office* (ceux qui produisent la prestation) et le *front office* (ceux qui sont en contact avec les clients).

La partie suivante est consacrée à l'analyse de la contribution des innovations à la performance.

6.6.3 La contribution de l'innovation à la performance du cabinet E

Ces innovations sont dirigées vers l'amélioration de la performance durable de l'entité régionale. Les contributions de ces innovations aux quatre dimensions de la performance retenues dans notre travail sont exposées page suivante (cf. *Tableau 26*).

L'objectif est de consolider la clientèle existante et de conquérir le marché de la PME. Il s'agit de rendre un service nouveau et adapté au marché de la PME qui intègre tous les métiers liés à la comptabilité pour créer de la valeur utile (conseils juridiques, ressources humaines, informatiques, financiers, etc.).

Le Groupe E a constitué **une marque** qui est un des meilleurs avantages concurrentiels en fédérant autour d'un concept auquel les clients sont attachés et que les prospects connaissent. Ainsi, lorsqu'une entreprise cherchera un expert-comptable, elle aura plus facilement le réflexe de consulter une des agences du groupe.

L'industrialisation du processus de production en matière de traitement comptable, fiscal, social et administratif comparable à tous les cabinets du groupe E s'est traduite par une croissance en termes de chiffre d'affaires, de parts de marché, de la productivité et de l'ouverture de nouvelles agences. Le système est conçu de telle manière que les intervenants du cabinet sont totalement à l'écoute des besoins des clients. Cette notion d'interlocuteur unique fidélise la relation client qui devient à son tour prescripteur. Le fait que le cabinet E ait choisi l'association au groupe E a permis d'assurer un service bien plus performant que par le passé. L'ADN du cabinet est tournée vers la satisfaction et le service client.

Les **innovations commerciales** prouvent la volonté du groupe E et l'entité régionale pour tendre vers une organisation « entreprise cabinet d'expertise comptable ». Ces fonctions supports ont pour mission de développer la prescription des missions actuelles et nouvelles, d'enrichir les services et, ce en étroite collaboration avec le terrain, les décideurs, la direction opérationnelle.

Les Clubs Actu Paie et Compta lancés en octobre 2007 dans une dizaine de villes françaises ont connu un vif succès auprès des professionnels et ont contribué incontestablement à accroître la réputation et l'image de l'enseigne E en la faisant connaître auprès d'un public « non client ».

Innovation		PERFORMANCE DURABLE			
		Economique	Client et adaptation	Processus interne	Légitimité & professionnalisme
Offres de services					
N°					
1	Gestion sociale	Croissance	Adaptation	Innovation managériales	professionnalisme
2	Expertise comptable	Rentabilité	Proactivité	Innovation P & S	Réputation - notoriété
		Création de valeurs	Fidélisation		Marque
		Prévisions & budgets	Réponse aux attentes		
		Pérennité	Nouveaux clients		
			Communication /Mkt		
			Pratiques commerciales		
			Valeur utile		
Offres de services					
3	Clubs Actue Paie et Comptable		Communication /Mkt		Réputation - notoriété
			Nouveaux clients & attractivité		Image
			Proactivité		Marque
			Valeur utile		Valeurs
			Veille		professionnalisme
			Compétitivité		
Marché					
4	Pharmacie	Croissance	Fidélisation	Qualité du travail	Réputation - notoriété
		Pérennité	Nouveaux clients -attractivité	Innovation P & S	Marque
		Création de valeurs	Qualité des services		professionnalisme
			Valeur utile		
			Compétitivité (concurrence)		
Front office					
5	Fonction commerciale		Pratiques commerciales		Image - réputation
			Fidélisation /attractivité (prospects)		Valeurs
			Marketing - Communication		Marque
			Veille et études de marché		
6	Responsable paie	Productivité	Valeur utile	Qualité du travail	Professionnalisme
		Croissance	Veille	Méthodes	
			Opinion des clients - satisfaction	Contrôle qualité	
			Pratiques commerciales	Veille solut° techniques	
				Innov. Managériales	
7	Fonction administrateur de réseau & informatique	Productivité	Valeur utile	Veille	Professionnalisme
		Croissance	Nouveaux services	NTIC	
				Procédés & méthodes	
Système d'organisation - système d'information					
10	Logiciels	Productivité	Valeur utile	NTIC	Professionnalisme
14	logiciels paie		Qualité des services (satisfaction)	Qualité du travail	
			Réponses aux attentes	Innov. Managériales	
				Amélioration des process	
Système d'organisation - processus de production					
8	Gestion des temps	Budgets/prévisions	Communication /Marketing	NTIC	Image
9	Outils de gestion serv. Paie	Tarifs	Qualité des services	Pratiques managériales	Marque
11	Référentiels	Rentabilité		Méthodes - formalisation	Professionnalisme
12	Outils d'organisation cabinet	Productivité		Standardisation	
13	Outils d'expertise	Pérennité		Qualité du travail	
Engagements environnementaux					
15	Code éthique et conventions régionales	Création de valeurs	Adaptation et Projet		Valeurs et éthique
					Image - légitimité
					Respect

Tableau 26 : Contribution des innovations à la performance durable du cas E

Les **contrôles Qualité** mensuels ont permis de s'assurer du respect des normes du groupe, de la qualité des dossiers de travail et des services prestés. L'objectif est de solutionner rapidement les dysfonctionnements constatés et d'améliorer en permanence les processus et les procédés. Les contrôleurs groupe vérifient annuellement, d'une part, le respect de la réglementation et des méthodes du groupe, et d'autre part, l'organisation interne (notamment les aspects financiers, commerciaux, marketing).

La réorganisation du pôle Paie s'est faite progressivement car il a fallu convaincre les collaboratrices du bien fondé de la mise en place d'une standardisation des dossiers de travail, et des méthodes de travail, du besoin de suivre l'avancée des travaux (rationalisation des travaux). En ce qui concerne la rentabilité du pôle Paie, elle est difficile à apprécier puisque la facturation des missions paie était intégrée dans la mission principale. Les lettres de mission étaient établies par les chargés d'affaires du pôle expertise comptable sous la supervision des trois experts-comptables sans qu'elles soient communiquées au pôle social. Un autre point à soulever est le fait que les collaborateurs du pôle Paie ne remplissaient pas de feuille de temps. Pour toutes ces raisons, il a semblé nécessaire aux dirigeants de l'entité E d'embaucher un manager, chargé, d'une part, de créer un département Paie similaire aux autres départements, et d'autre part de développer le chiffre d'affaires et la rentabilité de ce pôle. Il s'agissait aussi d'industrialiser le traitement de la paie et de promouvoir les synergies entre les services et favoriser les idées novatrices. Aujourd'hui, la construction du progiciel de paie interne a atteint les objectifs fixés : se démarquer des offres concurrentes en proposant des offres sur mesure adaptées aux typologies et à la taille des entreprises. La mise à disposition d'outils de gestion des ressources humaines satisfait les clients au-delà de leurs attentes en termes de facilité, de sécurité et d'optimisation de la productivité.

Les **innovations technologiques** (portail client, flux d'intégration de données) mises en œuvre fin des années 2000 ont permis des hausses de productivité. Les clients ont la possibilité d'accéder rapidement à des informations actualisées, à la documentation, aux services auxquels ils ont souscrit, de disposer d'une armoire virtuelle où sont rangés, classés, archivés leurs documents, de réaliser des saisies, d'échanger, etc. L'intégration des flux améliorer le système de facturation, qualifiée de critique par le cabinet, l'alimentation du système de GED.

En ce qui concerne la **responsabilité sociale** de l'entreprise, le Groupe E s'est engagé à respecter la diversité, l'équité de traitement en favorisant le professionnalisme dans

l'accompagnement des clients, en construisant des relations durables avec les partenaires, en participant activement aux travaux menés par l'Ordre des experts comptables et la Compagnie nationale des commissaires aux comptes. Le respect de l'environnement passe par la gestion des consommations de papier pour en limiter le gaspillage (recours à la dématérialisation).

Conclusion du cas E.

L'intégration dans le groupe E a été un moteur de développement. Cela a permis au cabinet de bénéficier de la mutualisation des compétences tout en conservant son autonomie de fonctionnement et de développement de la clientèle. Le Groupe a apporté une nouvelle façon de travailler en optimisant et standardisant les systèmes de production, les méthodes de travail, en introduisant les dernières NTIC ; des innovations que le cabinet E n'aurait pas pu acquérir ni réaliser seul. Ces innovations sont destinées à satisfaire les attentes et les besoins des clients, exprimés ou non. Les offres de service couvrent tous les aspects de la gestion et sont conçues de manière à les rendre visibles. L'objectif était de cultiver, en permanence, les différences avec la concurrence.

La démarche du groupe E prend en compte les aspects économiques (rentabilité pérenne des cabinets), sociaux (diversité, développement des bonnes pratiques, formation), sociétaux (gouvernance), clients (aspirations, respects des engagements contractuels, qualité des travaux, application des normes professionnelles) et environnementaux.

6.7 Le cas F

6.7.1 La stratégie du cas F

L'association F est mono-activité, dirigée par un directeur (MG), recruté au début des années 2000. Il a passé plusieurs années dans un cabinet d'expertise comptable local réputé pour son organisation et la qualité des travaux prestés. Les premières années ont été consacrées à réorganiser l'association en recrutant une adjointe, en harmonisant les pratiques et les méthodes de travail, en modernisant le système informatique, etc. Grâce aux compétences de son adjointe, il a réussi à surmonter les réticences des collaborateurs qui voyaient d'un mauvais œil tous ces changements et ne comprenaient pas pourquoi le mode de fonctionnement devait changer (des méthodes de travail de « l'ancien temps » improductives).

Le bureau de l'association est composé de cinq membres, représentant les syndicats de médecins. Par faute de candidats, les membres sont réélus régulièrement (tous sont proches de

la retraite). Or, ces médecins sont conscients de l'impérieuse nécessité d'intégrer de jeunes confrères dynamiques pour en assurer la survie. Les décisions importantes sont prises par le bureau sur propositions du directeur. La priorité est d'apporter une valeur ajoutée aux adhérents et de proposer des services de qualité à des prix très compétitifs. L'objectif est la pérennisation à moyen terme. En effet, l'association fait face à un défi démographique lié à des vagues importantes de départs à la retraite de médecins ; des départs non compensés par de nouvelles adhésions. D'autres associations de gestion agréées connaissent ce même phénomène.

Par ailleurs, le projet du directeur de rapprochement avec d'autres AGA dans le domaine de la santé pour constituer une structure professionnelle plus importante n'a pas abouti ; les membres du bureau ne le souhaitant pas par crainte et par souci d'indépendance. Il en était de même pour une demande d'inscription sur la liste des AGC auprès du Conseil de l'Ordre des experts-comptables.

Par ailleurs, le manque de dynamisme s'expliquait par la moyenne d'âge de la moitié des salariés (plus de 50 ans) dont l'ancienneté dépassait vingt-cinq ans. Elles bénéficiaient de contrats de travail avantageux contrairement aux nouveaux salariés, notamment en termes de rémunérations, de jours de congés, d'indemnités de départ. C'est pourquoi, il était essentiel pour l'association de dégager une rentabilité minimale pour pouvoir constituer des réserves et payer ces indemnités de départ élevées.

Dans le cadre d'une réflexion prospective, les mouvements de départs et d'entrées des adhérents étaient suivis de près. Une veille était réalisée concernant le nombre de diplômés, les demandes d'inscription au Tableau auprès du conseil départemental de l'Ordre des médecins (Atlas démographique). Une plaquette de l'association était distribuée à la Faculté de médecine. Le directeur et le bureau n'étaient pas favorables à une présentation face à face de l'association. L'adjointe du directeur et nous-mêmes avons suggéré ce moyen de communication qui nous semblait un moyen efficace de prospection.

En résumé, la stratégie du directeur est de trouver des relais de croissance pour anticiper la diminution du nombre d'adhérents, financer les investissements en nouvelles technologies devenues indispensables et pourvoir recruter un diplômé d'expertise comptable.¹⁶² Toute

¹⁶² L'association n'est pas inscrite sur la liste des AGC auprès du Conseil régional de l'Ordre des experts-comptables.

décision importante est prise par le bureau ou par l'assemblée générale des adhérents. Le conservatisme de ces instances explique la stratégie plus réactive (par nécessité) que proactive en termes d'innovations (cf. § 6.7.2).

6.7.2 L'identification des innovations et leur positionnement

Nous avons identifié 17 innovations (cf. *Tableau 27*, page suivante) dont le descriptif figure à **l'annexe 6.8**. La plupart de ces innovations sont liées à l'introduction des nouvelles technologies au sein de l'association : changement de progiciel comptable, création d'un site Web, mise en ligne du guide de l'adhérent papier, espace documentaire, publication de *news letter*, de circulaires et d'information, télétransmission des déclarations fiscales à l'association, etc.

La diffusion de ces innovations s'est traduite par la mise en place d'actions de sensibilisation pour éveiller l'intérêt et faire adhérer les collaborateurs, notamment les plus anciens. La mise en pratique de ces outils a constitué une révolution, et a entraîné une réorganisation de la chaîne de traitement avec des conséquences sur les méthodes de travail et de contrôle.

Il a fallu aussi adapter les compétences des collaborateurs en les formant aux nouveaux outils comme l'administration de réseau, la création et la maintenance d'un site Web, les logiciels PGI et *business line*. La dématérialisation des déclarations fiscales s'est effectuée progressivement. Les premiers utilisateurs de cette fonctionnalité ont été les partenaires « cabinets comptables ».¹⁶³ Cela a contraint la mise en place de procédures d'archivage électronique.

Contrairement aux suggestions de quelques collaborateurs venant de cabinets d'expertise comptable, le *scan bank* n'a pas fait l'objet d'une étude de faisabilité ; le refus était systématique. De plus, les fonctionnalités du logiciel comptable permettant d'informatiser les contrôles formels des déclarations professionnelles et les examens de contrôle de vraisemblance n'ont jamais été testées. Le directeur ne souhaitait pas automatiser ni les ECV ni les contrôles formels par manque de confiance. Or, ces outils auraient permis des gains de temps appréciables, une amélioration de la productivité et de la qualité. Tous les contrôles se faisaient donc à partir d'un questionnaire papier plus exhaustif, mis à jour chaque année.

¹⁶³ Une partie des adhérents (médecins) ne confient pas la tenue de leur comptabilité à des tiers et établissent eux-mêmes les déclarations fiscales qui sont ensuite adressées à l'Aa. Ces derniers ne disposent pas toujours de logiciels informatiques permettant la télétransmission de déclarations. D'autres externalisent partiellement ou totalement la tenue et l'établissement des déclarations afférentes à l'Aa.

Parallèlement, deux nouvelles offres de services ont été créées comme l'établissement des déclarations personnelles et le conseil patrimonial facturé séparément. Jusqu'alors, le directeur et son adjointe faisaient du conseil patrimonial à titre gratuit mais voyant les demandes croître, cette offre fiscalité personnelle a été développée en partenariat avec un cabinet d'avocat. La seconde offre portait sur l'externalisation de la tenue comptable à un prix très compétitif grâce au développement du logiciel CEGID (*business line*). Des formations gratuites à l'intention des futurs utilisateurs ont été organisées au sein de l'association.

Des actions en matière de responsabilité sociale de l'entreprise ont été également menées comme le paramétrage des imprimantes en mode « recto-verso » par défaut et des options d'économie d'encre, l'utilisation du papier recyclé et la réutilisation du papier en brouillon. En terme d'accueil physique et téléphonique durant la période de forte activité, des plages horaires ont été mises en place : accueil les après-midi et standard téléphonique ouvert à partir de 15 heures. Deux collaborateurs, les plus compétents, ont été chargés de répondre aux demandes d'assistance et d'information téléphoniques.

		DEGRE DE NOUVEAUTE					
		Innovation incrémentale (objectivation et/ou de valorisation)			Innovation radicale** (anticipation)		
		+	++	+++	++++	+++++	
Type*		Amélioration de l'existant	Ajustement (nouveau)	Extension (cabinet & marché)	Rattrapage	Nouveau (cabinet & marché)	
O b j e t	Offres de services et marchés						
	Nouvelles offres (et/ou coproduite avec le client)***	Produits et services mais aussi de marché pour les missions d'expertise comptable	(1) Formation adhérents (2) Assistance sociale (3) Assistance comptable			(4) Fiscalité personnelle de l'adhérent (5) Solution d'externalisation partielle	
	Système d'organisation						
	Support physique	Technologique	(6) Ordinateurs et serveurs	(7) Logiciel spécifique association de gestion agréée profession libérale		(8) Site Web et plateforme collaborative	
	Processus de production Méthodes, Outils, Système d'information, Procédés	Technologique managériale	(9) Procédures relatives au processus de traitement des dossiers et utilisation des logiciels (10) Rédaction du guide de l'adhérent (11) Banque de modèles internes et de documents (12) Etat de suivi de la production et planning (13) Livret d'accueil de l'adhérent	(14) Facturation des nouveaux services		(15) Dématérialisation des dossiers adhérents & saisie en ligne déclaration adhérents (16) Espace documentaire & Guide de l'adhérent en ligne	
Engagements sociétaux							
		(17) Papier recyclé et édition					

* exemple : innovation managériale, technologique.

** innovations stratégiques

*** Les offres sont souvent co produites avec la participation du client.

Tableau 27 : Positionnement des innovations du cas F

En tout état de cause, il s'agissait aussi de ne pas rester à l'écart du marché puisque les principaux concurrents (AGC) développaient des outils plus novateurs que l'association.

Malgré l'amélioration de la productivité par l'adoption des nouvelles technologies et de la rationalisation des processus de traitement des dossiers, l'association a dû recourir à des recrutements complémentaires. Il a fallu, d'une part, disposer de compétences non disponibles au sein de la structure, et d'autre part, faire face à l'inflation réglementaire en matière d'obligations qui s'est traduite par des tâches supplémentaires.

La finalité de l'introduction de ces innovations est, d'une part de respecter les obligations réglementaires (dématérialisation progressive des états financiers et autres), et d'autre part, de s'adapter aux réalités de l'environnement.

La partie suivante est dédiée à l'analyse de la contribution des innovations à la performance.

6.7.3 La contribution de l'innovation à la performance du cas F

Cette partie est consacrée à la contribution de ces innovations à la performance durable de l'association F. Le *Tableau 28*, page suivante, synthétise leurs impacts sur les quatre dimensions de performance auxquelles elles se rapportent.

La structure sous forme associative n'est pas à but lucratif. Il s'agit de rendre service à ses adhérents moyennant une cotisation et de leur proposer des services complémentaires à des prix très compétitifs. Bien que la rentabilité pure ne soit pas le but ultime, l'optimisation du système organisationnel était stratégique ; il s'agit d'améliorer les méthodes de travail, de rationaliser le processus de production (écritures et journaux types) et de réduire les délais d'obtention des données comptables en ce qui concerne les missions de tenue et d'établissement des déclarations fiscales. En effet pendant la période fiscale, l'association recrutait plusieurs contrats à durée déterminée et les collaborateurs dépassaient largement les durées maximales de travail autorisées. Lors des réunions hebdomadaires, le point sur les travaux en cours et l'avancée de la production étaient discutés. Contrairement aux cabinets comptables, il n'y avait pas de saisie de temps mais uniquement un enregistrement hebdomadaire par chaque collaborateur du nombre de mois de saisie et du nombre de déclarations fiscales établies.

Force est de constater que les impacts principaux de ces innovations sont la réponse aux exigences réglementaires, au souhait de satisfaire davantage les adhérents par la création de la

valeur tout au long du processus de traitement. Les bénéfices perçus par les adhérents sont de types émotionnels et sociaux dans la mesure où les collaboratrices ont développé des relations d'empathie avec les adhérents.

Innovation		PERFORMANCE DURABLE			
		Economique	Client et adaptation	Processus interne	Légitimité & professionnalisme
N°		Offres de services			
1	Formation adhérents	Croissance	Réponses aux attentes	NTIC	Réputation
2	Assistance sociale	Pérennité activité	Fidélisation		Valeurs
3	Assistance comptable		Pro activité		Respect réglementation
4	Fiscalité personnelle		Concurrence		Professionnalisme
			Elargissement services		
				Valeur utile et qualité	
		Offres de services			
5	Solution externalisation partielle	Croissance	Adaptation	NTIC	Professionnalisme
		Productivité	Fidélisation	Veille	Image
15	Saisie en ligne déclarations		Nouveaux adhérents	Qualité	
			Valeur utile et qualité	Méthode/Processus	
		Système d'organisation - support physique			
6	Ordinateurs serveurs	Pérennité activité	Adaptation	NTIC	Image
7	Logiciels spécifiques	Productivité	Communication	Qualité	Réputation - Notoriété
8	Site Web	Création de valeurs	Concurrence	Méthode/Processus	Respect réglementation
			Attractivité nouv. Clients		Protection
		Système d'organisation - processus de production			
9	Procédures	Productivité	Qualité services	NTIC	Image
11	Banque de modèles	Rentabilité	Adaptation	Qualité travail	Professionnalisme
12	Etat suivi production planification	Création de valeurs		Méthodes ...	
				Formalisation	
				Contrôles	
				Gaspillage	
10	Guide de l'adhérent		Valeur utile	NTIC	Réputation - Image
13	Livret d'accueil		Opinion client	Formalisation	Respect réglementation
	Revue mensuelle		Communication /MKT	Méthodes	Professionnalisme
			Pratiques commerciales		
14	Facturation	Tarifs	Compétitivité	Standardisation	
		Rentabilité	Concurrence		
			Adaptation		
			Pratiques commerciales		
15	Dématérialisation et saisie en ligne déclarations	Productivité	Valeur utile - fidélisation	NTIC	Professionnalisme
			Adaptation		Respect réglementation
16	Espace documentaire en ligne		Communication	NTIC	Réputation - Image
			Fidélisation		Respect réglementation
			Réponses aux attentes		Protection
			Adaptation - concurrence		
			Valeur utile		
		Engagements environnementaux			
17	Environnement impression (édition) papier recyclé	Budgets - coûts	Adaptation	Gaspillage	Image
		Rentabilité			Valeurs et éthique

Tableau 28 : Contribution des innovations à la performance durable du cas F

Les offres de services compétitives ont répondu aux attentes des adhérents. Elles comprennent un service central auquel des services périphériques sont ajoutés. Ces derniers ont permis à l'association de se démarquer de la concurrence comme les centres pluridisciplinaires de gestion, et de renforcer la fidélisation des adhérents. Les adhérents sont devenus prescripteurs : beaucoup de médecins recommandent l'association aux repreneurs de leur patientèle. Les sorties d'adhérents sont principalement liées à la retraite du médecin, au changement juridique de l'exercice professionnel (Société d'exercice libéral ou Société civile professionnelle). Les sorties liées à des litiges ou des conflits sont très rares.

Conclusion du cas F.

Ces innovations ont constitué un levier de performance en permettant à l'association d'atteindre ses objectifs en termes de réputation, de qualité, de professionnalisme, de capacité d'adaptation (la modernisation) et de création de valeur pour ses fondateurs en termes de pérennisation et d'aptitude à respecter ses engagements futurs. L'élargissement des offres de services a permis de répondre aux attentes des adhérents devenus les principaux prescripteurs. Aujourd'hui l'association va devoir anticiper les départs et attirer de nouveaux collaborateurs. Or l'activité d'une association agréée n'est pas attractive pour les collaborateurs venant de cabinets comptables.

Dans la partie suivante, nous nous attachons à la synthèse de ces six études de cas.

6.8 Synthèse et discussion

Les six études de cas montrent de nombreuses régularités. Tous les cabinets étudiés ont fait preuve d'innovativité à leur manière. Nous avons vu que, pour soutenir les innovations, les six cas ont mené des activités de veille volontaires, mais non organisées. Ce processus par lequel les entreprises s'informent sur l'évolution de leur environnement permet de mieux s'adapter aux changements de celui-ci.

En vingt ans, la profession comptable a connu de nombreuses évolutions structurelles et des changements de modèles d'activité liés à des facteurs techniques, économiques, sociétaux et réglementaires. Les innovations se sont accélérées, même si elles ne sont pas spectaculaires. L'interdépendance des services et de la technologie est croissante. L'usage intensif des nouvelles technologies de l'information améliore la productivité. En termes de rentabilité, leur impact est difficile à évaluer. Pour le cas C, l'utilisation des NTIC a permis de maintenir les

marges de certains gros dossiers pour lesquels les honoraires ont été renégociés à la baisse de manière conséquente.

Les cabinets comptables étudiés veulent vendre plus de missions à forte valeur ajoutée, plus chères et plus rentables que la tenue des comptes. Or, l'activité traditionnelle pour la plupart d'entre eux représente toujours une part non négligeable du chiffre d'affaires. Elle est considérée comme un « produit d'appel » coûteux en ressources humaines. Pour proposer des interventions créatrices de valeur, des offres de conseil, des interventions en support technique auprès des directeurs financiers et des directions générales, des recrutements de profils différents ont été réalisés dans les cabinets A, C, D, E.

Pour assurer la croissance de leur activité, il importait de renforcer les offres de service. Des offres qui s'appuient en priorité sur les éléments principaux disponibles : les données. Ainsi, les cabinets A, B, C, D et E ont cherché à proposer des offres de conseil de gestion dont le contenu varie en fonction de la vie de l'entreprise et de la maturité des attentes des dirigeants. Cependant, les clients et les non clients ne connaissaient pas vraiment le périmètre d'intervention et les offres proposées. Celles-ci n'étaient pas précises : c'est-à-dire qu'elles n'étaient ni formalisées, ni mises en valeur (présentées, proposées). Or, les offres de conseil nécessitent une professionnalisation des démarches de conseil et des pratiques commerciales que seuls les cabinets A, B et D disposaient. Aujourd'hui, les institutions professionnelles proposent aux cabinets des outils de réalisation de missions spécifiques connexes aux missions traditionnelles.

L'une des évolutions notables, hormis le cas B, a été la structuration de l'offre sociale autour d'un pôle social dont la taille était variable. La mise en place de ces pôles répondait à une volonté de spécialisation des compétences en raison de l'inflation réglementaire de la législation, du besoin de sécuriser le traitement de la paie des clients. Les résultats ont montré une amélioration de la qualité du processus de production et une meilleure maîtrise des difficultés inhérentes à la complexité de la paie. L'objectif de développement de missions complémentaires, autres que juridiques, n'a pas été atteint, car il a fallu tout d'abord organiser les pôles paie en utilisant tous les leviers de performance existants (recrutement, procédures, méthodes de travail, automatisation, outils informatiques, banque de données, lettres de mission, centre de profits, budgets, documentation, flux, etc.).

A l'exception du cas F, les profils sont relativement proches : des cabinets membres de réseaux internationaux (cas A, B, E), des cabinets de taille moyenne (cas C et D). L'élargissement des savoir-faire permet de fidéliser davantage la clientèle et de répondre plus et mieux à ses besoins. Il s'agissait de montrer la capacité du cabinet à satisfaire un conseil ou un service pour le client. L'objectif stratégique était de construire des relations durables entre les parties et de rester le principal partenaire-conseil des dirigeants d'entreprise pour les orienter et, si nécessaire vers les spécialistes internes ou des intervenants externes.

Les cabinets A et E ont choisi d'intégrer des réseaux internationaux pluridisciplinaires pour assurer leur survie-développement. L'effet taille aide à gagner des missions, comme en commissariat aux comptes, et à développer des nouvelles lignes de service. Les innovations introduites par le cabinet E sont toutes liées à son intégration dans le groupe E. Les cabinets C et D, restés indépendants, ont élaboré une stratégie offensive en termes d'innovations de produits & services et de marchés. Le cabinet D a dépassé les objectifs fixés et a montré son aptitude à se remettre en question après une période difficile. En révisant son *business model*, le taux de croissance organique du cabinet s'est élevé à plus de 55 % entre 2003 et 2013.

La nature des innovations était principalement managériale : technologique et organisationnelle. Leur introduction exprime une volonté d'augmenter la performance des cabinets. Selon certains auteurs, elles sont susceptibles de créer de la valeur pour l'organisation qui les adopte (Damanpour & Aravind, 2012; Le Roy et al., 2013). Elles concernent l'ensemble des fonctions des cabinets, dont la vocation principale est de transformer les façons de travailler, de produire et, *in fine* d'améliorer la performance globale.

Les six cas étudiés ont optimisé leur processus de production en le rationalisant et en l'industrialisant au maximum. La standardisation et l'automatisation des process, grâce à un bon outillage informatique, a permis d'harmoniser l'organisation du travail et de gagner du temps pour se consacrer à des tâches à plus forte valeur ajoutée. Cela a apporté également un confort en sécurisant les missions comme la révision assistée par ordinateur. En effet, beaucoup de tâches dans un cabinet comptable sont répétitives et peuvent être organisées, standardisées et outillées pour les réaliser à un moindre coût ou les éviter en éduquant le client. Des actions ont été mises en œuvre pour donner plus de valeur ajoutée aux travaux récurrents : *scan bank*, flux documentaires entrants et sortants du cabinet, rationalisation des procédures clients-cabinet, choix des outils. La finalité est de produire plus juste, plus tôt, plus utile et moins cher.

La recherche de performance passe aussi par l'adaptation de l'organisation en mettant en place des règles précises de fonctionnement évaluées régulièrement. Les cabinets ont élaboré des procédures (manuel de procédures pour certains), des référentiels dont l'application a été systématisée. Le but était de sécuriser les missions et de réduire les risques professionnels en respectant les législations et les normes professionnelles. Certains de ces cabinets ont organisé des audits de surveillance ou des contrôles internes pour garantir la qualité technique et le respect des procédures (cabinets A, B et E). Les systèmes d'organisation interne visaient la détection et les causes des dysfonctionnements pour les corriger durablement, mais aussi l'amélioration des procédures internes.

Certains sont plus orientés technologie que d'autres. Ainsi dans l'association F, la diffusion des nouvelles technologies a été moins rapide. Ce constat s'explique d'une part, par la frilosité et le conservatisme du directeur et les réticences du bureau et, d'autre part, le manque de moyens. Les nouvelles applications et fonctionnalités des progiciels comptables, l'automatisation permettent de dégager du temps pour d'autres tâches telles que la conception d'offres de services, le pilotage du cabinet, la veille, l'élaboration d'un projet de cabinet, etc.

Cependant, la réussite de l'introduction de pratiques innovantes, notamment technologiques dans les cabinets nécessite la prise en compte de la capacité d'absorption par les collaborateurs des évolutions techniques. D'une part, l'adoption de certaines innovations change les routines des collaborateurs. Cela se traduit par une peur de « ne pas être capable » de s'approprier ces technologies et outils. D'autre part, beaucoup de collaborateurs de base craignent de voir disparaître leur poste de travail. Pour vaincre ces peurs, il a fallu gérer en amont en déployant pédagogie et psychologie.

La démarche performance durable consistait aussi à se recentrer sur la création de valeur pour le client (ou l'adhérent). Une valeur que le client est prêt à payer, et qui est propre à lui et à ses besoins. Toute la difficulté est de cerner ce que le client attend du cabinet. L'écoute client et les outils, tels que le questionnaire client, les comptes-rendus de rendez-vous, etc., n'avaient pas encore apparus dans les cabinets.

La performance ne s'apprécie pas uniquement à l'aune des résultats financiers. Pour ces six cabinets, elle s'apprécie selon d'autres critères comme la qualité, la satisfaction des clients, l'image, la réputation et la légitimité du cabinet, la compétitivité et leur capacité à être réactif et proactif. La satisfaction se mesure par des indicateurs d'ancienneté, d'entrées, de sortie des

clients du portefeuille. A notre connaissance, seuls les cas E et D réalisent des enquêtes de satisfaction.

Les activités des cabinets comptables, parce qu'elles appartiennent aux entreprises de services professionnels intellectuels, ont un impact modéré sur l'environnement. Cet impact existe et les cabinets B, C, D et F ont cherché à le minimiser mais aussi à réduire les charges. Les actions ont porté sur la réduction de la consommation énergétique (cas D et C), des émissions de gaz à effet de serre (cas B), et la consommation de papier (cas C, D, E et F).

La plupart des cabinets organise des événements au cours desquels les clients ou non clients se rencontrent et peuvent nouer des relations d'affaires. Ces manifestations ont permis d'asseoir la notoriété et l'image du cabinet.

Quant aux cabinets A, B, C, D, des analyses de résultats sont effectuées pour voir, si les objectifs sont atteints. Les honoraires réellement facturés aux clients sont rapprochés de la production. S'il y a des écarts, le cabinet cherche à comprendre l'origine de ceux-ci. Dans les cabinets B, C et D, des états de suivi mensuel sont établis et transmis aux responsables de dossiers pour action (par exemple les balances âgées « clients », les alertes des dépassements Budget Heures par client, etc.).

En résumé, les six cabinets étudiés ont tenté de concilier les performances économiques, sociales et sociétales. Tous les six font preuve d'un grand professionnalisme, d'un respect des normes et des principes fondamentaux édictés par la Profession comme les règles d'éthique, d'indépendance, de science, de confraternité. Le capital *confiance* liée à leur bonne réputation est une source de fidélisation et de conquête de nouveaux clients. Bien que le taux de fidélité soit élevé, les dirigeants avaient pris conscience de l'importance de la fidélisation des clients. La fidélisation est moins coûteuse que la conquête de nouveaux clients. De la même manière, il est plus facile de vendre de nouvelles missions à des clients existants qu'à des nouveaux clients. Mais des clients fidèles sont aussi les meilleurs prescripteurs.

Ces cabinets ont élargi leur palette de services pour satisfaire les besoins et les attentes des clients. En raison de leur mode de fonctionnement, les clients et/ou prospects n'appréhendaient pas concrètement ce que les cabinets pouvaient leur apporter. En effet, les offres n'étaient pas suffisamment packagées et mises en valeur (manuel et support de communication, logiciels adaptés, personnalisation des états de restitution et de présentation,

etc.). Il n'existait pas un catalogue des offres de services. Hors le cas E, les fonctions commerciales et marketing n'avaient pas encore été créées dans les cabinets étudiés.

Les innovations de produits & services, de marchés ont permis de se différencier de la concurrence et de s'adapter aux tendances détectées dans l'environnement. Sans différenciation, le critère de comparaison reste le prix. Or, nous avons constaté que certains cabinets ressentaient les impacts du changement de mentalités de certains clients comme la baisse des honoraires, la réduction des marges (cas A, C, D).

Les innovations en matière de manifestations clients (conférences, séminaires, séances de formation), de publications, de site internet, de plaquettes, journaux clients (cas A, B, E) etc. sont des outils de marketing plus ou moins efficaces à la condition d'être utilisés de façon professionnelle. Les manifestations clients ont permis de démontrer la compétence du cabinet auprès des prospects présents qui peuvent se faire une opinion du cabinet à partir d'une position non engageante (cas A, B, D, E).

Pour assurer la survie-développement sur le long terme, les cabinets et l'association ont cherché à veiller à la bonne conduite de leur organisation en optimisant les processus de production et d'organisation interne par le biais d'innovations. Nous rappelons qu'une organisation interne optimisée envoie un signal clair et positif au client. Cependant, le pilotage *ex post* et *ex ante* de la performance dans certains cabinets (D notamment) n'était pas optimal (insuffisance des contrôles, fonction financière inexistante, outils). La performance en termes de création de valeur était à la fois interne (organisationnelle, économique, innovativité) et externe (satisfaction des parties prenantes, légitimité, compétitivité, professionnalisme).

Le management qui consiste à fixer un cap, à donner du sens, à animer pour atteindre les objectifs, à contrôler et à évaluer, était relativement boudé par les dirigeants-associés. En règle générale, ils avaient du mal à déléguer. Nous avons vu que certains dirigeants concentraient tous les pouvoirs et que les outils de pilotage faisaient parfois défaut. Par ailleurs, le maillon faible était le manque d'esprit commercial. La notion de « vente » est floue chez les experts-comptables en raison de la culture dominante professionnelle et le manque de formation aux pratiques commerciales.

Cependant, dans le cabinet C, le dirigeant a impulsé une dynamique d'organisation différente de celle que l'on constatait à cette époque. Il a piloté le cabinet comme une entreprise cabinet d'expertise comptable et a œuvré pour une stratégie d'anticipation et d'innovation en optimisant la gestion interne du cabinet (cf. § 6.3.1 et annexe 6.4). Cette démarche s'explique par l'embauche de deux diplômés d'expertise-comptable, qui ont passé respectivement de nombreuses années en entreprise. L'un a été nommé directeur du service informatique et le second directeur financier.

Quant à la stratégie, elle est proactive, mais insuffisamment formalisée et communiquée. Les dirigeants de ces cabinets ont pris conscience qu'ils sont des acteurs responsables d'un avenir, en partie, choisi. Les objectifs stratégiques et opérationnels n'ont pas toujours été atteints par manque de ressources mais aussi par la survenance d'événements nécessitant de se focaliser sur des travaux d'exécution ou opérationnels.

Aujourd'hui les cabinets, hormis l'association F, sont pilotés comme des entreprises cabinets d'expertise comptable, dotées de fonctions transverses. Parmi les deux cabinets indépendants, seul le cabinet D a montré sa capacité de rebond en affichant des taux de croissance bien plus élevés que la profession grâce au développement et à la concrétisation de son *business model* en adéquation avec ses valeurs. Le cabinet C fait preuve de résistance malgré les baisses de chiffre d'affaires liées à la perte de gros dossiers clients (cessions à des groupes, fermetures d'usine, restructuration interne au groupe, etc.).

Conclusion du chapitre 6

Le **chapitre 6** a été consacré à la présentation des résultats empiriques intra-cas, issus de notre pratique professionnelle au sein de chacun des six cas étudiés. Il nous importe aussi de rappeler que les résultats obtenus de chacun des six cas repose sur une logique de répllication littérale (Yin, 2003, 2012) pour produire des résultats similaires.

Dans un premier temps, nous avons repris pour chaque cas, les thèmes étudiés dans les chapitres précédents en nous appuyant sur la grille de lecture construite à l'issue du chapitre quatre : les multiples facettes de l'innovation dans les cabinets comptables, les innovations réalisées dans le cadre d'une démarche stratégique proactive dont la visée est d'anticiper les décisions et les mouvements de fond qui vont bouleverser la profession comptable libérale,

les contributions de l'innovation aux quatre dimensions de la performance durable que nous avons retenues. Les caractéristiques des professions et des entreprises de services professionnels intellectuels sont sous-tendues.

L'analyse de ces études de cas a permis d'apporter les premiers éléments d'appréciation des impacts des innovations sur la performance durable dans la profession comptable libérale, en d'autres termes dans le cadre de réalités locales (M. B. Miles & Huberman, 2003).

Dans un deuxième temps, nous avons effectué une courte synthèse pour mettre en exergue les régularités et les divergences susceptibles d'exister entre les cas. Le chapitre suivant est consacré au deuxième volet de notre recherche, l'enquête par questionnaire.

Nous nous allons à présent nous attacher à présenter et commenter les résultats de notre enquête auprès de la profession comptable libérale.

Chapitre 7 : La performance durable et les innovations vues par les cabinets comptables

L'objectif de notre travail est de valider notre hypothèse centrale, à partir de deux méthodologies : l'exploitation de nos expériences professionnelles dans la profession comptable libérale (six études de cas) et la validation par le biais d'un questionnaire adressé à la profession comptable. Nous rappelons ci-après l'hypothèse centrale :

L'innovation menée dans le cadre d'une démarche prospective stratégique adaptée est un levier puissant de la performance durable de la profession comptable libérale en France.

Comme toute entreprise à but lucratif, la performance des cabinets comptables est évaluée par des critères financiers. Cependant, la particularité des cabinets comptables conduit à nous orienter vers d'autres critères de performance comme la qualité, la satisfaction client, l'attractivité de nouveaux clients, la réputation, l'image, le professionnalisme, l'adaptation à l'environnement, le respect des délais, de la réglementation, l'innovation sous toutes ses formes, etc.

Pour justifier la relation positive de l'innovation sur la performance sur longue période des cabinets comptables, notre questionnaire comportait des questions sur les perceptions des professionnels en cabinets (experts-comptables et/ou commissaires aux comptes, etc.) réparties en trois thèmes : l'évolution du "business model", l'attitude prospective, le point de vue sur le caractère multidimensionnel de la performance, l'importance des stratégies d'innovation pour les cabinets. Ce chapitre est subdivisé en quatre parties.

Dans un premier temps, nous explicitons la démarche suivie pour élaborer l'enquête par questionnaire (§ 7.1). Dans un deuxième temps, nous indiquons les caractéristiques de notre échantillon (§ 7.2). Dans un troisième temps, nous présentons les résultats obtenus des analyses factorielles (AF), à savoir les facteurs dégagés par les AF, la mesure de la liaison entre les variables par le Rhô de Spearman, l'analyse de la variance « test T » et les « ANOVA » (§ 7.3). Et pour finir, une synthèse des principaux résultats est dressée (§ 7.4).

7.1 Les indicateurs retenus

Les écrits académiques sur la performance durable dans la profession comptable libérale sont très peu nombreux. A notre connaissance, deux thèses ont été soutenues sur le thème de la performance : Viet Ha Vu « *Les dimensions de la performance des cabinets d'audit légal* » (2008) et Assane Ndao « *Le suivi de performance dans les cabinets d'expertise comptable. Une analyse par la prise en compte des parties prenantes* » (2012). Pour toutes ces raisons, il nous a semblé opportun de nous appuyer sur notre expérience professionnelle dans plusieurs cabinets et de la transformer en matériaux de recherche, à intention scientifique. C'est pourquoi la phase exploratoire repose sur une méthodologie du « praticien réflexif » telle que l'a décrite Donald Schön (1994), notamment une réflexion sur l'action et un retour sur son propre savoir. Ainsi nous avons pu identifier à la fois les dimensions et les indicateurs de performance et de sélectionner des innovations qui nous ont paru intéressantes pour mener à bien notre étude. Puis, nous avons effectué à la fois une revue de la littérature sur les concepts de performance, performance durable et d'innovation dans les services et les outils de gestion applicables aux entreprises de services professionnels intellectuels, à savoir le *Balanced Scorecard* (Kaplan & Norton, 2003), le modèle de performance organisationnelle de Morin et al. (Morin et al., 1994) et une recherche documentaire sur les cabinets d'expertise comptable. Nous soulignons que les thématiques « prospective stratégique » et « performance » sont d'actualité au sein de la profession comptable française.¹⁶⁴

La combinaison de l'expérience professionnelle et de la littérature nous a conduit à proposer une grille de lecture, qui emprunte à la fois des dimensions du *Balanced Scorecard* et du modèle de l'efficacité organisationnelle de Morin et al. (1994) (cf. chapitre 4, *Figure 21* : Le cadre d'analyse de la relation innovation et performance dans la profession comptable libérale). Nous avons retenu quatre dimensions de la performance qui tiennent compte des caractéristiques de la profession comptable :

1. La finance (l'économie),
2. Les clients et l'adaptation à l'environnement,
3. Les processus internes et l'organisation,
4. Le professionnalisme et la légitimité.

¹⁶⁴ Le CSOEC a déployé une plateforme sur son site sur laquelle tous les outils dédiés à la Performance des cabinets sont disponibles. Ces outils ont été développés par le CROEC Ile de France sous le nom de CAP PERFORMANCE.

Nous avons retenu 38 items qui sont classés dans les quatre dimensions de la performance. Il nous a semblé congru d'inclure le critère « Qualité » dans la dimension légitimité et professionnalisme. Les résultats de l'analyse factorielle ont effectivement montré que la qualité est très liée au professionnalisme.

Le détail des critères retenus dans chaque dimension de performance durable figure dans l'annexe 7.1. Par ailleurs, nous ajoutons les items sur le thème de la veille (Q16) et les objectifs stratégiques de la marque « Expert-comptable » (Q9). Pour la profession comptable, la marque constitue un atout, un avantage concurrentiel par rapport aux intervenants non réglementés : « Expert-comptable » est une marque car elle porte des valeurs qui ont un sens pour nos clients : il s'agit de compétence, d'éthique et de confiance. » (Bricard, 2012)¹⁶⁵

Notre questionnaire a été envoyé à 1 177 professionnels comptables par courriel. Nous avons reçu 146 réponses, dont 141 exploitables (cf. Chapitre 5 : La conception et le protocole de la recherche). La partie suivante décrit les caractéristiques de l'échantillon.

7.2 L'analyse descriptive de l'échantillon

L'analyse descriptive est centrée sur le résumé et la structuration des données recueillies. Le détail des caractéristiques de l'échantillon figure aux **annexes 7.3. et 7.4.**

7.2.1 Le profil des répondants

Le *Tableau 29*, page suivante, résume les profils des répondants à notre enquête. Ils sont très représentatifs de la profession comptable libérale. Nous constatons que :

- Ils sont majoritairement **des hommes** (72 %). Le nombre de femmes inscrites représente approximativement 20 %. Nous relevons que la profession comptable libérale fait partie de ces professions où le pourcentage de femmes au sommet de la hiérarchie est relativement faible,

¹⁶⁵ Ordre des Experts-Comptes (Éd.). (2102). La nouvelle signature de la marque « Expert-comptable ». Tout commence avec les comptes annuels, faites-en votre levier de croissance. *SIC*, (307), 17-23. Agnès Bricard a été la première femme Présidente de l'Ordre des Experts-comptables de 2011 à 2013.

- Exercerent **à la fois** le métier d'expert-comptable et de commissaire-aux-comptes (40%).¹⁶⁶
Le nombre d'experts-comptables s'élève à 45 sur 141, soit 32 %. Nous rappelons que la cible recherchée est surtout celle des experts-comptables,
- Sont des professionnels **expérimentés** (35% ayant plus de 20 ans de pratique professionnelle),
- **Ne sont pas associés** dans le cabinet où ils exercent (55 %). Ce chiffre est à relativiser. Nous estimons que la plupart des interrogés ont des fonctions importantes au sein des cabinets (la majorité ayant formulé le souhait de recevoir les résultats de l'étude),
- **Ne participent pas** aux travaux des institutions professionnelles (60 %). Le pourcentage de 40 % participant aux travaux institutionnels nous paraît élevé compte tenu de la réalité observée.

En résumé, il nous semble que les professionnels comptables libéraux expérimentés sont plus sensibles à la question de la performance durable et à l'avenir de la profession que les autres professionnels.

Indicateurs	Catégories	Nombre	%
Sexe	Masculin	101	71,6
	Féminin	40	28,4
Fonction	Expert-Comptable	45	31,9
	Commissaire-aux-comptes	4	2,8
	Les deux	56	39,7
	Expert comptable stagiaire	17	12,1
	Collaborateurs	16	11,3
	Autres	3	2,1
Statut	Associé	63	55,3
	Non associé	78	44,7
Ancienneté dans la profession	< 1 an	12	8,5
	1-5 ans	24	17,0
	5-10 ans	16	11,3
	10-20 ans	40	28,4
	> 20 ans	49	34,8
travaux des organismes professionnels	Oui	57	40,4
	Non	84	59,6

Tableau 29 : Profils des répondants à l'enquête

7.2.2 Les traits des cabinets comptables de l'échantillon

Le *Tableau 30*, page suivante, récapitule les principales caractéristiques des 141 répondants.

¹⁶⁶ Tout diplômé d'expertise comptable peut demander son inscription à la fois au Tableau de l'Ordre des Experts-Comptables et sur la liste des Commissaires aux Comptes.

Indicateurs	Catégories	Nombre	%
Dominante	Expertise comptable	111	78,7
	Commissariat aux comptes	5	3,5
	Les deux	23	16,3
	Autres	2	1,4
Famille de cabinets	"Bigs Four"	3	2,13
	Cabinets nationaux	7	4,96
	Cabinets locaux et régionaux	128	90,78
	Autres	2	1,42
Intégration - Indépendance	Indépendant	104	73,76
	Membre d'un réseau non intégré	31	21,99
	Membre d'un réseau intégré	6	4,26
%du CA généré par les missions d'expertise comptable	< 10 %	4	2,84
	10 - 30 %	6	4,26
	30 - 50 %	27	19,15
	50 - 70 %	76	53,90
	> 70 %	28	19,86
%du CA généré par les missions de commissaria-aux-comptes	< 10 %	86	60,99
	10 - 30 %	37	26,24
	30 - 50 %	15	10,64
	50 - 70 %	1	0,71
	> 70 %	2	1,42
%du CA généré par les missions "paie & social"	< 10 %	36	25,53
	10 - 30 %	90	63,83
	30 - 50 %	15	10,64
%du CA généré par les missions "juridiques & fiscal"	< 10 %	77	54,61
	10 - 30 %	58	41,13
	30 - 50 %	6	4,26
%du CA généré par les missions "conseils et autres"	< 10 %	97	68,79
	10 - 30 %	37	26,24
	30 - 50 %	2	1,42
	50 - 70 %	1	0,71
	> 70 %	4	2,84

Tableau 30 : Les principales caractéristiques des cabinets

7.2.2.1 L'activité exercée

78,7 % des répondants travaillent dans un cabinet comptable, dont l'activité d'expertise comptable est prépondérante (111/141). **16,3 %** des interrogés (23/141) sont employés dans des cabinets ayant plusieurs activités : l'expertise comptable et le commissariat aux comptes. L'activité d'audit est non significative (5/141). **Près de 25 %** des cabinets interrogés sont membres d'une association technique, d'un groupement de cabinets indépendants, et six déclarent être membres d'un réseau, dit « intégré ».

Le pourcentage modeste de l'activité de commissariat aux comptes est conforme aux statistiques et aux résultats des différentes enquêtes ; les missions de commissariat aux comptes représentent moins de 10 % du chiffre d'affaires pour 78/141 répondants et entre 10 et 30 % pour 28 répondants.¹⁶⁷ Les prestations servies par les cabinets comptables restent traditionnelles, à savoir : les prestations d'expertise comptable pour plus de 50 % du chiffre d'affaires (94/141) et les prestations Paie & Social entre 10 et 30 % du chiffre d'affaires (75/141).

¹⁶⁷ Soit respectivement 55,32 % et 19,85 %.

Les prestations de conseil sont négligeables dans notre échantillon. En effet, la taille des cabinets et leur positionnement jouent un rôle important. Nous pensons que pour réaliser des missions de conseil, il faut une vision plus entrepreneuriale, qui fait défaut à beaucoup d'experts comptable bien qu'ils soient des sachants de haut niveau technique. De plus, un autre facteur explicatif est le manque de temps. A cela, nous ajoutons que l'organisation du Conseil est différente de celle de la Comptabilité, laquelle a tendance bien trop souvent à prendre le dessus sur le Conseil dans les cabinets. Le Conseil nécessite la prise de recul alors que la Comptabilité exige la grande rigueur, la technicité. Pour ces raisons, les équipes devraient fonctionner en binôme sur les dossiers-clients, d'une part le collaborateur comptable en charge de la partie comptable, et d'autre part, le conseiller (en gestion ou d'entreprises). S'adosser à des réseaux ou à des groupements puissants peut être le moyen pour développer ces activités de conseil plus lucratives (plus rentables à moyen terme). Selon l'étude OMECA (2010, 2012), les prestations de conseil peuvent représenter près de 50 % du chiffre d'affaires pour les leaders de la profession. Depuis quelques mois, ces leaders acquièrent de nombreux cabinets de conseil.¹⁶⁸

Les cabinets interrogés appartiennent principalement à la famille des cabinets locaux et régionaux (128/141) et ont un effectif moyen inférieur à 50 personnes. Nous soulignons que seuls trois cabinets *Bigs Four* ont répondu à notre enquête. Nous supposons que l'objet de notre étude les intéresse très modérément. Effectivement cette famille, appelée Leader, n'a ni la même organisation, ni les mêmes préoccupations que les cabinets de petite et moyenne taille, voire intermédiaire, bien qu'ils souffrent de la crise économique au même titre que leurs clients.

7.2.2.2 L'évolution de l'activité selon les missions prestées

La *Figure 24*, page suivante, présente l'évolution du chiffre d'affaires selon les activités du cabinet. Nous constatons qu'un nombre important de répondants n'a aucune opinion quant à l'évolution du chiffre d'affaires de leur cabinet (21 % en moyenne). Ce constat semble à première vue incompréhensible pour des « hommes du chiffre ». En réalité, beaucoup de cabinets ne disposent pas ou n'utilisent pas suffisamment d'outils de pilotage de la performance. Selon l'étude 2012 « Gestion des cabinets », un cabinet sur cinq n'utilise aucun outil de pilotage de l'activité et de la rentabilité, et un sur trois ont un outil « très succinct »

¹⁶⁸ Ainsi, EY a acquis le cabinet de conseil S.C.A. Consult, Deloitte la société de conseil AXOA et Heiderich Consultants (La Profession Comptable, n° 378, juin-juillet, 2014).

(Barré et al., s. d.). Nous avons observé pendant les nombreuses années d'activité professionnelle que de nombreux confrères ne connaissaient pas le temps passé sur un dossier X (aucun suivi des temps). Comment peut-on calculer la rentabilité d'un dossier ? Nous expliquons cette attitude par le fait, que les résultats économiques étaient très satisfaisants et que ce n'était pas une priorité pour certains dirigeants de cabinets. Avec la crise et la libéralisation de la profession, qui s'accompagnent de changements profonds et durables, il nous semble que les cabinets ne pourront plus faire l'impasse d'un suivi plus précis de leur activité, même s'ils manquent de temps.

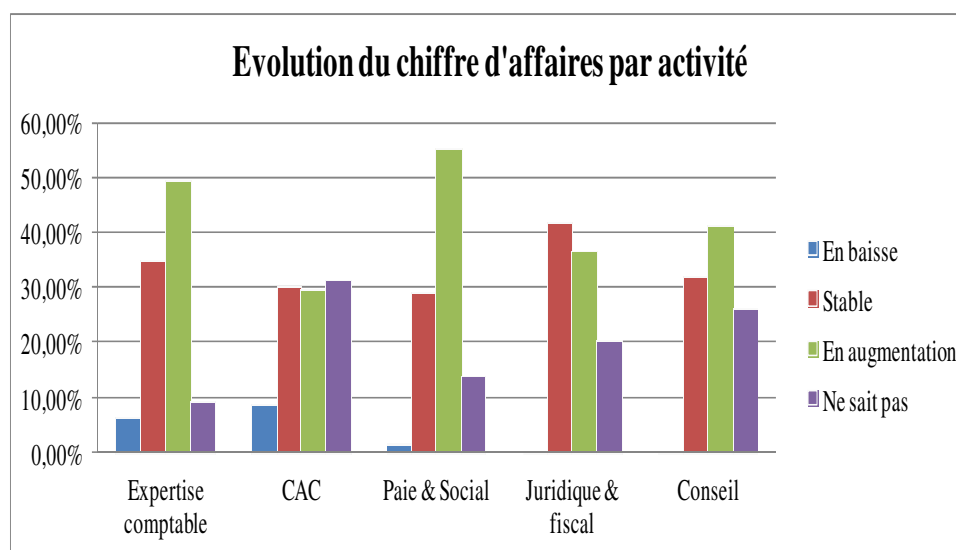


Figure 24 : Évolution du chiffre d'affaires par activité

L'activité Paie & Social est celle qui progresse le plus. Compte tenu de la complexification constante de la réglementation, et ce malgré les mesures de simplification du droit, les stratégies d'externalisation du traitement de la paie semblent se renforcer quelle que soit la taille des cabinets. Ces prestations récurrentes sont un produit d'appel important auprès des clients TPE/PME. Cependant, les clients sont de plus en plus demandeurs de prestations plus globales relevant même du champ de la fonction ressources humaines. Ces prestations à plus forte valeur ajoutée constituent un potentiel de développement et améliorent la performance Clients & Adaptation l'Environnement, mais aussi la légitimité des cabinets.

En moyenne 43 % de cabinets interrogés déclarent une progression de leur chiffre d'affaires contre 4 % qui déclarent une baisse de leurs revenus, notamment l'activité de CAC (9 %, 12/141). Ces résultats ne reflètent pas ceux obtenus lors de la dernière enquête réalisée par le Conseil supérieur en 2012. Selon cette enquête, la tendance serait à la baisse pour 15% des

répondants.¹⁶⁹ Nous supposons que les répondants à notre questionnaire seraient plus optimistes.

Nous remarquons un **effet de taille** puisque les cabinets de 11 à 50 salariés sont ceux, qui déclarent une augmentation de leurs activités d'expertise comptable et de paie & social contrairement aux petites structures professionnelles de 6 à 10 salariés. Le détail des évolutions du chiffre d'affaires par activités figure en **annexe 7.2.6**.

7.2.2.3 La taille des cabinets comptables

44 % des répondants sont des petits cabinets de moins de 10 salariés contre une moyenne nationale de 80 %. Les cabinets de 11 à 50 salariés représentent 40 % de notre échantillon. Parmi les sept cabinets de plus de 200 salariés, trois sont des *Bigs Four*. Cette répartition ne reflète pas vraiment le secteur. En effet les cabinets de moins de 50 salariés représentent 97 % des cabinets (Gineste et al., 2010). La *Figure 25* présente la répartition des effectifs des cabinets répondants.

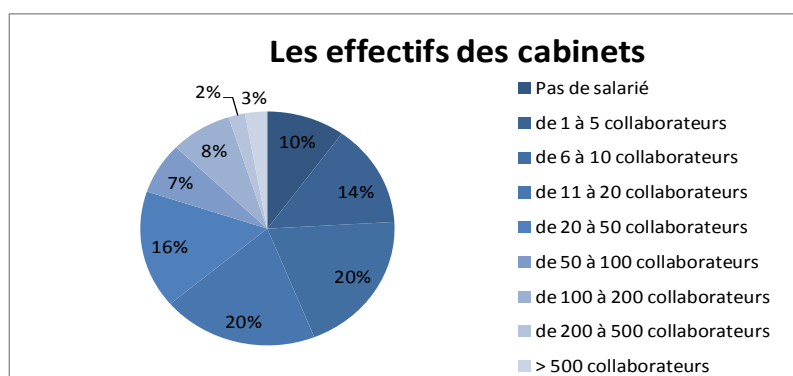


Figure 25 : Répartition des effectifs

En résumé, la plupart des répondants à cette enquête travaillent dans les cabinets ayant les traits suivants :

- Ils exercent l'expertise comptable,
- Sont des cabinets employant entre 11 à 50 salariés,
- Les missions traditionnelles d'expertise comptable et de paie & social prennent une place prépondérante,
- Ces mêmes activités sont en croissance.

¹⁶⁹ Début 2014, une nouvelle enquête nationale Gestion des Cabinets d'expertise-comptable a été réalisée par le Conseil supérieur de l'Ordre. Les résultats n'ont pas encore été publiés. Ils le seront probablement pour le prochain congrès de l'Ordre qui se tiendra début octobre 2014 à Lyon.

Dans la partie suivante, nous allons décrire et commenter les variables ordinales du questionnaire.

7.2.3 La description des variables du questionnaire

L'objectif de notre étude est d'établir l'importance des variables **innovation et performance durable** au sein de la profession comptable. Il s'agit de montrer que l'introduction d'innovations contribue positivement à la performance durable des cabinets. Notre démarche est donc caractérisée à la fois par la formulation *a priori* d'hypothèses et de questions de recherche en lien avec notre expérience professionnelle.

L'analyse descriptive nous permet de visualiser les phénomènes étudiés et de catégoriser les variables. Nous avons donc procédé aux calculs d'indicateurs de localisation (ou tendance centrale) et de dispersion (ou de variabilité) pour les variables Q6 à Q19. Ces variables ordinales, voire métriques, se présentent sous forme d'échelle de Likert à 5 positions qui traduisent l'intensité du jugement exprimé par les répondants à notre enquête (Evrard et al., 2009; Malhotra et al., 2011). Dans cette thèse, nous utiliserons l'échelle suivante pour qualifier l'importance des indicateurs.

Indicateur de tendance centrale (moyenne = M)	Échelle d'évaluation (seuil de significativité)					
	Élevée	Moyen ++	Moyen+	Modéré	Faible	Très faible
	$M > 4$	$3,75 < M < 4$	$3,5 < M < 3,75$	$2,75 < M < 3,5$	$1,75 < M < 2,75$	$0 < M < 1,75$

7.2.3.1 Les points de vue sur la perception de la profession (H1)¹⁷⁰

Après la revue de la littérature et le retour sur notre pratique professionnelle, nous avons été amenée à formuler l'hypothèse suivante : la profession comptable est le partenaire privilégié, le guide, voire incontournable pour une majorité de dirigeants d'entreprises : notamment pour répondre à leurs obligations fiscales et sociales et à être à leurs côtés à tous les instants de la vie de leur entreprise. Grâce à ses atouts, la profession comptable pourrait investir de nouveaux domaines non réglementés comme le Conseil en gestion, en organisation, etc. D'autant plus que les chefs d'entreprise sont demandeurs de vrais conseils. Le Tableau 31, page suivante, présente les indicateurs de tendance et de dispersion représentatifs.

¹⁷⁰ H1, H2, H3, H4, H5 et H6 correspond aux numéros des hypothèses figurant dans le résumé du corps d'hypothèses présenté dans l'introduction (cf. **tableau 1**).

Perception de la profession		Moyenne	Écart-type	IC borne inf	IC borne sup
Q6	Représentation profession comptable	4,28	0,78	4,15	4,41
Q7	Prest. de Serv. comme un autre	2,84	1,36	2,62	3,06
Q8	Pérennité & qualité de services et réponses aux demandes	4,3	0,86	4,16	4,44
Q9a	Marque Expert comptable - création de valeur	3,58	1,02	3,41	3,75
Q9b	Marque Atout : confiance/sécurité/éthique	4,19	0,8	4,06	4,32
Q9c	Marque & durabilité relation clients fondée sur le professionnalisme	4,09	0,88	3,94	4,24
Q9c	Marque & réputation	3,7	0,88	3,55	3,85
Q9d	Marque & Innovation	3,35	1,09	3,17	3,53
Q9e	Marque & levier croiss.	3,23	0,96	3,07	3,39

Tableau 31 : Mesures de tendance et de dispersion pour la perception de la profession et la Marque « Expert-comptable »

Les données recueillies montrent des moyennes très élevées pour quatre variables. Pour les répondants, la profession comptable libérale est synonyme de professionnalisme (moyenne de 4,28). Ce sont les valeurs comme le respect des règles professionnelles, l'éthique, le savoir-faire, la conscience, le sens des responsabilités, l'utilité sociale, le gage de qualité et de sécurité, etc. Toutes ces valeurs sous-tendent une performance en termes de légitimité. Ces traits caractérisent bien ceux définis par l'approche fonctionnaliste de la sociologie des professions. Les répondants estiment que la survie-développement de la profession dépend beaucoup de la réputation, des valeurs et de leur capacité à répondre aux attentes des clients.

La marque « Expert-comptable » serait principalement un outil de communication, une balise qui représente le savoir, l'éthique, la confiance, un levier puissant à activer pour accroître la réputation. Une marque permet de fidéliser les clients et de se différencier de la concurrence, des autres opérateurs, jugés moins professionnels et non soumis à des normes de conduites et de travail. Cependant, ce n'est pas un objet de consommation dans le sens propre du terme. La marque est moyennement considérée comme une innovation et un levier de croissance.

Une moyenne de 2,84 de répondants juge l'expert-comptable comme un quelconque prestataire de services. Nous avons invité les répondants à expliquer pourquoi le cabinet comptable n'est pas un prestataire de services comme un autre. La majorité perçoit les spécificités de la profession comptable comme un facteur de différenciation par rapport aux autres intervenants : la déontologie, le cadre normatif, les valeurs, le comportement, le secret, la responsabilité, la relation étroite et durable, l'apport d'une valeur ajoutée. Quelques *verbatim* sont présentés ci-dessous :

« Soumis aux contraintes de l'Ordre, à un cadre normatif plus rigoureux que pour les autres prestataires de services. »

« Il est surtout un tiers de confiance avec une relation beaucoup plus forte que d'autres prestataires de services [...] tenu par son serment. »

« Il s'agit d'une profession réglementée, ce qui implique un certain niveau de compétence des personnes responsables (obtention du diplôme d'expert-comptable). »

« L'expert-comptable a une responsabilité importante à l'égard de son client, surtout dans le domaine social et fiscal. »

« Le cadre normatif qui l'entoure est nettement plus rigoureux que la plupart des autres prestataires de services. Il est conditionné à un devoir d'excellence du fait de son rôle de « sachant. »

« L'expert-comptable réalise sa mission en veillant à une bonne application du droit comptable et du droit fiscal. [...] Il est le garant d'une présentation des comptes sincères et fidèles, etc. »

« La pluridisciplinarité de l'expert-comptable et son rôle de conseiller proche du chef d'entreprise font qu'il est amené à connaître des informations hautement confidentielles. Le secret professionnel garantit au client la préservation de son patrimoine et permet d'établir une relation très forte entre eux deux. »

« Une relation de confiance qui enrichit la simple prestation de service. [...] Un dépositaire de renseignements confidentiels. »

« L'inscription à l'Ordre donne des garanties aux clients comme pour un professionnel médical. [...] l'évolution de la concurrence et de la communication nous oblige à nous considérer comme des prestataires lambda. »

« Vrai dans la pratique. Mais la profession est tenue à des règles éthiques et déontologiques qui sécurisent l'exercice professionnel mais aussi le client. »

« [...] Il est également présent pendant une longue période contrairement à d'autres prestataires de services pour qui la mission ne s'étend que sur quelques mois. »

« Les valeurs éthiques des professionnels s'appuyant sur des codes de déontologie font la différence. »

7.2.3.2 L'évolution du modèle professionnel : un modèle entrepreneurial « particulier » (H2)

Les données recueillies montrent que la libéralisation des services est un levier moyen de développement pour les cabinets (une moyenne de 3,1). Nous supposons que la crainte de montée de la concurrence explique ce score. Selon les répondants, les défis stratégiques à relever sont la capacité à répondre aux attentes et aux besoins des clients (une moyenne de 4,35), à attirer de nouveaux clients et fidéliser les clients actuels (une moyenne de 4,16), à développer davantage l'usage des NTIC (une moyenne de 4,06). L'inflation réglementaire et

la complexification touchant clients et cabinets, et la tension sur les prix constituent des menaces d'intensité plus faible (moyennes de 3,95 et de 3,62). Pourtant, la nouvelle génération de clients négocie de plus en plus les prix, voire fait des appels d'offre. Elle est plus volatile, plus formée et surtout plus difficile à gérer. La renégociation des honoraires est une pratique courante quelle que soit la taille des clients. Dans une période de crise, la stratégie de baisse des coûts est privilégiée.

Les répondants admettent le besoin de changer de modèle d'affaires. Il s'agit d'adopter une logique entrepreneuriale reposant sur les atouts de la profession (confiance, sécurité) et ses spécificités (le caractère réglementé). Deux postures qu'ils considèrent tout à fait conciliables (moyenne de 4,14). Le modèle de cabinet, orienté « client », implique la nécessité de segmenter la clientèle pour déterminer ses besoins sur la base d'un marché et la création de fonctions « support » en fonction de la taille du cabinet. Cette logique suppose de proposer des offres et services qui répondent aux vraies attentes des clients.

En résumé, un modèle « entreprise cabinet comptable » serait un facteur de performance durable consubstantielle, d'une part à leur capacité d'adaptation à l'environnement économique, financier, technologique et, d'autre part, à leur capacité de satisfaire aux demandes des clients et autres parties prenantes (sous-jacents les concepts de réactivité et de proactivité). Le *Tableau 32* ci-dessous présente les résultats obtenus.

Evolution du business model		Moyenne	Écart-type	IC borne inf	IC borne sup
Q10	Libéralisation & croiss.	3,15	1,09	2,97	3,33
Q11a	Inflat. réglementaire & Complexification	3,95	0,82	3,81	4,09
Q11b	Attract. & fidélisation clts	4,16	0,82	4,02	4,30
Q11c	Attentes & besoins clts	4,35	0,69	4,24	4,46
Q11d	Tensions sur les prix	3,62	0,93	3,47	3,77
Q11e	Adaptation aux NTIC	4,08	0,89	3,93	4,23
Q12	Adopt. Logique entrepreneurs & pérennité profession	4,14	0,91	3,99	4,29
Q13	Cohabitation logique entrepreneuriale & profession réglementée	4,1	0,98	3,94	4,26

Tableau 32 : Mesures de tendance centrale et de dispersion relative à l'évolution du modèle d'affaires

7.2.3.3 La démarche prospective stratégique (H3)

Nous avons formulé l'hypothèse que les études prospectives sont des outils stratégiques pour anticiper le futur et penser le présent pour les cabinets souhaitant innover et améliorer ou maintenir leur performance sur longue période. Il nous semble irresponsable de perpétuer la pratique de « la politique de l'autruche » ou celle « on a bien le temps de voir venir », qui

caractérise tout un pan de la profession comptable, en refusant de préparer son avenir. L'époque des lents changements est révolue. La crise actuelle est profonde car le Monde se trouve dans une période de mutations structurelles majeures. « Tout est à réinventer dans le management et la stratégie des organisations [...] ; de nouvelles pratiques professionnelles, des nouvelles manières de créer de la valeur [...]. » (Savall & Zardet, 2010, p. 3) Pour piloter leur cabinet comptable, les dirigeants ont besoin de déceler les tendances lourdes et émergentes par le biais de la veille et ensuite, explorer les futurs possibles de leur environnement. Il s'agit de se poser des questions comme « Quelles seront les attentes des clients ? Quels seront les impacts des nouvelles technologies ? Quelles seront les missions à valeur ajoutée dans le futur ? Quelle est la vision de l'avenir professionnel ? » Répondre à ces questions, c'est adopter une posture de manager qui bâtit un projet professionnel.

L'analyse documentaire montre qu'il s'agit d'un débat récurrent dans la profession. La profession comptable s'est mobilisée autour de CAP Performance, dont l'objectif est de sensibiliser les professionnels comptables à l'utilité d'un projet de cabinet (Barré & Gaubert, 2012; Barré et al., s. d.; Barré, 2011a; Hunot et al., 2013; 2007; Ordre des Experts-Comptables, 2012; De Jouvenel Hugues, 2012; Gineste et al., 2010). Il s'agit de formaliser une stratégie, l'avoir clairement en tête en permanence et mettre en place les actions pour parvenir aux objectifs fixés. La stratégie permet de positionner l'entreprise dans l'environnement, d'anticiper les moindres changements. De faire en sorte que l'entreprise atteigne les résultats souhaitables donc « un déterminant de la performance sur la durée ». (Drucker, 2005; Hafsi, Séguin, & Toulouse, 2000). La *Figure 26* ci-dessous montre que les répondants se sont engagés dans une réflexion prospective stratégique de manière forte (62 % de répondants). Nous observons également un effet de taille. Plus la taille est importante, plus le cabinet comptable mène une réflexion stratégique (cf. **annexe 7.3.8**).

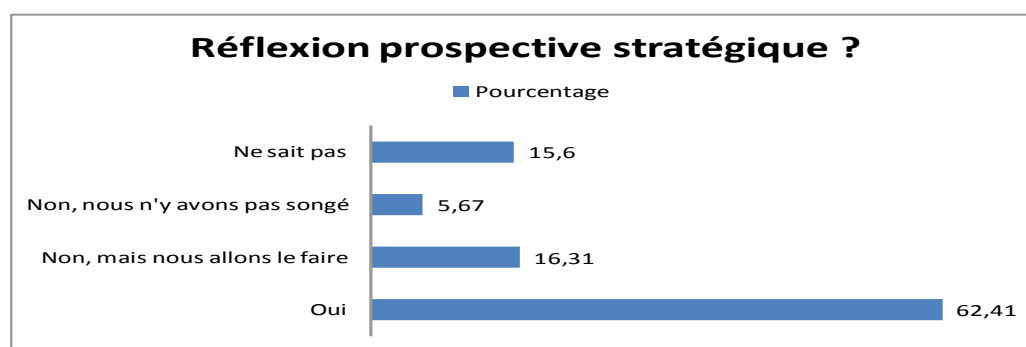


Figure 26 : L'adoption d'une démarche prospective stratégique

Ceux ayant amorcé une réflexion prospective, estiment qu'elle leur fournit une grille de lecture pour percevoir les signaux annonciateurs de changements pour ne pas les subir mais aussi de construire les futurs possibles pour leur cabinet (32 %). Seulement 25 % des acteurs pensent que la démarche contribue à la compétitivité et à la performance durable du cabinet. Plusieurs auteurs ont montré la relation entre la prospective stratégique et la compétitivité et la performance (Collins & Hansen, 2012; Hamel & Prahalad, 1995).

Il n'est pas étonnant de voir que l'établissement de prévisions et la veille économique, technologique, réglementaire soient privilégiés par les répondants. Par contre, les outils utilisés par leurs clients sont peu utilisés (une moyenne de 2,70) comme les études de marché, les solutions techniques (logiciels de CRM¹⁷¹, etc.). Pourtant, des analyses sectorielles et des études de marché sont réalisées par les instances professionnelles et accessibles aux membres. Le *Tableau 33* ci-dessous résume les indicateurs de tendance et de dispersion pour les items intelligence économique.

Démarche prospective stratégique et outils		Moyenne	Écart-type	IC borne inf	IC borne sup
Q16	Veille clients	2,99	0,92	2,84	3,14
Q16	Veille concurrents	2,89	0,85	2,75	3,03
Q16	Ets. prévisions	3,48	1,2	3,28	3,68
Q16	Etudes de marché	1,7	0,97	1,54	1,86
Q16	Identif. menaces & opportunités	2,95	0,94	2,79	3,11
Q16	Veille secteur d'activités	3,48	1,07	3,30	3,66
Q16	Veille solut. techniques	2,7	1,37	2,47	2,93

Tableau 33 : Caractéristiques descriptives des items intelligence économique

7.2.3.4 Les stratégies d'innovation des cabinets (H4)

Nous avons formulé l'hypothèse que les cabinets comptables, comme toute entreprise, innoveront aussi. Ce sont des innovations moins spectaculaires, plutôt invisibles, cachées. Nous observons une forme d'isomorphisme mimétique dans les discours. La thématique de l'innovation comme celle de la performance est très présente dans les discours des acteurs de la profession. Ainsi, les salons 2012 et 2013¹⁷² organisés par le syndicat IFEC étaient dédiés à l'Innovation et la Productivité. Parmi les ateliers proposés, nous trouvons ceux de l'optimisation des moyens de production, des process du cabinet (notamment le *Lean management*) et les nouvelles offres de services. Quant au syndicat ECF, le congrès de 2014 a été consacré « aux pratiques innovantes et performance du cabinet ».¹⁷³ Toutes ces manifestations sont représentatives de la stratégie déployée par l'OECC, dont la nouvelle

¹⁷¹ CRM pour "customer relationship management".

¹⁷² http://www.ifec.fr/#/fr/module/99999638/113/salon_innovation_a_productivite.

¹⁷³ <http://www.e-c-f.fr/images/ouverture/ouverture-93.pdf>.

organisation reflète les priorités de la profession. Deux secteurs ont ainsi été créés ; celui de la « Performance et évolution de la profession », en charge des normes professionnelles, de la qualité, de la communication, etc., et celui de « l'Innovation au service des cabinets » en charge de l'innovation managériale et technologique.

Les données recueillies, relatives aux stratégies d'innovations (Q19), montrent des résultats moyens (cf. *Tableau 34*). La stratégie *low cost* n'est pas plébiscitée par les répondants. Ce modèle ne correspond pas à l'image que la profession souhaite promouvoir. Par ailleurs, elle nous paraît inconcevable pour une activité d'audit soumise à de fortes contraintes réglementaires. Pourtant, cette offre de rupture n'est pas synonyme de mauvaise qualité qui est différente du *low fare*. La mise en place d'une telle offre exige toute une construction marketing et industrielle. Le *low cost* remet en cause la chaîne de valeur traditionnelle de la production et repose sur un service simple, lisible et sans superflu. Il s'agit principalement d'offres *on line* qui suppriment le contact physique et le forfait global pour une prestation large souvent mal délimitée. Nous constatons que les stratégies de *full service* et d'élargissement des offres sont celles qui recueillent les meilleurs scores. Nous supposons qu'elles permettent surtout de répondre aux attentes des clients.

<i>Stratégies d'innovation dans les cabinets comptables</i>		Moyenne	Écart-type	IC borne inf	IC borne sup
Q19	strat innov & specialisation	3,53	1,16	3,34	3,72
Q19	strat innov & low cost	2,22	1,12	2,04	2,40
Q19	strat innov & full service	3,85	1,03	3,68	4,02
Q19	strat innov & nouv offres	3,86	0,87	3,72	4,00
Q19	strat innov & mkt	3,57	1,1	3,39	3,75
Q19	strat innov & légitimité	3,59	1,01	3,42	3,76
Q19	strat innov & communication	3,57	0,94	3,41	3,73
Q19	strat innov & NTIC	3,77	1,06	3,60	3,94

Tableau 34 : Caractéristiques descriptives des items « stratégies d'innovation »

7.2.3.5 La contribution de l'innovation à la performance des cabinets (H5)

Selon la littérature, l'innovation contribue positivement à la performance des entreprises (Brilman, 1995; Djellal & Gallouj, 2000, 2011b; Hamel & Prahalad, 1995; Pinto, 2003). Nous avons formulé l'hypothèse que la finalité de l'innovation est d'accroître la performance des cabinets, et qu'il y aurait "*a performance gap and an innovation gap*", c'est-à-dire que l'innovation invisible induit de la performance visible et qu'une innovation visible induit de la performance invisible. Les données collectées (cf. *Tableau 35*) montrent que l'innovation est un levier puissant de compétitivité et de développement des cabinets. C'est aussi un moyen de différenciation et d'anticipation des marchés du futur pour les cabinets. Par contre, les

répondants estiment que la survie (pérennité) des cabinets est moins dépendante de l'innovation.

Innovation créatrice de performance		Moyenne	Écart-type	IC borne inf	IC borne sup
Q18	Innov & compétitivité	4,1	0,71	3,98	4,22
Q18	Innov & croissance	4,07	0,74	3,95	4,19
Q18	Innov & investissement dans les marchés de demain	3,91	0,78	3,78	4,04
Q18	Innov & Nouvelles formes d'organisation	3,98	2,61	3,55	4,41
Q18	Innov & différenciation (meilleur)	4,15	0,84	4,01	4,29
Q18	Innov & survie	3,68	0,93	3,53	3,83

Tableau 35 : Extraits des caractéristiques descriptives des items contribution de l'innovation

7.2.3.6 Le caractère multidimensionnel de la performance perçue par les cabinets (H5)

La quatrième partie du questionnaire visait à répondre à la question : Qu'est-ce qu'un cabinet performant ? Les caractéristiques idiosyncratiques de la profession comptable nous conduisent à envisager une performance globale qui concilie les performances économiques, sociales, sociétales, environnementales. Cette performance est donc multidimensionnelle. C'est pourquoi nous avons voulu connaître leur point de vue sur la performance durable. Selon les données collectées, l'orientation clients est une priorité (cf. *Tableau 36*). Il convient à la fois de satisfaire les clients au-delà de leurs attentes, et de réaliser des travaux de qualité dans les délais (par exemple, respect des normes de travail). Nous constatons que l'innovation « produits et services » et « des pratiques managériales » est moins importante que le professionnalisme et l'adaptation à l'environnement.

Points de vue sur la performance durable		Moyenne	Écart-type	IC borne inf	IC borne sup
Q17	Adaptation environnement	4,28	0,68	4,17	4,39
Q17	Compétitivité	4,06	0,83	3,92	4,20
Q17	Pro activité	3,92	0,96	3,76	4,08
Q17	Qualité de services	4,29	0,69	4,18	4,40
Q17	Professionnalisme	4,23	0,73	4,11	4,35
Q17	Satisfaction client	4,53	0,57	4,44	4,62
Q17	Performance économique	4,1	0,71	3,98	4,22
Q17	Pérennité	4,13	0,76	4,00	4,26
Q17	Innovation P & S	3,78	0,9	3,63	3,93
Q17	Innovation prat. managériales	3,62	0,92	3,47	3,77
Q17	NTIC	4,1	0,82	3,96	4,24

Tableau 36 : Extraits caractéristiques descriptives items perceptions de la performance durable

Nous demandons aussi aux répondants d'apporter des commentaires pour enrichir notre étude et situer les cabinets par rapport à l'adoption d'une logique entreprise et aux dimensions de performances durables. Dans le paragraphe suivant, nous allons synthétiser les remarques recueillies.

7.2.4 Le virage vers un modèle d'entreprise cabinet d'expertise comptable

L'analyse des commentaires s'appuie sur des segments de texte. Quarante quatre répondants se sont exprimés sur ce sujet. Un seul répondant a souligné la compatibilité entre le caractère libéral et la structuration « entreprise » : des fonctions supports dédiées, spécialisation, etc. Deux répondants ne partagent pas le même avis que les autres. Selon eux, ce serait réducteur d'opposer le cabinet comptable à une entreprise classique.

« Risque d'une perte de consensus sur l'appartenance à un Ordre réglementé pour les professionnels du chiffre. »

Tous les autres pointent le côté positif du changement de modèle. Ils s'accordent à penser que comme toute organisation, le cabinet a pour finalité de créer de la valeur utile pour ses clients, ce qui passe par une proposition de prestations porteuses de satisfaction. La profession comptable s'acheminerait donc vers une logique entreprise cabinet d'expertise comptable comme en témoignent les extraits suivants :

« Ne plus rester dans une forme de cabinet traditionnel est indispensable pour survivre. L'accès aux cabinets des volets communication et démarchage, fait que nous entrons pleinement dans une logique d'entreprise. »

« C'est une nécessité si l'on souhaite se développer. »

« [...] c'est une démarche logique. On ne peut plus faire comme dans le passé et l'adaptation continue est indispensable. »

« Évolution normale en cohérence avec le contexte économique et l'écosystème actuel. »

« C'est obligatoire pour performer dans nos métiers de base. »

« Comment parler de risque et entreprise avec nos clients sans avoir au préalable vécu cette expérience ? »

Une vision « entrepreneur » est perçue comme une nécessité pour un cabinet volontariste dont la stratégie consiste à développer des missions de conseil de façon non marginale. Cependant ce changement de paradigme bouleverse les mentalités. Il s'agit de gérer les nombreuses résistances au changement qui vont inévitablement survenir. Or, il y a une différence entre l'entreprise cabinet d'expertise comptable et le cabinet d'expertise comptable. Tout responsable de cabinet doit jouer le rôle de pilote, d'entrepreneur-propriétaire organisateur du cabinet, et enfin d'expert qui réalise des missions. Comme le souligne Ph. Arraou (2012), les professionnels libéraux ne sont pas toujours des entrepreneurs pour des raisons historiques :

« absence de formation au management dans le cursus et confort de notre prérogative d'exercice ». Le manque d'appétence pour le management est criant même pour la nouvelle génération qui vise la technique, l'autonomie et l'indépendance professionnelle avant tout. Ces qualités bien qu'utiles ne sont pas suffisantes pour manager efficacement un cabinet moderne dans le contexte actuel et futur. (Poncet, 2014).

« C'est une révolution culturelle et nous n'en sommes qu'aux prémices. Il faut former des managers avec la dimension marketing, communication. Cette dimension est trop absente du cursus. »

« Le cabinet doit être géré comme une entreprise, [...] management et gestion des résultats. »

« On n'apprend pas cela à l'école et l'accompagnement des chefs d'entreprise est d'autant plus aisé que l'on connaît cette situation. »

« Changement difficile compte tenu de la mentalité de certains associés et managers trop orientés « technique ». Trop de course à l'heure facturable de la part des managers qui doivent endosser des tâches plus fonctionnelles. »

Ces quatre témoignages mettent en évidence la difficulté à changer de modèle. Les mentalités et la culture évoluent bien plus lentement. Nous relevons un témoignage intéressant d'un consultant auprès du CSOE, des conseils régionaux de l'Ordre :

« Plusieurs conséquences positives : augmenter la qualité de la communication (clarté de l'offre), de la relation (écoute, pédagogie, empathie, de la restitution des missions (livrable). L'évolution induit une démarche de qualité évidente, non pas sur la technique (nous y travaillons « naturellement ») mais sur tout le reste, ce qui est nouveau pour beaucoup d'entre nous. »

Un répondant a formulé des critiques, quant à la pertinence de cette nième enquête sur la posture entrepreneuriale du professionnel comptable libéral : « [...] se poser ce genre de questions lorsque l'on côtoie des entrepreneurs à longueur de temps [...] mon activité ressemblait curieusement à celle de toutes entreprises. [...] Des clients, du personnel, des flux entrants et sortants, des fonctions production, management, etc. » Dans le paragraphe suivant, nous résumons les remarques générales recueillies auprès des interrogés.

7.2.5 Un cabinet comptable innovant pour assurer la survie développement sur le long terme

L'enquête nous a permis de recueillir quelques informations complémentaires. Un répondant estime que le rapprochement avec les professions libérales voisines (avocats notamment) serait positif pour collaborer. D'autres ont évoqué l'importance de l'adhésion à un réseau de cabinets et le besoin d'accompagnement pour rompre l'isolation, l'échange de bonnes pratiques, la mutualisation, etc.

« Les petits cabinets ont besoin d'accompagnement et de réseau afin de préserver leurs compétences et leur crédibilité. »

Un autre répondant regrette que la relation réglementation-innovation n'ait pas fait l'objet de questions dans notre enquête. Nous supposons qu'il sous-entend le fait qu'il peut y avoir des innovations au niveau réglementaire, comme l'élargissement du périmètre, le marché des particuliers, le tiers de confiance, etc.

Le thème de l'innovation a été évoqué par plusieurs répondants. La protection, le conservatisme, dont fait preuve tout un pan de la profession semblent être des freins au développement de l'innovation. L'effet de taille joue un rôle majeur dans le développement de l'innovation. L'un des répondants estime que le cabinet doit atteindre une taille critique pour pouvoir surmonter les « erreurs » et rentabiliser les innovations (le retour sur investissement). Nous présentons ci-après quelques extraits :

« La faible innovation de la profession est le résultat malheureux d'une protection de l'activité, qui plutôt que de protéger le client, protège surtout ses membres. »

« L'innovation dans les services et les conseils déployés est intrinsèquement liée à l'homme, à ses compétences développées et à sa capacité d'adaptation aux évolutions de notre environnement. Nous avons plusieurs défis à surmonter [...] mais avant et surtout, la technologie qui peut aller plus vite que l'humain et parfois au détriment des organisations. »

Un seul répondant associe l'innovation, la marque et la réflexion prospective qui lui semblent essentielles pour la pérennité de la profession. Ses propos très lucides montrent que le(s) dirigeant(s) de cabinet doivent adopter une posture de vrai « entrepreneur ».

« La mission traditionnelle [...] a tendance à perdre de la valeur aux yeux du client. Il en ressort une émergence de concurrents de tous genres [...]. La

profession n'a pas su se moderniser par anticipation et souffre de structures et de règles lourdes qui sont généralement peu proactives et qui ne permettent pas de s'ouvrir rapidement aux nouveaux besoins du marché. L'innovation et l'image sont deux aspects essentiels pour pérenniser la profession. La marque ne peut être efficace que si l'offre est en adéquation avec le marché. »

En résumé, il apparaît que l'ensemble des répondants à cette enquête perçoit la nécessité de moderniser la profession pour relever les défis auxquels elle est confrontée. La pérennité ne semble pas être compromise à court terme. Pour toutes ces raisons ci-exposées, la performance des cabinets passe par l'innovation : managériale, technologique, produits et services, process. C'est pourquoi l'élaboration d'un projet de cabinet, orienté client et compétence, suivi d'un plan de développement, donc d'actions concrètes, s'avère indispensable. Cette stratégie ne réussira que, si l'ensemble des collaborateurs et associés du cabinet adhère pleinement à ces ambitions. Il s'agit de mettre en œuvre une démarche participative et ouverte.

L'apport de ce sous-chapitre est donc double. Il nous a permis, d'une part, de décrire les données recueillies suite à notre enquête et de fournir des premiers éléments d'analyse, et d'autre part, de valider partiellement nos hypothèses. Nous allons maintenant examiner les relations d'association entre l'innovation et les dimensions de performance durable retenues pour notre grille de lecture.

7.3 Relation entre innovation et performance durable

Le présent sous-chapitre est consacré, d'une part, à la présentation des facteurs de performance et d'innovation dégagés par l'analyse factorielle des résultats obtenus (§ 7.3.1) et d'autre part, à l'étude des relations entre l'innovation et les dimensions retenues de la performance durable (§ 7.3.2). Puis nous exposons les résultats des tests d'inférence réalisés pour valider nos hypothèses d'une relation entre l'innovation et la performance durable dans la profession comptable, mais aussi de l'influence de plusieurs facteurs, comme la taille, sur la performance et l'innovation (§ 7.3.3).

7.3.1 L'identification des facteurs sous-jacents par l'analyse factorielle (AF)

Pour identifier la structure latente des variables représentatives des concepts de performance et d'innovation, deux types d'analyse peuvent être effectués qui donnent souvent des résultats proches : l'analyse factorielle exploratoire (AF) et l'analyse par composantes principales (ACP). Mais avant de procéder à l'analyse factorielle, il convient de s'assurer que « les

données forment un ensemble cohérent pour pouvoir y rechercher des dimensions communes qui aient un sens (Evrard et al., 2009). Le Test de Kaiser-Meyer-Olin (KMO)¹⁷⁴ et le test de sphéricité de Bartlett sont des indicateurs pour tester, si les conditions sont bien remplies. Quand la valeur de KMO est supérieur à 0,7 et le test de Bartlett est très significatif ($p=0,000$), l'analyse factorielle peut être réalisée. La cohérence interne d'une échelle de mesure peut être mesurée par l'alpha de Cronbach. Il permet de vérifier que les variables utilisées pour mesurer le phénomène étudié convergent et se distinguent de variables mesurant des phénomènes différents. Pour les études fondamentales, il doit être plus élevé que celui des études exploratoires. Une valeur supérieure à 0,7 est considérée acceptable.

L'objectif des analyses factorielles est de définir la structure des corrélations entre des variables en déterminant un ensemble de facteurs ou dimensions communes (Carricano, Poujol, & Bertrandias, 2010). Les deux méthodes (AF et ACP) analysent les matrices de corrélations comportant un nombre important de variables, mais elles se différencient sur la part de variance à expliquer. L'AF se concentre sur la portion de variance commune partagée par certaines variables tandis que l'ACP s'intéresse à la variance totale. Les deux méthodes donnent des résultats similaires. L'AF¹⁷⁵ permet donc d'aborder les données sans *a priori* en découvrant l'existence éventuelle de facteurs sous-jacents synthétisant l'information contenue dans un grand nombre de variables.

Nous avons utilisé le logiciel Calc et R. R pour réaliser les AF ainsi que le logiciel SPSS version 21.0 pour effectuer d'autres traitements. Nous avons réalisé les analyses d'adéquation des données et les analyses factorielles (AF) sur les dimensions constituant les construits Performance, Innovation et Stratégies d'innovation. La méthode des facteurs principaux permet de faire converger progressivement les communalités. Nous souhaitons une « restitution minimum » d'information (c'est-à-dire la variance) pour l'ensemble des facteurs retenus. En Sciences de gestion, un taux de 50 %, voir moins est jugé satisfaisant (Donada & Mbengue, 2007, p. 407). La rotation des facteurs permet d'identifier des groupes de variables fortement liées les unes aux autres ce qui rend les résultats plus facilement interprétables. Il existe plusieurs méthodes de rotation : les transformations obliques et les rotations

¹⁷⁴ Le test KMO indique le pourcentage de variance commune des variables retenues. Des valeurs de KMO comprises entre 0,3 et 0,7 représentent des solutions factorielles acceptables. Il est préférable que la valeur du KMO dépasse 0,7 (Carricano, Poujol, & Bertrandias, 2010).

¹⁷⁵ L'AFE est la méthode utilisée par le logiciel Cacl et R. R.

orthogonales. L'option orthogonale (*Varimax*) a été choisie parce qu'elle est la plus répandue et donne les meilleurs résultats (Donada & Mbengue, 2007, p. 408-409).

En résumé, nous avons réalisé trois analyses factorielles. L'**annexe 7.5** regroupe l'ensemble des résultats obtenus.

7.3.1.1 AF de la dimension *Performance*

Nous avons retenu les 17 items de la question (17) : **Quelle est l'importance que vous attachez aux éléments suivants représentatifs de performance durable ?** Le nombre de facteurs obtenus est de 6 facteurs et 3 facteurs isolés.¹⁷⁶ Le *facteur 1* est très lié à l'excellence de la qualité des services prestés et au concept de professionnalisme. Le *facteur 2* regroupe les NTIC et la réflexion prospective stratégique. Le *facteur 3* est surtout lié aux pratiques commerciales et dans une moindre mesure avec les pratiques de management. Le *facteur 4* représente la capacité d'adaptation à l'environnement et la recherche d'avantages concurrentiels. Le *facteur 5* est lié aux innovations de pratiques managériales. L'item réflexion prospective stratégique contribue négativement au *facteur 6* qui regroupe les items performance économique et pérennité. Les principaux critères sont résumés dans le

Tableau 37 ci-dessous.

¹⁷⁶ Les coefficients structurels sont significatifs dès lors que le niveau est supérieur à 0,5 pour un échantillon de 120 individus, ou 0,45 pour 150 individus (Source Hair et al., 2006, cité par Carricano et al., 2010).

Test of the hypothesis that 9 factors are sufficient.
 The chi square statistic is 17.32 on 19 degrees of freedom.
 The p-value is 0.568

Items	Étiquettes	Singularités Uniquenesses	Interprétation					
			Factor1	Factor2	Factor3	Factor4	Factor5	Factor6
q17.perf.d_adapt	Adaptation environnement	0.296	0,172			0,772	0,155	
q17.perf.d_compet	Compétitivité	0.262		0,451	0,282	0,605		0,203
q17.perf.d_cv	Création de valeur	0.450	0,338		0,177	0,189	0,319	0,188
q17.perf.d_gest	Performance économique	0.475	0,277		0,156		0,126	0,614
q17.perf.d_in.pm	Innovation prat. managériales	0.005		0,281	0,259	0,153	0,835	0,273
q17.perf.d_ntic	NTIC	0.391	0,193	0,713		0,113	0,14	0,107
q17.perf.d_pc	Pratiques commerciales	0.015		0,2	0,925	0,185	0,186	
q17.perf.d_peren	Pérennité	0.476		0,139		0,13	0,12	0,647
q17.perf.d_pm	Pratiques de management	0.263	0,105	0,2	0,448	0,109	0,456	0,277
q17.perf.d_prof	Professionalisme	0.160	0,894					0,125
q17.perf.d_pros	Pro activité	0.193	0,213	0,606	0,227	0,411	0,116	-0,168
q17.perf.d_ps	Innovation P & S	0.519		0,359	0,353	0,265	0,267	
q17.perf.d_qs	Qualité de services	0.164	0,869	0,19				0,105
q17.perf.d_resul	Résult. Positifs et satisf. LT	0.442	0,144	0,481	0,366		0,178	0,316
q17.perf.d_satis	Satisfaction client	0.589	0,499	0,121	0,183	0,264		0,179
q17.perf.d_val	Valeurs	0.005	0,187	0,142	0,147	0,159	0,156	0,131
q17.perf.d_vut	Production valeur utile	0.005	0,204	0,197		0,132	0,109	0,147

Loadings	Factor1	Factor2	Factor3	Factor4	Factor5	Factor6
SS (somme des carrés)	2,232	1,742	1,638	1,453	1,273	1,272
Variance expliquée	0,131	0,102	0,096	0,085	0,075	0,075
Variance cumulée expliquée	0,131	0,234	0,33	0,416	0,49	0,565

Tableau 37 : Les critères de la dimension *Performance* regroupés par facteurs

Cette analyse factorielle nous a permis de définir la structure des données recueillies. Nous observons que les facteurs ne sont pas tout à fait similaires aux dimensions de performance présentées dans le *Tableau 11 : Les dimensions de la performance durable retenues*, issues de la littérature et de notre pratique réflexive. Dans le cadre de notre étude, nous nous appuyons sur les dimensions et indicateurs de performance figurant à **l'annexe 7.1**. Nous avons retenu les *items* relatifs à la marque « Expert-comptable ». La marque promeut les valeurs fondamentales de la profession, en lien avec la sociologie des professions : expertise, confiance, réputation, normes, savoir, compétences, protection, garantie, sécurité.

Ainsi notre modèle de performance se compose de quatre axes et 25 dimensions qualitatives, présentées dans le *Tableau 38*, page suivante. L'innovation est sous-jacente dans les quatre dimensions de la performance. La dimension organisationnelle et processus interne comprend, par exemple, les nouvelles manières de travail (révision par ordinateur), le développement de nouvelles offres de produits et services, les pratiques managériales, le *Lean management*. La veille est incluse dans la dimension client et environnement dès lors que nous y incluons la démarche prospective.

Axe	Dimensions retenues
Financier	Rentabilité, Résultats satisfaisants et positifs (récurrents) Gestion (croissance de l'activité, efficacité, efficience, etc.) Prévisions et Budgets Pérennité
Client et environnement	Compétitivité et marque (avantages concurrentiels sous jacents) Attitude proactive, capacité d'adaptation, et veille (intelligence économique) Services répondants aux attentes, satisfaction clients Pratiques commerciales, communication et marketing, étude de marché Création de valeur pour les clients
Processus interne et organisation	Innovation et pratiques managériales Innovation de produits et services NTIC et Veille technologique
Professionnalisme et légitimité	Professionnalisme Valeurs, réputation Protection et Institutions Confiance, éthique et savoir Qualité des services (respect des délais, etc.)

Tableau 38 : Les dimensions de performance durable retenues dans chaque axe

7.3.1.2 AF des dimensions *Innovation et Stratégie d'Innovation*

La dimension **Contribution de l'innovation** est mesurée par huit variables. Le nombre de facteurs obtenu est de 1 facteur principal et 3 facteurs isolés. Le *facteur 1* est très lié à la croissance et à la compétitivité et représente 25 % des informations. Le *facteur 2* est très lié aux compétences et représente 14 % des informations. Quant au *facteur 3*, il représente 11 % des informations et est lié à la différenciation. Pour finir, le *dernier facteur 4* est lié aux produits et services.

En ce qui concerne les **stratégies d'innovation**, l'analyse factorielle identifie 3 facteurs principaux et quatre isolés. Le *facteur 1* est lié aux *outils de communication* et aux *NTIC* et représentent 17 % des informations. Le *facteur 2* regroupe les variables *nouvelles offres et développement des nouveaux marchés* (12% des informations). Le *facteur 4* est lié à la *certification* et à l'adossement à un réseau. Ces variables latentes sont censées influencer d'autres variables. La finalité de notre travail est de mesurer l'intensité de leur influence sur les quatre dimensions de la performance durable.

L'**annexe 7.5**. décrit les résultats des deux AF *contribution de l'innovation à » et stratégie d'innovation*. La partie suivante sera consacrée à l'interaction entre l'innovation et la

performance durable à travers l'étude de l'influence de l'innovation sur la performance durable.

7.3.2 Relation entre l'innovation et la performance durable

En nous basant sur les développements théoriques présentés en première partie et sur les résultats des études empiriques (cf. chapitre 5), nous avons formulé l'hypothèse d'une relation positive entre les différentes formes d'innovation et les dimensions de la performance durable. Nous sous-tendons que l'innovation est introduite dans les cabinets comptables dans le cadre d'une démarche prospective stratégique et qu'elle peut prendre des formes diverses (managériales, produits et services, technologique, d'anticipation, de formalisation, de valorisation, etc.). L'hypothèse centrale, déclinée en cinq sous-hypothèses, est résumée dans le *Tableau 39* ci-dessous :

N°	Intitulé
1	L'innovation menée dans le cadre d'une démarche prospective stratégique et la performance économique (financière) sont positivement associées
2	L'innovation menée dans le cadre d'une démarche prospective stratégique et la performance orientée client sont positivement associées
3	L'innovation menée dans le cadre d'une démarche prospective stratégique et l'adaptation à l'environnement sont positivement associées
4	L'innovation menée dans le cadre d'une démarche prospective stratégique et la performance organisationnelle et managériale sont positivement associées
5	L'innovation menée dans le cadre d'une démarche prospective stratégique et la performance sociétale (professionnalisme, légitimité, réputation) sont positivement associées

Tableau 39 : Hypothèses sur les relations entre innovation et performance durable

Pour mesurer la force et le sens de la relation entre les variables, nous avons choisi de calculer les coefficients de corrélation de Spearman. D'une part, la taille des effectifs attendus pour contrôler la validité des tests du Chi2 ne fait pas sens. En croisant 5 x 5 le niveau de réponses, l'effectif moyen attendu s'élève à 5,6 (141/25 cases). Cela signifie que l'ensemble des tests de Chi2 risquent d'être disqualifiés. D'autre part, les distributions des variables sont très souvent asymétriques¹⁷⁷ et les variables sont ordinales. **L'annexe 7.6** décrit les résultats des corrélations réalisées entre les variables Q17 (Performance durable), Q18 (contribution de l'innovation) et Q19 (stratégies d'innovation).

7.3.2.1 Relation entre innovation et la dimension *Finance*

Le *Tableau 40* présente les coefficients de corrélation significatifs entre, d'une part les variables contribution de l'innovation et stratégie d'innovation et dimension *Finance*.

¹⁷⁷ Le coefficient de symétrie *Skewness* mesure l'asymétrie d'une distribution.

L'annexe 7.7. présente la totalité des résultats des corrélations réalisées de la dimension *Finance*.

	Création de valeur	Gestion (éco): croissance activité, efficacité, efficience	Pérennité	Capacité à renouveler résultats positifs - satisfaisants
	Q17.perf.d_cv	Q17.perf.d_gest	Q17.perf.d_peren	Q17.perf.d_resul
Q18.innov_compétitivité	,179*	,186*	,192*	,299**
Q18.innov_croissance	,115	,216*	,182*	,273**
Q18.innov_marchés futurs	,342**	,222**	,230**	,304**
Q18.innov_nouv. modèle cabinet	,180*		,261**	,253**
Q18.innov_prod & serv. /co production	,166*	,216*	,305**	,248**
Q18.innov_compétences	,312**	,311**	,328**	,365**
Q18.innov_différenciation	,345**	,235**		,297**
Q19.stinno_spécialisation	,184*	,179*		,174*
Q19.stinno_low cost	-,020			
Q19.stinno_full service	,374**	,256**	,242**	,246**
Q19.stinno_nouv. offres	,235**			,240**
Q19.stinno_marché	,175*		-,021	,301**
Q19.stinno_marketing	,272**		,167*	,373**
Q19.stinno_renf. Légitimité	,209*	,237**	,246**	,395**
Q19.stinno_outil communication	,171*		,195*	,431**
Q19.stinno_dév. NTIC	,261**	,205**		,425**
Q19.stinno_rel. clients (outils..)	,215*		,178*	,311**
Q19.stinno_certification qualité				,247**
Q19.stinno_réseaux	,204*	,178*		,256**
Q16.veille_prévisions	,395**	,246**	,189*	,199*

** : La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

* : La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

Tableau 40 : Coefficients de corrélation entre l'innovation et la dimension *Finance* (Rhô de Spearman)

Les données recueillies montrent que la stratégie *low cost* n'est associée significativement à aucun critère de performance économique et financière. Effectivement, peu de cabinets ont introduit ce modèle économique dans leur structure professionnelle. Certains cabinets ont pris des participations dans des cabinets *on line* ou ont créé une filiale dédiée. Il est aujourd'hui difficile de se faire une idée précise de la réussite de ce modèle économique et sur le coût d'acquisition des clients.

Les compétences, la pénétration sur de nouveaux marchés, le marketing, les outils de communication et de relations clients (CRM) et le renforcement de la légitimité (marque, normes, réputation) sont associés positivement et modérément avec la capacité à renouveler des résultats satisfaisants et positifs sur longue période. Les compétences et l'élaboration de prévisions et de budgets sont également associées positivement et significativement avec la gestion (pilotage). La création de valeur est influencée positivement et significativement par les marchés du futur, les compétences, la différenciation, le *full service* et les prévisions.

Le développement des NTIC est corrélé positivement et significativement avec la capacité à renouveler des résultats satisfaisants, mais faiblement avec la gestion ce qui nous semble paradoxal puisque les NTIC permettent des gains de productivité à moyen terme.

En termes de pérennité du cabinet (survie-développement), nous constatons une relation positive pour les produits et services et les compétences.

Le *full service* est associé positivement et faiblement avec trois des critères retenus de performance économique. Quant à une stratégie de spécialisation, elle est très faiblement associée aux critères « gestion et capacité à renouveler des résultats satisfaisant sur longue période ».

Du point de vue de l'intensité de la relation,¹⁷⁸ les NTIC et les outils de communication sont plus fortement associés, que les autres formes d'innovations.

Si les tests statistiques montrent qu'il existe une relation positive entre les différentes formes d'innovation et la performance économique et financière, ils ne permettent pas de conclure à l'existence d'une relation forte. Notre hypothèse est que l'innovation n'est pas perçue en tant que telle, et que son impact sur la performance n'a pas fait l'objet d'une réelle évaluation. Dans la partie qui suit, nous allons présenter les résultats des tests relatifs à la relation *Innovation et Performance Clients - Adaptation à l'environnement*.

7.3.2.2 Relation entre l'innovation et la dimension *Clients - Adaptation à l'environnement*

Nous venons de voir que l'innovation était associée à la performance économique. Selon notre grille de lecture, l'innovation aurait un lien positif sur la dimension *Client et Adaptation à l'environnement*. Nous allons voir en quoi les données recueillies vont dans le sens de nos hypothèses ou non. Nous commençons par examiner le lien entre l'innovation et la dimension « Client », puis nous abordons la relation entre l'innovation et la dimension « Adaptation à l'environnement ». L'**annexe 7.8.** présente les résultats des corrélations réalisées de la dimension *Client et Adaptation à l'environnement*.

Relation entre innovation et performance Clients.

¹⁷⁸ Dans notre thèse, nous utiliserons le terme « modéré » pour qualifier l'importance du coefficient de corrélation, si celui-ci est compris entre 0,30 et 0,40 en valeur absolue. Au-delà, nous qualifierons l'intensité « forte ». Entre 0,20 et 0,30, l'intensité sera considérée comme faible et en dessous de 0,20 de très « faible ».

Le *Tableau 41*, page suivante, présente les coefficients les plus significatifs entre l'innovation et la dimension *Client*. Pour ce qui concerne la compétitivité, nous avons opté de l'inclure dans la dimension adaptation à l'environnement.

Nous observons que la différenciation et la veille clients sont corrélées modérément avec le critère *satisfaction client*. Nous constatons l'inexistence d'une relation significative entre le *full service* et la satisfaction client. Pourtant la littérature montre qu'une catégorie de clients est demandeuse de plus de prestations globales. Les nouveaux produits et services sont associés positivement et très faiblement avec la satisfaction clients. Ce résultat nous semble en opposition avec la littérature. La corrélation non significative et négative entre le *low cost* et la production de valeur est intéressante ($r = -0,24$) ce qui signifie que l'on ne peut pas parler de création de valeur dans le cadre de la mise en œuvre d'une stratégie *low cost*. Nous relevons que la certification qualité est corrélée négativement avec la création d'une valeur utile ($r = -0,01$). Ce résultat est intéressant de notre point de vue : la certification qualité permet de garantir au client un niveau de qualité, donc de fiabilité, et devrait créer de la valeur. Les pratiques commerciales et les outils de communication et relations clients (CRM), les nouvelles offres de services, les nouveaux modèles d'organisation (sous tendue une vision entrepreneuriale orienté outils de pilotage), le marketing, le NTIC, l'adhésion à des réseaux sont tous associés positivement et fortement avec le critère *pratiques commerciales*.

Du point de vue de l'intensité de la relation, la stratégie de *construction de nouvelles offres* (marketing), l'utilisation d'outils de communication novateurs, et la mise en œuvre d'outils de relations Clients (CRM) sont fortement associés avec les pratiques commerciales et faiblement avec la satisfaction client. Les variables *stratégies nouveaux marchés et produits et services* présentent des coefficients de corrélation faibles avec la satisfaction client. L'intensité de la corrélation entre les stratégies de renforcement de la légitimité (marque, signature, etc.) est très faible. Selon nous, le facteur *légitimité* aurait du être associé plus significativement avec la dimension *client*.

	Satisfaction clients	Valeur utile	Pratiques commerciales
	Q17.perf.d_satis	Q17.perf.d_vut	Q17.perf.d_pc
Q18.innov_compétitivité	,258**	,216**	,297**
Q18.innov_croissance	,204*	,204*	,320**
Q18.innov_marchés futurs	,242**	,249**	,271**
Q18.innov_nouv. modèle cabinet	,146	,349**	
Q18.innov_prod & serv. /co production	,179*	,247**	
Q18.innov_compétences	,203*	,220**	,299**
Q18.innov_différenciation	,319**	,289**	,330**
Q19.stinno_spécialisation	,279**		
Q19.stinno_low cost		-,024	
Q19.stinno_full service		,268**	,176*
Q19.stinno_nouv. Offres	,247**	,215*	,390**
Q19.stinno_nouv marchés	,175*		,350**
Q19.stinno_marketing	,232**	,216*	,567**
Q19.stinno_renforc. Légitimité	,222**		,194*
Q19.stinno_outils communication	,237**	,193*	,488**
Q19.stinno_dév. NTIC	,272**		,354**
Q19.stinno_rel. clients (outils..)	,293**	,186*	,466**
Q19.stinno_certification qualité		-,001	,277**
Q19.stinno_réseaux			,362**
Q16.veille_clients	,330**	,209*	,223**

** . La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

Tableau 41 : Coefficients de corrélation entre l'innovation et la dimension *Clients* (Rhô de Spearman)

Nous avons également calculé les coefficients de corrélation avec la variable « un cabinet performant est un cabinet dont les clients sont satisfaits et qui va au-delà de leurs attentes ». (cf. **annexe 7.8**) Les stratégies en matière de marketing, de développement de nouveaux marchés et d'adhésion à des réseaux sont associées négativement et non significativement avec la dimension client satisfaction. Pourtant le développement de nouveaux marchés et le marketing devraient améliorer la satisfaction des clients et répondre à leurs attentes.

En résumé, les variables *marketing, outils de communication et relations clients et pratiques commerciales* ont une influence positive et significative sur les pratiques commerciales. La tendance dans les cabinets est au développement l'activité commerciale. C'est pourquoi la stratégie des cabinets est d'avoir des collaborateurs et des dirigeants ayant à la fois des compétences techniques et commerciales.

Relation entre innovation et performance Adaptation à l'environnement.

Pour analyser cette relation, nous avons décidé d'inclure la variable *compétitivité - avantages concurrentiels*. Le Tableau 42 présente les coefficients de corrélation significatifs entre, d'une part les critères d'adaptation à l'environnement, la compétitivité et la proactivité, et d'autre part, la contribution de l'innovation et les types d'innovation.

Nous remarquons une association positive et très significative entre le *marketing* et la démarche prospective stratégique ($r = 0,560$) et la compétitivité ($r = 0,432$). La différenciation, la veille concurrentielle, la veille permanente pour détecter les menaces et des opportunités (signaux faibles), la compétitivité sont associées positivement et significativement avec les trois critères de performance retenus. La compétitivité et le *full service* sont associés positivement et significativement avec le critère d'adaptation à l'environnement et plus faiblement avec les deux autres critères.

	Adaptation à l'environnement	Compétitivité	Prospective
	Q17.perf.d_adapt	Q17.perf.d_compet	Q17.perf.d_pros
Q18.innov_compétitivité	,441**	,239**	,282**
Q18.innov_croissance	,358**	,313**	,395**
Q18.innov_marchés futurs	,218**	,288**	,316**
Q18.innov_nouv. modèle cabinet	,245**		
Q18.innov_prod & serv. /co production	,169*	,189*	
Q18.innov_compétences	,196*	,244**	
Q18.innov_différenciation	,329**	,331**	,341**
Q19.stinno_spécialisation	,176*		,210*
Q19.stinno_full service	,305**	,197*	,264**
Q19.stinno_nouv. offres	,281**	,275**	,292**
Q19.stinno_marché	,184*	,322**	,365**
Q19.stinno_marketing	,197*	,432**	,560**
Q19.stinno_renf. Légitimité	,202*	,253**	,216*
Q19.stinno_outil communication	,284**	,318**	,347**
Q19.stinno_dév. NTIC	,224**	,217**	,384**
Q19.stinno_rel. clients (outils..)	-,081		
Q19.stinno_certification qualité			
Q16.veille_concurrence	,372**	,417**	,402**
Q16.veille_etudes marché		,273**	,186*
Q16.veille_opportunités & menaces	,324**	,394**	,394**
Q16.veille_sect.activité	,255**		
Q9.marq_avant concur.	,198*	,231**	,237**

* corrélation significative au seuil de confiance de 5 %

** corrélation significatif au seuil de confiance de 1 %

Tableau 42 : Coefficients de corrélations entre l'innovation et la dimension « Adaptation à l'environnement » (Rhô de Spearman)

Nous relevons une corrélation négative non significative entre la certification qualité et le critère *adaptation à l'environnement* ($r = -0,81$). Selon notre hypothèse, une stratégie de certification qualité devrait révéler une relation positive avec l'adaptation à l'environnement. Quant à l'intensité des relations entre les différents types d'innovation et les critères de performance durable, elle est meilleure que pour la dimension *Finance*. Ce constat nous semble en adéquation avec la situation actuelle de la profession comptable.

7.3.2.3 Relation entre l'innovation et la performance *Processus interne*

Le *Tableau 43*, ci-dessous, présente les coefficients de corrélation entre, d'une part, les critères de performance de la dimension *Processus interne et Organisation*, et d'autre part, les contributions de l'innovation et les formes d'innovation.

	produits et services	Innovation (capacité) en P.M.	Pratiques managériales	NTIC
	Q17.perf.d_ps	Q17.perf.d_in.pm	Q17.perf.d_pm	Q17.perf.d_ntic
Q18.innov_compétitivité	,372**	,256**	,193*	,336**
Q18.innov_croissance	,475**	,334**	,333**	,462**
Q18.innov_marchés futurs	,380**	,295**	,300**	,361**
Q18.innov_survie	,271**	,392**	,252**	,335**
Q18.innov_nouv. modèle cabinet	,329**	,251**	,235**	
Q18.innov_prod & serv. /co production	,295**	,223**	,245**	
Q18.innov_compétences	,252**	,328**	,371**	,210*
Q18.innov_différenciation	,375**	,338**	,298**	,247**
Q19.stinno_low cost			,167*	
Q19.stinno_full service	,262**	,364**	,283**	,267**
Q19.stinno_nouv. offres	,442**	,202*	,299**	
Q19.stinno_marché	,416**	,195*	,207*	
Q19.stinno_marketing	,446**	,394**	,379**	,316**
Q19.stinno_renf. Légitimité		,379**	,355**	,275**
Q19.stinno_outil communication	,426**	,423**	,471**	,396**
Q19.stinno_dév. NTIC	,308**	,400**	,304**	,511**
Q19.stinno_rel. clients (outils..)	,378**	,341**	,373**	,327**
Q19.stinno_certification qualité	,176*	,201*	,245**	,162
Q19.stinno_réseaux	,309**	,289**	,435**	,173*
Q16.veille_solution techn.	,260**	,170*		,223**

* corrélation significative au seuil de confiance de 5 %

** corrélation significatif au seuil de confiance de 1 %

Tableau 43 : Coefficients de corrélations entre l'innovation et la dimension « Processus interne et Organisation » (Rhô de Spearman)

Nous observons de nombreuses corrélations positives et significatives ($r > 0,40$) entre le critère de performance *produits et services* et la croissance de l'activité, les nouvelles offres de produits et services, la pénétration sur de nouveaux marchés, le marketing, les outils de communication. La perception de la performance en matière de capacité d'innovation managériale est associée positivement et significativement ($r > 0,40$) avec les outils de communication, les *NTIC*. Les pratiques managériales sont influencées positivement et

significativement ($r > ,40$) par l'adhésion à des réseaux, les outils de communication. L'influence positive des réseaux sur la dimension *Process interne et Organisation* nous semble en adéquation avec le terrain et la littérature. La vocation des réseaux est de mutualiser les coûts, de faciliter les échanges de bonnes pratiques, de développer des nouvelles offres de service, etc. Le critère NTIC est associé positivement et significativement avec le déploiement des NTIC au sein des cabinets, et la croissance de l'activité. Quant à l'intensité des relations entre les différentes variables et les quatre critères de performance retenus, elle est de meilleure qualité que celle constatée pour les autres dimensions de performance.

L'**annexe 7.9.** présente les résultats des corrélations réalisées de la dimension *Processus interne*.

7.3.2.4 Relation entre l'innovation et la performance sociétale et sociale *Légitimité et Professionnalisme*

Le *Tableau 44*, ci-dessous, présente les coefficients de corrélation entre, d'une part, les critères de performance de la dimension *Légitimité et Professionnalisme*, et d'autre part, les contributions de l'innovation et les formes d'innovation.

	Qualité des services	Professionnalisme	Valeurs
	Q17.perf.d_qs	Q17.perf.d_prof	Q17.perf.d_val
Q18.innov_compétitivité		,222**	,245**
Q18.innov_croissance			,208*
Q18.innov_nouv. modèle cabinet			,248**
Q18.innov_compétences	,230**		,221**
Q18.innov_différenciation	,289**	,317**	,303**
Q19.stinno_spécialisation	,236**	,293**	,166*
Q19.stinno_full service	,194*		,323**
Q19.stinno_nouv. Offres			,219**
Q19.stinno_marketing		-,023	,243**
Q19.stinno_renforc. légitimité	,172*	,213*	,456**
Q19.stinno_outils communication			,224**
Q19.stinno_dév. NTIC			,189*
Q19.stinno_rel. clients (outils..)			,310**
Q19.stinno_certification qualité			,231**
Q19.stinno_réseaux	-,005	-,024	,310**
Q9.marq_atouts			,180*
Q9.marq_réputation	,173*		
Q9.marq_réseau EC	-,008	-,017	,284**

** . La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

Tableau 44 : Coefficients de corrélations entre l'innovation et la dimension *Légitimité et Professionnalisme* (Rhô de Spearman)

La qualité des services est associée positivement avec la différenciation, la spécialisation et les compétences. Cependant, l'intensité du lien est faible. La différenciation (par rapport à d'autres intervenants ou autres cabinets) contribue positivement et significativement aux critères de professionnalisme et des valeurs. Le *full service*, les outils de communication et l'adhésion à des réseaux sont corrélés positivement et significativement avec le critère valeurs. Nous relevons quelques corrélations négatives non significatives concernant le critère professionnalisme.

L'**annexe 7.10** présente les résultats des corrélations réalisées de la dimension *Professionnalisme et Légitimité*.

7.3.2.5 Synthèse

Les données issues du questionnaire Innovation et Performance dans la profession comptable ont confirmé notre hypothèse de l'existence de relations d'associations *significatives* entre les différentes formes d'innovation et les quatre dimensions de la performance durable retenues dans notre étude. Cependant, l'intensité de ces relations n'est pas suffisamment élevée pour valider notre hypothèse centrale.¹⁷⁹ La corrélation la plus élevée est de 0,567. Le *Tableau 45*, page suivante, résume les relations d'association les plus significatives pour lesquelles l'intensité est supérieure à 0,30. Nous considérons l'intensité forte dès lorsque le ρ est supérieur à 0,40 et modérée, si elle est comprise en 0,30 et 0,40.

C'est dans la dimension *Processus interne & Organisation* que les résultats obtenus sont les plus significatifs et les plus nombreux. Bien que la stratégie *low cost* soit une innovation radicale pour le secteur, elle n'est associée significativement à aucune dimension de la performance. Ce sont les innovations en matière de nouvelles technologies, de marketing (outil de communication, *packaging*, commercialisation, etc.), de nouveaux marchés et offres, des relations clients, d'un nouveau modèle d'affaire, qui influencent la dimension *Processus interne*. Nous entendons par modèle d'affaires, des nouvelles formes d'organisation comme les cabinets à distance, virtuels et les « boutiques », qui corollairement conduisent à développer des innovations managériales, etc. La mise en place de nouvelles offres de services ou la pénétration de nouveaux marchés nécessitent, d'une part, une réflexion stratégique, et d'autre part, l'élaboration d'un projet de cabinet, suivi d'un plan d'actions.

¹⁷⁹ Nous rappelons que ces traitements statistiques ne nous donnent qu'une idée sur la force de la relation entre deux variables.

Quant à la dimension *Clients et Adaptation à l'environnement*, elle est influencée positivement par les innovations marketing, outils de communications et la relation client (c'est-à-dire les NTIC). Nous relevons que l'innovation en matière de modèle d'affaires, c'est-à-dire une logique entreprise cabinet comptable, orienté client, est associée à la fois à la dimension *Client et Adaptation à l'environnement* et *Processus interne*. Le questionnaire ne nous permet pas de classer ces innovations en innovation radicale, incrémentale, de formalisation, etc. Pour finir, les résultats obtenus nous confortent dans l'idée que les innovations (introduites et/ou développées) sont un facteur de performance durable dans la profession, mais pas un levier puissant.

Relations d'associations les plus significatives en intensité

Dimensions de la performance durable dans la profession comptable

Economique / Financière		Client /Adap. Environ.	
<i>Fortes</i>	<i>Modérées</i>	<i>Fortes</i>	<i>Modérées</i>
Q19. Légitimité Q19. NTIC	Q18. Compétences Q18. Différenciation Q18. Prod. /co prod. P&S	Q18. Compétitivité Q19. Marketing Q19. Outil com. Q19. Outil rel. Clients	Q19. Nouvelles offres Q19. Nouveaux marchés Q18. Nouv. modèle éco. Q19. Réseaux
Process Int./Organisation		Légitimité/professi.	
<i>Fortes</i>	<i>Modérées</i>	<i>Fortes</i>	<i>Modérées</i>
Q18. Croissance Q18. Différenciation Q19. Marketing Q19. NTIC Q19. Nouv. Marchés Q19. Nouv. Offres Q19. Outil. com Q19. Réseaux	Q18. Compétences Q18. Compétitivité Q18. Nouv. Modèle éco Q18. Pérennité (survie) Q19. <i>Full service</i> Q19. Outil rel. Clients	Q19. Légitimité (valeurs, marque, etc.)	

Tableau 45 : Relations d'associations les plus significatives entre l'innovation et les quatre dimensions de la performance durable dans la profession comptable

Notre travail consiste à éprouver des hypothèses de recherche formulées en termes d'existence de relation entre variables, et d'impacts d'un ou plusieurs facteurs (variables explicatives) sur une variable dépendante (performance). La partie suivante présente les résultats des tests statistiques de signification¹⁸⁰ réalisés pour détecter la relation d'indépendance entre des variables nominales et ordinales de notre questionnaire : analyse de variance, Test de Levenne.

¹⁸⁰ Les tests statistiques de signification s'inscrivent dans une démarche d'inférence pour tirer des conclusions à partir des résultats (Mbengue, 2007, p. 298).

7.3.3 Les résultats des analyses univariées de la variance

Nous nous intéressons ici à étudier l'influence d'un ou plusieurs facteurs sur la performance durable des cabinets comptables. Plusieurs facteurs explicatifs¹⁸¹ sont mis à l'étude : la taille des cabinets comptables (mesurée par les effectifs), la dominante des cabinets (expertise comptable, commissariat aux comptes, les deux), la fonction exercée au sein du cabinet, le nombre d'années d'exercice dans la profession, l'adoption d'une logique d'entreprise cabinet comptable et les quatre dimensions de la performance. Il nous semble aussi intéressant de tester l'influence de ces mêmes facteurs sur les variables *innovation*.

Les données issues d'un échantillon de 141 répondants sont réunies pour tester différentes hypothèses comme l'absence d'interaction ou d'influence entre les facteurs explicatifs et, d'une part, les dimensions de la performance durable, et d'autre part l'innovation. Nous ne présentons que les résultats les plus significatifs¹⁸² des ANOVA *Taille* du cabinet (cf. 7.3.3.1), *Dominante* du cabinet (cf. 7.3.3.2), *Fonction exercée* (cf. 7.3.3.3), *Ancienneté* dans la profession (cf. 7.3.3.4), et enfin, *l'Adoption d'une logique entreprise cabinet d'expertise comptable* (cf. 7.3.3.5).

Nous avons donc procédé à des analyses de variance univariée (ANOVA)¹⁸³ pour tester l'influence d'une ou plusieurs variables (explicatives nominales) sur une variable à expliquer. Toutes nos hypothèses trouvent leur source dans nos expériences professionnelles et dans la littérature. Nous avons choisi un seuil de signification α du test de 5 %, c'est-à-dire le risque de rejeter l'hypothèse nulle alors qu'elle serait vraie. L'existence d'une différence entre les moyennes permet d'inférer que la variable X (explicative) est bien la cause de la variable (Y). Notons qu'une hypothèse n'est jamais définitivement vérifiée, mais provisoirement confirmée si les faits sont en accord avec elle. L'**annexe 7.11** décrit les résultats des ANOVA réalisées, de **7.11.1 à 7.11.5**.¹⁸⁴

7.3.3.1 L'influence de la *Taille* du cabinet sur la performance durable

Nous testons s'il y a un effet de taille (les effectifs) des cabinets et de leur activité sur la performance durable. L'ensemble des résultats de l'analyse ANOVA *Taille* figure dans l'**annexe 7.11.2**. Les hypothèses sont les suivantes :

¹⁸¹ Les variables explicatives mesurées sur une échelle nominales sont appelées facteur(s) (Haon & Jolibert, 2008).

¹⁸² Dans notre thèse, nous retenons un seuil de signification inférieur ou égal à 0,05.

¹⁸³ ANOVA pour ANalysis Of Variance

¹⁸⁴ Les statistiques descriptives de ces variables nominales figurent à l'**annexe 7.1**.

- L'hypothèse nulle (H0) postule qu'il n'y a pas de différence entre les moyennes entre les groupes (pas de salarié, de 1 à 5 salariés, [...] > 200 salariés). Les moyennes sont donc identiques,
- L'hypothèse alternative (H1) postule qu'il y a au moins une des moyennes qui est différente des autres.

Dimension Économique / Financière de la performance

L'analyse des données indique que la différence de moyenne entre les huit groupes est significative (cf. *Tableau 46*). Nous rejetons donc l'hypothèse nulle (H0). Nous concluons que la taille des cabinets influence la performance économique pour le critère création de valeurs (économique).

Q17		N	Moyenne	F	ddl	valeur de p	
Création de valeur	Pas de salarié	14	3,71	2,74	140	0,01	Rejet Hypothèse nulle
	de 1 à 5 collaborateurs	20	3,75				
	de 6 à 10 collaborateurs	28	3,71				
	de 11 à 20 collaborateurs	28	4,04				
	de 20 à 50 collaborateurs	23	3,96				
	de 50 à 100 collaborateurs	10	4				
	de 100 à 200 collaborateurs	11	4,64				
	> 200 collaborateurs	7	4,43				

Tableau 46 : Résultats de l'ANOVA Taille sur la dimension « Finance »

Dimension Clients & Adaptation à l'environnement

Le *Tableau 47*, ci-dessus, montre que la taille des cabinets influence la dimension Clients & Adaptation à l'environnement pour les critères proactivité. L'hypothèse alternative (H1) est donc acceptée et l'hypothèse nulle rejetée. Il y a au moins une des moyennes qui est différente.

Q17		N	Moyenne	F	ddl	valeur de p	<0,05
Proactivité	Pas de salarié	14	3,93	2,96	140	0,01	Rejet Hypothèse nulle
	de 1 à 5 collaborateurs	20	3,95				
	de 6 à 10 collaborateurs	28	3,79				
	de 11 à 20 collaborateurs	28	4,04				
	de 20 à 50 collaborateurs	23	4,22				
	de 50 à 100 collaborateurs	10	4,3				
	de 100 à 200 collaborateurs	11	4,27				
	> 200 collaborateurs	7	4,57				

Tableau 47 : Résultats de l'ANOVA Taille sur la dimension « Clients & Adaptation à l'environnement »

Dimension Processus interne et Organisation

Le *Tableau 48*, ci-après, montre que l'hypothèse nulle « toutes les moyennes sont identiques » est rejetée pour la performance liée au NTIC et aux innovations Produits et Services. L'hypothèse alternative en termes pratiques managériales est validée. Nous concluons que ces deux variables ont un impact sur la dimension *Processus interne & Organisation*.

		N	Moyenne	F	ddl	valeur de p	<0,05
Innovation produits et services	Pas de salarié	14	3,79	2,61	140	0,01	Rejet Hypothèse nulle
	de 1 à 5 collaborateurs	20	3,65				
	de 6 à 10 collaborateurs	28	3,54				
	de 11 à 20 collaborateurs	28	3,86				
	de 20 à 50 collaborateurs	23	3,52				
	de 50 à 100 collaborateurs	10	3,8				
	de 100 à 200 collaborateurs	11	4,36				
	> 200 collaborateurs	7	4,71				
		N	Moyenne	F	ddl	valeur de p	
NTIC	Pas de salarié	14	3,93	2,24	140	0,03	Rejet Hypothèse nulle
	de 1 à 5 collaborateurs	20	3,9				
	de 6 à 10 collaborateurs	28	3,86				
	de 11 à 20 collaborateurs	28	4,14				
	de 20 à 50 collaborateurs	23	4,04				
	de 50 à 100 collaborateurs	10	4,7				
	de 100 à 200 collaborateurs	11	4,36				
	> 200 collaborateurs	7	4,71				

Tableau 48 : Résultats de l'ANOVA *Taille* sur la dimension *Processus interne et Organisation*

Nous considérons que les variables innovations sont des variables médiatrices. C'est pourquoi nous présentons les résultats de l'ANOVA ci-après. L'**annexe 7.1 (7.1.2)** décrit l'ensemble des résultats obtenus. L'analyse des résultats ANOVA entre la taille des cabinets et d'une part la variable « contribution de l'innovation (Q18) » et, d'autre part les stratégies d'innovation (Q19) montre que la taille a une influence sur la compétitivité ($p = 0,04$), les nouvelles offres ($p = 0,04$), le *full service* ($p = 0,01$), les nouveaux marchés ($p = 0,03$), les NTIC ($p = 0,02$) et les réseaux ($p = 0,01$). La partie suivante est consacrée à l'analyse de l'impact de la variable « dominante » du cabinet sur la performance durable.

7.3.3.2 L'influence de la *Dominante* du cabinet sur la performance durable

Nous testons s'il y a un effet de l'activité principale du cabinet sur la performance durable. La question 1 de notre enquête porte sur la dominante du cabinet (expertise comptable, commissariat aux comptes, les deux).

L'analyse des données indique qu'il n'existe pas de différence de moyenne entre les quatre groupes. Le seuil de significativité $p > 0,05$ est supérieur à celui que nous nous sommes fixé. Nous validons donc l'hypothèse nulle (H_0). Nous concluons que la dominante des cabinets n'influence aucune des quatre dimensions de la performance. L'**annexe 7.1 (7.1.1)** décrit l'ensemble des résultats ANOVA entre les questions (Q1), et (Q17), (Q18) et (Q19).

L'analyse des résultats ANOVA entre la dominante des cabinets et les variables contribution de l'innovation (Q18) et stratégies d'innovation (Q19) montre que la dominante du cabinet influence la différenciation (être le meilleur) ($p = 0,03$). La partie suivante est consacrée à l'analyse de l'impact de la variable « fonction exercée » sur la performance durable.

7.3.3.3 L'influence de la *Fonction* exercée sur la performance durable

Nous testons s'il y a un effet de la fonction exercée sur la performance durable du cabinet. L'**annexe 7.11 (7.11.3)** décrit les résultats de l'ANOVA Fonction et les variables performance et innovation.

Dimension Finance, Client & Adaptation à l'environnement et Processus interne & Organisation

L'analyse des données indique qu'il existe une différence de moyenne entre les six groupes (expert-comptable, commissaire aux comptes, expert-comptable et commissaire aux comptes, expert-comptable stagiaire, collaborateur, et autre). Nous rejetons donc l'hypothèse nulle (H0). Nous concluons que la fonction influence les critères suivants de la dimension *Finance* : la variable la création de valeur ($p = 0,3$).

Q17		N	Moyenne	F	ddl	valeur de p	< 0,05
Création de valeur	Expert-comptable	45	4,02	2,57	140	0,03	Rejet Hypothèse nulle
	Commissariat-aux-comptes	4	3,75				
	Les Deux	56	3,95				
	Expert-comptable stagiaire	17	4,18				
	Collaborateur de cabinet	16	3,4				
	Autre	3	4,67				

Tableau 49 : Résultats de l'ANOVA Taille sur la dimension *Finance*

La fonction a également une influence sur la dimension *Adaptation à l'environnement*, en l'occurrence la proactivité ($p = 0$).

Q17		N	Moyenne	F	ddl	valeur de p	< 0,05
Proactivité	Expert-comptable	45	4,13	5,12	140	0	Rejet Hypothèse nulle
	Commissariat-aux-comptes	4	3,25				
	Les Deux	56	4,09				
	Expert-comptable stagiaire	17	3,94				
	Collaborateur de cabinet	16	3,81				
	Autre	3	4,67				

Tableau 49 : Résultats de l'ANOVA Taille sur la *dimension Clients & Adaptation à l'environnement*

Pour finir, la fonction influence la dimension *Processus*, notamment le critère innovation produits et services ($p = 0,05$).

Q17		N	Moyenne	F	ddl	valeur de p	< 0,05
Innovation P & S	Expert-comptable	45	3,91	2,3	140	0,05	Rejet Hypothèse nulle
	Commissariat-aux-comptes	4	3,25				
	Les Deux	56	3,8				
	Expert-comptable stagiaire	17	3,82				
	Collaborateur de cabinet	16	3,25				
	Autre	3	4,67				

Tableau 50 : Résultats de l'ANOVA Taille sur les dimensions de la performance

La fonction a également une influence sur les variables innovation « nouvelles offres » ($p = 0,02$), « marketing » ($p = 0,03$), « NTIC » ($p = 0,02$) et « certification qualité » ($p = 0,05$).

7.3.3.4 L'influence de l'*Ancienneté* dans l'exercice de la profession sur la performance durable

Nous testons ici s'il y a un effet de l'ancienneté dans la profession comptable sur la performance durable du cabinet. L'**annexe 7.11 (7.11.4)** décrit les résultats de l'ANOVA Ancienneté et les variables *performance et innovation*. Nous rejetons l'hypothèse nulle (H_0), « toutes les moyennes sont identiques ».

Dimension Finance/Économique, Client & Adaptation à l'environnement et Processus interne & Organisation

L'analyse des données (cf. annexe 7) indique qu'il existe une différence de moyenne entre les six groupes (< 1 an, entre 1 et 5 ans, entre 10 et 20 ans, > 20 ans). Nous concluons que l'ancienneté influence :

- La dimension *Client & Adaptation à l'environnement* pour la proactivité ($p = 0,01$) et la production d'une valeur utile ($p = 0,01$)
- La dimension *Processus interne & Organisation*, notamment les NTIC ($p = 0,05$)

L'ancienneté influence également les variables innovation « marchés de demain » ($p = 0,04$), « nouvelles offres » ($p = 0,02$), *low cost* ($p = 0$), « NTIC » ($p = 0,02$) et « certification qualité » ($p = 0,05$).

7.3.3.5 L'impact de l'adoption d'une logique *Entreprise cabinet d'expertise comptable* sur la performance durable

Nous souhaitons tester, s'il y a un impact de la variable *adoption d'une logique d'entreprise* par les cabinets comptables sur les quatre dimensions de la performance. L'**annexe 7.11 (7.11.5)** décrit les résultats de l'ANOVA Logique d'entreprise. Les deux hypothèses sont les suivantes :

- L'hypothèse nulle (H_0) postule qu'il n'y a pas de différence entre les moyennes entre les 4 groupes (oui, non pas encore, non - nous y songeons, ne sait pas).
- L'hypothèse alternative (H_1) : il y a au moins une des moyennes qui est différente des autres.

Dimension Performance économique

L'analyse des données indique que la différence entre les quatre groupes n'est pas significative (cf. *Tableau 51*). Nous concluons que la logique d'affaires « entreprise cabinet d'expertise » influence la performance économique en termes de création de valeur (économique). Nous rejetons donc l'hypothèse nulle

		N	Moyenne	F	ddl	valeur de p	<0,05
Création de valeur	Oui	65	4,12	2,91	140	0,04	Significatif Rejet H ₀
	Non, pas encore	43	3,74				
	Non, nous y songeons	14	4,07				
	Ne sait pas	19	3,74				

Tableau 51 : Résultats de l'ANOVA Logique d'entreprise sur la dimension *Finance*

Dimension Clients & Adaptation à l'environnement

L'analyse des données indique que la différence entre les quatre groupes n'est pas significative (cf. *Tableau 51*). Nous concluons que la logique d'affaires « entreprise cabinet d'expertise » influence la dimension performance *Client & Adaptation à l'environnement* en termes de compétitivité, proactivité et de création d'une valeur utile. Nous rejetons donc l'hypothèse nulle (H₀).

		N	Moyenne	F	ddl	valeur de p	<0,05
Compétitivité	Oui	65	4,26	2,88	140	0,04	Significatif Rejet H ₀
	Non, pas encore	43	3,84				
	Non, nous y songeons	14	4,07				
	Ne sait pas	19	3,84				
Pro activité	Oui	65	4,26	5,89	140	0	Significatif Rejet H ₀
	Non, pas encore	43	3,6				
	Non, nous y songeons	14	3,86				
	Ne sait pas	19	3,53				
		N	Moyenne	F	ddl	valeur de p	<0,05
Production d'une valeur utile pour les clients	Oui	65	4,05	3,94	3	0,01	Significatif Rejet H ₀
	Non, pas encore	43	3,56				
	Non, nous y songeons	14	3,5				
	Ne sait pas	19	3,58				

Tableau 52 : Résultats de l'ANOVA Logique d'entreprise sur la dimension *Client & Adaptation à l'environnement*

Performance Processus interne et organisation

Le *Tableau 53* ci-après montre que l'hypothèse nulle (H₀), toutes les moyennes sont identiques, est rejetée pour la performance liée au NTIC et aux innovations Produits et Services. L'hypothèse alternative (H₁) en termes pratiques managériales est validée.

Q19 - Performance durable		N	Moyenne	F	ddl	valeur de p	<0,05
NTIC	Oui	65	4,28	2,9	3	0,04	Significatif Rejet H ₀
	Non, pas encore	43	3,95				
	Non, nous y songeons	14	4,21				
	Ne sait pas	19	3,74				
Innovatin en termes Produits & Services	Oui	14	3,57	3,87	140	0,01	Significatif Rejet H ₀
	Non, pas encore	19	3,58				
	Non, nous y songeons	141	3,79				
	Ne sait pas	65	3,78				

Tableau 53 : Résultats de l'ANOVA Logique d'entreprise sur la dimension Processus interne et organisation

Performance Légitimité et Professionnalisme

Le Tableau 54 ci-dessous montre que le virage vers une logique d'affaires *entreprise cabinet d'expertise comptable* influence le professionnalisme (rejet de l'hypothèse nulle).

		N	Moyenne	F	ddl	valeur de p	<0,05
Professionnalisme	Oui	65	4,32	3,09	3	0,03	Significatif Rejet H ₀
	Non, pas encore	43	4,19				
	Non, nous y songeons	14	3,71				
	Ne sait pas	19	4,37				

Tableau 54 : Résultats de l'ANOVA Logique d'entreprise sur la dimension Légitimité et Professionnalisme

L'adoption d'une logique d'entreprise influence également deux variables innovation, en l'occurrence la différenciation ($p = 0,05$) et les nouveaux marchés ($p = 0,05$).

7.3.3.6 Synthèse

Les tableaux 55 et 56, page suivante, résument les résultats des tests d'inférence obtenus dans notre enquête par questionnaire, entre d'une part cinq variables explicatives (taille, dominante, fonction, ancienneté, logique entrepreneuriale) et, d'autre part les dimensions de la performance durable. Il nous importait également de réaliser des tests ANOVA sur les variables correspondant à l'innovation. Au niveau de l'analyse, nous concluons que la fonction n'a aucune influence sur la performance. Le critère économique de création de valeur pour les propriétaires et autres parties prenantes est influencé par la taille et la dominante du cabinet et la logique d'entreprise. Nous observons également que la prospective stratégique et la compétitivité sont également influencées par quatre facteurs ce qui confirme notre perception de la réalité. La dimension *Processus interne et Organisation* est influencée par ces quatre facteurs explicatifs, notamment les critères liés au développement des nouvelles technologies de l'information, et l'innovation de produits et services.

Un résultat nous interpelle, la dimension *Légitimité et Professionnalisme* est peu influencée, à l'exception de l'adoption de la logique d'entreprise cabinet comptable. Les cabinets comptables sont des entreprises de services professionnels intellectuels particulières. Pour se différencier des autres intervenants non réglementés, le professionnalisme associé au respect des valeurs fondamentales (le socle) constitue un avantage concurrentiel que la profession cherche à promouvoir. Dans la revue de la littérature (cf. chapitre 2), nous avons mis en exergue que, pour assurer sa survie développement sur longue période, les cabinets comptables se dirigeaient vers une orientation clients, des entreprises responsables au service de la réussite de leurs clients. Pour finir, les autres critères de performance durable ne sont *a priori* influencés par aucun des cinq facteurs explicatifs étudiés.

Facteurs explicatifs	<i>Dimensions de la performance durable dans la profession comptable</i>			
	Economique / Financière	Client /Adap. Environ.	Process Int./Organisation	Légitimité/professionnalisme
	<i>Influence</i>	<i>Influence</i>	<i>Influence</i>	<i>Influence</i>
Taille	Création de valeur	Proactivité	Innov. Produits & Services NTIC	
Dominante	Création de valeur	Proactivité Production d'une valeur utile	Innov. Produits & Services	
Fonction	Néant			
Ancienneté		Proactivité	NTIC	
Adoption logique entreprise cabinet comptable	Création de valeur	Compétitivité Proactivité Production d'une valeur utile	Innov. Produits & Services NTIC	Professionnalisme

Tableau 55 : Synthèse des résultats ANOVA sur les dimensions de la performance

Le *Tableau 56* ci-dessous montre l'influence des cinq facteurs explicatifs sur les variables innovation. Nous constatons que les nouvelles technologies et les nouvelles offres et les nouveaux marchés sont les plus influencés par la dominante du cabinet, la fonction exercée et l'ancienneté. Ces résultats valident nos résultats des études de cas. Nous constatons que l'ancienneté aurait une influence sur le modèle économique *low cost*. Une série supplémentaire de tests complémentaires permettrait d'affiner la conclusion. Nous n'avons pas réalisé ces traitements par manque de temps.

Contribution de l'innovation ... et stratégies d'innovation	Taille	Dominante	Fonction	Ancienneté	Logique entreprise cab. comptable
	influence				
	Compétitivité	Différenciation	Marketing	<i>Low cost</i>	Différenciation
	Nouvelles offres		Nouvelles offres	Nouvelles offres	Nouveaux marchés
	Nouveaux marchés		Certification qualité	Marchés de demain	
	NTIC		NTIC	NTIC	

Tableau 56 : Synthèse des résultats ANOVA sur l'innovation

Conclusion du chapitre 7

Le **chapitre 7** expose les résultats obtenus de l'enquête auprès de la profession comptable libérale en France. L'objectif était de demander leur point de vue sur la contribution de l'innovation à la performance durable des cabinets comptables menée dans une démarche prospective, et accessoirement leur perception sur l'évolution du modèle professionnel vers un modèle « entreprise cabinet comptable ». Il vient compléter le **chapitre 6** où nous avons présenté les résultats empiriques intra-cas.

Avant d'arriver à la description de l'échantillon, nous avons rappelé, la démarche suivie pour sélectionner les critères de performance durable retenus.

Dans un premier temps, nous avons décrit notre échantillon avant de procéder aux traitements statistiques des données. Les répondants sont majoritairement des hommes qui exercent leur activité dans des cabinets de petite et moyenne taille, indépendants. Ils ont plus de 10 ans d'ancienneté dans le métier (35 % plus de 20 ans). En plus, ils sont généralement associés ou associés dirigeants des cabinets et participent pour 40 % aux travaux de plusieurs institutions professionnelles. Leurs cabinets exercent plusieurs activités, dont la principale est l'expertise comptable. Nous concluons que la question de l'avenir de la profession et, tout particulièrement celle de sa performance, est centrale pour les responsables de cabinets comptables.

Nous avons ensuite procédé à l'analyse des indicateurs de localisation et de dispersion et de contenu des réponses ouvertes par rapport aux hypothèses figurant dans le *tableau 1* dans la partie introductive (H1 à H6). Cette analyse nous a permis d'obtenir des premiers éléments à affiner. Nous concluons qu'ils attachent une très grande importance au professionnalisme et à l'ADN de la profession. Ils pensent également que le Public a une très bonne image de la profession, garante de sécurité, de confiance et d'utilité sociale. Ils conviennent aussi de la nécessité d'adopter une posture plus entrepreneuriale, c'est-à-dire prendre le virage vers une entreprise cabinet comptable. Pour les répondants, l'innovation contribue principalement à la compétitivité des cabinets. Le principal déterminant de la performance durable serait la qualité des services prestés. Ces résultats valident partiellement nos hypothèses.

Dans un second temps, nous avons réalisé des analyses factorielles exploratoires sur les notions d'innovation et de performance représentant les dimensions de notre modèle performance qui est la combinaison du tableau de bord stratégique de Norton et Kaplan et le

modèle de l'efficacité organisationnelle de Morin et Savoie. Nous souhaitons faire émerger les facteurs de performance et les comparer avec ceux que nous avons retenus dans nos quatre axes. Les résultats des AF ne sont pas tous conformes à nos hypothèses et aux axes et critères de performance retenus à la fin du chapitre 4. Le facteur 6, qui regroupe les critères économiques montre que la variable proactivité contribue négativement à la performance économique. Ce résultat est intéressant et n'est pas conforme à notre hypothèse centrale. Notre grille de lecture définitive tient compte partiellement des résultats de l'AF.

Dans un troisième temps, nous avons étudié, d'une part les relations qui pouvaient exister entre les différentes variables performance et innovation selon notre grille de lecture. Il nous importait d'intégrer dans le traitement statistique quelques variables associées à la marque «Expert-comptable » et à la veille (prospective). Nous avons procédé en quatre étapes. Nous avons commencé par l'analyse de la relation entre, d'une part, la contribution de l'innovation et les stratégies d'innovations, et d'autre part la dimension *Finance & Économique*. Puis, nous avons fait de même avec la dimension *Client & Adaptation à l'environnement* et ainsi de suite. Les données issues du questionnaire nous ont permis de valider les hypothèses d'une relation positive entre l'innovation et les critères de performance durable. Cependant l'intensité de la relation est modérée et valide donc partiellement notre hypothèse ; **les pratiques d'innovations sont un effet levier puissant de performance**.

D'une manière générale, nous avons vu que les relations d'association les plus significatives sont localisées dans les dimensions *Processus et Organisation* et *Clients et Adaptation à l'environnement*. Les variables innovation sont modérément associées avec la dimension *Finance*. Ce résultat est intéressant et n'est pas très conforme à notre hypothèse. Il montre que, selon les professionnels comptables interrogés, les innovations contribuent faiblement à la performance économique et financière. Nous constatons que la dimension *Professionnalisme et Légitimité* est associée positivement et faiblement avec l'innovation. Par ailleurs, le marketing est corrélé négativement avec le professionnalisme. Les nouvelles technologies de l'information et de la communication, les innovations produits et services, les nouvelles offres et l'élargissement des marchés, le marketing, les outils de la relation clients et les actions pour renforcer la légitimité de la profession (marque, réputation, etc.) sont des leviers forts de performance durable. D'un point de vue général, le modèle du *low cost* n'est pas considéré comme un levier de performance (aucune association significative). Les traitements statistiques montrent des liens de causalité entre les dimensions de performance et

les innovations. Bien que l'intensité des corrélations ne soit pas suffisamment forte, les résultats obtenus sont conformes aux résultats trouvés dans la littérature et valident partiellement les résultats empiriques issus des études de cas.

Dans un quatrième temps, nous avons procédé à des tests d'hypothèses de signification pour déceler les relations d'indépendance entre, d'une part, la taille et la dominante du cabinet, la fonction exercée, l'ancienneté dans la profession comptable, et l'adoption d'une logique d'entreprise cabinet comptable, et d'autre part les quatre dimensions de la performance. Il nous importait aussi de voir si ces variables explicatives avaient une influence ou non sur l'innovation. Les résultats des tests d'inférence ANOVA réalisés montrent que la fonction du répondant n'a aucune influence sur les dimensions de performance. L'innovation développée en interne dans les cabinets n'est pas uniquement *bottom down*, mais fait l'objet d'une démarche participative et collective. L'impulsion et la dynamique sont infusées par la direction qui doit encourager l'innovation. La création de valeur (dimension économique) et la démarche prospective stratégique (réflexion, attitude, pro activité) associée à la compétitivité, les nouvelles technologies et les innovations produits et services sont toutes influencées par quatre des cinq variables explicatives. Ce résultat est conforme à celui attendu. La plupart des répondants sont des dirigeants de cabinets comptables ou font partie des niveaux hiérarchiques les plus élevés. L'usage des nouvelles technologies est à notre sens également influencé par l'âge. Cependant, ces résultats d'influence méritent d'être affinés par des traitements statistiques complémentaires.

La conclusion générale de la thèse qui suit directement cette section va être l'occasion de reprendre les principaux apports de la thèse, de définir de nouvelles pistes de recherche à même de prolonger ce travail, d'évoquer la possibilité de généraliser nos conclusions, de souligner les zones d'incertitude restantes comme les questions insuffisamment étudiées ainsi que les limites méthodologiques.

Conclusion générale

L'INNOVATION COMME LEVIER DE LA PERFORMANCE DURABLE DANS LA PROFESSION COMPTABLE LIBERALE EN FRANCE

Nous voici arrivés au terme de cette thèse. Dans les chapitres qui précèdent cette conclusion, nous avons présenté les résultats produits à partir de l'exploitation de nos expériences professionnelles et de l'enquête par questionnaire adressée à la profession comptable libérale. La particularité de la recherche est qu'elle s'appuie en grande partie sur la méthodologie de « praticien réflexif » telle que l'a décrite Donald Schön (1994). Six expériences professionnelles étalées sur une période de dix-huit ans, de 1991 à 1999, ont été exploitées pour construire les hypothèses de recherche. Ces hypothèses, issues de la pratique professionnelle et de la littérature, ont été regroupées dans un corps d'hypothèses agencé en chaînes descriptives, explicatives et prescriptives. Nous rappelons que nous avons exercé la profession d'expertise comptable et, par conséquent, nous nous sommes située au niveau des cabinets d'expertise-comptable.

Dans cette thèse, nous nous sommes interrogée dans quelle mesure l'innovation, menée dans le cadre d'une démarche prospective stratégique adaptée, peut contribuer à la performance durable des cabinets comptables. Notre objectif est d'identifier les formes d'innovation au sein de la profession comptable libérale et de montrer qu'elles constituent un levier puissant de la performance durable des cabinets comptables. Nous souhaitons prouver que contrairement à la vision dominante, les cabinets comptables, entreprises de service intellectuel, innovent, même si ces innovations sont moins spectaculaires, invisibles, peu tangibles.

L'apport de notre recherche se veut multiple : contribution à l'étude d'un champ peu étudié, celui de la profession comptable libérale, contribution à l'étude des multiples facettes de l'innovation dans un contexte précis, contribution à l'étude des dimensions de la performance durable des cabinets comptables, et l'intégration des deux principaux concepts au sein d'une grille de lecture (cf. *Figure 27*, page suivante).

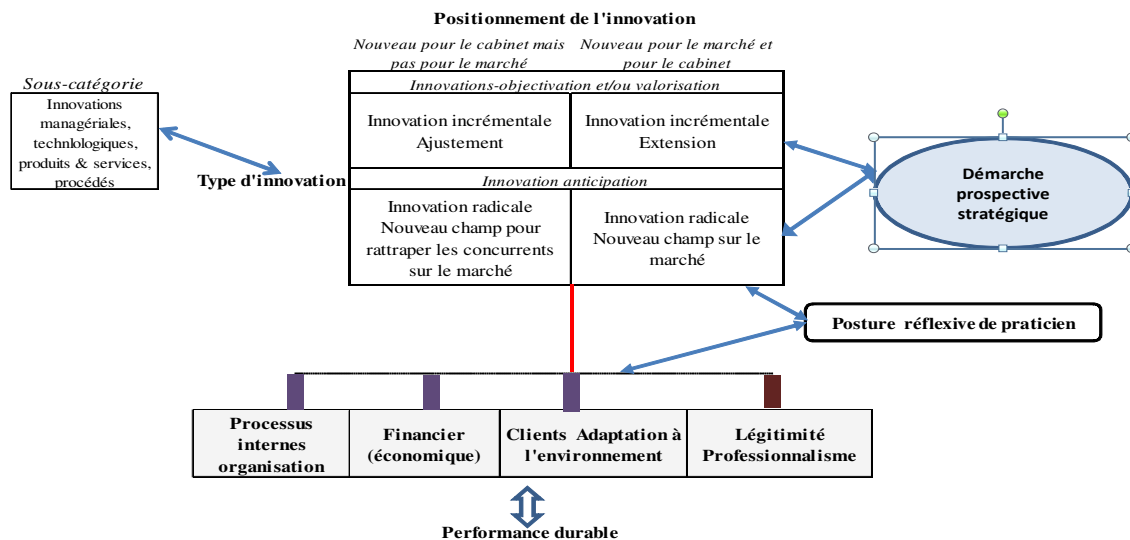


Figure 27 : Le cadre d'analyse de la relation innovation et performance dans la profession comptable libérale

Notre conclusion générale est organisée en quatre temps. Dans un premier temps, nous allons présenter la synthèse de nos résultats (§ 8.1) selon les questions que nous nous sommes posées dans l'introduction générale et nos hypothèses de recherche, avant de détailler les contributions (§ 8.2), les limites de nos travaux (§ 8.3) et, pour finir, les perspectives de recherche (§ 8.4).

8.1 Synthèse des résultats

Cette recherche a abordé trois grands thèmes qui sont la profession comptable libérale, l'innovation et la performance durable. L'innovation est reconnue de longue date comme un facteur de performance (Foray & Mairesse, 1999). Les entreprises sont encouragées à innover. Les cabinets comptables n'échappent pas à cette injonction : de leur capacité d'innovation dépendrait leur performance durable.

Le décryptage de la profession comptable libérale française met en exergue une détérioration des agrégats et une accélération des mutations qui impactent profondément le fonctionnement et le développement des cabinets (cf. chapitre 2). Les résultats obtenus montrent un élargissement du champ d'action des cabinets comptables vers des missions de conseil créatrices d'une plus forte valeur ajoutée.

De notre recherche, nous avons tiré plusieurs enseignements intéressants, qui contribuent à donner une vision plus globale de la profession et de son évolution à travers les changements économiques, sociaux, sociétaux (§ 8.1.1), une connaissance sur les pratiques innovantes des

cabinets comptables (§ 8.1.2), et enfin à montrer que l'innovation est un levier de performance durable (§ 8.1.3).

8.1.1 L'évolution du modèle professionnel des cabinets comptables

Les cabinets comptables présentent à la fois les traits saillants développés par la sociologie des professions, et ceux d'une entreprise de services intellectuels. Ce sont des organisations indépendantes, établies, réglementées sous tutelle. Les experts-comptables et les commissaires aux comptes sont regroupés dans des institutions professionnelles qui assurent une mission de représentation, de soutien, de promotion et d'accompagnement. Le terme réglementé se justifie par le respect d'une réglementation imposée dans l'exercice de leur activité. Nous avons vu que l'expertise, le savoir scientifique, la réputation, la qualité et l'orientation client sont des composantes stratégiques pour les cabinets.

Or, l'environnement économique dans lequel les cabinets sont encastés, fait l'objet de profonds bouleversements. Pour les responsables de la profession comptable, il ne s'agit pas de subir un avenir imposé ou inéluctable, mais d'être acteur d'un avenir qui se conjugue au pluriel. En somme, il convient d'avoir une vision à long terme en anticipant les mouvements de fond. La mise en œuvre d'une démarche prospective stratégique permet de repérer les tendances, les ruptures annonciatrices de changements pour se projeter dans le futur et prendre les décisions nécessaires à la pérennité des cabinets. Adopter une attitude proactive provoque les changements qui devraient stimuler l'innovation. Nous avons aussi inventorié les nombreuses études de prospective réalisées au sein de la profession comptable. Celles-ci mettent l'accent sur l'impérieuse nécessité d'évoluer vers des organisations proactives, souples, où la satisfaction des clients prend toute sa mesure, et d'élaborer une stratégie tournée vers la performance. Les résultats de l'enquête par questionnaire montrent qu'une majorité de cabinets ont amorcé une réflexion prospective qui leur fournit une grille de lecture.

Avant de nous intéresser aux concepts de l'innovation et de la performance durable, il nous a semblé indispensable de dresser un état des lieux de la profession comptable. La taille a une influence sur leur organisation, mais aussi sur les moyens disponibles pour se développer et se moderniser. Schématiquement, une grande partie de la profession demeure centrée sur les missions traditionnelles récurrentes dont les marges s'érodent. Pour tout un pan de la profession, la tendance est à la désaffection de l'activité de commissariat aux comptes qui

s'explique par la complexité du métier. Une autre tendance a été observée, à la fois dans les gros et moyens cabinets ; celle de la diversification des activités, notamment non réglementées. L'évolution réglementaire de la profession (réforme de l'ordonnance de 1945, constitution de sociétés de participations financières de professions libérales pluri-professionnelles) va avoir des répercussions sur le fonctionnement des structures professionnelles à moyen terme.

Quelle que soit la taille des cabinets comptables, les agrégats montrent une érosion de la rentabilité, des taux de croissance faible, voire négatifs et une baisse du panier moyen par client. Nous avons également mis en exergue un facteur important celui du changement de comportement des clients : moins fidèles, mieux formés et éduqués qui n'hésitent pas à mettre en concurrence plusieurs prestataires comptables. Un panorama complet de la profession comptable (cartographie du secteur, comparaison avec des secteurs proches, facteurs de mutation, défis) est présenté dans les *annexes 2.1 à 2.5*.

Nous avons montré que le champ professionnel se recompose suite aux récentes réformes libéralisant la profession. Les limites du secteur deviennent poreuses. De nouveaux intervenants apparaissent ce qui induit de nouvelles concurrences. Ce vent de libéralisation est également porteur d'opportunités pour vendre de nouvelles missions plus chères que les missions traditionnelles.

Tous ces changements impactent les cabinets comptables qui, pour assurer leur survie-développement sur le long terme, sont à la recherche de nouveaux modèles d'organisation, d'affaires. Nous avons observé qu'un certain nombre de cabinets ont déjà basculé dans une logique d'entreprise cabinet d'expertise comptable. Le dirigeant expert-comptable va devoir remplir trois rôles : celui d'entrepreneur (propriétaire) qui organise le cabinet, celui de pilote et enfin celui d'expert, qui réalise des missions.

Nous avons validé partiellement l'hypothèse selon laquelle les cabinets comptables s'orientent vers une logique d'entreprise cabinet d'expertise comptable. Cinq des cas étudiés ont adopté une logique entreprise cabinet comptable en mettant en place des fonctions supports, en segmentant la clientèle, etc. L'enquête par questionnaire montre que le modèle entreprise cabinet comptable est tout à fait compatible avec un modèle Profession réglementée. Cependant, il s'agit d'une révolution culturelle pour beaucoup de dirigeants de cabinet, dont la mentalité reste orientée « technique ».

Quant à l'hypothèse selon la laquelle les experts comptables sont qualifiés de partenaires privilégiés, dignes et incontournables des chefs d'entreprises, mais moins aptes à fournir des conseils élargis, elle a été validée. Les cabinets comptables sont reconnus pour leur professionnalisme et la qualité de leurs services. Cependant, les clients sont demandeurs de conseil de gestion mais la réalisation de prestations de conseil facturées séparément nécessite des compétences autres que la plupart des cabinets ne disposent pas toujours.

8.1.2 Les pratiques innovantes des cabinets comptables

Pour s'adapter aux changements et optimiser leur organisation, les cabinets comptables se transforment, se modernisent, proposent de nouvelles offres de services, améliorent celles existantes. Ces pratiques sont des innovations qualifiées de gestionnaires ou managériales et de produits et services.

Nous rappelons que le cabinet est une entreprise dans laquelle de nombreux processus sont répétitifs et les routines sont nombreuses. Le processus de production s'analyse comme une chaîne de production avec des entrées, un traitement, des sorties et des goulets d'étranglement.

Nous présentons tout d'abord les résultats issus des études de cas, puis ceux issus de l'enquête par questionnaire.

Pour identifier la variété des innovations que la profession comptable peut produire, nous avons élaboré une matrice d'observation à plusieurs dimensions qui prend en compte la grille de lecture ci-exposée. La première dimension porte sur l'objet de l'innovation (l'élément concerné par l'innovation) et la seconde concerne le degré de nouveauté. Pour chaque étude de cas, les innovations observées durant notre présence ont été positionnées dans la matrice élaborée (voir les *tableaux 17, 19, 21, 23, 25 et 27*). Ces innovations ont été décrites succinctement dans les **annexes du chapitre 6**.

Les études de cas ont permis de faire émerger quatre principaux résultats. **En premier lieu**, nous constatons que les cabinets comptables sont capables d'innover, et pas toujours de manière incrémentale (amélioration et ajustement). Les cabinets sont en mesure de proposer des offres nouvelles, qui sont nouvelles pour le cabinet mais pas pour le marché. Beaucoup d'innovations de produits & services et de marchés sont également incrémentales (amélioration).

En deuxième lieu, les cabinets comptables adoptent en permanence des NTIC et sont des grands utilisateurs de technologie. Les NTIC recouvrent les processus et les outils novateurs fondés sur l'informatique et l'électronique, et permettent aux cabinets comptables d'augmenter la qualité des travaux et la productivité. Cependant, l'introduction des nouvelles technologies, tant qu'elles sont récentes et peu répandues, a un coût élevé. C'est pourquoi certains cabinets hésitent à investir et attendent d'être certains que les nouvelles technologies leur apportent des bénéfices. Contrairement au cas E, le cabinet A a abandonné le projet de création de logiciels spécifiques Paie. Un logiciel adapté aux besoins du cabinet coûte cher à concevoir. De plus le cahier des charges et les mises à jour incombent au cabinet. Si l'on veut industrialiser des processus de production et des missions de gestion ou de conseil, il est préférable de choisir des logiciels proposés par les partenaires de la profession en fonction de critères bien définis par le cabinet. En somme, l'utilisation des NTIC constitue un gisement potentiel de productivité ; un moyen en lien avec la stratégie de développement des cabinets.

En troisième lieu, si la littérature s'est beaucoup focalisée sur la technologie comme source d'innovation, nos résultats mettent en exergue le fait que les cabinets peuvent concevoir de multiples innovations, notamment dans leur système d'organisation interne. Un grand nombre d'innovations identifiées sont des innovations organisationnelles d'amélioration et d'ajustement. Elles portent sur les outils expertise-comptable (questionnaires de contrôle, programmes de travail, états préparatoires, etc.), sur l'organisation du cabinet (gestion documentaire, livrets d'accueil, charte graphique, flux internes, etc.), sur les contrôles qualités, etc. Il existe de nombreuses innovations dans le système interne qui sont peu visibles par les clients ou autres tiers, mais sont stratégiques pour les cabinets en contribuant à améliorer la dimension *Processus interne* de la performance. Dans le système d'organisation des cabinets, nous avons constaté des innovations de *front office* (organisation de petits déjeuners, de conférences, le prix de l'entrepreneur) et personnel de contact (recrutements de spécialistes).

Nous avons observé quelques innovations de marketing comme la conclusion de partenariat, l'organisation de séminaires, de conférences, de petits-déjeuners, etc. Ce sont les cabinets pluridisciplinaires de grande taille qui innovent dans ce domaine.

En quatrième lieu, les innovations sont rarement isolées, car elles engendrent souvent d'autres innovations en cascade, localisées dans d'autres éléments du système d'organisation (le *scan bank* a enclenché des innovations managériales – organisation des flux, création de

procédures et de process ; l'autonomisation de la Paie a enclenché des innovations organisationnelles et à terme de produits et services). Ce phénomène de propagation apparaît en filigrane dans le modèle de Barras (1986, 1990). La matrice d'observation élaborée permet d'ailleurs de mettre en lumière les répercussions d'une innovation sur l'ensemble du cabinet.

Les résultats à l'enquête par questionnaire sont mitigés. Les stratégies *full service*, *d'élargissement* des offres et de marché, et les innovations technologiques sont celles privilégiées par les cabinets comptables. La stratégie *low cost*, qui repose sur un service simple sans superflu, n'est pas privilégiée par les répondants ni par une grande partie de la profession. Nous avons émis l'hypothèse que l'adoption d'une posture plus entrepreneuriale aurait des influences sur les stratégies d'innovation. L'analyse du questionnaire montre une influence sur les innovations technologiques et les innovations de produits et services mais pas sur les innovations managériales.

L'hypothèse selon laquelle la vision dominante considère que l'innovation ne concerne pas les entreprises de services intellectuels a été infirmée. Nous avons constaté que les cabinets comptables innovent, même si ces innovations ne sont pas aussi spectaculaires que dans le monde industriel.

8.1.3 La contribution de l'innovation à la performance durable

8.1.3.1 Le modèle des dimensions de la performance durable dans les cabinets

La thématique de la performance est omniprésente dans la littérature. Après avoir fait une revue de la littérature, nous avons élaboré notre modèle multidimensionnel de performance des cabinets comptables. Le modèle construit se compose de trente-six critères, répartis dans quatre dimensions, qui sont : la finance et l'économie ; les clients et l'adaptation à l'environnement ; les processus et l'organisation ; le professionnalisme et la légitimité.

A partir de notre questionnaire, nous avons effectué des analyses factorielles pour identifier la structure latente du concept de performance. Les résultats nous ont permis de valider la thèse que la performance est multidimensionnelle : elle est orientée qualité des services et professionnalisme ; elle est liée aux pratiques commerciales et aux pratiques de management ; elle est représentée par la capacité d'adaptation à l'environnement et à la compétitivité ; elle est associée aux innovations managériales ; elle est économique. Finalement, nous avons retenu 36 variables regroupés dans les quatre axes (cf. **annexe 7.1**).

Les résultats de l'analyse factorielle portant sur la question portant sur la contribution de l'innovation à la performance mettent en évidence une relation entre l'innovation et la croissance, la compétitivité, les compétences, la différenciation et les produits et services (y compris les marchés).

8.1.3.2 La contribution des innovations observées à la performance

Pour analyser la contribution des innovations à la performance des cabinets, nous avons construit un tableau de synthèse (voir *chapitre 6, tableaux 18, 20, 22, 24, 26, 28*). Les performances économiques n'ont pas été suffisamment appréciées compte tenu de la position occupée dans certains cabinets. Nous rappelons que l'organisation des cabinets comptables est très compartimentée et pyramidale. Les études de cas ont permis de faire émerger cinq principaux résultats et de nombreuses régularités.

En premier lieu, nous constatons que les innovations managériales et technologiques améliorent les processus de production et l'organisation interne des cabinets grâce à la rationalisation et à l'optimisation des méthodes de travail, des flux, des procédés, à la réduction des gaspillages, des dysfonctionnements et des temps d'attente. Elles placent le client au centre des activités des cabinets. Elles permettent d'une part, de produire plus vite, plus juste, plus utile et moins cher, et d'autre part de fiabiliser les processus. Elles contribuent à la performance économique par des gains de productivité et améliorent et/ou maintiennent la rentabilité du cabinet (sous-tendue la pérennité). Les innovations managériales visibles créent donc de la valeur utile et renforcent la satisfaction des clients. Elles garantissent aussi la qualité et aident à respecter les obligations professionnelles, réglementaires et internes (codes de conduite) et contribuent à la légitimité des cabinets auprès des parties prenantes.

En second lieu, les innovations de produits et services et de marché contribuent à la fois à la performance *économique* en termes de croissance, de création de valeur et pérennité, et à la performance *clients & adaptation à l'environnement* en répondant aux attentes et aux besoins des clients, en créant de la valeur utile. L'objectif est de consolider la clientèle existante et de conquérir de nouveaux clients. Leur adoption au sein des cabinets se traduit par une cascade d'innovations qui, à leur tour, impactent les quatre axes de la performance durable.

En troisième lieu, les innovations produites sont menées dans la plupart des cas dans le cadre d'une démarche d'anticipation pour s'adapter aux réalités de l'environnement.

En quatrième lieu, les différentes formes d'innovation concourent à créer de la réputation et de la confiance. La confiance repose sur la pertinence et la qualité des travaux et conseils fournis et sur le respect de la déontologie et des valeurs de la profession.

En cinquième lieu, les innovations environnementales et sociétales émergent progressivement. Des démarches de maîtrise des déplacements et des consommations énergétiques et de consommables (papier) et des actions de mécénat sont mises en place. Ces démarches contribuent aux dimensions légitimité et adaptation à l'environnement de la performance. Elles envoient un signe positif aux parties prenantes.

8.1.3.3 Les résultats de l'enquête par questionnaire

En faisant une description de notre échantillon, nous avons montré que, contrairement à cinq de nos études de cas, les répondants exercent majoritairement dans des cabinets de petite taille dont l'activité principale est l'expertise comptable. La question de l'avenir de la profession, et tout particulièrement celle de la performance, est perçue comme centrale. Les cabinets comptables attachent beaucoup d'importance au professionnalisme, à l'image et à l'ADN de la profession.

Nous avons mis en évidence des relations positives entre les dimensions du modèle et les variables innovation en étudiant les corrélations entre elles. L'intensité des relations est modérée et valide donc partiellement notre hypothèse centrale. Les cabinets estiment que les innovations ne constituent pas un levier puissant de performance durable. Les associations les plus significatives ont été localisées dans deux dimensions : processus & organisation et clients & adaptation. Les innovations technologiques, de produits et services, de marché, de marketing et les actions pour renforcer la légitimité (marque, réputation) contribuent le plus fortement à la performance durable. Nous avons observé que l'innovation était associée faiblement à la dimension professionnalisme & légitimité et très modérément avec la dimension finance. Ces résultats obtenus sont conformes à ceux trouvés dans la littérature et valident partiellement ceux issus des études de cas. Le *tableau 57*, page suivante, récapitule les relations d'associations les plus significatives entre les innovations et les dimensions de la performance durable, que nous avons retenues dans ce travail.

Il est intéressant de noter que la taille, la dominante du cabinet ont une influence sur trois dimensions de la performance durable tandis que l'adoption d'une logique « entreprise cabinet comptable » influence les quatre dimensions (voir chapitre 7, *tableau de synthèse n°*

54). Il faut souligner l'influence de la taille, la dominante du cabinet, la fonction, l'ancienneté, la logique entreprise cabinet comptable sur l'innovation (voir chapitre 7, Tableau 55).

Nous regroupons dans la performance sociétale, les dimensions légitimité, clients et adaptation à l'environnement.

<i>Dimensions de la performance durable dans la profession comptable</i>			
Economique / Financière		Client /Adap. Environ.	
<i>Fortes</i>	<i>Modérées</i>	<i>Fortes</i>	<i>Modérées</i>
Action de renforcement de la légitimité Implantation des NTIC	Accroissement des compétences Différenciation (être meilleur) Production, Coproduction de produits et services	Accroit et améliore la compétitivité Démarches <i>marketing</i> et <i>packaging</i> des offres Outils de communication novateurs Outils Relations clients	Création de nouvelles offres (fidélisation et prospects) Elargissement nouveaux marchés Concevoir un nouveau <i>business model</i> Adhésion à des réseaux
Process Int./Organisation		Légitimité/professi.	
<i>Fortes</i>	<i>Modérées</i>	<i>Fortes</i>	<i>Modérées</i>
Moteur de croissance Différenciation (être meilleur) Démarches <i>marketing</i> et <i>packaging</i> des offres Implantation des NTIC Elargissement nouveaux marchés Création de nouvelles offres (fidélisation et prospects) Outils de communication novateurs Adhésion à des réseaux	Accroissement des compétences Accroissement & maintien de la compétitivité Concevoir un nouveau <i>business model</i> Assure la survie-développement (pérennité) Stratégie de <i>Full service</i> Outils Relations clients	Action de renforcement de la légitimité	

Tableau 57 : Relations significatives d'association entre les innovations et les dimensions de la performance économique, managériale et sociale

8.1.4 Validation du corps d'hypothèses

Dans la partie introductive (cf. 0.3.4.1), nous proposons l'hypothèse centrale suivante : **l'innovation menée dans le cadre d'une démarche prospective stratégique adaptée est un levier de la performance durable de la profession comptable libérale en France.**

Cette hypothèse, nous l'avons décomposée en un ensemble de sous-hypothèses au sein d'un corps d'hypothèses. Nous procédons, dans les développements qui vont suivre, à leur évaluation. Nos hypothèses sont classées en quatre thèmes : la profession comptable, la prospective, l'innovation et la performance durable. Chaque hypothèse a été évaluée au regard de nos résultats en fonction de trois cotations : le carré noir indique que, par nos recherches, nous validons l'hypothèse (■), le triangle noir désigne les hypothèses partiellement validées (▲), et enfin le carré blanc marque les hypothèses que nous n'avons pas pu valider lors de nos recherches qu'il reste à démontrer dans des travaux futurs (□). De manière quantitative, nous validons entièrement l'hypothèse 1, 3, 4. Pour les hypothèses 2, 5, et 6, des approfondissements dans nos recherches semblent nécessaires (cf. *tableau 58*, page suivante).

	Hypothèses descriptives	Ev.	Hypothèses explicatives	Ev.	Hypothèses prescriptives	Ev.
H1	Pour la majorité des chefs d'entreprises, les experts comptables sont des partenaires privilégiés, mais moins aptes à jouer un rôle de conseil élargi.	■	Les clients voient les experts comptables comme une « assurance fiscale et sociale », mais peu connaissent leurs véritables périmètres d'intervention.	■	Pour la profession comptable, les missions de conseil et de gestion constituent un vivier important de développement. ce qui nécessite, à la fois d'élargir la palette d'activités, et de les promouvoir.	▲
H2	La profession comptable libérale s'oriente vers une logique d'entreprise de services.	■	Les évolutions multiples, que rencontrent le secteur, remettent en cause les équilibres actuels ce qui conduit à inscrire le futur dans une logique d'entreprise, orientée client et performance. Le profil d'entrepreneur permet d'être plus proactif, plus agile, plus innovateur.	■	Il s'agit de faire évoluer le <i>business model</i> en se structurant comme de véritables entreprises de services ce qui suppose de créer de nouvelles fonctions « supports », de manier les mêmes concepts que les clients et de s'appuyer sur leurs avantages concurrentiels comme l'éthique, la déontologie	▲
H3	Des études prospectives stratégiques sont menées très régulièrement par les instances professionnelles sur les avènements possibles de la profession comptable.	■	C'est un outil très utilisé pour les organisations désirant améliorer leurs performances, innover, réduire les incertitudes.	■	Il convient d'être acteur de son futur, en partie choisi, pour formuler des hypothèses dans une perspective à long terme.	▲
H4	La vision dominante considère que l'innovation ne concerne pas les entreprises de services, notamment intellectuels.	■	La difficulté de reconnaître les innovations dans les services tient principalement à leur caractère peu tangible, moins spectaculaire (invisibles), plus difficiles à évaluer.	■	Il s'agit d'analyser les pratiques des cabinets comptables pour montrer que ces derniers développent des innovations.	▲

H5	Les innovations contribuent positivement à la performance « durable » des cabinets comptables.	▲	Les entreprises qui investissent dans l'innovation ont tendance à croître davantage que les autres et à survivre.	▲	Il s'agit pour les cabinets comptables d'investir et de stimuler la culture de l'innovation pour améliorer leur performance durable.	▲
H6	Le concept de performance est complexe, multidimensionnel, imprécis, subjectif.	■	La signification de la performance diverge en fonction du contexte, des organisations. Dans la profession comptable, la performance est plus multidimensionnelle que financière en raison de ses traits saillants.	■	Pour porter un jugement sur l'impact des innovations sur la performance « durable », il convient de construire les dimensions de la performance durable en tenant compte des questions liées aux spécificités de la profession comptable.	▲

Tableau 58 : Corps d'hypothèses évalué

8.2 Contributions de la recherche

Tout travail de recherche vise à apporter une valeur ajoutée. Tout au long de cette thèse, nous avons cherché à atteindre cet objectif avec plus ou moins de succès. Nous présentons d'abord nos contributions théoriques (§ 8.2.1.), puis les contributions méthodologiques (§ 8.2.2.).

8.2.1 Les contributions théoriques

Les thèmes de l'innovation et de la performance font l'objet d'une abondante littérature, souvent explorées séparément sous l'angle à la fois théorique et empirique. Or, nous avons relevé que le monde de la recherche ne s'était pas beaucoup intéressé à analyser la relation innovation-performance durable dans un contexte nouveau. Notre ambition est de combler ce vide et d'appréhender deux concepts complexes dans une perspective tant d'un point de vue théorique que d'un point de vue méthodologique.

Notre principal apport théorique se situe dans la construction d'un cadre conceptuel d'analyse qui mobilise conjointement la sociologie des professions, les services, les entreprises de services professionnels, l'innovation, l'innovation dans les services, la performance et la performance durable. Notre grille de lecture (ou modèle théorique) est une combinaison de ces théories.

Premièrement, dans la première partie de la thèse, nous avons présenté le contexte de notre étude : la profession comptable libérale française. Le modèle de profession trouve sa source dans la sociologie des professions, dont elle reflète le modèle dominant : celui de la "*trait approach*". Après avoir posé les jalons qui différencient les professions des autres professions, nous avons procédé à une synthèse des caractéristiques de la profession comptable libérale, dite réglementée. Spécialement, nous avons analysé la profession

comptable et ses activités comme une entreprise de service particulière délivrant des services professionnels intellectuels.

Deuxièmement, l'état des lieux dressé de la profession comptable française confirme l'accélération des mutations qui hypothèquent le modèle traditionnel et explique pourquoi il nous a semblé essentiel de défendre la thèse selon laquelle les cabinets comptables doivent revoir leur *business model* et adopter une logique entreprise cabinet d'expertise comptable. Considérant le cabinet comptable comme un organisme vivant en interaction avec son environnement, notre recherche donne une vision globale de ce qu'est la prospective stratégique et son utilité pour formaliser les ambitions du cabinet. Nous affirmons que le projet de cabinet est un levier puissant à activer pour construire un cabinet comptable durablement performant.

Troisièmement, nous soutenons que le concept culte de performance est difficile à cerner, il est multidimensionnel, subjectif et varie selon les contextes et les acteurs. La performance se construit dans la durée et n'a de sens que, si elle intègre de multiples dimensions à la fois stratégiques, financières et non financières, quantitatives et qualitatives, valorisant un résultat ou un processus, évaluant la réalisation des objectifs organisationnels à court et à long terme. Nous corroborons le caractère ambigu et évolutif du concept de performance durable. La performance durable montre la capacité d'une organisation à survivre et à se développer à long terme, mais aussi à concilier de manière équilibrée les performances économiques et financières, sociales, et sociétales.

Quatrièmement, notre recherche livre une vision globale et dynamique de la performance des cabinets comptables qui intègre de multiples critères, principalement non financiers, comme le professionnalisme, l'éthique, la réputation, la conformité, les bonnes pratiques l'aptitude à créer et à fournir des prestations utiles et de qualité aux clients et autres parties prenantes et la capacité à innover. Nous confirmons à nouveau que la performance durable des cabinets comptables est aussi le fruit d'une démarche d'amélioration permanente des méthodes, des outils, des processus, d'une volonté partagée par l'ensemble des collaborateurs.

Cinquièmement, nous retenons que l'innovation est un des plus importants phénomènes aux multiples implications et significations (changement, nouveauté, incertitude, progrès, avenir, dynamisme, adaptation, compétitivité, proactivité, facteur de performance, etc.). Notre étude a réaffirmé que l'innovation est un concept difficile à appréhender, notamment dans les

entreprises de services. Le concept est à la fois substantif et procédural. Notre travail présente une vision d'ensemble des différentes formes que peut prendre l'innovation. Nous avons conclu que dans le cas des cabinets comptables, les efforts d'innovation sont sous-estimés. Au-delà de la représentation classique de l'innovation qui se base principalement sur le critère de « nouveauté produit et process, perçue par la matérialité physique », nous avons proposé une nouvelle approche de l'innovation dans les cabinets comptables. Nous défendons la position selon laquelle les cabinets innoveraient différemment et ces innovations sont plus invisibles, moins spectaculaires que dans d'autres secteurs d'activité.

Sixièmement, notre travail est à la croisée de plusieurs domaines de recherche : la sociologie, le contrôle, la comptabilité, l'économie, l'innovation, la prospective. Notre recherche s'est appuyée sur une grille de lecture intégrative en appliquant les concepts anglo-saxons (le Balanced Scorecard et le modèle de l'efficacité organisationnelle) dans notre contexte et les formes d'innovation dans les services proposées par Gallouj (1991) et Gardner et al. (2007).

Septièmement, en étudiant les différentes pratiques d'innovation des cabinets comptables, nous avons dégagé des résultats qui confirment notre hypothèse centrale. Il existe bien des liens de causalité et des corrélations entre les différentes formes d'innovation identifiées dans les cabinets comptables et les dimensions de la performance durable comme des influences entre la prospective, la taille, les stratégies d'innovation et la performance durable.

Nous affirmons qu'un cabinet comptable est performant durablement, si, par sa gestion dynamique, il crée de la valeur pour ses parties prenantes en étant à la fois efficace, efficient, légitime, professionnel, conforme aux normes et règles. Une organisation qui démontre sa capacité à innover, à assurer sa survie et son développement, avec des résultats solides et récurrents.

8.2.2 Les contributions méthodologiques

Dans notre thèse, le positionnement épistémologique relève du positivisme aménagé. Un cadre qui nous a semblé pertinent dès lors que nous considérons le cabinet comptable comme un objet complexe. Notre démarche s'est inscrite dans une logique de validation d'hypothèses, issues de la transformation d'expériences professionnelles en connaissances génériques, de la littérature et de l'intuition.

Un des points forts de notre recherche est la combinaison des méthodes qualitatives et quantitatives. Le second point fort est que notre recherche s'appuie sur notre expérience professionnelle (expert-comptable, expert-comptable stagiaire) de « praticien réflexif ». Nous avons voulu exploiter ces expériences professionnelles et les retraiter en matériaux de recherche.

Dans les études qualitatives, nous avons rapproché six études longitudinales parce qu'elles offrent une plongée au cœur d'organisations concurrentes, mais participant à un même milieu professionnel, réglementé. Ces études couvrent une période de 18 ans en aval de la réforme de la profession d'expertise comptable intervenue en 2010. Du point de vue méthodologique, mettre en perspective ces six études à des moments différents de leur histoire, nous a permis d'approcher la réalité organisationnelle (les phénomènes d'innovation et leur contribution à la performance des cabinets) et d'observer les changements et l'évolution de la profession. Les six cas sélectionnés présentent des traits communs permettant de produire des régularités et de faire des comparaisons. Nous avons opté pour une présentation individuelle des cas pour donner une vision globale et avons suivi le même mode de développement (la stratégie, l'identification des innovations, la contribution à la performance durable). Une matrice d'observation à deux dimensions a été élaborée qui distingue l'objet de l'innovation et le degré de nouveauté. Les résultats obtenus par les études de cas reflètent bien la réalité observée et révèlent que les cabinets comptables innovent comme les autres entreprises. Ces innovations ont principalement des impacts sur deux dimensions : la dimension « processus interne et organisation » et la dimension « client et adaptation à l'environnement ».

Quant aux études quantitatives, nous avons administré le questionnaire auprès d'une population difficile à approcher, qui se compose d'experts-comptables et de commissaires aux comptes ce qui nous a permis de construire une base de données. Souhaitant varier nos sources d'informations, nous avons cherché à collecter des informations auprès de professionnels non diplômés ou non inscrits (des stagiaires, des étudiants en comptabilité, des membres des groupes de travail « Professioncomptable2020 », etc.). Plusieurs méthodes de collecte ont été mobilisées : mise en ligne du questionnaire sous Google Drive, envoi individuel par courriel, relances, retraitement du fichier de réponse obtenu sous Google, codage, etc., ce qui justifie l'important volume de travail.

En ce qui concerne **le traitement des données quantitatives**, nous avons procédé de manière classique. Nous avons recouru à l'analyse univariée des variables les unes après les autres qui

nous a fourni un premier niveau d'analyse. Puis nous avons procédé à des analyses bivariées pour détecter les relations d'association entre les variables. Les corrélations de Rhô de Spearman nous ont permis de mesurer la force des liaisons entre variables. Les résultats révèlent des associations entre les différentes variables retenues, mais les intensités sont modérées et faibles. En recourant aux tests statistiques ANOVA et test T, nous avons constaté que la taille du cabinet, l'activité dominante du cabinet, l'adoption d'une logique entreprise cabinet d'expertise comptable avaient une influence sur la performance des cabinets, et sur l'innovation.

Une **analyse de contenu** nous a permis de synthétiser les commentaires des répondants sur le caractère spécifique des cabinets comptables, sur le virage vers une entreprise cabinet comptable, sur leurs perceptions par rapport au contenu de l'enquête.

8.3 Les limites de la recherche

Tout au long de ce travail de recherche, nous nous sommes efforcée d'apporter des réponses aux questions soulevées par la problématique ici traitée et de valider nos hypothèses de recherche. Comme toute recherche réalisée en sciences sociales, les résultats obtenus doivent être appréciés en tenant compte des limites inhérentes aux choix conceptuels et méthodologiques retenus et à leur mise en œuvre concrète. Mais celles-ci pourront devenir, par la suite, des perspectives de recherche pour les années à venir.

La première limite est liée à l'ancrage théorique de l'étude. Les cadres théoriques utilisés - la sociologie des professions par la "*trait approach*", les *SPFs*, l'innovation dans les services, les dimensions de la performance durable par l'approche du Balanced Scorecard et du modèle de l'efficacité organisationnelle - nous ont paru appropriés pour aborder notre sujet d'étude. Pourtant, l'étude de l'innovation aurait pu emprunter d'autres voies. La sociologie de l'innovation aurait pu fournir des enseignements intéressants. Le choix de la théorie de la structuration, développée par A. Giddens, aurait permis de s'intéresser à la diffusion interne et/ou sectorielle de l'innovation. Ce cadre conceptuel, privilégiant l'action humaine, la conscience discursive et pratique et le savoir, associé à une posture de praticien réflexif, aurait permis de mener l'étude des relations entre l'innovation et la performance d'une manière plus dynamique dans un contexte aussi institutionnalisé que les cabinets comptables. Quant aux modèles de performance retenus, nous aurions pu choisir un modèle plus proche de celui des entreprises de service professionnel intellectuel (le Conseil).

Nous regrettons de n'avoir pas été plus rigoureux quant au choix des indicateurs retenus dans chaque dimension de la performance. Ceci a créé une complexité, voire de la confusion, et des difficultés à interpréter les résultats.

La seconde limite se réfère au type de données collectées. Nous avons sélectionné les études de cas et l'enquête auprès des membres de la profession comptable libérale. Ce recueil d'information aurait pu être complété par des entretiens auprès d'un échantillon représentatif de la profession ce qui aurait permis de donner plus de validité à nos résultats.

Par ailleurs, les cas étudiés ne sont pas suffisamment représentatifs de la profession comptable ; hors l'association F, ce sont des cabinets de grande taille et de taille moyenne. Or, le poids des cabinets de petite taille dans la branche est important (près de 90 % des cabinets ont moins de dix salariés). Nous estimons aussi que ces expériences professionnelles sont trop anciennes.

Nous soulignons plusieurs biais cognitifs qui peuvent être source d'erreur : le biais de confirmation et le biais de reconstitution *a posteriori*. Le biais de confirmation consiste à diriger son attention en priorité vers les informations qui vont confirmer nos hypothèses de recherche. Pour éviter ce biais, nous avons mené nos investigations en adoptant la réflexivité dans la mesure où cette posture contribue à donner les moyens de la critique et le recul nécessaire pour analyser les faits. La collecte des données et leur analyse intervient bien après notre participation directe dans la vie de ces cabinets et procède par reconstitution *a posteriori*. Pour reconstituer les faits, il a fallu faire appel à nos « souvenirs ». Or ces souvenirs « peuvent être imprécis et lacunaires, surtout si les faits sont anciens » (Gavard-Perret et al., 2012, p. 152). Durant ces années passées en cabinets comptables, nous n'avons rédigé aucune note d'observation puisque nous n'avons jamais envisagé d'exploiter nos expériences professionnelles en matériaux de recherche. Du fait de notre position hiérarchique dans certaines structures, il ne nous a pas été possible d'observer attentivement les pratiques de gestion interne, etc. Quant aux incidences économiques et financières, elles n'ont pas été suffisamment approfondies par manque de données financières. Mais, ces difficultés ont été en partie surmontées par la triangulation des sources.

La **troisième limite** est liée à l'enquête réalisée auprès d'une population spécifique : les cabinets comptables. Le taux de réponse faible pose le problème de la généralisation des résultats obtenus (complexité et longueur du questionnaire, questions bloquantes, diffusion fin

juin-début juillet). Malgré l'intervention personnelle des responsables des réseaux de cabinets comptables, le nombre de réponses reçues de leurs adhérents est faible. Parmi nos ex-confères et collègues, peu ont fait l'effort de répondre à l'enquête malgré nos sollicitations.

Lors des derniers Congrès de l'Ordre des experts-comptables, nous avons eu l'occasion de discuter avec certains congressistes au sujet de nos travaux de recherche. Ils nous ont fait part de leurs difficultés à répondre à ce type de questionnaire portant sur le management et la stratégie. Nous avons aussi constaté que les cabinets d'audit et les cabinets leaders de la profession n'ont pas été intéressés par nos travaux de recherche (3 cabinets de grande taille). Dans un grand nombre de structures professionnelles, les jeunes experts-comptables et CAC ou les experts-comptables stagiaires ont des attributions principalement opérationnelles et ne participent pas activement à l'élaboration de la stratégie, à la gestion interne. Certains nous ont déclaré que leurs pratiques managériales étaient bien limitées.

Aussi, nous nous sommes rendue compte que cette enquête faisait double emploi avec une enquête du CSOEC portant sur la gestion des cabinets (cf. guide publié en 2012) ce qui peut expliquer leur manque d'intérêt.

Quant au **traitement statistique**, nous aurions souhaité réaliser une typologie des cabinets. Les essais réalisés n'ont donné aucun résultat probant. Nous pensons que les résultats obtenus présentent un intérêt en vue de les tester ultérieurement à l'aide de méthodes plus avancées (analyse de la variance multivariée, les modèles de régression) sur un échantillon de réponses plus important.

Les résultats sont partiels pour les raisons suivantes :

Tout d'abord, nous sommes partie d'intuitions, de propositions, d'hypothèses qui nous semblaient évidentes et qui ont été démontrées dans d'autres contextes. Au fur et à mesure de l'avancée de nos travaux, nous nous sommes rendue compte que le corps hypothèses établi au cours de la première année de notre recherche ne répondait pas vraiment aux expériences professionnelles, bases de nos études de cas. Nous souhaitions traiter uniquement des innovations de produits et services. Mais en réalité, les innovations observées empiriquement sont principalement de nature organisationnelle. Or, la construction de notre questionnaire a reposé sur ce corps d'hypothèses et n'a pas suffisamment testé les stratégies d'innovations managériales. Nous aurions pu mener une seconde enquête, plus courte, en nous centrant

uniquement sur les stratégies d'innovation et les dimensions de la performance retenues dans notre grille de lecture, après l'administration du questionnaire.

Ensuite, nous n'avons pas complété les méthodes d'investigation par une analyse qualitative des données en interviewant des dirigeants de cabinets.

Nous regrettons que notre projet de thèse, transmis au président du CSOEC n'a pas recueilli plus d'échos. Nous aurions souhaité intégrer les groupes de travail « Prospective », « Performance » et les responsables de commission, voire effectuer un stage de longue durée au sein de l'Ordre. Cela nous aurait permis de mieux appréhender les stratégies et les pratiques actuelles dans la profession comptable.

En effet, nous nous situons dans un domaine de recherche peu étudié. L'absence de recherches antérieures combinant les deux concepts théoriques complexes – l'innovation et la performance – limite la comparaison et la généralisation.

Enfin, le temps et le recul nécessaire nous ont fait défaut pour bien interpréter les résultats.

8.4 Les perspectives

Les voies de recherche au niveau théorique et empiriques sont nombreuses. Elles ont été évoquées dans la partie précédente traitant des limites de la recherche. Nous pourrions réaliser les travaux suivants :

1. Réalisation de recherches dans des structures professionnelles de tailles diverses, plus particulièrement dans celles qui mènent des démarches d'amélioration de la performance de type *Lean Management*,
2. Réalisation de travaux de recherche en intégrant des sociétés de conseil et de services spécialisées dans la conception et la mise en œuvre de solutions et pratiques innovantes pour améliorer la performance des cabinets comptables,
3. Réalisation d'une étude qualitative par entretiens auprès des dirigeants, des associés et des cadres supérieurs de cabinets comptables pour compléter, expliquer et valider les résultats obtenus,
4. Réalisation d'une étude comparative entre les professions comptables françaises, allemandes, belges, anglo-saxonnes,
5. Conception d'enquêtes par questionnaires en fonction des trois grandes familles de cabinets comptables en retenant des indicateurs de performance mieux adaptés aux cabinets comptables, notamment les plus petits,
6. Intégration de la dimension du Capital Humain en orientant les travaux sur la gestion des ressources humaines et des compétences dans la profession comptable. La

profession manque d'attractivité. Or les ressources des cabinets comptables reposent principalement sur les Hommes,

7. Élargissement du cadre théorique à la théorie de la structuration,
8. Étude de la relation de l'innovation avec l'apprentissage organisationnel dans la profession comptable,
9. Utilisation de méthodes statistiques plus approfondies comme les modèles de régression,
10. Etude sur une autre population que les cabinets comptables, comme les dirigeants d'entreprise pour comparer leur point de vue sur la question de l'innovation et la performance dans les cabinets comptables,
11. Réalisation d'une étude qualitative ayant un ancrage plus gestionnaire et moins sociologique. Nous entendons par là une méthode de recherche s'appuyant sur un dispositif intégrant un pôle théorique et un pôle technique en développant une approche qualimétrique (analyse socio-économique des organisations).

POUR CONCLURE

Toute recherche vise plus ou moins à produire des connaissances nouvelles. Nous espérons que notre travail a contribué à mieux faire connaître la profession comptable libérale française via les relations entre l'innovation et la performance durable des cabinets. Malgré cela, la problématique comporte de très nombreuses zones d'ombre qu'il reste à approfondir. En ce sens, nous ne pouvons qu'inciter les chercheurs à poursuivre leurs travaux dans un contexte précis ; celui des entreprises de service professionnel intellectuel particulières.

BIBLIOGRAPHIE

- Abbott, A. D. (1988). *The system of professions : an essay on the division of expert labor* (Vol. 1–1). Chicago ; London: The University of Chicago Press.
- Aharoni, Y. (1999). Internationalization of professional services: implications for accounting forms. In D. M. Brock, M. Powell, & C. R. Hinings, *Restructuring the professional organization : accounting, health care and law* (Vol. 1–1, p. 20-41). London ; New York: Routledge.
- Albarello, L. (2004). *Devenir praticien-chercheur: comment réconcilier la recherche et la pratique sociale* (Vol. 1–1). Bruxelles, Belgique: De Boeck Université.
- Albarello, L., Dupriez, V., & Kaddouri, M. (2011). *Choisir l'étude de cas comme méthode de recherche* (Vol. 1–1). Bruxelles: De Boeck.
- Alcouffe, S. (2004). *La diffusion et l'adoption des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : le cas de l'ABC en France* (Thèse doctorat). [s.n.], [S.l.]. Consulté à l'adresse <http://www.sudoc.fr/079546498>
- Alter, N. (1996). *Sociologie de l'entreprise et de l'innovation* (Vol. 1–1). Paris: Presses universitaires de France.
- Alter, N. (2000). *L'innovation ordinaire* (1ère éd., Vol. 1–1). Paris, France: Presses Universitaires de France, DL 2000.
- Alter, N. (Éd.). (2002). *Les logiques de l'innovation : approche pluridisciplinaire* (Vol. 1–1). Paris, France: Éd. La Découverte.
- Anand, N., Gardner, H. K., & Morris, T. (2007). Knowledge-based innovation: emergence and embedding of new practice areas in management consulting firms. *Academy of Management Journal*, 30(2), 406-428.
- Andrieux, M.-A. (2011). La marque expert-comptable : quels enjeux de compétitivité et de valorisation de nos métiers ? *SIC*, (294), 28.
- Ansoff, H. I. (1989). *Stratégie du développement de l'entreprise : une approche méthodologique du management stratégique dans le dernier quart du XXe siècle*. (B. Hou & M. Waquet, Trad.) (Vol. 1–1). [Paris], France: les Ed. d'organisation.
- Arraou, P. (2012). L'Expert Comptable Entrepreneurs. *SIC*, (305), 31 - 33.
- Atamer, T., Durand, R., & Reynaud, E. (2005). Développer l'innovation. *Revue française de gestion*, 31(155), 13-21.
- Aubert, B., Avenier, M.-J., Duymedjian, R., Gavard-Perret, M.-L., Gotteland, D., & Haon, C. (2008a). *Méthodologie de la recherche: réussir son mémoire ou sa thèse en sciences de gestion* (Vol. 1–1). Paris, France: Pearson Education.
- Aubert, B., Avenier, M.-J., Duymedjian, R., Gavard-Perret, M.-L., Gotteland, D., & Haon, C. (2008b). *Méthodologie de la recherche: réussir son mémoire ou sa thèse en sciences de gestion* (Vol. 1–1). Paris, France: Pearson Education.
- Aubret, J., & Gilbert, P. (2003). *Valorisation et validation de l'expérience professionnelle* (Vol. 1–1). Paris: Dunod.
- Azan, W. (2003). Du concept de développement chez F. Perroux aux théories de la performance par le changement organisationnel en sciences de gestion. In *24ÈME CONGRES DE L'AFC*. Consulté à l'adresse <http://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00582728/>
- Baker, R. J. (2009). Pricing on Purpose: How to Implement Value Pricing in Your Firm. *Journal of Accountancy*, 207(6), 62-67.
- Barbieri Masini, E. (2000). *Penser le futur : l'essentiel de la prospective et de ses méthodes* (Vol. 1–1). Paris: Dunod.

- Barras, R. (1986). Towards a theory of innovation in services. *Research Policy*, (15), 161-173.
- Barras, R. (1990). Interactive innovation in financial and business services: The vanguard of the service revolution. *Research Policy*, 19, 215-237.
- Barré, P. (2011a). *Experts-Comptables : l'heure des grands défis*. Paris: d-cryptages. Consulté à l'adresse <http://www.b-ready.fr/publications.html>
- Barré, P. (2011b). Impacts des mutations d'aujourd'hui sur notre exercice de demain. S'adapter pour réussir. *Les Estivales*, 8-9.
- Barré, P., & Gaubert, S. (2012). *La performance du cabinet : Mode d'emploi* (Vol. 1-1). Ordre des Experts-Comptables.
- Barré, P., Gaubert, S., & Reilhac, J.-M. (2012, octobre). *Le pilotage de la performance du cabinet*. Conférence présentée à 67ème Congrès de l'Ordre des Experts-Comptables. L'Expert Comptable ENTREPRENEUR UNE MARQUE UNE OFFRE Offre, Paris.
- Barré, P., Grafmeyer, P., Rivière, E., & Talon, A. (s. d.). Gestion des cabinets d'expertise comptable.
- Barré, P., & Melot, L. (2014). *Eco-Graphie des cabinets d'expertise comptable (Règlement de comptes dans la profession)* (2014^e éd.). Paris: d-cryptages. Consulté à l'adresse <http://www.b-ready.fr/publications.html>
- Barreyre, P.-Y. (1980). Typologie des innovations. *Revue française de gestion*, 1(24), 9-15.
- Barroso, M. D. L. (2013). Innovation and performance in public service organization: empirical evidence from portugese local government. In *Crise et Prospérité*. Lyon.
- Baumard, P. (1996). *Prospective à l'usage du manager* (Vol. 1-1). [Paris]: Litec.
- Benghozi, P.-J. (2009). La pérennité : un lest ou un gyroscope pour l'entreprise ? *Revue française de gestion*, n° 192(2), 177-181. <http://doi.org/10.3917/rfg.192.0177>
- Bergeron, H. (2002). La gestion stratégique et les mesures de la performance non financière des PME (p. 16). Présenté à 6ème Congrès international francophone sur la PME, HEC Montréal.
- Bessire, D. (1999). Définir la performance. *To define performance. (English)*, 5(2), 127-150.
- Blum, B. (2001). Comment rémunérer la performance dans un cabinet d'expertise comptable ?
- Blum, B. (2010). *L'articulation de l'intérêt mutuel et de la concurrence dans les réseaux de cabinets d'expertise comptable et d'audit indépendants ; une approche par le concept de légitimité*. Strasbourg.
- Bocco, B. S. (2010). Perception de la notion de performance par les dirigeants de petites entreprises en Afrique. *La Revue des Sciences de Gestion*, n°241(1), 117-124.
- Bouquin, H. (2010). *Le contrôle de gestion: contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance* (Vol. 1-1). Paris, France: Presses universitaires de France.
- Bourguignon, A. (1995). Peut-on définir la performance ? *Revue française de comptabilité*, (269), 61-66.
- Bourguignon, A. (2000). Performance et contrôle de gestion. In *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit* (Vol. 1, p. 931-941). Paris: Economica.
- Boussard, V. (2008). *Sociologie de la gestion : les faiseurs de performance* (Vol. 1-1). Paris: Belin.
- Boussard, V., Demazière, D., Milburn, P., & Dubar, C. (2010). *L'injonction au professionnalisme : analyses d'une dynamique plurielle* (Vol. 1-1). Rennes: Presses universitaires de Rennes.
- Boyer, A., & Nefzi, A. (2009). La relation entre la perception de la qualité et la fidélité : Une application aux sites web commerciaux. *La Revue des Sciences de Gestion, Direction et Gestion*, (234), 37-48. <http://doi.org/10.1051/larsg/2008053>

- Boyer, L., & Scouarnec, A. (2009). *La prospective des métiers* (Vol. 1-1). Cormelles-le-Royal: Ed. EMS, Management & société.
- Bricard, A. (2011). Expert-Comptable : une marque qui compte ! *SIC*, (295), 3.
- Brilman, J. (1995). *L'entreprise réinventée : organisation par processus, structures plates, équipes en réseaux...* (Vol. 1-1). Paris: Les Ed. d'Organisation.
- Brock, D. M., Powell, M., & Hinings, C. R. (1999). *Restructuring the professional organization : accounting, health care and law* (Vol. 1-1). London ; New York: Routledge.
- Brunel, V. (2009, juin). De l'importance du facteur humain à l'ère de la relation de service. *IFEC Economie et Comptabilité*, (239), 7-9.
- Burns, T., & Stalker, G. M. (1996). Mechanistic and Organic Systems of Management. In *The management of innovation* (3ème éd., p. 96-126). Oxford, Royaume-Uni: Oxford university press.
- Cadioux, L., & St-Pierre, J. (2012). La conception de la performance : Quels liens avec le profil entrepreneurial des propriétaires dirigeants de PME ? *Revue de l'Entrepreneuriat*, Vol. 10(1), 33-52.
- Cadiou, C., St-Pierre, J., Raymon, L., & Veran, L. (2008). *La performance en management : de la perception à la réalisation* (Vol. 1-1). Rennes: PUR.
- Cappelletti, L. (2005). La création de connaissances dans une recherche en audit et contrôle fondée sur l'expérience professionnelle. In *26ÈME CONGRES DE L'AFC*. Consulté à l'adresse <http://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00581141>
- Cappelletti, L. (2010a). La recherche-intervention : quels usages en contrôle de gestion ? In *31ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*. Consulté à l'adresse <http://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00481090>
- Cappelletti, L. (2010b). Le management de la relation client des professions : un nouveau sujet d'investigation pour le contrôle de gestion. *Management & Avenir*, 31(1), 339. <http://doi.org/10.3917/mav.031.0339>
- Cappelletti, L. (2010c, avril). Vers une performance multidimensionnelle. *Economie et Management*, (135), 5-11.
- Cappelletti, L. (2012). *Le contrôle de gestion de l'immatériel : une nouvelle approche du capital humain* (Vol. 1-1). Paris: Dunod. Consulté à l'adresse <http://www.sudoc.fr/161354211>
- Capron, M. (1993). *La comptabilité en perspective*. Paris, France: Éd. la Découverte.
- Carassus, C., & Carassus, D. (2006). Apports et principes d'un tableau de bord prospectif de type Balanced Scorecard pour un cabinet d'expertise comptable de petite taille. In *Comptabilité, contrôle, audit et Institution(s)* (p. 49). Tunis. Consulté à l'adresse <http://iae-creg.www.univ-pau.fr/live/chercheurs/david-carassus#s1084440>
- Carassus, D., & Gregorio, G. (2003). Gouvernance et audit externe légal : une approche historique comparée à travers l'obligation de reddition des comptes (p. 23). Présenté à Les 9èmes Journées d'Histoire de la Comptabilité et du Management. Gouvernement d'entreprise : perspectives historiques, Paris. Consulté à l'adresse http://www.crefige.dauphine.fr/recherche/histo_compta.htm
- Caron-Fasan, M.-L. (2008). Accompagner l'innovation dans les entreprises : de la veille technologique à la veille usage anticipative. *La Revue des Sciences de Gestion*, 3(231-232), 19-26.
- Carricano, M., Pujol, F., & Bertrandias, L. (2010). *Analyse de données avec SPSS*. Paris, France: Pearson Education.
- Carr-Saunders, S. A. M. (1928). *Professions: their organization and place in society*. The Clarendon Press.

- Cerruti, F., & Richard, C. (2008). Qualité de l'audit et Satisfaction de l'audité : Chronique d'une Innovation Ordinaire. In *29ÈME CONGRES DE L'AFC*. Consulté à l'adresse <http://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00522438>
- Chaduteau, O. (2006). *Positionnement et développement des cabinets de services professionnels* (EMS Management & Société). Paris.
- Champy, F. (2009). *La Sociologie des Professions* (1re éd.). Presses Universitaires de France - PUF.
- Champy, F. (2011). *Nouvelle théorie sociologique des professions*. Presses Universitaires de France - PUF.
- Chanlat, O., & Babeau, J.-F. (2011). Déviance ordinaire, innovation et gestion. *Revue française de gestion*, n° 210(1), 33-50.
- Chapellier, P. (2003). Les apports potentiels d'Internet à la mission de l'expert-comptable dans les petites entreprises. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Tome 9(2), 171-187. <http://doi.org/10.3917/cca.092.0171>
- Chapellier, P. (2004). Internet pour une relation de qualité entre l'expert-comptable et le dirigeant de PE. In *25ÈME CONGRES DE L'AFC*. Consulté à l'adresse <http://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00592984>
- Chapellier, P., & Trigui, T. (2007). CABINETS D'EXPERTISE COMPTABLE : IMPACTS D'INTERNET SUR LA RELATION CLIENT ET LA PERFORMANCE. In *28ÈME CONGRES DE L'AFC*. Consulté à l'adresse <http://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00543092>
- Chaput, L. (2007). *Modèles contemporains en gestion : un nouveau paradigme, la performance* (Vol. 1-1). Québec: Presses de l'Université du Québec. Consulté à l'adresse <http://www.sudoc.fr/114373906>
- Collins, J. C. (2011). *De la performance à l'excellence : devenir une entreprise leader*. (A. Prigent, Trad.) (Vol. 1-1). Paris: Pearson. Consulté à l'adresse <http://www.sudoc.fr/150785127>
- Collins, J. C., & Hansen, M. T. (2012). *Le choix de l'excellence : prospérer dans un monde incertain*. (L. Nicolaïeff, Trad.) (Vol. 1-1). [Montreuil], France: Pearson.
- Couturier, Y. (2000). L'inflation réflexive dans le courant praxéologique : indice de la reconstruction de l'idéologie professionnaliste. *Nouvelles pratiques sociales*, 13(1), 137-152.
- CPA Horizons 2025: A Road Map for the Future. (2011, novembre). Consulté 17 août 2012, à l'adresse <http://www.aicpa.org/research/cpahorizons2025/pages/cpahorizons2025.aspx>
- Damanpour, F., & Aravind, D. (2012). Managerial Innovation: Conceptions, Processes, and Antecedents. *Management & Organization Review*, 8(2), 423-454. <http://doi.org/10.1111/j.1740-8784.2011.00233.x>
- Damanpour, F., & Evan, W. M. (1984). Organizational Innovation and Performance: The Problem of « Organizational Lag ». *Administrative Science Quarterly*, 29(3), 392-409.
- Damanpour, F., Walker, R. M., & Avellaneda, C. N. (2009). Combinative Effects of Innovation Types and Organizational Performance: A Longitudinal Study of Service Organizations. *Journal of Management Studies*, 46(4), 650-675. <http://doi.org/10.1111/j.1467-6486.2008.00814.x>
- David, A., & Hatchuel, A. (2012). Logique, épistémologie et méthodologie en sciences de gestion : trois hypothèses revisitées. In R. Laufer, *Les Nouvelles fondations des sciences de gestion : éléments d'épistémologie de la recherche en management* (Vuibert, Vol. 1-1, p. 111-143). Paris, France: MINES ParisTech.

- De Jouvenel Hugues, H. (2012, mars 3). Interview d'Hugues de Jouvenel sur l'avenir de la profession comptable. Consulté à l'adresse http://www.youtube.com/watch?v=kkfJwi0rn64&feature=youtube_gdata_player
- De la Villarmois, O. (2001). Le concept de performance et sa mesure : un état de l'art, 21.
- Deltour, F. (2000). L'innovation dans l'organisation : dépasser les ambiguïtés du concept. *CLAREE*, &_.
- De Montmorillon, B. (2008). Nouveaux enjeux de la prospective à la lumière de la théorie des organisations. *Management & Avenir*, 19(5), 11. <http://doi.org/10.3917/mav.019.0011>
- Département juridique du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables. (2013). *Exercice professionnel et déontologie* (2013^e éd.). Paris: CSO.
- Detrie, J.-P., & Ramanantsoa, B. (1988). *Stratégie de l'entreprise et diversification*. [Paris]: Nathan, 1988. Consulté à l'adresse <http://www.sudoc.fr/021353379>
- Djellal, F., & Gallouj, F. (2000). Le « casse-tête » de la mesure de l'innovation dans les services : enquête sur les enquêtes. *Revue d'économie industrielle*, 93, 7-28. <http://doi.org/10.3406/rei.2000.1022>
- Djellal, F., & Gallouj, F. (Éd.). (2002). *Nouvelle économie des services et innovation* (Vol. 1-1). Paris ; Budapest ; Torino : L'Harmattan ; Dunkerque: Innoval. Consulté à l'adresse <http://www.sudoc.fr/067690599>
- Djellal, F., & Gallouj, F. (2009). Innovation dans les services et entrepreneuriat: au-delà des conceptions industrialistes et technologistes du développement durable. *Innovations*, 29(1), 59. <http://doi.org/10.3917/inno.029.0059>
- Djellal, F., & Gallouj, F. (2011a). Innovation dans les services, performance et politique publique. *Economie Appliquée*, LXIV(2), 53-89.
- Djellal, F., & Gallouj, F. (2011b). Innovation dans les services, performance et politique publique. *Economie Appliquée*, Tome LXIV(n°2), 53-89.
- Djellal, F., & Gallouj, F. (2012). Innovation sociale et innovation de service : première ébauche d'un dialogue nécessaire. *Innovations*, 38(2), 37. <http://doi.org/10.3917/inno.038.0037>
- Donada, C., & Mbengue, A. (2007). Méthodes de classification et de structuration. In R.-A. Thiétart, *Méthodes de recherche en management* (3^{ème} éd., Vol. 1-1, p. 391-413). Paris: Dunod.
- Dossier. Réforme de l'ordonnance. Quels nouveaux métiers autour de l'expertise comptable ? (2011, trimestre). *IFECMAG*, (45), 16 pages.
- Drucker, P. F. (2005). *L'avenir du management*. (J. Fontaine, Trad.) (Vol. 1-1). Paris : Village mondial: Pearson education France. Consulté à l'adresse <http://www.sudoc.fr/140492062>
- Drucker, P. F. (2011). *Devenez manager ! : les meilleurs textes de Peter Drucker*. (J. Fontaine, Trad.) (Vol. 1-1). Paris: Pearson Education. Consulté à l'adresse <http://www.sudoc.fr/151293511>
- Dubar, C., & Tripier, P. (1998). *Sociologie des professions*. Armand Colin.
- Dubar, C., Tripier, P., & Boussard, V. (2011). *Sociologie des professions* (3^e édition). Armand Colin.
- Dumont, A., & Damlamian, J.-J. (2001). *Innover dans les services: de l'évident à l'impensable*. Paris, France: Village mondial.
- Dupuy, Y., Rigal, J.-J., & Teller, Y. (2000). Recherches et pratiques en comptabilité, contrôle et audit. In *Recherches et pratiques en gestion. IAE, XV^e journées nationales, Bayonne-BIarry 2000* (Vol. 1-1, p. 29-41). Paris, France: Dalloz.
- Eccles, R. G. (1991). The Performance Measurement Manifesto. *Harvard Business Review*, 69(1), 131-137.

- Eccles, R. G., Serafeim, G., Seth, D., & Chu Yee Ming, C. (2013). The Performance Frontier: Innovating for a Sustainable Strategy: Interaction. *Harvard Business Review*, 91(7), 17-17.
- Ehrenberg, A. (1991). *Le culte de la performance* (Vol. 1-1). Paris, France: Calmann-Lévy.
- Eisenhardt, K., & Graebner, M. (2007). Theory building from cases: Opportunities and challenges. *Academy of Management Journal*, 50(1), 25-32.
- Enlart Bellier, S., & Benoist, A. (2003). *L'anticipation : l'éternel mirage du management ?* (Vol. 1-1). Paris: Vuibert. Consulté à l'adresse <http://www.sudoc.fr/071616861>
- Evetts, J. (2003). The Sociological Analysis of Professionalism Occupational Change in the Modern World. *International Sociology*, 18(2), 395-415.
<http://doi.org/10.1177/0268580903018002005>
- Evrard, Y., Pras, B., Roux, E., Desmet, P., Dussaix, A.-M., & Lilien, G. L. (2009). *Market : fondements et méthodes des recherches en marketing* (Vol. 1-1). Paris, France: Dunod, impr. 2009.
- Eymeri-Douzans, J.-M. (s. d.). « Sociologie des professions ». In *Encyclopædia Universalis [en ligne]* (p. 9). Consulté à l'adresse <http://www.universalis-edu.com/encyclopedie/sociologie-des-professions/>
- Fagerberg, J., Mowery, D. C., & Nelson, R. R. (Éd.). (2009). *The Oxford handbook of innovation*. Oxford: Oxford handbook.
- Fairclough, N. (2005). Discourse analysis in organization studies: the case for critical realism. *Organizations*, 6(26), 916-935.
- Favre-Bonté, V., Gardet, É., & Thévenard-Puthod, C. (2009). Gestion des innovations : le cas d'une caisse régionale du Crédit Agricole. *Gestion*, 34(1), 10.
<http://doi.org/10.3917/riges.341.0010>
- Fédération des Experts Comptables Européens. (2007). *Le Marché Intérieur des services et la profession comptable : qualification et reconnaissance*. (p. 1-19). Bruxelles: FEE. Consulté à l'adresse
http://www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=761
- Ferguson, L. (2012). Gaining (From) Your Clients' Trust. How CPAs can shift from service provider to essential business adviser. *Journal of Accountancy*, 38-43.
- Fernez-Walch, S., & Romon, F. (2006). *Management de l'innovation: de la stratégie aux projets* (Vol. 1-1). Paris, France: Vuibert.
- Feudjo, J. R., & Tchankam, J.-P. (2013). Une expérience africaine de coaching : le coaching des PME par les experts-comptables dans le processus de changement OCAM-OHADA en Afrique. *Recherches en Sciences de Gestion*, N° 96(3), 47-65.
<http://doi.org/10.3917/resg.096.0047>
- Flipo, J.-P. (2000). *L'innovation dans les activités de service: une démarche à rationaliser*. Paris, France: Ed. d'organisation, DL 2000.
- Foray, D., & Mairesse, J. (1999). *Innovations et performances : approches interdisciplinaires* (Vol. 1-1). Paris: Éditions de l'EHESS. Consulté à l'adresse
<http://www.sudoc.fr/04528296X>
- Forgues, B. (2007). La rédaction du travail de recherche. In R.-A. Thiétart, *Méthodes de recherche en management* (3ème éd., Vol. 1-1, p. 521-537). Paris: Dunod.
- Fortin, J. (2007). Comptabilité. 100 ans de turbulence. *Gestion*, 32(3), 30.
<http://doi.org/10.3917/riges.323.0030>
- Gadéa, C., & Demazière, D. (2009). *Sociologie des groupes professionnels : Acquis récents et nouveaux défis*. Editions La Découverte.
- Gadrey, J. (1994). La modernisation des services professionnels. Rationalisation industrielle ou rationalisation professionnelle ? *Revue française de sociologie*, 35(2), 163-195.

- Gadrey, J. (1996). *Services : la productivité en question*. Paris: Desclée de Brouwer.
- Gadrey, J. (2003). *Socio-économie des services* (3ème éd.). Paris: La Découverte. Consulté à l'adresse http://www.cairn.info/article.php?ID_ARTICLE=DEC_GADRE_2003_01_0003
- Gadrey, J., & Gallouj, F. (1998). The Provider-Customer Interface in Business and Professional Services. *The Service Industries Journal*, 18(2), 1-15.
- Gallouj, C., & Gallouj, F. (1996). *L'innovation dans les services* (Vol. 1-1). Paris: Économica. Consulté à l'adresse <http://www.sudoc.fr/004012097>
- Gallouj, F. (1991). Les formes de l'innovation dans les services de conseil. *Revue d'économie industrielle*, (57), 25-45. <http://doi.org/10.3406/rei.1991.1375>
- Gallouj, F. (1992). *Economie de l'innovation dans les services : au-delà des approches industrialistes*. [S.l.]: [s.n.]. Consulté à l'adresse <http://www.sudoc.fr/041519620>
- Gallouj, F., & Djellal, F. (2010). Services, innovation and performance: general presentation. *Journal of Innovation Economics*, n° 5(1), 5-15. <http://doi.org/10.3917/jie.005.0005>
- Gallouj, F., & Savona, M. (2009). Innovation in services: a review of the debate and a research agenda. *Journal of Evolutionary Economics*, 19(2), 149-172. <http://doi.org/10.1007/s00191-008-0126-4>
- Gallouj, F., & Weinstein, O. (1997). Innovation in services. *Research Policy*, 26(4-5), 537-556. [http://doi.org/10.1016/S0048-7333\(97\)00030-9](http://doi.org/10.1016/S0048-7333(97)00030-9)
- Gand, S. (2008, septembre 22). *L'organisation des dynamiques de services professionnels. Logique de rationalisation, cadre de gestion et formes de collégialité. A partir d'une recherche-intervention dans un cabinet de conseil et d'expertise*. École Nationale Supérieure des Mines de Paris, Paris. Consulté à l'adresse <http://pastel.archives-ouvertes.fr/pastel-00738425>
- Gardner, H. K., Morris, T., & Anand, N. (2007). Developing new practices: recipes for success. In L. Empson (Éd.), *Managing the modern law firm: new challenges, new perspectives* (Vol. 1-1, p. 64-90). Oxford, Royaume-Uni.
- Garel, G. (20111207). *Peut-on gérer l'innovation ?*. Paris.
- Garel, G., & Mock, E. (2012). *La fabrique de l'innovation* (Vol. 1-1). Paris: Dunod.
- Gavard-Perret, M.-L., Gotteland, D., Haon, C., Jolibert, A., Aubert, B., Avenier, M.-J., & Duymedjian, R. (2012). *Méthodologie de la recherche en sciences de gestion: réussir son mémoire ou sa thèse* (Vol. 1-1). Montreuil, France: Pearson.
- Gervais, M. (2000). Contrôle de gestion des activités de service. In *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit* (Vol. 1, p. 483-497). Paris: Economica.
- Gestion des cabinets d'expertise comptable*. (2012) (Vol. 1). Paris: Ordre des Experts-Comptables.
- Giddens, A. (2005). *La constitution de la société: éléments de la théorie de la structuration*. (M. Audet, Trad.) (Vol. 1-1). Paris, France: Presses universitaires de France.
- Gineste, S., Laverny, C., Prentout, G., & Toison, F. (2010). *Etude prospective de la branche professionnelle des experts comptables et des commissaires aux Comptes et élaboration d'un répertoire des métiers* (p. 142). BPI OMECA. Consulté à l'adresse <http://www.f3c-cfdt.fr/secteurs/conseil-publicite/docs-conseil-publicite/activites-comptables/192-etude-prospective-de-la-branche-professionnelle-des-experts-comptables-et-des-commissaires-aux-comptes-et-elaboration-dun-repertoire-des-metiers.html>
- Godet, M. (2004). *Manuel de prospective stratégique. 2, L'art et la méthode* (Vol. 1-1). Paris: Dunod.
- Godet, M. (2007). *Manuel de prospective stratégique, Tome 1 : Une indiscipline intellectuelle* (3e édition). Dunod.

- Greenwood, R., & Lachman, R. (1996). Change as an Underlying Theme in Professional Service Organizations: An Introduction. *Organization Studies* (Walter de Gruyter GmbH & Co. KG.), 17(4), 563-572.
- Greenwood, R., Li, S. X., Prakash, R., & Deephouse, D. L. (2005). Reputation, Diversification, and Organizational Explanations of Performance in Professional Service Firms. *Organization Science*, 16(6), 661-673.
- Groff, A. (2009). *Manager l'innovation* (Vol. 1-1). La Plaine Saint-Denis, France: AFNOR.
- Hafsi, T., Séguin, F., & Toulouse, J.-M. (2000). *La stratégie des organisations : une synthèse*. Montréal: Éditions Transcontinental.
- Hamel, G. (2000). *Leading the revolution*. Boston, Mass.: Harvard Business School Press.
- Hamel, G., & Prahalad, C. K. (1995). *La conquête du futur : stratégies audacieuses pour prendre en main le devenir de votre secteur et créer les marchés de demain*. (L. Cohen, Trad.) (Vol. 1-1). Paris: InterEditions.
- Haon, C., & Jolibert, A. (2008). Choisir parmi les méthodes quantitatives explicatives. In *Méthodologie de la recherche en sciences de gestion: réussir son mémoire ou sa thèse* (Vol. 1-1, p. 281-312). Montreuil, France: Pearson.
- Hatem, F., Cazes, B., Roubelat, F., & Godet, M. (1993). *La prospective : pratiques et méthodes* (Vol. 1-1). Paris: Economica.
- Hinings, C. R., & Greenwood Royston. (1999). The dynamics of change in large accounting firms. In D. M. Brock & M. Powell, *Restructuring the professional organization : accounting, health care and law* (Vol. 1-1, p. 131-154). London ; New York: Routledge.
- Hughes, E. C. (1996). *Le regard sociologique: essais choisis*. (J.-M. É. scientifique Chapoulie, Éd.) (Vol. 1-1). Paris, France: Éd. de l'École des hautes études en sciences sociales, impr. 1996.
- Hunot, F., Melot, L., & Poinot, T.-N. (2013). *Experts-Comptables : Construire son projet de cabinet à l'heure des nouveaux modèles économiques*. Paris: by-ready. Consulté à l'adresse www.b-ready.fr/d-cryptages-la-collection-pour-experts-comptables.htm
- Il existe aussi des pirates du chiffre... (2012, octobre 9). Consulté 25 septembre 2013, à l'adresse http://archives.lesechos.fr/archives/cercle/2012/10/09/cercle_55903.htm
- Jacquet, S. (2011, octobre 17). Management de la performance, p. 18. Versailles.
- Jamin, C. (2012). Services juridiques : la fin des professions ? *Pouvoirs*, 140(1), 33. <http://doi.org/10.3917/pouv.140.0033>
- Jasor, M. (2013, avril 3). Les clés de développement des cabinets d'audit, d'avocats et de conseils. *Les Echos Business*, p. 38. Paris.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2003). *Le tableau de bord prospectif*. (M. Sperry, Trad.) (Vol. 1-1). Paris, France: Eyrolles-Éd. d'Organisation, DL 2004.
- Karpik, L. (1995). *Les avocats: entre l'État, le public et le marché* (Vol. 1-1). Paris, France: Gallimard.
- L'Académie. (s. d.). *Le comptable de 2020. Transformation du métier. Evolution de la filière et des compétences*. (Conclusions du groupe de travail de l'Institut du Benchmarking, département de l'Académie No. 21). Paris. Consulté à l'adresse http://www.lacademie.info/evenements/conferences/debat_sur_le_metier_comptable_en_entreprise_en_2020
- Lachmann, J. (2010). *Stratégie et financement de l'innovation* (Vol. 1-1). Paris: Economica.
- Lallé, B. (2004). Production de la connaissance et de l'action en sciences de gestion. Le statut expérimenté de « chercheur-acteur. *Revue française de gestion*, 30(148), 45-65. <http://doi.org/10.3166/rfg.148.45-65>

- Lande, E., & Devreton, B. (2010). Performance des organisations publiques : le cas des universités. *Economie et Management*, (135), 19-24.
- Landrieu, J., & Kaisergrüber, D. (1999). *Tout n'est pas économique : des entreprises qui construisent leur performance* (Vol. 1-1). La Tour d'Aigues: Ed. de l'Aube.
- La Révolution des Services. Nouveaux besoins, nouveaux services, nouveaux métiers. (2012). Consulté à l'adresse [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/etude_services_futur_29032012/\\$FILE/etude_services_futur_29032012.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/etude_services_futur_29032012/$FILE/etude_services_futur_29032012.pdf)
- Larson Sarfatti, M. (1977). *The Rise of professionalism: a sociological analysis*. Berkeley: University of California Press.
- Lebas, M. (1995). Oui, il faut définir la performance. *Revue française de comptabilité*, (269), 66-71.
- Lenoir, F., Devaux, M., & Sauzee, F. (2007, juin). Les stratégies de cabinet. Quelles stratégies pour les cabinets de demain ? *IFEC Economie et Comptabilité*, (238), 29-31.
- Le Roy, F., Robert, M., & Giuliani, P. (2013). L'innovation managériale. *Revue française de gestion*, 235(6), 77-90.
- Lesourne, J. (1985). *L'entreprise et ses futurs : comment la voient les chefs d'entreprise, comment l'imagine la prospective* (Vol. 1-1). Paris ; New York ; Barcelone [etc.]: Masson.
- Lesourne, J., Randet, D., Dehecq, J.-F., & FUTURIS. (2009). *La recherche et l'innovation en France* (Vol. 1-1). Paris: O. Jacob.
- Lesourne, J., & Stoffaës, C. (2001). *Prospective stratégique d'entreprise : de la réflexion à l'action*. (F. Roubelat & A.-E. Saab, Éd.) (Vol. 1-1). Paris: Dunod.
- L'expert-comptable entrepreneur : une marque, une offre*. (2012, octobre). Présenté à Congrès de l'Ordre des Experts comptables, Paris.
- Littardi, J. (1993). Le projet de la profession. In R. Institut de socio-économie des entreprises et des organisations (Ecully (Éd.), *Evolution de l'expert-comptable: le conseil en management, professionnalisme des consultants* (p. 35-41). Paris: Economica.
- Lopater, C., Deysine, M.-A., Blandin, A.-L., & PricewaterhouseCoopers. (2013). *Comptable 2014: traité des normes et réglementations comptables applicables aux entreprises industrielles et commerciales en France*. Levallois, France: F. Lefebvre, DL 2013.
- Lowendahl, B. (2005). *Strategic management of professional service firms* (3ème édition). Copenhagen, Danemark: Copenhagen business school press.
- Lutz, D., & Finck, J. (2012). *L'expert-comptable entrepreneur. Boostez votre attractivité*. ERC.
- Maister, D. (1996). *Sociétés de conseil : comment réussir votre développement*. (L. Nicolaïeff, Trad.). Paris: Vuibert.
- Maister, D. H. (2000). *True professionalism: The Courage to Care About Your People, Your Clients, and Your Career* (1^{re} éd.). Free Press.
- Malhotra, N. K., Borries, D., Macé, S., & Shahidi, N. (2011). *Études marketing*. (J.-M. (1951-) D. de la publication Décaudin & A. D. de la publication Bouguerra, Trad.) (Vol. 1-1). Paris, France: Pearson Education.
- Malleret, V. (2008). Le contrôle dans les entreprises de services. In *Le contrôle de gestion: Organisation, outils et pratiques* (3ème édition, p. 183-204). Paris, France: Dunod.
- Marmuze, C. (1997). Performance. In P. Joffre & Y. Simon (Éd.), *Encyclopédie de gestion* (2ème éd., Vol. 1-3, p. 2194-2107). Paris: Economica.
- Martin, M. (2011). Le « tiers de confiance » : un intervenant d'avenir. *Revue française de comptabilité*, (440), p. 10.

- Maurice, M. (1972). Propos sur la sociologie des professions. *Sociologie du travail. Science rationalité et industrie*, XIV(2), 213-225.
- Mbengue, A. (2007). Méthodes de classification et de structuration. In R.-A. Thiétart, *Méthodes de recherche en management* (3ème éd., Vol. 1-1, p. 391-413). Paris: Dunod.
- Melot, L. (s. d.). *Le défi majeur des cabinets d'audit et d'expertise comptable*. Xerfi Canal. Consulté à l'adresse <http://www.xerfi.fr/etudes/0SAE02.pdf>
- Melot, L., & Warlin, L. A. (2011). *Les cabinets d'audit et d'expertise comptable: défis et stratégies à l'heure du basculement vers une logique de marché* (Xerfi, Vol. 1-2). Paris: Precepta.
- Menger, P.-M. (2003). *Les professions et leurs sociologies : Modèles théoriques, catégorisations, évolutions*. Maison des Sciences de l'Homme.
- Metcalfe, J. S. (1998). *Evolutionary economics and creative destruction* (Vol. 1-1). London, Etats-Unis.
- Meyssonier, F. (2012). Le contrôle de gestion des services : réflexion sur les fondements et l'instrumentation. *Comptabilité - Contrôle - Audit, Tome 18(2)*, 73-97. <http://doi.org/10.3917/cca.182.0073>
- Mignon, S. (2001). *Stratégie de pérennité d'entreprise* (Vol. 1-1). Paris: Vuibert.
- Miles, I. (2010). Service Innovation. In P. P. Maglio (Éd.), *Handbook of Service Science. Service Science Research and Innovation in the Service Economy* (p. 511-530). Springer Science Business Media.
- Miles, I., Kastrinos, N., Bilderbeek, R., & Hertton Den, P. (1995). *Knowledge-intensive business services: users, carriers and sources of innovation* (p. 117). Brussels: European Commission - DG13 SPRINT-EIMS. Consulté à l'adresse <https://www.escholar.manchester.ac.uk/uk-ac-man-scw:75252>
- Miles, M. B., & Huberman, A. M. (2003). *Analyse des données qualitatives*. (J.-J. Bonniol, Éd., M. Hlady Rispal, Trad.) (Vol. 1-1). Bruxelles: De Boeck.
- Mintzberg, H. (1982). *Structure et dynamique des organisations*. (P. Romelaer, Trad.) (Vol. 1-1). Paris: les Éditions d'Organisation.
- Mioche, A. (2005). Profession et Professionnalisation : quelques travaux sociologiques fondateurs de la notion de profession. In M. Sorel & R. Wittorski, *La professionnalisation en actes et en questions* (p. 177-183). Paris: L'Harmattan.
- M. L. (2007, juin). Le futur du cabinet. Les enjeux de la prospective professionnelle. Analyse de l'environnement. Les enjeux stratégiques. Innovations et performances : quels outils pour demain ?, 12-42.
- Monat, L. (2008). Les services professionnels orientés «service global». *Gestion, Vol. 33(4)*, 66-70. <http://doi.org/10.3917/riges.334.0066>
- Moncef, B., Carbone, V., Soulerot, M., & Ecole supérieure du commerce extérieur. (2011). *Le management durable au coeur des organisations* (Vol. 1-1). Paris: Hermès science ; Lavoisier. Consulté à l'adresse <http://www.sudoc.fr/154355313>
- Montagna, P. D. (1971). The Public Accounting Profession Organization, Ideology, and Social Power. *American Behavioral Scientist*, 14(4), 475-491. <http://doi.org/10.1177/000276427101400402>
- Morin, E., Boulianne, E., & Guindon, M. (1996, septembre). Mesurer la performance de l'entreprise. *Gestion*, 21(3), 61-66.
- Morin, E., Savoie, A., & Beaudin, G. (1994). *L'efficacité de l'organisation : théories, représentations et mesures* (Vol. 1-1). Montréal, Paris, Casablanca: Gaëtan Morin.
- Moss Kanter, R. (2006). Innovation: The Classic Traps. *Harvard Business Review*, 84(11), 72-83.

- Mougin, Y. (2004). *Manager durablement dans l'efficacité* (Vol. 1-1). Saint-Denis la Plaine: AFNOR.
- Moysan-Louazel, A. (2011). Les professions libérales réglementées, le marché et la concurrence - Le cas des experts-comptables et des avocats. (French). *CCA*, 17(2), 89-111.
- Moysan-Louazel, A., & Dietrich, A. (2010). Dedans, dehors ? Stratégies de professionnalisation et territoires professionnels. L'exemple de la profession comptable. Présenté à 21ème congrès de l'AGRH : « nouveaux comportements; nouvelle GRH ? ». Consulté à l'adresse <http://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00554810>
- Moysan-Louazel, A., & Dietrich, A. (2012). Conflits de territoire dans la profession d'expert-comptable. *Revue Française de Socio-Économie*, n° 9(1), 227-245. <http://doi.org/10.3917/rfse.009.0227>
- Naro, G., & Travaillé, D. (2009). À LA RECHERCHE DES FONDEMENTS CONCEPTUELS ET METHODOLOGIQUES DU BALANCED SCORECARD: LE MODELE DE KAPLAN ET NORTON REVISITÉ À TRAVERS LE CADRE CONCEPTUEL DES LEVIERS DE CONTROLE. In *La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit* (p. CD-ROM). Consulté à l'adresse <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00458890/>
- Naro, G., & Travaillé, D. (2010). Construire les stratégies avec le Balanced Scorecard: vers une approche interactive du modèle de Kaplan et Norton. *Revue Finance Contrôle Stratégie*, 13(2), 33-66.
- Ndao, A. (2011). La perception de la performance dans les cabinets d'expertise comptable. In *3ème Journée d'Etude en Contrôle de Gestion de Nantes* (p. 25). Nantes. Consulté à l'adresse www.iemniae.univ-nantes.fr/.../com.univ.collaboratif.util
- Nilsen, K. (2012, mars 16). Leaders from large accounting firms bullish but monitoring regulation, complexity, human capital. *Journal of Accountancy*, 2.
- Nizet, J. (2007a). *La sociologie de Anthony Giddens* (Vol. 1-1). Paris, France: La Découverte.
- Nizet, J. (2007b). Refonder la sociologie. In *La sociologie de Anthony Giddens* (p. 7-28). Paris: La Découverte.
- Noailles, P. (s. d.). De l'innovation à l'innovateur Pour une approche structuraliste de l'innovation. *La Revue des Sciences de Gestion*, 1(247-248), 13-28.
- OCDE. (2005). Manuel d'Oslo. OCDE Communauté Européenne.
- OMECA. (2012). *Portrait social de branche & Quelques éléments pour la prospective sectorielle* (p. 55).
- Ordre des Experts-Comptables (Éd.). (2012). *Guide Méthodologique pour la réalisation d'un projet de cabinet* (Vol. 1-1). Paris: OEC. Consulté à l'adresse <http://www.bibliordre.fr/>
- Paquay, L., & Sirota, R. (2000). Le praticien réflexif La diffusion d'un modèle de formation. *Recherche et Formation*, (36), 163-172.
- Paradeise, C. (2003). Comprendre les professions : l'apport de la sociologie. *Sciences humaines*, N°139(6), 26-26.
- Parissier, C. (2008). Proposer une expérience de service créatrice de valeur pour les clients. *Gestion*, 33(4), 34. <http://doi.org/10.3917/riges.334.0034>
- Parsons, T. (1954). *Essays in Sociological Theory*. Simon and Schuster.
- Parsons, T. (1966). The Professions and Social Structure. In *Essays in sociological theory* (revisited edition, p. 34-49). New York, Etats-Unis, Royaume-Uni: The Free Press.
- Parthenay, M.-L. (2002). Classement de la profession comptable en France. Etude 2001. *La Profession Comptable*, (230-231), 22-36.

- Parthenay, M.-L. (2003). Classement de la profession comptable en France. Etude 2002. *La Profession Comptable*, (242), 18-23.
- Parthenay, M.-L. (2004). Classement de la profession comptable en France. Etude 2004. *La Profession Comptable*, (254), 12-32.
- Parthenay, M.-L. (2013). Classement de la profession comptable en France. Etude 2013. *La Profession Comptable*, (362-363), 17-42.
- Parthenay, M.-L. (2014a). Clair / Obscur. *La Profession Comptable*, (375), 1-2.
- Parthenay, M.-L. (2014b). Classement de la profession comptable en France. Etude 2014, (374-375), 18-42.
- Perreau, L. (2013, mars). Développement des missions de conseil auprès des TPE : L'exemple de CERFRANCE Eure [La profession comptable].
- Perrenoud, P. (2003). Perrenoud - Adosser la pratique réflexive aux sciences sociales. Consulté 18 décembre 2013, à l'adresse http://www.unige.ch/fapse/SSE/teachers/perrenoud/php_main/php_2004/2004_15.htm
- Pesqueux, Y. (2000). Comptabilité et éthique. *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit (version épuisée et rééditée ensuite avec corrections majeures)*, 494-507.
- Pesqueux, Y. (2004). La notion de performance globale. In *La notion de performance globale*. Tunis. Consulté à l'adresse <http://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00004006>
- Pesqueux, Y. (2010). Les attentes de la société en matière de performance des entreprises, 23.
- Peters, T., & Waterman, R. H. (1983). *Le prix de l'excellence*. (M. Garène & C. Pommier, Trad.) (Vol. 1-1). Paris: Interéditions.
- Peters, T., & Waterman, R. H. (2012). *Le prix de l'excellence* (Vol. 1-1). Paris, France: Dunod.
- Pinto, P. (2003). *La performance durable : renouer avec les fondamentaux des entreprises qui durent* (Vol. 1-1). Paris: Dunod.
- Pochet, C. (2009). Audit : régulation. In *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit* (2ème édition, p. 71-83). Paris: Economica.
- Poissonnier, H., & Drillon, D. (2008). Développement durable et gestion des risques : quels enjeux pour quelles décisions ? *Vie & sciences de l'entreprise*, (2-3), 22-43.
- Pollack, T. (2011). De la dématérialisation à une nouvelle relation client. *IFECMAG*, (45), 30-31.
- Porcel, I., & Barre, P. (2011). Que vont devenir les métiers de l'expertise comptable, du commissariat aux comptes et de l'audit ? *Revue française de comptabilité*, (441), 14.
- Porter, M. E. (1999). *L'avantage concurrentiel, comment devancer ses concurrents et maintenir son avance*. (P. de Lavergne, Trad.) (Vol. 1-1). Paris: Dunod.
- Porter, M. E. (2008). The Five competitive forces that shape strategy. *Harvard Business Review*, 86(1), 78-93.
- Profession comptable 2020 : le débat est ouvert I. (s. d.). Consulté à l'adresse <http://www.profession-comptable-2020.fr/edito/edito/>
- Ramirez, C. (2005). *Contribution à une théorie des modèles professionnels : le cas des comptables libéraux en France et au Royaume-Uni* (Thèse de doctorat). [s.n.], [S.I.].
- Ramirez, C. (2009). La place des grands cabinets d'audit multinationaux dans la profession comptable libérale. In *Sociologie des groupes professionnels, acquis récents et nouveaux défis* (p. 129-135). Paris: La Découverte.
- Référentiel normatif des professionnels de l'expertise comptable. (2013). Paris: CSOEC.

- Réglementation du professionnel de l'expertise comptable*. (2014). Paris: Ordre des Experts-Comptables. Consulté à l'adresse <http://www.bibliordre.fr/exercice-professionnel-deontologie.html>
- Rencontres Profession Comptable 2020*. (s. d.). Strasbourg.
- Roberts, J. (2008). *Organisation de l'entreprise moderne, performance et croissance*. (C. Alcouffe, Trad.) (Vol. 1–1). Paris: Economica.
- Robin, M. (2013, octobre). Dossier : les professions réglementées. INSEE références. Consulté à l'adresse http://www.insee.fr/fr/themes/document.asp?reg_id=0&id=4037
- Rojey, A. (2011). *L'avenir en question : changer pour survivre* (Vol. 1–1). Paris: A. Colin.
- Rubalcaba, L. et al. (2010). On the difference between goods and services innovation. *Journal of Innovation Economics*, 1(5), 17-40. <http://doi.org/10.3917/jie.005.0017>
- Rymeyko, K. (2002). *Enjeux stratégiques des professions libérales réglementées, mutation des pratiques de management et impacts sur la performance : cas des offices de notaires* (Thèse de doctorat). [s.n.], [S.I.].
- Salgado, M. (2013). La performance : une dimension fondamentale pour l'évaluation des entreprises et des organisations. Consulté à l'adresse <http://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00842219>
- Sapiro, G. (2006). Les professions intellectuelles entre l'État, l'entrepreneuriat et l'industrie. *Le Mouvement Social*, 214(1), 3. <http://doi.org/10.3917/lms.214.0003>
- Savall, H. (1993). Expert-comptable au futur : producteur ou prescripteur de conseil en management. In R. Institut de socio-économie des entreprises et des organisations (Ecully (Éd.), *Evolution de l'expert-comptable: le conseil en management, professionnalisme des consultants* (p. 15-32). Paris: Economica.
- Savall, H., & Zardet, V. (2004). *Recherche en sciences de gestion : approche qualimétrique : observer l'objet complexe* (Vol. 1–1). Paris: Economica. Consulté à l'adresse <http://www.sudoc.fr/077113381>
- Savall, H., & Zardet, V. (2010). *Management stratégique des professions libérales réglementées* : (Vol. 1–1). Paris: Economica.
- Scheid, J.-C. (2005). *Les grands auteurs en organisation* (Vol. 1–1). Paris, France: Dunod.
- Scheid, J.-C. (2009). Profession comptable en France. In *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit* (2ème édition, p. 1198-1217). Paris: Economica.
- Schön, D. A. (1994). *Le praticien réflexif : à la recherche du savoir caché dans l'agir professionnel*. (J. É. scientifique Heynemand & D. É. scientifique Gagnon, Trad.) (Vol. 1–1). Montréal: les Éd. Logiques.
- Schumpeter, J. A. (1935). *Théorie de l'évolution économique. Recherche sur le profit, le crédit, l'intérêt et le cycle de la conjoncture*. (J. J. Anstett, Trad.) (2ème édition, 1926). Paris: Dalloz. Consulté à l'adresse <http://dx.doi.org/doi:10.1522/cla.scj.the>
- Schumpeter, J. A. (1990). *Capitalisme, socialisme et démocratie ; suivi de Les Possibilités actuelles ; et La Marche au socialisme*. (G. Fain, Trad.) (Vol. 1–1). [Paris]: Payot.
- Scouarnec, A. (2008). Plaidoyer pour un « renouveau » de la prospective. *Management & Avenir*, 19(5), 171. <http://doi.org/10.3917/mav.019.0171>
- Simonet, J., & Bouchez, J.-P. (2003). *Le Conseil* (Vol. 1–1). Paris, France: Ed. d'Organisation.
- Sorel, M., & Wittorski, R. (2005). *La Professionnalisation en Actes Et en Questions*. Editions L'Harmattan.
- Strauss, A. L. (1992). *La trame de la négociation : sociologie qualitative et interactionnisme*. (I. Baszanger, Éd.) (Vol. 1–1). Paris: Éd. l'Harmattan.
- Sundbo, J. (1997). Management of Innovation in Service. *Service Industries Journal*, 17(3), 432-455.

- Sundbo, J. (2002). The Service Economy: Standardisation or Customisation? *Service Industries Journal*, 22(4), 93-116.
- Sundbo, J., & Gallouj, F. (2000). Innovation as a Loosely Coupled System in Services. *Economics of Science, Technology and Innovation*, 18, 43-69.
- Supizet, J. (2002). *Le management de la performance durable* (Vol. 1-1). Paris: Ed. d'Organisation.
- Svensson, L. G., & Evetts, J. (Éd.). (2010). *Sociology of professions : continental and Anglo-Saxon traditions* (Vol. 1-1). Göteborg: Daidalos.
- Swann, G. M. P. (2009). *The economics of innovation : an introduction* (Vol. 1-1). Cheltenham: E. Elgar.
- Tchankam, J.-P. (1998). *Performances comparées des entreprises publiques et privées au Cameroun* (Thèse de doctorat). France.
- Thépot, J., Godet, M., & Roubelat, F. (1999). *Décision, prospective, auto-organisation : mélanges en l'honneur de Jacques Lesourne* (Vol. 1-1). Paris: Dunod, impr. 1999.
- Thiétart, R.-A. (2007). *Méthodes de recherche en management* (3ème éd., Vol. 1-1). Paris: Dunod.
- Tidd, J., Bessant, J., & Pavitt, K. (2006). *Management de l'innovation : intégration du changement technologique, commercial et organisationnel*. (J.-P. Verecken, Trad.) (Vol. 1-1). Bruxelles: De Boeck.
- Tondeur, H. (2003). Les déterminants de la qualité des missions de commissariat aux comptes (p. CD-Rom). Présenté à Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion. Consulté à l'adresse <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00582819/document>
- Tourna-Germanou, E. (s. d.). The changing nature of the contemporary accounting profession. Consulté à l'adresse www.mbasociety.gr/uploads/.../kapantaidakis-1.p..
- Travaillé, D., & Naro, G. (2013). Les Sustainability Balanced Scorecards en question : du Balanced Scorecard au Paradoxical Scorecard (p. 1-26). Présenté à Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité 2013. Consulté à l'adresse <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00879203/document>
- Trott, P. (2012). *Innovation management and new product development* (5th edition, Vol. 1-1). Harlow, England ; New York (N.Y.) ; Boston (Mass.): Financial Times/Prentice Hall.
- Van de Ven, A. H. (1986). Central Problems in the Management of Innovation. *Management Science*, 32(5), 590-607.
- Van Liefland, R. (2010). Que serons-nous dans dix ans ? *SIC*, (286), 20.
- Vézinat, N. (2010). Une nouvelle étape dans la sociologie des professions en France. Bilan critique autour des ouvrages de Didier Demazière, Charles Gadéa et Florent Champy (2009). *Sociologie*, 1(N°3, vol. 1), 413-420.
- Von Nordenflycht, A. (2010). What is a professional service firm ? Toward a theory and taxonomy of knowledge-intensive firms. *Academy of Management Review*, 35(1), 155-174. <http://doi.org/10.5465/AMR.2010.45577926>
- Voyant, O. (2005). La production de connaissance d'intention scientifique : le principe de contingence générique appliqué à l'audit social (p. 11). Présenté à Les fondements de l'audit social, Lille.
- Vu, V. H. (2008). *Les dimensions de la performance des cabinets d'audit légal* (Thèse de doctorat). [s.n.], [S.I.]. Consulté à l'adresse <http://www.sudoc.fr/139467491>
- Waters, S. B. (2004). A profession, not a brand. *Accounting Today*, 18(17), 6.
- Willemarck, P., & De Brabandere, L. (2006). *Innover pour durer : favoriser l'ex-centricité dans l'entreprise* (Vol. 1-1). Bruxelles: De Boeck & Larcier.

- Wittorski, R. (2007). *Professionnalisation et développement professionnel* (Vol. 1–1). Paris, France: L'Harmattan.
- Yin, R. K. (2003). *Case study research : design and methods* (Vol. 1–1). Thousand Oaks (Calif.) ; London ; New Delhi: Sage.
- Yin, R. K. (2012). *Applications of case study research* (Vol. 1–1). Los Angeles, Etats-Unis, Royaume-Uni, Inde.

ANNEXES

Annexe

Annexe 0.1 Liste des acronymes

AGC	Association de Gestion et de Comptabilité
AICPA	American Institute of CPAs (Certified Public Accountants)
AMF	Autorité des marchés financiers
ANC	Autorité des normes comptables
BIG Four	Cabinets pluridisciplinaires Deloitte, Ernst & Young, KPMG, PWC
CAC	Commissaire aux Comptes / Commissariat aux Comptes
CGA	Centres de Gestion Agréés
CGI	Code général des impôts
CNC	Conseil national de la comptabilité
CNCC	Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes
CRCC	Compagnie Régionale des Commissaires aux comptes
CROEC	Conseil régional de l'Ordre des experts-comptables
CSO	Conseil supérieur de l'Ordre
CSOEC	Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables
DCG	Diplôme de comptabilité et de gestion
DDL	Diligences directement liées
DEC	Diplôme d'Expertise comptable (BAC+8)
DMF	Département des marchés financiers
DSCG	Diplôme supérieur de comptabilité et de gestion
ECF	Experts-comptables de France
EEE	Espace économique européen
ERP	<i>Enterprise Resource Planning</i> (progiciel de gestion intégré)
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
FEE	Fédération européenne d'experts-comptables
H3C	Haut Conseil du commissariat aux comptes
IAS	<i>International Accounting Standards</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>

IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFEC	Institut français des Experts-comptables
NEP	Normes d'exercice professionnel (audit légal)
NP	Normes professionnelles (expertise comptable)
OEC	Ordre des experts-comptables
PCG	Plan comptable général
Ord	Ordonnance
RAO	Révision assistée par ordinateur
RFG	Revue française de comptabilité
SEL	Société d'exercice libéral
SIC	Science Indépendance Conscience (revue de l'OEC)
SPFPL	Sociétés de participation financières de professions libérales
TBC	Tableau de bord prospectif
UE	Union européenne

Annexe 0.2 Le corps d'hypothèses

Légende :

□ Hypothèse non validée
SV : Source de validation

▲ Hypothèse partiellement validée
L : Littérature

■ Hypothèse validée
T : Terrain

CORPS D'HYPOTHESES¹⁸⁵

Hypothèse centrale : L'innovation menée dans le cadre d'une démarche prospective stratégique adaptée est un levier puissant de la performance durable de la profession comptable libérale en France.

Hypothèses descriptives		Hypothèses explicatives		Hypothèses prescriptives		SV	Evaluation
<i>Nous constatons que...</i>		<i>parce que...</i>		<i>il faudrait...</i>			
Thème 1 : L'évolution du modèle de "profession libérale réglementée" vers un modèle entreprise cabinet d'expertise comptable.							
Sous-thème 1 : A la recherche d'un cadre théorique satisfaisant pour caractériser la profession comptable. Une approche pluridisciplinaire							
La profession comptable vue par les sociologues.							
HD1	La sociologie des professions constitue un cadre conceptuel utile pour étudier la profession comptable libérale.	HE1	Le courant fonctionnaliste des professions permet de décrire les traits saillants des professions établies, qui rendent des services efficaces.	HP1	Il convient de mobiliser la sociologie des professions pour analyser et comprendre le cadre, le contexte, les valeurs défendues par la profession comptable	L, T	■
		HE2	Les approches interactionnistes et monopolistiques permettent de comprendre les interactions entre les acteurs et les luttes pour défendre leurs prérogatives.				
HD2	Les professions occupent une place prépondérante dans les sociétés contemporaines, dominées par l'application de la science.	HE3	L'omniprésence des professions s'explique par l'expansion du savoir technique, scientifique et par un besoin grandissant d'expertise.			L, T	■
Une bureaucratie professionnelle en évolution							
HD3	Les acteurs de la profession comptable partagent un même idéal professionnel tout en évoluant dans une bureaucratie de type professionnel.	HE4	Profession et bureaucratie se rejoignent en raison de l'industrialisation, de la rationalisation et de la professionnalisation des cabinets comptables.	HP2	Qualifier la profession comptable libérale d'idéal-type permettrait d'expliquer ses pratiques, son organisation et ses trajectoires.	L, T	▲
HD4	La profession comptable est considérée comme une organisation de type "mécanique", conservatrice.	HE5	Dans un environnement stable où les services prestés sont majoritairement récurrents, le système organisationnel est structuré et hiérarchisé mécaniquement, lent à prendre des décisions.	HP3	Les changements profonds de l'environnement impactent la profession. Il convient de faire évoluer le modèle organisationnel et adopter une organisation de type "organique", plus flexible et adaptée à gérer les changements et les contraintes stratégiques. Une telle organisation permettrait de générer de meilleures performances et d'élaborer des stratégies de prospecteur.	L, T	▲
HD5	La bureaucratie professionnelle fait l'objet de nombreuses critiques.	HE6	Les dysfonctionnements nombreux conduisent à l'inefficacité et à la rigidité, car l'organisation privilégie les procédures sur les finalités des actions.				

¹⁸⁵ (Savall & Zardet, 2004, pp. 271-276)

Une entreprise de services professionnels intellectuels particulière							
HD6	Les activités des cabinets comptables présentent des caractéristiques distinctes de celles du secteur industriel.	HE7	Les cabinets comptables produisent des prestations simultanées, immatérielles, interactives, difficiles à "réparer". Ils traitent aussi des informations codifiées.	HP4	Il s'agit aussi de définir les prestations des comptables comme la combinaison de différentes fonctions : informationnelles, relationnelles et méthodologiques.	L, T	■
HD7	La profession comptable porte la responsabilité d'agir dans l'intérêt de la collectivité au sens large, et au bénéfice de ses clients	HE8	Le devoir de respecter la loi est inscrit dans la prestation de serment. L'activité est exercée sous contraintes professionnelles et étatiques.	HP5	Pour rivaliser avec d'autres intervenants non réglementés, les cabinets comptables devraient s'appuyer sur leurs forces : l'éthique et l'indépendance, piliers sur lesquels reposent leurs	L, T	■
HD8	La relation entre le client et le cabinet comptable s'inscrit dans une économie de la qualité des services livrés.	HE9	La relation est fondée sur l'asymétrie de connaissances, d'expertise et d'informations.	HP6	Il convient de renforcer et de personnaliser cette relation pour accroître la confiance et la réputation. Une réputation supérieure serait source de performance (Greenwood et al. 2005).	L, T	■
Sous-thème 2 : La modernisation des cabinets comptables, des entreprises de services professionnels intellectuels							
Le concept de qualité facteur essentiel pour les entreprises de services intellectuels							
HD9	Le concept de qualité est essentiel pour les entreprises de services professionnels intellectuels, donc pour les cabinets.	HE10	La qualité dans les ESPI est opaque ce qui explique les difficultés pour les clients à évaluer les services rendus.	HP7	Il convient de considérer la qualité comme une variable sur laquelle le cabinet va devoir construire ses relations, sa compétitivité, et sa performance.	L, T	■
HD10	Les cabinets comptables font l'objet de contrôle qualité.	HE11	Ces contrôles qualité permettent de voir si les cabinets satisfont au niveau d'exigence requis par les textes et les normes professionnelles.	HP8	Tous les cabinets comptables devraient mettre en place un contrôle qualité interne régulier ce qui permettrait de détecter les écarts (dysfonctionnements).	L, T	▲
La modernisation des entreprises de services professionnels							
HD11	Les cabinets comptables sont en permanence des lieux de rationalisation et de formalisation du travail, de type cognitif et institutionnel, sources d'innovations (Gadrey, 1994).	HE12	L'environnement socio-économique et technologique dans lequel les cabinets comptables sont encadrés change de manière importante et discontinue.	HP9	Pour s'adapter à ces changements, les cabinets comptables cherchent à optimiser leurs processus de production, leur organisation et réformer la profession.	L, T	■
HD12	Les relations entre le client et le cabinet sont difficilement standardisables.	HE13	Les relations entre les parties revêtent une dimension contractuelle, une dimension technique et une dimension "relationnelle". Le client achète de la satisfaction.	HP10	Il s'agit pour les cabinets comptables de rechercher le juste milieu entre ses trois dimensions en conservant et accroissant les effets positifs apportés par la standardisation de la production sans négliger l'excellence de l'expertise.	L, T	▲

Sous-thème 3 : La perception de la profession comptable par les tiers							
Des partenaires privilégiés pour les dirigeants d'entreprise et pour les tiers. Un atout ?							
HD13	La profession comptable est un partenaire de référence et de confiance pour ses clients et les tiers (notamment les acteurs publics et économiques). Les entreprises sont globalement satisfaites des prestations réalisées, notamment traditionnelles.	HE14	Les caractéristiques intrinsèques de la profession comptable forgent une image forte et rassurent les clients. Pour beaucoup de clients, ils sont qualifiés d'assurance fiscale et sociale. Pour les Pouvoirs publics, ils sont des interlocuteurs de premier plan.	HP11	La confiance vouée par les clients doit être entretenue car il ne s'agit pas d'un acquis. Il convient de s'adapter en faisant rimer "confiance", "compétences" et proactivité en développant des contacts réguliers. Ces points forts vont constituer un levier puissant de différenciation.	L,T	▲
HD14	La profession comptable entretient des relations durables avec ses clients.	HE15	Il existe un lien réflexif entre la qualité des prestations fournies par les membres de la profession et la satisfaction des clients.	HP12	La dimension relationnelle doit faire l'objet d'une plus grande attention puisqu'elle va déterminer les jugements en termes de qualité de service et de satisfaction. Il s'agit d'innover dans des services associés pour créer une réelle satisfaction.	L,T	■
Une profession également sous critiques							
HD15	Les enquêtes réalisées montrent un manque de satisfaction en termes de disponibilité et de réactivité. Quant aux activités de conseil, les résultats sont moins bons	HE16	Les experts-comptables et CAC manquent de temps car, d'une part, ils ne délèguent pas suffisamment ou ne savent pas déléguer, et d'autre part, le travail n'est pas suffisamment organisé (planification, etc.).	HD13	En réorganisant les flux et les responsabilités au sein des cabinets, les experts-comptables pourraient se consacrer davantage aux relations avec les clients et accroître les contacts.	L,T	▲
HD16	Les cabinets comptables ne sont toujours en mesure d'apporter les services que leurs clients demandent.	HE17	Les clients s'adressent à leurs cabinets comptables de plus en plus souvent, tant pour le suivi de leur comptabilité, que pour tout autre sujet car ils ont confiance.	HD14	Il convient de s'adapter en développant les compétences, et l'interprofessionnalité pour enrichir la collaboration avec d'autres partenaires mais aussi en faisant évoluer les métiers et les pratiques.	L,T	▲

Sous-thème 4 : Le décryptage de la profession comptable française							
Des cabinets disparates							
HD17	Le secteur est très hétérogène d'où des positionnements, des organisations internes et des stratégies bien différents. Les cabinets de petite taille représentent près de 90 % du nombre de cabinets.	HE18	Les statistiques montrent une grande disparité et une concentration territoriale, qui ont toujours existées, mais qui se creusent.	HP15	Pour rompre l'isolement, le manque de ressources et ne pas être marginalisés, les petits cabinets devraient davantage adhérer à des groupements ou associations de cabinets indépendants pour partager leurs expériences, leurs pratiques et mutualiser la recherche & développement en matière d'offre et d'outils et de veille.	L, T	■
		HE19	La taille détermine le type de services proposés, les segments de clientèle. Plus la taille est importante, plus les fonctions support sont nombreuses, plus le cabinet dispose de compétences pointues et spécialisées.				
HD18	Le nombre de regroupements de cabinets s'intensifie. Les leaders deviennent de plus en plus globaux en fournissant des prestations très complètes.	HE20	La course à la taille et aux parts de marché explique en partie le mouvement de concentration pour créer des structures professionnelles permettant d'élargir les compétences et offrir un système homogène de prestations.				
L'activité							
HD19	L'activité d'expertise comptable est prépondérante. Le conseil représente une part infime du chiffre d'affaires pour la majorité des cabinets.	HE21	L'activité traditionnelle représente plus des deux tiers des revenus. Les missions Conseil sont généralement réalisées par le ou les dirigeants de cabinets qui les considèrent comme un domaine réservé. Par manque de temps et de ressources, ils ne peuvent pas développer ces missions à plus forte valeur ajoutée.	HP16	En optimisant les processus de production, les procédés et en déléguant davantage les travaux de faible valeur ajoutée, des gains de temps pourraient être réalisés ; du temps à consacrer à la conception d'offres de conseil puis à leur réalisation.	L, T	▲
HD20	Les petits cabinets sont confrontés à une vive concurrence des solutions de comptabilité en ligne, des AGC.	HE22	Cette vive concurrence venant d'autres opérateurs, notamment en ce qui concerne la tenue, est due à une forte industrialisation des processus et à une stratégie offensive en termes de communication (Internet, etc.).	HP17	Il convient de s'adapter en développant les compétences, et l'interprofessionnalité pour enrichir la collaboration avec d'autres partenaires mais aussi en faisant évoluer les métiers et les pratiques.	L	□
La recomposition du champ professionnel et la libéralisation							
HD21	La profession comptable se libéralise à grand pas. Le cadre réglementaire a été réformé à plusieurs reprises ces dernières années.	HE23	La profession comptable s'est réformée sous l'influence de l'Union Européenne qui veut des services professionnels meilleurs, plus diversifiés, moins chers et innovants. L'excès de barrières à l'entrée ou de réglementation impacte la croissance.	HP18	Il convient de ne pas attendre l'assouplissement complet des prérogatives d'exercice accordées à l'activité d'expertise-comptable, mais de mener une réflexion stratégique prospective pour élaborer un plan d'actions pour assurer la pérennité du cabinet.	L, T	■
HD22	La concurrence entre confrères et autres acteurs, comme les consultants en management et en gestion, les SII, devient vive. Les acteurs non réglementés sont mieux armés en termes de management.	HE24	Les concurrents non réglementés sont mieux armés car ils ont toujours baigné dans un environnement concurrentiel.				

La gestion des cabinets : l'évolution économique								
HD23	La profession comptable a mieux résisté à la crise que d'autres secteurs d'activités.	HE25	Une grande partie du chiffre d'affaires est récurrent et représente entre 70 % et 90 % du chiffre d'affaires des cabinets traditionnels.	HP19	Il ne faut pas que les cabinets s'aveuglent par un niveau acceptable de rentabilité. Face à l'érosion des marges sur les activités traditionnelles et la tendance d'un moindre taux de récurrence du chiffre d'affaires, il convient de repenser le positionnement du cabinet et les offres, de renouveler la proposition de valeur.	L, T	▲	
HD24	Les résultats économiques de ces trente dernières années montrent une augmentation de la rentabilité mais une rentabilité en trompe l'œil.	HE26	En faisant l'abstraction de l'inflation, les résultats économiques sont stables, voire négatifs pour certains cabinets. Les signaux faibles se multiplient.					
HD25	Les agrégats économiques montrent des croissances plus faibles, voire négatives, un panier moyen des missions comptables en baisse, etc.	HE27	La crise économique n'est pas la seule cause. La saturation du marché "traditionnel" et le durcissement de la concurrence et le changement des clients expliquent le phénomène.					
La facturation								
HD26	La facturation au forfait et au temps passé sont les modes de facturation les plus courants qui présentent de nombreux inconvénients.	HE28	Ces modes de facturation ne permettent pas au client de mesurer la valeur ajoutée des prestations fournies, car le forfait est le meilleur moyen de fournir des conseils plutôt que de les vendre. Quant au temps passé, il n'est pas très adapté aux missions de conseil.	HP20	Il convient de revoir les modes de facturation et de créer un système en fonction du type de mission. Le système devrait prévoir une facturation sur la base de la valeur fournie ou sous la forme de "success fees" notamment pour les missions de Conseil.	L, T	▲	
HD27	La renégociation des honoraires est courante et les demandes de justification d'honoraires s'accroissent.	HE29	La profession comptable n'échappe pas au phénomène de société ; un changement de comportement des consommateurs qui veulent toujours payer moins cher des biens et services de même qualité. De plus en plus, le client est celui qui dirige les relations.	HP21				Il serait judicieux de retenir la valeur subjective (Baker, 2009). Une valeur qui correspondrait au montant que le client est prêt à déboursier pour obtenir le service.
Les NTIC								
HD28	Les NTIC font partie de la vie quotidienne des cabinets comptables. Ce sont des utilisateurs intensifs.	HE30	Le cœur de l'activité des cabinets est le traitement de l'information. Les NTIC améliorent les processus de production et la relation client.	HP22	Il s'agit de mettre les NTIC au cœur de la stratégie des cabinets pour réaliser des gains de productivité et améliorer la relation client (satisfaction en termes de qualité).	L, T	■	
Les clients et les offres de services								
HD29	La tendance est à l'augmentation du nombre de clients sans que cela s'accompagne d'un accroissement proportionnel du chiffre d'affaires.	HE31	La diminution du panier moyen par client traduit une tension forte sur les prix et un pouvoir de négociation élevé des clients. Les appels d'offres ne sont plus lapanage des grandes entreprises.	HP23	Pour remédier à cette tendance, il convient de réfléchir à des offres à plus forte valeur ajoutée, mieux facturables mais aussi d'industrialiser les processus de production.	L, T	■	
HD30	Le taux de fidélité reste élevé mais l'on constate que le client devient de plus en plus consumériste.	HE32	Ce bon taux de fidélité s'explique par les points forts de la profession : professionnalisme, pluridisciplinarité, proximité.	HP24				Il convient d'investir dans un outil de la gestion de la relation clients pour mieux connaître les besoins exprimés, pour communiquer, pour traiter les réclamations (sous-tendue l'insatisfaction).
		HE33	Le client n'hésite pas à changer de prestataire en fonction du prix et de la qualité perçue des services rendus.					
HD31	Une prise de conscience de l'importance de la relation client est constatée.	HE34	Un client satisfait est un excellent prescripteur, moins sujet à discuter des prix et plus fidèle.					
Le métier en mutation								
HD32	La nature du métier d'expert-comptable change en dépassant les tâches habituelles, routinières.	HE35	La tendance est à l'extension des compétences vers le conseil, mais aussi par la spécialisation sur des champs d'intervention spécifiques (Carassus & Carassus, 2006).	HP25	Il va falloir investir ces nouveaux champs et se doter des compétences nécessaires, si elles font défaut.	L, T	▲	
HD33	Les conditions d'exercice des cabinets comptables évoluent.	HD36	Les changements se manifestent en interne par l'évolution des méthodes de travail et de la communication avec les clients.	HP26	Ces évolutions vont exiger des changements de méthodes de management et de pilotage des cabinets comptables (outils de gestion permettant de mesurer la performance globale).	L, T	▲	

Sous-thème 5 : Le cap vers un modèle entreprise cabinet comptable, orientée client							
L'évolution du mode de gestion							
HD34	Le cabinet comptable est un organisme vivant, complexe et ouvert. De ce fait, son modèle de gestion évolue également.	HE37	Le modèle de gestion évolue en raison de l'impact des mutations sociales, économiques, technologiques et sociétales sur la profession comptable. Les méthodes de travail et de communication changent.	HP27	Cette crise profonde n'épargnant aucune organisation implique que la profession va devoir réinventer son mode de management, sa stratégie et aussi ses pratiques : pilotage de la performance globale, outils de gestion, etc.	L, T	▲
L'évolution des offres							
HD35	Les réformes intervenues ces dernières années élargissent le prisme d'intervention des cabinets comptables.	HE38	L'élargissement constitue une suite logique du développement pour satisfaire les clients. Ces clients sont demandeurs de plus en plus de prestations globales, clés en main et plus orientée "conseil en gestion".	HP28	Il faut s'adapter aux besoins nouveaux des clients et progressivement se positionner dans une stratégie de l'offre. La mise en œuvre d'une telle politique nécessite du temps et un travail préparatoire. Il s'agit aussi d'avoir une politique de ressources humaines adaptée et de communiquer en interne pour sensibiliser les équipes.	L, T	▲
HD37	Le développement d'activité de conseil est un exercice délicat. Le conseil ne s'improvise pas (Savall, 1993).	HE39	Les experts comptables sont des sachants de haut niveau technique mais n'ont pas suffisamment de vision entrepreneuriale et manquent aussi de temps. Il faut du temps pour construire des produits de conseil.				
HD38	Le cabinet comptable est peu perçu comme un partenaire qui peut jouer un rôle de conseil élargi. Les clients ne savent pas quels services le cabinet peut lui proposer.	HE40	Les cabinets répondent aux besoins exprimés par le client plutôt que de lui proposer en amont de nouveaux services.	HP29	Les cabinets savent faire mais ils doivent apprendre à le faire savoir, c'est-à-dire à les proposer. Le cabinet doit <i>packager</i> les offres : manuels et supports de communication, logiciels adaptés, personnalisation des états de restitution et de présentation.	L, T	▲
Vers une logique entreprise cabinet d'expertise comptable							
HD39	Les instances professionnelles, les syndicats professionnelles engagent leurs membres à se considérer leurs cabinets comme de vraies entreprises.	HE41	Après avoir mené des études de nature prospective, ils ont conclu que les pratiques actuelles sont insuffisantes dans une logique de pérennité. La logique d'entreprise permet de mettre le client au cœur de la stratégie.	HP30	Pour développer des activités de conseil de gestion, il faut s'accepter soi-même comme une entreprise qui va devoir appliquer les concepts et les méthodes de management d'une entreprise, et développer les capacités d'innovation en encourageant la culture de l'innovation.	L, T	▲
HD40	De plus en plus de cabinets tentent de changer de modèle professionnel : du modèle traditionnel à celui d'une entreprise cabinet comptable.	HE42	Le statut de profession réglementée ne suffit plus pour se protéger contre des nouveaux entrants mieux armés et plus habitués à cette logique d'affaires.				

Thème 2 : Une démarche prospective pour préparer les cabinets comptables à l'évolution de leur <i>business model</i>						
Pourquoi une démarche prospective ?						
HD41	La démarche prospective stratégique est un outil d'aide à la décision, de plus en plus utilisé par les entreprises.	HE43	Les méthodes de prévision ne sont plus suffisantes pour nourrir la réflexion stratégique dans un monde de plus en plus incertain et complexe (De Montmorillon, 2008).	HP31	En donnant une vision pour l'action, la démarche prospective stratégique permettra, même imparfaitement, aux cabinets comptables de déceler les lignes directrices des évolutions en cours, les incertitudes et les ruptures potentielles dans leur champ.	L, T ■
HD42	La prospective est au service de la compétitivité et de l'innovation.	HE44	La prospective permet de développer la capacité de se projeter dans l'avenir et d'accroître le niveau d'innovation qui est une réponse proactive dans un environnement concurrentiel.	HP32	Il s'agit de développer cette démarche afin de rendre la profession comptable plus compétitive et pérenne.	L, T ▲
Un changement d'attitude						
HD43	La prospective est une démarche délibérée qui se heurte à de nombreuses difficultés de mise en œuvre.	HE45	La difficulté réside dans le fait qu'il s'agit d'un travail complexe chronophage, permanent sur des matériaux flous qui se heurte au scepticisme.	HP33	Il convient de créer une culture interne encourageant la réflexion stratégique, plus particulièrement de nature prospective car sa mise en œuvre s'appuie sur une méthodologie participative et des groupes de travail en interaction associant diverses parties prenantes.	L, T □
La contribution de la prospective à un management stratégique dans la profession comptable						
HD44	Les enjeux de pérennité (survie-développement) pour les cabinets comptables les incitent à avoir une vision prospective.	HD46	La profession comptable est à la croisée des chemins et est contrainte de s'interroger aux activités de demain, et à ce que les clients seraient prêts à accepter.	HP34	Il convient de réfléchir aux nouveaux métiers, aux nouveaux produits et services, aux nouveaux marchés autour de l'activité traditionnelle des cabinets comptables.	L, T ■

Thème 3 : La modélisation de l'innovation dans les cabinets comptables						
Facteur clé de création de valeur, voire de survie-développement sur le long terme.						
Sous-thème 1 : Le concept d'innovation						
HD45	L'innovation peut être appréhendée en tant que contenu (comme un produit ou programme) et en tant que processus.	HE47	L'innovation est un terme qui ne fait pas consensus en gestion. Le concept est étudié selon différentes perspectives.	HP35	Une approche globale de l'innovation doit être privilégiée qui prenne en compte le degré de nouveauté et l'objet de l'innovation.	L ■
HD46	Il existe de multiples typologies de l'innovation.	HE48	L'innovation peut être radicale, incrémentale, technologique, de procédé, de produits et services, commerciale, managériale, etc.			
La perception de l'innovation ; les enjeux						
HD47	L'innovation est perçue comme un élément positif qui emprunte une trajectoire faite à la fois de création et de destruction.	HE49	La croissance est un processus permanent de création et de destruction et de restructuration. Les effets de l'innovation sont invisibles à court terme mais visibles à long terme (Schumpeter, 1990).	HP36	Il convient de considérer l'innovation comme essentielle pour la performance durable des cabinets comptables dans un contexte concurrentiel et un environnement complexe et incertain.	L, T ▲
HD48	Au plan macro-économique, l'innovation est un facteur de progrès en contribuant la richesse (sous tendue la performance).			HP37	Selon Schumpeter, l'avantage obtenu par l'innovation ne serait que temporaire. C'est pourquoi il convient d'innover sans cesse en écoutant l'environnement et anticiper les changements.	

HD49	La dimension de l'innovation est centrale dans le management stratégique des entreprises, quelles que soient leur taille et leur activité. C'est une question de pérennité.	HE50	L'innovation s'inscrit dans une approche stratégique d'adaptation car elle permet de maintenir en permanence l'avantage concurrentiel et aide à préparer l'avenir (arme stratégique).	HP38	Il convient d'encourager une culture de l'innovation en la mettant au cœur de la stratégie (comme l'ADN du cabinet) Il ne faut pas rester dans les routines mais se remettre en cause en permanence. En donnant la parole à toutes les composantes du cabinet, celui-ci développe sa capacité d'innovativité.	L, T	▲
		HE51	L'innovation permet de dépasser les performances actuelles dans la perspective d'un résultat et d'une manière d'accroître le champ des possibles (Raynor, 2013).				
HD50	L'adoption de certaines combinaisons d'innovations conduisent à développer des compétences distinctives et montre la capacité de répondre aux changements de l'environnement.	HE52	La création de valeur induite par l'adoption de combinaison d'innovations permet d'améliorer la performance de l'entreprise. (Damanpour et al., 2009)	HP39	Pour que la performance soit durable, il faut modifier en permanence la combinaison d'innovations introduites dans l'organisation.	L, T	▲
Sous-thème 2 : L'innovation dans les entreprises de services intellectuels, le cas des cabinets comptables							
HD51	L'idée générale prévaut que les entreprises de services, comme la profession comptable, innovent peu.	HE53	La vision classique de l'innovation est celle de la nouveauté perçue par la matérialité physique (F. Callouj, 1991). La non-reconnaissance de l'innovation tient aux caractéristiques intrinsèques des services.	HP40	Il convient de ne pas sous-estimer l'innovation dans les cabinets comptables, entreprises de services intellectuels. Ils innovent différemment et créent de la valeur.	L, T	■
HD52	Les cabinets comptables ne se contentent pas d'adopter des innovations technologiques.	HE54	Les cabinets comptables produisent des innovations au travers du développement de nouvelles offres, d'amélioration et personnalisation des offres génériques, de nouveaux marchés mais aussi dans l'organisation.	HP41	Il convient aussi de considérer les cabinets comptables comme des sources d'innovation pour l'industrie fournisseuse de technologie.	L, T	■
Quelle perspective pour aborder l'innovation dans les services professionnels intellectuels ?							
HD53	L'innovation dans les entreprises de services peut être étudiée selon différentes approches, qui suivent les contours du cycle de vie des entreprises.	HE55	Ces approches permettent d'appréhender les différentes formes d'innovation dans les services et non uniquement centrées sur la dimension technologique.			L	■
HD54	L'approche intégratrice prend en compte à la fois les innovations technologiques et non technologiques, matérielles et immatérielles.	HE56	Cette approche permet de considérer l'innovation comme le déplacement de la connaissance (information) entre le cabinet et le client.	HP42	Pour recenser la variété des innovations produites dans les cabinets comptables, il convient d'associer l'approche intégratrice proposée par Callouj (1991) et la typologie de Gardner et al. (2007) en y incluant les formes d'innovation : produits et services, de marché, managériales, de support, de procédé, technologiques, <i>front office</i>	L, T	■
HD55	La typologie de Gardner et al. (2007) différencie les types d'innovation et leur positionnement sur le marché.	HE57	Compte tenu que les cabinets comptables évoluent sur des marchés concurrentiels, certaines innovations sont des innovations de rattrapage, d'amélioration, d'autres sont vraiment nouvelles pour le marché.				
L'innovation dans la profession comptable							
HD56	L'injonction à innover est omniprésente dans le discours dans la profession comptable	HE58	Les innovations sont très associées au concept de performance, notamment à la productivité.	HP43	Il s'agit d'innover dans l'optimisation de la production, et dans le développement ou l'amélioration des offres de services ce qui nécessite de manager le changement.	L, T	■
HD57	Les stratégies d'innovation en termes produits et services portent sur les offres globales, de spécialisation et l'élargissement des nouveaux marchés et le conseil.	HE58	Ces innovations permettent de répondre aux attentes et besoins exprimés ou non des clients.	HP44	La mise en œuvre de ces stratégies nécessite de structurer leur production par des logiciels adaptés, et des procédés, de concevoir des manuels et des supports de communication.	L, T	▲
				HP45	Il va falloir également apprendre à les mettre en valeur auprès des clients et prospects (à vendre).	L, T	▲

HD58	Les innovations en outils de communication et en marketing se développent rapidement.	HE59	La réforme de la profession permet de communiquer davantage et n'interdit plus la publicité.	HP46	Il convient de changer les anciennes logiques de développement commercial et de se doter d'outils et de méthodes adaptés au cabinet.	L,T	▲
HD59	Les innovations de procédés et de processus sont de plus en plus nombreuses.	HE60	Ces innovations permettent de réorganiser et optimiser le fonctionnement des cabinets	HP47	Il convient de développer les innovations managériales pour optimiser l'organisation du cabinet avant de s'engager dans la conception d'offres innovantes et d'opérations commerciales.	L,T	▲
HD60	Les cabinets comptables sont des utilisateurs intensifs de technologie.	HE61	Le progrès technique et l'arrivée de nouvelle génération explique leur diffusion rapide dans les cabinets. Les outils informatiques permettent de sécuriser le traitement de l'information, d'améliorer la performance économique.	HP48	Il convient de faire de la veille technologique pour innover sans cesse en termes de technologie et il s'agit aussi de disposer de ressources pour investir.	L,T	▲

Thème 4 : Interaction entre l'innovation et la performance durable des cabinets comptables

Sous-thème 1 : Le concept de performance durable

HD61	L'utilisation du mot performance et performance durable va de pair avec le flou des acceptions que l'on trouve dans la littérature.	HE62	On ne sait pas très bien ce que signifie le mot performance (Berland, 2010).	HP49	Il convient de trouver une définition qui fasse consensus dans l'organisation, donc congruente.	L	■
HD62	La performance est essentielle dans le management des organisations, quelle qu'en soit la taille et la nature. C'est un objectif à court, moyen et long terme.	HE63	Les organisations sont de plus en plus jugées à partir de leur performance durable.	HP50	La performance étant un objectif de réalisation à l'aspect normatif, il convient de mettre en œuvre des actions, des techniques, des pratiques "hétérogènes" conduisant à des effets positifs sur l'organisation et donc sur la performance aujourd'hui et demain.	L, T	■
HD63	La performance est un construit social qui se construit dans la durée. Il fédère et rassemble.	HE64	La performance est le résultat d'interactions collectives et d'actions individuelles, d'interrelations entre partenaires, d'intégration dans un processus (Cadiou et al. 2008).	HP51	Immergée dans un environnement, la durabilité de l'organisation dépendra de sa capacité à capter, à décoder, à intégrer les informations de l'environnement. En somme, il s'agit d'être proactif et de mener des veilles.	L, T	■
HD64	La performance durable d'une entreprise montre sa capacité à renouveler sur longue période des résultats jugés satisfaisants.	HE65	L'objectif est la pérennité de l'organisation (dimension systémique). Ces organisations sont bâties pour durer et orientent leurs stratégies en fonction de la "réalité" (Collins, 2011)	HP52	Il convient de trouver un bon équilibre entre ces trois niveaux de performance.	L,T	▲
HD65	La performance durable consiste à trouver un équilibre entre la performance économique, sociale et environnementale.	HE66	La performance durable associe les objectifs stratégiques de croissance, de création de valeur, de maintien de la réputation (légitimité), de satisfaction, du respect de l'éthique, des normes et de l'environnement, etc.				

La performance durable dans la profession comptable, entreprise de services intellectuels

HD66	Le point de départ de la performance dans une entreprise de services est l'offre de services et la relation client.	HE67	La perception du client des services consommés dépend de nombreux facteurs comme la légitimité, la réputation, l'image, la qualité perçue, le personnel de contact, la valeur créée.	HP53	Pour les entreprises de services, notamment intellectuels, il s'agit de jouer sur le registre de la promesse, sur l'éthique, sur la création de valeur (proposer des services adaptés), la relation (contact), la satisfaction (facteur de fidélité).	L,T	■
HD67	La performance durable des cabinets est aussi un construit, résultat d'un processus de causalité.	HE68	La performance durable dépend du contexte pour atteindre des objectifs organisationnels et stratégiques.	HP54	Il s'agit d'élaborer une stratégie qui prenne en compte des enjeux de la performance durable : conquête de nouveaux clients, valorisation de l'image, développement de nouveaux produits et services, pérennisation de la relation clients, évitement	L,T	▲
HD68	La performance des cabinets est le fruit d'une démarche d'amélioration permanente des processus et procédés.	HE69	Cette démarche permet de rationaliser, d'industrialiser les process, d'harmoniser les méthodes, de repenser les métiers et donner du sens aux missions (la création d'une valeur utile).	HP55	Il s'agit de se concentrer sur la qualité orientée client (une organisation apprenante, efficace, efficiente) et la conformité (qui consiste à sécuriser les missions) mais aussi l'innovation.	L,T	■

HD69	La performance des cabinets est évaluée en fonction de multicritères comme les performances financières, technique, relationnelles, sociétales.	HP70	La performance a un caractère subjectif très prononcé dans les entreprises intellectuelles car elles s'appuient sur des productions intangibles (l'information), sur des facteurs abstraits (savoir, expertise) et socialement construits.	HP56	Pour avoir une vision élargie de la performance des cabinets, il s'agit d'intégrer des critères qualitatifs et quantitatifs dans la grille de lecture, reposant sur le <i>balanced scorecard</i> et le modèle d'efficacité organisationnelle de Morin et al. (1994).	L,T	■
------	---	------	--	------	--	-----	---

Sous-thème 2 : La contribution des innovations à la performance durable							
HD70	Les innovations managériales et technologiques influencent la performance économique et financière, et principalement les processus internes.	HE71	Elles permettent des gains de productivité, le maintien voire l'augmentation de la rentabilité et créent donc de la valeur. Elles améliorent aussi la qualité des services prestés.	HP57	Il convient de continuer à optimiser le processus de production en industrialisant les process, en harmonisant les pratiques et les méthodes de travail, en mettant en place des procédures, en éduquant le client, etc.	L,T	▲
		HE72	Ces innovations permettent de produire plus vite, plus tôt, moins cher et plus utile.	HP58	Les gains de temps dégagés doivent être consacrés au développement de missions à plus forte valeur ajoutée et à la prospection.	L,T	▲
		HE73	Elles harmonisent les méthodes et les procédés et standardisent les processus de la chaîne de production parce que beaucoup de tâches dans un cabinet sont répétitives.	HP59	Il convient de systématiser les contrôles de qualité interne pour s'assurer de la fiabilité du processus de production et détecter les dysfonctionnements et les zones à risques afin de les corriger.	L,T	■
	L'introduction de certaines innovations managériales et technologiques changent les routines.	HE74	Leur introduction se traduit par l'émergence de peur et de crainte parmi les collaborateurs de ne pouvoir s'adapter.	HP60	La diffusion des innovations managériales nécessite la mise en place d'actions de formation et d'incitation pour que les collaborateurs se les approprient.	L,T	▲
HD71	Les innovations d'offres de services et de marchés contribuent positivement à la performance durable. Elles montrent la capacité du cabinet à s'adapter à l'environnement et créent de la valeur utile pour les clients.	HE75	Ces innovations permettent une croissance organique ou maintiennent le chiffre d'affaires.	HP61	Pour proposer des nouvelles offres ou améliorer les anciennes qui répondent aux attentes et aux besoins des clients, il convient de bien écouter le marché, d'anticiper les besoins, et de développer les points de contacts.	L,T	▲
		HE76	Les offres de services et de marchés améliorées ou réaménagées permettent de répondre aux attentes des clients.	HP62	Pour proposer des nouvelles offres ou améliorer les anciennes qui répondent aux attentes et aux besoins des clients, il convient de bien écouter le marché, d'anticiper les besoins, et de développer les points de contacts.	L,T	▲
HD72	Les cabinets veulent vendre des missions à plus forte valeur ajoutée, plus rentables, plus chères.	HE77	Ces missions permettent d'améliorer la performance financière (rentabilité), de préserver la pérennité du cabinet mais aussi montrent leur capacité d'adaptation.	HP63	Il convient aussi de disposer des compétences (spécialistes, etc.) pour pouvoir réaliser ces offres.	L,T	■
				HP64	La vente de nouvelles offres et l'élargissement des marchés exigent de les <i>marketer</i> et de les <i>packager</i> pour les faire connaître.	L,T	□
				HP65	Il convient aussi d'adapter l'outil informatique à la réalisation de ces missions nouvelles ou améliorées.	L,T	■
HD73	Des partenariats sont conclus avec des réseaux de cabinets indépendants dans une démarche proactive et d'adaptation.	HE78	Ces partenariats permettent de rompre l'isolement, de partager les bonnes pratiques et de bénéficier des services des partenaires de GV, la mutualisation des coûts de formation, de communication.	HP66	Il convient de bien sélectionner le réseau, le groupement de cabinets ou l'association pour optimiser le couple prix de l'adhésion/avantage.	L,T	■
HD74	Les valeurs comme l'éthique, la déontologie, la science, la passion, la marque, font la différence avec les autres entreprises et professions. Elles renforcent la légitimité.	HE79	Les valeurs de la profession constituent un socle autour duquel les cabinets comptables se construisent. Elles créent un lien fort et véhiculent une image positive.	HP67	Il s'agit d'entretenir en permanence ce système de valeurs par le biais de la communication, des discours, des comportements.	L,T	■

Annexe du chapitre 1

Annexe 1.1a Les conditions d'exercice professionnel en France¹⁸⁶

Avant d'aborder les différents modes d'exercice professionnel (§ 3), nous précisons les obligations d'inscription préalables à l'exercice de la fonction d'expert-comptable (§ 1) et de commissaire aux comptes (§ 2) en vertu de leur statut de profession réglementée.

1. L'inscription au tableau de l'Ordre des experts-comptables

Pour exercer la profession d'expert-comptable, l'inscription au tableau de l'Ordre est nécessaire. Il en est de même pour les experts-comptables stagiaires. L'article 3 de l'Ordonnance du 19 septembre 1945 « Nul ne peut porter le titre d'expert-comptable, ni en exercer la profession, s'il n'est pas inscrit au tableau ». Deux catégories de professionnels peuvent pratiquer : les experts-comptables diplômés (DEC) et les salariés d'association de gestion et de comptabilité (AGC) autorisés à exercer la profession en vertu des articles 83 ter et 83 quater de l'Ordonnance du 19 septembre 1945.

Le diplôme d'expertise comptable actuel est régi par le décret n° 2012-432 du 30 mars 2012. Les principaux changements introduits par la réforme de 2010 portent sur les modalités d'obtention du diplôme, le stage réglementaire de trois années et les passerelles avec les titulaires du certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes. Ces derniers peuvent accéder directement au DEC par l'une des deux filières suivantes : celle des examens ou celle de la validation des acquis de l'expérience (VAE).

L'inscription au tableau doit respecter un nombre limité de conditions fixées par l'article 3-II de l'Ordonnance du 19 septembre 1945. Nous présentons ci-après le résumé des principales conditions :

Le candidat peut être de nationalité étrangère, doit jouir de ses droits civils et n'avoir pas été condamné pénalement ni à une peine criminelle, ni à certaines peines correctionnelles le privant de ses droits civils (réclusion, délit de vol, abus de confiance, escroquerie, banqueroute, émission de chèques sans provision, etc.). Pour les titulaires de diplômes étrangers, une procédure de reconnaissance a été mise en place. En ce qui concerne la moralité, le candidat doit présenter les garanties jugées nécessaires par le Conseil régional ou

¹⁸⁶ (Département juridique du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables, 2013 ; *Réglementation du professionnel de l'expertise comptable*, 2014).

le comité national du tableau. Des enquêtes de moralité peuvent être demandées au Gouvernement pour éclairer l'opinion du Conseil régional (par exemple auprès de l'Administration fiscale). Des renseignements complémentaires peuvent être aussi collectés auprès de personnes susceptibles d'apprécier le comportement du candidat. En tout état de cause, le Conseil régional jouit d'une grande liberté d'appréciation. C'est ainsi qu'il peut refuser l'inscription d'un candidat, s'il constate un exercice illégal de la profession.

L'inscription s'effectue dans la circonscription où le candidat est établi (l'adresse du bureau au sein duquel il va exercer soit à titre individuel, soit en qualité de salarié).

Certaines personnes ayant une activité comportant l'exécution de travaux d'organisation ou de révision de comptabilité, et qui ont acquis de ce fait une expérience comparable à celle d'un expert-comptable très qualifié, sont autorisées à demander leur inscription au tableau dans le cadre de la procédure de l'article 7 bis. L'arrêt Hoareaux du 29 avril 1998 précise ce que signifie missions et fonctions importantes assurées par les demandeurs. Selon la haute juridiction, il faut que celles-ci soient « [...] *accomplies dans des vastes structures présentant des problèmes complexes et être assorties de pouvoirs de décision permettant à celui qui en est investit d'engager l'entreprise qui l'emploie et d'influer sur son avenir* » (Département juridique du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables, s. d., p. 39). La taille, le chiffre d'affaires, l'effectif de la structure sont également pris en compte pour apprécier les compétences acquises.

Le tableau de l'Ordre des experts-comptables est divisé :

- **en huit sections** : les experts-comptables, personnes physiques exerçant à titre indépendant, en qualité de salarié, les sociétés d'expertise comptable, les sociétés en participation d'expertise comptable, les experts-comptables stagiaires, les experts-comptables honoraires, les personnes et sociétés autorisées à exercer la profession d'expert-comptable (Art. 26), ceux pouvant exercer temporairement et occasionnellement la profession en France sous leur titre d'origine (Art. 26-1),
- **et de quatre listes** : les AGC, les salariés des AGC autorisés à exercer les fonctions d'expertise comptable sur le fondement de l'article 83 ter et ceux de l'article 83 quater, les sociétés de participation financières de profession libérale.

Les titulaires du DEC peuvent également exercer la fonction de commissaire aux comptes à la condition de figurer sur la liste des commissaires aux comptes.

2. L'inscription sur la liste des commissaires aux comptes

Selon l'article L. 822-1 « *Nul ne peut exercer les fonctions de commissaire aux comptes s'il n'est pas préalablement inscrit sur la liste prévue à cet effet* » et remplir les conditions décrites par l'article L. 822-1-1. Cette liste est dressée par les commissions régionales siégeant en chef-lieu de chaque Cour d'appel et ayant compétence pour le ressort de cette Cour. Le commissaire aux comptes est donc inscrit par la commission régionale de la Cour d'appel dans le ressort de laquelle se trouve son domicile ou l'établissement dans lequel il exerce son activité (article R. 822-1). Ceux qui exercent dans une société doivent en informer la commission régionale lors de leur demande d'inscription et la compagnie régionale.

Pour pouvoir être inscrit, le candidat doit avoir obtenu soit le DEC, soit justifier de la réussite à l'examen d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes. Les titulaires du DEC doivent joindre la fiche générale de synthèse, délivrée par le conseil régional de l'Ordre des experts-comptables, en fin de stage, mentionnant la régularité des stages vis-à-vis de l'article R 822-4 du Code de commerce permettant de pouvoir s'inscrire sur la liste des commissaires aux comptes.

3. Le mode d'exercice

Pour respecter le droit européen, l'article 7 de l'Ordonnance du 19 septembre 1945 a été modifié. L'un des grands changements intervenus concerne la détention du capital et des droits de vote dans les sociétés d'exercice d'expertise comptable. Dorénavant, les experts-comptables peuvent constituer des entités dotées de la personnalité morale dans lesquelles ils « *doivent, directement ou indirectement par une société inscrite à l'Ordre, détenir plus de la moitié du capital social et plus des deux tiers des droits de vote. Les gérants, le président de la SAS, le président du conseil d'administration, les membres du directoire doivent être experts-comptables, « membres de la société* ».

Des sociétés de participation d'expertise comptable (SPFPL) peuvent être créées par des experts-comptables dont l'objectif exclusif est détenir des titres sociétés d'expertise comptable. Ces SPFPL doivent être obligatoirement inscrites au tableau de l'Ordre. Ce sont :

- Soit des sociétés mono-professionnelles prévues par la loi du 31 décembre 1990 qui peuvent avoir des activités accessoires en relation directe avec leur objet et destinées exclusivement aux sociétés ou groupements dont elles détiennent des participations,

- Soit des sociétés pluri-professionnelles (loi du 28 mars 2011) permettant à plusieurs professions de se regrouper dans une même entité capitalistique.

Les structures d'exercice libéral peuvent être civiles ou commerciales : sociétés civiles, sociétés civiles professionnelles (SCP), sociétés anonymes (SA), sociétés par actions simplifiées (SAS), sociétés à responsabilité limitée (SARL), société d'exercice libéral (SEL), les sociétés à capital variable, des groupements (groupements d'intérêt économique (GIE), société coopérative et de participation (SCOP).

Annexe 1.1b La lutte contre l'exercice illégal de la profession : la Commission ordinaire Exercice illégal

Avant de procéder à l'analyse de la lutte contre l'exercice illégal de la profession d'expertise comptable, nous rappelons que pour porter le titre d'expert-comptable, l'article 3 de l'Ordonnance de 1945 précise que « *Nul ne peut porter le titre d'expert-comptable ni en exercer la profession s'il n'est inscrit au tableau de l'Ordre* ». Celui qui n'est pas inscrit, mais est titulaire du DEC, peut utiliser la mention « diplômé d'expertise comptable » à la condition qu'à aucun moment, il ne laisse penser qu'il a le titre d'expert-comptable sous peine de poursuites pour exercice illégal de la profession.

Selon l'article 20 de l'Ordonnance de 1945, modifié par Ordonnance n° 2004-2779 du 25 mars 2004, art. 5, l'exercice illégal de la profession, l'usage abusif de ce titre ou de l'appellation de société d'expertise comptable ou d'AGC ou d'un titre tendant à créer de la confusion ou de la similitude constituent un délit. La sanction pénale maximale est d'un an d'emprisonnement et une amende de 15 000 € (75 000 € pour les personnes morales), à laquelle peut s'ajouter l'affichage ou la diffusion de la décision prononcée, la fermeture de l'entreprise, l'interdiction d'exercer pendant cinq ans certaines activités, etc.

Or nous assistons à une véritable recrudescence des « *pirates du chiffre* » sur les sites internet, tels « Le Bon Coin », qui proposent leurs services de manière illégale et menacent ainsi la profession et les intérêts des clients (les victimes). Les annonces souvent floues laissent subsister un doute quand à la vraie activité exercée, ce pour entretenir la confusion. Comme le souligne E. Cohen, membre de la commission Exercice illégal, « *entre l'absence d'une assurance professionnelle de l'illégal en cas d'erreur ou bien encore la découverte de fraude, l'entreprise (le client) peut très vite se retrouver dans une situation économique désastreuse* ». ¹⁸⁷

Pour combattre ce fléau, une commission ordinaire a été créée pour lutter contre l'exercice illégal. Le Conseil Régional d'Ile-de-France a également mis en place un site <http://www.compta-illegal.fr/> qui permet de signaler les cas présumés d'exercice illégal en suivant la démarche prévue à cet effet. De nombreux partenaires ont été associés à cette

¹⁸⁷ Il existe aussi des pirates du chiffre... », (2012, octobre 9). Lecerlelesechos. Consulté 25 septembre 2013, à l'adresse http://archives.lesechos.fr/archives/cercle/2012/10/09/cercle_55903.htm.

démarche tels que la Direction Générale des Impôts et des Finances Publiques, les Procureurs de la République de Paris, Nanterre, Versailles, Créteil, Melun, etc., la Police Nationale, la Brigade Financière de Paris, etc. De plus, une cellule d'appui opérationnel aux Conseils régionaux a été mise en place en avril 2011.

Depuis 1997, 5 000 dossiers d'illégaux ont été signalés sur Paris Île-de-France pour près de 5 000 inscrits au tableau de l'ordre du Conseil régional Paris Île-de-France. Au cours du premier trimestre 2014, 78 cas d'exercice illégal présumés ont été signalés contre 43 pour le premier trimestre 2013, 19 signalements adressés aux procureurs de la République, 6 condamnations prononcées (bilan chiffré des actions de la Commission Exercice Illégal du 1er trimestre 2014).¹⁸⁸ Le *Tableau 59* ci-dessous présente les récentes condamnations pénales prononcées.

Tribunal de grande instance	Condamnations
Paris 11/6/2014	18 mois d'emprisonnement avec sursis + 20 000 € d'amende + 2 000 € de dommages et intérêts
Évry 08/04/2014	En récidive : 6 mois d'emprisonnement ferme
Paris 25/03/2014	Deux prévenus : 5 000 € d'amende + 3 000 € de D.I.
Paris 07/03/2014	3 000 € de D.I.
Bobigny 28/02/2014	8 mois d'emprisonnement ferme + 1 000 € de D.I.
Créteil	1 ^{er} prévenu : 12 mois d'emprisonnement fermes + interdiction définitive de gérer, pour exercice illégal 2 ^{ème} prévenu Expert-comptable : 5 000 € d'amende pour complicité d'exercice illégal 3 000 € de D.I. solidairement
Nanterre 20/01/2014	30 000 € d'amende dont 20 000 € avec sursis et 1 500 € de D.I.
Privas 16/01/2014	5 000 € d'amende et 750 € de D.I.

Tableau 59 : Dernières condamnations prononcées pour exercice illégal de la profession d'expertise comptable (source : <http://www.compta-illegal.fr>).

¹⁸⁸ Source : <http://www.compta-illegal.fr>

Annexe 1.2a L'histoire et le rôle de la comptabilité

L'objectif de ce bref rappel est de souligner que la comptabilité, en tant que technique de gestion, est le résultat d'une longue histoire marquée par des enjeux successifs différents entre ses divers utilisateurs : entreprises, actionnaires, prêteurs, investisseurs, analystes financiers, etc. Son évolution et ses objectifs sont liés au développement du commerce et de l'industrie (Capron, 1993; Lopater, Deysine, Blandin, & PricewaterhouseCoopers, 2013).

Nous tenons à signaler que l'historique du contrôle des comptes (l'audit) ne sera pas développé en raison de l'objet de notre recherche, plus particulièrement centré sur les cabinets d'expertise comptable. Les premières références semblent apparaître avec l'empire romain ; les gouvernements romains au III^e siècle avant J.C. avaient l'habitude de désigner des questeurs pour contrôler les comptabilités de toutes les provinces. Ces questeurs devaient rendre compte devant une cour de justice (D. Carassus & Gregorio, 2003; Vu, 2008).

Durant la Préhistoire, la comptabilité assurait une fonction de comptage, de têtes de troupeaux, de sacs de grains, etc., et de mémorisation. Les plus anciens « comptages » connus seraient les os du paléolithique remontant à plus de 12 000 ans.

Vers 4 000 av. J.-C. les scribes chaldéens notaient dans la terre glaise les données portant sur les échanges commerciaux et les ventes de terrains. Les écritures décrivaient les transactions et les quantités échangées.

Les archéologues ont découvert des traces d'enregistrements comptables dans les civilisations égyptiennes, sumériennes, grecques, inca,¹⁸⁹ etc. Puis, l'accroissement des échanges généra des besoins croissants d'informations qui conduisirent au développement de la comptabilité.

La comptabilité romaine est une des formes les plus anciennes de comptabilité de caisse à partie simple, dont l'objet est la valorisation et le contrôle du patrimoine du *pater familias*. La tenue des livres était obligatoire comme le *codex accepti* et *expensa* : un livre de recettes et de dépenses. Pour noter les mouvements quotidiens de caisse, des brouillons, les *adversaria* et les *ephemeris*, étaient utilisés, puis reportés sur le *codex* en fin de mois. Le registre le plus complet était le *codex rationum* qui servait de journal et de grand-livre.

¹⁸⁹Au 4^e millénaire avant notre ère, les Sumériens utilisaient des tablettes d'argile pour dessiner des bêtes et des objets afin de dresser un inventaire. Quant aux Grecs et aux Perses, ils se servaient de ficelles pour compter tandis que les Incas nouaient des cordelettes de couleurs différentes. L'ensemble constituait des registres comptables et statistiques (Capron, 1993, p. 9).

L'histoire occidentale de la comptabilité (Fortin, 2007) ne débute vraiment qu'au cours du XIII^e siècle où toutes les conditions préalables à son développement étaient réunies : des gens lettrés, le matériel d'écriture (référence à Gutenberg), la monnaie comme instrument d'échange. La comptabilité était utilisée pour surveiller les activités des intendants qui géraient le patrimoine des nobles, de l'Église et des grands propriétaires. Durant cette période du Moyen-âge, « *la notion de capital productif apparaît, selon laquelle le commerce doit permettre de créer un capital complémentaire qui peut être réemployé* » (Lopater et al., 2013). Le développement du crédit obligea les commerçants italiens à développer des techniques comptables : les livres de comptes de tiers. A l'époque de la Renaissance (*Quattrocento*), les registres de comptes font apparaître le compte de « pertes et profits » ce qui permet d'avoir une vision nette des éléments du patrimoine et donc de leur variation. Selon les historiens, ce serait en l'an 1340 à Gênes que serait apparu le système de la **partie double**. Dans un traité d'arithmétique, publié en 1494 par le moine Luca Pacioli figure le « *Traité des comptes et des écritures* » qui décrit la méthode à partie double.¹⁹⁰ Les travaux de Luca Pacioli sont considérés à l'origine de la comptabilité moderne. Très rapidement des hommes d'affaires toscans ont adopté la partie double pour gérer leurs activités et contrôler leurs filiales ; le premier fut Francesco di Marco Datini, marchand et banquier italien du XIV^e, et bien plus tard, au milieu du XV^e siècle, les banquiers Medicis (Gattef, 2013, p. 13-14).

Vers 1543, Jehan Ympyn Christoffles publie à Anvers le 1^{er} ouvrage de comptabilité en Français, inspiré par Luca Pacioli : « *La nouvelle instruction de la très excellente science du livre de compte pour compter & menez compter à la manière d'Italie.* »¹⁹¹

En 1673, l'ordonnance de Colbert impose aux commerçants de dresser un inventaire au minimum tous les deux ans (la tenue des livres des comptes), et institue des règles de forme pour que les livres comptables puissent être admis par les juges comme moyens de preuve.

Le XVIII^e siècle et le XIX^e siècle ont été marqués par la création des grandes compagnies commerciales et des grandes entreprises industrielles et de transport ferroviaire ce qui a suscité le développement de l'outil comptable. Pour ces entreprises, il s'agissait de mesurer et d'analyser leur patrimoine pour respecter leurs obligations d'informations envers leurs

¹⁹⁰ Le titre de cet ouvrage est « *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita* ».

¹⁹¹ D'après « *La Saga de la comptabilité et de l'expertise comptable* », Ordre des Experts-Comptables, 2005.

actionnaires sur leur gestion. Les états financiers fournis doivent être clairs et compréhensibles et vérifiables, d'où la nécessité d'un contrôle externe.

Dans la seconde moitié du XIX^e siècle apparaît la comptabilité analytique (dite aussi comptabilité de gestion) pour répondre aux besoins des entreprises industrielles qui ont besoin de connaître leurs coûts de production. Celle-ci permet de rendre plus utile la comptabilité pour l'information et l'aide à la décision. Au niveau interne, la comptabilité s'est orientée vers l'élaboration de prévisions, la vérification de leur réalisation et l'analyse des écarts constatés.

Durant le XIX^e siècle, les Pouvoirs publics français ont édicté des textes fondamentaux tels le Code de Commerce en 1807, inspiré du code Savary de 1673 « *Le parfait négociant en instruction générale pour ce qui regarde le commerce des marchandises* » et surtout la loi sur les sociétés commerciales du 24 juillet 1867.

Au cours de la première partie du XX^e siècle, la comptabilité se développe dans le monde agricole. La fin du XX^e est marquée par l'émergence des comptabilités non commerciales et la réforme des comptabilités des communes.

Au départ, le rôle d'information de la comptabilité s'est cantonné à répondre aux besoins internes et externes des entreprises (apporteurs de capitaux ou tiers). Ce rôle s'est élargi aux Pouvoirs publics, notamment l'État « *pour lequel la comptabilité de l'entreprise est un instrument indispensable pour connaître l'économie de la Nation et orienter la politique économique* » (Lopater et al., 2013, p. 16). De plus, pour l'État la comptabilité est un instrument pour connaître et déterminer les différents impôts, les bases de revenus et de la fortune/patrimoine des entreprises, ainsi que les opérations réalisées par elles.

La comptabilité joue également un rôle social en fournissant les informations nécessaires à l'établissement de statistiques regroupées dans la comptabilité nationale. Elle est aussi un instrument de dialogue social qui permet de mesurer la richesse créée par une entreprise et de contrôler son partage entre les différents intervenants. En tant que système d'informations, la comptabilité obéit à des conventions, des normes sociales et ne se développe que dans des sociétés organisées.

Les finalités de la comptabilité peuvent être aussi envisagées selon l'approche utilitaire qui tient compte des effets économiques des choix comptables effectués, l'approche déontologique, selon laquelle la comptabilité doit respecter les grands principes pour donner

une meilleure représentation possible de l'entreprise, et enfin, l'approche mixte qui combine les deux précédentes approches (Boussard, 1984, cité par Capron, 1983).

En résumé, la comptabilité générale, dite financière a pour rôle de :

1. Fournir un historique de l'entreprise, dans la mesure où toute opération en valeur est enregistrée,
2. Permettre de déterminer le revenu de l'entreprise (base des impôts),
3. Connaître la valeur de l'entreprise (cf. la notion de patrimoine et de bilan),
4. Produire la matière première de toute étude financière (une aide à la décision),
5. Produire une information utile aux études statistiques permettant d'établir la comptabilité nationale (Produit Intérieur Brut)
6. Répondre à un besoin fondamental, le pilotage de l'activité économique d'une organisation.

Les deux branches de la comptabilité puisent leurs informations des mêmes enregistrements et des mêmes sources. D'une part, la comptabilité financière fournit des informations à l'usage des différents groupes externes et se réfère au passé et à la gestion, et d'autre part, la comptabilité de gestion présente des informations à l'usage des responsables de la gestion et permet, par rapport au passé, de prévoir et d'orienter les décisions.

Annexe 1.2b L'Histoire de la profession d'expertise comptable et de commissariat aux comptes¹⁹²

Cette annexe a pour objectif de dresser l'historique des deux professions qui composent la profession comptable libérale en France. Nous nous focaliserons davantage sur la profession d'expertise-comptable (§ 1), objet principal de notre recherche, avant d'aborder rapidement celle des commissaires aux comptes (§ 2).

1. La profession d'expertise comptable

La première organisation importante de comptables en France a été créée en 1881 sous le nom de la Société de Comptabilité de France qui regroupait à la fois les comptables salariés et libéraux. Elle distinguait alors trois niveaux de compétences au sein de la discipline comptable, la tenue de livres, le comptable et l'expert-comptable, et regroupait en son sein l'ensemble des comptables salariés et libéraux.

Ce n'est qu'en 1912 qu'apparut la Compagnie des Experts-Comptables de Paris qui ne rassembla que les professionnels libéraux. La fin de la Première Guerre Mondiale s'accompagne de la naissance en France d'une fédération regroupant les compagnies comptables créées depuis 1912. Trois diplômes voient le jour qui ne protègent pas le titre d'expert-comptable :

1. Le brevet d'expert-comptable en 1927,
2. Le brevet professionnel comptable en 1931,
3. L'examen spécial de commissaire aux comptes en 1936.

En 1941, une commission interministérielle est formée pour prendre en charge, d'une part la formation professionnelle des experts-comptables, et d'autre part, les projets de statuts de l'Ordre. L'Ordre des Experts-Comptables et des comptables agréés, placé sous la tutelle du ministère des Finances, est ensuite institué par la loi du 3 avril 1942, puis redéfini par l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945. L'ordonnance demeure le texte de base de l'organisation comptable actuelle en France. Le gouvernement institue donc l'Ordre des experts-comptables et pose les grandes lignes de la profession et son administration. Pour

¹⁹²L'histoire de la profession (s. d.). Ordre des Experts-Comptables. Consulté 13 juillet 2014, à l'adresse <http://www.experts-comptables.fr/>.

Moysan et Louazel (2011), l'objectif est d'établir des règles déontologiques rigoureuses, précises, respectées par tous les membres, garantes « *d'un comportement relativement uniforme et peu contestable dont l'application serait contrôlée par une organisation structurée et forte* ».

Cependant, depuis le début de la décennie, nous assistons à de nombreux changements législatifs dans l'objectif, d'une part est de mettre la profession en conformité avec les directives européennes et d'autre part, de préparer son avenir. Toutes ces modifications ont été menées dans un souci de répondre à l'évolution de l'environnement économique qui requiert davantage de transparence et de flexibilité. Les principaux textes réformant la profession comptables sont listés ci-dessous :

- La Loi du 31 octobre 1968 modifiant la définition légale des missions de l'expert-comptable et du comptable agréé, et supprimant le recrutement des comptables agréés,
- La Loi du 8 août 1994 supprimant toute référence au comptable agréé et élargissant le champ d'intervention des experts-comptables,
- L'Ordonnance n° 2004-279 du 25 mars 2004 intégrant le secteur associatif (AGC),
- Le premier Code de déontologie de la profession publié par décret du 27 septembre 2007,
- La Loi n° 2010-853 du 23 juillet 2010 relative aux réseaux consulaires, au commerce, à l'artisanat et aux services élargissant les formes sociétales d'exercice et harmonisant les règles de détention du capital et des droits de vote,
- La Loi n° 2011-331 du 28 mars 2011 de modernisation des professions judiciaires ou juridiques et certaines professions réglementées libéralisant la détention de participations financières et l'exercice de mandats sociaux dans des entreprises de toute nature,
- Le Décret n° 2012-432 du 30 mars 2012 relatif à l'exercice de l'activité d'expertise comptable regroupant dans un texte unique l'ensemble des textes réglementaires. Il reprend et remplace notamment le Code de déontologie de 2007,
- Les Arrêtés du 3 mai 2012 et du 19 février 2013 portant agrément du règlement intérieur de l'Ordre des experts-comptables,
- Le Décret n° 2013-1034 du 15 novembre 2013 relatif aux centres de gestion et associations agréés et aux professionnels de l'expertise comptable,

- Les Décrets n° 2012-690 du 7 mai 2012 et n° 2014-354 du 19 mars 2014 relatifs aux SPFPL mono et pluri professionnelles.

En résumé, la profession est aujourd'hui réglementée par l'Ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945, le décret n° 2012-432 du 30 Mars 2012 relatif à l'exercice de l'activité d'expertise comptable et l'arrêté du 3 mai 2012 portant agrément du règlement intérieur de l'Ordre. Les dernières réformes ont simplifié le droit applicable.

2. La profession de commissariat aux comptes ou contrôle légal des comptes¹⁹³

La première qualification de « commissaire » apparaît en 1863. En 1867, la loi sur la société du 24 juillet institue le « commissaire de sociétés » qui deviendra plus tard le commissaire aux comptes. Les commissaires de sociétés étaient chargés de « *faire un rapport à l'assemblée générale de l'année suivante de la société, sur le bilan et les comptes présentés par les administrateurs* ». Leur fonction était renouvelable chaque année et limitée à trois mois et pouvait être exercée par toute personne. L'objectif premier était de détecter les fraudes. JC Scheid mentionne que la loi de 1867 présentait une certaine ambiguïté parce les CAC pouvaient être sans aucune qualification et que leur rapport n'obéissait à aucune règle comptable ou autre ». (Scheid, 2009, p. 1199)

La fin du XIX^e siècle et le début du XX^e siècle ont été marqués par de nombreux scandales financiers qui eurent pour conséquences des pertes financières très importantes et des faillites de très nombreuses entreprises. Les auditeurs se devaient donc d'apporter une information financière sûre et fiable sur l'entreprise. L'audit s'est beaucoup développé par la suite. Les auditeurs se devaient de donner une information sûre et fiable sur l'entreprise et ses dirigeants.

En France, le décret-loi du 8 août 1935, complété par un autre décret-loi du 31 août 1937, modifia « *la loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés en ce qui concerne la responsabilité pénale des administrateurs et le choix des attributions des commissaires* ». Le commissaire aux comptes n'est plus considéré comme un simple mandataire des actionnaires mais exerce une mission d'intérêt général. Ces textes instituèrent un certain nombre d'incompatibilités en écartant les parents et alliés jusqu'au 4^{ème} degré, le conjoint des administrateurs et des actionnaires, les salariés de la société, etc. C'est aussi à cette période que les professionnels comptables s'organisent et, sous l'impulsion de l'État, constituent des associations

¹⁹³ Selon la terminologie européenne. Source : <https://www.cncc.fr/histoire.html>.

professionnelles : la Fédération des associations de commissaires inscrits, en 1938, suite aux décrets-lois de 1935 et 1936, et, pour des raisons totalement différentes, l'Ordre des Experts-comptables et des Comptables Agréés créé en 1942 et refondé en 1945.

Après la Seconde Guerre Mondiale, il paru nécessaire d'organiser le marché financier pour soutenir l'expansion économique d'où une importante réforme de la profession ; la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales et le décret n° 67-236 du 23 mars 1967. Cette loi intègre l'activité de commissaire aux comptes dans le Code du Commerce. Quant à l'organisation de la profession, elle date du décret n° 69-810 du 12 août 1969 (modifié le 4 janvier 1993 et le 27 mai 2005), qui crée la CNCC, placée sous la tutelle du Ministère de la Justice. Ces textes, complétant la loi de 1966, offrent aux commissaires aux comptes l'indépendance adaptée à l'élargissement de leurs missions et à l'augmentation du nombre d'entités soumises à leur contrôle (articles L 821-1 et suivants du Code de commerce). Au fil du temps, de nombreuses réglementations sont entrées en application sous l'impulsion de l'Union Européenne mais aussi de la nécessité de disposer de règles et de références communes en raison de la globalisation de l'Economie.

Le commissariat aux comptes contribue surtout à fournir aux parties prenantes des entités une information financière fiable et sincère. La profession participe ainsi au bon fonctionnement de l'économie.

Annexe 1.2c Organisation de la profession d'expertise comptable et de commissaire aux comptes

Le seul pays occidental à avoir deux professions comptables libérales ayant chacune sa spécialisation et sa propre organisation est la France (Scheid, 2009), à savoir la profession d'expertise comptable (§ 1) et celle de commissaire aux comptes (§ 2), notamment la Co-régulation (§ 3).

1. La profession d'expertise comptable¹⁹⁴

L'Ordre des experts-comptables regroupe, encadre et contrôle les professionnels autorisés à exercer la profession d'expertise comptable. Il s'agit du plus grand réseau de professionnels libéraux au service des entreprises. Cette institution, créée par l'Ordonnance du 19 septembre 1945, est chargée d'assurer la défense de l'honneur et l'indépendance de la profession. Les attributions de l'Ordre sont, entre autres, de définir les normes, publier les recommandations et veiller au respect de la déontologie professionnelle. Elle est placée sous la tutelle du Ministère de l'Économie et des Finances en contrepartie des missions de service public, et des compétences réservées aux professionnels en matière comptable et financière. En tant qu'organisme professionnel national de droit privé, doté d'une personnalité morale, il est représenté par le Conseil supérieur auquel sont rattachées les vingt-quatre délégations régionales (23 Conseils régionaux et un Comité départemental de la Guyane). La *Figure 28* ci-dessous présente l'organisation de la profession d'expertise comptable.

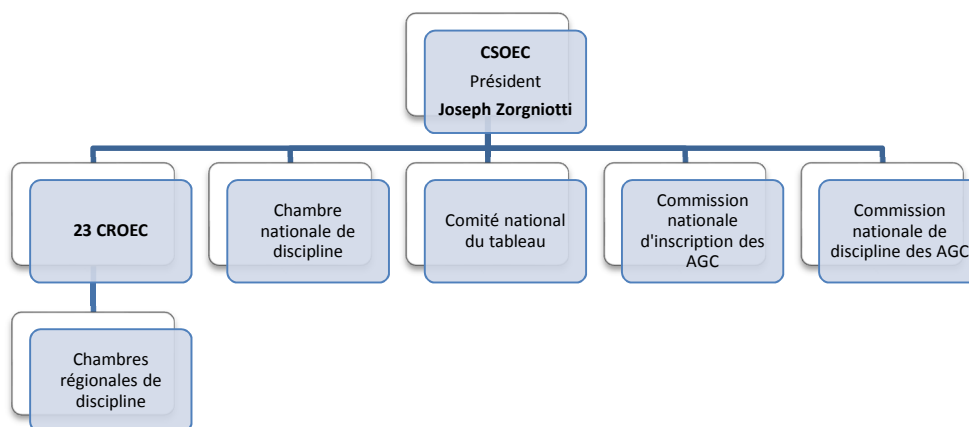


Figure 28 : L'organisation de la profession d'expertise comptable

¹⁹⁴ Source : Département juridique du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables du CSOEC. (s. d.). *Exercice professionnel et déontologie* (2013^e éd.). Paris: CSO.

Le Conseil supérieur (CSOEC) a pour mission de représenter, de promouvoir la défense et le développement de la profession d'expertise-comptable. Il est composé de 69 membres : 23 présidents des CROEC et 46 membres élus par ces derniers. La durée des mandats est de quatre années, renouvelable une fois. Les règles en matière de nombre de commissions, de réunion, de quorum, de prise de décision et de fonctionnement sont fixées par le règlement intérieur agréé par décret. Les attributions des différentes commissions sont les suivantes :

- a) Élaborer le **Code de déontologie**, le faire respecter et éventuellement prendre toutes mesures qui s'imposent en cas de non respect,
- b) Assurer **l'administration, la gestion du patrimoine** de l'Ordre et le fonctionnement des organismes de l'Ordre, coordonner l'activité des Conseils régionaux, fixer le montant des redevances pour couvrir les dépenses engagées,
- c) Délibérer sur toute question ayant trait à la profession, élaborer les règles professionnelles, soumises à agrément du Ministre du budget et de l'économie,
- d) **Représenter l'Ordre** auprès des Pouvoirs publics et leur donner son avis par l'intermédiaire de l'autorité de tutelle, sur les questions pour lesquelles il est sollicité,
- e) **Participer** sur le plan international aux organisations professionnelles et actions intéressant l'exercice de la profession, en tenant informée l'autorité de tutelle,
- f) Définir les **procédures et mesures de contrôle interne** soumises à agrément, mettre en œuvre en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme,
- g) Adresser à l'autorité de tutelle des avis sur les conditions d'exercice de la profession et du stage ainsi que le programme des examens,
- h) Etc.

Fin septembre 2013, il y avait 19 656 experts-comptables, 654 salariés autorisés (Art. 83 ter et 83 Quater), 17 667 sociétés d'expertise comptable, 635 sociétés de participation, 1 290 AGC. L'évolution des effectifs de l'OEC de 1998 à décembre 2013 est présentée dans le *Tableau 60*. En 1991, lorsque nous avons débuté notre stage d'expertise comptable, la profession comptait un peu plus de 12 000 inscrits, personnes physiques.

Années	Personnes physiques	Personnes morales	Stagiaires	Membres honoraires	Total
1998	16 161	10 758	4 799	709	32 427
2000	16 383	11 525	5 244	779	33 931
2005	17 854	13 823	4 759	863	37 299
2008	18 278	14 625			32 903
2010	19 000	18 624	6 400		44 024
Sep. 2012	20 111	18 823	5 728		44 762
1 ^{er} jan. 2014	19 609	19 876	5 848		45 333

Tableau 60 : L'évolution des effectifs de la OEC de 1998 à 2013 (Source : OEC)

Les Conseils régionaux

Les membres des Conseils régionaux sont élus au scrutin par les membres de l'Ordre inscrits à titre principal au tableau de la région, et ayant réglé la totalité de leurs cotisations ordinaires au jour de l'arrêt des listes des électeurs. Leurs attributions sont précisées par l'article 31 de l'Ordonnance de 1945, à savoir : surveiller l'exercice de la profession d'expert-comptable, représenter l'ordre dans tous les actes de la vie civile, mais sans pouvoir se constituer partie civile, prévenir et concilier toutes contestations ou conflits d'ordre professionnel, statuer sur les demandes d'inscription au tableau, surveiller et contrôler les stages, fixer et recouvrer les cotisations des membres de l'Ordre (personnes physiques et morales) pour couvrir les frais administratifs de l'Ordre et les contributions des AGC, etc. En somme, leurs missions consistent à garantir le bon fonctionnement de la profession sur le terrain.

Les instances régaliennes nationales et régionales interviennent en premier ou en second ressort. Il en existe plusieurs que nous décrivons brièvement ci-dessous :

- **La commission nationale d'inscription des AGC** (commission 42 bis) a pour mission de statuer sur l'inscription des associations de gestion et de comptabilité à la suite du tableau et d'en tenir la liste et assurer la surveillance par le biais des contrôles de qualité. Cette commission est aussi consultée pour avis sur tous projets de textes relatifs à l'exercice associatif de la profession. Elle est composée d'un président, nommé par arrêté du Ministre du Budget et de l'Economie, de quatre personnalités élues du CSOEC et de quatre autres désignées par les fédérations représentatives. Entre mai 2005 et 2010, 1 265 dossiers ont été déposés.
- **Le comité national du tableau**, institué par l'Ordonnance de 1945, a pour vocation de statuer sur les recours formés, d'une part contre les décisions prises par les CROEC et la commission 42 bis, et d'autre part, sur les demandes qui n'ont pas fait l'objet d'une décision dans le délai de trois mois imparti au CROEC. Ce comité indépendant est présidé par un magistrat et est composé de quatre experts-comptables élus par le CSOEC. Lorsqu'il est saisi dans le cadre de l'article 42 bis, quatre représentants des AGC sont ajoutés. En cas de contestations des décisions prises dans un délai de six mois par ce comité, les recours sont portés devant le Tribunal administratif. En 2012, le nombre de recours déposés s'est élevé à trente-quatre.

- La mission des **Chambres régionales de discipline** est de sanctionner les manquements aux devoirs de la profession dont peuvent se rendre coupables ses membres, que ces manquements donnent lieu ou non de sanctions devant des juridictions de droit commun.¹⁹⁵ La plainte ou la réclamation peut émaner de toute personne ayant intérêt à agir (client, membre de l'Ordre, confrère). Les sanctions peuvent être la réprimande, le blâme avec inscription au dossier, la suspension provisoire avec sursis et sans sursis, la radiation du tableau comportant interdiction définitive d'exercer. Notons que les quatre premières sanctions peuvent être assorties d'une interdiction de faire partie des Conseils de l'Ordre pendant une durée maximale de dix ans. La chambre est composée d'un Président (magistrat) désigné par le premier Président de la Cour d'appel dans le ressort de laquelle est situé le CROEC et deux membres élus du CROEC.
- Pour les AGC, **une commission nationale de discipline** (commission article 49 bis) a été créée pour remplir le même rôle que la chambre régionale de discipline. Elle est composée d'un Président désigné par le premier Président de la Cour d'appel de Paris parmi les magistrats en activité ou honoraires de la Cour, de quatre membres de Conseils régionaux désignés par le CSOEC et de quatre représentants des AGC désignés par leurs fédérations. Les recours contre les décisions de cette commission sont portés devant la Chambre nationale de discipline.
- La dernière instance est la **Chambre nationale de discipline** qui intervient en appel des décisions rendues par les chambres régionales et par la commission nationale de discipline des AGC. Cette Chambre est présidée par un Président, désigné par le Garde des Sceaux parmi les Présidents de chambres de la Cour d'appel de Paris. Les autres membres sont un conseiller référendaire de la Cour des comptes et d'un fonctionnaire, désignés par le Ministre de l'Economie et des Finances plus deux experts-comptables, membres du CSOEC élus par ce Conseil. Les recours sont portés devant le Conseil d'État. En 2012, douze décisions rendues par les Chambres régionales de discipline ont fait l'objet d'un appel devant la Chambre nationale et deux pourvois ont été interjetés devant le Conseil d'État. Les manquements aux devoirs de confraternité (détournement de clientèle) et aux devoirs généraux (couverture **d'exercice illégal de la profession**) sont les plus nombreux.

¹⁹⁵ La chambre de discipline peut très bien sanctionnée un expert-comptable qui n'a pas fait l'objet d'une sanction au pénal.

2. La profession de commissaire aux comptes¹⁹⁶

A l'instar de la profession d'expertise comptable, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes est l'instance représentative de la profession de commissaire aux comptes en France. Elle agit auprès des professionnels, des Pouvoirs publics, des régulateurs et anime l'ensemble du réseau régional.

La Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC)

C'est un établissement d'utilité publique doté de la personnalité morale et placé auprès du Garde des Sceaux, Ministre de la Justice. La CNCC a pour objet le bon exercice de la profession, sa surveillance ainsi que la défense de l'honneur et de l'indépendance de ses membres. A ce titre, elle anticipe et accompagne les évolutions de la profession. L'évolution des effectifs de la CNCC de 1985 à 2012 est présentée dans le *Tableau 61* ci-dessous. Elle montre l'essor de la profession, qui a pratiquement doublé en vingt ans.

Les activités consistent en l'élaboration des normes professionnelles, le suivi des changements de la pratique professionnelle et la représentation. Elle assure aussi la formation continue des auditeurs et, par délégation d'exercice du Haut Conseil au commissariat aux comptes (H3C), une part importante de contrôle d'activité des missions effectuées par les cabines détenant des mandats d'entités d'intérêt publics. C'est une institution engagée puisqu'elle est partie prenante dans les réflexions et/ou les évolutions des principaux dossiers économiques et financiers. Des relations sont ainsi créées avec les ministères autres que la Chancellerie, et surtout avec les parlementaires.

Années	Personnes physiques	Personnes morales	Total
1985	8 441	444	8 885
1990	9 800	1 210	11 010
1995	12 864	2 136	15 000
1998	13 237	2 665	15 902
2001	13 681	3 124	16 805
2004	14 410	3 601	18 011
2010	13 888	5 164	19 052
2011	14 227	5 076	19 303
2012	13 567	5 567	19 134

Tableau 61 : L'évolution des effectifs de la CNCC de 1970 à 2012 (Source : CNCC)

Le Conseil national est l'organe décisionnaire de la profession. Avec le bureau, il assure une mission de soutien et de promotion des intérêts de la profession. Il est composé de 91

¹⁹⁶ Source : <https://www.cncc.fr/organisation.html>.

commissaires aux comptes, délégués par les compagnies régionales qui se réunissent une fois par semestre. Son rôle est :

1. D'élaborer les **normes d'exercice professionnel** en vue de leur homologation,
2. De donner son avis sur les projets de loi et de décret lorsque le Garde des Sceaux l'y invite,
3. De **soumettre aux Pouvoirs publics** toutes propositions relatives à l'organisation professionnelle et à la mission du commissaire aux comptes,
4. De proposer le contenu de la **formation professionnelle**,
5. D'effectuer les **contrôles d'activité en accord avec le H3C** qui en définit les orientations et supervise la mise en œuvre.

Le Bureau national est l'organe exécutif de la gouvernance de la CNCC. Il est élu par le Conseil national. Parmi ses membres, quatre doivent exercer un mandat de commissaire aux comptes auprès d'entité d'intérêt public.¹⁹⁷ Il centralise les fichiers des Compagnies régionales, tenant à la disposition du Haut Conseil les informations relatives à l'inscription ou aux mandats exercés. Par délégation du Conseil national, il assure les missions :

- De coordination de l'action des Conseils régionaux, notamment sur la défense des intérêts moraux et matériels de la profession,
- D'examen des suggestions émanant des Conseils régionaux,
- De prévention et de conciliation des différends d'ordre professionnel.

Trente-trois Compagnies régionales (CRCC) regroupent les commissaires aux comptes inscrits sur la liste dressée par la Cour d'appel telle qu'elle ressort des décisions de la Commission régionale d'inscription. Ces CRCC sont dotées de la personnalité morale et sont administrées par un Conseil régional élu qui désigne un bureau et le président de la Compagnie régionale. Leurs principales missions consistent à accompagner leurs membres et à assurer la défense de leurs intérêts, à participer au contrôle d'activité, à veiller au suivi de leurs obligations de formation, à jouer un rôle de communication auprès des acteurs et partenaires locaux, et à valoriser la profession. Par ailleurs, dans le cadre des liaisons avec les autorités et les Pouvoirs publics régionaux, les compagnies régionales peuvent être amenées à former les magistrats et les officiers de police judiciaire.

Le département des marchés financiers (DMF) rassemble les cabinets auditant ou souhaitant auditer des sociétés cotées sur un marché réglementé. Ses travaux bénéficient à l'ensemble des

¹⁹⁷ Le président actuel est Yves Nicolas.

cabinets de commissariat aux comptes. Créé en 2001 et conforté par la Loi de sécurité financière de 2003, ses activités contribuent à une meilleure perception du rôle et de la mission des auditeurs auprès des entreprises, des investisseurs, de la place financière et des autorités de marché. Il constitue un véritable instrument de partage du savoir des cabinets qui détiennent le plus grand nombre de mandats d'entités d'intérêt public vers ceux qui en détiennent peu ou pas encore (apprentissage collectif). Ainsi, un forum est organisé deux fois par an pour que les associés des cabinets animant ce département, partagent leurs connaissances avec leurs confrères.

Le DMF est présent auprès des Pouvoirs publics, de l'Autorité des marchés financiers (AMF), du H3C et de l'environnement économique et tout particulièrement des organisations représentant les grandes entreprises. Il s'investit sur les sujets d'actualité et travaille sur de nombreuses questions techniques pour la profession. Il prend part aux débats tels que la rémunération des dirigeants, les enjeux de la transparence financière, ou encore la vérification d'informations relatives au développement durable.

Dix-neuf commissions et trois comités aident à la préparation des délibérations du Conseil National. Leurs présidents sont nommés pour une durée de deux ans par le Conseil National. Leur mission est de réfléchir sur des sujets en lien avec les environnements techniques, économiques, politiques de la profession, de faire des propositions et d'élaborer des éléments de doctrine. Ils répondent aussi aux questions posées par les confrères et réalisent des études sur des points spécifiques.

Les relations internationales sont traitées en commun avec l'Ordre des experts-comptables dans le cadre de la Délégation internationale pour l'audit et la comptabilité.

A présent, nous allons analyser la **Co-régulation** au sein de la profession de commissaire aux comptes.¹⁹⁸ Faisant suite aux scandales de l'affaire Enron et autres, un besoin croissant de sécurité a conduit les autorités françaises à voter la Loi de Sécurité Financière en 2003. Celle-ci a instauré une autorité de contrôle indépendante, le **Haut Conseil du commissariat aux comptes** (H3C) et a créé l'Autorité des marchés financiers (AMF). Le H3C est installé auprès du Garde des Sceaux. Sa mission première, partagée avec la CNCC, concerne la surveillance de la profession (respect de la déontologie et de l'indépendance des commissaires aux comptes). En tant qu'organe d'appel des chambres régionales en matière disciplinaire, il

¹⁹⁸ Source : <https://www.cncc.fr/organisation.html>.

comprend 12 membres nommés par décret pour six ans : trois magistrats issus de la Cour de cassation, de la Cour des comptes et de l'ordre judiciaire, le président de l'AMF ou son représentant, un représentant du ministère de l'Économie, un professeur de l'université, trois personnalités qualifiées dans les matières économiques et financières, trois commissaires aux comptes.

Quant à l'Autorité des Marchés financiers (AMF), elle est issue de la fusion en 2003 de la Commission des opérations de bourse (COB), du Conseil des marchés financiers et du Conseil de discipline de la gestion financière. L'objectif de ce rapprochement était de renforcer la visibilité de la régulation de la place financière française aux échelons européens et internationaux. En travaillant en étroite collaboration, la CNCC et l'AMF font évoluer la pratique professionnelle en l'adaptant à son environnement. Leur objectif est de préserver avant tout la confiance des investisseurs dans la qualité de l'information financière transmise.

Annexe 1.3a La normalisation comptable : le nouveau référentiel normatif de la profession d'expertise comptable

Dans la plupart des pays, les comptabilités sont normalisées, à l'initiative des Pouvoirs publics, de la profession elle-même et des instances internationales. La normalisation soumet les entreprises à un cadre uniforme de tenue des comptabilités et leur impose la communication des informations sous une forme normalisée. Avant de procéder à la présentation du référentiel normatif des professionnels de l'expertise comptable¹⁹⁹ (§ 2), nous présentons brièvement la construction du droit de la comptabilité (§ 1). Nous informons d'ores et déjà le lecteur, que nous ne développons pas le référentiel normatif des commissaires aux comptes, puisque notre étude longitudinale porte principalement sur les activités d'expertise comptable.

1. La construction du droit de la comptabilité

La comptabilité s'est développée pour répondre aux besoins de ses utilisateurs internes et externes. Cependant, son utilisation comme moyen d'information, de preuve et de calcul de l'assiette des différents impôts s'est heurtée à de nombreuses difficultés. Chaque entreprise pouvait librement organiser sa comptabilité selon ses besoins et ses propres concepts. En conséquence, les comptes établis par ces entreprises étaient disparates en l'absence de règles et d'un langage communs. Pour traduire la réalité économique de la meilleure façon possible, le législateur est intervenu en réglementant la comptabilité, d'où la naissance du **Plan comptable général**. Le plan comptable permet de transcrire les données économiques en comptabilité (Feudjo & Tchankam, 2013, p. 59). Par décret de 1941, une commission du Plan Comptable a été instituée qui présenta l'année suivante les résultats de ses travaux. Après la deuxième Guerre Mondiale, la période de reconstruction se caractérisa par une forte intervention de l'État. En 1947, le premier **Plan comptable général** (PCG) fut publié par arrêté du 18 septembre 1947. Les organismes comptables datent également de cette époque : la Commission de normalisation des comptabilités et le Conseil supérieur de la comptabilité remplacé en 1957 par le Conseil national de la comptabilité (CNC). Ce premier PCG a été réformé à plusieurs reprises. Le PCG de 1957 est marqué par la généralisation de l'adoption des règles comptables dans les entreprises mais qui permet des adaptations sectorielles (banques, etc.). En 1979, un projet de révision du PCG a été élaboré par le CNC conforme à la

¹⁹⁹ Nous ne présenterons pas le référentiel normatif des CAC puisque notre étude se focalise principalement sur les cabinets d'expertise comptable.

quatrième directive de la Communauté européenne qui a abouti au PCG 1982 (Lopater et al., 2013). Depuis, il a fait l'objet de constantes refontes. A partir de 2002, les règles internationales de l'IASB²⁰⁰ y sont progressivement intégrées. Le nouveau Plan Comptable Général²⁰¹ est présenté sous la forme d'un code avec des titres, des chapitres et des sections. Selon le PCG, la comptabilité est définie comme :

« Un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture. » (PCG – Art. 121-1)

La comptabilité constitue une branche autonome du droit (privé) au même titre que le droit fiscal, le droit du travail, etc. La formalisation des règles comptables aboutit à la construction d'un droit de la comptabilité coercitif. Dans la partie suivante, nous allons préciser ce que nous entendons par normalisation comptable (§ 2), notamment le référentiel normatif des professionnels de l'expertise comptable (§ 3).

2. Qu'est-ce la normalisation ?

Dans un environnement économique et social qui requiert de plus en plus de transparence, l'expert-comptable et le CAC jouent des rôles essentiels dans le processus de fiabilisation des informations produites par une entité. Leurs interventions sont un véritable gage de fiabilité pour les utilisateurs des informations financières et comptables. Par conséquent, il est primordial que leurs missions soient effectuées dans le cadre de normes professionnelles reconnues par la communauté financière nationale et internationale. Les professions comptables dans beaucoup de pays se sont dotées de corps de normes professionnelles et comptables. L'objectif est d'assurer l'**harmonisation** de pratiques et permettre un exercice professionnel **sécurisé** : des travaux réalisés de manière homogène ce qui permet de diffuser des informations comptables et financières fiabilisées et de faire des comparaisons entre entreprises.²⁰²

L'application des normes professionnelles ne peut pas être dissociée du respect des principes fondamentaux de comportement professionnel définis par le code de déontologie des

²⁰⁰ *International Accounting Standards Board* (Conseil des normes comptables internationales).

²⁰¹ Le 5 juin 2014, l'ANC a adopté le règlement ANC n° 2014-03 relatif au Plan Comptable Général. Il remplace celui de 1999. Deux niveaux de texte : d'une part, les dispositions réglementaires, déclinées en article, et d'autre part, des dispositions issues des textes non réglementaires (recommandations, notes de présentation, des avis, etc.).

²⁰² Par exemple, la présentation des documents de synthèse.

professionnels de l'expertise comptable que nous développerons dans **l'annexe 1.4**. Nous distinguons les normes d'audit françaises, les normes IFRS (internationales), les normes comptables françaises :

- Les normes d'exercice professionnel (NEP) constituent un ensemble de règles que le CAC doit suivre dans l'exercice de ses missions. La loi de sécurité financière de 2003 confie à la CNCC l'élaboration des normes d'audit, qui sont ensuite transmises au Garde des Sceaux pour homologation après avis du H3C. Elles ont donc un caractère public ce qui les rend opposable aux tiers. Leur objet porte sur la démarche d'audit, l'organisation des travaux d'audit, l'éthique et le comportement professionnel (code de déontologie). Aujourd'hui elles sont issues du référentiel international établi par *l'International Federation of Accountants* (IFAC),
- Les normes comptables françaises fixent les règles comptables privées, qui sont par la suite homologuées par le Ministre de l'Economie. Elles respectent le cadre juridique européen (quatrième directive européenne du 24 juillet 1978 sur les comptes annuels et septième directive européenne du 13 juin 1983 sur les comptes consolidés).

Force est de constater que l'intervention des professionnels comptables rend légitime la production comptable des entreprises (conforme à la loi et au droit). C'est surtout le rôle des CAC qui certifient les comptes. Notons que la majorité des CAC sont aussi experts-comptables.

3. Le référentiel normatif des professionnels de l'expertise comptable

L'objectif des normes est de poser un ensemble de règles professionnelles propres à garantir le bon exercice des missions réalisées par un professionnel raisonnablement diligent et permettent de trouver, dans une doctrine du CSOEC, les critères d'appréciation nécessaires (*Référentiel normatif des professionnels de l'expertise comptable*, 2013).

Le nouveau référentiel normatif (agréé par arrêté ministériel du 20 juin 2011 applicable à compter du 1^{er} janvier 2012) conserve la conformité avec celui de l'IFAC.²⁰³ Les principaux changements par rapport au référentiel 2003 porte sur la forme et sur le fond. Le référentiel précise les trois obligations à la charge du professionnel : les principes de comportement définis par le Code de déontologie, la norme de maîtrise de la qualité des missions et les dispositions spécifiques applicables à chaque mission.

²⁰³*International Federation of Accountants.*

Les normes professionnelles sont classées selon la nature des interventions du professionnel de l'expertise comptable. Elles définissent les principes fondamentaux et les procédures essentielles que le professionnel est tenu de respecter et de mettre en œuvre (modalités d'application). Dans la plupart des cas, la structure de la norme professionnelle (NP) se présente comme suit :

- Introduction,
- Nature de la mission,
- Objectif de la mission,
- Définitions,
- Obligations requises (respect des textes, esprit critique, jugement – procédures à mettre en œuvre – documentation des travaux – rapport),
- Application pratique et autres commentaires (introduction, nature de la mission, esprit critique, prise de connaissance, lettre de mission, seuil de signification, procédures complémentaires, documentation des travaux, rapport, formulation des conclusions),
- Annexe : exemples de rapport.

Les missions sont divisées en trois grandes familles de missions que nous présentons brièvement.

LES MISSIONS NORMALISEES DONNANT LIEU A UNE ASSURANCE²⁰⁴

a) Sur les comptes complets historiques

- La mission de présentation de comptes, spécifique à la France, permet d'exprimer une **assurance modérée sur la cohérence et la vraisemblance** des comptes annuels (ou intermédiaires). Elle s'appuie sur les informations communiquées par le chef d'entreprise, sur l'expérience professionnelle du professionnel, sa connaissance de l'entité et de son environnement, et la mise en œuvre de procédures analytiques (NP 2300),
- La mission d'examen limité des comptes permet d'exprimer une **assurance modérée** sur **la régularité et la sincérité des comptes** (annuels, consolidés et intermédiaires) ainsi que sur l'image fidèle donnée par ceux-ci du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la fin de la période écoulée. L'assurance est supérieure à la présentation des comptes. En termes de diligences, il y a lieu d'avoir une connaissance

²⁰⁴ L'assurance est définie « par le niveau de confiance obtenu par le professionnel au regard de la qualité d'une information produite par une personne et destinée à être utilisée par une autre personne, appréciée par rapport à des critères identifiés. La nature et le degré d'assurance obtenu sont liés à la nature et à l'étendue des diligences mises en œuvre ainsi qu'au résultat de celles-ci. » (Référentiel normatif des professionnels de l'expertise comptable, 2013).

approfondie de l'entité pour identifier les domaines et comptes sensibles (zones à risques), d'analyser les procédures de l'organisation comptable, de collecter des éléments probants (NP 2400),

- La mission d'audit de comptes est destinée à répondre aux besoins exprimés d'une assurance supérieure à celle précédemment définie. Il convient de respecter les dispositions des nouvelles normes d'audit internationales clarifiées (ISAs) transposées dans le référentiel normatif français. Le professionnel s'appuie sur une prise de connaissance approfondie de l'entité, sur l'appréciation des procédures de contrôle interne de l'entité, sur l'observation physique des actifs, sur la collecte d'éléments probants externes et sur la détermination d'un seuil de signification (NP 3100).

b) Portant sur des informations autres que les comptes complets historiques

Elles comprennent les missions d'assurance sur des informations financières prévisionnelles (NP 3400), les procédures de contrôle interne, les informations environnementales et sociétales, etc., et les attestations particulières délivrées par le professionnel de l'expertise comptable à la demande de l'entité (attestation sur les comptes de copropriété par exemple).

LES MISSIONS NORMALISEES NE DONNANT LIEU A AUCUNE ASSURANCE

- La mission de compilation des comptes (annuels ou intermédiaires) est destinée aux entités qui entrent dans le périmètre de consolidation d'un groupe qui fait l'objet d'un audit, qui assure en interne la production de la comptabilité et qui requiert en amont de la consolidation des comptes un travail de mise en forme des documents de synthèse de ses filiales dans le respect de la législation française. Le professionnel utilise ses compétences en vue de recueillir, classer et présenter la synthèse d'informations financières sous une forme compréhensible et exploitable sans être tenu par l'obligation de contrôler les déclarations sur lesquelles s'appuient ces informations (NP 4410),
- La mission d'examen d'informations sur la base de procédures convenues porte sur une des parties des comptes annuels. Elle peut également porter sur un jeu complet de comptes lorsque tout ou partie des diligences requises par les normes de présentation, d'examen limité ou d'audit n'ont pas été appliquées. Le professionnel devra mettre en œuvre des procédures définies d'un commun accord avec la direction de l'entité et éventuellement avec des tiers intéressés, et de communiquer dans un rapport écrit les procédures convenues mises en œuvre et les constats qui résultent de ces procédures ce qui explique qu'aucune assurance n'est exprimée dans le rapport. Ce sont les destinataires du rapport

qui vont apprécier les procédures, les constats du professionnel et d'en tirer des conclusions (NP 4400),

- Les missions particulières sans assurance confiées au professionnel de l'expertise comptable par la loi ou le règlement. Il peut s'agir d'une mission portant sur les comptes de campagne des candidats aux élections.

LES AUTRES MISSIONS OU PRESTATIONS NE FAISANT PAS L'OBJET D'UNE NORME PROFESSIONNELLE SPECIFIQUE

Elles sont réalisées à la demande de la direction de l'entité pour ses propres besoins et ne donnent pas lieu à l'expression d'une assurance. Elles sont simplement régies par les dispositions du Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable, par la norme anti-blanchiment et par la norme de maîtrise de la qualité des missions au sein des structures d'exercice professionnel.

Pour garantir que les normes professionnelles sont appliquées et que les règles d'éthique et d'indépendance sont bien respectées, experts-comptables et commissaires aux comptes doivent respecter le code de déontologie de chaque profession, suivre une formation continue (un nombre minimum d'heures) et être soumis à un contrôle qualité.

La *Figure 29*, page suivante, décrit le schéma général du référentiel normatif et déontologique du professionnel d'expertise comptable.

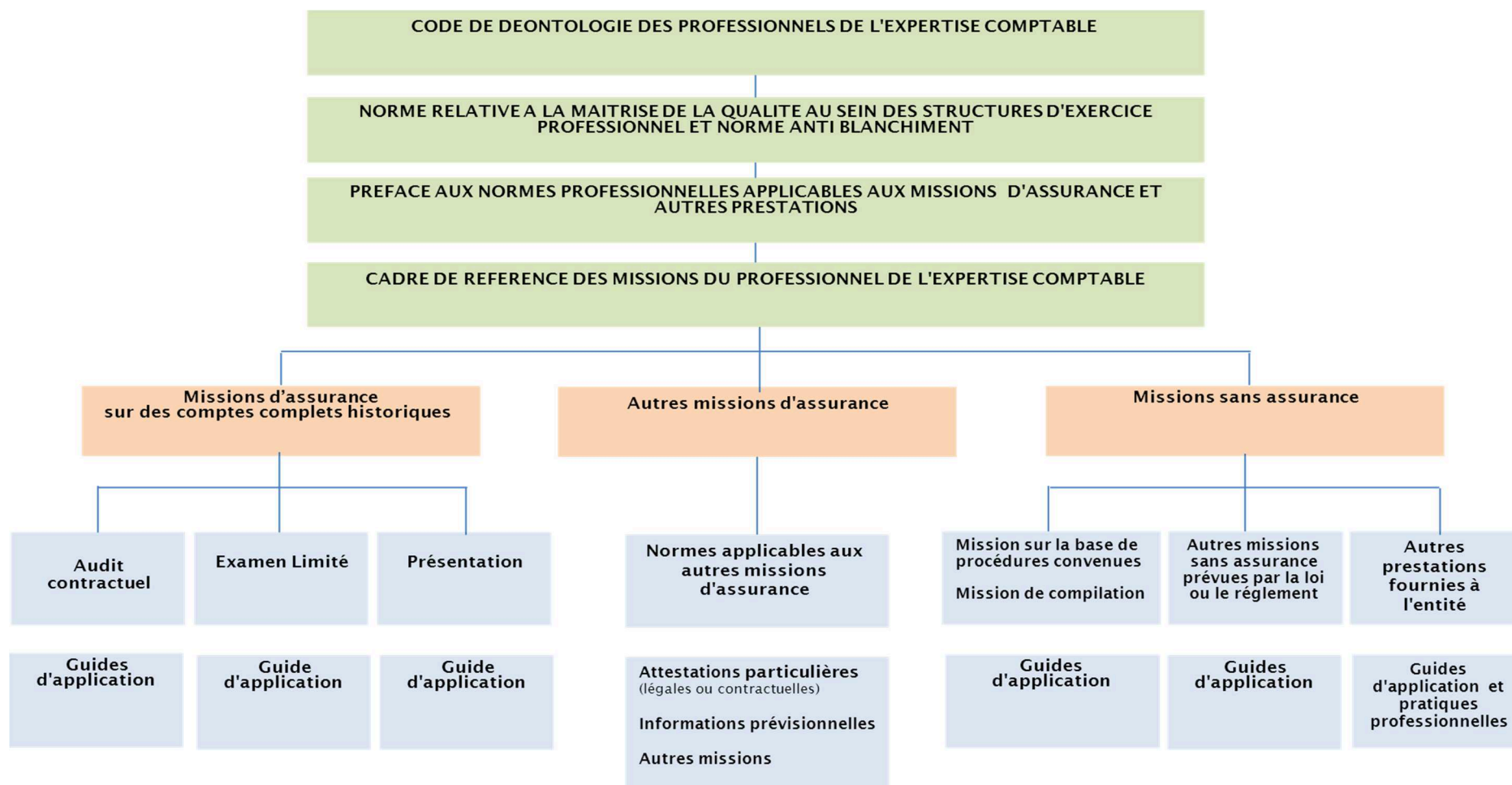


Figure 29 : Schéma général du référentiel normatif et déontologique du professionnel de l'expertise comptable (Source : CSOEC)

Annexe 1.3b Les activités du professionnel de l'expertise comptable et complémentarité avec les missions de certification des comptes

La particularité de la profession comptable française est qu'elle est composée de deux professions : celle d'expertise comptable et celle de commissariat aux comptes. Avant de procéder au développement des activités liées au statut d'expert-comptable (§ 1) et des interventions du commissaire aux comptes (§ 2), le *Tableau 62* montre leur complémentarité. L'expert-comptable tient la comptabilité, établit les comptes et le commissaire aux comptes les contrôle, les certifie. L'un et l'autre travaillent au service des entreprises et des organisations dans le cadre de deux missions de nature différente : contractuelle pour le premier et légale pour le second.



Tableau 62 : Les missions complémentaires d'expertise comptable et de commissariat aux comptes (Source : CNCC)

1. Les activités exercées du professionnel de l'expertise comptable

L'expertise-comptable est soumise aux règles de l'Ordonnance 45-2138 du 19 septembre 1945, qui depuis cette date a fait l'objet de nombreuses modifications sans remettre en cause les règles fondamentales de l'expertise comptable. Ce qu'il faut retenir de ce texte est la primauté de l'intérêt général. La finalité est de **protéger les tiers** des erreurs commises par des prestataires pouvant manquer de qualification. C'est pourquoi, les professionnels de l'expertise comptable doivent souscrire une assurance responsabilité civile pour éviter que d'éventuels manquements affectent les tiers (clients, etc.).

L'article 2 de l'Ordonnance énonce le périmètre d'activités que les personnes non experts-comptables ne peuvent exercer²⁰⁵ :

« Est expert comptable [...] qui fait profession habituelle de réviser et d'apprécier les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail. [...] à attester la régularité et la sincérité des comptes [...] tenir, centraliser, ouvrir, arrêter, surveiller, redresser et consolider [...] organiser les comptabilités et analyser par les procédés de la technique comptable la situation et le fonctionnement des entreprises et organismes [...] accompagner la création d'entreprise sous tous ses aspects comptables ou à finalité économique et financière [...] assister, dans leurs démarches déclaratives à finalité fiscale, sociale et administrative, les personnes physiques qui leur ont confié les éléments justificatifs et comptables nécessaires [...]. »
(Art. 2)

Cependant, un expert-comptable (un commissaire aux comptes) peut occuper un emploi salarié chez un autre membre de l'Ordre, de la compagnie ou d'une AGC. L'article 22 énonce également les activités et fonctions compatibles et incompatibles avec le statut réglementé. Ainsi, l'enseignement est autorisé uniquement à titre accessoire. L'élargissement des missions auprès des particuliers a été rendu possible suite à la loi de modernisation des professions juridiques et judiciaires réglementées de 2011. En somme, ce nouveau marché constitue une réelle avancée et un vivier important de développement pour les cabinets. A côté de la mission comptable principale, les professionnels peuvent accomplir un certain nombre de missions complémentaires énuméré par l'article 22, alinéa 22 de l'Ordonnance :

« [...] donner des consultations, effectuer toutes études et tous travaux d'ordre statistique, économique, administratif, juridique, social ou fiscal et apporter leur avis devant toute autorité ou organisme public ou privé qui les y autorise

²⁰⁵ Modifiée par ordonnance n° 2004-279 du 25 mars 2004, par l'article 5 de la loi n° 2010-854 du 23 juillet 2010, par l'article 33 de la loi n° 2011-331 du 28 mars 2011).

[...] et seulement s'il s'agit d'entreprises dans lesquelles ils assurent des missions d'ordre comptable de caractère permanent ou habituel [...]. » (art. 22)

Des exemples de missions complémentaires sont présentés dans le *Tableau 63* ci-après. Quel que soit le type de mission, il y a lieu d'établir une lettre de mission conformément aux normes professionnelles. Des modèles de lettre de mission sont proposés par le CSO (normalisées avec expression d'une opinion, non normalisées, autres prestations de conseils, tiers de confiance, assistance à l'établissement de déclarations fiscales).

Exemples de Missions informatiques	
Organisation d'un système comptable classique	Mode de saisie des informations, choix du support. Il s'agit souvent de missions d'assistance lorsqu'une partie de la tenue est effectuée par le client.
Mise en place d'un système informatique	Offrir des prestations très élaborées en termes de gestion comptable, commerciale/production, etc. Etudes d'opportunité, Rédaction d'un cahier des charges, du dépouillement des offres (aide à la décision).
Révision des comptabilités sur ordinateur	
Exemples de Missions d'organisation	
Conseil en organisation générale	Assistance à la définition d'une stratégie générale (structures, décentralisation, regroupements, diversification, etc.). Une activité de conseil à forte valeur ajoutée nécessitant des compétences spécifiques.
Conseil en organisation administrative	Recrutement, procédures, organisation de circuits, etc.
Conseil en organisation commerciale	Étude de prix, statistiques commerciales.
Exemples de Missions de conseil de gestion	
Conseil en gestion générale	Gestion prévisionnelle, analyse des coûts, de marges et de rentabilité, projets d'investissements, Budget et contrôle budgétaire, Tableaux de bord, étude optimisation, Assistance dans la prévention et le traitement des difficultés.
Relation avec les établissements bancaires et financiers	Constitution de dossiers de création d'entreprises, d'implantations, de crédit. Établissement de plans de trésorerie, de plans de financement, choix de modes de financement.
Conseil en gestion financière	Ratios financières, Assistance en matière d'affacturage, études « crédit-bail, emprunts », constitution de dossiers de subventions, analyse financière, etc.
Exemples de Missions à la personne	
Assistance administrative (à domicile) et informatique (obligation d'une structure dédiée non inscrite à l'Ordre pour faire bénéficier les clients des avantages fiscaux)	Assistance à la rédaction des correspondances, à la compréhension et à la facilitation des contacts et des relations notamment avec les administrations publiques. Cette activité ne se situe jamais dans le cadre d'un mandat, d'une substitution d'action ou de responsabilité (aider à remplir une déclaration fiscale par exemple).

Exemples de Missions sociales	
Droit du travail	<p>Consultations en matière de droit social. Contrats de travail, Recherche d'aides à l'embauche. Licenciement, Gestion des temps (conditions de travail). Représentations du personnel. Systèmes d'intéressement, de participation. Formation professionnelle continue. Formalités administratives en matière d'embauche. Aide au recrutement.</p>
Paie	<p>Établissement des bulletins de paie et déclarations sociales Comptabilité des salaires. Réponses aux réclamations et de vérification de l'administration sociale (Urssaf, etc.). Diverses consultations (prévoyance, régimes de retraite, santé, etc.). Audit social (paie et charges sociales, prévoyance, ...).</p>
Conseil en organisation sociale	<p>Procédures internes relatives aux ressources humaines (manuel de procédures, etc.). Assistance dans le choix d'un logiciel de paie (cahier des charges, recherche de logiciel). Paramétrage et Mise à jour du logiciel de paie. Participation à l'élaboration d'un Règlement intérieur, gestion des élections professionnelles. Formation. Assistance plan de sauvegarde de l'emploi.</p>
Bilan économique, social	<p>Gestion prévisionnelle des emplois et des compétences, budgets prévisionnels salariaux, assistance à l'établissement du bilan social (procédures, collecte, etc.). Optimisation de la politique de rémunérations. Audit des rémunérations, politique salariale, etc. Choix d'un système de rémunération des dirigeants.</p>
Missions relatives au Comité d'entreprise	<p>Missions légales : examen des comptes annuels, des mesures de licenciement économique.</p>
Exemples de Missions juridiques et fiscales	
Droit des affaires, des sociétés, de l'entreprise individuelle	<p>Contrats, baux, droit pénal des affaires, choix de la forme sociale. Opérations de constitution, augmentation de capital, cession de parts, fusion, transformation, dissolution, liquidation, Droit patrimonial, transmission. Secrétariat juridique.</p>
Droit fiscal	<p>Déclarations fiscales (y compris le visa fiscal pour bénéficiaire de l'abattement des organismes agréés – nouvelle mission). Audit contractuel, de conformité, stratégique... Etudes et consultations sur tout problème d'ordre fiscal (optimisation), dossiers d'exonérations, opérations ponctuelles, évaluations d'entreprises. Montages fiscaux. Assistance lors des vérifications ou de contentieux.</p>

Tableau 63 : Description succincte des missions non comptables (Source : Département juridique du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables, 2013)

Certaines missions requièrent des compétences spécifiques, voire pointues. C'est pourquoi les cabinets d'une certaine taille, pluridisciplinaires ou spécialisés sont souvent les seuls capables d'offrir une large palette de services.

Depuis la loi sur les réseaux consulaires du 23 juillet 2010, l'activité commerciale peut être exercée à titre accessoire à la seule condition qu'elle ne mette pas en péril l'exercice ou l'indépendance des associés experts-comptables et n'entrave pas le respect de la déontologie. Le maniement des fonds directement pour le paiement des dettes fiscales et sociales à titre accessoire sont possibles à la condition *sine qua non* « d'ouvrir des comptes dans les livres du fond de règlement des experts-comptables créés à cet effet par le CSO », selon les modalités qui vont être fixées par décret.

Parmi les activités incompatibles avec le statut d'expert-comptable, nous citons celui d'auto-entrepreneur, d'agent d'affaires, la rémunération par commissionnement.

L'offre de *full service* comprenant le secrétariat externalisé et la gestion externalisée est dans l'attente d'une norme professionnelle. Il nous semble que cette offre constitue un levier de développement pour les cabinets car les clients sont très demandeurs. Depuis quelques années, certains cabinets comptables proposent des offres très proches, par exemple "l'*outsourcing*".

2. Les missions exercées par le commissaire aux comptes, gouvernées par l'intérêt général

Les activités des commissaires aux comptes (ou auditeurs légaux) sont organisées par le décret n° 69-180 du 12 août 1996, plusieurs fois modifiés. Les CAC ont reçu le droit exclusif de certifier les comptes, de prévenir les difficultés éventuelles rencontrées par l'entité auditée (procédure d'alerte), de révéler les faits délictueux dont ils ont eu connaissance au cours de leur mission, et d'accomplir d'autres diligences directement liées (DDL) au nombre de sept.

En effet un certain nombre d'entreprises, de structures des secteurs associatif, syndical et public doit faire certifier leurs comptes.²⁰⁶ Les contrôles sont effectués par sondages, en fonction de l'évaluation des systèmes comptables et du contrôle interne de l'entreprise. Le commissaire aux comptes a une obligation de moyens, non de résultat. Il n'a donc pas à vérifier toutes les opérations, ni à rechercher systématiquement toutes les erreurs et

²⁰⁶ Toutes les associations recevant plus de 153 00 € de subventions, les fondations, les établissements publics de santé, les comités d'entreprise. .

irrégularités que les comptes pourraient contenir. Son objectif est d'obtenir l'assurance raisonnable qu'aucune anomalie significative ne figure dans les comptes.

Certaines entités, non soumises à cette obligation légale, peuvent décider de faire contrôler leurs comptes dans un souci de transparence. Depuis la loi de modernisation sociale de 2008, une démarche simplifiée est prévue pour la certification de certaines entités (les petites et moyennes entreprises). Les diligences sont exercées selon une norme professionnelle (PE).

A la demande des entités contrôlées, les CAC peuvent effectuer un certain nombre de prestations liées à leur mission : à ce jour sept DDL ont été homologuées. Dans le cadre de la DDL acquisition et de la DDL cession, le CAC peut réaliser des travaux *d'attestation, des consultations ou des prestations d'audit et d'examen limité* des comptes de la cible. Rechercher une cible, un acquéreur ou participer à la négociation lui est formellement interdit.

Somme toute, la signature du CAC est un gage de sécurité et de garantie qui rassure les parties prenantes. Cela lui confère une grande légitimité. En effet, la certification des comptes est fondée sur des règles techniques et éthiques très fortes : les normes d'exercice professionnel (NEP). Selon Tondeur (2003), la qualité d'une démarche d'audit est liée à la compétence technique (qualité de la détection des anomalies), à l'expertise et à l'indépendance.

Annexe 1.4 La déontologie du professionnel de l'expertise comptable et du CAC

Jusqu'en 2007, les relations entre experts-comptables, entre les experts-comptables et leurs clients et leurs instances étaient régies par le Code des devoirs professionnels de 1945. En 2000, les deux instances professionnelles (CNCC et CSO) ont publié un Code de conduite en matière de communication qui assouplit les règles de publicité. En 2007, le Code de déontologie actuel fut mis en application en remplacement des deux Codes ci-mentionnés (par décret du 27 septembre 2007). La profession comptable étant membre de l'IFAC, le Code d'éthique de l'IFAC²⁰⁷ s'applique également aux professionnels comptables français.

Selon le dictionnaire Larousse, le terme « déontologie » vient du grec « *deon-ontos* » (ce qu'il faut faire) et « *logos* » (discours), l'éthique étant sous-entendue. **Qu'est-ce la déontologie ?** La déontologie organise et contrôle les principes d'actions et les relations professionnelles. Le vocable *déontologie* est défini par le Code comme « le corpus de règles et devoirs qui fait sens au sein d'une profession et de son exercice par les membres qui la composent ». Le respect de la déontologie permet à la profession de se distinguer des autres acteurs et intervenants. Elle est perçue comme la colonne vertébrale de la profession ; un avantage concurrentiel. Ses points forts sont le **respect mutuel** des membres de l'Ordre et de la Compagnie, l'importance des relations de **confiance** avec les tiers, qui comptent sur la rigueur des professionnels assermentés, le respect d'une **moralité** dans la vie professionnelle.

Lorsqu'un diplômé d'expertise comptable s'inscrit au Tableau de l'Ordre, le CRO lui rappelle par courrier le **caractère essentiel** de la déontologie dans la pratique professionnelle dans une société où **l'éthique professionnelle** irréprochable est requise par les acteurs. Le **point fort** porte sur le respect des clients. D'abord quant aux relations contractuelles qui doivent faire l'objet d'une lettre de mission. L'application des normes professionnelles et la recherche de la qualité constituent le cœur de la relation avec les clients. Les autres points abordent le respect mutuel des membres de l'Ordre (cf. règles de confraternité), les obligations vis-à-vis de l'Ordre (réponse aux questions posées, formation, normes professionnelles, etc.), l'importance des relations de confiance avec les Pouvoirs publics et la moralité dans la vie professionnelle, voire vie personnelle.

²⁰⁷ *Code of Ethics* préparé par l'IESBA, révisé en 2009 (Conseil des normes internationales de déontologie comptable).

En résumé, le socle construit par la profession repose sur l'éthique, la sécurité, la transparence, l'indépendance et la confraternité (« Rencontres Profession Comptable 2020 », s. d.).

Les **commissaires aux comptes** sont également soumis à un code de déontologie, paru en 2006 et modifié par le décret n° 20103-131 du 10 février 2010. Nous rappelons qu'il fait partie intégrante de l'annexe 8-1 du livre VIII du code du commerce. Le code comprend les principes fondamentaux de comportement : intégrité, objectivité, impartialité, indépendance, secret professionnel, de respect de la réglementation, approche « situation à risques- mesures de sauvegarde, incompatibilités concernant les prestations de réseau. L'objectivité est définie comme l'aptitude à conserver une attitude impartiale caractérisée par l'absence de parti-pris, de préjugés, d'influence, de conflits d'intérêt. (Scheid, 2000)

Les dispositions du code de déontologie des experts-comptables sont détaillées ci-dessous :

Chapitre 1 : Les devoirs généraux

Dans ce chapitre, les devoirs généraux des experts-comptables sont rappelés. L'article 143 traite de l'obligation de prêter **serment** dans les six mois après l'inscription au Tableau devant le conseil régional de l'ordre. Les termes suivants sont prononcés : « Je jure d'exercer ma profession avec conscience et probité, de respecter et de faire respecter les lois dans mes travaux. » L'expert-comptable doit exercer ses activités avec **compétence**. Il s'agit de compétences techniques acquises et mises à jour en permanence qui vont lui permettre d'accomplir ses missions avec professionnalisme et de formuler des jugements de qualité.

L'indépendance d'esprit est une composante forte des règles comportementales ce qui explique pourquoi certaines fonctions et activités sont incompatibles avec l'exercice de la profession. La finalité est de ne pas créer des conflits d'intérêts qui pourraient porter atteinte à l'indépendance (des liens de toute nature avec les clients). Les professionnels sont également soumis au **secret professionnel**.²⁰⁸ C'est la doctrine et la jurisprudence qui permettent de déduire quelle est l'information couverte par cette obligation : « l'information non connue ou qui a été confiée à titre de confiance ». ²⁰⁹ Cependant, toutes les informations, que le professionnel a eues connaissance dans sa relation avec son client, ne sont pas couvertes par le secret professionnel. L'article 147 du Code de déontologie précise que le professionnel a aussi un devoir de discrétion et de confidentialité, c'est-à-dire que le client doit être assuré

²⁰⁸ Article 21 de l'Ordonnance de 1945 et Articles 226-13 et 14 du Code Pénal.

²⁰⁹ Site Internet du Greffe du Tribunal de Commerce de Paris cité par le service juridique du CSO (2013).

que les informations fournies ne seront pas divulguées sans son accord ou être utilisées à des fins étrangères à la mission. Le secret professionnel peut être levé dans les cas prévus par la loi.

Les relations contractuelles entre le professionnel et son client doivent faire l'objet de la rédaction d'une **lettre de mission**. Cette lettre précise clairement la nature et les contours de la mission, les montants, les modalités de règlement des honoraires, les obligations respectives des parties, les conditions de fin de la mission. L'intérêt est multiple. D'une part, elle sert de moyen de preuve et d'autre part, elle contribue à limiter les mises en cause et la responsabilité civile professionnelle. Avant 1990, la rédaction d'une lettre de mission n'avait pas fait l'objet d'une norme générale de travail.

La fin du chapitre est consacrée **aux actions de communication** à l'égard des tiers et des prospects qui restent toujours encadrées par des règles et des principes généraux comme la discrétion, la responsabilité de l'image véhiculée de la profession, aucun élément comparatif, ne pas induire le public en erreur, etc. La mention d'une « spécialisation » dans un domaine précis est interdite et a fait l'objet de débats au sein des instances professionnelles.

Chapitre 2 : Les devoirs envers les clients ou adhérents

Ce chapitre traite des **conditions de fin de la mission**. La mission peut être interrompue en cas de survenance d'un événement susceptible de placer le professionnel dans une situation de conflit d'intérêts portant atteinte à son indépendance. Le client peut également mettre fin à la relation contractuelle dans certains cas comme la perte de confiance. Il convient de respecter les conditions de résiliation fixées dans les conditions générales figurant dans la lettre de mission. A défaut, le client ou l'adhérent peut rompre sans formalité et sans délai de prévenance à respecter. En fin de mission, les documents reçus, établis et de travail doivent être remis au client après paiement des honoraires. **Les honoraires** sont fixés librement par les parties. Selon l'article 24 de l'Ordonnance, le montant fixé doit être équitable et constituer la juste rémunération du service presté. Pour les AGC, il s'agit de la cotisation de base liée à l'adhésion à l'association à laquelle sont rajoutés les honoraires calculés selon un barème fixé par les instances dirigeantes. **Les honoraires de succès** ("*success fee*") ne sont plus interdits, sauf en ce qui concerne les missions mentionnées à l'article 2 de l'Ordonnance. Cependant il y a lieu de respecter certaines conditions comme : le mode de calcul minima, ne pas constituer le seul mode de rémunération et être rattaché à des honoraires de diligences, etc.

La mission du président du Conseil Régional est de **concilier et d'arbitrer** les différents entre les parties.

Chapitre 3 : Les devoirs de confraternité et les devoirs envers l'Ordre

Entre confrères, les devoirs d'assistance et de courtoisie doivent être respectés. L'assistance est présente dans différents processus propres à la profession : encadrement des stagiaires, investissement personnel dans les organes de la profession, participation à des groupes de travail, recommandation d'un confrère plus « spécialisé », etc. La courtoisie sous-tend toutes paroles et tous écrits susceptibles de nuire à la réputation. Aucune concurrence déloyale par manœuvres dolosives envers des confrères n'est permise déontologiquement. En matière de droit du travail, les conditions cumulatives de validité de la clause de non concurrence (collaborateurs, experts-comptables salariés, etc.) sont également précisées par le Code de Déontologie.

Annexe 1.5 La maîtrise de la qualité (Norme NPMQ) et le contrôle qualité (Norme ISQC) dans la profession d'expertise comptable

Avant de procéder à l'étude du contrôle qualité de la profession d'expertise comptable (§ 2), nous présentons brièvement la norme maîtrise de la qualité (§ 1) et le manuel de procédures²¹⁰ dont la finalité est d'assurer la qualité et l'efficacité des missions prestées. Nous précisons que nous n'analysons pas le contrôle qualité applicable au CAC.

1. La norme NPMQ et le manuel des procédures, pilier du nouveau référentiel normatif²¹¹

Cette norme est issue de la transposition de la norme internationale de contrôle qualité de 2009. Elle a été traduite en français d'une part, par l'Institut des réviseurs d'entreprises de Belgique et la CNCC et, d'autre part par l'Institut canadien des comptables agréés.

Cette norme professionnelle traite des obligations d'un cabinet comptable concernant son système de contrôle qualité applicable à l'ensemble des missions prestées. La finalité de cette norme qualité est de sécuriser les pratiques et les interventions de la profession. Tout cabinet devra mettre en place un système de contrôle de qualité qui fournisse une assurance raisonnable que la structure et son personnel se conforment bien aux normes professionnelles et aux obligations légales et réglementaires. Il nous semble qu'elle renforce aussi la légitimité et la réputation de la profession, voire même constituer un avantage concurrentiel. Pour beaucoup d'experts-comptables, elle valorise la marque.

Le nouveau référentiel exige que les règles de fonctionnement interne du cabinet soient formalisées dans un manuel des procédures pour assurer qualité et efficacité des missions. Ce manuel peut être adapté en fonction de la taille de la structure d'exercice professionnel, les caractéristiques de son fonctionnement, de son appartenance ou non à un réseau. Les éléments composant le système de qualité couvrent les domaines suivants :

- Les responsabilités de l'équipe dirigeante concernant la qualité au sein de la structure d'exercice professionnel,

²¹⁰ Ce manuel est rendu obligatoire à partir du 1er janvier 2012.

²¹¹ Source CSO « Norme professionnelle de maîtrise de la qualité par les professionnels de l'expertise comptable agréée par arrêt ministériel du 20 juin 2011 » et SIC n° 292, janvier 2011.

- Les règles de déontologie pertinentes (notamment les règles d'indépendance),
- L'acceptation et le maintien de relations clients ou adhérents et de missions particulières (détection des compétences et aptitudes à réaliser les missions, temps et ressources nécessaires, prise en considération de l'intégrité du client),
- Les ressources humaines : le cabinet doit s'assurer qu'il dispose d'un nombre suffisant de collaborateurs ayant les compétences, les capacités et le souci de respecter les principes déontologiques de base,
- La réalisation des missions : les politiques et les procédures doivent porter sur les aspects visant à favoriser la régularité de la qualité des travaux effectués, les responsabilités en termes de supervision et de revue des travaux,
- La surveillance.

Pour les professionnels exerçant à titre individuel, qui n'emploient aucun personnel, la norme n'impose pas le respect de l'ensemble des obligations requises comme la communication annuelle des résultats du processus de surveillance du contrôle qualité.

La norme précise l'importance de la promotion d'une culture interne orientée sur la qualité par les équipes dirigeantes du cabinet. La promotion peut s'appuyer sur des actions et des messages clairs, cohérents et répétés qui mettent l'accent sur « la nécessité d'effectuer des travaux conformément aux normes professionnelles et aux obligations légales et réglementaires et d'émettre des rapports appropriés aux circonstances ».

Pour aider ses membres à écrire et mettre à jour le manuel d'organisation du cabinet, le Pôle Performance du CSO a mis à la disposition des membres un outil « mon manuel de cabinet en ligne » accessible via Internet. Le modèle de manuel répond aux obligations professionnelles en expertise comptable et/ou en commissariat aux comptes. L'outil se veut souple et évolutif en offrant la possibilité d'adapter chaque texte à la situation de chaque cabinet, à ses pratiques, à ses priorités et à son organisation. Le sommaire proposé par le CSO est présenté page suivante (cf. *Tableau 64*). Pour chaque partie, section du manuel, plusieurs options couvrant les procédures-types sont proposées, mais qui peuvent être modifiées. Nous avons testé cet outil qui nous paraît simple, convivial et facile à utiliser.

Contrairement aux cabinets de grande taille très organisés, la rédaction d'un tel manuel constitue un levier de performance durable. Il nous semble que sa mise en place est surtout

l'occasion pour le cabinet de mener réflexion sur ses pratiques présentes, passées et futures, sur son organisation, sur ses métiers pour remettre à plat l'organisation, rationaliser et harmoniser les méthodes, etc. Nous reproduisons deux extraits du manuel ci-dessous : « Projet de cabinet » et « Respect de l'environnement ».

« **Projet de cabinet.** La politique [...] précise les axes prioritaires du cabinet pour l'amélioration de ses performances. En lien avec les axes prioritaires, les objectifs [...] sont liés : - à la stratégie du cabinet : que voulons-nous pour nous ? - aux attentes des clients : qu'attendent-ils de nous ? Ces objectifs sont suivis au travers des indicateurs du cabinet. Un tableau de bord récapitulant ces indicateurs est établi afin de contrôler la conformité des indicateurs au vu des objectifs définis, et leur évolution par rapport aux exercices précédents. »

« **Respect de l'environnement :** Le cabinet recycle le papier, le verre, les emballages et les appareils électriques et informatiques. Papier : chaque bureau dispose d'un carton pour les déchets papier et carton souple. Les déchets papier sont ensuite emmenés à un point de collecte, chaque fois que nécessaire. [...] les emballages [...] sont déposés dans des contenants prévus à cet effet et emmenés à des points de collecte, chaque fois que nécessaire. Appareils électriques / informatiques : les appareils électriques et informatiques usagés sont déposés dans un contenant prévu à cet effet. Un organisme spécialisé collecte ces déchets pour les retraiter. »

SOMMAIRE "MON MANUEL D'ORGANISATION"

Préambule	Les ressources du cabinet
Introduction	Les ressources humaines
Pourquoi un manuel d'organisation ?	<i>Définition de fonctions</i>
Périmètre du manuel	<i>Recrutement</i>
Présentation du cabinet	<i>Formation et gestion des compétences</i>
Politique du cabinet	<i>Entretiens annuels</i>
Diffusion/confidentialité du manuel	<i>Affectation des équipes aux missions</i>
Le respect des règles professionnelles	Documentation
Règles générales de comportement	Informatique
Confraternité	Ressources externes/sous traitance
Indépendance	Les métiers du cabinet
Secret professionnel	Présentation des métiers du cabinet
Conflits d'intérêts	L'expertise comptable
Responsabilité	<i>Acceptation et maintien des missions</i>
Organisation et gestion du cabinet	<i>Lettre de mission</i>
Principes fondamentaux d'organisation du cabinet	<i>Programmation, orientation et planification de la mission</i>
Pilotage du cabinet	<i>Délégation et supervision</i>
<i>Projet de cabinet</i>	<i>Réalisation de la mission</i>
<i>Revue de direction</i>	<i>Documentation des travaux</i>
Communication du cabinet	<i>Rapports</i>
Respect de l'environnement	<i>Responsabilité du cabinet</i>
Organisation commune à tous les métiers	Le commissariat aux comptes
<i>Lutte contre le blanchiment</i>	<i>Acceptation et maintien des missions</i>
Principes	<i>Lettre de mission</i>
Obligation de vigilance	<i>Programmation, orientation et planification de la mission</i>
Procédures et mesures à prendre en fonction du niveau de risque du client	<i>Mise en œuvre des travaux</i>
Procédures et mesures de contrôle interne	<i>Supervision</i>
Formation	<i>Revue indépendante</i>
Déclaration à Tracfin	<i>Rapports</i>
Surveillance	<i>Déclaration de mandat et d'activité</i>
<i>Suivi des temps</i>	<i>Fin de mandat</i>
<i>Archives</i>	<i>Situations particulières</i>
<i>Différend avec un client</i>	Surveillance et amélioration du système de maîtrise de la qualité
<i>Interruption d'une relation client</i>	Surveillance
Administration du cabinet	Amélioration continue
<i>Accueil</i>	Du côté de l'ISO
<i>Achat</i>	Ecoute et satisfaction clients
<i>Honoraires</i>	Gestion de la documentation ISO
<i>Impayés</i>	
<i>Assurances</i>	
<i>Locaux et conditions de travail</i>	

Tableau 64 : Sommaire du manuel d'organisation du cabinet (Source <http://www.monmanuelcabinet.fr/?page=template4>)

2. Le contrôle de qualité

Le contrôle de qualité est un dispositif mis en place par l'Ordre pour assurer de l'adéquation des travaux du membre de l'Ordre et du fonctionnement de son cabinet à l'ensemble des normes et règles en vigueur. Tous les membres inscrits au Tableau sont régulièrement soumis à des contrôles de qualité *a posteriori* de l'Ordre quel que soit le mode d'exercice. En effet, le principe d'autorégulation est posé par le décret N° 86-211 du 14 février 1986. C'est le Conseil régional qui sélectionne avant le 30 juin de l'année en cours quels cabinets, quels experts-comptables vont être contrôlés. Les cabinets peuvent également se porter volontaire. Seules les missions normalisées, ainsi que les missions légales et réglementaires confiées par l'Ordre à ses membres font l'objet d'un contrôle de qualité (le commissariat aux comptes et l'expertise judiciaires sont exclus).

Quels sont les objectifs du contrôle de qualité ?

Les finalités consistent à améliorer la perception de la qualité des prestations par les tiers, les méthodes de travail des cabinets et à développer la solidarité au sein de la profession. Les contrôles techniques sont réalisés par sondages ou épreuves de dossiers de travail correspondant aux missions sélectionnées par le contrôleur. Mais pour pouvoir garantir la bonne qualité des services prestés, il faut que les réglementations soient proportionnées, transparentes, non discriminatoires, ciblées, appliquées de façon homogène et équitable. Cette qualité va permettre de conserver la réputation des experts-comptables et de leurs organismes professionnels. Nous ajoutons que cette mission réglementée est défensive en protégeant la profession elle-même mais également le client et les tiers contre les risques résultant d'une qualité défaillante.

Qui effectue les contrôles de qualité ?

Ce sont des experts-comptables, nommés contrôleurs, qui analysent les modalités de fonctionnement et d'organisation du cabinet et apprécient l'application des diligences et recommandations professionnelles. Le contrôleur désigné peut être récusé dans un délai de trente jours à compter de la réception de la lettre informant le cabinet de la date de l'examen. Pour être contrôleur qualité, d'une part, il ne faut pas avoir fait l'objet d'une sanction disciplinaire et avoir bénéficié d'un contrôle qualité conclu sans observation et d'autre part, être inscrit depuis au moins cinq ans au Tableau.

Comment se déroule le contrôle ?

La *Figure 30*, page suivante, présente schématiquement la procédure du contrôle qualité. Le questionnaire préparatoire permet d'apprécier l'aptitude de la structure à assurer les missions par référence aux normes et aux règles professionnelles ainsi qu'aux usages de la profession. Il sert de dossier de travail pour le contrôleur pour la suite du contrôle. Toutes les conclusions du contrôle sont personnelles et concernent les travaux relevant de la responsabilité du professionnel de l'expertise comptable.

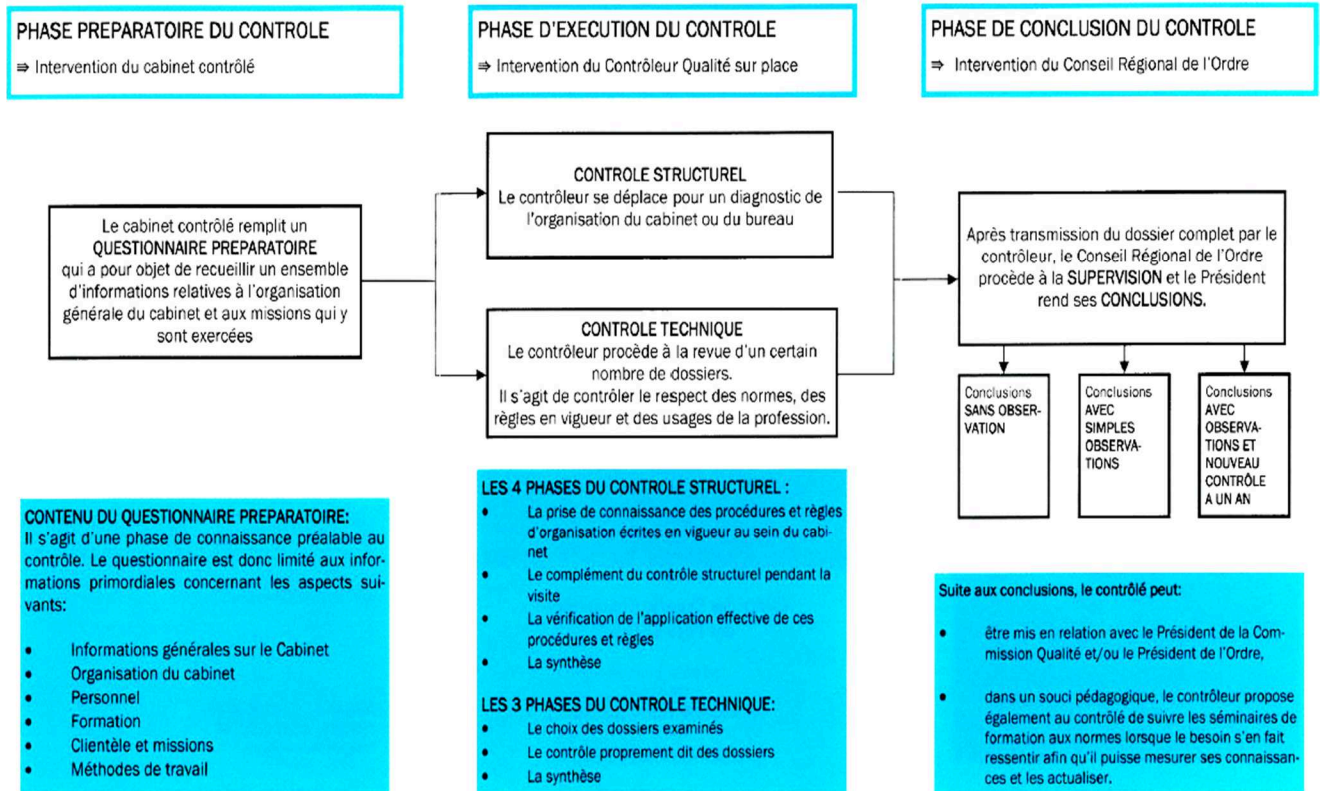


Figure 30 : La procédure du contrôle qualité (Source : CROEC Pays de la Loire)

Annexe 1.6 Les principaux textes applicables à la profession d'expertise comptable

Principaux textes régissant la profession d'expertise comptable

Ordonnance de 1945		
Titre	Art.	Thème
	1	Ordre des experts-comptables
I		Dispositions générales
	2	Missions principales de l'expert-comptable
	3	Conditions d'inscription de l'expert-comptable
	4	Expert-comptable stagiaire
	4bis	Expert-comptable stagiaire autorisé
	5	Prise en charge des experts-comptables stagiaires
	6	Sociétés civiles
	7	Sociétés d'expertise comptable
	7bis	Personnes particulièrement qualifiées
	7 ter	Associations de Gestion et de Comptabilité
	7 quater	Détention de participations financières
	12	Exercice de la profession
	17	Responsabilité civile et assurance
	18	Dénomination raison sociale mention du tableau
	19	Nombre maximum de collaborateurs
	20	Exercice illégal de la profession
	21	Secret professionnel
	22	Incompatibilités Missions accessoires
	23	Action de promotion
	24	Honoraires
	25	Expert-comptable honoraire
	26 et 26-1	Ressortissants de la Communauté Européenne
	27	Ressortissants étrangers
	27 bis	Cotisations CAVEC
II		Administration de l'Ordre
<i>Section I</i>		<i>Des Conseils régionaux</i>
	28	Composition
	29	Election et fonctionnement
	31	Attributions
<i>Section II</i>		<i>Assemblées générales régionales</i>
	32	Assemblée générale régionale
<i>Section III</i>		<i>Conseil supérieur</i>
	33	Composition
	34	Election et fonctionnement
	37 et 37-1	Attributions
<i>Section IV</i>		<i>Congrès national des Conseils de l'Ordre</i>
	38	Congrès national
<i>Section V</i>		<i>Dispositions communes aux Conseils de l'Ordre</i>
	39	Personnalité civile de l'Ordre
III		Tableau
	40	Tableau
	41	Etablissement du Tableau
	42	Procédure en matière de Tableau
	42 bis	Commission Nationale d'inscription des AGC
	43	Comité national du Tableau
	44	Procédure devant le Comité national du Tableau
	45	Election et fonctionnement du Comité national du tableau
	48	Modalités de tenue du Tableau
IV		Discipline
	49	Chambre régionale de discipline - composition
	49 bis	Commission nationale de discipline des AGC
	50	Chambre nationale de discipline - composition
	51	Election et fonctionnement des chambres de discipline
	53	Sanctions et procédures disciplinaires
	54	Publication et notification des décisions
V		Tutelle des Pouvoirs publics
	56	Commissaires du Gouvernement
	57	Attributions du commissaire du Gouvernement près le Conseil supérieur
	58	Attributions du commissaire régional du Gouvernement
	59	Tutelle des AGC
	60	Règlement intérieur
Vi		Dispositions transitoires
	82	Application de l'Ordonnance dans le temps
	83	Inscription des AGC
	83 bis, 83 ter, 83 quater, 83 quinquies	
		Inscription des salariés des AGC
	83 sexies	Transformation des CGA
	84	Contributions des AGC
	84 bis	Modalités d'application

Décret du 30 mars 2012				
Titre I	Chapitre	Section	Art.	Thème
Ier				INSTANCES ORDINALES ET TUTELLE
	<i>Ier</i>			<i>Elections et composition des instances ordinales</i>
		1	de 1 à 13	Dispositions communes aux Conseils de l'ordre
		2	de 14 à 16	Dispositions particulières aux Conseils de l'ordre
		3	de 17 à 22	Dispositions particulières au Conseil supérieur de l'ordre
	II			<i>Fonctionnement des Instances ordinales</i>
		1	de 23 à 26	Dispositions communes aux Conseils de l'ordre
		2	de 27 à 28	Dispositions particulières aux Instances ordinales nationales
		3	de 29 à 32	Dispositions particulières aux Instances régionales de l'ordre
	III		de 33 à 34	<i>Autorité de Tutelle</i>
	IV		de 35 à 44	<i>Dispositions relatives à l'Outre-mer</i>
II				ACCES A LA PROFESSION
	<i>Ier</i>			<i>Conditions liées à la qualification</i>
		1		Diplômes
			45 à 48	DCG
			49 à 53	DSCG
			54 à 62	Dispositions communes au DCG et DSCG
			63 à 77	DEC
			78 à 83	Dispositions relatives à la commission consultative pour la formation professionnelle des experts-comptables
		2	84 à 96	Prise en compte de l'expérience professionnelle
		3		Accès des personnes n'ayant pas la nationalité français ou ayant acquis des compétences hors de France
			97 à 99	Accès des ressortissants de l'UE ou d'un Etat partie de l'accord sur l'EEE
			100 à 102	Accès des ressortissants d'un état tiers
			103	Epreuve d'aptitude
			104 à 105	Exercice temporaire et occasionnel de la profession de ressortissants de l'UE ou de l'EEE
	II			<i>Inscription au Tableau de l'ordre</i>
			106 à 113	Commission nationale d'inscription
			114 à 125	Tableau
			126 à 131	Comité national du Tableau
III				EXERCICE DE LA PROFESSION
	I			<i>Dispositions générales</i>
			132 à 133	Nombre de comptables salariés pour un professionnel de l'expertise comptable
	II			<i>Code de déontologie</i>
			142 à 154	Devoirs généraux
			155 à 160	Devoirs envers les clients ou adhérents
			161 à 166	Devoirs de confraternité
			167 à 169	Devoirs envers l'Ordre
	III		170 à 173	<i>Contrôle de la qualité</i>
	IV			<i>Discipline</i>
			175 à 180	Elections , fonctionnement et compétence des instances disciplinaires
			181 à 191	Première instance
			192 à 193	Appel
			194 à 195	Autres dispositions relatives à la procédure disciplinaire
			161 à 166	Devoirs envers l'Ordre
	V		196 à 197	<i>SEL</i>
	IV			<i>SPFPL</i>
				Constitution de la société
				Fonctionnement
				Contrôle de la société
				Dissolution-liquidation
IV			198 à 203	DISPOSITIONS TRANSITOIRES ET DIVERSES

Tableau 65 : Principaux textes applicables à la profession d'expertise comptable (Source : OEC)

Annexe 1.7 Les activités comptables selon la nomenclature INSEE

Cette sous-classe comprend :

- l'enregistrement d'opérations commerciales pour les entreprises ou autres
- l'établissement ou la vérification de comptes financiers
- l'examen des comptes et la certification de leur exactitude
- l'établissement de déclarations fiscales pour les particuliers et les entreprises
- les activités de conseil et de représentation (autre que la représentation juridique), pour le compte de clients, devant l'administration fiscale

Cette sous-classe ne comprend pas

- les activités de traitement et de tabulation des données (cf. 63.11Z)
- le conseil de gestion en matière de systèmes comptables, les procédures de contrôle budgétaire (cf. 70.22Z)
- le recouvrement de factures (cf. 82.91Z)

Tableau 66 : Les activités comprises dans le code NAF 69.202 (Source : INSEE)

Annexe 1.8 Les activités incluses dans les KIBS (selon Miles et al., 1995)

KIBS I : Traditional professional Services liable to be intensive users of new technology
1. Marketing/advertising
2. Training (other than in new technologies)
3. Design (other than that involving new technologies)
4. Some financial services (e.g. securities and stock-market-related activities)
5. Office services (other than those involving new office equipment, and excluding "physical" services like cleaning)
6. Building services (e.g. architecture; surveying construction engineering)
7. Management consultancy (other than that involving new technology)
8. Accounting and bookkeeping
9. Legal services
10. Environmental services (not involving new technology), e.g: environmental law; and not based on old technology

KIBS II : New technology-based KIBS
1. Computer networks/telematics
2. Some telecommunications (especially new business services)
3. Software
4. Other computer-related services - e.g. facilities management
5. Training in new technologies
6. Design involving new technologies
7. Office services involving new technologies
8. Building services (centrally involving new IT equipment such as Building Energy Management systems)
9. Management consultancy involving new technology
10. Technical engineering
11. Environmental services involving new technology
12. R&D consultancy and "high-tech boutiques"

(Source : d'après I. Miles, Kastrinos, Bilderbeek, & Hertton Den, 1995, p. 19-20)

Tableau 67 : Les activités inclus dans les KIBS

Annexe du chapitre 2

Annexe 2.1 Cartographie du secteur et acteurs proches

La cartographie des acteurs se présente comme suit (cf. Figure 31).

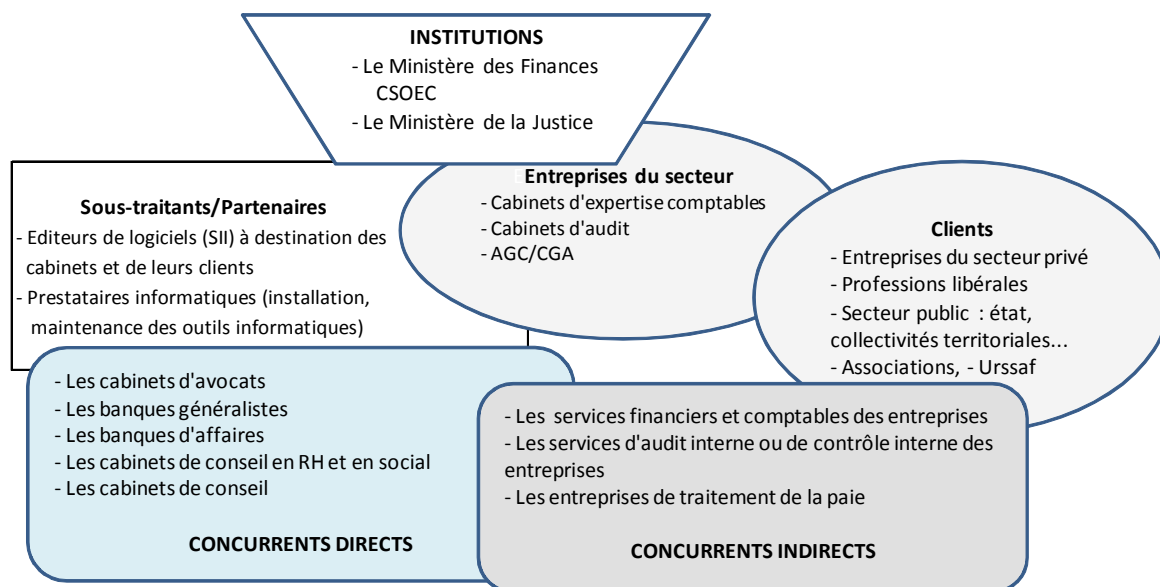


Figure 31 : La cartographie des acteurs (Source : OMECA, 2012)

Le périmètre du secteur comprend les grands groupes d'expertise comptable et de commissariat aux comptes (y compris leurs filiales), les réseaux structurés, groupements et associations techniques de cabinets, les cabinets indépendants d'expertise comptable et de commissariat aux comptes (avec et sans salariés), les associations de gestion et de comptabilité. L'importation du modèle organisationnel anglo-saxon (les réseaux intégrés) a bouleversé la structure hiérarchique de la profession comptable en associant la taille et en divisant en termes de marchés, l'audit et le conseil de l'expertise comptable. Le premier est dominé par les grands cabinets internationaux, qui cartellisent le segment de la clientèle (grandes entreprises) et quelques grands cabinets français (exemple Mazars, Fiducial, Groupe Alpha) qui ont adopté pour la plupart les méthodes de travail anglo-saxonnes. C'est sur le marché de l'expertise comptable que l'on rencontre les petits et moyens cabinets, dont les missions traditionnelles et principales portent sur l'établissement des comptes annuels, la tenue des comptes, etc. Ce groupe est le terrain de chasse des réseaux, groupements et associations techniques de cabinets d'expertise comptable indépendants.

La taille impacte directement l'organisation interne qui s'articule généralement autour des activités suivantes (cf. *Figure 32*). Plus le cabinet est grand, plus les activités à forte valeur ajoutée sont réalisées par des spécialistes au sein de pôles (social, paie, juridique, audit, révision, conseil, informatique), plus le travail de base est segmenté et industrialisé (les services *back office* chargés de la production de base, numérisation, saisie, tenue, etc.), plus le taux de management est important, plus les fonctions support sont nombreuses (commerciale, marketing, développement, communication, contrôle de gestion, méthode, normes, veille, informatique, qualité, finances, etc.), plus les missions CAC et audit deviennent importantes.

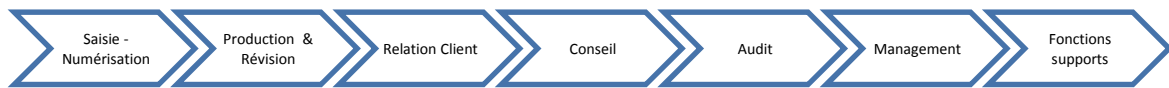


Figure 32 : Chaîne organisationnelle d'un cabinet

Annexe 2.2 Comparaison du secteur des activités comptables avec ceux proches du conseil pour les affaires et en gestion et des activités juridiques

Les trois secteurs appartiennent à la filière des services. L'OMECA a dressé un comparatif entre les activités comptables et celles du conseil pour montrer l'immense potentiel de développement pour les cabinets comptables qui auraient pour projet stratégique de créer un pôle conseil. Le *Tableau 68*, page suivante, présente les chiffres clés des activités comptables, juridiques et du conseil sur la base des statistiques INSEE. Sur la période 1995-2010, l'INSEE a dressé un état des lieux sur les secteurs d'activité ciblés par la transposition de la directive européenne « services ». ²¹² Cette étude nous semble intéressante car elle permet de situer la profession comptable parmi les autres professions réglementées. Excepté les notaires, le **chiffre d'affaires moyen** par cabinet comptable est le plus élevé des professions réglementées (**617 K€** pour une moyenne de **390 K€**). Ramené aux effectifs, celui des activités juridiques devient supérieur aux autres. Les écarts constatés sont liés au nombre moyen de personnes occupées (salariés équivalents à temps plein plus effectif non salarié). Les cabinets comptables sont **3 fois plus grands** que ceux des architectes et avocats (6 personnes contre 2). **Entre 1995 et 2010**, l'activité des professions réglementées s'est accrue annuellement en moyenne de 5,2 % contre 3,5 % pour l'ensemble des services marchands. Une des causes est que les cabinets comptables ont bénéficié de nouvelles réglementations (IFRS, etc.), sources d'activités supplémentaires pour certains. La croissance de l'activité en volume (+ 4,5 % par an en moyenne) a été réalisée en grande partie par les grands cabinets et par un nombre plus important de sociétés d'expertise comptable et d'audit (+2%). **L'Observatoire de la profession comptable** a constaté un fléchissement de la croissance depuis 2003 correspondant à une saturation du marché de l'externalisation comptable. Une autre particularité est le caractère prévisible du chiffre d'affaires à partir de celui de l'année précédente. **L'indice de variabilité** pour les cabinets comptables est de 81. Quant à la **pérennité**, les professions réglementées sont davantage pérennes et ont un renouvellement moins élevé que les entreprises du Conseil. 93 % des cabinets comptables ont plus de chances d'être actifs à trois ans. (Robin, 2013, p. 43-55)

²¹² La directive 2006/123/CE du Parlement européen et du Conseil, dite « services » a été promulguée le 12 décembre 2006. La transposition a été de nature sectorielle pour tenir compte de la spécificité de chaque secteur d'activité concerné.

Tableau 68 : Tableau comparatif des activités comptables, des activités juridiques et le Conseil (adapté de Gineste et al., 2010)

Comparaison des Activités comptables avec deux secteurs proches: Les Activités juridiques et le Conseil pour les affaires et autres conseils de gestion

<u>Les activités comptables</u>	<u>Le Conseil</u>	<u>Les activités juridiques</u>
15,7 milliards d'€ de chiffres d'affaires en 2011 ⁽¹⁾ Le chiffre d'affaires 2009 était de 14,4 milliards d'euros, soit + 8,8 %	26,7 milliards d'€ de chiffres d'affaires en 2011 ⁽¹⁾ Le chiffre d'affaires 2009 était de 20,6 milliards d'euros, soit + 29,61 %	22,3 milliards d'€ de chiffres d'affaires en 2011 ⁽¹⁾ Le chiffre d'affaires 2009 était de 17,2 milliards d'euros, soit + 29,65 %
23 328 entreprises en 2011 ⁽¹⁾ 88 % des entreprises comptent moins de 10 salariés 0,13 % des entreprises comptent plus de 250 salariés	111 162 entreprises en 2011 ⁽¹⁾ 98 % des entreprises comptent moins de 10 salariés 0,04 % des entreprises comptent plus de 250 salariés	53 355 entreprises en 2011 ⁽¹⁾ 96 % des entreprises comptent moins de 10 salariés 0,01 % des entreprises comptent plus de 250 salariés (6 entreprises)
144 918 personnes occupées en 2011 ⁽¹⁾ 126 746 salariés (équivalents temps plein) ¹⁷ 20 210 Experts comptables inscrits ⁽²⁾ 14 227 Commissaires aux comptes (équivalents temps plein) ⁽³⁾	155 573 personnes occupées en 2011 ⁽¹⁾ 120 587 salariés (équivalents temps plein) ¹⁷	143 503 personnes occupées en 2011 ⁽¹⁾ 86 770 salariés (équivalents temps plein) ¹⁷
Le chiffre d'affaire moyen par entreprise est de 673 K€ ⁽¹⁾ le chiffre d'affaire moyen par entreprise était de 617K€ en 2010(4)	Le chiffre d'affaire moyen par entreprise est de 255 K€ ⁽¹⁾	Le chiffre d'affaire moyen par entreprise est de 419 K€ ⁽¹⁾ le chiffre d'affaire moyen par entreprise était de 374K€ en 2010(4)
Le chiffre d'affaires moyens par personne occupée est de 108 K€ avec des extrêmes ⁽¹⁾ 109 K€ par personne occupée dans les entreprises de -10 sal. 138 K€ par personne occupée dans les entreprises de +250 sal.	Le chiffre d'affaires moyens par personne occupée est de 168 K€ avec des extrêmes ⁽¹⁾ 170 K€ par personne occupée dans les entreprises de -10 sal. 163 K€ par personne occupée dans les entreprises de +250 sal.	Le chiffre d'affaires moyens par personne occupée est de 154 K€ avec des extrêmes ⁽¹⁾ 150 K€ par personne occupée dans les entreprises de -10 sal. 302 K€ par personne occupée dans les entreprises de +250 sal.

(1) Source : INSEE-ESANE 2011

(2) Source : CSO (septembre 2013)

(3) Source : CNCC

(3) Source : CNCC

(4) Source : Les entreprises en France, dossier les professions réglementées en 2010, Edition 2013, INSEE

Les cabinets de conseil sont en moyenne plus petits que les cabinets comptables. Néanmoins, ils réalisent un chiffre d'affaires par personne occupée bien supérieur. En effet, les prestations de conseil sont généralement plus chères que celles de l'expertise comptable et du commissariat aux comptes et les effectifs majoritairement de niveau Cadre. Pour les cabinets juridiques, le chiffre d'affaires par personne occupée est bien supérieur aux cabinets comptables. La croissance des cabinets comptables entre 2009 et 2011 est inférieure à celle des deux autres acteurs.

Annexe 2.3 Répartition des agrégats selon les trois familles d'acteurs

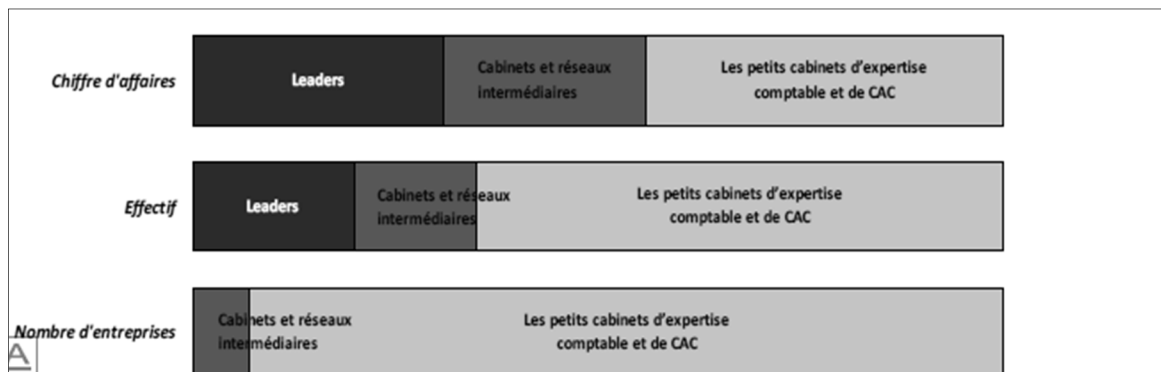


Figure 33 : Répartition des principaux agrégats selon les trois familles d'acteurs (Source : OMECA, 2012)

Nous constatons que le poids des leaders en termes d'activité est très important par rapport à leurs effectifs et au nombre de structures professionnelles.

Annexe 2.4a Croissance du chiffre d'affaires des cabinets pour la période 1996 - 2013

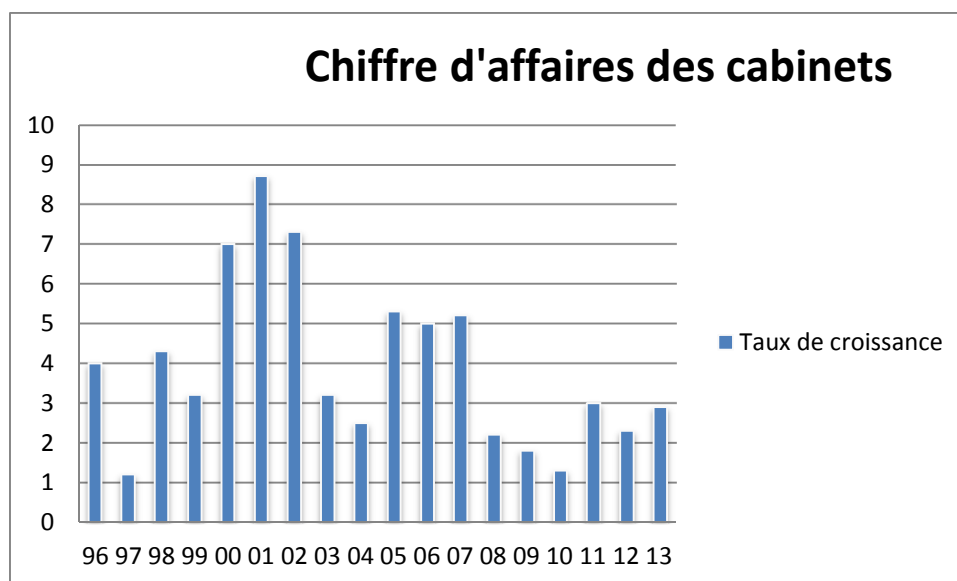


Figure 34 : Croissance du chiffre d'affaires adapté de l'étude XERFI/Precepta 2013 (Source : INSEE)

Annexe 2.4b Le classement de la profession comptable en France

La revue *Profession Comptable* publie chaque année une étude sur la Profession Comptable en France. Elle distingue les structures et réseaux pluridisciplinaires de plus de 100 millions d'euros de chiffre d'affaires, les réseaux de cabinets, les structures et leurs filiales de moins de 100 millions d'euros de chiffres d'affaires.

Une seconde étude est également consacrée aux cabinets de 3 à 7 millions d'euros de chiffre d'affaires qui s'appuie uniquement sur une démarche déclarative, complétée de l'analyse des sites des cabinets ou d'autres sources officielles. Quatre de nos études de cas font partie des cabinets comptables de plus de 7 millions (cf. *Tableau 70*), dont trois sont des structures pluridisciplinaires de plus de 100 millions d'euros de chiffres d'affaires (cf. *Tableau 69*).

Le chiffre d'affaires par tête est un indicateur de différenciation entre les cabinets et de productivité. Les structures dans lesquelles les missions CAC sont dominantes présentent des chiffres d'affaires par tête plus élevés que celles où les missions d'expertise comptable dominant. Les missions CAC sont généralement facturées à un taux horaire plus élevé que celles d'expertise comptable. L'analyse de ces tableaux nous permet de voir que la croissance des cabinets est faible. Beaucoup de cabinets sont également de membres de réseau international ce qui leur permet de suivre leurs clients à l'étranger. Le CER, premier réseau associatif d'expertise comptable et de conseil, n'entre pas en concurrence avec les *Bigs* dans la mesure où son activité est concentrée sur une clientèle de TPE, de professions libérales, d'agriculteurs (le même champ d'activité que Fiducial qui a une filiale dédiée à l'audit). Le cabinet Deloitte comprend sa filiale In Extenso. Leur mode de fonctionnement est très intégré et souvent centralisé (fonctions support ou management).

Le chiffre d'affaires par collaborateurs diminue entre 2012/2013 et 2011/2012 alors que les effectifs ont augmenté de plus de 10 %.

Structures et réseaux pluridisciplinaires de plus de 100 millions d'€ de Chiffre d'affaires*

Rang 12/13	NOMS	Sociétés inscrites à l'OEC et à la CNCC								Activités non inscrites***		TOTAL en M€		Evolution N/N-1 %
		CAC				EC**				2013	2012	2013	2012	
		2013		2012		2013		2012						
En M€	%	En M€	%	En M€	%	En M€	%	En M€	En M€	En M€	En M€			
1	KPMG SA	387	43,3	374	44,6	507	56,7	465	55,4		20	894	859	1,04
2	Deloitte	350	54,1	338	53,4	297	45,9	295	46,6	244	220	891	853	1,04
3	Fiducial****					367		358		506	390	873	748	1,17
4	Ernst & Young	344	61,9	337	61,3	212	34,1	213	38,7	222	203	778	753	1,03
6	CERFRANCE					530	100,0	521	100,0	149	132	679	653	1,04
5	Pricewaterhouse Coopers	302	73,7	318	73,4	108	26,3	115	26,6	246	257	656	690	0,95
7	Mazars	191	69,3	187	69,8	85	30,7	81	30,2	38	39	314	307	1,02
8	Exco	47	28	44	27,0	120	72,0	118	73,0			167	162	1,03
9	Groupe Alpha	1	1,5	1	1,6	86	98,5	85	98,4	63	61	150	147	1,02
10	Cabex					115	100,0	110	100,0	34	32	149	142	1,05
11	Grant Thornton	64	46,5	63	47,5	73	53,5	70	52,5	5	6	142	139	1,02
12	Baker Tilly France	23	21,7	24	23,0	83	78,3	82	77,0			106	106	1,00

* Données s'appuyant sur les informations communiquées par les cabinets

** Expertise comptable (missions comptes annuels avec assurance, autres missions d'assurance, autres prestations sans assurance)

*** Activités juridiques, fiscal, conseil en organisation, autres

**** Pour Fiducial, aucune distinction entre CAC et EC. Fiducial est spécialisé sur le marché des TPE et Petites PME.

Tableau 69 : Extrait du classement des structures et réseaux pluridisciplinaires en France, de plus de 100 millions d'euros de C.A. (Source : La Profession Comptable)

Cabinets comptables - les activités réglementées (plus de 7 millions d'euros de CA.)

Le bleu "soutenu" indique l'activité dominante du cabinet. Le gris clair indique une croissance de plus de 10 %

Rang	NOMS	Sociétés inscrites à l'OEC et à la CNCC								Effectifs		C.A. P/Tête		Croissance en C.A.	
		CAC				EC**				2 013	2012	2013	2012	2013/12	2012/11
		2013	%	2012	%	2013	%	2012	%						
En K€		En K€		En K€		En K€									
1	KPMG SA	387	43,3	374	44,6	507	56,7	465	55,4	8 300	7 980	108	108	1,07	1,04
2	Deloitte	350	54,1	338	53,4	297	45,9	295	46,6	7 950	6 500	81	93	1,02	1,03
3	Ernst & Young	344	61,9	337	61,3	212	34,1	213	38,7	4 700	4 500	118	122	1,01	1,03
4	Pricewaterhouse Coopers	302	73,7	318	73,4	108	26,3	115	26,6	3 800	2 800	108	155	0,95	1,01
5	Mazars	191	69,3	187	69,8	85	30,7	81	30,2	2 715	2 448	102	108	1,03	1,04
6	Grant Thornton	64	46,5	63	47,5	73	53,5	70	52,5	1 312	1 316	104	101	1,03	1,05
7	Groupe Alpha	1	1,5	1	1,6	86	98,5	85	98,4	675	672	129	128	1,01	1,01
8	BDO France	15,5	21,0	22	30,1	60	79,0	51	59,9	778	768	97	95	1,03	1,05
9	Fiteco	5,3	7,0	5,1	7,0	70	93,0	67	93,0	903	884	83	82	1,04	1,05
10	COGEP	4,6	6,0	5	7,1	67,9	94,0	66	92,9	788	769	92	91	1,03	1,02
11	Strego	5,1	8,0	5	8,2	57,6	92,0	56	91,8	765	778	82	81	1,02	1,01
18	CERFRANCE Nord					40,2	100,0	40	100,0	675	675	60	56	1,06	1,17
19	FCN	5,7	15,0	6	15,0	33,5	85,0	34	85,0	432	441	91	90	0,99	1,11
24	Primexis	0,8	3,0	0,6	2,1	28	97,0	28	97,9	261	271	110	105	1,02	0,96
51	HLB Groupe Cofime	0,9	6,0	1	7,7	13,3	94,0	12	92,3	169	160	84	85	1,05	1,06
55	Expertise CFE - Audit et Conseil	1	7,0	1	7,1	12,7	93,0	9	92,9	188	192	73	71	1,01	1,01
63	SFA Audit	1,3	10,0	1,3	10,8	11	90,0	8	89,2	117	115	105	104	1,02	1,06
135	Exco Bretagne	2	28,0	0,6	8,6	5,1	72,0	5	91,4	94	94	75	75	1	0,99
138	Effigest	0	0,0			6,8	100,0			58	49	117	126	1,1	
	Total	1 879		1 846		3 240		3 065		56 416	50 627				

* Données s'appuyant sur les informations communiquées par les cabinets

** Expertise comptable (missions comptes annuels avec assurance, autres missions d'assurance, autres prestations sans assurance)

*** Activités juridiques, fiscal, conseil en organisation, autres

Tableau 70 : Extrait du classement des cabinets comptables de plus de 7 millions d'euros de CA pour 2012 et 2013 (Source : La Profession Comptable)

Annexe 2.5 Les facteurs de mutations et les pistes de réflexion pour faire évoluer le modèle

Dans un premier temps, nous allons faire un état des lieux des principaux changements auxquels sont confrontés les cabinets comptables avant d'appréhender les grands défis à relever. Nous abordons ensuite les moyens qu'il nous semble falloir mettre en œuvre pour assurer une performance durable, voire passer le cap de l'entreprise cabinet d'expertise comptable.

L'environnement extrêmement mouvant des professions réglementées se traduit par l'accélération des mutations bien plus que par le passé. Sous l'impulsion de l'Union européenne, la profession se réforme plus ou moins dans la douleur. En effet, l'Union européenne souhaite faire le ménage dans les professions réglementées et ne veut plus d'accessoire ou de principal pour les activités de services. Toutes ces évolutions soulèvent des incertitudes et des inquiétudes sur le futur de la profession comptable. Certains y voient un virage vers un nouveau modèle d'affaires et une source d'opportunités : « cela montre que l'institution va bien dans une logique de marché. » (Agnès Bricard, Vice présidente du CSOEC, 9 juillet 2010).²¹³ Nous pensons que le terme « marché » est impropre puisqu'il fait appel à des théories économiques bien précises. Il serait plus judicieux de parler de logique d'entreprise de services qui consiste à adopter une posture entrepreneuriale pour « défricher de nouveaux marchés, innover dans de nouveaux usages, de nouvelles pratiques, de nouvelles organisations ». ²¹⁴

Les principaux bouleversements et défis

Ils portent sur les potentialités du marché, les évolutions réglementaires, le développement des NTIC, les relations clients, etc.

Les potentialités

Un changement de la nature des demandes des clients. Les clients (entreprises) et les non clients ont une forte attente pour l'aide à la gestion (outils de gestion, tableaux de bord, calcul des coûts de revient), de conseils et de proactivité. Certains sont demandeurs d'une offre globale ("*full service*"), nécessitant une offre de services intégrant plusieurs domaines d'expertise (collaborateurs aux compétences spécialisées). L'étude OMECA (2012) montre

²¹³ Extrait Actuel-Expert Comptable – « Evolution de votre profession : les institutions fixent les limites ».

²¹⁴ C-Buro, des bureaux virtuels ouverts 7 jours sur 7 par exemple (IFEMAG, n° 45, 1er trimestre 2011).

que les entreprises attendent de leur prestataire *comptable* une connaissance plus pointue de leur secteur d'activité et de leurs métiers et une relation de proximité permettant le partage des savoirs et des compétences (apprentissage collectif). De plus, développer l'activité de conseil (rentable à moyen terme) exige une démarche commerciale proactive qui passe par l'embauche de profils commerciaux. Les cabinets pluridisciplinaires et disposant de nombreux bureaux paraissent être les plus aptes à répondre à toutes ces attentes.

L'élargissement du périmètre des activités suite à la réforme de l'ordonnance de 1945 en 2010 permet aux professions de l'expertise comptable d'exercer des activités « commerciales accessoires », des missions de tiers de confiance,²¹⁵ d'assistance à l'établissement de tâches administratives, etc. Les experts-comptables se voient confirmer leur haut niveau de compétences (Martin, 2011). Mais cela suppose que les cabinets disposent de compétences en interne et que leur organisation soit adaptée. A l'instar de ce qui se pratique dans les pays anglo-saxons, le marché spécifique des particuliers offre un potentiel de développement très important.

Les évolutions réglementaires

La **montée du droit européen**, via les directives, les règlements, les décisions et avis de la Cour de justice européenne, impacte considérablement le droit français, notamment les disciplines sur lesquelles les professionnels comptables travaillent. Cette logorrhée réglementaire crée des difficultés pour certains cabinets qui ont du mal à suivre au quotidien son évolution et pèse sur les coûts de formation (besoins de compétences). Cependant, cette inflation alliée au durcissement des normes comptables et d'audit constitue une opportunité de développement de missions pour les cabinets.

La **complexification technique** dans le domaine de la fiscalité, du social, du juridique, etc. Pour les clients, l'expert-comptable est un vrai simplificateur de cette complexité.²¹⁶ Cependant, cela se traduit par une augmentation des coûts de production de certaines missions spécialisées que les cabinets ont du mal à facturer. Par ailleurs, il est impossible d'avoir une connaissance exhaustive de toutes les réglementations applicables aux organisations de toute nature et aux particuliers. Les risques s'accroissent également et la responsabilité des

²¹⁵ Faire confiance signifie se remettre avec un sentiment de sécurité à un tiers.

²¹⁶ Barre, P., & Porcel, I. (2011). Evolution et prospective de la profession comptable. In C. Hoarau, J.-L. Malo, C. J. Simon (Éd.), *Comptabilité, contrôle et société: mélanges en l'honneur du Professeur Alain Burlaud*. Vanves, France: Foucher, impr. 2011.

professionnels est remise de plus en plus en cause. Cette complexité impose donc des choix stratégiques soit en termes de spécialisation soit en augmentant la taille des cabinets (ou les deux).

L'ouverture de la profession à la communication et à la publicité dans le respect du code de déontologie. Chaque cabinet (mais aussi au niveau de la profession toute entière) peut mettre en place des démarches de communication.

La concurrence

La montée **en puissance de la concurrence** des associations de gestion agréées, conséquence de leur entrée au tableau de l'Ordre. Ces entités ne disposent pas de capital à rémunérer. Certains réseaux associatifs importants se positionnent comme des **entreprises avec des « patrons »** qui se comportent comme des managers. Ces AGC se distinguent des cabinets comptables par une véritable culture d'entreprise, une organisation interne par fonctions, une activité partagée entre le conseil et l'expertise comptable. Cela amène une autre forme de confraternité/concurrence.

D'autres acteurs ou types d'opérateurs cherchent à intervenir sur le cœur des activités de l'expertise comptable en suivant une logique de tension tarifaire. La concurrence se renforce notamment pour les petits cabinets, en particulier sur le marché des professions libérales, artisans et petits commerçants.

La **libéralisation de la profession** (ouverture du capital des sociétés d'expertise comptable) attire d'autres professions intellectuelles voisines (banques, sociétés de service, consultant), voire d'autres investisseurs qui s'intéressent aux activités sociales, fiscales et juridiques. La possibilité de créer des filiales non inscrites à l'Ordre permet de développer des nouveaux marchés complémentaires (les actives commerciales accessoires, le marché des services à la personne). ML. Parthenay met l'accent sur le marché des particuliers « le premier service que la prestation administrative peut apporter, à savoir la prise en charge de la paperasserie administrative, etc. mais également à terme, le conseil fiscal et patrimonial » (Dossier. Réforme de l'ordonnance. Quels nouveaux métiers autour de l'expertise comptable ?, 2011). Cette libéralisation, préconisée par le rapport Attali de 2008, fait suite aux critiques de Bruxelles sur le principe de la libre concurrence. Pour la commission européenne, la modernisation des services professionnels est indispensable pour que ces derniers puissent proposer des services meilleurs et plus diversifiés à des prix plus bas mais aussi et « pour

améliorer la qualité et innover » (Moysan-Louazel, 2011). Il s'agit de faire de la profession comptable, un secteur d'activité comme les autres « régis par des règles de marché et non plus par des États et des Ordres professionnels ». L'acceptation du processus de libéralisation par les instances professionnelles ne s'est faite qu'à la condition qu'il soit maîtrisé, organisé et régulé.

L'évolution technologique au service de la productivité et de la flexibilité

Les **outils de production**²¹⁷ sont de plus en plus sophistiqués et l'industrialisation des processus de production s'accélère. Ces changements organisationnels nécessitent une démarche de conduite du changement face aux réticences de nombreux collaborateurs (craintes pour leur emploi, difficultés d'adaptation, etc.).

Des gains de productivité peuvent être obtenus grâce à l'introduction dans les cabinets de la dématérialisation, la numérisation, des téléprocédures (e-signature, e-tampons), du *Cloud Computing*, la gestion électronique de documents, la technologie innovante 2D-DOC,²¹⁸ etc. Cependant, leur mise en œuvre nécessite des ressources humaines et des investissements lourds. Pour un nombre de cabinets par manque de ressources, la mutualisation des moyens constituerait une alternative.

Les technologies de l'information et de la communication permettent d'une part, la rationalisation des missions traditionnelles (production), et d'autre part de faire connaître le cabinet en communiquant plus régulièrement et autrement vers les clients et les cibles. De plus, des clients de plus en plus connectés ont pris l'habitude de faire eux-mêmes un certain nombre d'opérations (banques) et souhaitent une relation plus interactive et collaborative avec leur prestataire comptable. « Les innovations technologiques réduisent la distance, l'espace et le temps en permettant d'avoir un accès total à une information filtrée par des logiciels. » (Van Liefland, 2010) Des cabinets virtuels, ouverts 7 jours sur 7, 24 heures sur 24 pourraient se développer dans le futur.

²¹⁷ ERP, PGI, SCANBANK, SAAS, ASP, etc.

²¹⁸ La technologie 2D-DOC est une technique de code à barre permettant de stocker un volume considérable de données, de coder des données d'un document. Pour chaque document, une liste de données est publiée et ordonnée pour être encapsulées dans une enveloppe technique portant le nom de l'émetteur et le type de document. Ce bloc de données est garanti par le biais d'une signature numérique.

Cependant, il est important de souligner que ces outils et logiciels de plus en plus performants risquent de priver la profession de tout un pan des métiers traditionnels. C'est donc le cœur de métier qui se déplace et le modèle traditionnel doit donc être repensé. (Gire, 2013)

Certains cabinets poussent la démarche commerciale très loin en proposant gratuitement la mission « comptes annuels » pour facturer d'autres prestations comme le conseil. Cette démarche nous semble dévaloriser la prestation et la valeur ajoutée apportée par l'expert-comptable (l'attestation et donc la signature).

L'apparition du *low cost* grâce à la technologie est un autre facteur de mutation. Cette stratégie est soit le fait de nouveaux entrants ou de filiales dédiées aux cabinets existants. Pour les cabinets en place, il faut disposer suffisamment de ressources financières pour créer des entreprises selon un modèle spécifique et une culture nouvelle.

Le manque d'attractivité pénalise la profession comptable qui fait face à un problème de renouvellement de génération. Selon les statistiques internes, approximativement 50 % des professionnels ont plus de 50 ans (source : OEC, 2012).

Les conséquences

Le mouvement de concentration se poursuit ; les rapprochements entre cabinets sont de plus en plus nombreux. La finalité pour beaucoup d'entre eux est d'atteindre une taille critique indispensable pour se développer ce qui fait émerger de nouveaux poids moyens. Les *Bigs* grossissent et des poids moyens français disparaissent (Salustro Reydel, Constantin, Segec, etc.) en intégrant des réseaux internationaux tels que KPMG, Deloitte. Les réseaux, les groupements et autres associations techniques montent également en puissance. L'objectif est clair : accroître l'éventail des prestations et renforcer la couverture géographique tout en conservant une dimension locale et de proximité (cf. *Figure 35*, page suivante).

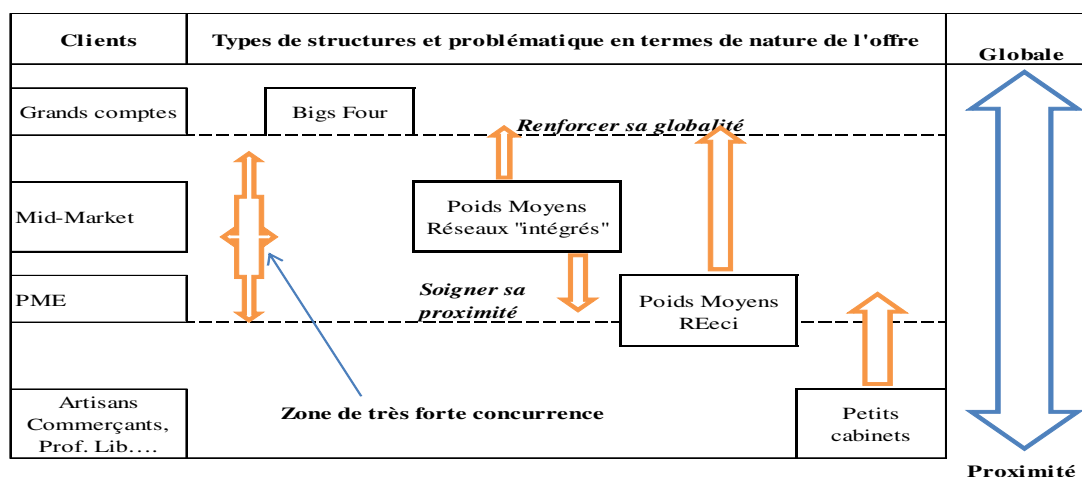


Figure 35 : La quadrature du cercle du marché pour les cabinets : Marier le local avec le global (Source : Precepta, Juin 2009)

Les effets de la crise sont tangibles au niveau des cabinets comptables mais aussi des clients. Les petites entreprises, cœur de la clientèle des cabinets, sont très touchées. De nouveaux comportements et attitudes apparaissent. Les clients renégociant de plus en plus les honoraires, font des appels d'offres, deviennent infidèles (voire volatiles). Tout l'enjeu est de pouvoir attirer de nouveaux clients pour remplacer ceux qui partent. Pour quelques centaines d'euros d'économies, ils n'hésitent pas à quitter leur prestataire comptable. Cette tension sur les prix impacte la rentabilité des dossiers. Les marges sur les activités traditionnelles s'érodent suite à la montée de la concurrence directe et indirecte, du changement de comportement des clients, etc. (cf. *Figure 31*). La croissance des cabinets se tasse, les missions spéciales se raréfient comme le révèlent les études réalisées par le groupe Xerfi-Precepta et le CSO. La technique est un pré-requis mais ne constitue plus un avantage concurrentiel suffisant. Une concurrence essentiellement axée sur les prix n'est pas créatrice de valeur à long terme contrairement à une personnalisation des offres de services (la stratégie de différenciation). Pour Tondeur (2003), les cabinets cherchent à se différencier par le service offert en étant plus à l'écoute des besoins des clients.

Des clients positivement satisfaits

Les enquêtes d'opinion relèvent que les clients sont globalement satisfaits de leur expert-comptable (ou CAC), notamment en ce qui concerne les missions traditionnelles (délais, compétences), l'appui technique, l'expérience. Cependant, l'indice de satisfaction n'est pas très bon pour ce que concerne la disponibilité, la réactivité. Pour les cabinets, ce sont deux points sur lesquels ils doivent s'améliorer. Sachant qu'un client satisfait, devient un prescripteur, la stratégie du cabinet doit être orientée davantage « clients » que produits.

Une meilleure résistance à la crise

Dans son ensemble, la profession comptable libérale française **résiste mieux à la crise que d'autres professions.**²¹⁹ Les performances demeurent satisfaisantes mais ne peuvent plus être comparées au passé. Une des causes est que la profession reste relativement protégée. D'une part, les prestations délivrées sont souvent obligatoires (les missions légales), et d'autre part, la profession continue à bénéficier d'une prérogative d'exercice exclusif des missions comptables. Bien que la fraction récurrente du chiffre d'affaires des cabinets reste élevée, elle est passée en moyenne de 90 % à 70 % ; pourcentage variant en fonction des activités du cabinet.

En résumé, les cabinets doivent de façon croissante répondre à des impératifs d'efficacité, d'économies mais aussi de proximité et de qualité de service. Ces contraintes doivent être tenues en même temps qu'ils doivent faire face à une sophistication croissante des réglementations et procédures. Dans un tel environnement complexe, « il sera nécessaire d'offrir [...] une gamme des services plus large et plus complémentaire que ce qui est proposé aujourd'hui » (Interview de Hervé Novelli, SIC, N° 288, septembre 2010, p. 9) (« Rencontres Profession Comptable 2020 », s. d.). Deux tendances lourdes ont été mises en évidence par l'étude OMECA :

1. la mise en place de stratégies de spécialisation (niche) en transformant le modèle professionnel en entreprises de services sur le modèle des cabinets de conseil,
2. la mise en place de stratégies de masse d'où l'émergence « d'usines à comptabilité » ce qui nécessite la standardisation des prestations, une baisse des prix, la rationalisation des process.

C'est la raison pour laquelle nous croyons que pour assurer leur survie-développement sur le long terme (une performance globale), une réflexion prospective stratégique (voir offensive) s'impose. Il convient de se focaliser sur les points suivants :

- La capitalisation de "*trusted advisor and attester*" qui permet à la profession de proposer de nouveaux services complémentaires à forte valeur ajoutée. Il s'agit de démontrer sa compétence pour résoudre les problèmes complexes qui exigent savoir, expertise, sécurité, ressources multidisciplinaire (« CPA Horizons 2025: A Road Map for the Future. », 2011),
- L'innovation de services nous semble être une nécessité. Il peut s'agir de l'industrialisation des services (produire plus juste, moins cher), de la conception de nouvelles modalités de facturation, de la montée en qualité dans leur délivrance,

²¹⁹ Etudes du Groupe Xerfi/Precepta, Etudes par by-ready « Eco-Graphie des cabinets d'expertise comptable), Gestion des cabinets pour le compte du CSOEC, etc.

- Les stratégies de **positionnement bien défini**, d'élargissement des offres de services et de conseils dans une optique de différenciation, de spécialisation, de niche, Il s'agit de se positionner en tant que conseiller, facilitateur d'affaires, d'accompagnateur car les cabinets disposent de la légitimité et les moyens pour le faire,
- La recherche de gains de productivité sur les missions traditionnelles et l'application du *Lean Management* à la production des cabinets,
- La **réorganisation des modes de fonctionnement** des cabinets en changeant de modèle d'affaires : une logique entreprise cabinet d'expertise comptable (avec des fonctions supports). Les cabinets vont devoir se moderniser et adapter leurs pratiques managériales,
- Le développement des pratiques de *Knowledge Management* pour gérer et valoriser le capital intellectuel. A l'instar d'Ernst & Young qui a pris l'initiative de construire des méthodologies de stockage de savoirs réutilisables en isolant uniquement les objets de savoir (Simonet & Bouchez, 2003),
- L'évolution de **la relation clients** en passant d'une logique orientée « produits » vers une logique orientée « clients ». Il s'agit de détecter (anticiper) les besoins des clients et des prospects pour leur proposer des services qui répondent véritablement à leurs attentes. Créer de la valeur. La création d'une fonction commerciale/marketing dans les cabinets devrait être envisagée à la condition *sine qua non* d'avoir une certaine taille. A titre de comparaison, les AGC ont pris une longueur d'avance. Elles connaissent particulièrement bien les attentes de leurs clients qui font partie de leur gouvernance,
- Les opérations de croissance externe pour les cabinets qui souhaitent acquérir de nouvelles expertises ou se positionner en tant que véritables prestataires de services.

Ces nouvelles règles demandent une certaine taille critique mais aussi de bâtir quelques scénarios d'anticipation pour ne pas évoluer sous la contrainte mais de se préparer aujourd'hui pour demain. Il convient de mettre en place des outils de veille règlementaire, technologique (les nouveaux produits, procédés et méthodes), concurrentielle (les compétiteurs de demain), sociologique (les besoin des consommateurs donc des clients, les changements de comportement), écologique.

Pour L. Melot (Melot, s. d.; Melot & Warlin, 2011), les poids lourds de la profession devront trouver de nouvelles sources de revenus pour lutter contre les pressions tarifaires en matière d'audit légal, compenser le tarissement de certaines missions de conseil ; les poids moyens vont continuer à se regrouper au sein de réseaux, regroupements pour renforcer leur globalité technique et géographique ; les petits cabinets auront plusieurs alternatives soit gérer le déclin du modèle actuel basé sur l'expertise technique et une relative captivité de leur clientèle en rejoignant par exemple une plus grosse structure, soit se remettre en question pour faire évoluer leur offre vers une logique d'apporteurs de solutions.

Annexe 2.6 Liste des principales études prospectives réalisées par la profession comptable²²⁰

1985 & 1989 : Fondation CCMC « Profession comptable an 2000 »

Parmi les scénarios établis pour l'an 2000, les plus conservateurs se sont révélés être les plus proches de la situation réelle. Les tendances générales à propos des technologies se sont avérées assez justes.

1986 : 42^e Congrès de l'Ordre & troisième Assise de la CNCC « Projet de profession »

L'OEC et la CNCC engagèrent une réflexion prospective sur le devenir de la profession en France. L'objectif était « *de mettre la profession en mesure de relever les défis découlant d'un environnement économique soumis à des mutations accélérées du fait des poussées vers la déréglementation et la libéralisation de l'économie et de l'instauration imminente du grand marché intérieur européen* ». Neuf professionnels qualifiés furent chargés d'établir un diagnostic et de procéder au recensement des mesures susceptibles de renforcer la place et le rôle de la profession comptable libérale en France.

1987 : « Groupe des 9 »

En juin 1987, le groupe des 9 présenta son rapport à l'ensemble des élus de l'Ordre et de la CNCC. Parmi les orientations préconisées figurait la création d'une instance professionnelle unique comportant une distinction entre les organismes chargés de l'inscription et de la discipline avec tutelle, et une institution professionnelle sans tutelle des Pouvoirs publics. Ce projet envisageait également l'intégration des diplômés experts-comptables salariés.

1992 : 48^e Congrès de l'Ordre avec la participation de la CNCC « Projet de la profession comptable libérale »

Une importante étude des marchés et de la structure des activités dans les cabinets réalisée avec Gemini Consulting permit d'élaborer les éléments de réflexion pour un projet de profession.

1994 : Conseil régional de Paris

Une enquête concomitante avec la réforme de l'Ordonnance de 1945 fut réalisée. Diverses questions avaient été posées aux professionnels sur le marché, les missions et la concurrence. La position des confrères interrogés s'avéra hostile à un rapprochement avec les experts-

²²⁰ Source : http://cap2020.experts-comptables.com/Bienvenue-dans-le-grand-Vortex/nouvelles_missions/la_prospective_et_la_veille_au_conseil_superieur_de_l_ordre_des_experts_comptables.

comptables salariés, que ce soit par inscription directe à l'OEC ou par inscription sur une liste distincte. L'enquête fit aussi apparaître clairement deux types de professionnels :

1. Les « conservateurs » opposés à toute évolution, campant sur une stricte réglementation,
2. Les « progressistes » souhaitant un assouplissement des règles déontologiques et une action offensive pour le développement des marchés.

1995 : 51^e Congrès de l'Ordre (Paris)

Une étude confiée à Gemini Consulting sur le thème « **Quels scénarios à 10 ans pour les experts-comptables ?** » a dégagé trois scénarios :

1. un scénario basé sur un rythme d'évolution fort du secteur et de l'environnement,
2. un scénario basé sur un rythme d'évolution inchangé du secteur et de son environnement,
3. un scénario basé sur une accélération du rythme d'évolution.

1998 : 54^e Congrès de l'Ordre (Nice)

Ce congrès comportait deux volets orientés « prospective » :

1. La typologie des marchés, des missions accessibles à l'expert-comptable sur les marchés réglementés et concurrentiels,
2. Une étude comparative des démarches prospectives engagées par les principaux instituts comptables à l'étranger.

1999 : 55^e Congrès de l'Ordre (Strasbourg) « Forum Prospective »

Publication de « Repères pour le futur » par le CSOEC qui donnera lieu à trois publications annuelles successives. Un outil de veille qui permettait aux cabinets de bénéficier d'un panorama des tendances pouvant affecter la profession, les cabinets ou les marchés.

2000 : 56^e Congrès de l'Ordre (Paris) « Ambition 2010 »

Avec en arrière-plan l'euphorie de la nouvelle économie et juste avant la vague de fond Enron, ce congrès commun avec la CNCC recense les meilleures pistes d'évolution en termes de marchés pour la profession comptable libérale.

2003/2004 : CSOEC « Séminaire de réflexion Stratégique »

La réflexion stratégique sur la profession est une des missions fondamentales de l'Ordre. William Nahum, Président du CSOEC, a souhaité enclencher un nouveau processus de prospective afin d'identifier les options possibles en matière de développement durable de la Profession. Deux séminaires intensifs ont permis d'identifier les chantiers stratégiques pour la

profession à l'issue d'une démarche d'analyse de notre environnement et d'un *benchmarking* par rapport à certains pays de référence.

2003 à aujourd'hui : CSOEC « Marchés du futur des TPE / PME »

L'Ordre des experts-comptables met en place une cellule de veille pour identifier les créneaux porteurs pour les TPE et PME, afin de permettre aux créateurs et aux entrepreneurs d'être en anticipation par rapport aux nouveaux business résultant des mutations sociétales.

2004 : Congrès de Lyon

Edition de « Prospective Karnet ».

2006 : Congrès de Toulouse

- Cap sur l'entreprise aujourd'hui et demain : Guide pratique d'accompagnement social & RH,
- Étude prospective « Les emplois de demain. D'un monde à l'autre 2007-2015 : le passage... »

2007 CSOEC « Carnet de Tendances 2007 »

Ce carnet inclus une prospective à 5 ans pour la profession.

2007 : Création de l'Observatoire des Métiers de l'Expertise comptable et du Commissariat aux comptes et de l'Audit

L'accord sur la Formation Professionnelle conclu le 5 avril 2007 au sein de la branche a créé l'OMECA composé des organisations syndicales patronales (ECF, IFEC) ainsi que des syndicats de salariés représentatifs de la profession. Cet observatoire a pour mission de réaliser les travaux d'analyse et de préconisations sur les changements affectant ou susceptibles d'affecter de manière quantitative et qualitative les emplois (contenu et compétences).

2008 : CSOEC « Entreprise 2018 »

Cet ouvrage de l'Ordre des Experts-comptables permet de visualiser les contours possibles de l'entreprise dans 10 ans, et par déduction d'imaginer ce que pourrait être le besoin d'accompagnement des entreprises de demain.

2009/2010 : OMECA - Première étude prospective de la branche professionnelle réalisée par le cabinet BPI (novembre 2009- février 2010)

Publication de la première étude de la branche qui fait un état des lieux global du secteur d'activité. L'objectif est de faire un diagnostic synthétique sur l'économie du secteur et des

emplois et de réaliser une étude prospective sur les mutations économiques et leur conséquences sur l'emploi aussi bien qualitativement que quantitativement.

2010 : Congrès de Strasbourg « CAP 2020 »

L'objectif du 65^e Congrès est de comprendre l'évolution de l'environnement et la portée de la réforme de l'ordonnance de 1945, et en saisir toutes les opportunités ainsi que les autres mutations qui impacteront la profession. Dans le cadre de CAP 2020, des groupes de travail ont été créés au sein de l'OEC.

2011 : OEC : Lancement des Rencontres de la Profession « Professioncomptable 2020 »

Les trois thèmes de réflexion retenus sont :

1. L'exercice professionnel, sous l'égide de Jacques POTDEVIN, ancien président de la FEE²²¹ et membre du *board* de l'IFAC,
2. les Institutions professionnelles, sous l'égide de William NAHUM, président de l'Académie,
3. l'organisation des cabinets, sous l'égide de Boris SAUVAGE, président du Club des Jeunes Experts-Comptables.

2012 : OMECA - Étude complémentaire « Portrait social de branche & quelques éléments pour la prospective sectorielle »

Il s'agit d'une mise à jour de la première étude. L'objectif est de produire des statistiques détaillées pour l'ensemble de la branche et de faire une projection des effectifs de la branche.

2014 : Enquête OMECA réalisée avec la collaboration de l'institut IPSOS

Nouvelle étude pour mieux connaître la profession et anticiper les enjeux futurs et les actions à entreprendre.

²²¹ Voir Liste des acronymes, **annexe 0.1**.

Annexe du chapitre 3

Annexe 3.1 Le modèle de performance de Quinn & Rohrbaugh

Orientation générale	Orientation intermédiaire	Orientation conceptuelle
<i>Modèle rationnel : intégration, formalisation, contrôle</i>	Vision externe : objectifs rationnels Vision interne : processus internes	<u>Objectifs</u> Productivité, efficacité Moyens Planification, fixation d'objectifs, évaluation <u>Objectifs</u> Stabilité, contrôle Moyens Gestion de l'information Communication
<i>Modèle du système naturel</i> Différenciation, spontanéité Flexibilité	Vision externe : système ouvert Vision interne : relations humaines	<u>Objectifs</u> Acquisition de ressources, Soutien extérieur Moyens Flexibilité, réactivité <u>Objectifs</u> Valeur des ressources humaines Moyens Cohésion, morale

Figure 36 : Les différentes dimensions de la performance organisationnelle (d'après R.E. Quinn et J. Rohrbaugh (1983), De La Villarmois, 2011)

Annexe 3.2 Les dimensions, les déterminants et les critères de mesure de la performance dans les entreprises de services

<i>Dimensions</i>	Déterminants	Critères de mesures
1- L'identité sociale Le degré de cohérence et de stabilité de l'organisation sociale	<ul style="list-style-type: none"> - Les relations de l'employé avec son environnement - La cohésion des relations interpersonnelles - L'ouverture de la communication 	<ul style="list-style-type: none"> - La satisfaction au travail - Le niveau de motivation dans la tâche (NMT) - Le savoir-faire - Le climat de l'organisation - La communication
2- L'efficacité de l'organisation La capacité d'acquiescer et d'utiliser les ressources nécessaires	<ul style="list-style-type: none"> - La clarté de la mission - La philosophie de la gestion - La planification et la prévision - La valeur des ressources humaines - La qualité de l'information dans le processus de décision - Les renforcements et le système de reconnaissance - La capacité d'adaptation - La qualité des biens et les services offerts - La qualité de la technologie - La qualité des processus organisationnels 	<ul style="list-style-type: none"> - La croissance - La productivité - La rentabilité - La qualité de service - Le climat organisationnel - L'innovation - Les parts de marché
3- La légitimité et la réputation de l'organisation	<ul style="list-style-type: none"> - La valeur perçue par le client, l'actionnaire et la communauté 	<ul style="list-style-type: none"> - La satisfaction des clients - Le taux de fidélisation - La réputation
4- L'accomplissement de l'organisation	<ul style="list-style-type: none"> - L'évaluation globale combinant plusieurs critères de performance 	<ul style="list-style-type: none"> - Le tableau de bord intégré de la performance (TIP) - L'indice global de la qualité (IGQ) - L'indice global d'amélioration de la qualité et de la productivité

Tableau 71 : les dimensions, les déterminants et les critères de mesure de la performance dans les entreprises de services (Alain, 1998, cité par Vu, 2008))

Annexe du Chapitre 4

Annexe 4.1 Des exemples de typologie de l'innovation

Des exemples d'innovations proposés par Trott dans son ouvrage "*Innovation Management and New Product Development*"

Type of innovation	Example
Product innovation	The development of a new or improved product
Process innovation	The development of a new manufacturing process such as Pilkington's flat glass process
Organizational innovation	A new venture division; a new internal communication system; introduction of a new accounting procedure
Management innovation	TQM (total quality management) systems, Business process re-engineering ; introduction of SPAR3
Production innovation	Quality circles; just-in-time manufacturing system; new production planning software, e.g. MRP II; new inspection system
Commercial/marketing innovation	New financial arrangements; new sales approach, e.g. direct marketing
Service innovation	Internet-based financed services

Tableau 72 : A typology of innovations (Trott, 2012, p. 17)

Exemple de onze innovations managériales récentes (adapté de Birkinshaw et Moll, 2006)

Exemples	Définition
Laboratoire de R&D moderne	Une nouvelle structure pour manager les innovations technologiques et faciliter les innovations de procédé et de produits
Forme multidivisionnelle	Une nouvelle structure organisationnelle pour gérer des produits et des marchés multiples
Système de production Toyota	Une nouvelle méthode de gestion de production qui permet d'améliorer l'efficacité et de réduire les délais
Management par la qualité totale	Une nouvelle méthode pour réduire les défauts de qualité et pour augmenter la satisfaction du client
Structure matricielle de la NASA	Une nouvelle structure permettant le lancement de produits complexes comme les fusées du programme Apollo
Comptabilité par activité	Une nouvelle technique pour calculer les coûts de revient d'une façon plus réaliste
<i>Balanced Scorecard</i>	Une nouvelle méthode permettant d'intégrer des informations de nature différente nécessaire à la décision

Tableau 73 : Onze innovations managériales récentes (Le Roy et al., 2013, p. 9)

Annexe du chapitre 5

Annexe 5.1 Présentation de l'étude de cas A²²²

Le cabinet A fait partie du Groupe SE. Il en est le principal établissement. Bien que l'origine remonte à 1953, ce n'est qu'en 1970 que deux experts-comptables fondent le cabinet SE (JJS et MS). Cette société de conseil en gestion est devenue rapidement leader dans l'expertise comptable et le commissariat aux comptes dans la région. Son activité transfrontalière a été un facteur déterminant de son expansion et de son succès.

Nous soulignons le poids important des clients d'origine étrangère, principalement Allemands et Suisses, mais aussi Américains et Anglais. En effet, les deux fondateurs ont été des leaders et des visionnaires. En tissant des liens très étroits et forts avec les acteurs économiques régionaux, nationaux et frontaliers, voire au-delà (notamment les chambres de commerce allemandes et franco-allemandes, franco-suisses), cela permit au cabinet de devenir le grand spécialiste du marché franco-allemand des PME. **Au plan local**, le cabinet a mené la même démarche en tissant des liens privilégiés avec des prestataires de services exerçant leur activité dans la plupart des domaines touchant la vie de l'entreprise (Compagnies d'assurances, Agence de développement économique, Chambres de commerce, Courtiers, Gestionnaires de Patrimoine, Notaires, Cabinets d'avocats internationaux, etc.). Cette implication régionale est complétée par des relations très suivies avec les principaux organismes financiers de la place ainsi que les Administrations.

Pour les dirigeants du cabinet, il s'agit avant tout d'apporter une réponse adaptée aux évolutions du marché des entreprises en renforçant **les équipes de spécialistes** en matière fiscale, juridique, comptable et financière. Ils ont ainsi réussi à attirer de jeunes talents auxquels ils ont fourni les moyens de développement et d'accomplissement personnel. Au début des années 90, les équipes ont été renforcées en recrutant des collaborateurs venant des grands cabinets parisiens, *Bigs* et autres ainsi que des *Steuerberater* et des *Wirtschaftsprüfer*.²²³ Le conseil est avant tout une affaire d'hommes, de compétences mutuellement reconnues. Doté de structures adaptées à sa croissance, le cabinet a les moyens de proposer à tous les niveaux des différents départements, les meilleures compétences et faire jouer ainsi leur synergie pour un service totalement adapté aux attentes des entreprises.

²²² Source : Livret d'accueil (1994). Nous soulignons que d'autres informations relèvent de notre mémoire.

²²³ Conseillers fiscaux pour *Steuerberater* et Commissaires aux comptes pour *Wirtschaftsprüfer* (WP). En Allemagne, la profession comptable est plus orientée vers l'audit. Les WP assurent les activités d'audit, de conseil ou d'expertise comptable.

L'organisation. La gouvernance du Groupe est assurée par différents organes : le Directoire (réunion informelle selon les besoins), les réunions d'associés (au minimum une fois par mois), les réunions de planning (une fois par semaine lors des périodes de forte activité). Le Groupe est composé de quatre sociétés dont :

1. deux sont membres de l'OEC,
2. deux sont membres de la CRCC. La société SA assure exclusivement une mission de regroupement des mandats de suppléance.

L'ensemble des salariés et des moyens techniques se trouve regroupé dans les deux sociétés membres de l'Ordre.

L'organisation des départements du cabinet A (siège social). Le cabinet est composé de 9 départements : Audit, Révision, Tenue, Fiscal, Juridique, Social, Informatique, Secrétariat, Administratif. L'affectation à un département n'empêche pas d'éventuelles interventions dans un autre en fonction des besoins et des qualifications propres en particulier sur les missions de conseil.

Les chiffres clés. Le chiffre d'affaires en 1994 s'élevait à plus de 8 millions d'euros, répartis comme suit : 30 % Commissariat aux Comptes, 30 % Expertise Comptable, 10 % Consultations spécialisées, 15% Services Juridiques, 15 % Tenue des comptes.

Les filiales et les bureaux secondaires. Il s'agit d'un petit bureau secondaire implanté dans le département limitrophe, et d'une filiale de 18 collaborateurs à l'ancrage local spécialisée dans les TPE et petites PME. Après les acquisitions de cabinets au début des années 2000, deux importantes filiales viennent s'ajouter (en 2008, les effectifs atteignaient 190 personnes).

Les clients. Le sérieux et la qualité des interventions assurent la confiance de plus de 700 entreprises et administrations françaises et étrangères. Ces entreprises sont de toutes tailles appartenant aux secteurs d'activités suivants : service, 20 % ; commerce et industrie, 30 % ; industrie, 50 %.

Les domaines d'activité. Avec 9 associés et plus de 90 collaborateurs²²⁴ (dont 8 experts-comptables stagiaires), le Groupe SE intervient dans trois domaines d'activité : Audit, Expertise et Conseil, Tenue de comptabilité. Chaque investigation, chaque mission confiée, est toujours perçue comme une relation privilégiée entre des hommes. Pour s'adapter aux

²²⁴ Données 1994-1995

besoins croissants des chefs d'entreprise, la fonction Experte Comptable et Conseil a élargi son champ d'action pour dépasser largement le domaine comptable.

- **En matière d'Audit**, les activités comprennent principalement : l'audit contractuel ou légal, comptable et financier, les investigations liées à des opérations de transmissions d'entreprises, les diagnostics avec évaluation et opinion, l'audit des comptes consolidés, le commissariat aux apports, l'expertise judiciaire,
- **En Expertise Comptable et Conseil**, deux types d'activités sont exercées :
 1. Les travaux de surveillance, d'arrêté de comptes, de réhabilitation de comptabilités sinistrées,
 2. **Le conseil** qui permet de rendre aux entreprises de nombreux services, dans les domaines de la gestion, de l'évaluation et la transmission d'entreprises, de la formation, de l'informatique, de la finance, de la fiscalité, de l'organisation, de l'acquisition ou de la cession d'entreprises, du droit des sociétés et du droit social,
 3. **Dans le département Tenue**, les missions concernent avant tout l'assistance complète des sociétés clientes en termes de comptabilité, de paie et de suivi fiscal. Cette assistance est principalement assurée auprès des sociétés nouvelles d'origine étrangère jusqu'à ce que leur volume d'activité leur permette d'assurer elles même ce type de travaux (à titre d'exemple, MCC, devenu Smart France).

Les valeurs et les principes de base, que tout collaborateur doit appliquer, lorsqu'il agit ou décide :

- **Honnêteté** dans tous les rapports avec autrui (clients, collaborateurs, fournisseurs, etc.). Cette notion difficile à définir, implique loyauté, rigueur morale, confiance,
- **Qualité, rigueur, sens du service, secret professionnel** : cette politique conduit à un niveau d'exigence élevé en termes de sélection de clients, de collaborateurs, d'adaptation et de perfectionnement constant des techniques, de formation permanente, etc. Le **sens du service au client** constitue l'essence même du rôle économique de l'activité du cabinet ; une prestation de service qui doit être utile et rentable, pour notre client comme pour A. Le respect du secret professionnel est fondamental et ne doit pas être sous estimé. L'action quotidienne est marquée par la rigueur et le sens du service au client. La rigueur trouve à s'exercer dans chacune des interventions réalisées, dans les prises de positions qui sont demandées, dans les conseils prodigués, les délais à respecter. C'est le **positionnement marketing** qui a été choisi et qui correspond le **mieux à l'éthique** du cabinet,
- **Compétence** : La conjugaison des compétences techniques et personnelles doit donner une image d'équipe spécialisée, capable de rendre les services que le marché attend d'elle.

L'entraide entre collègues, l'apprentissage collectif, les échanges de pratiques et d'expériences permettent à chacun d'acquérir de nouvelles connaissances et savoirs et d'élargir le champ de ses activités,

- **Partenariat** : tout collaborateur doit prendre des engagements et s'y tenir. Le partenariat est une affaire sérieuse et nécessite une solidarité ainsi qu'un service complet et cohérent dans le cadre des relations,
- **Ouverture** sur l'extérieur, par le dynamisme et la disponibilité. L'action doit être à l'écoute de l'environnement.

Dimension internationale, le partenariat avec le Cabinet GV

En 1989, le Groupe SE a conclu un accord de partenariat avec le cabinet GV, l'un des dix premiers cabinets français,²²⁵ afin d'obtenir une couverture nationale et internationale. Cet accord permet de disposer d'un programme de formation pour les collaborateurs de manière à pouvoir offrir à la clientèle des équipes compétentes et homogènes et de bénéficier des services du réseau et de ses partenaires dans le but d'effectuer des interventions de complexité croissante. Cet accord se matérialise également par l'adhésion à l'association technique (ATGV) dont le cabinet A assume la présidence. Le groupe GV est constitué d'un réseau de 29 bureaux et 5 partenaires (ayant la même enseigne, la même philosophie et les mêmes compétences). GV est le 2ème groupe français d'Audit et de Conseil à implantations internationales. Hors de France, toutes les implantations respectent le même principe d'organisation, qui sont dirigées et animées par des cadres français, ou de formation française qui s'appuient partiellement ou totalement sur des équipes locales.

Les ressources humaines. Le but est de former de **véritables professionnels**, en **transmettant l'expérience** pour développer les qualités intrinsèques de chacun des collaborateurs. Le cabinet considère que, c'est un devoir de faire de chaque collaborateur un professionnel de haut niveau. Il s'agit d'apprendre à acquérir : les connaissances techniques indispensables (formation interne et externe en vue des examens professionnels, et la pratique sur le terrain), l'autorité nécessaire, puis la force de convaincre (fruit de la rigueur de pensée, de l'exemple et de l'expérience professionnelle). Un système d'évaluation professionnelle périodique permet de faire le point avec le responsable de département ou de service ce qui permet au cabinet de s'adapter à chaque personnalité et à suivre l'évolution.

²²⁵ Au 9ème rang en termes de chiffres d'affaires en 1993/1994, Source La Profession Comptable, <http://www.lesechos.fr/12/10/1995/LesEchos/17002-56-ECH>.

Responsabilisation et délégation. L'activité s'exerce en équipe et chaque membre de l'équipe exerce pleinement les responsabilités confiées en fonction d'une délégation reçue. Il s'agit de mettre en œuvre effective **la politique qualité** voulue par le cabinet. L'organisation est dédiée au service du client, de l'équipe et de l'action et non l'inverse. Ainsi, lorsque le cas se présente et l'expérience venant, il est demandé à tout collaborateur de signaler les adaptations du programme de contrôle qui lui semblent être nécessaires, en fonction des constatations faites au moment de la mise en œuvre des vérifications (**amélioration continue**). La concertation pour résoudre des problèmes délicats constitue une autre illustration de cette volonté de concilier organisation et efficacité personnelle.

Le contrôle de qualité. Il n'y a pas de qualité sans contrôle. Cela est considéré comme le reflet (doit) d'une exigence et non comme un doute sur la qualité : toute personne, si compétente et expérimentée soit-elle, est susceptible de commettre une erreur ; il est de la responsabilité du cabinet de réduire ce risque au minimum. Le principe est le suivant : tout travail, réflexion, opinion d'un intervenant doit être examiné par un autre intervenant. Ainsi :

- Les documents de travail réalisés sont revus par le niveau hiérarchique supérieur,
- Le programme de contrôle et la note de synthèse élaborés par le chef de mission sont revus par l'associé en charge de la mission ou le directeur de mission. En expertise comptable, le contrôle est moins important (une plus grande autonomie),
- L'opinion émise par l'associé est revue par un autre associé, dans le cadre de la Co-intervention ou de la revue indépendante préalable, ceci pour les dossiers qualifiés de sensibles,
- Un contrôle de qualité *a posteriori* s'assure, par sondage, du bon respect des normes de travail.

L'informatique. Deux équipements différents, un AS400, des terminaux et un parc de micro-ordinateurs. Les logiciels utilisés sont Etafirevise, Etaficonso, MS Office, etc. Un GIE entre une dizaine de cabinets a été créé pour développer des programmes informatiques sous AS400 (paie, comptabilité, révision par ordinateur).

Lors de notre arrivée au cabinet et ce, jusque dans les années 1994, les opérateurs de saisie saisissaient les bordereaux que les collaborateurs préparaient. A compter de 1994, la saisie comptable a été confiée intégralement aux collaborateurs, à l'exception des plus anciens réticents. Quelques collaborateurs (dont moi-même) ont commencé à utiliser la révision par ordinateur (RAO).

L'évolution du cabinet.

- 1995. Le groupe GV fusionne avec le cabinet Ma. A la suite de ce regroupement, le Groupe SE mit fin au partenariat avec GV-M., et a conclu un partenariat avec le réseau RSA Partenaires,
- 2002. Le rachat d'un cabinet d'audit permet au Groupe de s'implanter durablement dans la seconde ville de la région,
- 2005. Un nouveau cabinet régional de 60 personnes est acquis. Le nouvel ensemble représente 190 collaborateurs, dont une quarantaine d'experts-comptables et quinze associés, plus de 20 millions d'euros de chiffre d'affaires, 700 à 750 Mandats de CAC, 1 500 à 2 000 clients de toutes tailles. Six pôles d'activités classiques : audit-commissariat, expertise comptable et conseil, tenue de comptabilité, paie et expertise sociale, audit d'acquisition et négociation, consolidation,
- Avril 2009. Le Groupe, leader dans la région, se rapproche de KPMG. L'objectif des associés est d'offrir aux clients des services de plus haut niveau, et surtout renforcer le *German Office Desk* basé localement. Au moment du rapprochement, le Groupe détenait plus de 400 mandats de Commissariat-aux-Comptes.

Notre position au sein du cabinet. Avant de rejoindre le cabinet A, nous travaillions dans une grande Compagnie aérienne internationale. Nous avions la charge du suivi budgétaire, et de la comptabilité de directions régionales.

Pendant ces cinq années, nous étions affectée au sein de l'un des trois services Expertise. Cela nous a permis de nous familiariser avec toutes les facettes du métier traditionnel : de la saisie à l'établissement des comptes annuels et prévisionnels en passant par le traitement de la paie. Nous étions en charge de dossiers PME/PMI, SCI et quelques TPE, en majorité des filiales étrangères. Nous avions à la fois une posture d'observateur et d'exécutant. Notre objectif était d'acquérir de solides bases pour ensuite les valoriser soit en entreprise, soit en cabinet. Il convient de relever que le cabinet avait une forte réputation qui dépassait largement la région.

Durant ces années, nous ne sommes pas intervenue en Commissariat aux comptes, mais uniquement en Expertise comptable : missions traditionnelles et exceptionnelles. Notre intérêt pour le domaine social a fait de nous une spécialiste.

Nous avons aussi eu l'occasion d'améliorer les procédés et les méthodes, de tester de nouveaux outils de production. En tant que futur expert-comptable, nous nous sommes

appuyée sur nos savoirs théoriques acquis par notre formation et sur un raisonnement faisant appel à de l'intuition, aux routines, à l'expérience et à l'échange de bonnes pratiques entre collaborateurs. A la fin de la mission, nous établissions une note de synthèse et mettions à jour la note d'orientation de présentation ce qui nous permet d'avoir un regard et une conversation réflexive sur l'action.

Fin 2009 et début 2010, nous sommes intervenue dans une des filiales du cabinet A pour les assister dans les travaux Paie de fin d'année et d'élaboration des DADS.

Annexe 5.2 Présentation de l'étude de cas C²²⁶

Le cabinet C a été créé en 1952 par JPM, fondateur de l'un des syndicats professionnels. La devise du cabinet est « **d'être à l'écoute du dirigeant** ». Le cabinet a pris rapidement de l'essor suite à une croissance interne et externe (reprise de clientèles).

Historique.

- Dès les années 50, le cabinet s'équipe de matériel mécanographique (Bull) qui améliore la productivité de façon conséquente. Ainsi un centre de mécanographie est créé par plusieurs cabinets comptables. **Ce centre est le premier créé** dans la région. En 1963, trois cabinets comptables se rapprochent et créent une structure juridique commune, le cabinet C. Mais chaque cabinet continue à exploiter son activité indépendamment, ayant chacun sa propre clientèle. Quelques années plus tard, deux des trois cabinets fusionnent avec la structure juridique créée en 1963,
- Dès 1963, le cabinet C s'est spécialisé dans le secteur Pétrolier : mise en place du système EKW sur l'ensemble du territoire, suivie de l'externalisation du système comptable et de gestion de l'ensemble du réseau de distribution de deux groupes Pétroliers en harmonie avec le système appliqué dans l'ensemble des pays européens,
- Le développement rapide du cabinet a permis d'élargir le périmètre d'intervention à des secteurs comme la boulangerie, boucherie charcuterie (industrielle), restauration. Cette spécialisation induit la mise en place d'un système standard de comptabilisation par profession,
- En 1967, la société EURO DATA est créée pour traiter l'externalisation du réseau de distribution pétrolier,
- En 1971, le cabinet C ouvre un bureau secondaire à une trentaine de kilomètres au Nord,
- En 1972, le cabinet C acquiert le premier ordinateur installé dans des locaux spécialement aménagés. Cet investissement permet d'améliorer nettement le traitement mécanographique mais aussi de traiter la paie et la gestion interne du cabinet (temps passé, etc.),
- En 1973, le cabinet C ouvre un deuxième bureau secondaire au Nord de la région pour se rapprocher de sa clientèle transfrontalière,
- En 1976, le cabinet s'installe dans les locaux actuels,
- En 1981, un ordinateur IBM remplace l'ancien ordinateur. Les cartes perforées sont remplacées par les bandes magnétiques. Chaque groupe de travail est doté de postes de saisie IBM et la saisie se décentralise. Les enregistrements comptables sont télétransmis par Modem CCMC. Ces installations constituent pour le cabinet une véritable avancée technologique,
- 1986 marque **une rupture technologique**. Les logiciels CEGID font leur apparition. L'organisation change. Chaque groupe de travail traite l'intégralité des travaux

²²⁶ Source : Comment rémunérer la performance dans un cabinet d'expertise-comptable ? (Blum, 2001). Nous avons puisé certaines données dans le mémoire que nous avons rédigé dans le cadre du Mastère « Droit Social & Fonction Humaines », Paris II.

Source : Informations obtenues de Mr R.L, le premier apprenti du cabinet.

comptables suite à la mise en place d'écrans et d'imprimantes. L'objectif de la direction est **d'optimiser le traitement** tout au long de la chaîne de production. Ce changement est appelé par les « anciens » : « l'ère du libre service » de l'informatique,

- En 1990, le cabinet s'implante à Marne La Vallée pour se rapprocher de ses clients Pétroliers,
- En 1992, le centre d'affaires voit le jour dans les mêmes locaux que le cabinet. Il s'agit d'une pépinière d'entreprises qui permet aux créateurs d'entreprises de débiter leur activité et de disposer de moyens administratifs.

Depuis, le cabinet continue à se développer et noue des partenariats puissants avec d'autres structures professionnelles, voire des liens capitalistiques. Régulièrement, la structure organisationnelle interne fait l'objet de modifications pour pouvoir s'adapter aux évolutions de l'environnement et des attentes des clients (création d'un service paie-Rh, d'un service informatique, de pôles métiers, etc.).

Le cabinet privilégie les relations franco-allemandes et affirme sa double vocation d'accompagner ses clients à l'international et d'accueillir des entreprises étrangères en France (un Centre d'affaires est implanté dans le même immeuble ce qui permet aux entreprises étrangères de louer des bureaux lors du démarrage de leur activité). La volonté de la direction est d'acquérir des compétences complémentaires pour proposer de nouvelles offres de services à plus forte valeur ajoutée.

Il s'agit aussi **d'améliorer en permanence les performances** en assignant à chaque secteur d'activité des objectifs opérationnels détaillés : amélioration de la qualité, réduction des délais, optimisation des marges. Le cabinet a introduit des outils de pilotage, budget, suivi budgétaire, prévisionnels, suivi des comptes clients, tableaux de bord, etc. Lors de chaque réunion de cadres (une fois par mois), la direction ou l'expert-comptable chargé du contrôle de gestion présente les chiffres, le suivi budgétaire et surtout le suivi des comptes clients (service par service, bureau par bureau). L'objectif est de réduire au maximum les créances impayées de plus de six mois. La gestion interne est très performante par rapport à d'autres acteurs. Le cabinet a introduit les outils du monde des « entreprises ». En conclusion, l'orientation du cabinet est une orientation entreprise. En effet, le dirigeant a une stratégie proactive qu'il cherche à infuser à l'ensemble des cadres.

Les performances.

	2012	2010	2009
Évolution de l'activité	103,22 %	102,80 %	97,83 %
Rentabilité d'exploitation	7,44 %	9,30 %	9,93 %
Rentabilité nette finale	4,93 %	5,80 %	5,26 %
Rentabilité financière	10,72 %	12,80 %	11,66 %
Délai clients	67,84 jours	57,18 jours	57,56 jours

Source : <http://www.societe.com/analyse-financiere/638501130.html>

A l'instar d'un grand nombre de cabinets comptables dont l'activité repose essentiellement sur les prestations comptables classiques, nous constatons une détérioration des performances économiques du cabinet C. Lors de notre présence au cabinet, la rentabilité nette finale avoisinait les 7 à 8 % conformément aux prévisions budgétaires.

	2001/2002	2002/2003	2009/2010	2010/2011	2011/2012	2012/2013
Chiffre d'affaires global	7,3M€	7,6 M€	8,8 M€	9,1 M€	9,1 M€	9,0 M€
Dont CAC	-			0,8 M€	0,8 M€	0,5 M€

(Source : La Profession Comptable, 2002, 2003, 2004, 2013, 2014b)

Comme tous les cabinets dont l'activité repose surtout sur les missions traditionnelles, l'activité progresse faiblement dans les mêmes proportions que le marché (entre 1 et 3 %).²²⁷ Le chiffre d'affaires se répartit comme suit : 10 % Missions exceptionnelles, 71 % Expertise comptable, 10 % Missions paie facturées séparément, 9 % Commissariat aux comptes. Les missions juridiques sont généralement réalisées par le cabinet d'avocat qui les facture séparément.

L'organisation. La direction du groupe C est assurée par différents organes tels que le directoire et le conseil de surveillance. Le directoire se réunit toutes les semaines et invite régulièrement des experts-comptables non associés, d'autres collaborateurs en fonction des thèmes de la réunion. Il est composé de deux sociétés : une est inscrite au Tableau de l'Ordre et une inscrite sur la liste de la Compagnie régionale des CAC. Dans les mêmes locaux sont implantés un cabinet d'avocat, inscrit au Barreau, une société de conseil et un centre d'affaires. Nous soulignons que le cabinet respecte scrupuleusement les règles déontologiques en matière de prises de participation. Le groupe C détient aussi une participation importante via des holdings dans un groupe de cabinets comptables implantés en Rhône-Alpes.

²²⁷ Dans les années 90, début 2000, l'activité progressait de plus de 8 % annuellement.

L'équipe. L'équipe est composée de 115 personnes réparties sur quatre sites (70 au siège social, sept en région parisienne, le reliquat se répartissant équitablement entre les deux autres bureaux secondaires), dont huit experts-comptables (5 étant à la fois expert-comptable et CAC), un *Steuerberater* (conseiller fiscal allemand), trois experts-comptables stagiaires, vingt-huit cadres. Le nombre de femmes est de 60 pour 55 hommes. Nous constatons que l'égalité homme/femmes est respectée. L'organigramme du siège social est présenté à la fin de la présentation.

Partenariat. Le cabinet C est membre d'un groupement international de cabinets indépendants depuis 1984. Il en est même le fondateur de la branche française qui regroupe 40 experts-comptables et 400 collaborateurs (2014) répartis dans huit cabinets implantés sur le territoire français. L'objectif du groupement est d'assurer des services d'une qualité équivalente tant au niveau national qu'au niveau international.

Les clients. Près de 1 500 clients de toutes tailles et de toutes activités font confiance au cabinet C. La taille des entreprises clientes sont majoritairement des TPE, des PME et des bénéficiaires non commerciaux. Nous trouvons également quelques gros clients, des filiales des groupes pétroliers, quelques filiales allemandes, quelques groupes familiaux régionaux.

Domaines d'activité. Le cabinet C intervient dans les domaines d'activités suivants :

- **Expertise comptable :** tenue, présentation et examen des comptes annuels et attestations, comptes prévisionnels, révision contractuelle et établissement des comptes annuels, consolidation, établissement des déclarations fiscales et sociales de toute nature, traitement de la paie,
- **Audit légal et contractuel :** commissariat aux comptes, commissariat aux apports et la fusion, audit d'acquisition, d'organisation, social, etc.,
- **Assistance et conseil :** création d'entreprises, transmission d'entreprises, évaluation d'entreprises, tableaux de bord et budget, assistance administrative, implantation de systèmes informatiques,
- **Assistance dans le domaine juridique et social** dans le cadre des missions d'expertise comptable : conseil patrimonial, établissement des déclarations fiscales des particuliers, optimisation fiscale, etc.

Les prestations et services s'étendent à des domaines aussi variés que : l'automobile et les transports, l'artisanat, les associations, l'agro-alimentaire, le bâtiment et les travaux publics, l'hôtellerie et le tourisme, la distribution, l'industrie, les prestataires de services (informatiques et autres).

- **Un pôle professions libérales** (BNC) a été créé sous la responsabilité d'un expert-comptable dont les interventions portent sur le conseil en installation et informatique, l'assistance comptable et fiscale, le conseil en transmission de cabinet,
- **Les relations franco-allemandes.** Les cadres ou certains collaborateurs, bilingues, sont aptes à répondre aux besoins de la clientèle allemande présente sur le marché français et de la clientèle française présente en Allemagne,
- **Distribution de produits pétroliers et commerces structurés.** Le cabinet C a une forte expérience de plus de trente ans dans cette branche d'activité. Grâce à ses nombreux contacts, le cabinet peut suivre l'évolution du monde pétrolier. Ses interventions sont diverses : formation des personnes chargées de la gestion des sites de distribution, conseil en organisation et gestion de sociétés à succursales multiples adaptées à chaque compagnie pétrolière,
- **Monde agricole.** Des cadres et collaborateurs sont en charge du monde agricole avec des spécialités par secteur comme : l'horticulture, la viticulture et les coopératives.

Responsabilisation. L'activité s'exerce en équipe de 3 à 4 personnes dirigées par un responsable en contact direct avec le client et avec l'un des Experts-Comptables du cabinet C. Par l'intermédiaire de son interlocuteur direct, chaque client peut :

- obtenir un conseil propre à son secteur d'activité,
- avoir recours aux unités spécialisées mises en place au sein du cabinet pour les missions d'organisation, d'informatique, de droit, de fiscalité, etc.,
- être mis en contact avec des conseils extérieurs,
- avoir accès au centre de documentation comprenant plusieurs centaines d'ouvrages régulièrement mis à jour dans les domaines juridiques, fiscaux, sociaux, administratifs, ainsi qu'à de nombreuses bases de données.

Ce système relationnel mis en place offre ainsi une triple garantie : connaissance du dossier, rapidité d'intervention, compétence de haut niveau, structures spécialisées, écoute permanente, disponibilité, assistance suivie.

Contrôle qualité. Le cabinet A est soumis au contrôle qualité du H3C et de l'Ordre. En interne, tous les dossiers font l'objet de deux supervisions ;

1. Par le responsable de dossiers qui effectue une revue des documents de travail et vérifie qu'aucune pièce n'est manquante dans le dossier de transmission au secrétariat par rapport à la *check-list* figurant au recto du dossier (pochette). Aucun dossier n'est accepté par le secrétariat, s'il ne comporte pas la signature, la date et le nom de la personne qui a revu le dossier. Ces dossiers comprennent à la fois les comptes annuels, les déclarations de fin d'exercice, le dossier de gestion, la note de synthèse, les éléments de facturation accompagnés de toutes les notes explicatives en cas de malis par rapport aux heures « production » valorisées, les fiches de transmission au service juridique et au service informatique,

2. Par l'associé ou la direction en fonction du type de dossier. Il s'agit principalement des dossiers importants.

Les *check-lists* sont standardisées en fonction du type de dossier et répondent aux obligations professionnelles. La couleur de ces « pochettes » est différente selon qu'il s'agit d'un dossier BNC (violet), TPE (bleu), PME (jaune), SCI (gris), IRRP et ISF (rouge), etc.

Informatique. Le service informatique, dirigé par un expert-comptable, comprend trois collaborateurs, administrateurs de réseau. Le cabinet a mis en place une veille informatique pour se tenir au courant des dernières nouveautés. Il n'hésite pas à les mettre en place tout en étudiant les risques éventuels en matière de sécurité et de confidentialité. En tout état de cause, la technologie fait partie intégrante de la stratégie. Face aux réticences des collaborateurs de base, les cadres et les associés sont en charge d'expliquer le bienfondé de ces nouveaux outils qui induisent des changements organisationnels (à l'exemple du *Scan bank* mis en place en 2000, le transfert des derniers dossiers paie d'un bureau secondaire, etc.).

Évolution du cabinet. Pour assurer sa pérennité, le cabinet a adopté une démarche proactive pour déceler les signaux faibles et les tendances. La veille est systématique et est effectuée par le comité de direction. Anticipant une baisse de rentabilité des dossiers de tenue et des activités traditionnelles, la direction souhaite développer des missions à plus forte valeur ajoutée aussi bien pour les clients que pour le cabinet. C'est pourquoi, la stratégie mise en place est de recruter des spécialistes et de créer des partenariats avec des conseils en patrimoine, etc.

Notre position au cabinet. Nous avons occupé le poste d'expert-comptable. Pendant dix-huit mois, nous étions en charge exclusivement du pôle BNC tout en exerçant la fonction d'adjointe auprès d'un expert-comptable associé. Nous intervenions tout particulièrement dans les sites secondaires à leurs demandes en raison de notre polyvalence et de nos compétences acquises en entreprise et en cabinets. Puis, nous avons rejoint le service Commissariat aux comptes où nous étions en charge des missions exceptionnelles tout en conservant partiellement nos anciennes activités. Compte tenu de notre intérêt pour le domaine social, nous avons été nommée responsable du service paie, en charge, entre autres, de sa réorganisation et de la certification ISO (les travaux en vue de la certification n'étant pas terminés au moment de notre départ du cabinet). Nos missions :

- Missions traditionnelles d'expertise comptable : établissement des comptes annuels, de situations, de prévisionnels, de plans de trésorerie, fusion, quelques saisies comptables,
- Évaluation d'entreprises,
- Conseil juridique et fiscal : fiscalité des entreprises, des personnes,
- Assistance aux contrôles fiscaux et demandes d'informations,
- Rédaction de *Bericht*²²⁸ pour les filiales allemandes,
- Assistance et accompagnement de clients étrangers : allemands principalement,
- Missions de commissariat aux comptes : associations, maisons de retraites, commerce gros, BTP,
- Audits ponctuels sur certains cycles, notamment : l'application des 35 heures, réorganisation, conformité,
- Missions exceptionnelles d'externalisation, d'accompagnement,
- Formation clients portant sur le domaine comptable et analyse financière,
- Interventions sur les sites secondaires pour les assister durant les périodes fiscales ou sur des dossiers complexes.

Département Paie.

- Encadrement et réorganisation du service paie du cabinet. Ce département étant un des plus importants du cabinet : gros dossiers de plus de 1 000 salariés (filiales de multinationales),
- Gestion du service (planification, supervision des travaux réalisés par les collaborateurs, développement de nouvelles missions, relations avec les services comptables internes, la direction, les instances extérieures, budget, facturation, formation des collaborateurs, etc.),
- Responsable technique « Certification ISO »,
- Mise en place de procédures, d'outils de travail (dossiers de travail, de feuilles de travail spécialisées), de manuel d'organisation destiné aux clients,
- Gestion sociale : embauche, contrats, licenciement, règlement intérieur, accords d'intéressement, etc. (Particulièrement les filiales étrangères, de représentants de firmes étrangères).

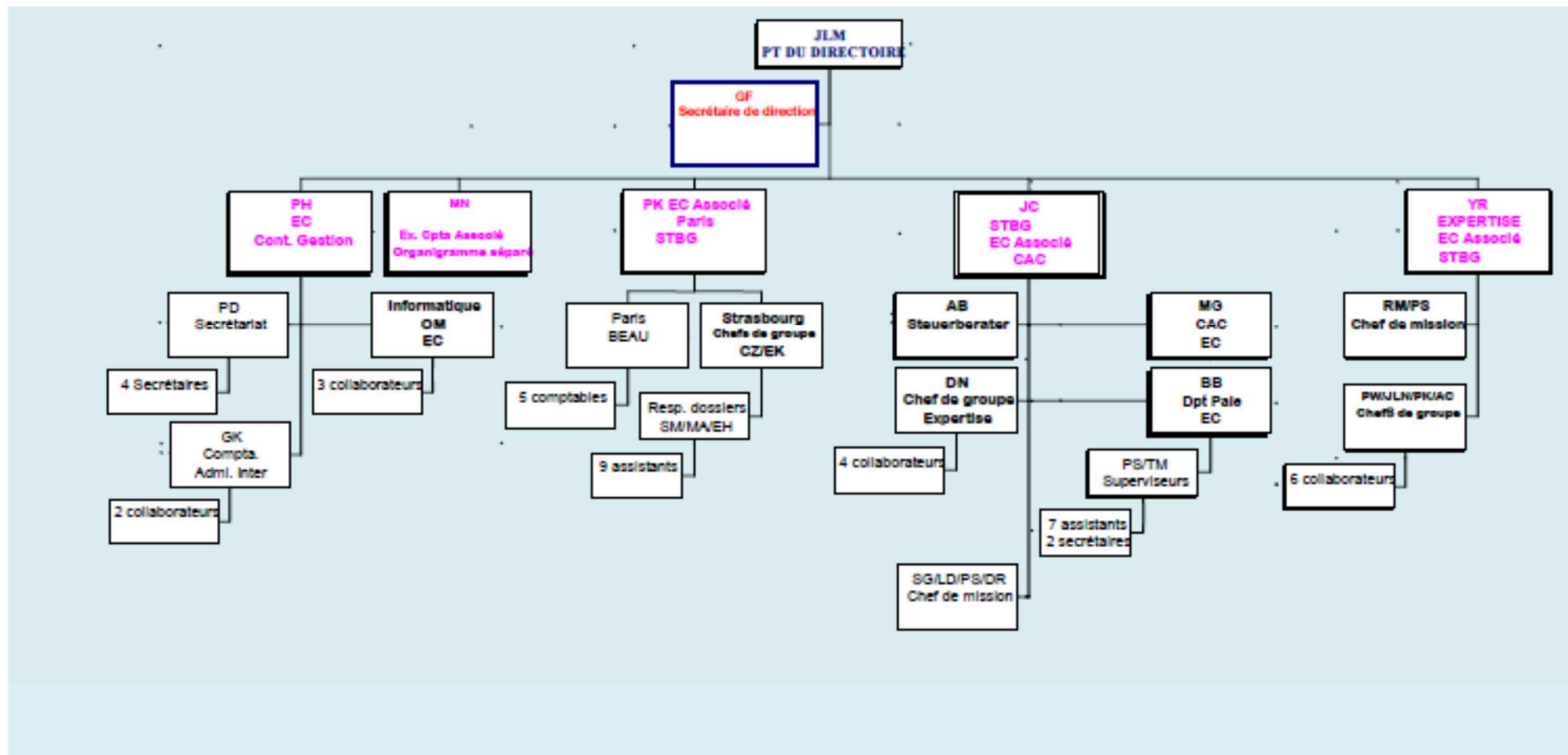
Implications dans la gestion interne du cabinet.

- Élaboration des budgets, du suivi portefeuille clients, de la facturation, du suivi des temps de production, suivi des plannings, etc.,
- Mise en place d'un dossier de travail pour les TPE, amélioration des procédés et des méthodes de travail (BNC), écritures de procédures, informatisation de feuilles de travail,

²²⁸ Notre traduction, rapport.

- Chargée de projets n'ayant pas toujours abouti par faute de temps ou à la suite d'événements nécessitant de se focaliser sur des tâches impérieuses,
- Audits internes à la demande de la direction,
- Etc.

Organigramme du siège social du cabinet A (Source : Mémoire de Mastère, 2001)



Annexe 5.3 Présentation de l'étude de cas D

Le cabinet D voit le jour en 1948. En 1965, deux experts-comptables s'associent en ayant la volonté de rénover le domaine de l'expertise comptable et de l'adapter aux enjeux et défis relevés quotidiennement par les entreprises. Ils ont ainsi créé le premier cabinet d'expertise comptable qui s'appuie sur des pôles métiers : expertise comptable, paie et conseil social, audit et commissariat aux comptes. Cette approche était qualifiée de révolutionnaire au moment de son introduction dans la profession comptable. Cela a constitué sa force et a impacté son développement.

En 2000, les deux fondateurs ont quitté l'entreprise pour laisser la place à la nouvelle génération, qui, à son tour, essaie de moderniser le métier. Après avoir quitté le groupement Cabinet Partenaires (ex. **Partenaire HSD**), le cabinet D rejoint le réseau CA en 2010. Ce réseau regroupe des cabinets comptables de moins de 50 collaborateurs ayant la volonté de structurer leur cabinet comme de vraies entreprises de services. Aujourd'hui, le cabinet D est donc structuré en pôles transverses, qui recourent l'ensemble des fonctions d'une entreprise (commerciale, ressources humaines, administration, qualité, production, informatique, etc.).

Le cabinet entend privilégier les relations franco-allemandes, mais aussi franco-anglaises. Le cabinet a toujours eu la volonté d'être l'interlocuteur privilégié des entreprises étrangères (allemandes, suisses, anglophones) comme le cabinet A., pour les accompagner dans leur implantation et développement sur le territoire français. C'est pourquoi, un *German Desk* a été créé en 2005, suivi par un *English Desk* en 2007. Ces deux pôles sont composés d'experts-comptables et de commissaires aux comptes bilingues, ayant une longue expérience d'assistance aux maisons mères étrangères dans la résolution de leurs problématiques de toute nature. Aujourd'hui, ces deux pôles représentent plus de 20 collaborateurs. La majorité des collaborateurs et consultants sont tous diplômés d'un BAC+5 et recrutés pour leurs compétences et leurs capacités à incarner les valeurs du cabinet. Des grilles de compétences métiers et relationnelles ont été réalisées en fonction du niveau hiérarchique : collaborateur junior, collaborateur confirmé, chef de mission, superviseur, directeur de mission, etc. Ces grilles sont jointes avec le contrat de travail lors de l'embauche.

L'organisation et l'équipe. Le groupe D est composé de plusieurs entités : une est inscrite au Tableau de l'Ordre, une autre inscrite sur la liste de la Compagnie régionale des CAC. Deux bureaux secondaires ont été ouverts après 2005. Le nombre de salariés en 2003 pour les deux

entités était de 69 personnes dont sept experts-comptables et commissaires aux comptes associés (dont six associés), un *Steuerberater* (conseiller fiscal allemand), un consultant en organisation, plusieurs diplômés d'expertise comptable.

Le groupe D a **cinq activités** majeures : l'expertise comptable, le traitement de la paie, la création d'entreprise, l'international, l'audit et le commissariat aux comptes, le conseil juridique.

Les chiffres clés.

	2003/2004	2011/2012	2012/2013
Chiffre d'affaires global	5,1 M€	8 M€	8,6 M€
Dont audit	0,9 M€	1,1 M€	1,4 M€
Effectif	69 (dont 7 à l'audit)	90	92

(Source : Parthenay, 2013, 2014b)

Évolution du cabinet. Après une période difficile au début des années 2000, la nouvelle équipe rajeunie et dynamique a adopté une démarche proactive avec succès.

Notre position au cabinet. Nous avons occupé le poste de superviseur/directeur de mission au pôle Paie et accessoirement au département franco-allemand. Le pôle Paie & Social était composé de 13 personnes (dont trois juristes) et le département franco-allemand de trois personnes. Le projet de création du *German Desk* ne s'étant pas concrétisé, nous avons quitté le cabinet après avoir mené la migration informatique. Nous avons été aussi en charge de la gestion du budget et de la facturation du service paie, qui avait accumulé un retard de plus d'un an, ainsi qu'à la formalisation des lettres de mission pour les clients étrangers.

Nos attributions et nos missions :

- Fournir l'assistance et le conseil à la clientèle du cabinet, principalement les clients étrangers (TPE/PME/Représentants de firmes étrangères/Création),
- Chef de projet « mise en place du nouveau logiciel de paie » Pégase 3 : plan d'actions, lancement du projet, supervision, migration, paramétrage (fonction d'administrateur), rédaction de procédures,
- Réorganisation du service social : définition de procédures internes suivie de la rédaction des procédures (facturation, saisie des temps), mise en place de dossiers de travail (annuels, permanents), etc.,
- Rédaction du manuel de procédures,
- Formation des collaborateurs,
- Supervision des collaborateurs comptables du département franco/allemand ainsi que ceux du pôle Paie,

- Assistance auprès du département Audit en ce qui concerne les clients anglophones (rédaction de rapports), Audit Social, etc.

Annexe 5.4 Présentation de l'étude de cas E

Le cabinet E²²⁹ fait partie d'un réseau de cabinets comptables, membre d'un *Big Four*. Le réseau a été créé en 1991 pour développer une offre de services professionnels dédiés au marché des TPE et PME. C'est la rencontre et les réflexions de trois experts-comptables, qui ont donné naissance au Groupe E. Il s'agissait aussi de constituer au sein d'un *Big* une organisation originale. Une organisation qui permette à des structures indépendantes, professions libérales, de s'unir au sein d'une structure puissante tout en conservant une autonomie, essence même du choix de ce métier. Par ailleurs, la taille des cabinets est un enjeu pour disposer de moyens afin de réaliser les investissements indispensables pour développer des activités de conseil et mettre en place des actions de marketing et les nouvelles technologies. L'appartenance du réseau E à un *Big* donne les moyens indispensables au développement tout en ayant un espace structuré et organisé propre qui préserve l'identité de l'expertise comptable.

Pour les trois fondateurs, il convenait de dépasser l'expertise comptable « traditionnelle ». En effet, la démocratisation des outils informatiques et la dérèglementation du secteur, ont banalisé la prestation comptable de base. Ils sont arrivés à la conclusion qu'il y a lieu, d'une part, de repositionner l'offre des cabinets sur des services à valeur ajoutée, et d'autre part, de mettre en place une réelle démarche d'accompagnement des dirigeants d'entreprises dans toutes les décisions de gestion. Nous constatons que ces trois professionnels avaient mené une véritable démarche prospective stratégique.

Depuis, le Groupe E a su convaincre d'autres experts-comptables de participer à l'évolution du Groupe. Celui-ci est aujourd'hui un des leaders de la profession d'expertise comptable avec Fiducial.

Chiffre clés du groupe 2013. Le Groupe E emploie 4 000 collaborateurs sur 210 sites et est parmi les premiers prestataires de paie du marché. 90 000 clients font confiance au Groupe pour un chiffre d'affaires estimé à 350 M€ pour 2013/2014. La croissance organique du groupe est comparable à la moyenne du secteur.

Le Groupe a développé un concept original qu'il nous paraît utile de décrire. Ce concept repose sur la création d'une marque forte qui s'appuie sur une stratégie marketing, une

²²⁹ Les données sont issues de la présentation du Groupe lors du séminaire d'intégration (2007) et de notre expérience au sein du cabinet.

gouvernance et un management original. Il s'agit pour les dirigeants d'imposer au marché une marque de référence dans le domaine des services financiers à destination des très petites entreprises (TPE) et moyennes entreprises (PME). En effet, ce segment représente l'immense majorité des entreprises.²³⁰ Le déploiement de la marque fait l'objet d'une charte d'application impérative pour toutes les agences. Force est de constater que ce concept est relativement attractif puisque en moins de vingt ans, plus de 200 structures professionnelles de toutes tailles ont rejoint le Groupe. Le modèle d'affaires repose sur l'association de cabinets existants fortement ancrés dans leur territoire pour constituer un réseau de compétences d'envergure nationale afin d'offrir aux clients un service complet. Nous résumons la philosophie du groupe en ces termes : des experts-comptables, des associés, qui se définissent comme des entrepreneurs au service d'autres entrepreneurs. Des hommes et des femmes qui « partagent les mêmes préoccupations que leurs clients et qui leur apportent un éclairage sur leur environnement ».

C'est autour de la marque que cette démarche se met en place afin que partout le service du Groupe soit reconnu, identifié et labellisé. Cela sous-entend des valeurs de convivialité, de qualité, de respect d'autrui, d'accueil, d'écoute des clients.

L'organisation du Groupe est fondée sur la décentralisation : un siège social léger, une autonomie des cabinets, une coordination et une impulsion émanant de la Direction Générale. La gouvernance du Groupe comprend des comités métiers-marchés : gestion sociale, commissariat aux comptes, réseaux, associations, juridique, expertise comptable décomposée en deux marchés selon la taille des clients. Ces comités métiers sont tous composés par un représentant de chaque région. En effet, le réseau est divisé en région, comme la Bretagne, Maine-Anjou, etc. Leur mission consiste à développer l'offre adaptée aux attentes du marché, à veiller à améliorer la productivité des missions par la mise en œuvre de nouvelles compétences et de nouvelles techniques. Ils agissent en étroite liaison avec la Direction générale et s'appuient sur les différentes fonctions opérationnelles.

A côté de ces comités de groupe, nous trouvons les comités de fonction, présidés par un responsable national et des représentants du réseau et du cabinet *Big*. Ces comités s'appuient sur les fonctions opérationnelles (ressources humaines, achats, informatique, direction financière, etc.). Leur mission est de partager les connaissances et les savoir-faire entre le

²³⁰ Selon le barème de conjoncture 2010, les entreprises de moins de 20 salariés représentent 97 % de l'ensemble des entreprises françaises (Source, IFOP)

Réseau et le cabinet *Big*, mais aussi d'élaborer les approches commerciales. Par le biais de l'intranet, les services opérationnels du Siège apporte un soutien technique qui se matérialise par une veille technique mensuelle, des fiches techniques, des outils d'actualisation des connaissances, la mise à disposition de l'ensemble des méthodologies, des modèles de courriers, des analyses sectorielles, des boîtes à outils informatique, etc.

En raison de la diversité du marché des TPE/PME, le groupe a adapté son offre de services ainsi que son organisation interne en segmentant le marché au-delà des dualités tenue/expertise et TPE/PME en quatre segments. Cette segmentation de la clientèle s'appuie sur le croisement entre les caractéristiques des activités, simples et complexes, et le profil des entrepreneurs, « Stables » et « Dynamiques ». Pour chaque segment, les compétences et les savoirs-faires à détenir sont différents, c'est pourquoi il y a lieu d'adapter la relation client et les prestations à chaque typologie de clientèle. Ainsi deux types de manuels ont été conçus ; l'un pour les collaborateurs et les chargés de clientèle, le second pour les clients qui traitent de l'organisation de la relation client/cabinet. Tous ces guides, manuels de procédures sont mis à disposition de l'ensemble des collaborateurs du Groupe via l'intranet.

La politique de *marketing* est découpée en une relation client et un observatoire de clientèle. Celui-ci consiste à mesurer la satisfaction des clients une fois par an et à mettre en œuvre une démarche qualité.

Neuf principes éthiques doivent être respectés par l'ensemble des collaborateurs du Groupe E. Des principes édictés au niveau mondial par le cabinet pluridisciplinaire auquel est le Groupe est adossé. Il s'agit de : l'honnêteté et l'intégrité, le comportement professionnel, et la compétence, l'objectivité (dans la formulation de l'opinion et dans les conseils professionnels donnés), le secret professionnel (confidentialité des informations et devoir de réserve y compris dans les relations sociales ou la vie privée), la loyauté des pratiques commerciales, les devoirs envers la société (il s'agit d'avoir conscience de l'influence que le Groupe a sur les parties prenantes), le respect et le traitement équitable (comportement professionnel équitable, courtois et respectueux), la responsabilité et la participation (l'exemplarité utilisant les valeurs comme fondement des actions).

Présentation de l'agence E.

Le cabinet E a été créé en 1976 par le père de l'actuel président du conseil d'administration. Le développement du cabinet est surtout lié à l'acquisition de clientèle et de rapprochement

avec d'autres structures professionnelles. Il est devenu ainsi le leader de sa région. En 2005, les associés fondateurs ont décidé de rejoindre le réseau Groupe G pour assurer la pérennité à long terme du cabinet. L'un des deux dirigeants est un spécialiste réputé de la transmission des officines de pharmacie. L'activité du cabinet est traditionnelle, principalement des prestations comptables et correspond parfaitement aux cibles recherchées par les fondateurs du Groupe E. Avant leur intégration dans le Groupe, le cabinet disposait de peu d'outils de pilotage de la performance. L'organisation interne n'était ni formalisée, ni harmonisée, etc. Il a fallu plusieurs années pour que le cabinet arrive à avoir une organisation similaire aux autres agences. Par ailleurs, ce changement a bouleversé les habitudes des collaborateurs qui ont eu du mal à suivre le mouvement car il s'agissait d'appliquer enfin des méthodes de travail, de suivre des normes et des règles précises.

En 2006, l'agence a acquis une petite structure locale d'une dizaine de salariés pour augmenter son activité et ses parts de marché.

L'agence comprend six bureaux et a **cinq activités** majeures : l'expertise comptable, la gestion sociale et la paie, la création d'entreprise, la transmission d'entreprise, l'audit et le commissariat aux comptes, le conseil juridique et un peu d'international.

Les chiffres clés. L'agence a réalisé un chiffre d'affaires de 2,3 M€ en 2006/2007 avec 38 collaborateurs. Pour 2012/2013, le chiffre d'affaires s'élève à 4,5 M€. L'expansion est due à deux facteurs, des acquisitions et l'impact du rapprochement avec le Groupe E.

Notre position au sein de l'agence. Nous avons occupé le poste de chargée de clientèle au sein du département social. Notre mission était d'animer et d'encadrer l'équipe, composée 8 collaborateurs dont deux apprentis. L'objectif était de réorganiser ce service, de mettre en place la méthodologie, les normes de travail du Groupe E et d'assurer le support technique avec les comptables. Compte tenu de l'obsolescence du logiciel de paie, il a fallu aussi migrer sur un autre logiciel de paie en attendant de pouvoir mettre en place le logiciel paie interne au Groupe. Nous avons procédé à plusieurs audits et avons mis en place des plans d'action. La plus grande difficulté a été de se faire accepter par des collaborateurs qui, d'une part, avaient du mal à travailler en équipe, et d'autre part, craignaient les gros changements liés à l'intégration dans le Groupe E. Par ailleurs, les conditions de travail n'étaient pas optimales : des locaux inadaptés, un nombre élevé de dossiers non formalisés, des clients irrespectueux, etc.

Annexe 5.5 Exemple du questionnaire adressé à la profession comptable

Ce questionnaire s'inscrit dans le cadre de travaux de recherches doctorales que je mène sur « **l'innovation comme levier de la performance durable dans la profession comptable libérale en France** ».

Je vous remercie de bien vouloir répondre aux questions suivantes.

I – Présentation du cabinet dans lequel vous travaillez (Si vous n'exercez pas en cabinet comptable, veuillez passer directement à la question 6)

Q1. Votre cabinet est-il à dominante ? (case à cocher)

- Expertise-comptable Commissariat-aux-Comptes /Audit Les deux

Q2. Dans quelle catégorie, situez-vous votre cabinet ? (plusieurs réponses possibles)

- Indépendant Cabinet National Cabinet Régional Cabinet Local
 Cabinet Pluridisciplinaire Big 4 Autres :
 Membre d'une association technique Si oui, laquelle ?.....
 Membre d'un groupement Si oui, lequel ?.....
 Membre d'un réseau intégré Si oui, lequel ?.....

Q3. Quel est l'effectif du cabinet en France ?

- Pas de salarié de 1 à 5 collaborateurs de 6 à 10 collaborateurs
 De 11 à 20 collaborateurs de 20 à 50 collaborateurs de 50 à 100 collaborateurs
 De 100 à 200 collaborateurs De 200 à 500 collaborateurs > 500 collaborateurs

Q4. Quelle est globalement la répartition du chiffre d'affaires par métier ? (Veuillez indiquer un pourcentage approximatif. Le total doit faire 100 %)

Expertise comptable	<input type="text"/>
Commissariat aux comptes, audit légal	<input type="text"/>
Social, paye	<input type="text"/>
Juridique, fiscal	<input type="text"/>
Conseil, autre(s), spécifiquement facturés	<input type="text"/>

Q5. Le chiffre d'affaires des activités suivantes de votre cabinet est-il ? (Case à cocher)

	En baisse	Stable	En augmentation	Ne sait pas
Expertise comptable	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Commissariat aux comptes, audit	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Social, Paye	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Juridique, fiscal	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Conseil spécifiquement facturé	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Autres spécifiquement facturés	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

II – L'évolution du modèle « profession comptable libérale » vers un modèle « entrepreneurial »

Q6. Indiquez dans quelle mesure vous êtes d'accord avec l'affirmation suivante : la profession comptable évoque les notions de performance, de conduite d'une activité professionnelle dans le respect de valeurs, de normes, d'expertise et de professionnalisme. (*Entourez la réponse correspondante*)

Non, pas du tout d'accord	1	2	3	4	5	Oui, tout à fait d'accord
---------------------------	---	---	---	---	---	---------------------------

Q7. Indiquez dans quelle mesure vous êtes d'accord avec l'affirmation suivante : l'expert-comptable est un prestataire de services comme un autre.

Non, pas du tout d'accord	1	2	3	4	5	Oui, tout à fait d'accord
---------------------------	---	---	---	---	---	---------------------------

Si non, pourquoi ?

Q8. La pérennité de la profession comptable dépend-t-elle essentiellement de la qualité des services fournis par ses membres et de sa capacité à répondre efficacement aux demandes des diverses parties prenantes ?

Non, pas du tout	1	2	3	4	5	Oui, tout à fait
------------------	---	---	---	---	---	------------------

Q9. Pensez-vous que la logique de marque soit un vecteur essentiel de création de valeur pour la profession comptable et ses parties prenantes ?

Non, pas du tout	1	2	3	4	5	Oui, tout à fait
------------------	---	---	---	---	---	------------------

Parmi les objectifs stratégiques de la marque «Expert-comptable», quel est le degré d'importance que vous accordez à chacun d'entre eux ?

	1 Très faible	2 Faible	3 Moyen	4 Élevé	5 Très élevé
Promotion des atouts de la profession : confiance, sécurité, éthique, transparence, savoir, proximité	1	2	3	4	5
Levier de différenciation concurrentielle	1	2	3	4	5
Développement dans la durée de l'excellence de la relation avec le client, fondée sur le professionnalisme et l'engagement	1	2	3	4	5
Augmentation de la notoriété et de la réputation	1	2	3	4	5
Innovation en interne et en externe par Co-création d'offres et de services	1	2	3	4	5
Levier de croissance et source d'opportunités	1	2	3	4	5
Dynamisation de la notion de réseau d'experts-comptables regroupés au sein de l'Ordre	1	2	3	4	5
Protection de la marque : signature Signexpert	1	2	3	4	5

Q10. La profession comptable libérale est une profession réglementée, dotée de prérogatives d'exercice sur certaines activités. Pensez-vous que la libéralisation des services est-elle un levier de croissance pour le cabinet ?

Cela ne va rien changer	1	2	3	4	5	C'est une réelle opportunité de développement
-------------------------	---	---	---	---	---	---

Q11. Les mutations nombreuses et rapides de l'environnement impactent significativement le modèle professionnel traditionnel. Pensez-vous que les pratiques actuelles permettent-elles d'aligner durablement les performances du cabinet sur cet environnement instable et révolutionnaire ?

Non, pas du tout	1	2	3	4	5	Oui, tout à fait. Nous avons anticipé
------------------	---	---	---	---	---	---------------------------------------

Parmi les principaux problèmes auxquels sont confrontés les cabinets en France, quel est le degré d'importance accordé par votre cabinet à chacun d'entre-eux ?

1 Pas important	2 Peu important	3 Moyennement important	4 Important	5 Très important	
Inflation des textes et complexification réglementaire	1	2	3	4	5
Attraction et fidélisation des clients	1	2	3	4	5
Adaptation à l'évolution des attentes et des besoins des clients	1	2	3	4	5
Concurrence intra-professionnelle et inter-professionnelle	1	2	3	4	5
Situation de concurrence avec des professions non réglementées	1	2	3	4	5
Tension sur les prix, donc sur les revenus	1	2	3	4	5
Ouverture des pratiques commerciales et changement de culture	1	2	3	4	5
Périmètre d'activité et compétences	1	2	3	4	5
Adaptation aux nouvelles technologies	1	2	3	4	5
Attractivité de nouveaux clients et fidélisation des clients existants	1	2	3	4	5

Q12. Pour répondre aux défis actuels, l'adoption d'une posture d'entrepreneur suivant une logique de marché est-elle indispensable pour pérenniser l'activité du cabinet ?

Non, pas indispensable	1	2	3	4	5	Oui, tout à fait indispensable
------------------------	---	---	---	---	---	--------------------------------

III – L'anticipation au sein de la profession comptable

Q13. Le caractère libéral, caractéristique de la profession comptable, peut-il cohabiter harmonieusement avec une vision entrepreneuriale ?

Non, pas du tout	1	2	3	4	5	Oui, tout à fait possible
------------------	---	---	---	---	---	---------------------------

Q14. Votre cabinet est-il passé du stade cabinet à celui d'entreprise ? (*une seule réponse*)

Oui

Non, nous y songeons

Non, pas encore

Ne sait pas

Si oui, quel jugement portez-vous sur ce changement ?

Q15. Votre cabinet a-t-il déjà amorcé une réflexion prospective stratégique en amont ? (*une seule réponse*)

Oui Non, mais nous allons le faire Non, nous n'y avons pas songé

Si oui, cette démarche prospective stratégique vous permet-t-elle ? (*degré d'utilité : de très faible à très élevé*)

	1	2	3	4	5
D'imaginer les évolutions possibles de votre cabinet	1	2	3	4	5
De fournir une grille de lecture pour percevoir les signaux annonciateurs du changement et ne pas les subir	1	2	3	4	5
De construire des visions futures souhaitables et réduire ainsi les incertitudes	1	2	3	4	5
De préserver le patrimoine immatériel et matériel du cabinet	1	2	3	4	5
De contribuer au succès, à la compétitivité et à la pérennité du cabinet	1	2	3	4	5

Q16. Afin de recueillir des informations sur son environnement, votre cabinet

	1 Jamais	2 Rarement	3 Souvent	4 Très souvent	5 Toujours
S'informe sur l'opinion de ses clients (satisfaction, besoins, attentes)	1	2	3	4	5
Scrute les actions des concurrents	1	2	3	4	5
Établit des prévisions (budgets, etc.)	1	2	3	4	5
Fait ou commande des études de marchés et autres	1	2	3	4	5
Identifie les opportunités et les menaces	1	2	3	4	5
Fait de la veille économique, juridique, réglementaire, technologique de son secteur d'activité et de celui de ses clients	1	2	3	4	5
Utilise des solutions techniques (logiciels du type Diane)	1	2	3	4	5

IV- Votre point de vue sur la performance durable d'un cabinet comptable

La performance durable est une approche globale de la performance maintenue dans le temps, respectueuse d'un système de valeurs, qui cherche à proposer un process de progrès favorable à tous les parties prenantes.

Q17. Quelle est importance attachez-vous aux éléments suivants représentatifs de performance durable d'un cabinet ? (*degré d'importance*)

	1 Pas important	2 Peu important	3 Moyennement important	4 Important	5 Très important
Capacité d'adaptation du cabinet à son environnement	1	2	3	4	5
Compétitivité et recherche d'avantages concurrentiels	1	2	3	4	5

Démarche pro-active	1	2	3	4	5
Excellence associée au professionnalisme	1	2	3	4	5
Excellence associée à la qualité des services	1	2	3	4	5
Excellence associés à la création de valeur	1	2	3	4	5
Excellence associée à la satisfaction des clients	1	2	3	3	5
Gestion : rentabilité, efficacité, efficience	1	2	3	3	5
Pérennité (survie et développement)	1	2	3	4	5
Production d'une valeur utile	1	2	3	4	5
Innovation en termes de produits et services	1	2	3	4	5
Innovation en termes de pratiques organisationnelles	1	2	3	4	5
Capacité à renouveler de façon récurrente des résultats positifs et satisfaisants	1	2	3	4	5
Nouvelles technologies & systèmes d'information	1	2	3	4	5
Pratiques commerciales (relation client, marketing)	1	2	3	4	5
Pratique de management	1	2	3	4	5
Valeurs (marque, déontologie, éthique, culture, légitimité, etc.)	1	2	3	4	5

V – L'innovation créatrice de performance pour le cabinet

L'innovation est une façon nouvelle de créer de la valeur pour ses clients, pour ses utilisateurs, pour l'entreprise ou pour la société : de faire mieux, différemment, plus vite, moins cher, ensemble et plus durable.

Q18. Selon vous, l'innovation dans les cabinets comptables contribue (degré) :

Compétitivité	Très faible	1	2	3	4	5	Très élevée
A leur croissance (moteur)	Très faible	1	2	3	4	5	Très élevée
A investir les marchés de demain	Très faible	1	2	3	4	5	Très élevée
A garantir la survie	Très faible	1	2	3	4	5	Très élevée
A bâtir un nouveau modèle de cabinet	Très faible	1	2	3	4	5	Très élevée
A coproduire des services et produits	Très faible	1	2	3	4	5	Très élevée
A accroître les compétences	Très faible	1	2	3	4	5	Très élevée
A trouver les moyens d'être meilleur que les autres (de se différencier)	Très faible	1	2	3	4	5	Très élevée

Q19. Parmi la liste des stratégies d'innovations ci-dessous, quel est le degré d'importance accordé à chacune d'entre-elles ? (Merci de donner une réponse qu'en relation avec la performance durable d'un cabinet comptable)

La spécialisation (ex. niches)	Très faible	1	2	3	4	5	Très élevée
Le « low cost »	Très faible	1	2	3	4	5	Très élevée
Le « full service »	Très faible	1	2	3	4	5	Très élevée
Nouvelles offres de services et produits pour fidéliser la clientèle	Très faible	1	2	3	4	5	Très élevée
La diversification par le biais de nouveaux	Très faible	1	2	3	4	5	Très élevée

services destinés à de nouveaux marchés							
Les démarches marketing (construction d'offre de services et leur « packaging » par exemple)	Très faible	1	2	3	4	5	Très élevée
Le renforcement de la légitimité (réputation, marque «Expert-comptable», Signature)	Très faible	1	2	3	4	5	Très élevée
Les outils de communication novateurs	Très faible	1	2	3	4	5	Très élevée
Le déploiement des nouvelles technologies (plateformes collaboratives, Cloud Computing, etc.), dématérialisation	Très faible	1	2	3	4	5	Très élevée
L'investissement dans la relation client (logiciels)	Très faible	1	2	3	4	5	Très élevée
La certification qualité (ISO)	Très faible	1	2	3	4	5	Très élevée
L'adhésion, l'adossement à des réseaux	Très faible	1	2	3	4	5	Très élevée

Pour conclure

Pouvez-vous mettre un ordre de priorité aux réponses suivantes à la question « Qu'est-ce un cabinet d'expertise comptable performant durablement ? » (*Sur une échelle de 1 à 10, indiquez l'ordre de priorité*)

	Un cabinet dont la rentabilité financière est assurée durablement
	Un cabinet dont les travaux sont de qualité et délivrés dans les délais
	Un cabinet dont les clients sont satisfaits et qui va au-delà de leurs attentes
	Un cabinet qui a une politique d'innovation en matière de produits et services
	Un cabinet qui adopte systématiquement une attitude proactive
	Un cabinet qui agit maintenant pour aujourd'hui mais aussi pour son avenir
	Un cabinet qui se préoccupe de sa survie-développement

Pour mieux vous connaître

Q1. Vous êtes : Un homme Une femme

Q2. Quelle est votre fonction au sein du cabinet ?

- Expert-comptable Commissaire-aux-Comptes Les deux
 Associé(e) Directeur de mission Chef de mission
 Expert-comptable stagiaire Autre (*à préciser*).....

Q3. Depuis combien d'années exercez-vous votre activité professionnelle dans un *cabinet d'expertise comptable* et de commissariat-aux-comptes ?

- < 1 an entre 1 et 5 ans entre 10 et 20 ans > 20 ans

Q4. Au cours de votre activité professionnelle, avez-vous participé à des travaux d'une ou plusieurs organisations de la profession comptable ou d'autres organismes intéressant la profession ?

- Non Oui

Si oui, le(s)quel(s) ?.....

Finalement, avez-vous des remarques à nous adresser qui seraient de nature à compléter cette étude ?

C'est la fin de ce questionnaire. Nous vous remercions du temps que vous y avez consacré.

Merci de le renvoyer :

- par mail : bblum@noos.fr ou brigitte.blum-doctorat@numericable.fr
- par courrier à l'adresse suivante :

Brigitte BLUM
23 quai Rouget de Lisle
67000 STRASBOURG

Facultatif :

Nom, Prénoms :.....

Adresse.....

E-mail :.....

Annexe 5.6 Exemple de la lettre d'accompagnement

Brigitte BLUM

23 Quai Rouget de Lisle

67000 STRASBOURG

bblum@noos.fr

brigitte.blum-doctorat@numericable.fr

Strasbourg, le

Madame, Monsieur,

Doctorante en Sciences et Gestion au « Laboratoire Interdisciplinaire de Recherche en Sciences de l'Action (LIRSA) – Conservatoire National des Arts et Métiers, je mène une étude sur « *l'innovation de produits et services comme levier de la performance durable dans la profession comptable libérale en France* ». C'est dans le cadre de cette recherche doctorale que je me permets de m'adresser à vous.

Les objectifs de ma thèse sont de démontrer que l'innovation en termes de produits et services menée dans le cadre d'une démarche prospective stratégique est un levier puissant de la performance de la profession comptable libérale en France. Afin de tester la pertinence d'un certain nombre d'hypothèses, j'ai conçu un questionnaire s'adressant à vous, les collaborateurs, les associés des cabinets d'expertise comptable et de commissariat aux comptes. Je m'engage à ce que le questionnaire soit strictement **confidentiel** et qu'il ne serve qu'à des fins scientifiques. Son traitement reste **anonyme**. La mention facultative de l'identité des interrogés, qui figure dans le document, a pour seul objet de me permettre d'éviter de vous renvoyer le questionnaire lors d'une éventuelle relance. A votre convenance, une synthèse des résultats peut vous être envoyée, si vous en émettiez le souhait.

Je vous serais très reconnaissante de consacrer un peu de votre temps à ce questionnaire et de me le retourner de préférence avant le **2012**. Votre avis m'est très important dans la poursuite des travaux que j'ai décidés de mener sur la profession comptable libérale.

Je vous remercie, par avance, de votre collaboration et vous prie d'agréer, Madame, Monsieur, l'expression de mes sentiments distingués.

Brigitte Blum

Annexe 5.7 Lettre de sollicitation de diffusion du questionnaire auprès des responsables de formation

Brigitte BLUM
23 Quai Rouget de Lisle
67000 STRASBOURG
bblum@noos.fr

Strasbourg, le

Madame le Professeur, Monsieur le Professeur,

Dans le cadre de ma thèse doctorale, je travaille sur l'innovation en termes de produits et services comme un puissant levier de la performance durable de la profession comptable libérale en France.

Le CSOEC a entamé une réflexion autour de l'avenir de la profession comptable à l'horizon 2020 et le prochain congrès aura pour thème « Expert-comptable Entrepreneurs - une marque, une offre de services ».

Je construis actuellement un questionnaire qui regroupe les éléments du corps d'hypothèses à tester, à valider ou à infirmer. Ce questionnaire sera adressé aux experts-comptables, aux collaborateurs et associés des cabinets d'expertise comptable, aux adhérents des syndicats professionnels, aux associations de gestion agréée.

Je souhaite également associer les futurs professionnels comptables et recevoir, donc l'opinion de vos étudiants.

Et c'est pour cette raison que j'ai pris contact avec vous. Je souhaiterais bénéficier de votre coopération pour diffuser ce futur questionnaire auprès des étudiants. Je m'engage à ce que le questionnaire soit strictement confidentiel et qu'il ne serve qu'à des fins scientifiques.

En vous remerciant de l'aide que vous voudrez bien m'accorder et en restant à votre entière disposition pour vous rencontrer, je vous prie de croire,en l'expression de mes sincères salutations.

Brigitte BLUM

Brigitte BLUM
Doctorante CRC - LIRSA CNAM (EA 4603)
Tél. 06 89 86 29 35

Annexe 5.8 Exemple de la lettre de relance

le cnam

Brigitte BLUM
23 Quai Rouget de Lisle
67000 STRASBOURG
bblum@noos.fr
brigitte.blum-doctorat@numericable.fr

Strasbourg, le

Objet : Sollicitation d'aide pour la recherche doctorale (relance)

Chère Madame, Cher Monsieur,

Je prépare actuellement une thèse de doctorat en Sciences de gestion au « Laboratoire Interdisciplinaire de Recherche en Sciences de l'Action au CNAM sur *« l'innovation comme levier de la performance durable dans la profession comptable libérale en France »*.

A ce titre, je vous ai adressé au mois de juillet un questionnaire pour tester les hypothèses que j'ai formulées. Étant donné la période de congés annuels, je suis consciente que vous n'avez pas pu y répondre. Je vous renvoie donc le questionnaire ainsi que la lettre qui explique ma démarche. Je serai extrêmement ravie d'une vingtaine de minutes que vous m'aurez gentiment accordées en remplissant le questionnaire. **Je tiens d'ailleurs à souligner qu'il est strictement confidentiel et anonyme.**

Vous pourrez le remplir directement en cliquant sur le lien suivant :

Votre participation est cruciale pour mon projet et apportera un éclairage nouveau sur un sujet peu étudié et qui mérite compte tenu de l'actualité de s'y consacrer.

Je vous remercie par avance de votre précieuse contribution. Je reste à votre disposition pour toute précision complémentaire et vous prie d'agréer, Chère Madame, Cher Monsieur, l'expression de mes salutations distinguées.

Brigitte BLUM

Annexe 5.9 Liste de la documentation sur la profession comptable libérale étudiée

Tableau D1a : Liste des articles sur la profession comptable sur les sites Web étudiée

Date	Titre de l'article	Auteur(s)	Site Web	Type
31 juillet 2011	How to Make Your Small Practice a Big success	G. Attolini	IFAC	Professionnel (praticien)
30 novembre 2011	How to build Your business Advisory Practice	S. Black	IFAC	Professionnel (praticien)
Novembre 2011	CPA Horizons 2025 : A Road Map for the Future		AICPA	Professionnel (praticien)

Tableau D1b : Liste des articles sur la profession comptable parus dans les revues et magazines étudiée

Date	Titre de l'article	Auteur(s)	Périodique – Revues	Type
Juillet 1997	A Prescription for Change	Dennis		
Juillet 1997	A Prescription for Change	A. Dennis	Journal of Accountancy, volume 184	Pratique professionnelle
1998	Globalization and Nationalism in a Multinational Accounting Firm: The Case of Opening New Markets in Eastern Europa	D.J. Cooper et al.	Accounting, Organization & Society	Théorique/étude de cas
Mars 2001	Que vont devenir les métiers de l'expertise-comptable	I. Porcel & Ph. Barré	Revue française de comptabilité, N° 441	Théorique/pratique professionnelle
Aout 2001	Généraliste et/ou spécialiste	M.L. Parthenay	La Profession comptable, n° 223	Pratique professionnelle
Juin 2003	Les apports potentiels d'Internet à la mission de l'expert-comptable dans les petites entreprises	Ph. Chapellier	CCA, volume 9	Théorique
Avril 2008	Expand Your horizons: Niche Marketing Success Stories	JM Caragher	Journal of Accountancy	Pratique professionnelle
Juin 2009	Pricing on Purpose : How to implement Value Pricing in Your Firm	R. Baker	Journal of Accountancy, volume 207	Pratique professionnelle
Juin 2009	De l'importance du facteur humain à l'ère de la relation de service	V. Brunel	Économie et Comptabilité	Pratique professionnelle
Novembre 2010	A Competitive Analysis of Business Valuation Services	M.A. Crain	Journal of Accountancy, volume 210	Pratique professionnelle
Février 2011	Innové dans sa communication : une expérience au quotidien	C. Bordas	SCI (OEC)	Pratique professionnelle
Février 2011	Le « tiers de confiance » : un intervenant d'avenir	M. Martin	Revue française de comptabilité, n° 440	Théorie/pratique professionnelle
Mars 2011	La marque expert-comptable : quels enjeux de compétitivité et de valorisation de nos métiers ?	M.A. Andrieux	SIC (OEC)	Pratique professionnelle

Juin 2011	Les stratégies de cabinet. La satisfaction client	T. Faure	Économie et Comptabilité	Pratique professionnelle
2010	Le management de la relation client des professions : un nouveau sujet d'investigation pour le contrôle de gestion	L. Cappelletti	Management & Avenir	Théorique/cas pratiques
Mars 2012	L'Expert-comptable Entrepreneurs	Ph. Arraou	SIC (OEC)	Pratique professionnelle
Mai 2012	Gaining (From) Your Clients 'Trust. How CPA scan shift from service provider to essential business adviser	L. Ferguson	Journal of Accountancy, volume	Pratique professionnelle
Mai 2012	Les professions libérales réglementées, le marché et la concurrence – Le cas des experts-comptables et des avocats	A. Moysan-Louazel	CCA, volume 17	Théorique
2012	Conflits de territoire dans la profession d'expert-comptable.	A. Moysan-Louazel & A. Dietrich	Revue française de Socio-Économie, volume 9	Théorique

Tableau D1c : Liste des articles sur la profession comptable parus dans la presse en kiosque étudiée

Date	Titre de l'article	Auteur(s)	Périodique	Type
Avril 2013	Les clés de développement des cabinets d'audit, d'avocats et de conseils	M. Jasor	Les Échos business	Pratique professionnelle

Tableau D2a : Liste des enquêtes ayant pour thème la profession comptable

Date	Titre	Auteur(s)	Éditeur	Type
2012	Enquête RCA-IFEC, Gestion des cabinets d'expertise comptable	P. Barré et al.	Ordre des Experts-Comptables	Pratique professionnelle

Tableau D2b : Liste des études et enquêtes ayant pour thème la profession comptable

Date	Titre	Auteur(s)	Éditeur	Type
2010	Étude prospective de la branche professionnelle des experts-comptables et des commissaires aux comptes et élaboration d'un répertoire des métiers	S. Gineste et al.	OEC	Pratique professionnelle
2011	Les cabinets d'audit et d'expertise comptable : défis et stratégies à l'heure du basculement vers une logique de marché	L. Mélot & L.A. Warlin	Xerfi	Pratique professionnelle
2011	Experts-Comptables : l'heure des grands défis	P. Barré	d-cryptages	Pratique professionnelle
2012	La Révolution des Services. Nouveaux besoins, nouveaux services, nouveaux métiers.		Ernst & Young	Pratique professionnelle
2012	Gestion des cabinets d'expertise comptable		Ordre des Experts-	Pratique professionnelle

			Comptables	
2013	Experts-Comptables : Construire son projet de cabinet	F. Hunot et al.	d-cryptages	Pratique professionnelle

Tableau D3a : Liste d'ouvrages sur la profession comptable étudiée

Date	Titre de l'ouvrage	Auteur(s)	Éditeur	Type
1993	Évolution de l'expert-comptable : le conseil en management ; professionnalisme des consultants		ISEOR	Théorie/pratique professionnelle
1999	Restructuring the professional organization : accounting, health care and law	D. Brock et al.	Routledge	Théorie
2000	Profession comptable en France	J.C. Scheid	Économie (Encyclopédie de Gestion)	Théorie
2006	Positionnement et développement des cabinets de services professionnels	O. Chatudeau	EMS	Théorie/pratique professionnelle
2010	Management stratégique des professions libérales réglementées	H. Savall & V. Zardet	Économisa	Théorie/pratique professionnelle
2012	L'expert-comptable entrepreneur. Boostez votre attractivité	D. Lutz & J. Finck	ERC	Théorie/pratique professionnelle
2012	La performance du cabinet : Mode d'emploi	Ph. Barré & S. Gaubert	OEC	Pratique professionnelle

Tableau D3b : Liste des communications sur la profession comptable effectuées lors de congrès annuels

Date	Titre	Auteur(s)	Congrès	Type
2004	Internet pour une relation de qualité entre l'expert-comptable et le dirigeant de petites entreprises	Ph. Chapellier	25 ^{ème} Congrès de l'AFC	Théorique
2006	Apports et principes d'un tableau de bord prospectif de type Balanced Scorecard pour un cabinet d'expertise comptable de petite taille	Carassus et al.	27 ^{ème} Congrès de l'AFC	Théorique
2007	Cabinets d'expertise comptable : impacts d'Internet sur la relation client et la performance	Ph. Chapellier et T. Trigui	28 ^{ème} Congrès de l'AFC	Théorique
2008	Qualité de l'audit et Satisfaction de l'audité : Chronique d'une Innovation Ordinaire	F. Cerruti et C. Richard	29 ^{ème} Congrès de l'AFC	Théorique
2009	Les dimensions de la performance des cabinets d'audit légal	H. Viet Vu	30 ^{ème} Congrès de l'AFC	Théorique

2010	La performance des cabinets d'audit légal : comparaison de point de vue	G. Causse & Ha Vu Viet	31 ^{ème} Congrès de l'AFC	Théorique
2011	La perception de la performance dans les cabinets d'expertise comptable	A. Ndao	3 ^{ème} journée d'Étude en Contrôle de Gestion de Nantes	Théorique
2011	Les dimensions de la performance des cabinets d'audit légal selon les auditeurs : tentative d'explication théorique	G. Causse & H. Viet Vu	32 ^{ème} Congrès de l'AFC	Théorique

Tableau D3c: Liste des autres documents sur la profession comptable étudiée

Date	Titre	Auteur(s)	Type
2010	Guide to Practice Management for Small and Medium-Sized Practices	International of Federation of Accountants	Pratique professionnelle

Annexe du chapitre 6

Annexe 6.1 La matrice d'observation des innovations dans les cabinets comptables

		DEGRE DE NOUVEAUTE				
		Innovation incrémentale (objectivation et/ou de valorisation)			Innovation radicale (anticipation)	
		+	++	+++	++++	+++++
Type*		<i>Amélioration</i>	<i>Ajustement</i>	<i>Extension</i> (cabinet & marché)	<i>Rattrapage</i>	Nouveau (cabinet & marché)
O b j e t						

* exemple : innovation managériale, technologique.

Tableau 74 : Modèle de matrice d'observation des innovations (adapté de Favre-Bonté, Gardet, & Thévenard-Puthod, 2009)

Annexe 6.2 Description des innovations du cabinet A

Tableau 17 : Positionnement des innovations du cabinet A

		DEGRE DE NOUVEAUTE				
		Innovation incrémentale (objectivation et/ou de valorisation)			Innovation radicale** (anticipation)	
		+	++	+++	++++	+++++
Type*		Amélioration de l'existant	Ajustement (nouveau)	Extension (cabinet & marché)	Rattrapage	Nouveau (cabinet & marché)
Offres de services et marchés						
O b j e t	Nouvelles offres (et/ou coproduite avec le client)***	Produits et services	(1) Expertise et Conseil (2) Audit	(3) Offre globale		(4) Conseil en gestion, informatique, formation (5) Consolidation (6) Marché anglo-saxon
	Nouveaux marchés	Marché/champ				
Système d'organisation						
	Contact					(21) Partenariat
	Support physique			(14) PC bureau & portables		(22) Département paie
	Processus de production Méthodes, Outils, Système d'information, Procédés	Managériale, organisationnelle, procédé et technologique	(7) Outils expertise comptable & Cac (8) Programmes de travail adaptés à la taille des clients (9) Dossiers permanents & annuels (10) FTS pour le calcul des conventions de conversion et FNE et autres FTS (11) Tableaux de contrôle de TVA et charges sociales (12) Reporting et états prévisionnels sous tableurs (13) Formalisation de l'organisation interne "vie dans votre établissement"	(15) Standardisation DP et DA paie & social et fiscal (16) Contrôle qualité (17) Saisie directe (18) Procédures de TVA (19) Traduction des états financiers, dossiers de gestion, etc en langue étrangère (20) Import balance clients		(23) GIE (24) Livret d'accueil collaborateur (25) RAO

* exemple : innovation managériale, technologique.

Description sommaire des innovations répertoriées (1991-1996)

- L'Expertise et Conseil.** Le champ de la fonction a été élargi pour dépasser largement le domaine comptable. Le renforcement des équipes pluridisciplinaires a permis de proposer des services dans des domaines particuliers comme la gestion (trésorerie et suivi de l'exploitation), la finance, la fiscalité (notamment, internationale), l'organisation, l'acquisition ou la cessation d'entreprises, l'informatique, les prises de participation (étude, assistance), etc. *Positionnement dans la matrice.* L'élargissement de la fonction est de nature incrémentale d'amélioration (reproductibilité médiante) puisque les missions existaient en partie mais elles ont été réaménagées et améliorées au passage. Les produits existaient, mais ils ont été fractionnés pour être autonomisés et packagés. Au département « tenue », aucune fiche produit n'a été conçue.
- L'Audit.** L'offre a été étendue à des missions créatrices d'une forte valeur ajoutée en segmentant le marché comme les grands cabinets pluridisciplinaires et internationaux : banques, assurances, industrie, etc. Des offres nouvelles ont été proposées comme les cartographies des risques, les *due diligence*, l'audit organisationnel, etc. *Positionnement dans la matrice.* Cette offre est de nature incrémentale d'amélioration.

L'audit existait déjà mais les offres ont été améliorées pour répondre aux attentes des clients et répondre aux appels d'offres des grandes entreprises.

3. **L'offre globale.** L'offre globale est une prestation personnalisée d'accompagnement d'entreprises étrangères s'implantant en France : comptabilité, administration, dossier de financement, assistance au recrutement, etc., jusqu'à ce qu'elles soient amenées à assumer elles-mêmes partiellement ou totalement ces travaux. Pour assurer ce service, le cabinet a acquis des compétences en recrutant des collaborateurs bilingues au profil plus généraliste. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale d'ajustement (reproductivité médiante).
4. **Le conseil en formation, informatique et en gestion** constitue un nouveau champ d'expertise pour le cabinet. Il a pour origine la détection de besoins des clients, principalement les grandes PME industrielles. Les interventions portent à la fois sur l'audit informatique, la formation et le conseil pour élaborer des cahiers des charges, l'accompagnement de projets de transformation des systèmes d'information, projet d'investissement, *business plan*, fiabilisation des coûts de revient, *business plan* pour les entreprises familiales, etc. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation radicale de rattrapage (d'anticipation) nouvelle pour le cabinet mais pas pour le marché, nécessitant de nouvelles compétences (recrutement de spécialistes par exemple). Ces offres sont réalisées en coopération avec les départements de conseil fiscal, juridique et social, composés de juristes et d'anciens de l'Administration.
5. **L'offre consolidation** a pour origine la réglementation comptable sur l'obligation d'établir les comptes consolidés. En effet, un grand nombre d'entreprises clientes font partie de groupes internationaux (pour certains faisant appel à l'épargne publique). *Positionnement dans la matrice.* C'est une innovation radicale de rattrapage car elle n'est pas nouvelle pour le marché. C'est une décision stratégique pour fidéliser une clientèle à haute contribution ayant nécessité, d'une part, l'acquisition de logiciels de consolidation et l'adaptation de l'outil informatique (AS 400) pour livrer les états consolidés et d'autre part, des actions de formation.
6. **Le marché anglo-saxon.** La décision de développer le marché anglo-saxon est de nature stratégique. Pour ce faire, le cabinet a intégré de nouveaux associés qui avaient une parfaite connaissance des spécificités de ce marché.²³¹ *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation radicale de rattrapage pour le cabinet mais pas pour le marché, même local. Le cabinet a dû acquérir des nouvelles compétences (embauche de spécialistes de la comptabilité anglo-saxonne maîtrisant la langue anglaise, modification du système informatique).
7. **Les outils expertise comptable et accessoirement CAC.** Il s'agit de l'amélioration des outils utilisés dans le cadre de la fonction Expertise Comptable comme la planification (suivi des échéances comptables, fiscales et sociales), la répartition des dossiers, les *check-lists* de documents utiles à demander aux clients en fin d'exercice pour l'arrêté des comptes, la note de présentation et d'orientation, la fiche signalétique détaillée, la gestion des temps, les questionnaires divers, etc. *Positionnement dans la matrice.* Ces outils sont également des innovations incrémentales d'amélioration. Ces outils GV ont été déployés dans l'ensemble des cabinets partenaires GV.
8. **Les nouveaux programmes de travail.** Ils ont été mis en place pour respecter les nouvelles normes professionnelles. Plusieurs programmes de travail ont été créés en

²³¹ Des contrôleurs financiers dans des sociétés cotés au CAC 40 et managers chez les *Bigs*.

fonction de la taille du client : un programme moins développé pour les petits clients non soumis au contrôle légal des comptes. *Positionnement dans la matrice.* Ces programmes de travail sont des innovations incrémentales d'amélioration. Nous précisons que le programme de travail complet a été industrialisé avec la collaboration d'un grand éditeur de progiciel de gestion. Aujourd'hui ce programme amélioré fait partie du package « expertise-comptable » vendu par ce fournisseur.

9. **La mise en place des dossiers permanents et annuels** dans les départements Tenue et Expertise comptable utilisés par tous les membres du Réseau GV. Ces dossiers ont été conçus par des groupes de travail au sein du réseau. Le contenu du dossier permanent est également standardisé. Tous ces documents respectent les normes professionnelles. *Positionnement dans la matrice.* Cette mise en place est une innovation incrémentale d'amélioration de ce qui existait précédemment. Nous soulignons l'obligation de rédiger les notes d'orientation et de synthèse selon les procédures.
10. **Les feuilles de travail spécialisées.** Il s'agit de feuilles de travail spécifiques au calcul des conventions de conversion, FNE, indemnités de rupture, du salaire net au salaire brut, etc. conçus au départ au format papier (modèle photocopie) puis sous tableur. *Positionnement dans la matrice.* C'est une innovation incrémentale d'amélioration de l'existant.
11. **Les tableaux de contrôle TVA.** Nous avons conçu des modèles de tableaux de contrôle de TVA sous tableur qui peuvent être personnalisés en fonction du dossier client. *Positionnement dans la matrice.* C'est une innovation incrémentale d'amélioration de l'existant. Chaque collaborateur effectuait les contrôles à sa façon et qui pouvaient changer d'un dossier à l'autre. **Les tableaux de contrôle de charges sociales.** De même, nous avons conçu des tableaux de contrôle de charges sociales sous tableur qui ensuite ont été adoptés par les deux départements de tenue. *Positionnement dans la matrice.* C'est une innovation incrémentale d'amélioration de l'existant.
12. **Les modèles reporting et prévisionnels.** La formalisation de modèles de *reporting* mensuel et d'états prévisionnels sous tableur avec les écritures d'abonnement que l'on peut adapter en fonction de chaque client. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale d'amélioration : un assemblage de modèles déjà existants.
13. **La formalisation de l'organisation interne « vie dans votre établissement » (harmonisation des pratiques).** Un document mis à jour régulièrement remis à chaque collaborateur qui porte sur les moyens de communication (liste de téléphone, utilisation des lignes téléphoniques, la télécopie, le circuit de départ du courrier, les rencontres internes, la documentation interne, l'informatique, la normalisation de la sauvegarde des fichiers micro-informatique, la politique de formation, la localisation des collaborateurs en mission, les procédures d'harmonisation de l'archivage, etc.) *Positionnement dans la matrice.* C'est une innovation incrémentale d'amélioration de l'existant informel. L'objectif est que ces règles internes informelles deviennent formelles.
14. **L'utilisation d'ordinateurs portables** pour tous les collaborateurs du département d'Audit et des directeurs de mission du département Révision. Dans tous les autres départements, **des ordinateurs de bureau** et des postes de saisie ont été implantés. Ce déploiement s'est accompagné par des formations variables (plus complètes pour le

personnel de l'Audit). En effet, le système informatique ne permettait pas de mettre en réseau les ordinateurs de bureau. *Positionnement dans la matrice.* Ces introductions sont des innovations incrémentales d'ajustement pour les départements Tenue, Révision et Juridiques et partiellement pour l'Audit.

15. **La standardisation des dossiers permanents et annuels** « Fiscal » et « Paie & Social » que nous avons créée, puis proposée. Cette innovation a été diffusée dans les autres départements. *Positionnement dans la matrice.* L'innovation est de nature incrémentale d'ajustement pour le cabinet, reproductible immédiatement.
16. **Le contrôle qualité.** La mise en place du contrôle qualité annuel formalisé dans le cadre du réseau GV. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale d'ajustement même s'il existait des contrôles qualité mais non formels.
17. **La saisie directe** de toutes les informations comptables par tous les collaborateurs du cabinet. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale d'ajustement pour les collaborateurs. Cela s'est traduit par une modification des méthodes de travail pour chaque collaborateur.
18. **Les procédures TVA.** Suite à la mise en place de la nouvelle réglementation en matière de TVA, des procédures ont été élaborées comprenant des algorithmes pour résoudre les cas complexes en matière de TVA intra-communautaire et internationale. *Positionnement dans la matrice.* Cette innovation managériale est de nature incrémentale d'ajustement car il n'existait rien auparavant.
19. **La traduction d'états (documents).** La traduction des états financiers, des dossiers de gestion, des plans comptables, des grand-livres, à l'exception des écritures comptables, en anglais et en allemand a été réalisé au sein de groupes de travail, dont nous faisons partie. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale d'ajustement. Nous pensons que les grands cabinets pluridisciplinaires livraient des états financiers en langues étrangères avant le cabinet A.
20. **L'import des balances clients.** Il s'agissait d'une innovation importante pour le cabinet. Grâce à une interface ASCII et autres, le service informatique a pu proposer aux différents départements d'importer les balances clients directement dans le système informatique (AS 400). Jusqu'en 1993, les balances papier étaient enregistrées sur bordereaux de saisie ou saisies directement par les opératrices de saisie après que les comptables aient bien vérifié la correspondance des numéros de compte avec les états financiers. Ce travail était fastidieux compte tenu de la taille de certains dossiers clients. *Positionnement dans la matrice.* L'import dans le système informatique est de nature incrémentale d'ajustement.
21. **Le partenariat GV en 1989.** Il s'agissait d'un accord de partenariat avec GV pour obtenir une couverture nationale et internationale et de disposer d'un programme de formation, notamment en audit pour pouvoir offrir à une clientèle exigeante des équipes compétentes et homogènes. De plus, cela permit au cabinet de bénéficier des services des partenaires de GV et d'effectuer des interventions complexes. *Positionnement dans la matrice.* L'import dans le système informatique est de nature radicale de rattrapage. Le partenariat était nouveau pour le cabinet mais cet accord n'est qu'un rattrapage par rapport à d'autres cabinets. C'est une décision de nature stratégique proactive.
22. **Le département Paie.** Il a été créé pour fiabiliser le traitement de la paie qui posait de gros problèmes et pour développer cette activité. C'est une décision stratégique de

développement après avoir décelée les tendances du marché. De plus, la complexification de la réglementation sociale s'est traduite par des demandes d'externalisation de la paie de plus en plus nombreuses. *Positionnement dans la matrice.* C'est une innovation radicale de rattrapage pour le cabinet puisque d'autres cabinets avaient créé des départements paie.

23. **La création d'un GIE** dans l'objectif de créer un logiciel de paie pour tous les membres du GIE. *Positionnement dans la matrice.* Cette création est une innovation radicale pour le cabinet suite à une décision stratégique.
24. **La révision assistée par ordinateur.** Nous avons intégré un groupe de travail chargé de développer un programme de révision par ordinateur. Par ailleurs, nous l'avons testé après la période fiscale de 1996 pour l'établissement des comptes annuel. Ce dossier de révision par ordinateur correspond au programme de travail papier amélioré. *Positionnement dans la matrice.* La RAO est une innovation radicale de marché. Selon nous, elle n'existait pas encore.
25. **Le livret d'accueil.** En 1994, le livret d'accueil des collaborateurs a été élaboré et remis aux nouveaux et anciens collaborateurs. L'objectif est de présenter le groupe, ses méthodes, son organisation et ses équipes de travail. *Positionnement dans la matrice.* Ce livret d'accueil constitue une innovation radicale de rattrapage car il n'existait pas encore dans le cabinet mais dans d'autres structures professionnelles comme les grands cabinets internationaux, etc.

Nous précisons que tous les documents de travail, le contenu des dossiers permanents, les états de contrôle de taxe professionnelle, d'établissement des dossiers de gestion, de préparation des annexes des comptes annuels, d'établissement des liasses fiscales, etc. étaient édités par le service informatique (AS 400).

Annexe 6.3 Description des innovations du cabinet B

Tableau 19 : Positionnement des innovations du cabinet B

		DEGRE DE NOUVEAUTE →				
		Innovation incrémentale (objectivation et/ou de valorisation)			Innovation radicale** (anticipation)	
		+	++	+++	++++	+++++
		Amélioration de l'existant	Ajustement (nouveau)	Extension (cabinet & marché)	Rattrapage	Nouveau (cabinet & marché)
		Type*				
Offres de services et marchés						
O b j e t	Nouvelles offres (et/ou coproduite avec le client)***	Produits et services mais aussi de marché pour les missions d'expertise comptable	(1) Consolidation - Reporting (2) Assistance aux filiales étrangères de groupes étrangers et entreprises françaises (3) Organisation et externalisation de la paie (4) Conduite de projets comptables (5) Audit opérationnel	(6) Comptabilité en situation de crise (7) Formalisation procédure RH et administrative	(8) Petits déjeuners	(9) Expertise comptable
	<i>Front office</i>					
	Personnel de contact	Marketing & communication				
Système d'organisation						
	Support physique	Technologique	(11) Portable, logiciels comptables et d'audit (13) Procédure de collecte liasse de consolidation en plusieurs langues (14) Génération automatique d'écritures de paie (SAP) (15) Formalisation collecte des données auprès des clients (16) Harmonisation et optimisation des méthodes de travail (17) Procédures administratives internes & facturation (18) Adaption à l'expertise comptable d'outils de l'audit	(12) Lotus note et Etafi		(19) Logiciel Audit et méthodologie (20) Dossiers annuels et dossiers permanents EC (21) Programmes de travail Expertise comptable (22) Contrôle qualité EC (23) Engagements environnementaux

* exemple : innovation managériale, technologique.

** innovations stratégiques

*** Les offres sont souvent co produites avec la participation du client.

Description sommaire des innovations répertoriées (1996-1998)

1. **L'offre « consolidation ».** Il s'agit d'une offre d'accompagnement dans les travaux de consolidation ou de *reporting*. La mission principale consiste en la production des comptes consolidés et en l'optimisation du processus de consolidation. L'intervention

pouvait être ponctuelle ou récurrente comme la mise en place d'une première consolidation ou la préparation des comptes consolidés dans le cadre d'une introduction en Bourse ou prise de participation par des investisseurs. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale d'amélioration car l'offre existait déjà mais elle a été améliorée pour répondre aux besoins des clients et aux réflexions « sur et après l'action ».

2. **L'assistance aux filiales étrangères de groupes étrangers et d'entreprises françaises.** Le cabinet propose de traiter et de suivre les opérations comptables, sociales, fiscales, administratives conduisant à l'élaboration des états financiers, au traitement des bulletins de paie et déclarations sociales. La prise en charge peut être partielle ou totale. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale d'amélioration car l'offre existait déjà, mais elle a été formalisée et le processus mieux organisé.
3. **L'organisation et l'externalisation de la paie.** Le cabinet propose des solutions d'accompagnement opérationnel de la fonction « paie ». Il peut s'agir d'opérations courantes comme le traitement de la paie et des déclarations sociales ou ponctuelles comme le diagnostic de la fonction « paie » (sécurisation et optimisation des processus de traitement), ou l'assistance en situation de crise. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale d'ajustement (reproductivité médiate).
4. **La conduite de projets comptables.** Ce sont des offres d'intervention ponctuelles pour apporter une assistance comptable et fiscale dans le cadre de migration de systèmes d'information comptable, ou de plan de comptes (simplification, optimisation, convergence vers un plan des comptes Groupe, conversion SAP). *Positionnement dans la matrice :* il s'agit d'une innovation incrémentale d'amélioration car l'offre existait mais incluse dans une offre plus globale. La reproductibilité est médiate.
5. **L'audit opérationnel.** Il s'agit de missions d'audit de la paie, d'organisation, informatique, etc. comme la revue de conformité pour aider le client à sécuriser le traitement de la paie, la revue des process, la formalisation de référentiel, de rédaction de procédures, etc. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale d'amélioration car l'offre existait. Les caractéristiques et les compétences ont évolué ce qui a conduit à recombinaison de différentes caractéristiques (reproductibilité médiate).
6. **La comptabilité en situation de crise.** Une offre d'assistance opérationnelle dans le cadre de l'arrêt d'activité comme effectuer un chiffrage et établir un calendrier, réaliser et piloter le traitement opérationnel (travaux comptables, sociaux, financiers) en collaboration avec les liquidateurs ou mandataires de justice. *Positionnement dans la matrice.* C'est une innovation incrémentale d'ajustement car elle n'existait pas encore dans le cabinet A mais était proposé par d'autres acteurs et d'autres bureaux du Groupe.
7. **La formalisation de procédures RH et administrative.** C'est une offre d'assistance à la revue de conformité par rapport à la réglementation, des processus (diagnostic), etc., à la rédaction de procédures ou de guides de règles applicables à l'entreprise. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale d'ajustement car elle n'existait pas encore au Cabinet A, mais était proposée par le Groupe et d'autres cabinets.

8. **Les petits-déjeuners.** Des petits-déjeuners conférence sont régulièrement proposés aux clients. Les thèmes sont choisis par le Siège qui est en charge de la préparation technique comme la documentation, la présentation, etc. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale d'extension car elle n'existait pas encore dans le cabinet ni sur le marché. Depuis, d'autres structures professionnelles concurrentes sur la place ont cherché à imiter cette offre.
9. **L'expertise comptable.** L'offre expertise comptable inclut une partie des innovations que nous avons présentées ci-dessus. L'objectif est de se diversifier et de proposer des missions d'accompagnement aux entreprises, associations, institutions tant dans le traitement des opérations courantes ou exceptionnelles. *Positionnement dans la matrice.* L'innovation est de nature radicale de rattrapage et de nature stratégique. L'activité d'expertise comptable n'existait pas encore dans le cabinet A et il s'agissait d'un nouveau champ d'intervention pour rattraper des concurrents directs.
10. **Le prix de l'entrepreneur de l'année.** Ce prix, créé en 1986 distingue des hommes et des femmes aux parcours et aux personnalités exceptionnels, à l'échelon national, puis international. *Positionnement dans la matrice.* Cela a été une innovation radicale de marché qui a été imitée depuis lors.
11. **La mise à disposition d'un ordinateur portable et de plusieurs postes fixes au département expertise comptable mis en réseau.** L'acquisition de modules complémentaires pour compléter le logiciel comptable et paie qui s'est accompagnée par une formation spécifique aux besoins du cabinet. *Positionnement dans la matrice.* Une innovation incrémentale d'amélioration pour le département expertise comptable.
12. **La mise en place du logiciel Lotus Notes et Etafi.** Le logiciel Lotus Notes, précurseur d'Internet, a été déployé au niveau mondial pour pouvoir développer les échanges en interne et en externe. Le progiciel Etafi et ses modules complémentaires étaient destinés à réaliser les consolidations ce qui a nécessité une formation. *Positionnement dans la matrice.* Cette mise en place est une innovation incrémentale d'ajustement. D'autres cabinets utilisaient déjà Etafi et Lotus notes.
13. **Les procédures de collecte de liasse de consolidation.** Nous avons formalisé des procédures et matrices de collecte de données pour établir les états consolidés en collaboration avec chacun de nos clients. Cela s'est traduit par la rédaction d'un guide traduit en plusieurs langues (allemand, anglais et français). *Positionnement dans la matrice.* C'est une innovation incrémentale d'amélioration qui a une reproductibilité médiate.
14. **La génération automatique des écritures de paie sous SAP.** Nous avons développé un outil pour générer un fichier d'écritures au format SAP à partir du logiciel de paie. Il s'agit d'une co-production avec un client, filiale d'une très grosse société américaine et le service informatique. *Positionnement dans la matrice.* Cette innovation managériale est de nature incrémentale d'amélioration car les écritures étaient saisies sous tableur.
15. **La formalisation de la collecte d'information pour l'établissement des documents déclaratifs.** Nous avons créé un document destiné à collecter toutes les informations utiles pour établir les liasses fiscales des clients du département d'audit qui souhaitaient que l'on établisse les liasses fiscales papier. *Positionnement dans la matrice.* C'est une innovation incrémentale d'amélioration de l'existant. Jusqu'à présent, les liasses fiscales étaient préparées uniquement à partir de la balance générale des comptes ce qui était très insuffisant pour le type de dossier traité.

16. **Harmonisation et optimisation des méthodes de travail.** La création du département d'expertise comptable s'est accompagnée par la nécessité d'harmoniser les outils, les procédures et les méthodes de travail qui n'étaient ni formalisés ni harmonisés. *Positionnement dans la matrice.* C'est une innovation incrémentale d'amélioration de l'existant car certains dossiers étaient formalisés, d'autres non.
17. **La mise à jour des procédures internes et des méthodes de facturation pour les interventions en expertise comptable.** Le département expertise comptable se développant, nous avons développé avec l'associé en charge de l'expertise comptable une méthode de facturation, à la fois une facturation au forfait et à la fois une facturation aux heures après avoir défini une procédure de saisie des temps spécifique à l'expertise comptable. En effet, il n'était pas possible de transposer les méthodes de l'audit à l'expertise comptable. *Positionnement dans la matrice.* C'est une innovation incrémentale d'amélioration de l'existant.
18. **Transposition d'outils de l'audit à l'expertise comptable.** Des outils comme le tableau de bord, les présentations Powerpoint lors des réunions de lancement ou de clôture des missions d'audit ont été adaptées aux missions d'expertise comptable. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale d'amélioration : un assemblage de modèles déjà existants.
19. **Le logiciel d'audit.** Le logiciel "global audit methodology" a été déployé au niveau mondial pour réaliser la révision légale (audit légal et contractuel). Ce logiciel peut être personnalisé (paramétrable) pour tenir compte des spécificités de chaque pays. *Positionnement dans la matrice.* Ce déploiement est qualifié d'innovation radicale de rattrapage. Quelques cabinets utilisaient déjà un logiciel d'audit.
20. **La mise en place des dossiers permanents et dossiers annuels.** La formalisation des dossiers expertise comptable a été réalisée pour se conformer aux normes et procédures mises en places par le Groupe. Nous rappelons que très peu de bureaux en France avaient une activité expertise comptable. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale radicale de rattrapage car cela n'existait pas encore dans le cabinet mais dans d'autres cabinets comptables.
21. **Les programmes de travail en expertise comptable.** A l'instar des dossiers permanents et de travail, nous avons mis en place les programmes de travail spécifiques créés par le groupe pour les missions d'expertise comptable (uniquement établissement des comptes annuels). *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale radicale de rattrapage car cela n'existait pas encore dans le cabinet mais dans d'autres cabinets comptables.
22. **Le contrôle qualité.** Le contrôle qualité interne a été mis en œuvre pour l'ensemble des bureaux ayant une activité d'expertise comptable. L'objectif était de contrôler l'application des procédures internes (dossiers permanents, programmes de travail, etc.) mais aussi d'effectuer une revue technique des dossiers. *Positionnement dans la matrice.* Cette création est une innovation radicale de rattrapage par rapport à ce qui se pratiquait chez des concurrents directs.
23. **Les engagements environnementaux.** Les déplacements des cabinets s'effectuent si possible en train, en avion ou l'utilisation d'une voiture de location (la catégorie du véhicule loué est en fonction de la distance à parcourir). *Positionnement dans la matrice.* Ces engagements formalisés constituent des innovations radicales pour le cabinet mais pas pour le marché.

Annexe 6.4 Description des innovations du cabinet C

Tableau 21 : Positionnement des innovations du cabinet C

		DEGRE DE NOUVEAUTE				
		Innovation incrémentale (objectivation et/ou de valorisation)			Innovation radicale** (anticipation)	
		+	++	+++	++++	++++
Type*		Amélioration de l'existant	Ajustement (nouveau)	Extension (cabinet & marché)	Rattrapage	Nouveau (cabinet & marché)
Offres de services et marchés						
O b j e t	Nouvelles offres (et/ou coproduite avec le client)***	Produits et services	(1) Conseil social (2) Transmission (3) Conseil en gestion et en organisation	(16) Offre globale (17) Formation		
	Champ	Marché	(4) Professions libérales (5) Agricole (6) Produits pétroliers (19) Franco-allemands	(18) Association		(20) Marché public
Front office						
	Personnel de contact		(19) Steuerberater			
Système d'organisation						
	Support physique	Technologique managériale	(7) Transfert de dossiers sur portables (8) Transmission automatisée documents service juridique		(21) Télétransmission Ged Scan bank Logiciels d'audit Gescap PGI Factorielles	
	Processus de production Méthodes, Outils, Système d'information, Procédés	Technologique managériale	(9) Organigramme (10) Contrôle de gestion - Outils (11) Mode de facturation et préparation LM (12) Optimisation de la gestion documentaire (13) Outils expertise comptable (14) Outil Pôle Paie (15) Optimisation et harmonisation des processus de production		(23) Certification qualité service Paie (24) Livret d'accueil	
Engagements sociétaux						
					22 Engagements environnementaux	

* exemple : innovation managériale, technologique.

** innovations stratégiques

*** Les offres sont souvent co produites avec la participation du client.

Description sommaire des innovations répertoriées (1998-2002).

- 1. Le Conseil social & paie.** De prestations qui ont été réalisées en co-production avec un client ont été valorisées par le cabinet. Des produits ont été développés sur la base de l'expérience accumulée en les modifiant sensiblement (bilans sociaux, IDR, audit de la paie, statut du dirigeant, stratégie de retraite, assistance à la mise en place des 35 heures, appui conseil, aménagement du temps de travail, réorganisation, etc.). *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'innovations incrémentales par valorisation de connaissances et d'expériences accumulées, mais qui ont été au passage améliorées et modifiées. Cela a nécessité, d'une part, des compétences (formation) et d'autre part, de packager les offres (lettres de mission, fiche produit).

2. **Le Conseil en transmission.** A partir d'une analyse de la clientèle (démographie) et des demandes de plus en plus nombreuses dans le domaine de la transmission d'entreprise, il nous a semblé utile de proposer de valoriser les connaissances et les expériences disponibles et accumulées au cours des missions d'accompagnement « Transmission » que nous avons réalisées en coopération avec d'autres professionnels. Les outils d'évaluation et les rapports établis ont été modélisés et améliorés pour pouvoir être personnalisés. *Positionnement dans la matrice.* Le conseil en accompagnement « Transmission » est une innovation incrémentale. Les éléments constitutifs de la prestation existaient déjà mais éparpillés et non formalisés ; ils ont été réutilisés et améliorés au passage.
3. **Le Conseil en gestion et en organisation.** Dans le cadre de la mise en application des réductions de temps de travail, du passage à l'Euro, etc. des missions exceptionnelles ont été réalisées comme la réorganiser des processus de production, la refonte des systèmes de facturation (tarifs), l'optimisation de l'organisation interne, la mise en place du contrôle de gestion, l'établissement des plans de trésorerie, la recherche de financement, etc. *Positionnement sur la matrice.* Le conseil en accompagnement « Transmission » est une innovation incrémentale. Les éléments constitutifs de l'offre existaient déjà mais non formalisés. Ces expériences et connaissances accumulées ont été réutilisées pour être combinées et améliorées au passage. Les compétences nécessaires à la réalisation de ces missions étaient disponibles (ancien directeur financier d'une importante PME locale) mais elles ont été complétées par le recrutement d'un spécialiste.
4. **Le marché des professions libérales.** Au siège social, un groupe de collaborateurs était spécialiste des professions libérales. Il a été décidé de regrouper au pôle BNC tous les dossiers « professions libérales » de tous les bureaux secondaires. Des outils spécifiques ont été créés pour rationaliser le processus de production en raison des marges très faibles voire négatives sur ce type de dossier. Le mode de facturation a été également revu en essayant de facturer les missions exceptionnelles, créatrices de valeur ce qui n'était pas le cas jusqu'à présent. Les prestations complémentaires ont été *packagées* pour devenir visibles et facturables. Il s'agit de l'assistance au choix du logiciel spécifique à la profession (dentiste, infirmière, vétérinaire, avocat), à l'installation du logiciel, à la formation des utilisateurs, le conseil en installation, le conseil en transmission de cabinet (évaluation, accompagnement de A à Z), au conseil patrimonial et l'établissement des déclarations personnelles. *Positionnement dans la matrice.* L'offre spécifique « professions libérales » est une innovation incrémentale de valorisation et d'accumulation d'expériences mais aussi de formalisation (matérialisation des services pour les rendre plus tangibles). La formalisation se traduit par une standardisation des processus et des méthodes de travail.
5. **Le marché agricole.** Le marché agricole est très spécifique. Le cabinet a souhaité valoriser l'expérience acquise par deux collaborateurs venant de cabinets spécialistes dans le monde agricole pour développer ce marché porteur et étendu. Quatre collaborateurs spécialement formés au monde agricole ont été chargés de traiter les clients agricoles. Une démarche marketing a été mise en place pour promouvoir l'offre. *Positionnement dans la matrice :* il s'agit d'une innovation incrémentale d'amélioration de l'existant. D'autres structures professionnelles proposent aussi cette offre : MSA, centres de gestion agréés, cabinets comptables. Cette innovation a nécessité des formations complémentaires.

- 6. Le marché des produits pétroliers.** Le cabinet est un des spécialistes français sur ce marché depuis plus de vingt ans, en développant un savoir faire en co-production avec les clients pétroliers. Ces clients ont de très nombreuses filiales, non clientes du cabinet. L'objectif est de proposer une offre plus complète au marché « produits pétroliers » qui évolue sans cesse (cession de pans d'activités, fusions, restructuration, etc.) en co-production. Il s'agit de conseil en organisation et en gestion de sociétés succursales multiples (stations services, etc.), de conseil en gestion et en système d'information (SI) mais aussi de capter l'externalisation du traitement de la paie des filiales. *Positionnement dans la matrice.* Cette innovation est de nature incrémentale d'amélioration de l'existant. Il s'agit d'une combinaison d'éléments pour devenir autonomes. Une importante équipe est dédiée à ce marché.
- 7. et 8 Le transfert des dossiers sur portables et transmission automatique des données au service juridiques.** Un programme informatique a été créé par les administrateurs de réseaux pour transmettre les dossiers comptables directement au service juridique externe au cabinet. Par ailleurs, les transferts de dossiers sur portables pour le personnel partant en mission ont été systématisés. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale d'amélioration de l'existant permettant au personnel de contact de saisir directement toutes les écritures lors de la révision des comptes chez le client.
- 9. L'organigramme.** Le siège social a fait l'objet d'une réorganisation interne et un nouvel organigramme a été élaboré et présenté aux cadres lors de la réunion annuelle (se tenant à l'extérieur du cabinet) avant d'être diffusé à l'ensemble des collaborateurs. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation d'amélioration de l'existant.
- 10. Le contrôle de gestion.** Le contrôle de gestion a été confié à deux personnes pour piloter le cabinet et mettre en place des outils de gestion (budget, suivi budgétaire, tableaux de bord, suivi de la performance, suivi des comptes clients, mise en place d'outils d'aide à la facturation, grille tarifaire, etc.). Les états de production, la balance âgée des comptes clients, le suivi budgétaire « honoraires », l'état des dépassements du volume horaire prévu par mission sont transmis tous les mois aux responsables de dossiers pour actions en respectant les consignes données par la direction. *Positionnement dans la matrice.* C'est une innovation de l'organisation interne pour laquelle le cabinet a agrégé des éléments dissociés pour devenir autonomes.
- 11. Le mode de facturation et préparation des lettres de mission.** Des outils ont été créés avec droits d'accès pour élaborer les devis et les projets de lettres de mission et calculer les honoraires prévisionnels selon la grille tarifaire. Des questionnaires de prise de connaissance du prospect ont été également développés et rendus obligatoires. Puis ces projets sont soumis à la direction ou au signataire. Le mode de facturation a été revu par la direction : facturation détaillée par type de mission, une facturation mixte. Les missions exceptionnelles font l'objet d'une facturation spécifique en fonction des temps et de la création de valeur ajoutée pour le client (subjectif).
- 12. La gestion documentaire optimisée.** Le volume de documentation disponible est très important. Compte tenu du coût, la documentation fait l'objet d'un suivi spécifique dans le but de rationaliser les acquisitions. Un inventaire a été réalisé et l'ensemble de la documentation est réuni dans une salle spécifique au siège, dotée d'un poste informatique. *Positionnement dans la matrice.* La gestion documentaire est une innovation d'amélioration de l'existant.

- 13. Les outils de l'expertise comptable.** Le cabinet a mis en place un nombre élevé d'outils comme : le suivi mensuel des échéances sociales, fiscales (un état transmis tous les mois à chaque pôle et associé), les travaux périodiques à faire, la répartition des tâches entre le cabinet et le client (figurant dans l'annexe des lettres de mission), le suivi des lettres de mission, les check-list de demandes de documents aux clients, des modèles de demandes d'information, les états « navettes » entre le service informatique » et les services comptables (édition des historiques, clôture de dossiers, ouvertures, transfert au secrétariat, au service juridique, paramétrage pour le *scan bank*, etc.), les notes de synthèse, les états préparatoires du déclaratif, etc. Des procédures sont rédigées et diffusées en termes de positions techniques prises par le cabinet (réglementation comptable), l'utilisation du logiciel pour les documents déclaratifs, les nouvelles fonctionnalités des logiciels, etc. Une couleur différente est associée à chaque procédure (par exemple verte pour les notes techniques). *Positionnement dans la matrice.* Ces outils sont des innovations incrémentales d'amélioration de l'existant (formalisation). En permanence, ces outils font l'objet d'améliorations qui tiennent des suggestions formulées (démarches réflexives).
- 14. Les outils du pôle Paie.** Des nouveaux dossiers annuels et permanents ont été développés par un groupe de travail constitué à cet effet. **L'import des données variables** a été généralisé dans la mesure du possible après acceptation des clients. Des **formulaire navettes** ont été élaborés, d'une part entre le service comptable et le service paie, et d'autre part entre le service paie et les clients (personnalisables). Un **planning mural** a été mis en place sur lequel figure tous les dossiers paie par collaborateur ainsi que la répartition des travaux dossier par dossier (usage de couleurs et de pastilles). A tout instant, il est possible de connaître l'état d'avancement des tâches. Une procédure détaillée a été rédigée et transmise à l'ensemble des membres du cabinet. Par ailleurs, des feuilles de travail spécialisées, (check-lists) ont été conçus, comme un questionnaire de contrôle des ruptures de contrat, etc.) *Positionnement dans la matrice.* Ces outils sont des innovations incrémentales d'amélioration de l'existant (de formalisation et de standardisation).
- 15. L'optimisation et harmonisation des processus de production.** La liste des outils d'optimisation et de standardisation est très longue. D'une part, le cabinet a eu recours à la comptabilité de trésorerie pour les petits dossiers²³² (optimisation de la production par l'utilisation du *scan bank*). D'autre part, le cabinet a aussi standardisé les saisies en fonction du type de dossier (SCI, BNC, association, par métiers, PME, TPE) : écritures types, journaux pré-formatés, etc. Le pôle « pétroliers » a un processus de production spécifique. Des programmes de travail ont été conçus en fonction de la taille et du métier. Des dossiers de travail de couleur différente en fonction du type de dossier sont mis à la disposition des collaborateurs. Ces dossiers comprennent le programme de travail spécifique au type de dossier, les feuilles de travail spécialisées (comme les tableaux de créances douteuses, les charges à payer), les états préparatoires d'établissement des documents déclaratifs et des annexes et le formulaire de préparation de la facture, etc. Des questionnaires de contrôle et de bouclage de dossier conformes aux normes professionnelles figurent au verso des pochettes destinées au secrétariat. **En résumé**, le processus de production est **industrialisé et rationalisé**. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale d'amélioration (de formalisation) d'une reproductibilité

²³² Les créances et les dettes sont enregistrées lors de l'établissement des situations et des comptes annuels pour bien respecter la comptabilité d'engagement.

élevée. Cela a nécessité la formation des nouveaux collaborateurs aux méthodes de travail. Un ou deux séminaires annuels sont organisés et un support de formation est remis (aide à la révision).

- 16. L'offre globale.** L'offre globale est une prestation personnalisée d'accompagnement d'entreprises, souvent étrangères : comptabilité, administration (secrétariat, domiciliation au Centre d'Affaires), dossier de financement, recrutement de personnels administratifs et comptables, etc. jusqu'à ce qu'elles soient à même d'assumer elles-mêmes partiellement ou totalement ces travaux. Pour assurer ce service, le cabinet a acquis des compétences en recrutant des collaborateurs bilingues et a contracté un partenariat avec le Centre d'Affaires installé dans les mêmes locaux. au profil plus généraliste. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale d'ajustement (reproductivité médiatae).
- 17. La formation.** Le cabinet a souhaité valoriser des prestations de formation de comptables réalisées à la demande de clients ; des programmes de formation personnalisés. Les connaissances et les expériences accumulées ont été réutilisées pour proposer une offre de formation. L'offre consiste à organiser des séminaires de formation aux techniques comptable et de gestion ou séances d'informations fiscales, comptables ou sociales. Cela a nécessité des compétences en formation et l'obtention d'un numéro d'agrément « formation ». *Positionnement dans la matrice.* L'offre est de nature incrémentale de valorisation d'expériences accumulées (d'ajustement).
- 18. Le marché associations.** Le cabinet a souhaité utiliser sa réputation et sa notoriété pour développer ses interventions auprès des associations (maisons de retraite, etc.). Une équipe de quelques collaborateurs a été formée aux techniques comptables spécifiques au monde associatif (expertise comptable et commissariat aux comptes). *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale d'ajustement. L'offre est une autonomisation de prestations intégrées dans une offre plus large.
- 19. Le Steuerberater.** Il s'agit du recrutement d'un consultant fiscal allemand pour développer le marché franco-allemand dans le domaine commercial, conseil fiscal, comptable et social. Parmi les interventions réutilisées, nous trouvons l'établissement des comptes annuels d'établissement des comptes annuels de filiales étrangères aux normes allemandes.²³³ *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale d'ajustement pour le cabinet mais pas pour le marché.
- 20. Le marché public.** Il s'agit de répondre aux appels de marché public (par exemple le contrôle des comptes de l'AFPA) et d'utiliser les compétences en interne et de valoriser des expériences probantes passées par quelques collaborateurs. *Positionnement dans la matrice.* Cette innovation est radicale pour le cabinet mais par pour le marché, du fait que des cabinets concurrents répondent également aux appels de marché public.
- 21. Les supports physiques : la GED, le Scan bank, la télétransmission, les logiciels Gescap, Factorielles, PGI et d'audit.** La télétransmission du déclaratif auprès de l'administration fiscale a été systématisée au sein du cabinet et des bureaux secondaires, à l'exception des SCI. La mise en place du *scan bank* a été une avancée majeure en ce qui concerne le processus de production. Cela a nécessité, d'une part, une mise à plat de l'organisation et, d'autre part, la mise en place d'un processus et l'écriture de procédures. Par ailleurs, il a fallu gérer les réticences des collaborateurs

²³³ Ces interventions ont été réalisées par le *Steuerberater* et nous-mêmes.

concernés. L'implantation **du logiciel PGI** répond à des besoins du cabinet pour assumer des prestations de qualité, notamment pour le marché « pétrolier ». La première application a été le traitement de la paie du marché « pétrolier » compte tenu des spécificités le logiciel ISIS ne permettait plus de répondre aux exigences du *reporting* mensuel de ces clients. Le **logiciel Gescap** a été acquis pour réaliser des missions de conseil de gestion. *Positionnement dans la matrice.* Ces supports physiques sont des innovations radicales de rattrapage pour le cabinet, mais pas nouveaux pour le marché. Toutes ces nouveautés ont nécessité une réorganisation des flux, des méthodes de travail.

- 22. Les engagements environnementaux.** Le cabinet a décidé de rationaliser les consommations de papier, d'encre, de photocopies et de fournitures de bureau mais aussi d'acheter des fournitures de bureau auprès des centres d'insertion et de centres d'aide par le travail (CAT). A titre d'exemple, les éditions des documents comptables (grands-livres, journaux, etc.) à destination du client ont été imprimées au format livret. Le déploiement du PGI a permis de remplacer les éditions papier par un enregistrement des données sur CD Rom. *Positionnement dans la matrice.* Ces engagements formalisés (notes de services et communication orale) sont des innovations radicales pour le cabinet mais pas pour le marché.
- 23. La certification ISO 9001 du pôle Paie.** Le cabinet a débuté les démarches pour certifier le service paie du cabinet. L'objectif est de donner confiance au tiers et plus particulièrement aux clients, notamment les groupes pétroliers et d'autres importants clients, filiales de sociétés cotées. *Positionnement dans la matrice.* La démarche de certification ISO, même si elle n'a pas abouti, a la nature radicale de rattrapage pour le cabinet mais pas pour le marché. Nous relevons que peu de cabinets sont certifiés ISO.
- 24. Le livret d'accueil.** Un livret d'accueil des collaborateurs a été conçu et remis aux nouveaux collaborateurs. L'objectif est de présenter le cabinet, ses méthodes de travail, son centre de documentation, son organisation, la vie sociale et le règlement intérieur. *Positionnement dans la matrice.* Ce livret d'accueil constitue une innovation radicale de rattrapage. Toutefois, cette innovation n'est pas nouvelle pour le marché (autres cabinets comptables, notamment les cabinets pluridisciplinaires).

Annexe 6.5 Description des innovations du cabinet D

Erreur ! Source du renvoi introuvable.

		DEGRE DE NOUVEAUTE				
		Innovation incrémentale (objectivation et/ou de valorisation)			Innovation radicale** (anticipation)	
		+	++	+++	++++	+++++
Type*		Amélioration de l'existant	Ajustement (nouveau)	Extension (cabinet & marché)	Rattrapage	Nouveau (cabinet & marché)
Offres de services et marchés						
Nouvelles offres (et/ou coproduite avec le client)***	Produits et services	(1) Conseil social & assistance comptable (2) Conseil en système informatique	(4) Conseil en organisation et en gestion (5) Partenariat avec centre affaires franco allemand			
	Marché	(3) Marché franco-allemand				
Front office						
Personnel de contact	Marketing & communication		(5) Partenariat avec centre affaires franco allemand		(6) Séminaires & Présentations	
Personnel de contact	Organisationnel		(7) Locaux pôle Paie & Social			
Système d'organisation						
Fonction support	Organisationnel				(8) Fontion financière	
Support physique	Technologique	(9) Logiciel paie				
Processus de production Méthodes, Outils, Système d'information, Procédés	Technologique managériale	(10) Banque de données "modèles" Pôle social (11) Procédures interne au service paie (12) DA pôle paie (13) Archivage (14) Saisie des temps (15) Procédure de facturation clients franco-allemands	(16) Procédure migration dossiers paie (17) Outils organisation interne cabinet DP pôle paie (18) Traduction en anglais et allemands de modèles pôle Paie et Audit (19) Organisation flux Cabinet - Centre affaires		(20) Engagements environnementaux	

* exemple : innovation managériale, technologique.

** innovations stratégiques

*** Les offres sont souvent co produites avec la participation du client.

Description sommaire des innovations répertoriées (2002-2003).

- 1. Le Conseil social et Assistance comptable.** Les missions d'assistance sociale ont été élargies comme l'organisation de séminaires, de conseil et assistance au recrutement, de définition de fonctions, la mise en place de la gestion prévisionnelle des emplois et des compétences, d'accompagnement des entreprises étrangères, prévention des risques, etc. Les missions d'assistance comptable ont été étendues à l'appui aux services comptables (intervention sur site de longue durée, manques de ressources ponctuels, remplacement, etc.), au contrôle des services comptables. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'innovations incrémentales d'amélioration par assemblage d'éléments existants mais non formalisés et non *packagés*.
- 2. Le Conseil en système informatique.** Pour répondre aux besoins exprimés par les clients, le cabinet a élargi son offre de services comme : le traitement à façon, la formation des utilisateurs, la conception de logiciels, la définition de cahier des charges, l'assistance lors du lancement des projets informatiques, etc. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale d'amélioration car l'offre existait, mais moins développée. Elle a nécessité le renforcement des équipes.

3. **Le marché franco-allemand.** L'objectif du cabinet est d'étendre l'activité transfrontalière aux créations d'entreprises étrangères en France et des entreprises françaises dans les pays limitrophes. Il s'agit de les accompagner dès les projets d'implantation jusqu'à leur développement (mise en conformité des activités avec les spécificités juridiques, fiscales, sociales, comptables françaises et étrangères, assistance administrative et commerciale par le biais du Centre d'affaires, externalisation de la comptabilité et du social, etc.) *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une offre incrémentale puisqu'elle ne fait qu'assembler des services existants par ailleurs et ont été au passage améliorés.
4. **Le Conseil en gestion et en organisation.** Il s'agit d'une offre en gestion générale, en gestion financière et de conseil auprès des dirigeants, comme la transmission d'entreprises et les successions, la mise en place d'outils de gestion, l'évaluation et la restructuration d'entreprises, de recherche de financements, d'aide à la réflexion stratégique, d'audit d'organisation, le diagnostic des sociétés cibles et études de faisabilité, etc. Le cabinet est réputé pour un savoir-faire en la matière ; les dirigeants conseillant depuis des années les dirigeants de grosses PME en matière de stratégie. *Positionnement dans la matrice.* Les différents services déjà existants ont été combinés et améliorés pour devenir autonomes (un pôle Conseil en gestion avec une équipe dédiée).
5. **& 19. Le partenariat avec le Centre d'affaires.** Ce Centre d'affaires est installé dans les mêmes locaux que le cabinet. Il propose des prestations de développement commercial qui couvrent les besoins des PME/PMI désireuses de s'installer durablement sur le marché français et sur le marché allemand. Il assure le *back-office* comme la création, l'organisation et la gestion de la filiale allemande ou française à l'étranger, de la fiche de paie à l'administration complète. Une partie des prestations du Centre d'affaires sont externalisés chez D et vice versa. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale d'ajustement. L'offre est nouvelle pour le cabinet mais pas pour le marché. Elle existait ailleurs, mais pas forcément de même qualité. Elle s'est accompagnée de la nécessité d'organiser les flux entre le cabinet ; des procédures ont été rédigées en co-production.
6. **Les séminaires à thèmes et les présentations.** Le cabinet a créé une offre qui consiste à organiser des séminaires à thème dans les chambres de commerce à l'étranger et aux organismes consulaires et économiques. Les présentations mensuelles sur l'actualité sociale ou des thèmes sociaux auprès des dirigeants et des responsables RH et juridique d'une grande PME internationale de la région ont été réutilisées et valorisées pour créer une offre de services. Une nouvelle offre plus élargie a été conçue (fiche produit, plaquette) puis a été présentée à l'ensemble des clients du cabinet. *Positionnement dans la matrice :* il s'agit d'une innovation radicale pour le cabinet mais pas pour le marché (grands cabinets pluridisciplinaires de la région). Cette innovation a nécessité des compétences en matière de formation.
7. **Les locaux du pôle Paie & Social.** Les équipes Paie et Social étaient éparpillées ce qui posait de grosses difficultés, des pertes de temps, etc. Il a été décidé de regrouper l'ensemble de l'équipe dans un même local à proximité avec salles de réunion pour recevoir les clients, bibliothèque. *Positionnement dans la matrice :* il s'agit d'une innovation incrémentale d'ajustement. Jusqu'alors, un local dédié uniquement au pôle Paie & Social n'existait pas au sein du cabinet.
8. **La fonction financière.** La gestion comptable et financière était traitée partiellement par le secrétariat de direction et par deux experts-comptables associés. Compte tenu du

manque de temps et des retards dans la gestion quotidienne (notamment la facturation et le recouvrement des comptes clients), une fonction financière a été créée chargée du traitement de la comptabilité, de la paie, etc. du cabinet et de ses filiales. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation radicale pour le cabinet, mais pas pour le marché. Les services comptables et financiers existaient dans des cabinets de taille équivalente. Cela a nécessité l'embauche d'un chef comptable et la réorganisation des flux et la mise en place de procédures internes.

9. **Le logiciel paie.** Compte tenu que le logiciel de paie était en fin de vie après en avoir été informé par l'éditeur, la direction a décidé de profiter de l'occasion pour mettre en place un logiciel plus performant. Un groupe de travail a été créé comprenant des représentants des différents pôles, de la direction pour établir un cahier des charges et sélectionner le logiciel. *Positionnement dans la matrice.* C'est une innovation incrémentale d'amélioration car l'outil n'est pas tout à fait nouveau pour le cabinet puisque celui choisi correspondait à la nouvelle version proposée par l'éditeur. L'implantation de ce logiciel a nécessité la mise en place d'un plan d'actions et l'écriture de procédures (migration des dossiers, paramétrage, procédures, formations) pour optimiser la production (l'industrialisation).
10. **La banque de données de modèles et de documents Pôle Paie.** Tous les documents et modèles utilisés par les collaborateurs ont été collectés. Un certain nombre de documents et modèles ont été sélectionnés, modifiés pour certains après avoir visés par le chef du département social (juriste) comme les contrats de travail, les schémas de procédures, le calcul des indemnités de rupture (tableur), les fiches techniques, etc. Une note de service a été adressée à l'ensemble des collaborateurs expliquant le pourquoi de la banque de données et l'obligation d'utiliser uniquement ces documents. En fonction du statut, des droits d'accès ont été données par le service informatique (les collaborateurs des services comptables n'ont qu'un accès partiel). *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale de l'existant par assemblage d'éléments qui ont été au passage améliorés.
11. **Les procédures internes au Pôle Paie & Social.** Des procédures internes ont été rédigées pour formaliser les pratiques, les méthodes, les processus et les référentiels à utiliser (DP, DA, etc.). *Positionnement dans la matrice.* C'est une innovation incrémentale d'amélioration de l'existant (d'objectivation). Il existait très peu de procédures écrites. La plupart étaient informelles.
12. **Le dossier annuel Pôle Paie.** Il s'agissait de créer un dossier annuel Paie à partir de celui existant tout en l'améliorant, indépendamment du dossier permanent. L'objectif est de standardiser les dossiers afin que tout collaborateur puisse retrouver à l'instant T les informations souhaitées. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale d'amélioration puisque elle existait déjà mais a été améliorée au passage pour respecter aussi les normes professionnelles.
13. **L'archivage.** Les modalités d'archivage ont été revues. Une procédure a été rédigée et a fait l'objet d'une note de service. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale d'amélioration de l'existant.
14. **La saisie des temps.** Une procédure claire et précise a été mise en place en remplacement de l'ancienne qui doit être scrupuleusement respectée (ce qui n'était pas le cas auparavant). *Positionnement dans la matrice.* L'innovation est de nature incrémentale. La saisie des temps n'est pas nouvelle pour le cabinet mais au passage

l'outil informatique a été amélioré pour répondre aux besoins de chaque pôle du cabinet (un groupe de travail a été créé à cet effet).

- 15. La facturation clients.** Une procédure et des états de suivi de la facturation et des lettres de mission sociale a été mise en place pour formaliser le processus de facturation et l'établissement des lettres de mission. Au passage, les modes de facturation des différentes missions sociales a été revu pour tenir compte des spécificités de certains dossiers et clients (le traitement de la paie étant facturé partiellement par les pôles comptables). *Positionnement dans la matrice.* Cette mise en place est une innovation incrémentale d'amélioration puisque il s'agissait d'améliorer l'existant en tenant compte des spécificités de la clientèle et de formaliser le processus de production des lettres de mission et des factures mais aussi du suivi des paiements.
- 16. La migration de la paie.** Une procédure de migration des dossiers Paie a été créée à l'intention des personnes chargées de la migration. Un échéancier et un état de suivi a été également élaboré destiné à l'ensemble des collaborateurs du service Paie, de la direction et des responsables de pôle comptable. *Positionnement dans la matrice.* La formalisation de la migration a la nature d'une innovation radicale pour le cabinet puisque elle n'existait pas auparavant. Il s'agit de standardiser les pratiques et le paramétrage des dossiers en fonction des spécificités de chaque dossier (rationalisation).
- 17. La mise en place d'outils d'organisation interne.** Des outils d'organisation interne ont été mis en place pour homogénéiser les pratiques actuelles et futures mais surtout pour créer une organisation fluide et plus performante. Il s'agit de fiches de fonction et de compétences à détenir, des entretiens d'évaluation annuels, de dossiers permanents Paie, de *check list*, etc. *Positionnement dans la matrice.* Ceci est une innovation incrémentale d'ajustement pour le cabinet puisque ces outils n'existaient pas encore mais ne sont pas nouveaux pour le marché (d'autres structures disposent déjà de ce type d'outils).
- 18. La traduction en langue anglais et allemande de modèles.** Compte tenu de l'importance de la clientèle étrangère, les modèles de contrats de travail, de lettres de mission, autres documents et formulaires ont été traduits en langues allemande et anglaise. Au passage, quelques trames de rapports d'audit ont été également traduites en anglais. *Positionnement dans la matrice.* Ces traductions sont des innovations incrémentales d'ajustement puisque nouvelles pour le cabinet mais pas pour le marché (cabinets pluridisciplinaires internationaux).
- 20. Les engagements environnementaux.** Le cabinet a décidé de rationaliser les consommations énergétiques et le parc informatique, et d'améliorer la gestion des fournitures de bureau. Ainsi l'extinction des lumières s'effectue automatiquement à 20 heures. *Positionnement dans la matrice.* Ces engagements formalisés (comptes rendus affichés sur les emplacements prévus à cet effet et notes de service) sont des innovations radicales pour le cabinet mais pas pour le marché.

Annexe 6.7 Description des innovations du cabinet E

Tableau 25 : Positionnement des innovations du cabinet E

		DEGRE DE NOUVEAUTE →					
		Innovation incrémentale (objectivation et/ou de valorisation)			Innovation radicale** (anticipation)		
		+	++	+++	++++	+++++	
		Amélioration de l'existant	Ajustement (nouveau)	Extension (cabinet & marché)	Rattrapage	Nouveau (cabinet & marché)	
Type*							
O b j e t	Offres de services et marchés						
	Nouvelles offres (et/ou coproduite avec le client)***	Produits et services mais aussi de marché pour les missions d'expertise comptable	(1) Gestion sociale et paie (2) Expertise comptable				(4) Club Actu Paie et Comptable
		Marché	(3) Offre pharmacie				
	Front office						
	Fonctions et personnel de contact	Organisationnelle				(5) Fonction commerciale & marketing (6) Création d'un poste responsable du service paie (7) Fonction administrateur de réseau & informatique	(4) Club Actu Paie et Comptable
	Système d'organisation						
	Support physique	Technologique		(10) Logiciels		(14) Logiciels paie	
	Processus de production Méthodes, Outils, Système d'information, Procédés	Technologique managériale	(8) Gestion des temps	(11) Référentiels Paie (DP et DA) et contrôle qualité			
			(9) Outil de gestion interne au service Paie	(12) Outils d'organisation du cabinet (13) Outil expertise comptable			
	Engagements sociétaux						
					(15) Code éthique et conventions régionales		

* exemple : innovation managériale, technologique.

** innovations stratégiques

*** Les offres sont souvent co produites avec la participation du client.

Description sommaire des innovations répertoriées (2007).

- 1. Les missions sociales.** Des offres de service dans le domaine social ont été développées allant au-delà du traitement de la paie et du déclaratif. Des missions de conseil en gestion sociales sont ainsi proposées comme l'assistance à la mise en place d'aménagement du temps de travail, les procédures collectives, le bilan retraite, la protection sociale complémentaire, le suivi des temps, des compteurs, l'audit social, etc. Ces missions ont été élaborées dans des groupes de travail spécifiques pour être déployées à l'ensemble du réseau. *Positionnement dans la matrice.* L'innovation porte sur de nouvelles offres de service en matière sociale, qui est de nature incrémentale. L'offre sociale existe mais il s'agit d'une extension et d'amélioration de prestations existantes en partie.
- 2. Les missions expertises comptables.** Comme pour l'offre dans le domaine social, les missions comptables ont été également élargies : la tenue partagée selon les modalités fixées entre les parties, les outils de gestion, l'assistance à l'organisation administrative et comptable, etc. *Positionnement dans la matrice.* L'innovation porte

sur de nouvelles offres de service en matière comptable, qui est de nature incrémentale d'amélioration, voire d'extension uniquement pour le cabinet.

3. **L'offre pharmacie.** Le cabinet E bien avant son intégration dans le groupe E était spécialisé du marché des pharmacies. Le dirigeant du cabinet avait développé un savoir-faire en matière de cession et d'acquisition d'officines. Une plaquette spécifique officines a été conçue (fiche produit). *Positionnement dans la matrice* : il s'agit d'une innovation incrémentale d'amélioration car l'offre existait déjà mais elle a été améliorée pour être déployée dans tout le réseau. Ceci a permis de répondre aux nouveaux besoins des clients.
4. **Les clubs Actu Paie et Compta.** Une offre de formation spécifiquement dédiée aux gestionnaires de paie et aux chefs comptables a été développée en collaboration avec la revue fiduciaire. Ce sont deux clubs Actu qui ont une triple vocation de mettre à jour les connaissances grâce à une revue d'actualité orientée, d'approfondir des questions ou thématiques d'actualité, et d'échanger entre praticiens et experts. L'animation de ces quatre rendez-vous (cycle de formation) est confiée au cabinet E. Une plaquette de présentation a été réalisée ainsi qu'une campagne de promotion auprès des clients actuels et potentiels du cabinet et des encarts publicitaires dans la revue fiduciaire. *Positionnement dans la matrice.* Ce produit est une innovation radicale nouvelle pour le cabinet, le groupe E et le marché. Même si d'autres structures professionnelles ont cherché à imiter ce produit, le **groupe E conserve une longueur d'avance de par son ancienneté**. Cela a nécessité de former les praticiens experts à l'animation de formation de ce type.
5. **La fonction commerciale et marketing.** Du fait de l'intégration du cabinet E dans le réseau E, une fonction commerciale et *marketing* a été créée. Elle est en charge de la veille économique, d'actions commerciales et de *marketing* direct. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation radicale de rattrapage puisque la fonction n'existait pas encore dans le cabinet mais ailleurs (autres implantations du réseau ou chez des concurrents).
6. **La création d'un poste de responsable du service Paie.** Un poste de responsable du service Paie a été créé pour diriger et organiser le service actuel pour qu'il soit conforme aux normes du groupe. Mais aussi pour développer le portefeuille clients et représenter le cabinet auprès des clients et garantir la qualité technique des dossiers. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation radicale de rattrapage puisque la fonction n'existait pas encore dans le cabinet mais ailleurs.
7. **La fonction administrateur de réseau & informatique.** Pour les mêmes raisons que celles évoquées précédemment, la fonction administrateur de réseau a été créée. Ses fonctions sont à la fois de gérer la performance du réseau, de configurer le matériel dans le respect des normes et des standards du groupe, etc. mais aussi d'intervenir auprès des clients (installation de progiciel de gestion, de formation des utilisateurs, assistance à la définition du cahier des charges). *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation radicale de rattrapage puisque la fonction n'existait pas encore dans le cabinet mais ailleurs (autres implantations du réseau ou chez des concurrents).
8. **La gestion des temps.** Une gestion très sommaire des temps était en place mais qui ne permettait pas d'analyser la production (le temps passé) et donc la rentabilité des dossiers. Au service Paie, seul existait un état de suivi des heures de travail mais pas d'imputation des temps passés par dossiers clients. Un système de suivi des temps a été développé sous Tableur en attendant qu'un logiciel de saisie des temps soit mis en

œuvre. Une procédure explicative a été rédigée. *Positionnement dans la matrice.* L'innovation est de nature incrémentale d'amélioration. La saisie des temps n'est pas nouvelle pour le cabinet (certains services comptables), mais au passage l'outil a été amélioré.

9. **Les outils de gestion interne au service Paie.** Pour harmoniser les pratiques individuelles, des outils standards ont été développés comme les états de suivi de la production Paie, la planification de la production, la répartition des travaux périodiques de Paie et l'avancement des dossiers. En effet, chaque collaborateur avait créé son propre outil sans que l'on puisse avoir une vue d'ensemble. Par ailleurs, des procédures ont été rédigées pour l'utilisation de ces outils et également en ce qui concerne le processus de production (fiche navettes, téléprocédures, *check-list* de création de dossiers, la gestion de la documentation). D'autres outils ont été également créés comme le fichier « chrono courrier départ », un organigramme, des fiches de demandes de récupération d'heures, etc. *Positionnement dans la matrice.* Cette mise en place est une innovation incrémentale puisque ces outils existaient en grande partie. Il s'agit d'un assemblage d'outils améliorés au passage.
10. **Les logiciels.** L'ensemble des progiciels du cabinet ont été remplacés par les logiciels utilisés au sein du réseau. Ce sont des logiciels plus performants en termes de fonctionnalités. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale d'ajustement pour le cabinet E. Cela a nécessité des formations en informatique et la mise en place de procédures et de méthodes standardisées.
11. **Les référentiels Paie (dossiers permanents et annuels) et le contrôle qualité Paie.** D'une part, il s'agissait de mettre en place les dossiers permanents Paie du groupe E selon les normes définies au niveau national. D'autre part, nous avons créé une maquette de dossiers annuels Paie pour standardiser la structure et le contenu des classeurs Paie Clients. L'outil contrôle qualité de paie a été mis en œuvre pour respecter les normes du groupe et garantir la qualité de la production Paie. Ces contrôles sont effectués tous les mois par le responsable du département par tirage au sort des dossiers (une *check-list*). *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale d'ajustement pour le cabinet E. L'application de ces référentiels a nécessité une formation et la rédaction d'une procédure.
12. **Les outils d'organisation du cabinet.** Il s'agit de l'implantation de tous les outils de gestion interne et d'organisation que le siège a développé (notamment les modèles bureautiques, les logos, la facturation, un séminaire d'intégration des nouveaux collaborateurs, les entretiens d'évaluation, la gestion documentaire, etc.). *Positionnement dans la matrice.* Ces introductions constituent une innovation incrémentale d'ajustement. En effet, ces outils sont en grande partie nouveaux pour le cabinet E, mais pas pour le marché.
13. **Les outils d'expertise comptable.** Ils sont très nombreux (manuel du collaborateur, manuel du client, questionnaires, lettres de mission, les dossiers permanents par type de mission, par type de marché, les notes de synthèse, etc.). *Positionnement dans la matrice.* L'intégration de tous ces outils et méthodes de travail constituent pour le cabinet une innovation incrémentale d'ajustement. Cela a nécessité une formation et des instructions informelles. Les procédures n'ayant pas encore écrites.
14. **Le logiciel groupe Paie et le logiciel cabinet E Paie.** Il s'agit d'un logiciel de paie développé au niveau national pour standardiser et fiabiliser la production paie. En attendant que ce logiciel de groupe soit implanté à moyen terme, il a fallu acquérir un

nouveau logiciel pour traiter en Paie les nouvelles réglementations. En effet, le logiciel actuel était obsolète et ne permettait d'appliquer les nouvelles législations comme la TEPA. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit, d'une part, d'une innovation radicale de rattrapage et d'autre part, une innovation d'ajustement. Le logiciel de groupe est une nouveauté en interne mais pas pour le marché (d'autres concurrents ont également créé leur propre logiciel de Paie). Cela a nécessité des actions de formation et des compétences informatiques nouvelles. Un plan d'actions, un échéancier, un état de suivi des migrations des dossiers sur les nouveaux logiciels de paie ont été élaborés (priorité donnée au logiciel acquis). En effet, le logiciel Groupe, d'une part, présentait beaucoup de *bugs* et d'anomalies, et d'autre part, toutes les conventions collectives n'avaient pas encore été paramétrées. Nous avons pris la décision d'attendre que ce dernier soit prêt à l'emploi avant de poursuivre la migration.

- 15. Le code éthique et les conventions régionales.** Ce code éthique interne a pour objectif d'encadrer strictement le comportement des collaborateurs. Des conventions régionales sont organisées tous les ans en octobre et réunissent tous les collaborateurs de chaque région dans une ambiance conviviale et décontractée. Tous les deux ans, les chargés de clientèle de toutes les entités participent à un séminaire à l'étranger. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation radicale de rattrapage par rapport à d'autres structurelles professionnelles.

Annexe 6.8 Description des innovations du cabinet F

Tableau 27 : Positionnement des innovations du cas F

		DEGRE DE NOUVEAUTE					
		Innovation incrémentale (objectivation et/ou de valorisation)			Innovation radicale** (anticipation)		
		+	++	+++	++++	+++++	
Type*		Amélioration de l'existant	Ajustement (nouveau)	Extension (cabinet & marché)	Rattrapage	Nouveau (cabinet & marché)	
Offres de services et marchés							
O b j e t	Nouvelles offres (et/ou coproduite avec le client)***	Produits et services mais aussi de marché pour les missions d'expertise comptable	(1) Formation adhérents (2) Assistance sociale (3) Assistance comptable			(4) Fiscalité personnelle de l'adhérent (5) Solution d'externalisation partielle	
	Système d'organisation						
	Support physique	Technologique	(6) Ordinateurs et serveurs	(7) Logiciel spécifique association de gestion agréée profession libérale		(8) Site Web et plateforme collaborative	
	Processus de production Méthodes, Outils, Système d'information, Procédés	Technologique managériale	(9) Procédures relatives au processus de traitement des dossiers et utilisation des logiciels (10) Rédaction du guide de l'adhérent (11) Banque de modèles internes et de documents (12) Etat de suivi de la production et planning (13) Livret d'accueil de l'adhérent	(14) Facturation des nouveaux services		(15) Dématérialisation des dossiers adhérents & saisie en ligne déclaration adhérents (16) Espace documentaire & Guide de l'adhérent en ligne	
Engagements sociétaux							
		(17) Papier recyclé et édition					

* exemple : innovation managériale, technologique.

** innovations stratégiques

*** Les offres sont souvent co produites avec la participation du client.

Description sommaire des innovations répertoriées (2005, 2008-2009).

- 1. La formation des adhérents.** Les actions de formation proposées aux adhérents ont été élargies pour couvrir tous les domaines de la vie professionnelle : comptabilité, fiscalité, gestion, informatique et social. Des formations informatiques spécifiques et personnalisées ont été mises en place pour répondre aux besoins et aspirations des adhérents. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale d'amélioration car l'offre existait déjà mais elle a été améliorée pour répondre aux nouveaux besoins des clients.
- 2. L'assistance sociale.** Le département social a été renforcé par un collaborateur du service comptable. L'offre de prestations services a été élargie en sus de l'établissement des bulletins de paie et des déclarations sociales vers plus de conseil social. Un partenariat avec un avocat en droit social permet de répondre à toutes demandes des adhérents employant des salariés. *Positionnement dans la matrice.* Il

s'agit d'une innovation incrémentale d'amélioration car l'offre existait déjà mais elle a été améliorée par agrégation d'éléments.

3. **L'assistance comptable.** Les prestations proposées ont été améliorées et élargies aux SCM et à la révision des comptes préparés par les adhérents suivie par l'établissement des déclarations fiscales et sociales (comme cela se pratique dans les cabinets comptables). *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale d'amélioration car l'offre existait déjà mais elle a été améliorée pour répondre à des attentes des clients mais aussi pour capter de nouveaux adhérents. L'innovation est reproductible immédiatement.
4. **La fiscalité personnelle de l'adhérent.** Une des collaboratrices du cabinet établissait à titre gracieux les déclarations personnelles de quelques adhérents. Après une enquête réalisée auprès d'un certain nombre d'adhérents et après acceptation du bureau, une offre de conseil en fiscalité personnelle et d'établissement des déclarations fiscales personnelles (ISF, IRRP) a été développée. Pour les questions de gestion de patrimoine ou autre, un partenariat avec un avocat spécialiste a été conclu sous forme de sous-traitance. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation radicale de rattrapage pour l'association mais pour le marché. Cette innovation a nécessité des compétences nouvelles.
5. **L'externalisation partielle de la tenue comptable** Une nouvelle offre d'assistance comptable pour les adhérents souhaitant tenir partiellement leur comptabilité. C'est une solution de comptabilité fournie par l'éditeur informatique CEGID qui allie simplicité et efficacité. Business line permet aux adhérents de saisir leur comptabilité puis de transférer les données à l'association pour le contrôle et l'établissement des déclarations fiscales. L'offre comprend le paramétrage du logiciel en fonction des spécificités de l'adhérent, la formation, le service après-vente, la vérification de la comptabilité, etc., pour un prix modique. *Positionnement sur la matrice :* il s'agit d'une innovation radicale de rattrapage. L'offre n'existait pas encore au sein de l'association mais d'autres cabinets la proposaient. Cette innovation radicale a nécessité des compétences en informatiques nouvelles pour l'association.
6. **Le changement de parc informatique et de serveur.** Le parc informatique a été modernisé par la mise en place des postes sans disque dur, de portables et la mise en réseau de tout le parc ce qui n'était pas le cas par le passé. *Positionnement dans la matrice.* Cette modernisation est une innovation incrémentale d'amélioration de l'existant.
7. **Le logiciel spécifique « association de gestion agréée & profession libérale & business line ».** Dans le cadre de la modernisation et de la rationalisation du processus de production de l'association, un progiciel spécifique aux CGA et profession libérale a été acquis auquel un module complémentaire a été ajouté : business line. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale d'ajustement car l'acquisition et la mise en pratique de ce logiciel et des fonctionnalités est une nouveauté pour le cabinet mais remplace l'ancien logiciel. L'implantation de ce nouveau logiciel a nécessité de nouvelles compétences en informatique pour l'ensemble des collaborateurs de l'association.
8. **Le site Web.** L'association a créé un site Web collaboratif. Une décision d'ordre stratégique mais qui s'avérait nécessaire dans le cadre des changements de réglementation : la dématérialisation des déclarations fiscales. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation radicale de rattrapage car un tel outil n'existait pas

au sein de l'association mais ailleurs. Une décision stratégique pour les membres du bureau de l'association qui a conduit à la mise en place d'actions de sensibilisation, de communication et de formation en interne et en externe.

9. **Les procédures relatives au processus des dossiers, d'établissement des documents déclaratifs et d'utilisation des logiciels.** Des procédures internes ont été rédigées pour formaliser les pratiques et éviter les mauvaises manipulations des logiciels. *Positionnement dans la matrice.* C'est une innovation incrémentale d'amélioration de l'existant. Il existait en effet, quelques procédures qui n'ont pas été mises à jour et qui étaient souvent inexploitable.
10. **La rédaction du guide de l'adhérent.** Il s'agit de la refonte du guide de l'adhérent pour le rendre plus convivial et pédagogique. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale d'amélioration de l'existant.
11. **La création d'une banque de données de modèles et de documents.** Tous les documents et modèles utilisés par les collaborateurs ont été collectés. Un certain nombre de documents et modèles ont été sélectionnés, modifiés pour certains. Il s'agit par exemple des questionnaires de contrôles formels, d'ECV, de courriers adressés aux adhérents et aux cabinets d'expertise comptable, etc. Une note de service a été adressée à l'ensemble des collaborateurs expliquant le pourquoi de la banque de données et l'obligation d'utiliser uniquement ces documents. Certains documents n'étant accessibles qu'à un certain nombre de collaborateurs. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale d'amélioration de l'existant.
12. **Les états de suivi de la production et du planning.** La mise en ligne de l'état de suivi de la production et du planning permet à chaque collaborateur de le mettre à jour au fur et à mesure de l'avancée des travaux. Le document a été aussi refondu pour être le plus complet possible. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale d'amélioration de l'existant. Des documents existaient que chaque collaborateur personnalisait sans que l'on ait une vue globale.
13. **Le livret d'accueil de l'adhérent.** A l'instar du guide de l'adhérent le livret d'accueil a fait l'objet d'une révision. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale d'amélioration de l'existant. Ce livret existait, mais était devenu obsolète et surtout peu pédagogique. De plus le nouveau format étant destiné à être aussi publié en ligne.
14. **La facturation des nouveaux services.** Il s'agit de la construction d'une grille tarifaire pour les nouveaux services proposés par l'association en fonction des options choisies par l'adhérent pour les nouveaux services proposés par l'association. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale d'ajustement puisque cette grille n'existait pas dans l'association.
15. **La dématérialisation des dossiers adhérents et la saisie en ligne des déclarations des adhérents.** La télétransmission aux services fiscaux des documents déclaratifs devenant obligatoire, l'association a anticipé la date limite d'application de ce dispositif. C'est pourquoi la création du site Web s'est accompagnée de la mise en place, d'un espace adhérent et membre correspondant, permettant la saisie des liasses fiscales et/ou la dématérialisation des dossiers et la mise à disposition du dossier de dépôt, de tableaux récapitulatifs de recettes vierges, des annexes, etc. *Positionnement dans la matrice.* Pour l'association, l'innovation est radicale (de rattrapage) puisque les fonctionnalités n'existaient pas. Elle a nécessité également de nouvelles compétences en informatique.

- 16. La création d'un espace documentaire uniquement accessible aux adhérents et membres correspondants.** Il s'agit de la publication sur la plateforme collaborative du cabinet de l'ensemble de la documentation (guide de l'adhérent, flash, notes techniques, notes d'informations, de circulaires, etc.). *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation radicale de rattrapage.
- 17. L'impression de documents de travail et l'utilisation de papier recyclé.** Il a été demandé à l'ensemble du personnel de réutiliser du papier « verso » pour réimprimer des documents de travail et de privilégier l'édition recto-verso et en format « livret ». Pour l'usage interne de l'association, l'utilisation de papier recyclé a été généralisée. *Positionnement dans la matrice.* Il s'agit d'une innovation incrémentale d'amélioration puisque certains collaborateurs avaient pris l'initiative d'utiliser du papier « brouillon » pour leurs documents de travail au lieu de mettre à la poubelle systématiquement ce papier.

Annexe du chapitre 7

Annexe 7.1 Les indicateurs de performance retenus dans chaque dimension

Finance (économique)		Clients et adaptation à l'environnement			
Intitulé	Questions	Intitulé	Questions	Intitulé	Questions
Rentabilité assurée durablement	Perfc_rfdur	Compétitivité et marque comme avantages concurrentiels	Q17 perf.d_compet Q9 marq_ac	Pratiques commerciales, communication, marketing	Q17 perf.d_pc
Pérennité (survie-développement)	Q17 perf.d_peren Perfc_sd	Opinion clients : services répondant à leur attentes, voire au-delà	perfc_cltsa	Attitude pro active, réactivité, projet de cabinet	Q17 perd.d_pros perfc_proa perfc_av
Prévision & budgets	Q16. veille_prev	Satisfaction des clients	Q17perf.d_satis	Capacité d'adaptation à l'environnement	Q17 perd.d_adapt
Gestion : croissance de l'activité, efficacité	Q17 perf.d_gest	Valeur utile	Q17perf.d_vu	Etudes de marché	Q16 veille_et.mar
Création de valeur (propriétaires, etc.)	Q17 perf.d_cv				
Renouvellement de résultats positifs, satisfaisants	Q17perf.d_resul			Veille (intelligence éco)	Q16 veille_sect.act Q16 veille_op.me Q16 veille_concu Q16 veille_ct
Processus interne et organisation		Légitimité/professionnalisme			
Intitulé	Questions	Intitulé	Questions		
Innovations pratiques managériales et amélioration pratiques (process, méthodes)	Q17 perf.d_in.pm, Q17 perf.d_pm	Professionnalisme	Q17 perf.d_prof		
Innovation de produits et services	Q17 perf.d_in.ps perfc_inps	Valeurs, réputation (image, notoriété)	Q17perf.d_val Q9 marq_reput		
Adaptation aux NTIC, introduction NTIC	Q17 perf.d_ntic	Protection et Institutions	Q9 marq_res Q9 marq_prot		
Veille technologique	Q16 veille_s.t	Confiance éthique et savoir	Q9 marq_atouts		
		Qualité de services	perfc_qualse Q17 perf.d_qs		

Tableau 75 : Les indicateurs de performance retenus dans chaque dimension

Annexe 7.2 La codification des intitulés des questions 16 à 19

N° Question	Libellé question	Codification libellé	N° Question	Libellé question	Codification libellé
9	Q9. Pensez-vous que la logique de marque soit un vecteur essentiel de création de valeur pour la profession comptable et ses parties prenantes ?	Q9.prof_marq	17	Q17. Quelle importance attachez-vous aux éléments suivants représentatifs de la performance durable de votre cabinet ? [Compétitivité et recherche d'avantages concurrentiels]	Q17.perf.d_compet
9	Parmi les objectifs stratégiques de la marque "Expert-comptable", quel est le degré d'importance que vous accordez à la chacun d'entre-eux ? [Promotion des atouts de la profession : confiance, sécurité, éthique, transparence, savoir, proximité]	Q9.marq_atouts	17	Q17. Quelle importance attachez-vous aux éléments suivants représentatifs de la performance durable de votre cabinet ? [Démarche pro-active]	Q17.perf.d_pros
9	Parmi les objectifs stratégiques de la marque "Expert-comptable", quel est le degré d'importance que vous accordez à la chacun d'entre-eux ? [Levier de différenciation concurrentielle]	Q9.marq_ac	17	Q17. Quelle importance attachez-vous aux éléments suivants représentatifs de la performance durable de votre cabinet ? [Excellence associée à la qualité des services]	Q17.perf.d_qs
9	Parmi les objectifs stratégiques de la marque "Expert-comptable", quel est le degré d'importance que vous accordez à la chacun d'entre-eux ? [Développement dans la durée de l'excellence de la relation avec le client, fondée sur le professionnalisme et l'engagement]	Q9.marq_clients	17	Q17. Quelle importance attachez-vous aux éléments suivants représentatifs de la performance durable de votre cabinet ? [Excellence associée au professionnalisme]	Q17.perf.d_prof
9	Parmi les objectifs stratégiques de la marque "Expert-comptable", quel est le degré d'importance que vous accordez à la chacun d'entre-eux ? [Augmentation de la notoriété et de la réputation]	Q9.marq_reput	17	Q17. Quelle importance attachez-vous aux éléments suivants représentatifs de la performance durable de votre cabinet ? [Excellence associée à la création de valeur]	Q17.perf.d_cv
9	Parmi les objectifs stratégiques de la marque "Expert-comptable", quel est le degré d'importance que vous accordez à la chacun d'entre-eux ? [Innovation en interne et en externe par co-création d'offres et de services]	Q9.marq_innov	17	Q17. Quelle importance attachez-vous aux éléments suivants représentatifs de la performance durable de votre cabinet ? [Excellence associée à la satisfaction des clients]	Q17.perf.d_satis
9	Parmi les objectifs stratégiques de la marque "Expert-comptable", quel est le degré d'importance que vous accordez à la chacun d'entre-eux ? [Levier de croissance et source d'opportunités]	Q9.marq_crois	17	Q17. Quelle importance attachez-vous aux éléments suivants représentatifs de la performance durable de votre cabinet ? [Gestion : rentabilité, efficacité, efficience]	Q17.perf.d_gest
9	Parmi les objectifs stratégiques de la marque "Expert-comptable", quel est le degré d'importance que vous accordez à la chacun d'entre-eux ? [Dynamisation de la notion de réseau d'experts comptables regroupés au sein de l'Ordre]	Q9.marq_res	17	Q17. Quelle importance attachez-vous aux éléments suivants représentatifs de la performance durable de votre cabinet ? [Pérennité (survie et développement)]	Q17.perf.d_peren
9	Parmi les objectifs stratégiques de la marque "Expert-comptable", quel est le degré d'importance que vous accordez à la chacun d'entre-eux ? [Protection de la marque : signature Signexpert]	Q9.marq_prot	17	Q17. Quelle importance attachez-vous aux éléments suivants représentatifs de la performance durable de votre cabinet ? [Production d'une valeur utile]	Q17.perf.d_vut
16	Q16. Afin de recueillir des informations sur votre environnement, votre cabinet [s'informe de l'opinion de ses clients (satisfaction, besoins, attentes, etc.)]	Q16.veille_clt	17	Q17. Quelle importance attachez-vous aux éléments suivants représentatifs de la performance durable de votre cabinet ? [Innovation en termes de produits et services]	Q17.perf.d_ps
16	Q16. Afin de recueillir des informations sur votre environnement, votre cabinet [scrute les actions des concurrents]	Q16.veille_concur	17	Q17. Quelle importance attachez-vous aux éléments suivants représentatifs de la performance durable de votre cabinet ? [Innovation en termes de pratiques managériales]	Q17.perf.d_in.pm
16	Q16. Afin de recueillir des informations sur votre environnement, votre cabinet [établit des prévisions (budgets, réestimés, suivi budgétaire, etc.)]	Q16.veille_prev	17	Q17. Quelle importance attachez-vous aux éléments suivants représentatifs de la performance durable de votre cabinet ? [Capacité à renouveler de façon récurrente des résultats positifs et satisfaisants]	Q17.perf.d_resul
16	Q16. Afin de recueillir des informations sur votre environnement, votre cabinet [fait ou commande des études de marchés]	Q16.veille_et.m	17	Q17. Quelle importance attachez-vous aux éléments suivants représentatifs de la performance durable de votre cabinet ? [Nouvelles technologies et systèmes d'information]	Q17.perf.d_ntic
16	Q16. Afin de recueillir des informations sur votre environnement, votre cabinet [identifie les opportunités et les menaces]	Q16.veille_op.me	17	Q17. Quelle importance attachez-vous aux éléments suivants représentatifs de la performance durable de votre cabinet ? [Pratiques commerciales (relations client, marketing)]	Q17.perf.d_pc
16	Q16. Afin de recueillir des informations sur votre environnement, votre cabinet [fait de la veille économique, juridique, réglementaire, technologique de son secteur d'activité et de celui de ses clients]	Q16.veille_sect.act	17	Q17. Quelle importance attachez-vous aux éléments suivants représentatifs de la performance durable de votre cabinet ? [Pratiques de management]	Q17.perf.d_pm
16	Q16. Afin de recueillir des informations sur votre environnement, votre cabinet [utilise des solutions techniques (logiciels du type Diane)]	Q16.veille_s.t	17	Q17. Quelle importance attachez-vous aux éléments suivants représentatifs de la performance durable de votre cabinet ? [Valeurs (marque, déontologie, éthique, culture, légitimité, etc.)]	Q17.perf.d_val
17	Q17. Quelle importance attachez-vous aux éléments suivants représentatifs de la performance durable de votre cabinet ? [Capacité d'adaptation du cabinet à son environnement]	Q17.perf.d_adapt			

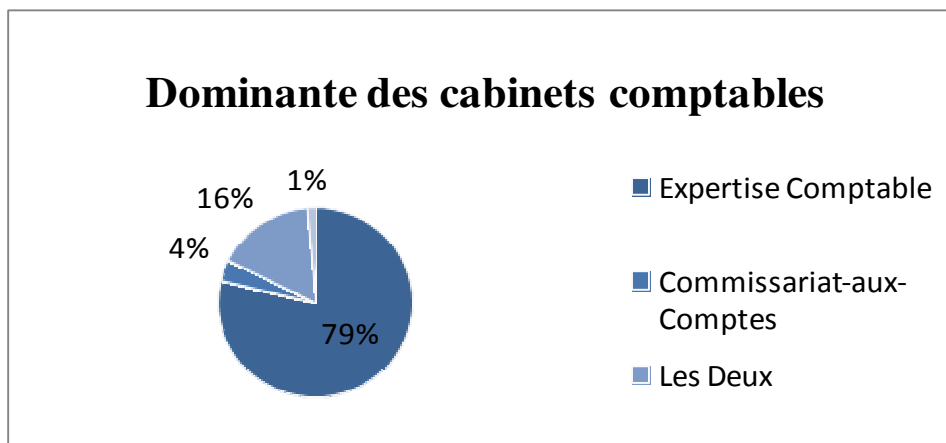
N° Question	Libellé question	Codification libellé	N° Question	Libellé question	Codification libellé
18	Q18. Selon vous, l'innovation dans les cabinets comptables contribue [à leur compétitivité]	Q18.innov_compet	19	Q19. Parmi la liste des stratégies d'innovations ci-dessus, quel est le degré d'importance accordée par votre cabinet à chacun d'entre-eux ? [Les outils de communication novateurs]	Q19.stinno_oc
18	Q18. Selon vous, l'innovation dans les cabinets comptables contribue [à leur croissance (moteur)]	Q18.innov_croiss	19	Q19. Parmi la liste des stratégies d'innovations ci-dessus, quel est le degré d'importance accordée par votre cabinet à chacun d'entre-eux ? [Le déploiement des nouvelles technologies (plateformes collaboratives, Cloud Computing, etc.), dématérialisation..]	Q19.stinno_dntic
18	Q18. Selon vous, l'innovation dans les cabinets comptables contribue [à investir les marchés de demain]	Q18.innov_marc	19	Q19. Parmi la liste des stratégies d'innovations ci-dessus, quel est le degré d'importance accordée par votre cabinet à chacun d'entre-eux ? [L'investissement dans la relation client (logiciels, par exemple)]	Q19.stinno_rclt
18	Q18. Selon vous, l'innovation dans les cabinets comptables contribue [à garantir la survie]	Q18.innov_survie	19	Q19. Parmi la liste des stratégies d'innovations ci-dessus, quel est le degré d'importance accordée par votre cabinet à chacun d'entre-eux ? [La certification qualité (ISO)]	Q19.stinno_cert
18	Q18. Selon vous, l'innovation dans les cabinets comptables contribue [à bâtir un nouveau modèle de cabinet]	Q18.innov_nmod	19	Q19. Parmi la liste des stratégies d'innovations ci-dessus, quel est le degré d'importance accordée par votre cabinet à chacun d'entre-eux ? [L'adhésion, l'adossment à des réseaux]	Q19.stinno_res
18	Q18. Selon vous, l'innovation dans les cabinets comptables contribue [à coproduire des services et produits]	Q18.innov_prod		Un cabinet dont la rentabilité financière est assurée durablement	perfc_rfdur
18	Q18. Selon vous, l'innovation dans les cabinets comptables contribue [à accroître les compétences]	Q18.innov_compet		Un cabinet dont les travaux sont de qualité et délivrés dans les délais	perfc_qualse
18	Q18. Selon vous, l'innovation dans les cabinets comptables contribue [à trouver les moyens d'être meilleur que les autres (de se différencier)]	Q18.innov_diff		Un cabinet dont les clients sont satisfaits et qui va au-delà de leurs attentes	perfc_cltsa
19	Q19. Parmi la liste des stratégies d'innovations ci-dessus, quel est le degré d'importance accordée par votre cabinet à chacun d'entre-eux ? [La spécialisation (ex. niches)]	Q19.stinno_spec		Un cabinet qui a une politique d'innovation en matière de produits et services et de pratiques managériales	perfc_inps
19	Q19. Parmi la liste des stratégies d'innovations ci-dessus, quel est le degré d'importance accordée par votre cabinet à chacun d'entre-eux ? [Le "low cost"]	Q19.stinno_lc		Un cabinet qui adopte systématiquement une attitude proactive	perfc_atproa
19	Q19. Parmi la liste des stratégies d'innovations ci-dessus, quel est le degré d'importance accordée par votre cabinet à chacun d'entre-eux ? [Le "full service"]	Q19.stinno_fs		un cabinet qui agit maintenant pour aujourd'hui mais aussi pour son avenir	perfc_avenir
19	Q19. Parmi la liste des stratégies d'innovations ci-dessus, quel est le degré d'importance accordée par votre cabinet à chacun d'entre-eux ? [Nouvelles offres de services et produits pour fidéliser la clientèle]	Q19.stinno_nof		Un cabinet qui se préoccupe de sa survie-développement	perfc_sd
19	Q19. Parmi la liste des stratégies d'innovations ci-dessus, quel est le degré d'importance accordée par votre cabinet à chacun d'entre-eux ? [La diversification par le biais de nouveaux services destinés à de nouveaux marchés]	Q19.stinno_nm			
19	Q19. Parmi la liste des stratégies d'innovations ci-dessus, quel est le degré d'importance accordée par votre cabinet à chacun d'entre-eux ? [Les démarches marketing (construction d'offres de services et leur "packaging", etc.)]	Q19.stinno_mkt			
19	Q19. Parmi la liste des stratégies d'innovations ci-dessus, quel est le degré d'importance accordée par votre cabinet à chacun d'entre-eux ? [Le renforcement de la légitimité (réputation, marque Expert Comptable, Signature)]	Q19.stinno_leg			

Tableau 76 : Extrait du tableau de codification des variables issues du questionnaire

Annexe 7.3. Analyse univariée des variables nominales du questionnaire « Innovation levier de performance durable »

7.3.1 Dominante du cabinet

Dominante du cabinet	Effectif	Pourcentage	Fréquence cumulée en %
Expertise Comptable	111	78,72	78,72
Commissariat-aux-Comptes	5	3,55	82,27
Les Deux	23	16,31	98,58
Autres	2	1,42	100
Total	141	100	



7.3.2 Adhésion à un réseau, groupement, association technique

Membre Ass. Technique					
Valeur	Fréquence	%	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé	
Case non cochée	1	129	91,49	91,49	91,49
Case cochée	2	12	8,51	8,51	100
Total		141	100	100	
Membre Grpt					
Valeur	Fréquence	%	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé	
Case non cochée	1	118	83,69	83,69	83,69
Case cochée	2	23	16,31	16,31	100
Total		141	100	100	
Membre Réseau intégré					
Valeur	Fréquence	%	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé	
Case non cochée	1	135	95,74	95,74	95,74
Case cochée	2	6	4,26	4,26	100
Total		141	100	100	

Nous constatons que peu de répondants ont adhéré à un réseau indépendant de cabinets (comme France Défi, Synerga, Différence, etc.), à une association technique (comme ATH) ou à un réseau dit « Intégré » (comme In Extensio).

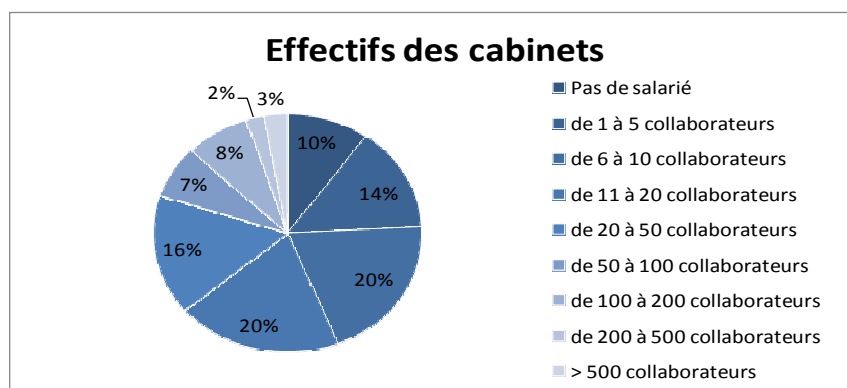
7.3.3 Type de cabinet

Indépendant					
Valeur	Fréquence	%	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé	
Case non cochée	1	51	36,17	36,17	36,17
Cas cochée	2	90	63,83	63,83	100
Total		141	100	100	
National					
Valeur	Fréquence	%	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé	
Case non cochée	1	134	95,04	95,04	95,04
Cas cochée	2	7	4,96	4,96	100
Total		141	100	100	
Régional					
Valeur	Fréquence	%	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé	
Case non cochée	1	104	73,76	73,76	73,76
Case cochée	2	37	26,24	26,24	100
Total		141	100	100	
Local					
Valeur	Fréquence	%	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé	
Case non cochée	1	95	67,38	67,38	67,38
Case cochée	2	46	32,62	32,62	100
Total		141	100	100	
Pluridisciplinaire					
Valeur	Fréquence	%	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé	
Case non cochée	1	117	82,98	82,98	82,98
Case cochée	2	24	17,02	17,02	100
Total		141	100	100	
BIG 4					
Valeur	Fréquence	%	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé	
Case non cochée	1	138	97,87	97,87	97,87
Case cochée	2	3	2,13	2,13	100
Total		141	100	100	

Ces réponses sont difficilement exploitables. Nous pensons que les répondants ont coché à la fois « cabinets locaux, régionaux, indépendants ». Force est de constater que les répondants sont majoritairement des cabinets indépendants et de proximité. Trois cabinets font partie des *Bigs* et 24 cabinets sont pluridisciplinaires.

7.3.4 Effectifs

Valeur	Effectif	Pourcentage	Fréquence cumulée
Pas de salarié	14	9,93%	9,93%
de 1 à 5 collaborateurs	20	14,18%	24,11%
de 6 à 10 collaborateurs	28	19,86%	43,97%
de 11 à 20 collaborateurs	28	19,86%	63,83%
de 20 à 50 collaborateurs	23	16,31%	80,14%
de 50 à 100 collaborateurs	10	7,09%	87,23%
de 100 à 200 collaborateurs	11	7,80%	95,04%
de 200 à 500 collaborateurs	3	2,13%	97,17%
> 500 collaborateurs	4	2,84%	100,00%
Total	141	99,99%	



7.3.5 Répartition du chiffre d'affaires des cabinets par métiers

C.A. Expertise comptable	Effectif	Pourcentage	Fréquence cumulée en %
- de 10 %	4	2,84	2,84
De 10 % à 30 %	6	4,26	7,1
De 30 % à 50 %	27	19,15	26,25
De 50 % à 70 %	76	53,9	80,14
< 70 %	28	19,86	100
Total	141	100	

Commentaires : Pour 54 % des répondants, les missions d'expertises représentent entre 50 et 70 % du chiffre d'affaires global.

C.A. CAC et Audit	Effectif	Pourcentage	Fréquence cumulée en %
- de 10 %	86	60,99	60,99
De 10 % à 30 %	37	26,24	87,23
De 30 % à 50 %	15	10,64	97,87
De 50 à 70 %	1	0,71	98,58
> 70 %	2	1,42	100
Total	141	100	

Commentaires : Pour 61 % des répondants, les missions de commissariat aux comptes et d'audit représentent moins de 10 % du chiffre d'affaires global.

C.A. Social & Paie	Effectif	Pourcentage	Fréquence cumulée en %
- de 10 %	36	25,53	25,53
De 10 % à 30 %	90	63,83	89,36
De 30 % à 50 %	15	10,64	100
Total	141	100	

Commentaires : Pour 64 % des répondants, les missions Paie et Social représentent entre 10 et 30 % du chiffre d'affaires ce qui est un chiffre très significatif.

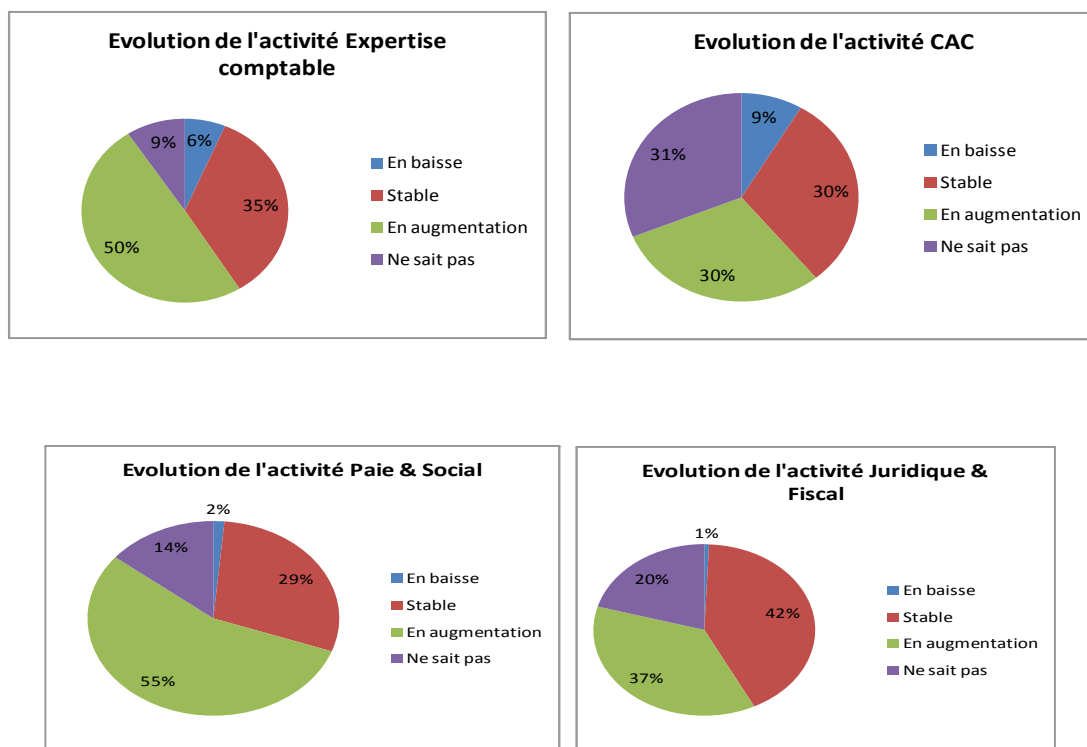
C.A. Jur & Fisc	Effectif	Pourcentage	Fréquence cumulée en %
Moins de 10 %	77	54,61	54,61
de 10 % à 30 %	58	41,13	95,74
de 30 % à 50 %	6	4,26	100
Total	141	100	

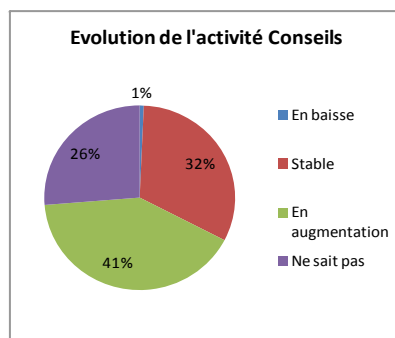
Commentaires : Pour 55 % des répondants, les missions Juridiques et Fiscales représentent moins de 10 % du chiffre d'affaires. Selon le type de cabinets, ces missions sont réalisées par un cabinet juridique ou sont noyées dans la facturation.

C.A. Conseils autres	Effectif	Pourcentage	Fréquence cumulée en %
Moins de 10 %	97	68,79	68,79
De 10 % à 30 %	37	26,24	95,04
De 30 % à 50 %	2	1,42	96,45
De 50 % à 70 %	1	0,71	97,16
> 70 %	4	2,84	100
Total	141	100	

Nous constatons, que les missions de Conseil représentant moins de 10 % du chiffre d'affaires pour 69 % des répondants. Cependant 27 % des cabinets estiment que le Conseil représentent entre 3 et 10 % du chiffre d'affaires global de leur cabinet. Ce pourcentage élevé nous interpelle, car les études, réalisées par les institutions professionnelles et autres, révèlent des chiffres bien inférieurs. Les experts-comptables dispensent des conseils, mais ces conseils ne sont pas systématiquement facturés à part (intégrés dans la mission traditionnelle).

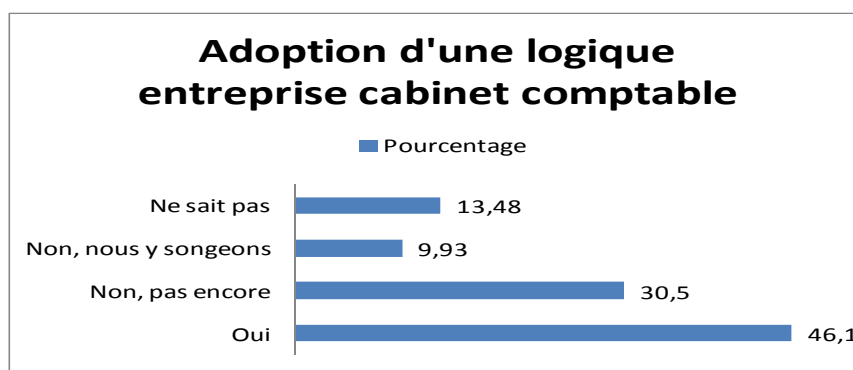
7.3.6 Graphiques « Évolution du chiffre d'affaires par métiers »





Commentaires : Le pourcentage des répondants qui ne savent pas quelle sera l'évolution du chiffre d'affaires par métier est important. Nous supposons qu'ils ne disposent probablement pas d'outils de gestion.

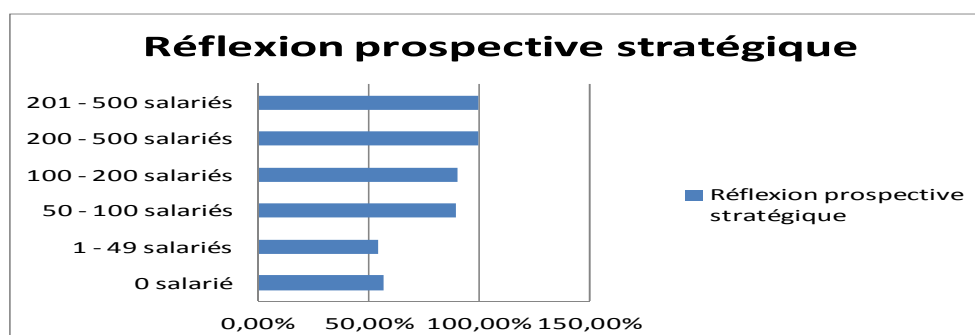
7.3.7 Franchissement du cap vers un modèle entreprise cabinet comptable



Commentaires : Près de 50 % des interrogés estiment avoir franchi le cap (c'est-à-dire avoir adopté une posture entrepreneuriale). Ce qui est frappant, ce sont les 13 % des répondants « qui ne savent pas ».

7.3.8 Démarche prospective stratégique

	0 salarié	1-49 salariés	50-100 salariés	100-200 salariés	200-500 salariés	201 - 500 salariés	Ensemble
Réflexion prospective stratégique	8	54	9	10	4	3	88
Nombre de répondants par tranche	14	99	10	11	4	3	141



Commentaires : Plus de 62 % des répondants réfléchissent aux futurs souhaitables pour leur cabinet (projet de cabinet).

7.3.9 Description des réponses « mieux vous connaître »

Sexe	Effectif	Pourcentage	Fréquence cumulée en %
Homme	101	71,63	71,63
Femme	40	28,37	100
Total	141	100	
Fonction exercée	Effectif	Pourcentage	Fréquence cumulée en %
Expert Comptable	45	31,91	31,91
Commissaire-aux-Comptes	4	2,84	34,75
Les deux	56	39,72	74,47
Expert-Comptable stagiaire	17	12,06	86,52
Collaborateur de cabinet	16	11,35	97,87
autre	3	2,13	100
Total	141	100	
Associé	Effectif	Pourcentage	Fréquence cumulée en %
Oui	78	55,32	55,32
Non	63	44,68	100
Total	141	100	
Directeur de mission	Effectif	Pourcentage	Fréquence cumulée en %
Case non cochée	134	95,04	95,04
Case cochée	7	4,96	100
Total	141	100	
Chef de mission	Effectif	Pourcentage	Fréquence cumulée en %
Case non cochée	135	96,43	96,43
Case cochée	5	3,57	100
	1	Manquant(e)	
Total	141	100	
Nb d'années de pratique professionnelle	Effectif	Pourcentage	Fréquence cumulée en %
< 1 an	12	8,51	8,51
entre 1 et 5 ans	24	17,02	25,53
entre 10 et 20 ans	56	39,72	65,25
> 20 ans	49	34,75	100
Total	141	100	
Participation à des travaux institutionnels	Effectif	Pourcentage	Fréquence cumulée en %
Oui	57	40,43	40,43
Non	84	59,57	100
Total	141	100	

Annexe 7.4 Analyse univariée des variables ordinales du questionnaire « Innovation levier de performance durable »

7.4.1 Description des variables ordinales « Évolution du modèle professionnel »

Variable	N	Moyenne	Écart-type	Minimum	Maximum	IC borne inf	IC borne sup	Commentaire	
EVOLUTION DU MODELE PROFESSIONNEL									
Q6	Représentation profession comptable	141	4,28	0,78	1	5	4,15	4,41	Élevée
Q7	Prest. de Serv. comme un autre	141	2,84	1,36	1	5	2,62	3,06	modéré
Q8	Pérennité & qualité de services et réponses aux demandes	141	4,3	0,86	1	5	4,16	4,44	Élevée
<i>Logique de marque : vecteur de création de valeur</i>									
Q9	Marque Expert comptable	141	3,58	1,02	1	5	3,41	3,75	+Moyen
Q9	Marque Atout	141	4,19	0,8	1	5	4,06	4,32	Élevée
Q9	Marque & Différenciation	141	3,35	1,09	1	5	3,17	3,53	modéré+
Q9	Marque & durabilité rel. clts	141	4,09	0,88	1	5	3,94	4,24	Élevée
Q9	Marque & réputation	141	3,7	0,88	1	5	3,55	3,85	+Moyen
Q9	Marque & Innovation	141	3,35	1,09	1	5	3,17	3,53	modéré+
Q9	Marque & levier crois.	141	3,23	0,96	1	5	3,07	3,39	modéré
Q9	Marque & rés. institutionnel	141	2,93	1,02	1	5	2,76	3,10	modéré
Q9	Marque & Protection	141	3,06	1,17	1	5	2,87	3,25	modéré
<i>Libéralisation des services</i>									
Q10	Libéralisation & crois.	141	3,15	1,09	1	5	2,97	3,33	modéré
<i>Pratiques et Défis à relever pour la profession</i>									
Q11	Align. durable performance & prat. actuelles	141	3,28	1	1	5	3,11	3,45	modéré
Q11	Inflat. réglementaire & Complexification	141	3,95	0,82	2	5	3,81	4,09	+Moyen
Q11	Attract. & fidélisation clts	141	4,16	0,82	2	5	4,02	4,30	Élevée
Q11	Attentes & besoins clts	141	4,35	0,69	2	5	4,24	4,46	Élevée+
Q11	Concurrence intra-inter prof.	141	3,18	0,91	1	5	3,03	3,33	modéré
Q11	Concur. autres prof. réglementées	141	3,09	0,99	1	5	2,93	3,25	modéré
Q11	Tensions sur les prix	141	3,62	0,93	1	5	3,47	3,77	+Moyen
Q11	Ouverture commerciale	141	3,42	1,05	1	5	3,25	3,59	modéré+
Q11	Changement de culture	141	3,48	1,08	1	5	3,30	3,66	modéré+
Q11	Changement de périmètre	141	3,61	0,99	1	5	3,45	3,77	+Moyen
Q11	Adaptation aux NTIC	141	4,08	0,89	1	5	3,93	4,23	Élevée
Q11	Nouveaux clients	141	4,25	0,85	1	5	4,11	4,39	Élevée
<i>Adoption d'une posture d'entrepreneurs</i>									
Q12	Entrepreneurs & pérennité	141	4,14	0,91	1	5	3,99	4,29	Élevée

7.4.2 Description des variables ordinales « La démarche prospective » & « Points de vue sur le concept de performance durable »

Variable	N	Moyenne	Écart-type	Minimum	Maximum	IC borne inf	IC borne sup	Commentaire	
ANTICIPATION (PROSPECTIVE)									
Q13	Logique entrepreneur & profession	141	4,1	0,98	1	5	3,94	4,26	Élevée
<i>La veille au sein de la profession comptable</i>									
Q16	Veille clients	141	2,99	0,92	1	5	2,84	3,14	Modéré moins
Q16	Veille concurrents	141	2,89	0,85	1	5	2,75	3,03	Modéré moins
Q16	Ets. prévisions	141	3,48	1,2	1	5	3,28	3,68	modéré +
Q16	Etudes de marché	141	1,7	0,97	1	5	1,54	1,86	très faible
Q16	Identif. menaces & opportunités	141	2,95	0,94	1	5	2,79	3,11	modéré
Q16	Veille secteur d'activités	141	3,48	1,07	1	5	3,30	3,66	modéré +
Q16	Veille solut. techniques	141	2,7	1,37	1	5	2,47	2,93	faible

	Variable	N	Moyenne	Écart-type	Minimum	Maximum	IC borne inf	IC borne sup	
LA PERFORMANCE DURABLE DANS LA PROFESSION COMPTABLE									
<i>Points de vue sur la performance durable</i>									
Q17	Adaptation environnement	141	4,28	0,68	1	5	4,17	4,39	Elevée
Q17	Compétitivité	141	4,06	0,83	1	5	3,92	4,20	Elevée
Q17	Pro activité	141	3,92	0,96	1	5	3,76	4,08	++Moyen
Q17	Qualité de services	141	4,29	0,69	1	5	4,18	4,40	Elevée
Q17	Professionalisme	141	4,23	0,73	1	5	4,11	4,35	Elevée
Q17	Création de valeur	141	3,95	0,76	2	5	3,82	4,08	++ Moyen
Q17	Satisfaction client	141	4,53	0,57	3	5	4,44	4,62	Elevée+
Q17	Performance économique	141	4,1	0,71	1	5	3,98	4,22	Elevée
Q17	Pérennité	141	4,13	0,76	1	5	4,00	4,26	Elevée
Q17	Production valeur utile	141	3,78	0,88	1	5	3,63	3,93	++ Moyen
Q17	Innovation P & S	141	3,78	0,9	1	5	3,63	3,93	++ Moyen
Q17	Innovation prat. managériales	141	3,62	0,92	1	5	3,47	3,77	+ Moyen
Q17	Résult. positifs et satisf. LT	141	3,91	0,74	2	5	3,79	4,03	++ Moyen
Q17	NTIC	141	4,1	0,82	1	5	3,96	4,24	Elevée
Q17	Pratiques commerciales	141	3,79	0,98	1	6	3,63	3,95	++ Moyen
Q17	Pratique de management	141	3,71	0,96	1	5	3,55	3,87	+ Moyen
Q17	Valeurs	141	3,89	1,06	1	5	3,72	4,06	++ Moyen

7.4.3 Description des variables ordinales « l'innovation levier de performance durable »

	Variable	N	Moyenne	Écart-type	Minimum	Maximum	IC borne inf	IC borne sup	
L'INNOVATION CREATRICE DE PERFORMANCE DURABLE									
<i>Contribution de l'innovation dans les cabinets comptables</i>									
Q18	Innov & compétitivité	141	4,1	0,71	2	5	3,98	4,22	Elevée
Q18	Innov & croiss.	141	4,07	0,74	2	5	3,95	4,19	Elevée
Q18	Innov & Marchés de deman	141	3,91	0,78	2	5	3,78	4,04	++ Moyen
Q18	Innov & survie	141	3,68	0,93	1	5	3,53	3,83	+ Moyen
Q18	Innov & NFO	141	3,98	2,61	2	33	3,55	4,41	++ Moyen
Q18	Innov & Coproduc. P & S	141	3,59	0,85	1	5	3,45	3,73	+ Moyen
Q18	Innov & compétences	141	3,95	0,78	1	5	3,82	4,08	++ Moyen
Q18	Innov & être le meilleur	141	4,15	0,84	1	6	4,01	4,29	Elevée
<i>Stratégies d'innovation dans les cabinets comptables</i>									
Q19	strat innov & specialisation	141	3,53	1,16	1	5	3,34	3,72	+ Moyen
Q19	strat innov & low cost	141	2,22	1,12	0	5	2,04	2,40	faible
Q19	strat innov & full service	141	3,85	1,03	1	5	3,68	4,02	++ Moyen
Q19	strat innov & nouv offres	141	3,86	0,87	1	5	3,72	4,00	++ Moyen
Q19	strat innov & nouv marchés	141	3,38	1,02	1	5	3,21	3,55	modéré
Q19	strat innov & mkt	141	3,57	1,1	1	5	3,39	3,75	+ Moyen
Q19	strat innov & légitimité	141	3,59	1,01	1	5	3,42	3,76	+ Moyen
Q19	strat innov & communication	141	3,57	0,94	1	5	3,41	3,73	+ Moyen
Q19	strat innov & NTIC	141	3,77	1,06	1	5	3,60	3,94	++ Moyen
Q19	strat innov & rel. clts	141	3,63	1,08	1	5	3,45	3,81	+ Moyen
Q19	strat innov & certification	141	2,57	1,21	1	5	2,37	2,77	faible
Q19	strat innov & réseaux	141	2,94	1,29	1	5	2,73	3,15	modéré

7.4.4 Description des variables ordinales « Qu'est-ce qu'un cabinet performant ? »

	Variable	Moyenne	Écart-type	IC borne inf	IC borne sup	Commentaire
QU'EST-CE UN CABINET PERFORMANT ?						
	Rentabilité financière durable	7,17	2,02	6,84	7,50	Elevée
	Travaux de qualité et délais	8,01	2,31	7,63	8,39	Elevée
	Satisf. clts au-delà attentes	8,27	2,27	7,90	8,64	Elevée
	Politique d'innovations	7,35	2,01	7,02	7,68	Elevée
	Attitude proactive	7,43	2,06	7,09	7,77	Elevée
	Agir aujourd'hui pour demain	7,45	1,81	7,15	7,75	Elevée
	Survie-développement sur LT	7,27	2,3	6,89	7,65	Elevée

Annexe 7.5 Analyse factorielle

7.5.1 Analyse factorielle Q17 « Éléments représentatifs de performance durable d'un cabinet comptable »

Analyse factorielle "Performance durable" (Q17)

Test of the hypothesis that 9 factors are sufficient.

The chi square statistic is 17.32 on 19 degrees of freedom.

The p-value is 0.568

			Interprétation								
			Professionalisme et qualité	Process interne et adaptation	Pratiques commerciales et management	Compétitivité et adaptation à l'environnement	Innovation managériales	Economique			
Items	Étiquettes	Singularités Uniquenesses	Factor1	Factor2	Factor3	Factor4	Factor5	Factor6	Factor7	Factor8	Factor9
q17.perf.d_adapt	Adaptation environnement	0.296	0,172			0,772	0,155			0,145	
q17.perf.d_compet	Compétitivité	0.262		0,451	0,282	0,605		0,203	0,108		0,188
q17.perf.d_cv	Création de valeur	0.450	0,338		0,177	0,189	0,319	0,188	0,341		0,334
q17.perf.d_gest	Performance économique	0.475	0,277		0,156		0,126	0,614			0,14
q17.perf.d_in.pm	Innovation prat. managériales	0.005		0,281	0,259	0,153	0,835	0,273	0,145	0,168	
q17.perf.d_ntic	NTIC	0.391	0,193	0,713		0,113	0,14	0,107			
q17.perf.d_pc	Pratiques commerciales	0.015		0,2	0,925	0,185	0,186			0,114	
q17.perf.d_peren	Pérennité	0.476		0,139		0,13	0,12	0,647	0,196		
q17.perf.d_pm	Pratiques de management	0.263	0,105	0,2	0,448	0,109	0,456	0,277		0,365	0,223
q17.perf.d_prof	Professionalisme	0.160	0,894					0,125		0,104	
q17.perf.d_pros	Pro activité	0.193	0,213	0,606	0,227	0,411	0,116	-0,168	0,123	0,201	0,278
q17.perf.d_ps	Innovation P & S	0.519		0,359	0,353	0,265	0,267		0,255		
q17.perf.d_qs	Qualité de services	0.164	0,869	0,19				0,105	0,127		0,112
q17.perf.d_resul	Résult. Positifs et satisf. LT	0.442	0,144	0,481	0,366		0,178	0,316	0,152	0,105	
q17.perf.d_satis	Satisfaction client	0.589	0,499	0,121	0,183	0,264		0,179			
q17.perf.d_val	Valeurs	0.005	0,187	0,142	0,147	0,159	0,156	0,131	0,144	0,912	
q17.perf.d_vut	Production valeur utile	0.005	0,204	0,197		0,132	0,109	0,147	0,918	0,14	

Loadings	Factor1	Factor2	Factor3	Factor4	Factor5	Factor6	Factor7	Factor8	Factor9
SS (somme des carrés)	2,232	1,742	1,638	1,453	1,273	1,272	1,203	1,145	0,331
Variance expliquée	0,131	0,102	0,096	0,085	0,075	0,075	0,071	0,067	0,019
Variance cumulée expliquée	0,131	0,234	0,33	0,416	0,49	0,565	0,636	0,703	0,723

Indice KMO et test de Bartlett		
Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin.		,827
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approximé	1077,633
	ddl	120
	Signification de Bartlett	,000

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,892	17

7.5.2 Analyse factorielle Q18 « Contribution de l'innovation »

Analyse factorielle "Innovation" (Q18)

Items	Etiquettes	Singularités Uniquenesses	Interprétations			
			Croissance et compétitivité	Compétences	Différenciation	Produits et services
			Factor1	Factor2	Factor3	Factor4
q18.innov_compét	Compétences	0,005	0,196	0,93	0,275	0,125
q18.innov_compet	Compétitivité	0,493	0,668		0,229	
q18.innov_croiss	Croissance	0,176	0,899			
q18.innov_diff	Différenciation	0,215	0,214	0,267	0,815	
q18.innov_marc	Marchés de demain	0,576	0,587	0,18	0,206	
q18.innov_nmod	Nouveaux modèles d'ent	0,979				0,14
q18.innov_prod	P & S	0,005	0,261	0,322	0,227	0,878
q18.innov_survie	Pérennité (survie)	0,748	0,49			

Loadings	Factor1	Factor2	Factor3	Factor4
SS (somme des carrés)	1,992	1,088	0,895	0,828
Variance expliquée	0,249	0,136	0,112	0,103
Variance cumulée expliquée	0,249	0,385	0,497	0,600

Indice KMO et test de Bartlett		
Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin.		,750
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approximé	282,991
	ddl	28
	Signification de Bartlett	,000

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,520	8

7.5.3 Analyse factorielle Q19 « Stratégies d'innovation »

Loadings:			NTIC/Ocommun		FULL SERV	Certificat.	Légitimité	Spécialisat°	
Items	Etiquettes	Singularités Uniquenesses	Factor1	Factor2	Factor3	Factor4	Factor5	Factor6	Factor7
q19.stinno_cert	Certification	0,258	0,118	0,133		0,805	0,118		0,203
q19.stinno_dntic	NTIC	0,41	0,744				0,134		
q19.stinno_fs	Full service	0,005		0,138	0,975				0,121
q19.stinno_lc	Low Cost	0,846			0,198	0,124		0,11	0,275
q19.stinno_leg	Légitimité	0,03	0,257		0,102	0,105	0,934		
q19.stinno_mkt	Marketing	0,353	0,559	0,382	0,164	0,126			0,38
q19.stinno_nm	Nouveaux Marchés	0,476	0,223	0,525		0,138		0,194	0,373
q19.stinno_nof	Nouvelles offres	0,005	0,229	0,931	0,155	0,215			
q19.stinno_oc	Outils de com.	0,36	0,709	0,223			0,232		0,129
q19.stinno_rclt	Relation clients	0,55	0,61	0,138		0,168		0,158	
q19.stinno_res	Réseaux	0,672	0,296	0,189		0,436		0,106	
q19.stinno_spec	Spécialisation	0,338	0,104					0,796	

		Factor1	Factor2	Factor3	Factor4	Factor5	Factor6	Factor7
SS	loadings	2,025	1,435	1,071	1,004	0,975	0,724	0,462
Proportion	Var	0,169	0,12	0,089	0,084	0,081	0,06	0,039
Cumulative	Var	0,169	0,288	0,378	0,461	0,543	0,603	0,641

Indice KMO et test de Bartlett		
Mesure de précision de l'échantillonnage de		,786
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approximé	429,554
	ddl	66
	Signification de Bartlett	,000

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,788	12

Annexe 7.6 Corrélations Rhô de Spearman Q17/Q18/Q19 « Performance, Innovation, Stratégies d'innovation »

trait4bis

1

28/07/2014

CORRELATION BIVARIEES de SPEARMAN

		Q17.perf.d adapt	Q17.perf.d compet	Q17.perf.d cv	Q17.perf.d gest	Q17.perf.d in pm	Q17.perf.d ntc	Q17.perf.d pc	Q17.perf.d peren	Q17.perf.d pm
		Adapt Environnement	Compétitivité	Création de valeur	Performance économique	Innovation pratiques managériales	NTIC	Pratiques commerciales	Pérennité	Pratiques de management
Q17.perf.d adapt	Adapt. Environnement	1.000								
Q17.perf.d compet	Compétitivité	0.524	1.000							
Q17.perf.d cv	Création de valeur	0.319	0.316	1.000						
Q17.perf.d gest	Performance économique	0.217	0.267	0.341	1.000					
Q17.perf.d in pm	Innovation pratiques managériales	0.317	0.300	0.433	0.312	1.000				
Q17.perf.d ntc	NTIC	0.339	0.407	0.231	0.230	0.423	1.000			
Q17.perf.d pc	Pratiques commerciales	0.265	0.448	0.328	0.272	0.544	0.333	1.000		
Q17.perf.d peren	Pérennité	0.276	0.312	0.256	0.500	0.350	0.279	0.156	1.000	
Q17.perf.d pm	Pratiques de management	0.241	0.333	0.398	0.356	0.701	0.311	0.636	0.290	1.000
Q17.perf.d prof	Professionalisme	0.289	0.109	0.373	0.365	0.199	0.182	0.112	0.261	0.181
Q17.perf.d pros	Pro activité	0.416	0.801	0.409	0.129	0.421	0.505	0.464	0.125	0.405
Q17.perf.d ps	Produits et services	0.346	0.422	0.283	0.160	0.538	0.472	0.516	0.172	0.434
Q17.perf.d qs	Qualité des services	0.280	0.170	0.456	0.367	0.192	0.220	0.100	0.273	0.200
Q17.perf.d resul	Résultats	0.238	0.394	0.326	0.327	0.517	0.433	0.477	0.304	0.445
Q17.perf.d satis	Satisfaction client	0.342	0.340	0.279	0.272	0.267	0.256	0.287	0.248	0.257
Q17.perf.d val	Valeurs	0.287	0.201	0.318	0.243	0.441	0.255	0.344	0.251	0.531
Q17.perf.d vut	Valeur utile	0.262	0.313	0.524	0.159	0.334	0.251	0.115	0.342	0.254
Q18.innov.compet.t	Innov. Compétences	0.196	0.244	0.312	0.311	0.328	0.210	0.299	0.328	0.371
Q18.innov.compet	Compétitivité	0.441	0.239	0.179	0.186	0.256	0.336	0.297	0.192	0.193
Q18.innov.croiss	Contrib. Croissance	0.358	0.313	0.115	0.216	0.334	0.462	0.320	0.182	0.333
Q18.innov.diff	Etre le meilleur (différenciation)	0.329	0.331	0.345	0.235	0.338	0.247	0.330	0.110	0.298
Q18.innov.marc	Marchés de demain	0.218	0.288	0.342	0.222	0.295	0.361	0.271	0.230	0.300
Q18.innov.nmod	Nouveaux modes d'organisation	0.245	0.115	0.180	0.158	0.251	0.143	0.165	0.261	0.235
Q18.innov.prod	Production et co production P&S	0.169	0.189	0.166	0.216	0.223	0.162	0.149	0.305	0.245
Q18.innov.survie	Survie	0.221	0.161	0.164	0.156	0.392	0.335	0.164	0.188	0.252
Q19.strimo.cert	Stratégie de certification	-0.081	0.044	0.152	0.057	0.201	0.162	0.277	0.002	0.245
Q19.strimo.dntic	Stratégie de dével. NTIC	0.224	0.217	0.261	0.205	0.400	0.511	0.354	0.151	0.304
Q19.strimo.fs	Stratégie de Full Service	0.305	0.197	0.374	0.256	0.364	0.267	0.176	0.242	0.283
Q19.strimo.lc	Stratégie de Low Cost	0.089	0.116	-0.020	0.115	0.074	0.137	0.137	0.019	0.167
Q19.strimo.leg	Stratégie de renforç. Légitimité	0.202	0.253	0.209	0.237	0.379	0.275	0.194	0.246	0.355
Q19.strimo.mkt	Stratégie de marketing	0.197	0.432	0.272	0.103	0.394	0.316	0.567	0.167	0.379
Q19.strimo.nm	Stratégie de nouveaux marchés	0.184	0.322	0.175	0.156	0.195	0.133	0.350	-0.021	0.207
Q19.strimo.ncof	Stratégie de Nvelle offres	0.281	0.275	0.235	0.038	0.202	0.152	0.390	0.074	0.299
Q19.strimo.oc	Stratégie d'outils de communication	0.284	0.318	0.171	0.159	0.423	0.396	0.488	0.195	0.471
Q19.strimo.ret	Stratégie relations clients	0.249	0.232	0.215	0.096	0.341	0.327	0.466	0.178	0.373
Q19.strimo.res	Stratégie réseaux	0.079	0.128	0.204	0.178	0.289	0.173	0.362	0.097	0.435
Q19.strimo.spe	Stratégie spécialisation	0.176	0.039	0.184	0.179	0.109	0.189	0.028	0.029	0.131

tra14bis

2

26/07/2014

CORRELATION BIVARIEES de SPEARMAN

		Q17.perf.d prof	Q17.perf.d pros	Q17.perf.d ps	Q17.perf.d qs	Q17.perf.d resul	Q17.perf.d satis	Q17.perf.d val	Q17.perf.d vut	Q18.innov comp&t	Q18.innov compet
		Professionalisme	Pro activité	Produits & Services	Qualité des services	Résultats	Satisfaction clients	Valeurs	Valeur utile	Innov. Compétences	Innov. Compétitivité
Q17.perf.d adapt	Adapt. Environnement										
Q17.perf.d compet	Compétitivité										
Q17.perf.d cv	Création de valeur										
Q17.perf.d gest	Performance économique										
Q17.perf.d in.pm	Innovation pratiques managériales										
Q17.perf.d ntic	NTIC										
Q17.perf.d pc	Pratiques commerciales										
Q17.perf.d peren	Persévérance										
Q17.perf.d pm	Pratiques de management										
Q17.perf.d prof	Professionalisme	1,000									
Q17.perf.d pros	Pro activité	0,177	1,000								
Q17.perf.d ps	Produits et services	0,034	0,504	1,000							
Q17.perf.d qs	Qualité des services	0,822	0,256	0,053	1,000						
Q17.perf.d resul	Résultats	0,229	0,359	0,443	0,243	1,000					
Q17.perf.d satis	Satisfaction client	0,508	0,292	0,178	0,477	0,277	1,000				
Q17.perf.d val	Valeurs	0,268	0,365	0,313	0,222	0,351	0,288	1,000			
Q17.perf.d vut	Valeur utile	0,226	0,353	0,359	0,289	0,321	0,243	0,354	1,000		
Q18.innov comp&t	Innov. Compétences	0,163	0,080	0,252	0,230	0,365	0,203	0,221	0,220	1,000	
Q18.innov compet	Compétitivité	0,222	0,282	0,372	0,151	0,299	0,258	0,245	0,216	0,222	1,000
Q18.innov crois	Contrib. Croissance	0,085	0,395	0,475	0,069	0,273	0,204	0,208	0,204	0,283	0,570
Q18.innov diff	Etre le meilleur (différenciation)	0,317	0,341	0,375	0,289	0,297	0,319	0,303	0,289	0,483	0,378
Q18.innov marc	Marchés de demain	0,084	0,316	0,380	0,058	0,304	0,242	0,165	0,249	0,300	0,421
Q18.innov nmod	Nouveaux modes d'organisation	0,034	0,149	0,329	0,127	0,253	0,146	0,248	0,349	0,288	0,272
Q18.innov prod	Production et co production P&S	0,026	0,145	0,295	0,112	0,248	0,179	0,112	0,247	0,494	0,317
Q18.innov survie	Survie	0,127	0,218	0,271	0,106	0,177	0,100	0,114	0,108	0,241	0,339
Q19.inno cert	Stratégie de certification	0,007	0,072	0,176	0,064	0,247	0,150	0,231	-0,001	0,230	0,060
Q19.inno dntic	Stratégie de dével. NTIC	0,144	0,384	0,308	0,150	0,425	0,272	0,189	0,153	0,235	0,291
Q19.inno fs	Stratégie de Full Service	0,159	0,264	0,262	0,194	0,246	0,154	0,323	0,268	0,258	0,180
Q19.inno lc	Stratégie de Low Cost	0,009	0,111	0,038	0,076	0,030	0,033	0,031	-0,024	0,120	0,118
Q19.inno leg	Stratégie de renfort. Légitimité	0,213	0,216	0,140	0,172	0,395	0,222	0,456	0,152	0,277	0,122
Q19.inno mixt	Stratégie de marketing	-0,023	0,560	0,446	0,033	0,373	0,232	0,243	0,216	0,180	0,252
Q19.inno nm	Stratégie de nouveaux marchés	0,087	0,365	0,416	0,108	0,301	0,175	0,153	0,005	0,138	0,139
Q19.inno cnof	Stratégie de Nvelle offres	0,091	0,292	0,442	0,062	0,240	0,247	0,219	0,215	0,173	0,121
Q19.inno oc	Stratégie d'outils de communication	0,037	0,347	0,426	0,072	0,431	0,237	0,224	0,193	0,347	0,205
Q19.inno rct	Stratégie relations clients	0,126	0,271	0,378	0,131	0,311	0,293	0,310	0,186	0,218	0,175
Q19.inno res	Stratégie réseaux	-0,024	0,160	0,309	-0,005	0,256	0,112	0,310	0,091	0,092	0,050
Q19.inno spe	Stratégie spécialisation	0,293	0,210	0,104	0,236	0,174	0,279	0,166	0,160	0,037	0,368

trait4b1s

3

28/07/2014

CORRELATION BIVARIEES de SPEARMAN

		Q18.innov.croiss <i>Innov. Croissance</i>	Q18.innov.diff <i>Innov. Differentiation</i>	Q18.innov.marc <i>Innov. Marchés</i>	Q18.innov.nmod <i>Innov. Nouveaux modes</i>	Q18.innov.prod <i>Innov. Produits</i>	Q18.innov.survie <i>strat. Survie</i>	Q19.strino.cert <i>Strat. Certification</i>	Q19.strino.dntic <i>Strat. Dév. NTIC</i>	Q19.strino.fs <i>Strat. Full service</i>
Q17.perf.d.adapt	Adapt. Environnement									
Q17.perf.d.compet	Compétitivité									
Q17.perf.d.cv	Création de valeur									
Q17.perf.d.gest	Performance économique									
Q17.perf.d.in.pem	Innovation pratiques managériales									
Q17.perf.d.ntic	NTIC									
Q17.perf.d.pc	Pratiques commerciales									
Q17.perf.d.perea	Parannite									
Q17.perf.d.pem	Pratiques de management									
Q17.perf.d.prof	Professionalisme									
Q17.perf.d.pros	Pro activité									
Q17.perf.d.ps	Produits et services									
Q17.perf.d.qs	Qualité des services									
Q17.perf.d.reul	Résultats									
Q17.perf.d.satis	Satisfaction client									
Q17.perf.d.val	Valeurs									
Q17.perf.d.vut	Valeur utile									
Q18.innov.compl.t	Innov. Compétences									
Q18.innov.compet	Compétitivité									
Q18.innov.croiss	Contrib. Croissance	1,000								
Q18.innov.diff	Etre le meilleur (differentiation)	0,339	1,000							
Q18.innov.marc	Marchés de demain	0,560	0,348	1,000						
Q18.innov.nmod	Nouveaux modes d'organisation	0,343	0,230	0,259	1,000					
Q18.innov.prod	Production et co production P&S	0,330	0,269	0,294	0,513	1,000				
Q18.innov.survie	Survie	0,420	0,171	0,275	0,211	0,175	1,000			
Q19.strino.cert	Stratégie de certification	0,123	0,113	0,223	0,137	0,155	0,041	1,000		
Q19.strino.dntic	Stratégie de dével. NTIC	0,304	0,265	0,304	0,122	0,236	0,235	0,188	1,000	
Q19.strino.fs	Stratégie de Full Service	0,303	0,151	0,134	0,225	0,123	0,174	0,151	0,096	1,000
Q19.strino.lc	Stratégie de Low Cost	0,157	-0,028	-0,001	0,204	0,172	0,186	0,178	0,071	0,212
Q19.strino.leq	Stratégie de renforç. Légitimité	0,167	0,186	0,167	0,142	0,097	0,264	0,225	0,301	0,184
Q19.strino.mkt	Stratégie de marketing	0,402	0,204	0,383	0,229	0,244	0,178	0,284	0,398	0,277
Q19.strino.nm	Stratégie de nouveaux marchés	0,198	0,197	0,311	0,167	0,191	0,152	0,252	0,158	0,148
Q19.strino.cnof	Stratégie de Nvells offres	0,234	0,171	0,289	0,255	0,254	0,093	0,299	0,141	0,221
Q19.strino.oc	Stratégie d'outils de communication	0,351	0,247	0,273	0,252	0,379	0,276	0,202	0,520	0,050
Q19.strino.rct	Stratégie relations clients	0,203	0,279	0,239	0,261	0,111	0,001	0,230	0,452	0,120
Q19.strino.res	Stratégie réseaux	0,133	0,192	0,233	0,026	0,047	0,125	0,408	0,208	0,130
Q19.strino.spe	Stratégie spécialisation	0,253	0,249	0,217	0,086	0,079	0,147	0,070	0,099	0,086

trail4b1s

4

28/07/2014

CORRELATION BIVARIÉES de SPEARMAN

		Q19:rinno lc	Q19:rinno leg	Q19:rinno mlk	Q19:rinno nm	Q19:rinno cnof	Q19:rinno oc	Q19:rinno rct	Q19:rinno res	Q19:rinno spe
		Strat. Low cost	strat. Légitimité	strat. Mkt	Strat. Nouve. Marchés	Strat. Nouvelles offres	Strat. Outils comm	Strat. Rel clients	Strat. Réseaux	Strat. Spécialisation
Q17.perf.d_adopt	Adapt. Environnement									
Q17.perf.d_compet	Compétitivité									
Q17.perf.d_cv	Création de valeur									
Q17.perf.d_gest	Performance économique									
Q17.perf.d_in_pm	Innovation pratiques managériales									
Q17.perf.d_ntic	NTIC									
Q17.perf.d_pc	Pratiques commerciales									
Q17.perf.d_perem	Paramètres									
Q17.perf.d_pm	Pratiques de management									
Q17.perf.d_prof	Professionalisme									
Q17.perf.d_proz	Pro activité									
Q17.perf.d_ps	Produits et services									
Q17.perf.d_qs	Qualité des services									
Q17.perf.d_resul	Résultats									
Q17.perf.d_satis	Satisfaction client									
Q17.perf.d_val	Valeurs									
Q17.perf.d_vut	Valeur utile									
Q18.innov.compt.t	Innov. Compétences									
Q18.innov.compet	Compétitivité									
Q18.innov.croiss	Contrib. Croissance									
Q18.innov.diff	Etre le meilleur (différentiation)									
Q18.innov.marc	Marchés de demain									
Q18.innov.nmod	Nouveaux modes d'organisation									
Q18.innov.prod	Production et co production P&S									
Q18.innov.survie	Survie									
Q19.rinno.cert	Stratégie de certification									
Q19.rinno.datic	Stratégie de dével. NTIC									
Q19.rinno.fs	Stratégie de Full Service	0,212	0,184							
Q19.rinno.lc	Stratégie de Low Cost	1,000	0,154							
Q19.rinno.leg	Stratégie de renforç. Légitimité	0,154	1,000							
Q19.rinno.mlk	Stratégie de marketing	0,166	0,224	1,000						
Q19.rinno.nm	Stratégie de nouveaux marchés	0,152	0,149	0,459	1,000					
Q19.rinno.cnof	Stratégie de N'velle offres	0,052	0,135	0,488	0,522	1,000				
Q19.rinno.oc	Stratégie d'outils de communication	0,150	0,386	0,510	0,279	0,370	1,000			
Q19.rinno.rct	Stratégie relations clients	0,149	0,181	0,357	0,250	0,316	0,490	1,000		
Q19.rinno.res	Stratégie réseaux	0,096	0,136	0,292	0,220	0,338	0,275	0,293	1,000	
Q19.rinno.spe	Stratégie spécialisation	0,090	0,063	0,094	0,229	0,090	0,112	0,162	0,171	1,000

Annexe 7.7 Corrélations Rhô de Spearman Dimension Finance

Extraits du tableau des corrélations de la dimension *finance* réalisées sous Spss

	Q16.veille_prev	Q17.perf.d_cv	Q17.perf.d_gest	Q17.perf.d_peren	Q17.perf.d_resul	perfc_rfdur	perfc_sd
Q18.innov_compet	,233**	,179*	,186*	,192*	,299**	,190*	,135
Q18.innov_croiss	,240**	,115	,216*	,182*	,273**	,133	,153
Q18.innov_marc	,294**	,342**	,222**	,230**	,304**	,087	,161
Q18.innov_survie	,168*	,164	,156	,188*	,177*	,168*	,304**
Q18.innov_nmod	,135	,180*	,158	,261**	,253**	,022	,204*
Q18.innov_prod	,090	,166*	,216*	,305**	,248**	,051	,336**
Q18.innov_compét	,035	,312**	,311**	,328**	,365**	,104	,172*
Q18.innov_diff	,165	,345**	,235**	,110	,297**	,104	-.017
Q19.stinno_spec	,261**	,184*	,179*	,029	,174*	-.053	-.038
Q19.stinno_lc	-.001	-.020	,115	,019	,030	,017	,076
Q19.stinno_fs	,294**	,374**	,256**	,242**	,246**	,075	,077
Q19.stinno_nof	,236**	,235**	,038	,074	,240**	,056	,107
Q19.stinno_nm	,176*	,175*	,156	-.021	,301**	,054	,018
Q19.stinno_mkt	,195*	,272**	,103	,167*	,373**	,076	,155
Q19.stinno_leg	,178*	,209*	,237**	,246**	,395**	,047	,161
Q19.stinno_oc	,172*	,171*	,159	,195*	,431**	,011	,173*
Q19.stinno_dntic	,184*	,261**	,205*	,151	,425**	,066	,116
Q19.stinno_rclt	,172*	,215*	,096	,178*	,311**	-.053	-.054
Q19.stinno_cert	,157	,152	,057	,002	,247**	,132	,095
Q19.stinno_res	,183	,204*	,178*	,097	,256**	,061	,009
Q16.veille_prev	1,000	,395**	,246**	,189*	,199*	,027	-.058
Q17.perf.d_cv	,395**	1,000	,341**	,256**	,326**	,071	,105
Q17.perf.d_gest	,246**	,341**	1,000	,500**	,327**	,052	,061
Q17.perf.d_peren	,189*	,256**	,500**	1,000	,304**	,018	,248**
Q17.perf.d_resul	,199*	,326**	,327**	,304**	1,000	,114	,230**
perfc_rfdur	,027	,071	,052	,018	,114	1,000	,414**
perfc_sd	-.058	,105	,061	,248**	,230**	,414**	1,000

** : La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

* : La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

Annexe 7.8 Corrélations Rhô de Spearman Dimension Clients / Adaptation à l'environnement

Extraits du tableau des corrélations de la dimension *client* réalisées sous Spss

	Q17.perf.d_compet	Q17.perf.d_satis	Q17.perf.d_vut	Q17.perf.d_pc	Q16.veille_clt	perfc_cltsa	Q9.marq_ac
Q18.innov_compet	,239**	,258**	,216**	,297**	,235**	,155	,138
Q18.innov_croiss	,313**	,204*	,204*	,320**	,031	,116	,129
Q18.innov_marc	,288**	,242**	,249**	,271**	,176*	,003	,124
Q18.innov_survie	,161	,100	,108	,164	,029	,062	,127
Q18.innov_nmod	,115	,146	,349**	,165	,045	,158	,222**
Q18.innov_prod	,189*	,179*	,247**	,149	-,010	,145	,235**
Q18.innov_compét	,244**	,203*	,220**	,299**	,109	,204*	,194*
Q18.innov_diff	,331**	,319**	,289**	,330**	,151	,287**	,108
Q19.stinno_spec	,039	,279**	,160	,028	,220**	-,038	,053
Q19.stinno_lc	,116	,033	-,024	,137	,003	-,094	,053
Q19.stinno_fs	,197*	,154	,268**	,176*	,109	,035	,143
Q19.stinno_nof	,275**	,247**	,215*	,390**	,123	,047	,359**
Q19.stinno_nm	,322**	,175*	,005	,350**	,161	-,108	,331**
Q19.stinno_mkt	,432**	,232**	,216*	,567**	,142	-,008	,274**
Q19.stinno_leg	,253**	,222**	,152	,194*	,162	,115	,034
Q19.stinno_oc	,318**	,237**	,193*	,488**	,094	,108	,168*
Q19.stinno_dntic	,217**	,272**	,153	,354**	,177*	,045	,030
Q19.stinno_rclt	,232**	,293**	,186*	,466**	,288**	,029	,171*
Q19.stinno_cert	,044	,150	-,001	,277**	,189*	,064	,054
Q19.stinno_res	,128	,112	,091	,362**	,006	-,062	,124
Q17.perf.d_compet	1,000	,340**	,313**	,448**	,124	,045	,231**
Q17.perf.d_satis	,340**	1,000	,243**	,287**	,330**	,052	,147
Q17.perf.d_vut	,313**	,243**	1,000	,115	,209*	,136	,166*
Q17.perf.d_pc	,448**	,287**	,115	1,000	,223**	,046	,231**
Q16.veille_clt	,124	,330**	,209*	,223**	1,000	,090	-,069
perfc_cltsa	,045	,052	,136	,046	,090	1,000	,062
Q9.marq_ac	,231**	,147	,166*	,231**	-,069	,062	1,000

** . La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

**Extraits du tableau des corrélations de la dimension *adaptation à l'environnement*
réalisées sous Spss**

	Q17.perf.d_adapt	Q17.perf.d_compet	Q17.perf.d_pros	perfc_atproa	perfc_avenir
Q18.innov_compet	,441**	,239**	,282**	,263**	,354**
Q18.innov_croiss	,358**	,313**	,395**	,363**	,404**
Q18.innov_marc	,218**	,288**	,316**	,248**	,266**
Q18.innov_survie	,221**	,161	,218**	,138	,333**
Q18.innov_nmod	,245**	,115	,149	,185*	,217**
Q18.innov_prod	,169*	,189*	,145	,219**	,279**
Q18.innov_compét	,196*	,244**	,080	,172*	,178*
Q18.innov_diff	,329**	,331**	,341**	,370**	,313**
Q19.stinno_spec	,176*	,039	,210*	,171*	,124
Q19.stinno_lc	,089	,116	,111	,039	-,003
Q19.stinno_fs	,305**	,197*	,264**	,129	,141
Q19.stinno_nof	,281**	,275**	,292**	,232**	,150
Q19.stinno_nm	,184*	,322**	,365**	,192*	,156
Q19.stinno_mkt	,197*	,432**	,560**	,377**	,293**
Q19.stinno_leg	,202*	,253**	,216*	,204*	,264**
Q19.stinno_oc	,284**	,318**	,347**	,448**	,422**
Q19.stinno_dntic	,224**	,217**	,384**	,339**	,226**
Q19.stinno_cert	-,081	,044	,072	,208*	,034
Q19.stinno_res	,079	,128	,160	,238**	,040
Q16.veille_concur	,372**	,417**	,402**	,281**	,276**
Q16.veille_et.m	,166*	,273**	,186*	,120	,077
Q16.veille_op.me	,324**	,394**	,394**	,235**	,200*
Q16.veille_sect.act	,255**	,145	,129	-,025	,102
Q9.marq_ac	,198*	,231**	,237**	,144	,187*
Q17.perf.d_adapt	1,000	,524**	,416**	,235**	,309**
Q17.perf.d_compet	,524**	1,000	,601**	,259**	,265**
Q17.perf.d_pros	,416**	,601**	1,000	,461**	,320**

* corrélation significative au seuil de confiance de 5 %

** corrélation significatif au seuil de confiance de 1 %

Annexe 7.9 Corrélations Rhô de Spearman Dimension Processus interne

Extraits du tableau des corrélations de la dimension *process interne et organisation* réalisées sous Spss

	Q17.perf.d_ps	Q17.perf.d_in.pm	Q17.perf.d_pm	Q17.perf.d_ntic	perfc_inps
Q18.innov_compet	,372**	,256**	,193*	,336**	,308**
Q18.innov_croiss	,475**	,334**	,333**	,462**	,374**
Q18.innov_marc	,380**	,295**	,300**	,361**	,234**
Q18.innov_survie	,271**	,392**	,252**	,335**	,150
Q18.innov_nmod	,329**	,251**	,235**	,143	,240**
Q18.innov_prod	,295**	,223**	,245**	,162	,259**
Q18.innov_compét	,252**	,328**	,371**	,210*	,175*
Q18.innov_diff	,375**	,338**	,298**	,247**	,328**
Q19.stinno_spec	,104	,109	,131	,189*	,114
Q19.stinno_lc	,038	,074	,167*	,137	-,063
Q19.stinno_fs	,262**	,364**	,283**	,267**	,085
Q19.stinno_nof	,442**	,202*	,299**	,152	,257**
Q19.stinno_nm	,416**	,195*	,207*	,133	,159
Q19.stinno_mkt	,446**	,394**	,379**	,316**	,312**
Q19.stinno_leg	,140	,379**	,355**	,275**	,158
Q19.stinno_oc	,426**	,423**	,471**	,396**	,448**
Q19.stinno_dntic	,308**	,400**	,304**	,511**	,289**
Q19.stinno_rclt	,378**	,341**	,373**	,327**	,239**
Q19.stinno_cert	,176*	,201*	,245**	,162	,137
Q19.stinno_res	,309**	,289**	,435**	,173*	,160
Q16.veille_s.t	,260**	,170*	,128	,223**	,081
Q17.perf.d_ps	1,000	,538**	,434**	,472**	,442**
Q17.perf.d_in.pm	,538**	1,000	,701**	,423**	,270**
Q17.perf.d_pm	,434**	,701**	1,000	,311**	,278**
Q17.perf.d_ntic	,472**	,423**	,311**	1,000	,338**
perfc_inps	,442**	,270**	,278**	,338**	1,000

* corrélation significative au seuil de confiance de 5 %

** corrélation significatif au seuil de confiance de 1 %

Annexe 7.10 Corrélations Rhô de Spearman Dimension Légitimité / Professionnalisme

Extraits du tableau des corrélations de la dimension *légitimité et professionnalisme* réalisées sous Spss

	Q17.perf.d_qs	Q17.perf.d_prof	Q17.perf.d_val	perf_c_qualse
Q18.innov_compet	,151	,222**	,245**	,165
Q18.innov_croiss	,069	,085	,208*	,047
Q18.innov_marc	,058	,084	,165	-,009
Q18.innov_survie	,106	,127	,114	-,012
Q18.innov_nmod	,127	,034	,248**	-,089
Q18.innov_prod	,112	,026	,112	,005
Q18.innov_compét	,230**	,163	,221**	,118
Q18.innov_diff	,289**	,317**	,303**	,177*
Q19.stinno_spec	,236**	,293**	,166*	-,044
Q19.stinno_lc	,076	,009	,031	,003
Q19.stinno_fs	,194*	,159	,323**	,083
Q19.stinno_nof	,062	,091	,219**	-,083
Q19.stinno_nm	,108	,087	,153	-,147
Q19.stinno_mkt	,033	-,023	,243**	-,071
Q19.stinno_leg	,172*	,213*	,456**	,002
Q19.stinno_oc	,072	,037	,224**	-,034
Q19.stinno_dntic	,150	,144	,189*	-,027
Q19.stinno_rclt	,131	,126	,310**	-,102
Q19.stinno_cert	,064	,007	,231**	,064
Q19.stinno_res	-,005	-,024	,310**	-,049
Q9.marq_atouts	,033	,118	,180*	,276**
Q9.marq_reput	,173*	,119	,140	-,025
Q9.marq_res	-,008	-,017	,284**	,196*
Q17.perf.d_qs	1,000	,822**	,222**	,077
Q17.perf.d_prof	,822**	1,000	,268**	,074
Q17.perf.d_val	,222**	,268**	1,000	,019
perf_c_qualse	,077	,074	,019	1,000

** . La corrélation est significative au niveau 0,01

* . La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

Annexe 7.11 Analyse bivariée – ANOVA

7.11.1 Anova « effet de la dominante du cabinet sur la performance, l'innovation et les stratégies d'innovation »

ANNOVA	Q1.p.cab_dom	Somme des carrés	df	Carré des moyennes	F	Signification
Adaptation environnement	Entre les groupes	2,88	3,00	0,96	2,15	0,1
	A l'intérieur des groupes	61,33	137,00	0,45		
	Total	64,21	140,00			
Compétitivité	Entre les groupes	3,76	3,00	1,25	1,87	0,14
	A l'intérieur des groupes	91,79	137,00	0,67		
	Total	95,55	140,00			
Pro activité	Entre les groupes	4,86	3,00	1,62	1,77	0,16
	A l'intérieur des groupes	125,29	137,00	0,91		
	Total	130,14	140,00			
Qualité de services	Entre les groupes	1,10	3,00	0,37	0,76	0,52
	A l'intérieur des groupes	65,98	137,00	0,48		
	Total	67,08	140,00			
Professionalisme	Entre les groupes	0,53	3,00	0,18	0,33	0,81
	A l'intérieur des groupes	74,21	137,00	0,54		
	Total	74,74	140,00			
Création de valeur	Entre les groupes	2,38	3,00	0,79	1,39	0,25
	A l'intérieur des groupes	78,27	137,00	0,57		
	Total	80,65	140,00			
Satisfaction client	Entre les groupes	0,10	3,00	0,03	0,1	0,96
	A l'intérieur des groupes	45,01	137,00	0,33		
	Total	45,11	140,00			
Performance économique	Entre les groupes	0,61	3,00	0,20	0,4	0,76
	A l'intérieur des groupes	70,00	137,00	0,51		
	Total	70,61	140,00			
Pérennité	Entre les groupes	2,29	3,00	0,76	1,34	0,27
	A l'intérieur des groupes	78,15	137,00	0,57		
	Total	80,44	140,00			
Production valeur utile	Entre les groupes	0,83	3,00	0,28	0,35	0,79
	A l'intérieur des groupes	107,36	137,00	0,78		
	Total	108,18	140,00			
Innovation P & S	Entre les groupes	3,25	3,00	1,08	1,36	0,26
	A l'intérieur des groupes	108,94	137,00	0,80		
	Total	112,18	140,00			
Innovation prat. managériales	Entre les groupes	0,48	3,00	0,16	0,19	0,9
	A l'intérieur des groupes	116,84	137,00	0,85		
	Total	117,32	140,00			
Résult. positifs et satisf. LT	Entre les groupes	1,26	3,00	0,42	0,76	0,52
	A l'intérieur des groupes	75,72	137,00	0,55		
	Total	76,98	140,00			
NTIC	Entre les groupes	0,54	3,00	0,18	0,26	0,85
	A l'intérieur des groupes	94,07	137,00	0,69		
	Total	94,61	140,00			
Pratiques commerciales	Entre les groupes	0,09	3,00	0,03	0,03	0,99
	A l'intérieur des groupes	134,95	137,00	0,99		
	Total	135,04	140,00			
Pratique de management	Entre les groupes	1,38	3,00	0,46	0,49	0,69
	A l'intérieur des groupes	127,70	137,00	0,93		
	Total	129,08	140,00			
Valeurs	Entre les groupes	4,81	3,00	1,60	1,43	0,24
	A l'intérieur des groupes	153,37	137,00	1,12		
	Total	158,18	140,00			
Innov & compétitivité	Entre les groupes	0,81	3,00	0,27	0,53	0,66
	A l'intérieur des groupes	69,80	137,00	0,51		
	Total	70,61	140,00			
Innov & croiss.	Entre les groupes	1,86	3,00	0,62	1,13	0,34
	A l'intérieur des groupes	75,43	137,00	0,55		
	Total	77,29	140,00			
Innov & Marchés de deman	Entre les groupes	1,75	3,00	0,58	0,96	0,41
	A l'intérieur des groupes	83,23	137,00	0,61		
	Total	84,98	140,00			
Innov & survie	Entre les groupes	1,67	3,00	0,56	0,64	0,59
	A l'intérieur des groupes	118,97	137,00	0,87		
	Total	120,64	140,00			
Innov & NFO	Entre les groupes	0,64	3,00	0,21	0,03	0,99
	A l'intérieur des groupes	952,30	137,00	6,95		
	Total	952,94	140,00			

ANNOVA	Q1.p.cab_dom	Somme des carrés	df	Carré des moyennes	F	Signification
Innov & Coproduc. P & S	Entre les groupes	3,86	3,00	1,29	1,83	0,14
	Al'intérieur des groupes	96,28	137,00	0,70		
	Total	100,14	140,00			
Innov & compétences	Entre les groupes	0,93	3,00	0,31	0,5	0,68
	Al'intérieur des groupes	83,73	137	0,61		
	Total	84,65	140			
Innov & être le meilleur	Entre les groupes	1,55	3	0,52	0,74	0,53
	Al'intérieur des groupes	96,32	137	0,7		
	Total	97,87	140			
strat innov & specialisation	Entre les groupes	11,92	3	3,97	3,07	0,03
	Al'intérieur des groupes	177,18	137	1,29		
	Total	189,11	140			
strat innov & low cost	Entre les groupes	1,46	3	0,49	0,38	0,77
	Al'intérieur des groupes	174,72	137	1,28		
	Total	176,18	140			
strat innov & full service	Entre les groupes	2,63	3	0,88	0,83	0,48
	Al'intérieur des groupes	145,24	137	1,06		
	Total	147,87	140			
strat innov & nouv offres	Entre les groupes	0,32	3	0,11	0,14	0,94
	Al'intérieur des groupes	106,84	137	0,78		
	Total	107,16	140			
strat innov & nouv marchés	Entre les groupes	6,55	3	2,18	2,13	0,1
	Al'intérieur des groupes	140,52	137	1,03		
	Total	147,08	140			
strat innov & mkt	Entre les groupes	0,47	3	0,16	0,13	0,94
	Al'intérieur des groupes	170,14	137	1,24		
	Total	170,61	140			
strat innov & légitimité	Entre les groupes	0,33	3	0,11	0,11	0,96
	Al'intérieur des groupes	141,81	137	1,04		
	Total	142,14	140			
strat innov & communication	Entre les groupes	0,7	3	0,23	0,26	0,86
	Al'intérieur des groupes	123,91	137	0,9		
	Total	124,61	140			
strat innov & NTIC	Entre les groupes	1,86	3	0,62	0,54	0,65
	Al'intérieur des groupes	156,87	137	1,15		
	Total	158,74	140			
strat innov & rel. clts	Entre les groupes	2,31	3	0,77	0,66	0,58
	Al'intérieur des groupes	160,51	137	1,17		
	Total	162,82	140			
strat innov & certification	Entre les groupes	7,28	3	2,43	1,67	0,18
	Al'intérieur des groupes	199,33	137	1,45		
	Total	206,61	140			
strat innov & réseaux	Entre les groupes	11,12	3	3,71	2,28	0,08
	Al'intérieur des groupes	222,43	137	1,62		
	Total	233,55	140			

7.11.2 Anova « effet de la taille/effectif du cabinet sur la performance, l'innovation et les stratégies d'innovation »

ANNOVA	Q3.effectif	Somme des carrés	df	Carré des moyennes	F	Signification
Adaptation environnement	Entre les groupes	3,69	7	0,53	1,16	0,33
	A l'intérieur des groupes	60,52	133	0,46		
	Total	64,21	140			
Compétitivité	Entre les groupes	6,08	7	0,87	1,29	0,26
	A l'intérieur des groupes	89,47	133	0,67		
	Total	95,55	140			
Pro activité	Entre les groupes	17,55	7	2,51	2,96	0,01
	A l'intérieur des groupes	112,6	133	0,85		
	Total	130,14	140			
Qualité de services	Entre les groupes	3,81	7	0,54	1,15	0,34
	A l'intérieur des groupes	63,27	133	0,48		
	Total	67,08	140			
Professionnalisme	Entre les groupes	3,07	7	0,44	0,81	0,58
	A l'intérieur des groupes	71,67	133	0,54		
	Total	74,74	140			
Création de valeur	Entre les groupes	10,15	7	1,45	2,74	0,01
	A l'intérieur des groupes	70,5	133	0,53		
	Total	80,65	140			
Satisfaction client	Entre les groupes	0,82	7	0,12	0,35	0,93
	A l'intérieur des groupes	44,28	133	0,33		
	Total	45,11	140			
Performance économique	Entre les groupes	2,49	7	0,36	0,7	0,68
	A l'intérieur des groupes	68,12	133	0,51		
	Total	70,61	140			
Pérennité	Entre les groupes	2,51	7	0,36	0,61	0,74
	A l'intérieur des groupes	77,92	133	0,59		
	Total	80,44	140			
Production valeur utile	Entre les groupes	9,15	7	1,31	1,76	0,1
	A l'intérieur des groupes	99,03	133	0,74		
	Total	108,18	140			
Innovation P & S	Entre les groupes	13,57	7	1,94	2,61	0,01
	A l'intérieur des groupes	98,61	133	0,74		
	Total	112,18	140			
Innovation prat. managériales	Entre les groupes	8,77	7	1,25	1,54	0,16
	A l'intérieur des groupes	108,55	133	0,82		
	Total	117,32	140			
Résult. positifs et satisf. LT	Entre les groupes	3,69	7	0,53	0,96	0,47
	A l'intérieur des groupes	73,29	133	0,55		
	Total	76,98	140			
NTIC	Entre les groupes	9,99	7	1,43	2,24	0,03
	A l'intérieur des groupes	84,62	133	0,64		
	Total	94,61	140			
Pratiques commerciales	Entre les groupes	6,27	7	0,9	0,93	0,49
	A l'intérieur des groupes	128,76	133	0,97		
	Total	135,04	140			
Pratique de management	Entre les groupes	6,61	7	0,94	1,03	0,42
	A l'intérieur des groupes	122,47	133	0,92		
	Total	129,08	140			
Valeurs	Entre les groupes	8,72	7	1,25	1,11	0,36
	A l'intérieur des groupes	149,46	133	1,12		
	Total	158,18	140			
Innov & compétitivité	Entre les groupes	7,35	7	1,05	2,21	0,04
	A l'intérieur des groupes	63,26	133	0,48		
	Total	70,61	140			
Innov & croiss.	Entre les groupes	4,23	7	0,6	1,1	0,37
	A l'intérieur des groupes	73,06	133	0,55		
	Total	77,29	140			
Innov & Marchés de deman	Entre les groupes	5,71	7	0,82	1,37	0,22
	A l'intérieur des groupes	79,27	133	0,6		
	Total	84,98	140			
Innov & survie	Entre les groupes	3,86	7	0,55	0,63	0,73
	A l'intérieur des groupes	116,78	133	0,88		
	Total	120,64	140			

	Q3.effectif	Somme des carrés	df	Carré des moyennes	F	Signification
Innov & NFO	Entre les groupes	97,48	7	13,93	2,17	0,04
	A l'intérieur des groupes	855,46	133	6,43		
	Total	952,94	140			
Innov & Coproduc. P & S	Entre les groupes	3,05	7	0,44	0,6	0,76
	A l'intérieur des groupes	97,09	133	0,73		
	Total	100,14	140			
Innov & compétences	Entre les groupes	2,6	7	0,37	0,6	0,75
	A l'intérieur des groupes	82,05	133	0,62		
	Total	84,65	140			
Innov & être le meilleur	Entre les groupes	4,18	7	0,6	0,85	0,55
	A l'intérieur des groupes	93,69	133	0,7		
	Total	97,87	140			
strat innov & specialisation	Entre les groupes	17,54	7	2,51	1,94	0,07
	A l'intérieur des groupes	171,56	133	1,29		
	Total	189,11	140			
strat innov & low cost	Entre les groupes	10,55	7	1,51	1,21	0,3
	A l'intérieur des groupes	165,64	133	1,25		
	Total	176,18	140			
strat innov & full service	Entre les groupes	18,19	7	2,6	2,67	0,01
	A l'intérieur des groupes	129,68	133	0,98		
	Total	147,87	140			
strat innov & nouv offres	Entre les groupes	4,57	7	0,65	0,85	0,55
	A l'intérieur des groupes	102,59	133	0,77		
	Total	107,16	140			
strat innov & nouv marchés	Entre les groupes	16,2	7	2,31	2,35	0,03
	A l'intérieur des groupes	130,87	133	0,98		
	Total	147,08	140			
strat innov & mkt	Entre les groupes	20,62	7	2,95	2,61	0,01
	A l'intérieur des groupes	149,99	133	1,13		
	Total	170,61	140			
strat innov & légitimité	Entre les groupes	0,74	7	0,11	0,1	1
	A l'intérieur des groupes	141,4	133	1,06		
	Total	142,14	140			
strat innov & communication	Entre les groupes	4,85	7	0,69	0,77	0,61
	A l'intérieur des groupes	119,76	133	0,9		
	Total	124,61	140			
strat innov & NTIC	Entre les groupes	19,06	7	2,72	2,59	0,02
	A l'intérieur des groupes	139,68	133	1,05		
	Total	158,74	140			
strat innov & rel. clts	Entre les groupes	9,36	7	1,34	1,16	0,33
	A l'intérieur des groupes	153,46	133	1,15		
	Total	162,82	140			
strat innov & certification	Entre les groupes	8,21	7	1,17	0,79	0,6
	A l'intérieur des groupes	198,4	133	1,49		
	Total	206,61	140			
strat innov & réseaux	Entre les groupes	28,26	7	4,04	2,62	0,01
	A l'intérieur des groupes	205,29	133	1,54		
	Total	233,55	140			

7.11.3 ANNOVA « effet de la fonction occupée sur la performance, l'innovation et les stratégies d'innovation »

ANOVA	sta_fonc.d	Somme des carrés	df	Carré des moyennes	F	Signification
Adaptation environnement	Entre les groupes	4,65	5	0,93	2,11	0,07
	A l'intérieur des groupes	59,56	135	0,44		
	Total	64,21	140			
Compétitivité	Entre les groupes	5,62	5	1,12	1,69	0,14
	A l'intérieur des groupes	89,93	135	0,67		
	Total	95,55	140			
Pro activité	Entre les groupes	20,75	5	4,15	5,12	0,00
	A l'intérieur des groupes	109,39	135	0,81		
	Total	130,14	140			
Qualité de services	Entre les groupes	4,66	5	0,93	2,01	0,08
	A l'intérieur des groupes	62,42	135	0,46		
	Total	67,08	140			
Professionnalisme	Entre les groupes	4,17	5	0,83	1,6	0,17
	A l'intérieur des groupes	70,57	135	0,52		
	Total	74,74	140			
Création de valeur	Entre les groupes	7,01	5	1,4	2,57	0,03
	A l'intérieur des groupes	73,64	135	0,55		
	Total	80,65	140			
Satisfaction client	Entre les groupes	2,62	5	0,52	1,66	0,15
	A l'intérieur des groupes	42,49	135	0,31		
	Total	45,11	140			
Performance économique	Entre les groupes	5,01	5	1	2,06	0,07
	A l'intérieur des groupes	65,6	135	0,49		
	Total	70,61	140			
Pérennité	Entre les groupes	5,56	5	1,11	2,01	0,08
	A l'intérieur des groupes	74,88	135	0,55		
	Total	80,44	140			
Production valeur utile	Entre les groupes	8,06	5	1,61	2,17	0,06
	A l'intérieur des groupes	100,12	135	0,74		
	Total	108,18	140			
Innovation P & S	Entre les groupes	8,81	5	1,76	2,3	0,05
	A l'intérieur des groupes	103,37	135	0,77		
	Total	112,18	140			
Innovation prat. managériales	Entre les groupes	3,18	5	0,64	0,75	0,59
	A l'intérieur des groupes	114,14	135	0,85		
	Total	117,32	140			
Résult. positifs et satisf. LT	Entre les groupes	5,05	5	1,01	1,89	0,10
	A l'intérieur des groupes	71,93	135	0,53		
	Total	76,98	140			
NTIC	Entre les groupes	7,21	5	1,44	2,23	0,06
	A l'intérieur des groupes	87,4	135	0,65		
	Total	94,61	140			
Pratiques commerciales	Entre les groupes	6,94	5	1,39	1,46	0,21
	A l'intérieur des groupes	128,1	135	0,95		
	Total	135,04	140			
Pratique de management	Entre les groupes	8,73	5	1,75	1,96	0,09
	A l'intérieur des groupes	120,35	135	0,89		
	Total	129,08	140			
Valeurs	Entre les groupes	7,69	5	1,54	1,38	0,24
	A l'intérieur des groupes	150,5	135	1,11		
	Total	158,18	140			
Innov & compétitivité	Entre les groupes	2,26	5	0,45	0,89	0,49
	A l'intérieur des groupes	68,35	135	0,51		
	Total	70,61	140			
Innov & croiss.	Entre les groupes	2,79	5	0,56	1,01	0,41
	A l'intérieur des groupes	74,5	135	0,55		
	Total	77,29	140			

ANOVA	sta_fonc.d	Somme des carrés	df	Carré des moyennes	F	
Innov & Marchés de deman	Entre les groupes	5,55	5	1,11	1,89	0,10
	A l'intérieur des groupes	79,43	135	0,59		
	Total	84,98	140			
Innov & survie	Entre les groupes	1,53	5	0,31	0,35	0,88
	A l'intérieur des groupes	119,11	135	0,88		
	Total	120,64	140			
Innov & NFO	Entre les groupes	17,55	5	3,51	0,51	0,77
	A l'intérieur des groupes	935,39	135	6,93		
	Total	952,94	140			
Innov & Coproduc. P & S	Entre les groupes	4,05	5	0,81	1,14	0,34
	A l'intérieur des groupes	96,09	135	0,71		
	Total	100,14	140			
Innov & compétences	Entre les groupes	1,91	5	0,38	0,62	0,68
	A l'intérieur des groupes	82,74	135	0,61		
	Total	84,65	140			
Innov & être le meilleur	Entre les groupes	5,43	5	1,09	1,59	0,17
	A l'intérieur des groupes	92,44	135	0,68		
	Total	97,87	140			
strat innov & specialisation	Entre les groupes	5,96	5	1,19	0,88	0,50
	A l'intérieur des groupes	183,15	135	1,36		
	Total	189,11	140			
strat innov & low cost	Entre les groupes	11,8	5	2,36	1,94	0,09
	A l'intérieur des groupes	164,38	135	1,22		
	Total	176,18	140			
strat innov & full service	Entre les groupes	9,02	5	1,8	1,75	0,13
	A l'intérieur des groupes	138,85	135	1,03		
	Total	147,87	140			
strat innov & nouv offres	Entre les groupes	9,89	5	1,98	2,75	0,02
	A l'intérieur des groupes	97,27	135	0,72		
	Total	107,16	140			
strat innov & nouv marchés	Entre les groupes	8,45	5	1,69	1,65	0,15
	A l'intérieur des groupes	138,62	135	1,03		
	Total	147,08	140			
strat innov & mkt	Entre les groupes	14,42	5	2,88	2,49	0,03
	A l'intérieur des groupes	156,19	135	1,16		
	Total	170,61	140			
strat innov & légitimité	Entre les groupes	1,11	5	0,22	0,21	0,96
	A l'intérieur des groupes	141,03	135	1,04		
	Total	142,14	140			
strat innov & communication	Entre les groupes	6,41	5	1,28	1,46	0,21
	A l'intérieur des groupes	118,2	135	0,88		
	Total	124,61	140			
strat innov & NTIC	Entre les groupes	15,16	5	3,03	2,85	0,02
	A l'intérieur des groupes	143,58	135	1,06		
	Total	158,74	140			
strat innov & rel. clts	Entre les groupes	6,52	5	1,3	1,13	0,35
	A l'intérieur des groupes	156,3	135	1,16		
	Total	162,82	140			
strat innov & certification	Entre les groupes	16,24	5	3,25	2,3	0,05
	A l'intérieur des groupes	190,37	135	1,41		
	Total	206,61	140			
strat innov & réseaux	Entre les groupes	9,6	5	1,92	1,16	0,33
	A l'intérieur des groupes	223,95	135	1,66		
	Total	233,55	140			

7.11.4 ANNOVA « effet de l'ancienneté dans la pratique professionnelle sur la performance, l'innovation et les stratégies d'innovation »

ANOVA		Ancienneté				
ANOVA	sta_anexer (ancienneté)	Somme des carrés	df	Carré des moyennes	F	Signification
Adaptation environnement	Entre les groupes	1,12	3	0,37	0,81	0,49
	A l'intérieur des groupes	63,1	137	0,46		
	Total	64,21	140			
Compétitivité	Entre les groupes	1,91	3	0,64	0,93	0,43
	A l'intérieur des groupes	93,64	137	0,68		
	Total	95,55	140			
Pro activité	Entre les groupes	10,32	3	3,44	3,93	0,01
	A l'intérieur des groupes	119,82	137	0,87		
	Total	130,14	140			
Qualité de services	Entre les groupes	1,96	3	0,65	1,37	0,25
	A l'intérieur des groupes	65,12	137	0,48		
	Total	67,08	140			
Professionnalisme	Entre les groupes	0,2	3	0,07	0,12	0,95
	A l'intérieur des groupes	74,54	137	0,54		
	Total	74,74	140			
Création de valeur	Entre les groupes	1,94	3	0,65	1,13	0,34
	A l'intérieur des groupes	78,71	137	0,57		
	Total	80,65	140			
Satisfaction client	Entre les groupes	0,62	3	0,21	0,64	0,59
	A l'intérieur des groupes	44,48	137	0,32		
	Total	45,11	140			
Performance économique	Entre les groupes	2,29	3	0,76	1,53	0,21
	A l'intérieur des groupes	68,32	137	0,5		
	Total	70,61	140			
Pérennité	Entre les groupes	1,58	3	0,53	0,92	0,44
	A l'intérieur des groupes	78,86	137	0,58		
	Total	80,44	140			
Production valeur utile	Entre les groupes	7,97	3	2,66	3,63	0,01
	A l'intérieur des groupes	100,22	137	0,73		
	Total	108,18	140			
Innovation P & S	Entre les groupes	5,76	3	1,92	2,47	0,06
	A l'intérieur des groupes	106,42	137	0,78		
	Total	112,18	140			
Innovation prat. managériales	Entre les groupes	1,5	3	0,5	0,59	0,62
	A l'intérieur des groupes	115,82	137	0,85		
	Total	117,32	140			
Résult. positifs et satisf. LT	Entre les groupes	3,45	3	1,15	2,14	0,1
	A l'intérieur des groupes	73,53	137	0,54		
	Total	76,98	140			
NTIC	Entre les groupes	5,12	3	1,71	2,61	0,05
	A l'intérieur des groupes	89,49	137	0,65		
	Total	94,61	140			
Pratiques commerciales	Entre les groupes	0,91	3	0,3	0,31	0,82
	A l'intérieur des groupes	134,12	137	0,98		
	Total	135,04	140			
Pratique de management	Entre les groupes	1,88	3	0,63	0,67	0,57
	A l'intérieur des groupes	127,2	137	0,93		
	Total	129,08	140			
Valeurs	Entre les groupes	0,43	3	0,14	0,12	0,95
	A l'intérieur des groupes	157,76	137	1,15		
	Total	158,18	140			
Innov & compétitivité	Entre les groupes	0,97	3	0,32	0,64	0,59
	A l'intérieur des groupes	69,64	137	0,51		
	Total	70,61	140			
Innov & croiss.	Entre les groupes	0,31	3	0,1	0,18	0,91
	A l'intérieur des groupes	76,98	137	0,56		
	Total	77,29	140			
Innov & Marchés de demain	Entre les groupes	4,91	3	1,64	2,8	0,04
	A l'intérieur des groupes	80,07	137	0,58		
	Total	84,98	140			

ANOVA	sta_anexer (ancienneté)	Somme des carrés	df	Carré des moyennes	F	Signification
Innov & survie	Entre les groupes	1,36	3	0,45	0,52	0,67
	A l'intérieur des groupes	119,27	137	0,87		
	Total	120,64	140			
Innov & NFO	Entre les groupes	7,49	3	2,5	0,36	0,78
	A l'intérieur des groupes	945,44	137	6,9		
	Total	952,94	140			
Innov & Coproduc. P & S	Entre les groupes	0,29	3	0,1	0,13	0,94
	A l'intérieur des groupes	99,85	137	0,73		
	Total	100,14	140			
Innov & compétences	Entre les groupes	3,15	3	1,05	1,76	0,16
	A l'intérieur des groupes	81,5	137	0,59		
	Total	84,65	140			
Innov & être le meilleur	Entre les groupes	2,44	3	0,81	1,17	0,32
	A l'intérieur des groupes	95,43	137	0,7		
	Total	97,87	140			
strat innov & specialisation	Entre les groupes	6,52	3	2,17	1,63	0,19
	A l'intérieur des groupes	182,59	137	1,33		
	Total	189,11	140			
strat innov & low cost	Entre les groupes	16,28	3	5,43	4,65	0
	A l'intérieur des groupes	159,91	137	1,17		
	Total	176,18	140			
strat innov & full service	Entre les groupes	2,54	3	0,85	0,8	0,5
	A l'intérieur des groupes	145,33	137	1,06		
	Total	147,87	140			
strat innov & nouv offres	Entre les groupes	3,4	3	1,13	1,5	0,22
	A l'intérieur des groupes	103,76	137	0,76		
	Total	107,16	140			
strat innov & nouv marchés	Entre les groupes	3,46	3	1,15	1,1	0,35
	A l'intérieur des groupes	143,61	137	1,05		
	Total	147,08	140			
strat innov & mkt	Entre les groupes	7,43	3	2,48	2,08	0,11
	A l'intérieur des groupes	163,18	137	1,19		
	Total	170,61	140			
strat innov & légitimité	Entre les groupes	0,62	3	0,21	0,2	0,9
	A l'intérieur des groupes	141,52	137	1,03		
	Total	142,14	140			
strat innov & communication	Entre les groupes	3,83	3	1,28	1,45	0,23
	A l'intérieur des groupes	120,78	137	0,88		
	Total	124,61	140			
strat innov & NTIC	Entre les groupes	7,83	3	2,61	2,37	0,07
	A l'intérieur des groupes	150,91	137	1,1		
	Total	158,74	140			
strat innov & rel. clts	Entre les groupes	5,53	3	1,84	1,61	0,19
	A l'intérieur des groupes	157,29	137	1,15		
	Total	162,82	140			
strat innov & certification	Entre les groupes	5,17	3	1,72	1,17	0,32
	A l'intérieur des groupes	201,44	137	1,47		
	Total	206,61	140			
strat innov & réseaux	Entre les groupes	8,48	3	2,83	1,72	0,17
	A l'intérieur des groupes	225,07	137	1,64		
	Total	233,55	140			

7.11.5 ANNOVA « effet de l'adoption d'une logique entreprise cabinet d'expertise comptable sur la performance

ANOVA

	Q14.adopt_entr	Somme des carrés	df	Carré des moyennes	F	Signification p
Adaptation environnement	Entre les groupes	3,35	3	1,12	2,52	0,06
	A l'intérieur des groupes	60,86	137	0,44		
	Total	64,21	140			
Compétitivité	Entre les groupes	5,68	3	1,89	2,88	0,04
	A l'intérieur des groupes	89,87	137	0,66		
	Total	95,55	140			
Pro activité	Entre les groupes	14,86	3	4,95	5,89	0
	A l'intérieur des groupes	115,28	137	0,84		
	Total	130,14	140			
Qualité de services	Entre les groupes	3,22	3	1,07	2,3	0,08
	A l'intérieur des groupes	63,86	137	0,47		
	Total	67,08	140			
Professionalisme	Entre les groupes	4,73	3	1,58	3,09	0,03
	A l'intérieur des groupes	70,01	137	0,51		
	Total	74,74	140			
Création de valeur	Entre les groupes	4,84	3	1,61	2,91	0,04
	A l'intérieur des groupes	75,81	137	0,55		
	Total	80,65	140			
Satisfaction client	Entre les groupes	0,52	3	0,17	0,53	0,66
	A l'intérieur des groupes	44,59	137	0,33		
	Total	45,11	140			
Performance économique	Entre les groupes	2,42	3	0,81	1,62	0,19
	A l'intérieur des groupes	68,19	137	0,5		
	Total	70,61	140			
Pérennité	Entre les groupes	2,43	3	0,81	1,42	0,24
	A l'intérieur des groupes	78,01	137	0,57		
	Total	80,44	140			
Production valeur utile	Entre les groupes	8,59	3	2,86	3,94	0,01
	A l'intérieur des groupes	99,6	137	0,73		
	Total	108,18	140			
Innovation P & S	Entre les groupes	8,77	3	2,92	3,87	0,01
	A l'intérieur des groupes	103,41	137	0,75		
	Total	112,18	140			
Innovation prat. managériales	Entre les groupes	2,53	3	0,84	1,01	0,39
	A l'intérieur des groupes	114,79	137	0,84		
	Total	117,32	140			
Résult. positifs et satisf. LT	Entre les groupes	0,47	3	0,16	0,28	0,84
	A l'intérieur des groupes	76,51	137	0,56		
	Total	76,98	140			
NTIC	Entre les groupes	5,65	3	1,88	2,9	0,04
	A l'intérieur des groupes	88,96	137	0,65		
	Total	94,61	140			
Pratiques commerciales	Entre les groupes	2,22	3	0,74	0,76	0,52
	A l'intérieur des groupes	132,82	137	0,97		
	Total	135,04	140			
Pratique de management	Entre les groupes	1,06	3	0,35	0,38	0,77
	A l'intérieur des groupes	128,02	137	0,93		
	Total	129,08	140			
Valeurs	Entre les groupes	5,53	3	1,84	1,65	0,18
	A l'intérieur des groupes	152,66	137	1,11		
	Total	158,18	140			
Innov & compétitivité	Entre les groupes	2,12	3	0,71	1,41	0,24
	A l'intérieur des groupes	68,49	137	0,5		
	Total	70,61	140			
Innov & croiss.	Entre les groupes	3,88	3	1,29	2,42	0,07
	A l'intérieur des groupes	73,41	137	0,54		
	Total	77,29	140			
Innov & Marchés de deman	Entre les groupes	4,55	3	1,52	2,58	0,06
	A l'intérieur des groupes	80,43	137	0,59		
	Total	84,98	140			

ANNOVA	Q14.adopt_entr	Somme des carrés	df	Carré des moyennes	F	Signification p
Innov & survie	Entre les groupes	2,05	3	0,68	0,79	0,5
	A l'intérieur des groupes	118,59	137	0,87		
	Total	120,64	140			
Innov & NFO	Entre les groupes	18,89	3	6,3	0,92	0,43
	A l'intérieur des groupes	934,04	137	6,82		
	Total	952,94	140			
Innov & Coproduc. P & S	Entre les groupes	0,26	3	0,09	0,12	0,95
	A l'intérieur des groupes	99,88	137	0,73		
	Total	100,14	140			
Innov & compétences	Entre les groupes	0,17	3	0,06	0,09	0,96
	A l'intérieur des groupes	84,48	137	0,62		
	Total	84,65	140			
Innov & être le meilleur	Entre les groupes	5,51	3	1,84	2,72	0,05
	A l'intérieur des groupes	92,37	137	0,67		
	Total	97,87	140			
strat innov & specialisation	Entre les groupes	8,99	3	3	2,28	0,08
	A l'intérieur des groupes	180,12	137	1,31		
	Total	189,11	140			
strat innov & low cost	Entre les groupes	5	3	1,67	1,33	0,27
	A l'intérieur des groupes	171,18	137	1,25		
	Total	176,18	140			
strat innov & full service	Entre les groupes	3,78	3	1,26	1,2	0,31
	A l'intérieur des groupes	144,09	137	1,05		
	Total	147,87	140			
strat innov & nouv offres	Entre les groupes	2,85	3	0,95	1,25	0,3
	A l'intérieur des groupes	104,31	137	0,76		
	Total	107,16	140			
strat innov & nouv marchés	Entre les groupes	7,94	3	2,65	2,61	0,05
	A l'intérieur des groupes	139,14	137	1,02		
	Total	147,08	140			
strat innov & mkt	Entre les groupes	4,37	3	1,46	1,2	0,31
	A l'intérieur des groupes	166,24	137	1,21		
	Total	170,61	140			
strat innov & légitimité	Entre les groupes	2	3	0,67	0,65	0,58
	A l'intérieur des groupes	140,14	137	1,02		
	Total	142,14	140			
strat innov & communication	Entre les groupes	1,57	3	0,52	0,58	0,63
	A l'intérieur des groupes	123,04	137	0,9		
	Total	124,61	140			
strat innov & NTIC	Entre les groupes	3,54	3	1,18	1,04	0,38
	A l'intérieur des groupes	155,2	137	1,13		
	Total	158,74	140			
strat innov & rel. clts	Entre les groupes	3,82	3	1,27	1,1	0,35
	A l'intérieur des groupes	159	137	1,16		
	Total	162,82	140			
strat innov & certification	Entre les groupes	2,18	3	0,73	0,49	0,69
	A l'intérieur des groupes	204,43	137	1,49		
	Total	206,61	140			
strat innov & réseaux	Entre les groupes	1,25	3	0,42	0,24	0,86
	A l'intérieur des groupes	232,3	137	1,7		
	Total	233,55	140			

Annexe 7.12 Analyse bivariée – Test T

7.12.1 Test T – Sexe, performance, innovation et stratégies d'innovation

Test d'échantillons indépendants

	Sexe	test de Levene pour l'égalité des variances		t-test pour l'égalité des moyennes			95% intervalle de confiance de la différence			
		F	Sig.	t	df	Sig. (bi-variée)	Différence des moyennes	Différence des erreurs standards	Plus bas	Le plus haut
Adaptation environnement	Equal variances assumed	0,64	0,42	-0,26	139	0,8	-0,03	0,14	-0,31	0,24
	Equal variances not assumed			-0,23	59,64	0,82	-0,03	0,14	-0,31	0,25
Compétitivité	Equal variances assumed	0,23	0,63	0,29	139	0,78	0,04	0,16	-0,26	0,35
	Equal variances not assumed			0,29	71,32	0,78	0,04	0,16	-0,27	0,35
Pro activité	Equal variances assumed	0,41	0,52	1,14	139	0,26	0,21	0,19	-0,16	0,57
	Equal variances not assumed			1,1	66,31	0,28	0,21	0,19	-0,17	0,58
Qualité de services	Equal variances assumed	2,26	0,14	-1,73	139	0,09	-0,22	0,14	-0,51	0,06
	Equal variances not assumed			-1,55	58,41	0,13	-0,22	0,14	-0,51	0,06
Professionnalisme	Equal variances assumed	3,86	0,05	-1,52	139	0,13	-0,21	0,15	-0,51	0,09
	Equal variances not assumed			-1,36	57,99	0,18	-0,21	0,15	-0,51	0,1
Création de valeur	Equal variances assumed	0,01	0,91	0	139	1	0	0,15	-0,29	0,29
	Equal variances not assumed			0	65,89	1	0	0,15	-0,3	0,3
Satisfaction client	Equal variances assumed	1,93	0,17	-1,23	139	0,22	-0,13	0,1	-0,33	0,07
	Equal variances not assumed			-1,26	76,11	0,21	-0,13	0,1	-0,33	0,07
Performance économique	Equal variances assumed	1,88	0,17	-1,33	139	0,19	-0,18	0,14	-0,46	0,11
	Equal variances not assumed			-1,23	61,73	0,22	-0,18	0,14	-0,46	0,11
Pérennité	Equal variances assumed	0,41	0,52	-0,89	139	0,38	-0,13	0,15	-0,42	0,16
	Equal variances not assumed			-0,86	67,02	0,39	-0,13	0,15	-0,42	0,17
Production valeur utile	Equal variances assumed	1,56	0,21	-1,23	139	0,22	-0,2	0,16	-0,52	0,12
	Equal variances not assumed			-1,25	73,57	0,22	-0,2	0,16	-0,52	0,12
Innovation P & S	Equal variances assumed	0,22	0,64	1,72	139	0,09	0,29	0,16	-0,03	0,6
	Equal variances not assumed			1,82	80,25	0,07	0,29	0,16	-0,03	0,6
Innovation prat. managériales	Equal variances assumed	1,09	0,3	0,75	139	0,45	0,13	0,19	-0,24	0,49
	Equal variances not assumed			0,69	61,63	0,49	0,13	0,19	-0,24	0,5
Résult. positifs et satisf. LT	Equal variances assumed	4,1	0,04	-0,1	139	0,92	-0,01	0,12	-0,25	0,22
	Equal variances not assumed			-0,12	99,63	0,91	-0,01	0,12	-0,25	0,23
NTIC	Equal variances assumed	1,16	0,28	1,13	139	0,26	0,17	0,15	-0,13	0,47
	Equal variances not assumed			1,15	74,01	0,25	0,17	0,15	-0,13	0,47
Pratiques commerciales	Equal variances assumed	0,07	0,79	0,15	139	0,88	0,03	0,19	-0,35	0,4
	Equal variances not assumed			0,14	68,21	0,89	0,03	0,19	-0,35	0,4
Pratique de management	Equal variances assumed	0,05	0,82	0,65	139	0,51	0,12	0,18	-0,25	0,48
	Equal variances not assumed			0,64	67,86	0,53	0,12	0,18	-0,25	0,49
Valeurs	Equal variances assumed	0,01	0,9	-0,44	139	0,66	-0,09	0,2	-0,49	0,31
	Equal variances not assumed			-0,43	68,24	0,67	-0,09	0,2	-0,5	0,32
Innov & compétitivité	Equal variances assumed	0,27	0,6	0,25	139	0,8	0,03	0,13	-0,22	0,28
	Equal variances not assumed			0,27	79,59	0,79	0,03	0,13	-0,22	0,29
Innov & croiss.	Equal variances assumed	4,75	0,03	0,46	139	0,65	0,06	0,13	-0,18	0,31
	Equal variances not assumed			0,51	90,55	0,61	0,06	0,13	-0,19	0,31

	Sexe	F	Sig.	t	df	Sig. (bi-variée)	Différence des moyennes	Différence des erreurs standards	Plus bas	Le plus haut
Innov & Marchés de demaln	Equal variances assumed	1,23	0,27	0,14	139	0,89	0,02	0,14	-0,25	0,29
	Equal variances not assumed			0,15	81,13	0,88	0,02	0,14	-0,25	0,3
Innov & survie	Equal variances assumed	0	0,96	-0,56	139	0,58	-0,1	0,18	-0,45	0,26
	Equal variances not assumed			-0,54	67,12	0,59	-0,1	0,18	-0,45	0,26
Innov & NFO	Equal variances assumed	0,99	0,32	0,01	139	0,99	0,01	0,33	-0,64	0,65
	Equal variances not assumed			0,02	124,49	0,99	0,01	0,33	-0,64	0,65
Innov & Coproduc. P & S	Equal variances assumed	1,56	0,21	-0,54	139	0,59	-0,09	0,15	-0,37	0,2
	Equal variances not assumed			-0,59	85,85	0,56	-0,09	0,15	-0,38	0,2
Innov & compétences	Equal variances assumed	4,74	0,03	-1,69	139	0,09	-0,24	0,12	-0,49	0
	Equal variances not assumed			-2	105,92	0,05	-0,24	0,12	-0,49	0
Innov & être le meilleur	Equal variances assumed	0,71	0,4	-0,46	139	0,65	-0,07	0,16	-0,39	0,25
	Equal variances not assumed			-0,44	67,18	0,66	-0,07	0,16	-0,39	0,25
strat innov & specialisation	Equal variances assumed	0,01	0,93	0,36	139	0,72	0,08	0,22	-0,36	0,52
	Equal variances not assumed			0,36	69,23	0,72	0,08	0,22	-0,36	0,52
strat innov & low cost	Equal variances assumed	3,08	0,08	-0,7	139	0,49	-0,15	0,23	-0,6	0,31
	Equal variances not assumed			-0,63	59,63	0,53	-0,15	0,23	-0,61	0,32
strat innov & full service	Equal variances assumed	3,27	0,07	0,73	139	0,46	0,14	0,21	-0,28	0,56
	Equal variances not assumed			0,66	58,75	0,51	0,14	0,21	-0,29	0,57
strat innov & nouv offres	Equal variances assumed	1,2	0,28	0,5	139	0,62	0,08	0,17	-0,26	0,42
	Equal variances not assumed			0,47	65,83	0,64	0,08	0,17	-0,26	0,42
strat innov & nouv marchés	Equal variances assumed	0,27	0,6	0,37	139	0,71	0,07	0,19	-0,3	0,44
	Equal variances not assumed			0,38	77,01	0,7	0,07	0,19	-0,3	0,44
strat innov & mkt	Equal variances assumed	1,52	0,22	2	139	0,05	0,41	0,21	-0,01	0,83
	Equal variances not assumed			1,91	65,35	0,06	0,41	0,21	-0,02	0,83
strat innov & légitimité	Equal variances assumed	0,7	0,4	-1,39	139	0,17	-0,26	0,18	-0,62	0,1
	Equal variances not assumed			-1,44	77,17	0,16	-0,26	0,18	-0,62	0,1
strat innov & communication	Equal variances assumed	1,81	0,18	-1,05	139	0,3	-0,19	0,17	-0,51	0,14
	Equal variances not assumed			-1,11	81,35	0,27	-0,19	0,17	-0,52	0,15
strat innov & NTIC	Equal variances assumed	2,99	0,09	1,22	139	0,23	0,24	0,22	-0,19	0,67
	Equal variances not assumed			1,12	60,89	0,27	0,24	0,22	-0,19	0,67
strat innov & rel. clts	Equal variances assumed	0,03	0,87	-0,3	139	0,76	-0,06	0,21	-0,48	0,36
	Equal variances not assumed			-0,29	65,49	0,77	-0,06	0,21	-0,48	0,36
strat innov & certification	Equal variances assumed	0,97	0,33	-1,44	139	0,15	-0,32	0,24	-0,8	0,15
	Equal variances not assumed			-1,36	64,12	0,18	-0,32	0,24	-0,8	0,15
strat innov & réseaux	Equal variances assumed	2,13	0,15	0,68	139	0,5	0,17	0,25	-0,34	0,67
	Equal variances not assumed			0,65	65,34	0,52	0,17	0,25	-0,34	0,67

Statistiques de Groupe : Sexe avec Q17, Q18, Q19

Statistiques de groupe

	Sexe	N	Moyenne	Écart-type	Erreur standard de la moyenne
Adaptation environnement	Homme	101	4,27	0,63	0,06
	Femme	40	4,3	0,79	0,13
Compétitivité	Homme	101	4,07	0,83	0,08
	Femme	40	4,03	0,83	0,13
Pro activité	Homme	101	3,98	0,94	0,09
	Femme	40	3,77	1,03	0,16
Qualité de services	Homme	101	4,23	0,63	0,06
	Femme	40	4,45	0,81	0,13
Professionalisme	Homme	101	4,17	0,66	0,07
	Femme	40	4,38	0,87	0,14
Création de valeur	Homme	101	3,95	0,74	0,07
	Femme	40	3,95	0,81	0,13
Satisfaction client	Homme	101	4,5	0,58	0,06
	Femme	40	4,63	0,54	0,09
Performance économique	Homme	101	4,05	0,67	0,07
	Femme	40	4,22	0,8	0,13
Pérennité	Homme	101	4,1	0,74	0,07
	Femme	40	4,22	0,8	0,13
Production valeur utile	Homme	101	3,72	0,88	0,09
	Femme	40	3,92	0,86	0,14
Innovation P & S	Homme	101	3,86	0,92	0,09
	Femme	40	3,58	0,81	0,13
Innovation prat. managériales	Homme	101	3,65	0,87	0,09
	Femme	40	3,52	1,04	0,16
Résult. positifs et satisf. LT	Homme	101	3,91	0,8	0,08
	Femme	40	3,92	0,57	0,09
NTIC	Homme	101	4,15	0,83	0,08
	Femme	40	3,98	0,8	0,13
Pratiques commerciales	Homme	101	3,8	0,97	0,1
	Femme	40	3,77	1,03	0,16
Pratique de management	Homme	101	3,74	0,95	0,09
	Femme	40	3,63	1	0,16
Valeurs	Homme	101	3,86	1,05	0,1
	Femme	40	3,95	1,11	0,18
Innov & compétitivité	Homme	101	4,11	0,73	0,07
	Femme	40	4,08	0,66	0,1
Innov & croiss.	Homme	101	4,09	0,79	0,08
	Femme	40	4,03	0,62	0,1

	Sexe	N	Moyenne	Écart-type	Erreur standard de la moyenne
Innov & Marchés de demain	Homme	101	3,92	0,81	0,08
	Femme	40	3,9	0,71	0,11
Innov & survie	Homme	101	3,65	0,91	0,09
	Femme	40	3,75	0,98	0,16
Innov & NFO	Homme	101	3,98	3,05	0,3
	Femme	40	3,98	0,73	0,12
Innov & Coproduc. P & S	Homme	101	3,56	0,89	0,09
	Femme	40	3,65	0,74	0,12
Innov & compétences	Homme	101	3,88	0,84	0,08
	Femme	40	4,13	0,56	0,09
Innov & être le meilleur	Homme	101	4,13	0,82	0,08
	Femme	40	4,2	0,88	0,14
strat innov & specialisation	Homme	101	3,55	1,15	0,11
	Femme	40	3,48	1,2	0,19
strat innov & low cost	Homme	101	2,18	1,04	0,1
	Femme	40	2,33	1,31	0,21
strat innov & full service	Homme	101	3,89	0,95	0,09
	Femme	40	3,75	1,21	0,19
strat innov & nouv offres	Homme	101	3,88	0,85	0,08
	Femme	40	3,8	0,94	0,15
strat innov & nouv marchés	Homme	101	3,4	1,05	0,1
	Femme	40	3,33	0,97	0,15
strat innov & mkt	Homme	101	3,68	1,06	0,11
	Femme	40	3,27	1,18	0,19
strat innov & légitimité	Homme	101	3,51	1,03	0,1
	Femme	40	3,77	0,95	0,15
strat innov & communication	Homme	101	3,51	0,98	0,1
	Femme	40	3,7	0,85	0,13
strat innov & NTIC	Homme	101	3,84	1	0,1
	Femme	40	3,6	1,22	0,19
strat innov & rel. clts	Homme	101	3,61	1,05	0,1
	Femme	40	3,67	1,16	0,18
strat innov & certification	Homme	101	2,48	1,16	0,12
	Femme	40	2,8	1,32	0,21
strat innov & réseaux	Homme	101	2,99	1,25	0,12
	Femme	40	2,83	1,39	0,22

7.12.2 Test T – Participation aux travaux institutionnels, performance, innovation et stratégies d'innovation

Test d'échantillons indépendants

Travaux institutionnels (OUI/NON)

test de Levene pour l'égalité des
variances

t-test pour l'égalité de

95% intervalle de confiance de la différence

	Travaux institutionnels	F	Sig.	t	df	Sig. (bi-variée)	Différence des moyennes	Différence des erreurs standards	Plus bas	Le plus haut
Adaptation environnement	Equal variances assumed	0,01	0,93	1,07	139	0,28	0,12	0,11	-0,1	0,35
	Equal variances not assumed			1,11	131,78	0,27	0,12	0,11	-0,1	0,35
Compétitivité	Equal variances assumed	0,35	0,56	1,41	139	0,16	0,2	0,13	-0,07	0,46
	Equal variances not assumed			1,49	137,29	0,14	0,2	0,13	-0,07	0,46
Pro activité	Equal variances assumed	2,21	0,14	2,25	139	0,03	0,37	0,16	0,06	0,67
	Equal variances not assumed			2,35	135,99	0,02	0,37	0,16	0,06	0,67
Qualité de services	Equal variances assumed	0,42	0,52	-1,39	139	0,17	-0,16	0,12	-0,4	0,08
	Equal variances not assumed			-1,35	109,67	0,18	-0,16	0,12	-0,4	0,08
Professionnalisme	Equal variances assumed	0	0,99	-1,4	139	0,16	-0,17	0,13	-0,43	0,08
	Equal variances not assumed			-1,35	105,81	0,18	-0,17	0,13	-0,43	0,08
Création de valeur	Equal variances assumed	1,48	0,23	2,49	139	0,01	0,32	0,13	0,07	0,57
	Equal variances not assumed			2,55	129,13	0,01	0,32	0,13	0,07	0,57
Satisfaction client	Equal variances assumed	0,58	0,45	1,11	139	0,27	0,11	0,1	-0,08	0,3
	Equal variances not assumed			1,12	121,48	0,27	0,11	0,1	-0,08	0,3
Performance économique	Equal variances assumed	6,23	0,01	-0,64	139	0,52	-0,08	0,12	-0,31	0,15
	Equal variances not assumed			-0,68	138,03	0,5	-0,08	0,12	-0,31	0,15
Pérennité	Equal variances assumed	1,6	0,21	0,3	139	0,77	0,04	0,12	-0,21	0,29
	Equal variances not assumed			0,31	136,02	0,76	0,04	0,12	-0,21	0,29
Production valeur utile	Equal variances assumed	4,08	0,05	1,28	139	0,2	0,19	0,15	-0,1	0,48
	Equal variances not assumed			1,32	131,61	0,19	0,19	0,15	-0,1	0,48
Innovation P & S	Equal variances assumed	1,37	0,24	1,25	139	0,21	0,19	0,15	-0,1	0,49
	Equal variances not assumed			1,29	130,76	0,2	0,19	0,15	-0,1	0,49
Innovation prat. managériale	Equal variances assumed	2,1	0,15	1,09	139	0,28	0,17	0,15	-0,13	0,47
	Equal variances not assumed			1,14	134,77	0,26	0,17	0,15	-0,13	0,47
Résult. positifs et satisf. LT	Equal variances assumed	2,52	0,11	1,59	139	0,11	0,2	0,12	-0,04	0,44
	Equal variances not assumed			1,65	133,45	0,1	0,2	0,12	-0,04	0,44
NTIC	Equal variances assumed	0,39	0,53	0,91	139	0,37	0,13	0,14	-0,15	0,41
	Equal variances not assumed			0,9	119,76	0,37	0,13	0,14	-0,15	0,41
Pratiques commerciales	Equal variances assumed	4,3	0,04	1	139	0,32	0,17	0,16	-0,15	0,49
	Equal variances not assumed			1,05	135,99	0,3	0,17	0,16	-0,15	0,49
Pratique de management	Equal variances assumed	2,79	0,1	2,09	139	0,04	0,34	0,16	0,03	0,65
	Equal variances not assumed			2,16	132,49	0,03	0,34	0,16	0,03	0,65
Valeurs	Equal variances assumed	7,19	0,01	1,54	139	0,13	0,28	0,17	-0,06	0,62
	Equal variances not assumed			1,61	136,49	0,11	0,28	0,17	-0,06	0,62
Innov & compétitivité	Equal variances assumed	0,26	0,61	1,79	139	0,08	0,22	0,12	-0,02	0,45
	Equal variances not assumed			1,83	129,12	0,07	0,22	0,12	-0,02	0,45
Innov & croiss.	Equal variances assumed	4,06	0,05	1,85	139	0,07	0,23	0,13	-0,02	0,49
	Equal variances not assumed			1,82	113,49	0,07	0,23	0,13	-0,02	0,49

	Travaux institutionnels	F	Sig.	t	df	Sig. (bi-variée)	Différence des moyennes	Différence des erreurs standards	Plus bas	Le plus haut
Innov & Marchés de demaIn	Equal variances assumed	5,03	0,03	3,64	139	0	0,47	0,12	0,22	0,71
	Equal variances not assumed			3,81	135,86	0	0,47	0,12	0,22	0,71
Innov & survie	Equal variances assumed	1,74	0,19	-0,33	139	0,74	-0,05	0,16	-0,38	0,27
	Equal variances not assumed			-0,33	111,43	0,74	-0,05	0,16	-0,38	0,27
Innov & NFO	Equal variances assumed	1,41	0,24	0,08	139	0,94	0,04	0,38	-0,71	0,78
	Equal variances not assumed			0,09	96,79	0,92	0,04	0,38	-0,71	0,79
Innov & Coproduc. P & S	Equal variances assumed	4,05	0,05	1,11	139	0,27	0,16	0,15	-0,14	0,46
	Equal variances not assumed			1,05	97,07	0,3	0,16	0,15	-0,14	0,46
Innov & compétences	Equal variances assumed	2,28	0,13	1,51	139	0,13	0,2	0,13	-0,05	0,45
	Equal variances not assumed			1,57	134,37	0,12	0,2	0,13	-0,05	0,45
Innov & être le meilleur	Equal variances assumed	0,15	0,7	3,07	139	0	0,43	0,13	0,16	0,69
	Equal variances not assumed			3,2	135,09	0	0,43	0,13	0,16	0,69
strat innov & specialisation	Equal variances assumed	0,07	0,79	1,28	139	0,2	0,26	0,2	-0,14	0,65
	Equal variances not assumed			1,28	119,47	0,2	0,26	0,2	-0,14	0,65
strat innov & low cost	Equal variances assumed	1,97	0,16	-0,54	139	0,59	-0,1	0,19	-0,48	0,27
	Equal variances not assumed			-0,55	127,09	0,58	-0,1	0,19	-0,48	0,27
strat innov & full service	Equal variances assumed	1,32	0,25	-0,92	139	0,36	-0,16	0,18	-0,52	0,19
	Equal variances not assumed			-0,91	114,26	0,37	-0,16	0,18	-0,52	0,19
strat innov & nouv offres	Equal variances assumed	0,2	0,66	2	139	0,05	0,3	0,15	0	0,59
	Equal variances not assumed			2	120,45	0,05	0,3	0,15	0	0,59
strat innov & nouv marchés	Equal variances assumed	0,49	0,48	0,43	139	0,67	0,08	0,17	-0,26	0,42
	Equal variances not assumed			0,44	130,36	0,66	0,08	0,17	-0,26	0,42
strat innov & mkt	Equal variances assumed	0,92	0,34	2,15	139	0,03	0,4	0,18	0,04	0,77
	Equal variances not assumed			2,18	125,98	0,03	0,4	0,18	0,04	0,77
strat innov & légitimité	Equal variances assumed	0,11	0,74	2,51	139	0,01	0,43	0,17	0,09	0,76
	Equal variances not assumed			2,49	116,93	0,01	0,43	0,17	0,09	0,76
strat innov & communicatio	Equal variances assumed	0	0,98	1,21	139	0,23	0,2	0,16	-0,12	0,52
	Equal variances not assumed			1,21	119,52	0,23	0,2	0,16	-0,12	0,52
strat innov & NTIC	Equal variances assumed	4	0,05	2,11	139	0,04	0,38	0,17	0,04	0,72
	Equal variances not assumed			2,19	133,99	0,03	0,38	0,17	0,04	0,72
strat innov & rel. clts	Equal variances assumed	1,74	0,19	2,43	139	0,02	0,44	0,18	0,09	0,79
	Equal variances not assumed			2,48	128,18	0,01	0,44	0,18	0,09	0,8
strat innov & certification	Equal variances assumed	0,85	0,36	2,1	139	0,04	0,43	0,2	0,03	0,84
	Equal variances not assumed			2,11	124,05	0,04	0,43	0,2	0,03	0,84
strat innov & réseaux	Equal variances assumed	0,86	0,36	1,23	139	0,22	0,27	0,22	-0,16	0,71
	Equal variances not assumed			1,24	123,05	0,22	0,27	0,22	-0,16	0,71

Statistiques de groupe : participation aux travaux institutionnels avec Q17, Q18 et Q19

Statistiques de groupe

	Sexe	N	Moyenne	Écart-type	Erreur standard de la moyenne
	Non	84	4,23	0,72	0,08
Compétitivité	Oui	57	4,18	0,68	0,09
	Non	84	3,98	0,9	0,1
Pro activité	Oui	57	4,14	0,81	0,11
	Non	84	3,77	1,03	0,11
Qualité de services	Oui	57	4,19	0,74	0,1
	Non	84	4,36	0,65	0,07
Professionalisme	Oui	57	4,12	0,8	0,11
	Non	84	4,3	0,67	0,07
Création de valeur	Oui	57	4,14	0,69	0,09
	Non	84	3,82	0,78	0,08
Satisfaction client	Oui	57	4,6	0,56	0,07
	Non	84	4,49	0,57	0,06
Performance économique	Oui	57	4,05	0,58	0,08
	Non	84	4,13	0,79	0,09
Pérennité	Oui	57	4,16	0,65	0,09
	Non	84	4,12	0,83	0,09
Production valeur utile	Oui	57	3,89	0,79	0,11
	Non	84	3,7	0,93	0,1
Innovation P & S	Oui	57	3,89	0,82	0,11
	Non	84	3,7	0,94	0,1
Innovation prat. managériales	Oui	57	3,72	0,8	0,11
	Non	84	3,55	0,99	0,11
Résult. positifs et satisf. LT	Oui	57	4,04	0,65	0,09
	Non	84	3,83	0,79	0,09
NTIC	Oui	57	4,18	0,83	0,11
	Non	84	4,05	0,82	0,09
Pratiques commerciales	Oui	57	3,89	0,84	0,11
	Non	84	3,73	1,07	0,12
Pratique de management	Oui	57	3,91	0,85	0,11
	Non	84	3,57	1,01	0,11
Valeurs	Oui	57	4,05	0,89	0,12
	Non	84	3,77	1,15	0,13
Innov & compétitivité	Oui	57	4,23	0,66	0,09
	Non	84	4,01	0,74	0,08
Innov & croiss.	Oui	57	4,21	0,77	0,1
	Non	84	3,98	0,71	0,08

	Sexe	N	Moyenne	Écart-type	Erreur standard de la moyenne
Innov & Marchés de demain	Oui	57	4,19	0,64	0,08
	Non	84	3,73	0,81	0,09
Innov & survie	Oui	57	3,65	0,99	0,13
	Non	84	3,7	0,89	0,1
Innov & NFO	Oui	57	4	0,8	0,11
	Non	84	3,96	3,32	0,36
Innov & Coproduc. P & S	Oui	57	3,68	0,98	0,13
	Non	84	3,52	0,74	0,08
Innov & compétences	Oui	57	4,07	0,68	0,09
	Non	84	3,87	0,83	0,09
Innov & être le meilleur	Oui	57	4,4	0,7	0,09
	Non	84	3,98	0,88	0,1
strat innov & specialisation	Oui	57	3,68	1,17	0,15
	Non	84	3,43	1,15	0,13
strat innov & low cost	Oui	57	2,16	1,07	0,14
	Non	84	2,26	1,16	0,13
strat innov & full service	Oui	57	3,75	1,07	0,14
	Non	84	3,92	1	0,11
strat innov & nouv offres	Oui	57	4,04	0,87	0,11
	Non	84	3,74	0,87	0,09
strat innov & nouv marchés	Oui	57	3,42	0,94	0,13
	Non	84	3,35	1,08	0,12
strat innov & mkt	Oui	57	3,81	1,04	0,14
	Non	84	3,4	1,12	0,12
strat innov & légitimité	Oui	57	3,84	1,01	0,13
	Non	84	3,42	0,97	0,11
strat innov & communication	Oui	57	3,68	0,95	0,13
	Non	84	3,49	0,94	0,1
strat innov & NTIC	Oui	57	4	0,93	0,12
	Non	84	3,62	1,13	0,12
strat innov & rel. clts	Oui	57	3,89	0,99	0,13
	Non	84	3,45	1,1	0,12
strat innov & certification	Oui	57	2,82	1,17	0,15
	Non	84	2,39	1,22	0,13
strat innov & réseaux	Oui	57	3,11	1,26	0,17
	Non	84	2,83	1,31	0,14

L'innovation comme levier de la performance durable dans la profession comptable libérale en France

Résumé

La profession comptable libérale, caractérisée pendant longtemps par des évolutions relativement lentes, est confrontée à des défis stratégiques majeurs pour aligner durablement sa performance sur les réalités et les mutations de l'environnement. Dans ce contexte, la profession comptable se doit d'anticiper, de réfléchir aux futurs souhaitables pour ne plus subir les événements en adoptant une logique entrepreneuriale. Pour préparer les cabinets de demain, l'innovation est un facteur clé pour consolider, voire améliorer leur performance sur le long terme. La présente thèse étudie la contribution de l'innovation, menée dans le cadre d'une démarche prospective stratégique, à la performance durable de la profession comptable. Combinant une phase qualitative (notre expérience professionnelle en cabinets comptables de 1991 à 2009) et une phase quantitative basée sur un questionnaire de recherche (146 répondants), la thèse met en évidence l'existence de nombreuses innovations et leur impact sur quatre dimensions de la performance durable dans les cabinets comptables en France.

Mots-clés : profession comptable libérale, cabinets comptables, innovation dans les entreprises de services, performance durable, prospective stratégique.

Résumé en anglais

Accounting profession characterized for a long time by relatively slow changes is facing major strategic challenges to sustainably align its performance on the realities and changing environment. In this context, the accounting profession has to anticipate, think about the desirable future and not to suffer any more the events. Therefore, it must adopt an entrepreneurial logic. To prepare the firms of tomorrow, innovation is a key factor to consolidate or improve their performance on the long term. This thesis examines the contribution of innovation, conducted as part of a strategic prospective approach to sustainable performance of the liberal accounting profession. Combining qualitative phase (our experience in several accounting firms from 1991 to 2009) and a quantitative phase based on a research questionnaire (146 respondents), the thesis highlights the existence of numerous innovations and their influence on the sustainable performance in French accounting firms.

Key-words: accounting profession, innovation in knowledge intensive professional service firms, sustainable performance, strategic foresight.