



**HAL**  
open science

# LE CONTRÔLE DE L'UTILISATION DES CONNAISSANCES ORGANISATIONNELLES DANS LES FIRMES DE SERVICES PROFESSIONNELS

Marion Brivot

► **To cite this version:**

Marion Brivot. LE CONTRÔLE DE L'UTILISATION DES CONNAISSANCES ORGANISATIONNELLES DANS LES FIRMES DE SERVICES PROFESSIONNELS. "COMPTABILITE ET ENVIRONNEMENT ", May 2007, France. pp.CD-Rom. halshs-00543210

**HAL Id: halshs-00543210**

**<https://shs.hal.science/halshs-00543210>**

Submitted on 6 Dec 2010

**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.

# ***LE CONTRÔLE DE L'UTILISATION DES CONNAISSANCES ORGANISATIONNELLES DANS LES FIRMES DE SERVICES PROFESSIONNELS***

**Marion BRIVOT**

**Résumé :**

A travers une étude de cas exploratoire menée en 2005-2006 dans un cabinet d'avocats d'affaires français, notre objectif est de proposer une grille d'analyse permettant de comprendre comment l'utilisation d'un système de *knowledge management* peut transformer le mode de production des services professionnels, d'une part, et rendre possible un certain contrôle de l'utilisation des connaissances organisationnelles d'autre part. Cet article s'inscrit à l'intersection féconde de deux champs de recherche, le contrôle de gestion et le *knowledge management* dans les firmes de services professionnels (PSF), et a pour ambition de dépasser la double croyance selon laquelle la production de services intellectuels et l'utilisation des connaissances organisationnelles ne peuvent pas faire l'objet d'un contrôle formel centralisé.

**Abstract :**

*Our concern is to suggest analytically how the management control of organizational knowledge is possible in professional services firms, through an exploratory case study undertaken at a large French law firm in 2005-2006. In this article, we present a tentative model aimed at clarifying how the use of a knowledge management system can impact the services delivery modes in a professional services firm (PSF) and make the management control of organizational knowledge possible.*

**Mots clés :**

Contrôle de gestion, knowledge management, KM, services professionnels, PSF

**Key words :**

Management control, knowledge management, KM, professional service firm, PSF

**Correspondance :** HEC School of Management Paris  
1, rue de la Liberation  
78351 Jouy-en-Josas Cedex  
[Marion.brivot@mailhec.net](mailto:Marion.brivot@mailhec.net)

## 1. INTRODUCTION

Les ressources organisationnelles dont le contrôle de gestion mesure traditionnellement la consommation efficace et efficiente sont des ressources financières et matérielles. Or, pour les firmes de services professionnels (PSF) dont le poids ne cesse de s'accroître dans l'économie mondiale (Suddaby et Greenwood, 2001), les ressources de production les plus importantes sont immatérielles : les connaissances organisationnelles.

Le thème du contrôle organisationnel dans les PSF a été peu exploré par les chercheurs en gestion (Ditillo, 2004). Les rares études dans ce domaine montrent que le mode de contrôle dominant dans ces structures est informel - principalement identitaire, social et culturel - et qu'il porte exclusivement sur les compétences et les comportements. Le contrôle formel dans les PSF est d'ailleurs jugé comme nuisible à double titre : contraire à l'idéologie du professionnalisme qui prône l'autonomie de jugement et la liberté d'action, il serait démotivant pour les individus, et non adapté à la nature de leur travail. Ambigu, complexe, non répétitif, reposant sur des propriétés personnelles telles que le discernement, l'intuition et l'expérience plutôt que sur le respect de normes de production identifiables *a priori*, le travail professionnel produit en outre un résultat difficilement mesurable et serait donc impropre aux modes de contrôle cybernétiques, conformément aux prédictions des théoriciens de la contingence des modes de contrôle.

Les professionnels se définissent comme autonomes et libres. Mais lorsqu'ils acceptent de se salarier, cette autonomie et cette liberté sont nécessairement bornées par la structure organisationnelle dont ils font partie (Freidson, 1986). Revenons un instant sur l'une des définitions les plus célèbres du contrôle de gestion : ce « processus par lequel les responsables s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience dans l'accomplissement des objectifs de l'organisation » (Anthony, 1965, p. 17). Parmi les ressources organisationnelles mises à disposition des professionnels dans une PSF figurent les ressources financières et matérielles – dont il semble « naturel » à chacun de mesurer l'utilisation efficace et efficiente. En revanche, lorsqu'il s'agit de contrôler l'utilisation des connaissances organisationnelles, l'on constate une résistance très forte, quel que soit le système d'incitation proposé (Morris, 2001).

Faut-il, dès lors, renoncer à exercer un contrôle central formel sur cette ressource stratégique que sont les connaissances organisationnelles ? N'a-t-on d'autre choix, ainsi que le préconisent les théoriciens de l'« organisationnel de-centring », que de laisser le management des connaissances s'opérer de manière locale, spontanée et décentralisée (McNamara et al., 2004, p. 71), au risque de voir se développer des réseaux d'échanges politisés par les asymétries de pouvoir et de statut qui existent entre les professionnels (Lazega, 2001) ?

Dans cet article, à travers une étude exploratoire de 12 missions de conseil réalisée en 2005-2006 au sein d'un cabinet d'avocats d'affaires français, nous proposons d'analyser comment l'utilisation d'un système de *knowledge management* ayant vocation à faciliter la codification et la diffusion des connaissances organisationnelles au sein de la firme a transformé d'une part le mode de

production des services, et d'autre part le mode de contrôle organisationnel, en rendant possible un certain pilotage de l'utilisation des connaissances organisationnelles.

Nous poursuivrons cette réflexion, dans une première partie, par une revue de la littérature sur la question du contrôle organisationnel dans les firmes de services professionnels et sur le rôle que peuvent jouer les systèmes de *knowledge management* dans l'établissement d'un dispositif de contrôle de la production et de la diffusion des ressources intellectuelles de l'entreprise. Dans une seconde partie, nous présenterons la méthodologie et la posture épistémologique de notre démarche avant de décrire, dans une troisième partie, nos résultats et le modèle typologique que nous avons induit de cette recherche exploratoire. Nous concluons par une discussion sur les limites de cette étude et sur les opportunités d'investigations complémentaires que nous avons identifiées.

## **2 – REVUE DE LITTÉRATURE**

Après avoir défini le terme – controversé – de firme de services professionnels (PSF), nous aborderons cette partie en résumant les recherches portant sur le contrôle de gestion dans les PSF, puis les recherches portant sur le rôle du *knowledge management* dans les PSF, et terminerons par l'apport de Ditillo (2004) sur l'influence croisée du contrôle et du *knowledge management* dans les PSF.

### **2.1 Qu'est ce qu'une firme de services professionnels (PSF) ?**

Morris et Empson (2001) définissent les firmes de services professionnels comme des organisations de prestation de services intellectuels aux entreprises qui emploient en majorité des « professionnels ». Les termes de « profession », de « professionnel », et, par extension, celui de PSF sont sujets à controverse. Plusieurs thèses s'opposent en effet quant à l'existence – réelle ou revendiquée – de caractéristiques permettant de distinguer clairement le professionnel du profane. Les sociologues du courant fonctionnaliste, dominant jusqu'à la fin des années 1960, caractérisent les activités professionnelles comme relevant de l'exercice d'une technique intellectuelle acquise au moyen d'une formation supérieure spécialisée, permettant de rendre un service non seulement efficace mais également socialement responsable et moralement désirable. Ce serait l'existence d'une communauté de savoirs, de savoir-faire, et de règles éthiques (Goode, 1957) qui constituerait l'un des signes distinctifs les plus manifestes d'une profession. Les sociologues fonctionnalistes se heurtent cependant rapidement à l'absence de consensus quant à la détermination d'une classification stable de professions susceptibles de se qualifier au regard des critères identifiés. Cette controverse donne alors naissance à de nouveaux courants de recherche qui s'intéressent à la manière dont se construisent les discours de revendication du professionnalisme et à la dynamique conduisant ceux qui partagent une même activité à s'organiser pour défendre leur autonomie et se protéger de la concurrence par l'obtention d'un monopôle légal d'activité (Abbott, 1988).

Si nous admettons que les professions sont des constructions sociologico-historiques, éminemment locales, culturelles et nationalement contingentes, il n'en demeure pas moins que les chercheurs en gestion qui s'intéressent au management des PSF s'appuient, à l'instar des fonctionnalistes, sur une liste de critères permettant de distinguer les PSF des autres formes d'organisation et de justifier ainsi leur intérêt en tant qu'objet de recherche.

Empson, dans un article encyclopédique à paraître, identifie 3 principaux critères distinctifs. « Premièrement, les PSF consomment relativement peu de ressources matérielles, leur valeur provenant principalement de leurs salariés, grâce à la connaissance technique, à l'expertise et à l'expérience qu'ils possèdent » (p.1). L'auteur note, à ce titre, que la gestion des connaissances et des ressources humaines sont deux activités fondamentales dans le management des PSF. « Deuxièmement, la forme de gouvernance préférée des PSF est la forme *partnership*, celle-ci permettant à ses membres de jouir d'une autonomie plus importante que celle permise par la forme bureaucratique » (p. 1). L'auteur note d'ailleurs que les PSF ne choisissant pas la forme *partnership* en imitent néanmoins les caractéristiques dans leur style de gouvernance (voir également à ce sujet Empson, 2006, et Empson et Chapman, 2006). « Troisièmement, les membres d'une PSF s'identifient comme étant des professionnels et partagent la même définition du concept de professionnalisme. Cette identité professionnelle est souvent associée à la rhétorique de l'indépendance et de l'exemplarité éthique [que Dubar et Tripier (1998) qualifient également de « rhétorique de la compétence technique et morale »] qui peut être redéfinie au sein d'une PSF comme un engagement total vis-à-vis du client et de la qualité du service<sup>1</sup>. » (p.1)

## 2.2 Le contrôle dans les PSF

Parmi les axes de recherches relatifs au management des PSF, la question du contrôle organisationnel nous semble particulièrement intéressante. Identifiée par Stumpf et ses collègues (2002 p. 274) comme l'un des principaux enjeux d'amélioration de la performance des PSFs, cette question est d'autant plus délicate que la rhétorique du professionnalisme prédispose les membres de ces organisations à exprimer une résistance forte à l'encontre du contrôle organisationnel (Raelin, 1985). Malgré son intérêt, c'est une question qui a très peu été explorée (Alvesson, 1995 ; Ditillo, 2004). Les rares études dans ce domaine montrent que le seul mode de contrôle organisationnel pertinent dans ces structures est un mode de contrôle informel, portant principalement sur les compétences et les comportements, et s'appuyant sur des processus identitaires, idéologiques, sociaux ou culturels (Freidson, 1994 ; Ditillo 2004, p. 402, citant Abernethy and Stoelwinder, 1995 ; Alvesson, 1993, 1995 ; Cooper et al. 1996 ; Dirsthmith et al. 1997 ; Hall, 1968 ; Montagna, 1968 ; Morris and Empson, 1998 ; et Smigel, 1964) s'exerçant au niveau individuel (autocontrôle) ou collectif (contrôle latéral, par les pairs).

Des éléments complémentaires peuvent être identifiés à partir de la littérature sociologique sur les professions. D'après les théoriciens du déclin professionnel (« professional decline »), le contrôle formel serait contreproductif : contraire à l'idéologie du professionnalisme qui prône l'autonomie de jugement et la liberté d'action, il serait démotivant pour les individus, voire « dé-professionnalisant » (cf. Freidson 1986, p. 110) car il conduirait à une standardisation et à une routinisation des connaissances (Toren, 1975, p. 329-31) convenant mal à la nature complexe et contingente du travail professionnel. Ambigu, non répétitif, reposant sur des propriétés personnelles telles que le discernement, l'intuition et l'expérience plutôt que sur le respect de normes de production identifiables *a priori*, le travail professionnel produirait en outre un output difficilement mesurable et serait donc, pour ces théoriciens, inadapté aux modes de contrôle cybernétiques, conformément aux prédictions des théoriciens de la contingence des modes de contrôle (Hofstede, 1981, Merchant, 1982, Ouchi, 1977, Child, 1984, Perrow, 1967 et 1970).

---

<sup>1</sup> Traduction proposée par l'auteur.

Pour Freidson (1986), la question du contrôle du travail professionnel ne saurait se résumer à une dichotomie entre les professionnels salariés qui subiraient un contrôle organisationnel formel contre-nature conduisant à leur aliénation et à leur déprofessionnalisation progressive d'une part, et les professionnels exerçant pour leur propre compte et qui resteraient libres d'auto-contrôler leur propre travail d'autre part. D'après ce sociologue, le contrôle du travail professionnel salarié est nécessairement paradoxal (p. 154-155). Il priverait l'individu de sa liberté, mais en même temps il ne l'en priverait pas tout à fait. Plus précisément, la liberté de jugement et l'autonomie technique pourraient être préservées, dans une PSF, ainsi que le choix d'accepter, ou non, de traiter tel ou tel dossier client (« dans une certaine mesure », précise-t-il). En revanche, cette autonomie et cette liberté d'action devraient être limitées par les ressources qui sont mises à leur disposition au sein de l'organisation :

*« Professional employees do have genuine privilege in being able to exercise considerable discretion in their work [...]. But they must do their work in circumstances that are shaped by the structure of the organization in which they work and by the resources made available to them by others. » (p. 155)*

Or, parmi les ressources mises à disposition par les PSF, figurent les connaissances organisationnelles. Quelques recherches récentes ont suggéré l'existence d'un lien entre contrôle de gestion et *knowledge management* (Alvesson, 2001 ; Ditillo, 2004 ; Gupta et Govindarajan, 1991 ; Mouritsen et Larsen, 2005 ; Mouritsen et al., 2001 ; Nixon et Burns, 2005 ; Vaivo, 2004), notamment dans les firmes dont les ressources organisationnelles sont principalement immatérielles et intellectuelles. Cependant, ce lien est encore mal compris, et a peu été analysé (Mouritsen et Larsen, 2005), malgré l'intérêt qu'il suscite (Bhimani et Roberts, 2004).

### **2.3 Le *knowledge management* dans les PSF**

Les connaissances organisationnelles sont définies par Kogut et Zander (1992) comme le « résultat d'une accumulation d'activités, au fil des années, au cours desquelles les connaissances individuelles des membres de l'organisation sont combinées dans un ensemble collectif. » Ces connaissances sont considérées comme sources d'avantage compétitif et comme levier de performance (Alavi et Leidner, 2001 ; Barney, 1991 ; Conner, 1991 ; Grant 1996 ; Nonaka, 1994 ; Spender 1996a, 1996b), notamment pour les PSFs (Reihlen et Ringberg, 2006) et ce pour deux raisons principales. Premièrement, la performance économique des PSF repose sur un mode de distribution de connaissances entre seniors et juniors (Maister, 1993 ; Morris, 2001) permettant de dégager une rente économique sur le travail des juniors et de gérer les situations où la demande client excède la disponibilité des experts (Gilson et Mnookin, 1985 ; Leibowitz et Tollinson, 1980). Deuxièmement, le secteur des services professionnels repose sur une asymétrie de connaissances entre le vendeur et l'acheteur. Pour être rentables, les PSF doivent maximiser la vente de leurs connaissances avant que la concurrence ne le fasse ou que le client ne les acquière lui-même, et avant que ces connaissances ne soient rendues caduques par une évolution réglementaire ou technique en constante accélération. Cette double contrainte renvoie au paradoxe de la productivité-créativité développé par Chang et Birkett (2003) dans la mesure où elle implique d'optimiser l'utilisation des connaissances existantes tout en préservant la capacité à évoluer. La question qui se pose est celle du comment : si la gestion de cette ressource est essentielle dans le

modèle économique des PSF, comment en contrôler l'utilisation efficiente sans interférer avec l'autonomie de jugement et la liberté d'action des professionnels, sources d'innovation ?

Traditionnellement dans les PSF, les circuits de connaissances sont relationnels, c'est à dire fondés sur des systèmes de préférences et d'interdépendances individuelles : on laisse les professionnels libres de contrôler l'accès et l'utilisation des connaissances qu'ils contribuent à produire. Emmanuel Lazega (2001), qui a analysé les systèmes de coopérations entre pairs au sein d'une firme d'avocats anglaise, montre comment les professionnels travaillant dans des structures collégiales ne sont pas aussi indépendants que l'idéologie du professionnalisme le laisse supposer. Il les considère comme des entrepreneurs interdépendants les uns des autres quant à l'accès aux ressources de production. Cet accès aux ressources se négocie au sein de ce qu'il nomme des « niches sociales » auto-constituées. Il s'agit de sous-groupes organisationnels dont les membres se sont mutuellement choisis sur la base d'une proximité identitaire perçue (partage des mêmes valeurs, des mêmes règles du jeu), et qui passent tacitement un pacte de solidarité limitée (*bounded solidarity*) en vue d'échanger à moindre coût des ressources essentiellement immatérielles mais nécessaires à la production, et difficiles à obtenir à l'échelle de la firme toute entière. Ces niches forment, chacune, un réseau de conseil (*advice network*) au sein duquel la contribution relative des uns et des autres est jaugée en permanence par les membres du groupe, via un mécanisme que Lazega qualifie de « contrôle latéral », censé décourager – et sanctionner le cas échéant – les comportements déviants de type opportunistes.

Lazega observe également que les professionnels politisent leurs échanges de ressources sur la base d'asymétries de pouvoir et de statut et laisse entendre que les systèmes de coopération entre pairs dans les PSF ne sont pas nécessairement synonymes de « solidarité mécanique » et de « cohésion », au sens de Durkeim (1889). Au contraire, Lazega insiste sur le fait que les professionnels peuvent gérer leurs interdépendances aux autres, et donc leur accès aux ressources rares de l'organisation, d'une façon parfaitement machiavélique :

*« Collegial is not a synonym for congenial and nice. Partners can manage their interdependencies in informal but truly Machiavellian ways. Status competition among peers can be all the more ferocious as it is heavily personalized. » (p. 5)*

Or, ce mécanisme de coopération « classique » entre professionnels salariés est assimilable à un système de sélection dans la mesure où il provoque une allocation des ressources immatérielles non équitable et favorise un petit nombre d'individus dans leur course pour la promotion interne. (p. 12). Cela est-il souhaitable ? Est-ce la configuration la plus efficiente pour l'organisation toute entière ? Nous pouvons en douter. Néanmoins, la mise en place d'un dispositif de contrôle formel et centralisé en vue de déverrouiller l'accès aux ressources immatérielles de l'organisation ne semble pas une solution nécessairement plus désirable. En effet, les recherches actuelles menées dans le champ du *knowledge management* regorgent d'arguments qui nous mettent en garde contre les risques liés à un tel projet. Certains de ces risques, ainsi que nous allons le préciser, sont inhérents à la nature même du projet de contrôle des connaissances organisationnelles. Quant aux outils informatiques censés permettre de le mener à bien, ils comporteraient – en l'état de leur développement actuel - de nombreux biais fâcheux.

Les outils informatiques auxquels nous faisons référence sont identifiés dans la littérature par le vocable « systèmes de *knowledge management* » (KMS) de « première génération » et visent à

faciliter la création, la codification, le stockage, la dissémination et l'application des connaissances organisationnelles (Alavi et Leidner, 2001 ; Hansen, Nohria et Tierney, 1999). L'intentionnalité sous-jacente nous semble évidente, même si elle n'est pas toujours explicitement dévoilée dans les articles qui décrivent les mécanismes ou les effets de ces systèmes : il s'agit d'instaurer un contrôle organisationnel centralisé sur la production et l'utilisation des connaissances organisationnelles.

Or, tout d'abord, la codification des connaissances tacites en vue de leur exploitation à grande échelle rend ces connaissances imitables (ou acquérables) et diminue leur rareté sur le marché et donc l'avantage concurrentiel que l'entreprise peut en dériver (Abbott, 1988 ; Barney, 1991 ; Suddaby et Greenwood, 2001 ; Wernerfeldt, 1984). Ce paradoxe est connu dans la littérature sous le nom de « knowledge scaling paradox ». Ensuite, les systèmes informatiques de codification-diffusion de la connaissances reposent sur le bon vouloir des utilisateurs (il n'existe pas, à ce jour, de système capable d'extraire automatiquement les connaissances du sachant), or les études montrent que, quel que soit le système incitatif proposé, les professionnels résistent à ce partage de peur de perdre le pouvoir et le prestige (« status ») associé à la rétention des connaissances (Morris, 2001) surtout dans le contexte des PSFs où il existe un marché de la promotion interne très concurrentiel (Chow et al., 2000).

Critiqués pour leur épistémologie instrumentaliste (Grimand, 2006) et leur perspective technocentriste (Orlikowski, 1992 ; deSanctis et Poole, 1994 ; Gilbert 2001), ces systèmes informatiques sont en outre considérés par de nombreux chercheurs comme des artefacts visant à réifier la connaissance. « La connaissance est dans l'outil » pourrait-on dire (Finerty, 1997). Or les artefacts instrumentaux ne sauraient déterminer les comportements « de même qu'un archet de violon ne détermine pas le geste que l'on va exécuter en le brandissant » (Grimand, 2006).

Par ailleurs, la fonction « contraignante » de ce type d'outils - standardiser, normaliser les comportements - l'emporterait sur la fonction « habilitante » - stimulation des apprentissages (Grimand, 2006). En d'autres termes, leurs enjeux « néo-Tayloriens seraient dépassés : on se tromperait de débat. A quoi bon rationaliser le travail dans l'environnement actuel qui n'est qu'incertitude, évolutivité et complexité ? Ce qui compte n'est plus la rationalisation du travail, objectif caduc, mais l'innovation.

Enfin, ces outils seraient basés sur la fiction d'une conversion fluide entre les différents registres de la connaissance organisationnelle (tacite/explicite, individuelle/collective) alors que « la capacité à discerner résiste à la codification et que la connaissance est socialement construite, encadrée dans la pratique d'un réseau relationnel » (Tsoukas et Vladimirou, 2001). Finalement, la représentation patrimoniale de la connaissance que ces outils véhiculent relèverait d'un contresens fondamental, tant « l'intelligence organisationnelle est suspendue à la qualité de ses interactions » (Koenig, 2004).

## **2.4 Influences croisées du *knowledge management* et du contrôle dans les PSF**

La seule recherche empirique – à notre connaissance – à avoir abordé simultanément la thématique du contrôle dans une entreprise de prestation de services intellectuels et celle du *knowledge management* en posant la question du lien entre les deux est celle publiée par Ditillo en 2004.

Cet auteur s'est interrogé sur l'impact de la complexité de l'activité de conseil sur le mode d'intégration des connaissances d'une part et sur le mode de contrôle organisationnel d'autre part, pour les firmes de prestations de services intellectuels. Précisons cependant que le niveau d'analyse retenu par Ditillo est l'équipe de travail et non l'organisation toute entière.



D'après Ditillo, les activités (*tasks*) de conseil peuvent présenter 3 types de difficultés : une difficulté « computationnelle » liée à la multitude des intervenants et des tâches à coordonner, une difficulté « technique » liée à l'éclatement des compétences nécessaires à la réalisation de l'activité entre des groupes d'experts différents, enfin une difficulté « cognitive » liée à la nouveauté de l'activité et à l'incertitude de son résultat. Ces trois types de difficultés détermineraient à la fois le mode d'intégration des connaissances et le mode de contrôle du travail de l'équipe. Ainsi :

- A une difficulté computationnelle correspondrait un mode de partage des connaissances fondé sur la « codification » des procédures de travail et un mode de contrôle orienté action ;
- A une difficulté technique correspondrait un mode de partage des connaissances fondé sur l'échange régulier des outputs produits par les différents membres de en fonction d'un planning fixé à l'avance, le mode de contrôle adéquat étant ici un contrôle par les résultats ;
- Enfin, à une difficulté cognitive correspondrait un mode de partage des connaissances fondé sur la socialisation et les échanges verbaux informels entre les membres de l'équipe, le mode de contrôle le plus approprié étant dans ce cas l'auto-contrôle et le contrôle sur les compétences, les croyances et les valeurs à travers des mécanismes tels que la sélection des membres de l'équipe et la formation (p. 410).

Notre recherche s'inscrit dans la continuité des travaux de Ditillo. Notre point de vue se distingue cependant sur trois aspects importants : premièrement, nous supposons un lien entre le mode de contrôle et le mode de production des services, ce qui n'a pas été traité par Ditillo. Deuxièmement, nous pensons que la « complexité » de l'activité de conseil est une complexité perçue par les professionnels (cette perception pouvant varier en fonction de l'expérience, notamment) et non une complexité inhérente à l'activité elle-même. Troisièmement, nous faisons l'hypothèse que le système informatique de *knowledge management* utilisé par les professionnels influence le mode de contrôle du travail au sein de l'équipe (et non que le mode de contrôle influence le mode de partage des connaissances, comme le propose Ditillo).

## **2.5 Conclusion de la revue de littérature**

En conclusion de cette revue de littérature, nous retenons que le contrôle formel de l'utilisation des connaissances organisationnelles semble, d'une part, inadapté aux structures de type PSF dans lesquelles il est important de ne pas restreindre la liberté d'action et l'autonomie de jugement des professionnels, et d'autre part, que ce contrôle est inefficace lorsqu'il s'exerce via un système informatique de *knowledge management* compte tenu des nombreux biais imputables à ces outils. Nous prétendons, dans cette étude, montrer que cette conclusion doit être largement nuancée. Autonomie de jugement, liberté d'action et contrôle formel de l'utilisation efficiente des ressources organisationnelles ne sont pas nécessairement irréconciliables. Il s'agit là d'une « tension contradictoire » (Simons, 1995) qu'il s'agit d'équilibrer subtilement.

Jusqu'à présent, le courant de la contingence en contrôle de gestion a principalement focalisé son attention sur un niveau d'analyse particulier : l'organisation. Or, dire que le mode de contrôle adéquat pour les firmes de type PSF est un mode de contrôle « professionnel », c'est-à-dire culturel, identitaire, social et auto-disciplinaire, nous semble très insuffisant. Le scandale d'Enron permet intuitivement de comprendre que trop d'autonomie et de liberté de jugement accordés aux professionnels peuvent conduire une firme à la faillite, ce qui légitime la recherche de contre poids, en activant d'autres leviers de contrôle que les leviers informels déjà identifiés dans la littérature.

A l'instar de Ditillo, nous avons choisi de raisonner à un niveau plus fin, celui de l'activité (la mission de conseil en l'occurrence) plutôt que l'organisation, et montrons qu'un mode de contrôle de l'utilisation des connaissances organisationnelles pertinent pour une mission ne l'est pas pour une autre. Le modèle typologique que nous avons induit de nos observations empiriques permet de comprendre pourquoi et de guider le choix du mode de contrôle en fonction du processus de production mobilisé au cours de la mission.

### **3 – METHODOLOGIE**

Comme Nikitin (2006), nous considérons que les sciences humaines en général - et les sciences de gestion tout particulièrement - n'ont pas pour but la seule connaissance, mais le guidage des actions humaines (praxéologie) dans un contexte particulier. Notre projet de connaissance est donc non seulement la production de connaissances sur l'action mais aussi la production de connaissances pour l'action. A ce titre, nous proposons dans cette étude la documentation et l'analyse d'un cas permettant de comprendre quels peuvent être les effets de l'utilisation d'un système de knowledge management sur le contrôle des activités de professionnels salariés.

Pour clarifier d'emblée notre position épistémologique dans le débat qui oppose objectivité et subjectivité dans la recherche en sciences sociales, nous situons notre approche dans le paradigme de la « réalité en tant que champ contextuel d'informations » décrit par Morgan et Smirchich, (1980), c'est-à-dire que nous adhérons à la vision d'un monde social en perpétuelle mutation, soumis à des forces d'ajustement et de réajustement produisant des équilibres plus ou moins durables.

Dans cette partie, nous aborderons le design de notre recherche et fournirons quelques éléments relatifs au contexte dans lequel elle s'est déroulée, afin de faciliter la lecture des résultats.

#### **3.2 Design de la recherche**

Nous avons tout d'abord cherché à comprendre la nature des activités professionnelles salariées ainsi que les différents modes d'utilisation des connaissances organisationnelles observables au cours de ces activités. Dans cette optique, nous avons choisi de concentrer notre analyse sur une activité professionnelle salariée particulière, qui fait relativement peu débat quant à sa qualification au regard des critères traditionnels du professionnalisme (Freidson, 1986) : l'activité d'avocat d'affaire.

Après avoir sélectionné un cabinet d'avocats, que nous présenterons brièvement dans la section 3.2 ci-après, nous avons mené une analyse préliminaire au mois de juin 2005, au cours de laquelle nous avons interrogé 6 associés et un manager en charge de gérer les activités de *knowledge management* du cabinet. Ces premiers contacts nous ont permis de comprendre l'intentionnalité des dispositifs de contrôle et de management des connaissances de l'organisation.

Dans un deuxième temps, entre janvier et décembre 2006, nous avons réalisé une étude de cas comparée de douze missions de conseil juridique et/ou fiscal. Pourquoi focaliser notre attention au niveau de la mission plutôt qu'au niveau de la firme tout entière ou de l'individu ? Ce choix dérive

d'un constat et d'un postulat : le travail des avocats est organisé autour des différentes questions clients qui leur sont adressées, il serait donc logique que l'utilisation des connaissances organisationnelles se fasse principalement au cours du processus de traitement de ces questions, c'est-à-dire au cours des « missions » de conseil.

Notre démarche d'analyse a été menée dans une logique inductive, avec une question de recherche qui s'est progressivement modelée et précisée au cours du processus décrit par Eisenhardt (1989), dont nous rappelons ici les différentes étapes :

- **Définition d'une première question de recherche** : quels sont les effets organisationnels de l'utilisation d'un système de *knowledge management* ?
- **Echantillonnage théorique**: 12 missions de conseil juridique et/ou fiscal ont été sélectionnées dans une logique partiellement opportuniste du fait de la difficulté d'accès au contenu mais avec le souci d'une variabilité maximale dans la nature des demandes clients, concernant, notamment, deux critères fondamentaux sur lesquels nous reviendrons lorsque nous décrirons notre proposition de modèle typologique (4<sup>e</sup> partie), leur récurrence et leur degré de contingence perçus.
- **Choix des instruments de la recherche**. Notre étude préliminaire nous a permis de réaliser que les avocats parallélisent différentes activités au cours d'une même journée de travail, rendant très difficile le suivi en temps réel de la conduite d'une mission déterminée. Nous avons donc choisi d'interroger les avocats impliqués dans les douze missions échantillonnées une fois celles-ci terminées tout en étant conscients du risque de rationalisation *a posteriori* que ce choix impliquait. Dans un souci de triangulation des récits, pour chaque mission, nous avons interrogé l'associé en charge de la relation client sur le dossier (a), le manager, le senior manager ou le directeur en charge d'organiser le travail de l'équipe (b), et l'un des avocats juniors chargés plus spécifiquement des activités de recherche et de rédaction du « livrable » (contrat, consultation, rapport, etc.) de la mission (c). Ainsi, 31 personnes ont été interrogées (et non 36, du fait de la redondance de certains avocats sur plusieurs missions) dans le cadre d'entretiens semi-directifs d'une durée moyenne de deux heures chacun orientés autour de trois grands thèmes. Le premier volet de l'entretien concernait le profil de l'avocat et sa vision du métier, le second volet concernait la description de la mission échantillonnée et du travail réalisé au cours de celle-ci, et le troisième volet concernait l'utilisation de connaissances organisationnelles via un recours éventuel au système de *knowledge management* au cours de la mission.
- **Collecte et analyse simultanée des données, avec étude approfondie de chacun des cas et comparaison des cas entre eux**. Nous avons cherché à comprendre, pour chaque mission retenue :
  - La demande du client et sa traduction technique (en droit)
  - La récurrence perçue de cette demande par l'équipe de travail,
  - Le caractère perçu contingent ou général de cette demande, c'est à dire la nécessité ou non d'adapter le processus de traitement de la demande au contexte particulier du client,
  - L'utilisation (ou la non utilisation) du système de *knowledge management* du cabinet au cours de la mission par les membres de l'équipe,
  - Les connaissances organisationnelles (méthode d'analyse, solution technique ou format de présentation) éventuellement utilisées au cours de la mission,
  - Les connaissances organisationnelles produites au cours de la mission qui ont été utilisés dans le cadre de missions ultérieures. Le tableau 1 récapitule ces différents éléments.

- **Elaboration inductive et itérative d'une proposition théorique** visant à modéliser les conséquences organisationnelles de l'utilisation du système de *knowledge management*. Deux conséquences ont été étudiées plus précisément : les conséquences sur le processus de production des services professionnels et les conséquences sur les modes de contrôle de ce processus.
- **Comparaison du modèle proposé avec la littérature (convergente et divergente) existante et arrêt du processus d'analyse dès l'atteinte d'une saturation théorique satisfaisante.**

### 3.1 Terrain

Cette étude de cas a été menée dans un cabinet d'avocats d'affaires français, que nous nommerons ci-après ABC & Associés afin d'en préserver l'anonymat, au cours de la période Juillet 2005 – Décembre 2006. ABC & Associés compte plus d'un millier d'avocats et une centaine de bureaux en France, dont celui que nous avons sélectionné pour cette étude, qui est dédié à la gestion des grands comptes et dont les 200 professionnels sont spécialisés dans le traitement juridique et fiscal des demandes de nature transfrontalière. Les avocats affectés à ce bureau conseillent plus particulièrement les entreprises françaises opérant à l'étranger et les entreprises étrangères implantées en France, grâce, notamment, aux relations étroites qu'ils entretiennent avec les confrères de cabinets partenaires dans 150 pays. Outre ses 200 « professionnels », le bureau comprend une cinquantaine de salariés affectés aux activités de support que sont le secrétariat, la comptabilité-finance, l'informatique, la communication, le *knowledge management* et la documentation.

Ce bureau est organisé selon une trame matricielle par « services » (également appelés « spécialités ») – correspondant aux sous-domaines du droit des affaires dans lesquels le cabinet affiche une expertise – et par « métiers » correspondant aux principaux segments de marchés de ses clients. Le bureau est dirigé par un associé, appelé « managing partner » qui conserve une activité de conseil fiscal en plus de ses responsabilités managériales. Il est assisté par un « comité de gestion » composé de deux autres associés nommés à ce poste depuis 1998. Tous les associés du bureau (une trentaine) se réunissent également mensuellement au cours de réunions appelées « partners' meetings » afin de prendre des décisions collégialement, concernant les affaires courantes du bureau. Managers et associés se réunissent en outre deux fois par an, à l'occasion de réunions organisées pour consulter le personnel d'encadrement sur des questions aussi variées que la gouvernance, le positionnement stratégique, la situation économique ou encore les besoins de recrutement du bureau.

Le management des connaissances est considéré, par le managing partner d'ABC & Associés, comme une activité essentielle à la survie du cabinet. Deux personnes sont affectées à plein temps à la maintenance, au développement ainsi qu'à la formation et au support technique des utilisateurs sur un portefeuille de technologies de l'information et de la communication, au sein duquel figure en particulier l'intranet du cabinet.

Cet outil informatique – appelé « base knowledge » - a été développé sur mesure en 1999 sous Lotus Domino et comporte plus de 20 000 documents en décembre 2006. Parmi les sources d'informations référencées dans l'outil figurent notamment :

- Une rubrique Actualités, permettant d'accéder à une liste d'articles de presse ou de publications officielles sélectionnées par les documentalistes du cabinet.

- Une rubrique Bibliothèque composée de documents rédigés ou sélectionnés directement par les avocats (notes d'information, dossiers thématiques, commentaires de textes officiels, notes de doctrine, ou encore modèles d'actes ou de consultations).
- Une rubrique Contributions Internes référençant les documents produits par les avocats au cours de leurs différentes missions client (contrats, consultations, mémorandums, présentations, rapports etc.).
- Enfin une rubrique Marketing – plusieurs fois transformée et renommée au cours de notre période d'observation – censée comporter la liste des clients et prospects du cabinet et permettant de visualiser les actions commerciales en cours.

Le système est également doté d'un moteur de recherche (simple ou par mots clés) permettant aux utilisateurs de filtrer le contenu disponible. Ils peuvent aussi choisir d'accéder au contenu via des « portails », qui sont autant de modes d'organisation des connaissances pensés par les différents « groupes de travail » du cabinet. Ces groupes sont soit le reflet de la structure matricielle du cabinet (groupes « spécialité », groupes « métier »), soit constitués de manière opportuniste, lorsqu'une évolution réglementaire ou légale fait germer chez certains l'idée de nouvelles solutions juridiques ou fiscales potentiellement commercialisables. L'ergonomie et l'architecture technique du système évoluent à un rythme soutenu. Au cours de nos 18 mois d'observation, 2 évolutions fonctionnelles et techniques majeures ont été constatées, correspondant chacune à des demandes émanant des utilisateurs et de la direction générale.

Les activités des professionnels, chez ABC & Associés, sont majoritairement orientées autour de trois pôles : (1) le traitement de demandes managériales exprimées par le client et ayant des implications juridiques et fiscales (ce traitement pouvant être circonscrit à une mission ponctuelle ou concerner l'accompagnement et le suivi d'un client au fil des années) (2) la gestion administrative des dossiers clients (relevés des heures passées, facturation, etc.) et (3) les travaux qualifiés de « développement », ayant vocation à améliorer l'infrastructure du cabinet et pour lesquels les professionnels disposent d'un budget horaire fixé annuellement. Ces travaux de développement peuvent concerner la documentation de dossiers thématiques sur des points d'actualité technique susceptibles d'intéresser les clients, ils peuvent aussi consister en la participation à des réunions matricielles (groupes « métiers », « spécialités ») ou « ad hoc » au cours desquelles de nouvelles « solutions » (également appelées « produits ») sont élaborées en vue de leur commercialisation à un segment de clientèle particulier.

Les volets d'activités administratives (2 et 3) nous intéressant moins relativement à l'utilisation efficace des connaissances organisationnelles, nous nous sommes concentrés dans cette étude sur l'analyse des activités de conseil proprement dites (1) et avons pour ce faire échantillonné 12 missions de conseil, comme nous l'avons évoqué plus haut, soit en cours de clôture soit tout juste terminées afin que leur déroulement soit encore bien présent à l'esprit des équipes concernées.

Compte tenu du caractère exploratoire de notre recherche et du faible nombre d'études existantes susceptibles de nous guider dans notre travail de conceptualisation, nous avons eu recours à un processus de construction théorique inductif par allers-retours entre les observations empiriques et la théorie pendant et après la phase de collecte de données, conformément aux prescriptions d'Edmonson (2006 p. 33) et d'Eisenhardt (1989, p. 533). Nous tenterons de rendre compte le plus fidèlement possible de ce processus de construction itératif dans la partie « résultats » qui suit.

## **4 – RESULTATS ET PROPOSITION THEORIQUE**

Dans cette partie, nous résumerons dans un premier temps chacune des 12 missions de conseil que nous avons étudiées et poursuivrons par notre interprétation des résultats en présentant le modèle typologique que nous avons bâti inductivement à partir de nos observations théoriques d'une part et des cadres théoriques de Perrow (1967) et d'Hayes et Wheelwright (1979) d'autre part.

### **4.1 Résultats**

Pour chacune des 12 missions de conseil, nous rappellerons :

- (1) La durée de l'intervention
- (2) Le nombre d'avocats impliqués
- (3) La demande du client
- (4) La récurrence perçue de cette demande par l'équipe de travail
- (5) Le caractère perçu contingent ou général de cette demande
- (6) L'utilisation éventuelle du système de knowledge management (KMS) du cabinet au cours de la mission par les membres de l'équipe
- (7) Les connaissances organisationnelles (méthode d'analyse, solution technique ou format de présentation) éventuellement utilisées au cours de la mission,
- (8) Les connaissances organisationnelles produites au cours de la mission qui ont éventuellement été utilisés dans le cadre de missions ultérieures.

Ces éléments sont d'abord résumés dans le tableau 1 puis détaillés.

Mission	Durée (1)	Avocats (2)	Demande client (3)	Réurrence / Nouveauté (4)	Contingence / Généralité (5)	Utilis. KMS (6)	Connaissances utilisées pendant (7) et après (8) la mission
1	10 mois	22	Répondre aux investisseurs sur le passé fiscal d'une société dans le cadre de son projet d'acquisition	Récurrent	Contingent	Oui	(7) Solution (8) Aucune
2	6 mois	14	Rédiger le rapport de « Due Diligence » d'une société dans le cadre de son projet d'acquisition puis aider le nouvel actionnaire à restructurer la société acquise	Récurrent	Général	Oui	(7) Méthode, solution, présentation (8) Méthode, solution, présentation
3	> 1 an	n.c.	Rédiger le rapport de « Vendor Due Diligence » d'une société dans le cadre de son projet d'acquisition	Récurrent	Général	Oui	(7) Méthode, solution, présentation (8) Méthode, solution, présentation
4	7 mois	6	Conseiller une personne physique sur une question de gestion de patrimoine	Nouveau	Contingent	Oui	(7) Solution (8) Aucune
5	5 mois	15	Etudier la faisabilité réglementaire de la création d'une structure bancaire au sein d'un groupe d'Asset Management, et choisir sa localisation optimale sur le plan fiscal.	Récurrent	Contingent	Non	(7) Méthode (8) Solution et méthode
6	< 1 semaine	3	Evaluer l'impact fiscal de différents scénarios de réorganisation proposés par un cabinet de consultants	Récurrent	Contingent	Non	(7) Présentation (8) Aucune
7	10 mois	16	Choisir la localisation optimale sur le plan fiscal d'une nouvelle entité bancaire au sein d'un groupe industriel et constituer sa structure contractuelle.	Nouveau	Contingent	Oui	(7) Solution (8) Solution et présentation
8	8 mois	9	Etudier l'opportunité de bénéficier d'un crédit d'impôt sur certains projets de recherche et documenter les déclaratifs permettant de l'obtenir.	Récurrent	Général	Non	(7) Méthode, solution, présentation (8) Méthode, solution, présentation
9	8 mois	4	Etudier l'opportunité de bénéficier d'un crédit d'impôt sur certains projets de recherche et documenter les déclaratifs permettant de l'obtenir.	Récurrent	Général	Non	(7) Méthode, solution, présentation (8) Méthode, solution, présentation
10	10 mois	13	Auditer l'existence, la pertinence et l'efficacité des procédures de contrôle fiscal interne d'une société cotée aux Etats-Unis et implantée en France, soumise à la réglementation SOX 404.	Nouveau	Général	Non	(7) Méthode, solution, présentation (8) Méthode, solution, présentation
11	> 1 an	4	Conseiller une société faisant l'objet d'un contrôle fiscal dans le cadre d'une procédure contentieuse.	Nouveau	Contingent	Oui	(7) Méthode et présentation (8) Présentation
12	< 1 semaine	2	Réaliser l'audit de conformité réglementaire d'une société cotée confrontée à une réglementation boursière modifiée.	Récurrent	Général	Oui	(7) Solution (8) Aucune

Tableau 1 : profils des missions échantillonnées

La première mission s'est déroulée sur une période de 10 mois, a nécessité l'intervention de 22 avocats respectivement spécialisés dans les domaines fiscal, juridique, social et prix de transfert, ayant chacun comptabilisé entre 1 heure et 332 heures de travail sur le projet. Le client - que nous nommerons X – est un industriel dont ABC & Associés est le conseil fiscal attitré de longue date. X sort d'un contrôle fiscal et son actionnaire principal désire le céder à un investisseur externe. Dans ce contexte, X demande à ABC & Associés que soit constituée une « data room » rassemblant les pièces comptables pertinentes sur la base desquelles le cabinet pourrait aider X à répondre aux questions des investisseurs potentiels concernant son passé fiscal. Une fois cette première étape menée à bien, le cabinet est également mandaté pour conseiller l'acquéreur dans la restructuration fiscale de X. Cette demande client est considérée comme relativement classique, donc récurrente, mais son traitement a nécessité un processus adapté au contexte du client : « *C'est une problématique nouvelle pour moi mais très fréquente dans le métier* » (Manager de la mission). L'équipe de travail a eu recours – bien qu'à la marge - à la base knowledge du cabinet : « *en première partie, nous n'avons pas eu besoin d'utiliser la base car Robert [manager de la mission] connaissait bien l'historique du client, il savait où retrouver les documents importants. Dans un deuxième temps, pour le structuring, on a réutilisé des optimisations faites pour Y et Z (deux autres clients du même secteur que X)* » (Associé de la mission). Les connaissances organisationnelles développées au cours de cette mission n'avaient pas fait l'objet d'une réutilisation lors de missions ultérieures, au moment où nous avons mené nos entretiens.

La seconde mission a duré 6 mois et nécessité l'intervention de 14 avocats qui ont contribué au projet à hauteur d'une demi-heure à 44 heures respectivement. Les trois domaines de spécialisation juridique, social et fiscal étaient représentés au sein de l'équipe. Il s'agissait de rédiger le rapport d'audit fiscal (« due diligence report ») de la filiale française d'une société X, pour le compte de son acheteur potentiel en vue de permettre à ce dernier de négocier des garanties particulières d'actif et de passif auprès du vendeur, voire, si certains risques fiscaux étaient avérés, une réduction de prix. Une fois la transaction conclue, il s'agissait d'aider l'acheteur à mettre en place les mesures nécessaires pour minimiser la charge future d'impôt au moment de l'acquisition (droits d'acquisition minorés) puis une fois celle-ci réalisée. Les missions qualifiées de « due diligence » (première phase) sont considérées comme très fréquentes et générales, c'est-à-dire ne nécessitant pas de réadaptation majeure du processus de traitement en fonction du contexte client, alors que les missions qualifiées de « structuring » sont perçues comme récurrentes mais contingentes : « *un industriel par exemple sera sensible aux contraintes [...] opérationnelles de la société cible. Un fonds d'investissement, lui, ce qu'il veut voir, c'est la rentabilité et donc le cash [...] donc on ne va pas faire le même travail pour lui.* » (Senior Manager de la mission). Au cours de cette mission, l'équipe a utilisé la base knowledge du cabinet, et notamment un outil appelé « toolkit M&A Tax » qui comprend un certain nombre de supports méthodologiques (checklists de documents à demander au client, par exemple), de supports techniques, et de présentations (rapport de due diligence pré-formaté notamment). « *Le toolkit M&A Tax, ça nous sert à ne pas avoir à réécrire tout le rapport à chaque fois. Ça nous apporte des éléments de contenu, mais aussi des éléments de méthode et un gain de temps pour la présentation* » (Associé de la mission). « *Mais en dehors de ces outils qui sont un héritage de l'audit, dans la gestion des risques, le feeling, l'expérience, le flair, c'est essentiel.* » (Senior Manager de la mission).



La troisième mission s'est déroulée sur plus d'un an et les documents comptables permettant d'identifier le nombre de professionnels impliqués n'ont pu nous être fournis. Comme pour la deuxième mission, il s'agissait de réaliser le rapport d'audit fiscal d'une société X dans le cadre de sa vente, mais cette fois pour le compte de son actionnaire principal (« vendor due diligence report ») et non pour le compte de l'acheteur, en vue de permettre à l'actionnaire de diminuer le coût de la garantie qu'il devra payer à l'acheteur de X. Contrairement à la deuxième mission, en revanche, la phase de « Due Diligence » ne s'est pas accompagnée d'une phase de « structuring ». Bien que proche en apparence de la deuxième mission, nous avons été informés qu'il s'agissait ici d'un exercice très différent : « *Tu dois maquiller la mariée si elle est moche. C'est plus facile de dire que la mariée est moche [due diligence classique] que de dire que bon d'accord elle a quelques kilos en trop mais qu'on vous assure qu'elle va les perdre et qu'elle saura tout à fait vous satisfaire après (rires)* » (Senior Manager de la deuxième mission).

Cette demande client est perçue comme récurrente et générale. L'équipe a utilisé la base knowledge du cabinet pour accéder au « toolkit M&A Tax » décrit précédemment. « *On utilise des modèles pour présenter la situation fiscale des sociétés. C'est mis à jour tous les ans. Ca nous permet de gagner du temps, pas forcément de la qualité, mais surtout de la cohérence, et c'est aussi un outil d'apprentissage pour les jeunes* » (Senior Manager de la mission). Les connaissances organisationnelles développées au cours de cette mission ont par ailleurs été réutilisées par la suite : « *On a fait un questionnaire pour pouvoir interroger rapidement les directeurs financiers des filiales de X sans avoir à nous déplacer sur place parce que le budget était très serré. Jusqu'à présent je ne m'en étais pas re-servie mais depuis un mois, ça fait deux fois. En fait j'ai réutilisé le questionnaire mais aussi les slides de restitution du rapport [...] Le template [trame] de rapport, on le réutilise beaucoup aussi, d'autant plus que, comme il y a eu récemment pas mal de réformes, il a été réactualisé par Johanna [manager membre du groupe spécialité M&A]* ». (Junior de la mission).

La quatrième mission a duré 7 mois et nécessité l'intervention de 6 avocats en droit fiscal et social ayant chacun comptabilisé entre 1 heure et 41 heures de travail sur la mission. Il s'agissait de conseiller un entrepreneur X (personne physique) en vue de lui permettre de prendre sa retraite tout en conservant la présidence de sa société et de répondre à de nombreuses autres questions techniques concernant sa succession, sa gestion de patrimoine. Les questions posées par ce client sont perçues par l'équipe comme nouvelles et contingentes. Le manager de la mission a consulté la base knowledge du cabinet au cours de la mission en vue de trouver des pistes lui permettant d'élucider un point technique délicat. Faute d'avoir trouvé des éléments pertinents dans la base, l'équipe a rédigé une consultation « sur-mesure » puis a fini par trouver – par hasard – une consultation sur un sujet très proche dans la base knowledge, qui contredisait la position prise par l'équipe sur la question du client X. Cette découverte a donné lieu à une réunion technique, au cours de laquelle le point de droit posant difficulté a pu être tranché et une position unique cohérente pour le cabinet décidée. La consultation rédigée au client dans le cadre de cette mission a été mise en ligne dans la base knowledge. Nous n'avons pas recueilli d'éléments permettant d'établir si ce document a été réutilisé dans le cadre d'une mission ultérieure.

La cinquième mission a duré 5 mois et nécessité l'intervention de 15 personnes (dans les domaines juridique, fiscal et social) ayant chacune contribué entre une demi-heure et 205 heures de travail sur le projet. Il s'agissait d'évaluer l'opportunité et la faisabilité, pour un « Asset Manager » européen, de constituer sa propre structure bancaire qui lui permettrait d'effectuer directement certaines opérations réglementées plutôt que d'avoir recours à des banques partenaires. Enfin, le client demandait qu'on lui indique le pays de localisation qui soit le plus avantageux sur le plan fiscal pour cette nouvelle structure. Cette demande est perçue par l'équipe comme récurrente car susceptible de se poser dans des contextes différents : « *au début, on ne savait pas que cette demande était fréquente. Mais aujourd'hui on sait que plein d'Asset Managers s'interrogent là-dessus* » (Directeur de la mission). Malgré son caractère récurrent, cette demande est considérée comme contingente car elle nécessite un traitement adapté au contexte de chaque client : « *cette question ne se pose pas simplement en droit. Il y a beaucoup de paramètres business à prendre en compte* » (Manager de la mission)

L'équipe n'a pas utilisé la base knowledge du cabinet au cours de la mission ; les documents issus de missions précédentes qui ont été réutilisés ne sont pas disponibles dans la base knowledge et circulent au sein du groupe métier « Banque ». Les connaissances organisationnelles produites au cours de cette mission ont été réutilisées par l'équipe dans des missions ultérieures : « *on a réutilisé un questionnaire, pas forcément dans son contenu mais plutôt dans sa structure* » (Senior Manager de la mission). « *Certaines réponses techniques ont été réutilisées* » (Manager de la mission).

La sixième mission n'a duré que quelques jours au cours desquels 3 avocats fiscalistes ont été impliqués à hauteur de 1 à 6 heures chacun. La société X souhaite développer une activité d'OPCVM en Europe, et consulte un cabinet de conseil en stratégie pour évaluer la pertinence et la faisabilité de cette idée. Ce cabinet de conseil élabore différents scénarios pour la création d'une structure permettant de réaliser cette nouvelle activité et sollicite ABC & Associés pour apporter un éclairage fiscal et, plus précisément, conseiller la localisation la plus avantageuse pour la structure cible.

La demande est considérée comme récurrente et contingente par l'associé en charge du dossier. La base knowledge du cabinet n'a pas été utilisée par l'équipe au cours de la mission, en revanche des modèles de présentation fournis par le cabinet de conseil en stratégie partenaire sur la mission ont été utilisés et ont permis à l'équipe de gagner du temps. Ces modèles de présentation ont été conservés pour une utilisation ultérieure éventuelle au sein du groupe métier « Banque » mais n'ont pas été stockés dans la base knowledge du cabinet.

La septième mission a duré 10 mois et nécessité l'intervention de 16 avocats, dans les trois domaines juridique fiscal et social, ayant respectivement comptabilisé entre 1 heure et demi et 152 heures de travail sur le projet.

Le groupe industriel X a identifié, avec l'aide de consultants en stratégie, un scénario de réorganisation consistant à créer une structure au niveau européen lui permettant de développer une activité financière. La demande adressée à ABC & Associés consiste dans un premier temps à répondre aux nombreuses interrogations juridiques et fiscales suscitées par la mise en place de ce scénario de réorganisation puis à développer la structure contractuelle permettant l'ouverture et le fonctionnement clé en main de la nouvelle entité. Cette demande est perçue comme nouvelle et contingente car elle intervient avant la cinquième mission, dont

la demande est proche et qui émane d'une entreprise opérant dans un secteur d'activité complètement différent de X. « *Après coup, on a réalisé qu'il y avait beaucoup de points communs entre cette mission et la [cinquième mission]. En fait, c'était globalement le même sujet sauf que dans la [cinquième mission] c'était beaucoup plus complexe parce qu'on nous demandait de raisonner au niveau de produits financiers spécifiques que l'on ne maîtrisait pas du tout. Ici, on ne nous demandait pas le même niveau de détail.* » (Associé de la mission). La base knowledge a été peu utilisée par l'équipe : « *On a utilisé la base knowledge pour le fiscal, on a trouvé des bricoles qui nous ont permis de gagner un peu de temps, mais sur le réglementaire, on n'a rien trouvé* » (Associé de la mission). « *On raisonnait sur des points où on n'avait pas beaucoup de choses dans la base knowledge sauf sur des aspects marginaux* » (Manager de la mission).

Cette mission a permis de créer des connaissances organisationnelles qui ont par la suite été réutilisées, bien que ces connaissances n'aient été partagées qu'au sein du groupe métier « Banque » et non mises en ligne dans la base knowledge du cabinet : « *Les livrables de la mission ont-ils été mis sur la base ? - Je ne suis pas sûr. C'est un problème de temps, et puis je ne suis pas certain que cela puisse être utile à quelqu'un en dehors de la LOB<sup>2</sup>* » (Associé de la mission). « *Par rapport à l'analyse de la localisation la plus pertinente pour la structure financière cible, on a réutilisé, dans la [cinquième mission] des travaux effectués ici, mais finalement, l'effet d'expérience le plus important n'a pas joué à ce niveau là mais au niveau de la gestion de projet. Dans la [cinquième mission] on savait comment s'y prendre alors que là, c'était la première fois* ». (Associé de la mission).

La huitième mission a duré 8 mois et nécessité l'intervention de 9 avocats fiscalistes ayant chacun comptabilisé entre une demi-heure et trente heures de travail sur le projet. Cette mission n'a pas émané d'une demande spontanément formulée par le client mais d'une démarche proactive de la part d'ABC & Associés. Il s'agissait de convaincre le client de la possibilité offerte à celui-ci de bénéficier d'un régime fiscal particulier : le Crédit d'Impôt Recherche, puis, une fois cette possibilité confirmée par une analyse détaillée, de calculer le montant du crédit d'impôt et de renseigner les déclaratifs adéquat. Cette « demande » est perçue comme récurrente et générale. La base knowledge du cabinet n'a pas été utilisée au cours de cette mission car les documents pertinents (regroupés dans ce que l'équipe qualifie de « produit Crédit Impôt Recherche » circulent uniquement au sein du groupe de travail « Crédit Impôts Recherche » et ne sont pas stockés dans la base knowledge du cabinet. Les connaissances organisationnelles produites au cours de cette mission ont été réutilisées au cours de missions ultérieures : « *on complète le produit Crédit d'Impôt Recherche après chaque mission* » (Senior Manager de la mission).

La neuvième mission a duré 8 mois et nécessité l'intervention de quatre avocats fiscalistes ayant chacun comptabilisé entre 1 heure et 53 heures de travail sur le projet. Il s'agissait, comme pour la huitième mission, de convaincre la société X de la possibilité de réaliser une économie d'impôt sur un projet de recherche au titre du régime fiscal « Crédit d'Impôt Recherche ». Comme précédemment, la perception de récurrence de cette demande (non spontanée et suscitée) est élevée, ainsi que la perception de généralité. La base knowledge du

---

<sup>2</sup> « LOB » signifie « Line of Business ». Une LOB comprend plusieurs « groupes métiers ». La LOB dont il est question ici est la LOB « services financiers » qui regroupe les 3 secteurs (groupes métiers) suivants : immobilier, assurance et banque.

cabinet n'a pas été utilisée au cours de la mission mais le produit Crédit Impôt Recherche a été, lui, utilisé, puis mis à jour après la mission. « *Dans le groupe de travail Crédit d'Impôt Recherche, on a modélisé un produit qui comprend un questionnaire technique, un questionnaire comptable, une matrice de calcul Excel. Il y a aussi un modèle de mémo de synthèse qui est en cours. Et puis aussi on a regroupé toutes les propositions de mission qui ont été faites aux clients sur cette offre. Ces matrices ont été développées au cours des premières missions, puis on les a améliorées au fil de l'eau et on se les passe par mail... Ça nous fait gagner du temps. A force, on se plante moins sur les budgets parce qu'on a une meilleure vision du travail à faire ; et puis, ces checklists, c'est aussi une sécurité sur le plan du risk management* » (Manager de la mission).

La dixième mission a duré dix mois et nécessité l'intervention de 13 avocats fiscalistes, ayant chacun comptabilisé entre une heure et 117 heures de travail sur le projet. Il s'agissait de réaliser un audit de l'existence, de la pertinence et de l'efficacité des procédures de contrôle interne relatives à la fiscalité d'une société cotée aux Etats-Unis et implantée en France, et à ce titre soumise à la réglementation SOX 404. Cette demande est perçue comme nouvelle et générale par l'équipe de travail. « *C'est une problématique relativement nouvelle, qui date de fin 2005, mais elle n'est pas spécifique. Elle est valable pour tous les secteurs et elle est récurrente pour les entreprises cotées aux Etats-Unis car le rapport d'audit doit être fourni tous les ans [...]* Depuis, j'ai eu l'occasion de retravailler sur plusieurs missions SOX 404, et j'ai formé Bénédicte [Manager du groupe métier Laboratoires Pharmaceutiques] là-dessus parce qu'il y a des tas de choses à comprendre pour que le produit qu'on a développé permette un réel gain de temps. » [Senior Manager de la mission]. La base knowledge n'a pas été utilisée au cours de la mission car celle-ci était la première du genre. Les connaissances organisationnelles développées au cours de la mission ont donné lieu à la création d'un « produit SOX 404 », présenté à tout le cabinet lors d'une réunion « produits et solutions », et qui a été réutilisé dans le cadre de missions ultérieures. « *On a mis en place des fiches de questions types dès le départ, du fait du volume de travail à réaliser, qui nous ont resservi par la suite* » [Senior Manager de la mission].

La onzième mission a duré plus d'un an et nécessité la mobilisation de 4 avocats fiscalistes. Le détail des heures comptabilisées par chacun ne nous a pas été transmis. Il s'agissait d'assister la filiale française X d'un groupe détenu par un fond de pension néerlandais dans le cadre d'un contrôle fiscal lié à une dénonciation par l'ancien dirigeant de X ayant donné lieu au déclenchement d'une procédure d'alerte par le procureur de la république. Dans un premier temps la mission a consisté à conseiller la société X dans les explications qu'elle devait fournir au commissaire aux comptes pour permettre la signature des états financiers, puis à aider l'actionnaire néerlandais à comprendre la procédure contentieuse française et à réunir les preuves permettant d'attester que la dénonciation reposait sur des accusations infondées. Cette mission est perçue comme nouvelle et contingente par l'équipe, mais susceptible de se reposer chez d'autres PME françaises : « *ce travail est atypique pour nous parce qu'on ne travaille pas beaucoup avec des PME, mais à mon avis ça doit être plus ou moins classique pour les bureaux de province* » (Senior Manager sur la mission).

La base knowledge du cabinet a été utilisée à la marge : « *J'ai utilisé les documents transfert pricing du cabinet, des trames de réponses à notifications de redressement, des modèles d'explications de contrats, des tableaux de coûts. Je ne les ai pas trouvés dans la base*

*knowledge le jour J, je les avais repérés avant et les avais mis de côté sur mon disque dur [...]. Sans ces modèles, j'aurais complètement explosé les délais »* (Senior Manager de la mission).

Les connaissances organisationnelles développées au cours de la mission ont été réutilisées lors de missions ultérieures, bien que le témoignage du senior manager de la mission ne soit pas entièrement cohérent sur ce point : *« Tout a été mis dans la base et je me rends compte que ça a été utilisé via des jeunes avec qui je travaille. Ca me procure une grande satisfaction mais de la tristesse à la fois. [...] C'est typiquement le genre de choses que l'on ne peut pas partager dans une base de données. Pour comprendre ce genre d'interventions, qui nécessite toute notre connaissance technique, tout notre savoir faire, il faut l'avoir vécue au moins une fois »* (Senior Manager de la mission). Le junior de la mission, en revanche, témoigne clairement d'une réutilisation ultérieure : *« On avait dû mettre en place des petits rapports pour discuter avec l'inspecteur, et on s'en est re-servi par la suite comme modèles »*.

Enfin, la douzième mission a duré 2 jours *« on m'a posé la question aujourd'hui et je dois rendre la réponse d'ici demain soir »* (Associé 1 de la mission) et a nécessité l'implication de deux associés dont le détail des heures ne nous a pas été fourni. Il s'agissait d'effectuer un audit de conformité réglementaire pour le compte d'une société cotée confrontée à une réglementation boursière modifiée et n'ayant pas les ressources internes pour identifier tous les impacts organisationnels de cette modification. La demande, perçue comme récurrente et générale, n'a pas été spontanément exprimée par le client mais a été suscitée par l'Associé : *« la base knowledge contient des fiches techniques par sujet de droit boursier. Cette mission est un pur effet d'aubaine, c'est moi qui ai créé la demande, or comme c'est un client qui a confiance, on n'a pas été mis en concurrence sur ce dossier. [...] Si je n'avais pas découvert cette fiche technique, cette mission n'aurait pas eu lieu. »* (Associé 1 de la mission). Nous n'avons pas recueilli d'informations permettant d'établir si les connaissances organisationnelles développées au cours de cette mission ont pu – ou non – être réutilisées au cours de missions ultérieures.

## **4.2 Interprétation : vers une production rationalisée des services professionnels permettant de contrôler l'utilisation efficiente des connaissances organisationnelles**

Les deux modèles théoriques qui nous ont le plus aidés à faire sens de nos observations empiriques – malgré leur visée industrielle peu compatible, *a priori*, avec le monde des services professionnels - sont, respectivement, le modèle des cycles de vie des produits et processus d'Hayes et Wheelwright (1979, p. 25) - Figure 1 - et le modèle des variables technologiques de Perrow (1967, p. 196) - Figure 2 - que nous avons hybridés, grâce à nos résultats empiriques, dans une nouvelle proposition de modélisation - Figure 3.

### **4.2.1 Pertinence du modèle d'Hayes et Wheelwright (1979) appliqué aux services professionnels**

D'après Hayes et Wheelwright, il devrait y avoir correspondance entre le mode de production d'un produit et la phase du cycle de vie de ce produit comme le montre la diagonale de la figure 1 ci-dessous. De plus, le mode de production d'une organisation devrait nécessairement évoluer le long de cette diagonale : *« l'évolution commence généralement avec un mode de processus fluide, très souple mais faiblement productif et tend vers une standardisation, une mécanisation, une automatisation accrues. Elle culmine avec un processus systémique qui est très efficace mais requiert plus de capital, est moins autonome et donc moins flexible que le processus fluide des débuts »* (p. 24). Les auteurs ajoutent que *« plus les coûts deviennent prioritaires, plus les entreprises ont tendance à évoluer, le long de la diagonale, d'une organisation centrée sur le produit à une organisation centrée sur le processus »* (p. 31). Ce modèle a, depuis, été partiellement contredit par les méthodes de production japonaises appliquées notamment à l'industrie automobile et qui ont montré la possibilité de produire en masse des biens non standardisés (mass-customization). Comme nous allons le voir, ce modèle n'en reste pas moins partiellement utile pour schématiser l'évolution des modes de production de services que nous avons pu observer empiriquement chez ABC & Associés.

*« Notre métier a beaucoup évolué. [...] Aujourd'hui on s'oriente de plus en plus vers une activité de consulting avec de moins en moins de contacts avec le client. [...] On a désormais des services fournis à un client X qui pourraient être fournis à Y, on fait moins de cousu main [...] Le client est plus demandeur d'expériences, de best practice que d'une technique en tant que telle. Il est intéressé de connaître l'expérience du cabinet dans un contexte où nous avons travaillé avec un client ayant un problème identique au sien. Ca sera perçu comme un gage d'efficacité, un gain de temps. Avant on était purement dans une relation de confiance. La relation actuelle s'établit toujours sur fond de confiance mais cette confiance doit être légitimée par un savoir faire démontré »* (Associé J, interrogé dans le cadre de notre étude préliminaire)

Or, Raelin (1985) note que les professionnels sont *« généralement accusés de ressentir le besoin de réinventer la roue chaque fois qu'ils sont confrontés à un problème »* (p. 171) et d'être réfractaires à toute standardisation du travail. L'on pourrait donc s'attendre à ce que les professionnels choisissent prioritairement d'opérer en mode artisanal, sur mesure, ce qui correspond aux coordonnées *« produit unique »* / *« travail à façon »* de la figure 1, et ce

malgré la pression de plus en plus importante sur les coûts que subissent la majorité des PSF (Stumpf et al., 2002, p. 263) et qui devrait les conduire à évoluer progressivement vers une production plus standardisée. Ce n'est pourtant pas ce que nous avons observé. En effet, lorsque les professionnels perçoivent que la demande du client qu'ils ont à traiter n'est pas nouvelle et que l'un de leurs collègues a déjà eu l'occasion de l'analyser, ils ont le réflexe de repartir de l'analyse déjà effectuée par ce dernier, quitte à en diverger ensuite s'ils estiment que le contexte de leur client nécessite un traitement différent.

« *Le KM a beaucoup influencé notre métier. Nous devons prendre des mesures pour améliorer notre efficacité car le client a déjà intégré dans sa dimension économique c'est-à-dire le prix qu'il est prêt à payer et les contraintes de temps qu'il nous impose le fait que le cabinet possède une base de connaissances. Il existe une phase industrielle dans notre métier, que nous n'utilisons pas totalement. Il faut que nous soyons très bons dans cette phase industrielle et par ailleurs que nous ayons un très bon relationnel client* » (Associé L, interrogé dans le cadre de notre étude préliminaire)

« *La clientèle du cabinet se prête bien à la catégorie des produits standards. Notre clientèle est constituée [...] de grands groupes étrangers, néerlandais ou américains notamment. Au sein de ce groupe, on constate une forte récurrence des problématiques : management fees, intégration fiscale, mise en place de l'endettement... Les types de missions standardisables sont par exemple les due diligence, rapports d'appréciation des risques fiscaux, ou encore la revue fiscale même si elle est plus marginale [...] Le 're-use' des connaissances doit être aussi systématique que possible dans la partie technique. Cela dit, les cas où la question est tellement univoque que l'on va pouvoir faire du re-use total sont des cas extrêmement rares, sinon inexistantes* » (Associé X, interrogé dans le cadre de notre étude préliminaire)

« *Si une problématique revient souvent et qu'il existe une consultation type, ce serait idiot de ne pas s'en servir* » (Associé P, interrogé dans le cadre de notre étude préliminaire)

<b>Cycle de vie du Produit</b> <b>Cycle de vie du processus</b>	1 - Produit unique - Faible volume, faible standardisation	2 - Plusieurs produits – faible volume	3 - Quelques produits principaux – volume plus important	4 - Produits de base - Production de masse, forte standardisation
1 - Flux déconnectés (travail à façon)	Imprimerie commerciale			Aucun cas
2 - Flux discontinus (production par lots)		Matériels lourds		Aucun cas
3 - Flux connectés (chaîne d'assemblage)			Automobiles	
4 - Flux continus (production automatisée)	Aucun cas			Sucre, pétrole

Figure 1 : conciliation des phases des cycles de vie des produits et des processus, Hayes et Wheelwright (1979 p.

La notion de « nouveauté » et de « récurrence » de la demande du client, d'une part, ainsi que la notion de routine d'analyse du problème (disponible ou non disponible au sein de l'organisation) n'étant pas évoquées par Hayes et Wheelwright, nous avons également eu recours au modèle de Perrow (1967) pour interpréter nos résultats.

#### 4.2.2 Pertinence du modèle de Perrow (1967) appliqué aux services professionnels

Perrow s'est intéressé à l'impact du nombre de cas « exceptionnels » rencontrés dans le travail (autrement dit, le nombre de stimuli perçus comme non familiers par le salarié) sur le processus employé pour « transformer des matières premières ». Ces processus peuvent être soit logiques, analytiques et systématiques soit basés sur l'expérience, l'intuition, ou l'estimation (*guesswork*) (voir Figure 2). Pour l'auteur, c'est la nature des « matières premières » qui détermine le choix de la « technologie » adéquate pour les transformer. Perrow ajoute que c'est ce choix qui permet d'augmenter la prédictibilité et l'efficacité de la transformation. Ce modèle est utilisé par Perrow pour différencier les industries entre elles en fonction de leur mode de production. Nous pensons que ce cadre d'analyse fait également sens pour différencier, non pas les PSF entre elles, mais les différents modes de production observables au sein d'une même PSF.

Si l'on traduit les termes de ce modèle dans un vocabulaire adapté au cas qui nous préoccupe – celui des firmes de services professionnels – l'on obtient que c'est la nature de la demande client (perçue soit comme nouvelle, soit comme récurrente) qui détermine si cette demande peut être traitée de manière plus ou moins « standardisée » ou si elle nécessite un traitement sur-mesure.

Nous considérons que le caractère nouveau ou récurrent d'une demande client et son degré de contingence (c'est-à-dire son caractère analysable ou non analysable pour reprendre le vocabulaire de Perrow) sont des variables perçues car elles dépendent de l'expérience du professionnel. Or, nous avons constaté empiriquement que l'existence de la « base knowledge » chez ABC & Associés influençait grandement cette perception de récurrence et de complexité. En effet, la codification et le stockage des consultations (même partiels et non systématiques) dans une base de données accessible à tous rendent possible une vérification de la récurrence ou de la nouveauté d'une demande client avant de la traiter.

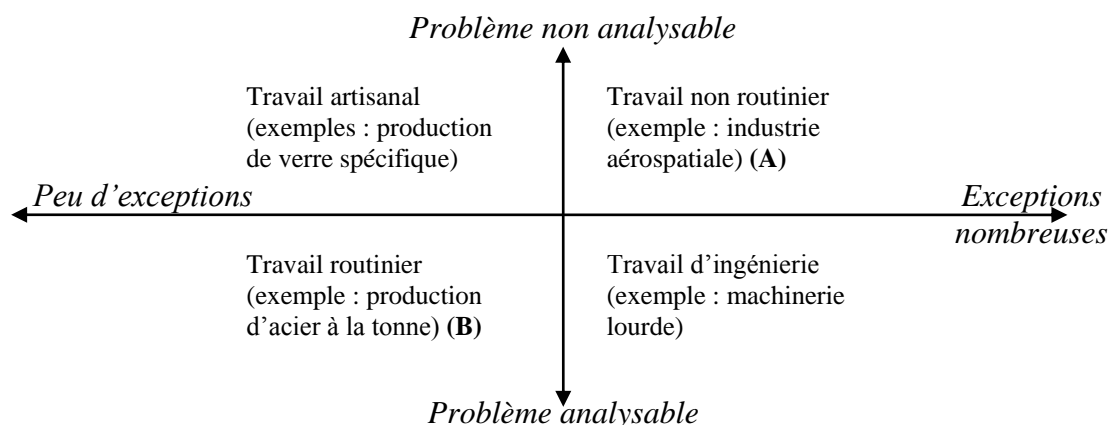
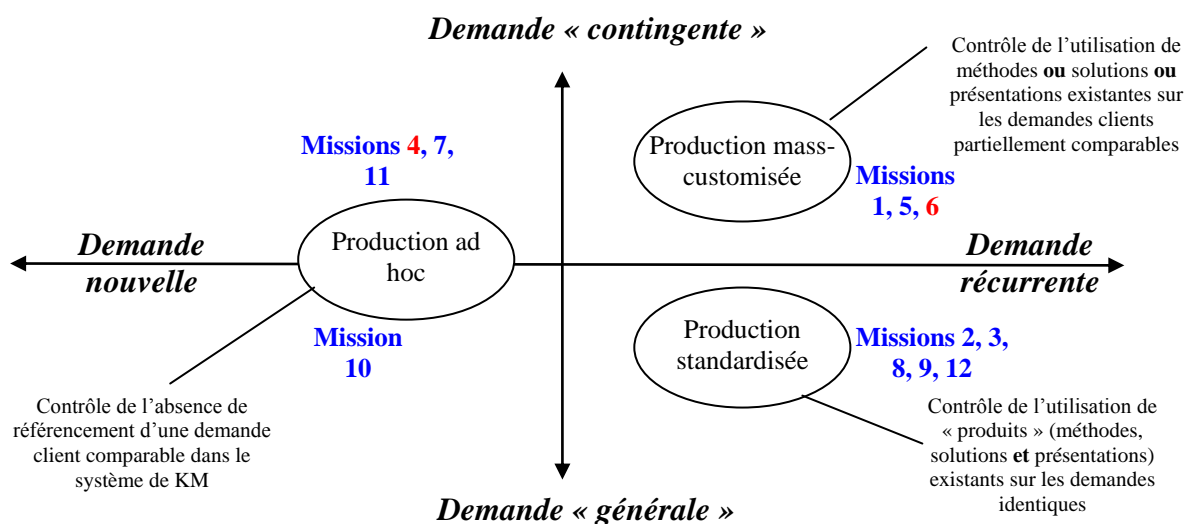


Figure 2 : variable technologique (exemples industriels), Perrow (1967, p. 196)



### 4.2.3 Notre proposition de modèle typologique

De même que les médecins seront probablement toujours confrontés à l'apparition de maladies inconnues, de nouveaux virus ou de cas spécifiques pour lesquels les protocoles de traitement standard restent sans effets, les avocats seront eux aussi toujours confrontés – du fait de l'évolution accélérée et de la complexification croissante du droit communautaire et national – à des dossiers nouveaux, à des affaires dont la spécificité ne permettra pas la réutilisation systématique d'analyses passées. Il est donc improbable que les PSF puissent utiliser le mode de production « routinier » décrit par Perrow ou le mode de production « en flux continu » décrit par Hayes et Wheelwright pour l'intégralité de leurs services, mais nous faisons l'hypothèse que le mode de production « sur-mesure », très coûteux pour l'organisation, n'est efficient que pour les seules demandes perçues comme nouvelles. D'où notre proposition de typologie (Figure 3), à la fois adaptée des modèles de Perrow (1967) et Hayes et Wheelwright (1979) et induite de nos observations empiriques :



**Figure 3** : impact de l'utilisation d'un système de KM sur le mode de production des services intellectuels et sur le contrôle de l'utilisation efficiente des connaissances organisationnelles

Nous avons opérationnalisé le concept de « **demande contingente** » comme une demande dont les professionnels considèrent que le processus de traitement devra être adapté au contexte particulier du client qui l'a formulée.

A l'opposé, nous définissons une « **demande générale** » comme une demande dont le processus de traitement ne dépend pas du contexte particulier du client, selon les professionnels interrogés.

Une demande perçue comme « **nouvelle** » est une demande dont les professionnels considèrent qu'elle se pose pour la première fois et dont ils ne connaissent, par conséquent, pas encore la réponse ni le processus de traitement.

Enfin, une demande perçue comme « **récurrente** » est une demande dont les professionnels savent qu'elle s'est déjà posée (à l'identique ou sous une autre forme) chez un autre client du cabinet, et dont ils peuvent, par conséquent, accéder à la technique de traitement grâce au

système de *knowledge management* de la firme ou, à une échelle moins importante, grâce à leur réseaux de contacts personnels.

Une demande perçue comme nouvelle (même si elle est par ailleurs perçue comme générale) ne peut faire l'objet que d'un mode de production sur-mesure, compte tenu de l'absence de méthode de résolution et de solution disponible. C'est le cas de la [mission 10](#), réalisée sur mesure car il s'agissait de la première demande d'audit des procédures d'un service fiscal d'entreprise, mais qui a permis de constituer un produit, plus tard labellisé « Sox 404 », ayant donné lieu à la production standardisée de nombreuses missions ultérieures.

Notons cependant que, contrairement à ce que la littérature laissait augurer, aucune des douze missions observées n'a été produite en mode « sur mesure » parfait ; les personnes interrogées nous ont dans tous les cas informés de l'utilisation – même marginale – de connaissances organisationnelles existantes. Ainsi, les [mission 4, 7 et 11](#) dont on aurait pu s'attendre à ce qu'elles soient gérées « sur-mesure » du fait de la nouveauté et de la contingence perçues de la demande client, ont en réalité réutilisé des connaissances organisationnelles existantes (via la base knowledge du cabinet ou via d'autres sources de connaissances uniquement disponibles au sein de leurs niches sociales respectives). Cependant, ces réutilisations n'ont été que marginales dans le processus de production c'est pourquoi nous les faisons malgré tout figurer dans la cellule « sur mesure » de la figure 3.

Pour qu'une demande perçue comme récurrente soit traitée de manière efficiente, à notre avis, elle ne doit pas faire l'objet d'un traitement sur mesure mais utiliser des connaissances organisationnelles existantes. Si une demande récurrente est également perçue comme contingente, l'utilisation de connaissances existantes devra se faire prudemment, moyennant une adaptation précise au contexte du client (il pourra alors s'agir de ne réutiliser que la méthodologie ou certaines briques de solutions techniques développées pour des demandes comparables). Ce fut le cas des [missions 1 et 5](#) que nous avons observées.

En outre, si la demande est perçue comme récurrente et générale, la réutilisation de connaissances organisationnelles pourra se faire non seulement au niveau de la méthodologie mais également au niveau du contenu des analyses déjà effectuées pour d'autres clients. C'est le cas des [missions 2 et 3](#), standardisées et outillée par le « toolkit M&A Tax », des [missions 8 et 9](#) standardisées et outillées par le produit « Crédit Impôt Recherche », et de la [mission 12](#), standardisée et outillée par la fiche technique « audit de conformité réglementaire banque ».

Le cas de la [mission 4](#) nous semble particulièrement intéressant : une consultation a été produite sur mesure du fait du caractère (perçu) contingent et non récurrent de la demande, mais le manager de la mission a découvert ensuite par hasard une consultation dans la base knowledge correspondant à la problématique technique sous-jacente du dossier mais proposant une solution contraire à celle préconisée par l'équipe de la mission 4. Cette mission 4 aurait donc pu être produite en mode mass-customisé, permettant alors peut être d'en diminuer le coût de production, d'en augmenter la marge, tout en diminuant le risque associé à la production de deux avis contraires sur une même problématique technique.

Le cas de la [mission 6](#) est également intéressant. Rappelons la demande du client : celui-ci souhaite connaître le pays d'accueil le plus avantageux fiscalement pour la constitution d'une

nouvelle entité chargée de développer une activité financière réglementée, demande qui avait déjà été formulée – bien que dans des contextes différents – lors des missions 5 et 7. L’associé de la mission pensant une réutilisation des connaissances possible entre ces 3 missions accepte d’intervenir malgré un budget client très serré. Or, l’avocat senior que nous avons interrogé sur le déroulement de cette mission nous a confié « *aimer s’attaquer aux problématiques techniques à bras le corps* », considérer que son « *métier, c’est de trouver [soi]-même la réponse aux questions des clients* » et que « *par nature le droit change tout le temps* », rendant très improbables de vraies récurrences entre les missions. La mission 6 a donc également donné lieu à la production sur mesure d’une consultation, alors que la récurrence perçue de la demande client par l’associé en charge du dossier aurait nécessité une production en mode « mass-customisé », moins coûteuse.

Ainsi, un système de *knowledge management* – tel que celui d’ABC & Associés - qui répertorie les demandes clients traitées par les professionnels et les outputs des missions correspondantes, rend possible l’instauration d’un contrôle – certes partiel et limité - de l’utilisation efficiente des connaissances organisationnelles du cabinet. Ce mode de contrôle n’existe pas, aujourd’hui, chez ABC & Associé mais il pourrait être mis en place si le comité de gestion du cabinet en exprimait le souhait.

Ce mode de contrôle consisterait à :

1. vérifier que le professionnel a effectivement consulté le système de KM dès qu’une demande client se pose à lui en vue d’influencer sa perception du caractère récurrent ou non de cette demande,
2. puis, en fonction de sa liberté de jugement quant au caractère général ou contingent de la demande, vérifier que le professionnel adopte le mode de production du service le plus rentable pour l’organisation, à savoir le mode de production sur mesure pour les demandes nouvelles, le mode de production mass-customisé pour les demandes récurrentes mais contingentes et le mode de production standardisé pour les demandes à la fois récurrentes et générales.

### **Conclusion et discussion**

A travers une étude de cas exploratoire menée entre juin 2005 et décembre 2006 dans un cabinet d’avocats d’affaires français, nous avons analysé comment l’utilisation d’un système de *knowledge management* ayant vocation à faciliter la codification et la diffusion des connaissances organisationnelles, a transformé le mode de production des services et rendu possible un certain contrôle de la consommation efficiente de la principale ressource intangible du cabinet.

A partir de nos observations empiriques et des modèles de Perrow (1967) et d’Hayes et Wheelwright (1979), nous avons bâti inductivement une proposition de modèle typologique permettant (1) d’évaluer le mode production le plus efficient pour traiter chaque type de demande client (en fonction de la récurrence et de la contingence perçues de cette demande par les professionnels), et (2) de contrôler que les connaissances organisationnelles (solutions techniques, méthodes de résolution ou formats de présentation) adéquates ont été utilisées en fonction de ces différents modes de production.

### **Une conclusion qui nuance les thèses existantes sur le contrôle des PSF**

Les recherches existantes sur le management des organisations complexes, des « *knowledge intensive firms* » et des firmes de services professionnels préconisent les seuls modes de contrôle informels au détriment des modes de contrôle formels jugés attentatoires à l'esprit du professionnalisme. En outre, les recherches récentes visant à évaluer l'impact organisationnel des systèmes de *knowledge management* constatent que les systèmes informatiques, dits de « première génération », visant à codifier, stocker et diffuser la connaissance sont contre-productifs et dépassés, contrairement aux systèmes, dits de « deuxième génération » ayant vocation à faciliter la connexion des « sachants » de l'entreprise. De ces deux courants de recherche, l'on peut conclure que le contrôle formel de l'utilisation efficiente des connaissances organisationnelles par les professionnels, d'une part est inopérant lorsqu'il est outillé par un système informatique de *knowledge management* de première génération et d'autre part est de nature à compromettre l'autonomie de jugement et la liberté d'action des professionnels.

Le principal apport de notre étude et d'avoir analysé un exemple qui suggère le contraire. Autonomie de jugement, liberté d'action et contrôle formel de l'utilisation efficiente des ressources organisationnelles ne sont pas irréconciliables. Il s'agit là d'une « tension contradictoire » (Simons, 1995) parmi d'autres, traduisant des exigences paradoxales que le contrôle de gestion a pour vocation d'équilibrer subtilement.

Comment procéder à cette équilibration ? En s'assurant que chaque professionnel consulte systématiquement le système de *knowledge management* de la firme lorsqu'une demande client se pose à lui, de manière à influencer son jugement – sans s'y substituer – quant au caractère général ou contingent, nouveau ou récurrent de cette demande client. Il s'agit ensuite de contrôler que le mode de production sur mesure, très coûteux, n'est réservé qu'au traitement des nouvelles demandes (qu'elles soient contingentes ou générales), de contrôler que le mode de production mass-customisé est utilisé pour le traitement des demandes jugées récurrentes et contingentes, et que le mode de production standardisé est utilisé pour les demandes à la fois récurrentes et générales.

Notre proposition de contrôle formel n'a pas vocation à se substituer aux modes de contrôle informels traditionnels dans les PSFs, qui s'exercent d'ailleurs à un autre niveau, et portent sur l'identité, la culture, les comportements. Notre proposition s'y ajoute, permettant ainsi de mieux gérer la tension contradictoire entre l'idéologie du professionnalisme prônant la liberté d'action et l'autonomie de jugement d'une part, et l'exigence d'efficacité propre aux bureaucraties professionnelles d'autre part. Il est possible, nous semble-t-il, d'améliorer la mesure de l'efficacité avec laquelle les professionnels produisent leurs services tout en ne nuisant pas au libre arbitre de ces derniers, qui restent, en toute hypothèse, les seuls juges du caractère contingent et récurrent des demandes client qui leurs sont adressées.

### **Un niveau d'analyse original : l'activité plutôt que l'organisation**

Outre son caractère directement actionnable par les managers en charge de diriger les PSF, cette recherche présente un autre apport. Jusqu'à présent, le courant de la contingence en contrôle de gestion a principalement focalisé son attention sur un niveau d'analyse particulier : l'organisation. Nous prétendons que ce niveau d'analyse doit être complété par un niveau plus fin, celui de l'activité (la mission de conseil en l'occurrence). Notre étude montre en effet qu'un mode de contrôle de l'utilisation des connaissances organisationnelles pertinent pour tel type de mission ne l'est pas pour tel autre. Il ne faut donc pas se contenter de

raisonner à l'échelle de l'organisation toute entière. Au-delà des seules PSF, cette conclusion est applicable à toutes les organisations dont les processus de production ne sont pas clairement segmentables par *business unit*, ou par catégorie d'employés. Dans un cabinet d'avocat aussi bien que dans une banque postale, par exemple, les mêmes salariés ont affaire à différents types de demandes clients, ce qui implique l'utilisation de différents modes de production et rend infiniment plus complexe le choix d'un mode de contrôle unique pertinent que dans les organisations où les modes de production sont clairement segmentés par profil d'employé.

### **Une piste de recherche à explorer : la négation par les professionnels de la récurrence de leurs activités implique le refus du contrôle**

Ditillo (2004), Hayes & Wheelwright (1979), et Perrow (1967) postulent tous que la complexité de la demande client ou du produit vendu est inhérente à celui-ci. Notre étude montre au contraire que cette complexité (définie comme la contextualité et la nouveauté de la demande client), est une complexité perçue par le professionnel qui la traite. Cette distinction est importante dans la mesure où c'est de la complexité de la demande client que découle le choix du processus de production pertinent, et donc du mode de contrôle applicable.

L'un des postulats de base sur lesquels reposent les modèles cybernétiques du contrôle est le postulat de la récurrence des activités. Sans récurrence, il ne peut y avoir de système fixation de normes à l'aune desquelles comparer le réel ; il ne peut pas non plus y avoir apprentissage organisationnel à chaque nouvelle itération du cycle de production.

En percevant leurs activités comme non récurrentes, avec des questions clients toujours neuves, contextuelles, et nécessitant un traitement sur-mesure, les professionnels refusent implicitement la possibilité d'un contrôle formel. Ils nourrissent l'idéologie du professionnalisme et préservent ainsi leur liberté d'action et leur autonomie de jugement. Les professionnels de la santé, par exemple, peuvent soutenir que telle opération chirurgicale n'est jamais la même dans la mesure où des critères aussi variés que l'âge du patient, sa tension, etc. entrent en ligne de compte dans l'opération, et varient à chaque cas. Reconnaître une certaine généralité et une certaine récurrence à l'opération, en vue, par exemple, de rédiger créer un protocole standard, c'est du même coup créer la possibilité d'un contrôle formel. Si l'on souhaite instaurer un contrôle de l'utilisation efficiente des connaissances organisationnelles par les professionnels, il est donc important d'influencer leur perception du caractère récurrent et général de leurs activités.

### ***Limites***

Cette étude présente de nombreuses limites auxquelles il conviendrait de remédier dans le cadre de recherches complémentaires.

Premièrement, dans le cas que nous avons étudié, celui d'ABC & Associés, le système de *knowledge management* de la firme est susceptible d'être concurrencé par d'autres sources de connaissances non publiques et uniquement disponibles au sein de niches sociales (telles que le groupe métier « Banque » ou le groupe ad hoc « Crédit Impôts Recherche » comme nos analyses des missions 5, 6, 7, 8 et 9 le montrent), ce qui diminue considérablement la portée du mode de contrôle que nous venons d'évoquer. Notre proposition ne résout donc pas les difficultés – largement analysées dans la littérature sur le management de la connaissance – liées à l'adoption des systèmes de *knowledge management*.

Deuxièmement, la validité externe de cette analyse mériterait d'être testée à travers des études de cas comparées menées dans d'autres firmes de services professionnels.

Il serait en outre intéressant de mesurer dans quelle mesure la mise en place de notre proposition de contrôle de l'utilisation des connaissances organisationnelles influence réellement (ou non) la perception du caractère général et récurrent des missions par les professionnels.

Il serait également souhaitable de développer davantage le concept d'« utilisation efficiente » des connaissances organisationnelles. Une réutilisation efficiente est-elle une réutilisation qui permet de gagner du temps dans la réalisation d'une mission, et donc d'en diminuer le coût de production ? Cet avantage ne risque-t-il pas, à terme, d'avoir pour effet non intentionnel la diminution du prix de vente de la mission ? Une réutilisation efficiente est-elle une réutilisation qui permet d'améliorer la qualité de la prestation et d'augmenter son prix de vente ? de diminuer les risques d'engagement de la responsabilité de la firme ? Autant de questions que nous avons laissées en suspens et qui mériteraient un approfondissement dans des recherches ultérieures sur ce thème.

Enfin, notre modèle ne permet pas, nous en sommes conscients, de résoudre la difficile question du design du système de contrôle organisationnel. Comment contrôler – avec quels indicateurs - l'efficience de la production d'un individu qui serait amené à produire tantôt en mode sur mesure, tantôt en mode mass-customisé et tantôt en mode standardisé ? Faut-il spécialiser les professionnels par mode de production ? Une telle spécialisation conduirait-elle à une déprofessionnalisation ? Autant de sujets de réflexion susceptibles d'inspirer de nouvelles recherches sur le thème peu exploré mais fécond de la relation entre *knowledge management* et contrôle dans les PSF.

## **Bibliographie**

- Abbott A.D. (1988), "The system of professions: an essay on the division of expert labor", University of Chicago Press, Chicago.
- Abernethy M.A. et Stoelwinder J. (1995), "The role of professional control in the management of complex organizations", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, n° 1, p. 1-17.
- Alavi M. et Leidner, D. E (2001), "Knowledge management and knowledge management systems: conceptual foundations and research issues", *MIS Quarterly*, Vol. 25, n° 1, p. 107-136.
- Alvesson M. (2001), "Knowledge work: ambiguity, image and identity", *Human relations*, Vol. 54, n° 7, p. 863-886.
- Alvesson M. (1995), "Management of knowledge-intensive companies", Walter de Gruyter, Berlin.
- Alvesson M. (1993), "Cultural-ideological modes of management control. In Deetz, S. (Ed.), *Communication Yearbook*, Vol. 16", Sage, Newbury Park, Ca, p. 3-42.
- Anthony R.N. (1965), "Planning and control systems. A framework for analysis", Harvard University Press, Boston.
- Barney J.B. (1991), "Firm resources and sustained competitive advantage", *Journal of management*, Vol. 17, n° 1, p 99-120.
- Bhimani A. et Roberts H. (2004), "Management accounting and knowledge management: In search of intelligibility", *Management Accounting Research*, Vol. 15, n° 1, p. 1-5.

- Burton-Jones A. (1999), "Knowledge capitalism", Oxford University Press. , Oxford.
- Chang L. et Birkett B. (2004), "Managing intellectual capital in a professional service firm: exploring the creativity-productivity paradox", *Management Accounting Research*, Vol. 15, p. 7-31.
- Child J. (1984), "Organizations: a guide to problems and practice", Paul Chapman Publishing Ltd. 2nd edition, London.
- Chow C. Deng J. et Ho J. (2000), "The openness of knowledge sharing within organizations: a comparative study of the United States and the People's Republic of China", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 12, p. 65-95.
- Conner K.R. (1991), "A historical comparison of the resource-based theory and five schools of thought within industrial organization economics: do we have a new theory of the firm?", *Journal of Management*, Vol. 17, n° 1, p. 121-154.
- Cooper D. Hinings C.R. Greenwood R. et Brown J.L. (1996), "Sedimentation and transformation in organisational change: the case of canadian law firms", *Organization Studies*, Vol. 17, n° 4, p. 623-647.
- DeSanctis G. et Poole M.S. (1994), "Capturing the complexity in advanced technology use: Adaptive structuration theory", *Organization Science*, Vol. 5, n° 2, p. 121-147.
- Dirsthmuth M. Heian J. and Covaleski M. (1997), "Structure and agency in an institutionalized setting: the application and social transformation of control in the big 6", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, n° 1, p. 1-27.
- Ditillo A. (2004), "Dealing with uncertainty in knowledge-intensive firms: the role of management control systems as knowledge integration mechanisms", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, p. 401-421.
- Dubar C. et Tripiet P. (1998), "Sociologie des professions", Armand Colin, Paris.
- Durkheim E. (1889), ""Communauté et société selon Tönnies" in Emile Durkheim Textes 1. *Eléments d'une théorie sociale*", Editions de Minuit - collection Le sens commun., Paris, p. 383-390.
- Edmondson A. C. et McManus S.E. (A paraître), "Methodological Fit in Management Field Research", *Academy of Management Review*.
- Eisenhardt K. (1989), "Building theories from case study research", *Academy of management journal*, Vol. 14, n° 4, p. 532-550.
- Empson L. (A paraître), "Professional service firm. In Clegg S. et Bailey J.'s *International encyclopedia of organization studies*", Sage.
- Empson L. (2006), "Surviving and thriving in a changing world: the special nature of partnership", presented at European Group for Organization Studies (EGOS) conference, Sub Theme 4, Bergen, in July 2006.
- Empson L. et Chapman C. (2006), "Partnership versus corporation: implications of alternative forms of governance in professional service firms", *Research in the sociology of organizations*, Vol. 24, p. 139-170.
- Finerty T. (1997), "Integrating learning and knowledge in infrastructure", *Journal of knowledge management*, Vol. 1, n° 2, p. 98-104.
- Freidson E. (1994), "Method and substance in the comparative study of professions", *Conference on Regulating Expertise*, Paris, April 14, 1994.
- Freidson E. (1986), "Professional powers: A study of the institutionalization of formal knowledge", University of Chicago Press, Chicago, p. 110-155.
- Gilbert P. (2001), "NTIC et changement organisationnel", *Cahier de recherche du GREGOR*, Université de Paris 1 – Panthéon – Sorbonne.
- Gilson R. et Mnookin R. (1985), "Sharing among the human capitalists: an economic enquiry into the corporate law firm and how partners split profits", *Stanford Law Review*, 37, p. 313-392.
- Goode W.J. (1957), "Community within a community: the professions", *American Sociological Review*, Vol. 22, n° 2, P. 194-200.
- Grant R.M. (1996), "Toward a knowledge-based theory of the firm", *Strategic Management Journal*, Vol. 17, Winter special issue, p. 109-122.

- Grimand A. (2006), "Quand le knowledge management redécouvre l'acteur: la dynamique d'appropriation des connaissances en organisation", *Management et avenir*, Vol. 9, p. 141-157.
- Gupta A. and Govindarajan V. (1991), "Knowledge flows and the structure of control within multinational corporations", *Academy of Management Review*, Vol. 16, n° 4, p. 768-792.
- Hall R. (1968), "Professionalization and bureaucratization", *American Sociological Review*, Vol. 33, p. 92-104.
- Hansen M.T. Nohria L. et Tierney T. (1999), "What's your strategy for managing knowledge?", *Harvard Business Review*, Vol. 77, n° 2, p. 106-116.
- Hayes R.H. et Wheelwright S.C. (1979), "Le cycle de vie du processus de production", *Harvard-L'expansion*, Été, p. 23-32.
- Hofstede G. (1981), "Management control of public and not for profit activities", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 6, n° 3, p. 193-211.
- Koenig G. (2004), "Management stratégique. Projet, interactions et contextes", Dunod, Paris.
- Kogut B. et Zander U. (1992), "Knowledge of the firm, combinative capabilities and the replication of technology", *Organization Science*, Vol. 3, n° 3, p. 383-397.
- Lazega E. (2001), "The collegial phenomenon. The social mechanisms of cooperation among peers in a corporate law partnership", *Oxford University Press.*, Oxford.
- Leibowitz P. et Tollinson D. (1980), "Freeriding, shirking and team production in legal partnerships", *Economic Inquiry*, Vol. 18, p. 380-390.
- Maister D. (1993), "Managing the professional service firm", Free Press, New York.
- McNamara C. Baxter J. et Chua W.F. (2004), "Making and managing organisational knowledge", *Management Accounting Research*, Vol. 15, p. 53-76.
- Merchant K. (1982), "The control function of management", *Sloan Management Review*, Summer, p. 43-55.
- Montagna P. (1968), "Professionalization and bureaucratization in large professional organizations", *American Journal of Sociology*, Vol. 74, September, p. 138-145.
- Morgan G. et Smirchich L. (1980), "The case for qualitative research", *Academy of Management Review* Vol. 5, n°4, p. 591-500.
- Morris T. (2001), "Asserting property rights: knowledge codification in the professional service firm", *Human relations*, Vol. 54, n° 7, p. 819-838.
- Morris T. et Empson L. (1998), "Organisation and expertise: and exploration of knowledge bases and the management of accounting and consulting firms", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, p. 609-624.
- Mouritsen J. et Larsen H.T. (2005), "The 2nd wave of knowledge management: the management control of knowledge resources through intellectual capital information", *Management Accounting Research*, Vol. 16, p. 371-394.
- Mouritsen J. Larsen H.T. et Bukh P.N.D (2001), "Intellectual capital and the capable firm: narrating, visualising and numbering for managing knowledge", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 26, p. 735-762.
- Nikitin M. (2006), "Qu'est ce qu'une problématique en science de gestion et comment l'enseigner ?", *Comptabilité Contrôle Audit*, Numéro thématique octobre, p. 87-100.
- Nixon W. et Burns J. (2005), "Management control in the 21st century", *Management Accounting Research*, Vol. 16, p. 260-268.
- Nonaka I. (1994), "A dynamic theory of organizational knowledge creation", *Organization Science*, Vol. 5, n° 1, p. 14-37.
- Orlikowski W. (1992), "The duality of technology: Rethinking the concept of technology in organizations", *Organization Science*, Vol. 3, n° 3, p. 398-427.
- Ouchi W.G. (1977), "The relationship between organizational structure and organizational control", *Administrative Science Quarterly*, Vol. 22, n° 1, p. 95-113.
- Perrow C. (1970), "Organizational analysis. A sociological review", Tavistock publications, London.



- Perrow C. (1967), "A framework for the comparative analysis of organizations", *American Sociological Review*, Vol. 32, P. 194-208.
- Raelin J.A. (1985), "The basis for the professional's resistance to managerial control", *Human Resource Management*, Vol. 24, n° 2, p. 147-175.
- Reihlen M. et Ringberg T. (2006), "Computer-mediated knowledge systems in consultancy firms: do they work?", *Research in the sociology of organizations*, Vol. 24, p. 307-336.
- Simons, R. (1995), "Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal", Harvard Business School Press, Boston.
- Smigel E.O. (1964), "The Wall Street lawyer: professional organisation man?", Free Press, New York.
- Spender J.C. (1996b), "Organizational knowledge learning and memory: three concepts in search of a theory", *Journal of Organizational Change Management*, Vol. 9, p. 63-78.
- Spender J.C. (1996a), "Making knowledge the basis of a dynamic theory of the firm", *Strategic Management Journal*, Vol. 17, p. 45-62.
- Stumpf S. A., Doh J. P. et Clark K. D. (2002), "Professional service firms in transition: Challenges and opportunities for improving performance", *Organizational Dynamics*, Vol. 31, n° 3, P. 259-279.
- Suddaby R. et Greenwood R. (2001), "Colonizing knowledge: commodification as a dynamic of jurisdictional expansion in professional service firms", *Human relations*, Vol. 54, n° 7, p. 933-953.
- Toren N. (1975), "Deprofessionalization and its sources", *Sociology of work and occupations*, Vol. 2, p. 323-337.
- Tsoukas H. et Vladimirova E. (2001), "What is organizational knowledge?", *Journal of management studies*, Vol. 38, n° 7, p. 973-993.
- Vaivo J. (2004), "Mobilizing local knowledge with provocative non-financial measures", *European Accounting Review*, Vol. 13, n° 1, p. 39-71.
- Wernerfeldt B. (1984), "A resource based view of the firm", *Strategic Management Journal*, Vol. 5, n° 2, p. 171-180.