

L'externalisation de la fonction comptable et financière : définition et facteurs explicatifs

Olivier de La Villarmois, Hubert Tondeur et Thi Ngoc Vân Huynh ¹
GREMCO / CLAREE, IAE de Lille
104 avenue du Peuple Belge - 59043 Lille Cedex
olivier.de-la-villarmois@univ-lille1.fr hubert.tondeur@univ-lille1.fr
huynhngocvan@yahoo.fr

Résumé : L'externalisation de la fonction comptable et financière est une démarche fréquemment évoquée (par les prestataires de services) mais rarement mise en oeuvre. La présentation de quatre cas permettra de mieux définir cette pratique et de comprendre les facteurs déclenchant de la démarche. L'intérêt de l'analyse de l'externalisation de cette fonction est que, malgré son statut de fonction support, elle est intimement liée à l'organisation.

Mots clés : externalisation, fonction comptable et financière

Abstract : The outsourcing of the accounting and financial function: case studies. The outsourcing of the accounting and financial function is often evoked (by the service providers) but seldom implemented. The presentation of four cases will make it possible to define this organizational practice and to better understand the implementation process. The interest of this analysis is that, in spite of its statute of support function, it is closely related to the organization.

Keywords: outsourcing, accounting and financial function

¹Les auteurs tiennent à remercier les relecteurs anonymes et les participants au congrès de l'Association Francophone de Comptabilité d'Orléans pour leurs suggestions.

INTRODUCTION

L'externalisation de la fonction comptable et financière est une démarche fréquemment évoquée (par les prestataires de services) mais rarement mise en oeuvre. L'objectif de ce travail est double : définir cette pratique qui, dans le cas de la fonction comptable et financière, est fréquemment confondue avec la sous-traitance et identifier les facteurs explicatifs de cette décision.

L'externalisation et la création de centres de services partagés (CSP) sont des évolutions organisationnelles éprouvées pour de nombreuses fonctions. Cependant elles apparaissent comme des innovations pour la fonction comptable² (Tort, 2003 ; Gigot-Gaillard, 1995). Ce mouvement s'inscrit dans le contexte plus général de l'émergence des NFO (nouvelles formes d'organisation) qui se traduit, entre autres, par le développement des organisations en réseau (Desreumaux, 1996)³. L'externalisation et la création de centre de services partagés consistent à recentrer l'exercice de la fonction comptable, soit en la confiant à un prestataire externe, soit en la réalisant en "interne", au sein d'une filiale spécialisée alors appelée CSP. Cette similitude des processus permet d'identifier des causes et des objectifs communs à de telles réorganisations. Le constat de départ tient dans l'inefficacité du service voire, dans les cas les plus graves, dans son incapacité à répondre aux attentes des directions générales (inefficacité). Notre réflexion sera toutefois limitée à la seule externalisation.

Dans un premier temps, après avoir tenté de définir l'externalisation, nous présenterons les principales théories expliquant le choix de cette forme d'organisation. Dans un second temps, quatre études de cas fourniront des informations plus complètes sur cette pratique et sur les motivations de cette décision.

I - LES THEORIES EXPLICATIVES DE LA DECISION D'EXTERNALISATION

Le choix d'une organisation particulière doit permettre de répondre à la question suivante : quel est l'agencement structurel qui permet de contribuer au mieux à la stratégie de l'entreprise en termes de maîtrise des coûts, de flexibilité, d'aide à la décision, de qualité informationnelle et de production de connaissances ?

Au-delà des agencements intra-organisationnels, l'entreprise est face à un choix binaire, celui de faire (en interne) ou celui de faire faire notamment au travers de l'externalisation.

Généralement, pour justifier le choix de réaliser en interne ou d'externaliser une activité ou une fonction les théories de la contingence et des coûts de transaction sont souvent évoquées. Toutefois, dès lors que nous nous fixons comme objectif d'analyser le contenu de l'externalisation (l'élaboration du contrat, sa mise en œuvre, la gestion de la relation) ces théories ne sont plus suffisantes.

Pour positionner l'externalisation dans un cadre théorique il faut revenir à sa définition (Lacity et Hirschheim, 1993) : « l'externalisation peut être conçue comme l'achat d'un bien ou d'un service qui était auparavant fourni en interne. Elle représente un transfert significatif d'actifs, de biens et de personnel à un vendeur qui est responsable des pertes et profits ». Cette définition nous permet de distinguer l'externalisation d'un certain nombre de pratiques et d'élargir le cadre théorique d'explication du phénomène.

L'externalisation se distingue de la sous-traitance dans la mesure où il s'agit de confier à un prestataire une activité ou une fonction qui était réalisée en interne. Cette précision a deux implications. Il ne peut pas y avoir externalisation d'un processus ou d'une production qui jusqu'alors n'était pas réalisé en

²A notre connaissance aucune étude empirique n'a été réalisée sur le sujet. Il existe toutefois des descriptions de la fonction comptable ou des opérations d'externalisation appliquées à d'autres fonctions, notamment la fonction informatique.

³Compte tenu de l'intensité de la relation liant les deux organisations, il n'est pas choquant de considérer le prestataire de services comme une unité du réseau de l'organisation qui externalise tout ou partie de son service comptable.

interne. En cas d'externalisation, il y a eu des investissements préalables qui devront être redéployés auprès du prestataire externe.

Ce redéploiement n'est pas une cession pure et simple, il s'agit d'un transfert ce qui induit une relation étroite entre l'entreprise procédant à l'externalisation et le prestataire externe. Ce transfert s'oppose à un désinvestissement par cession d'actifs et licenciement du personnel dans la mesure où l'externalisation porte sur des activités nécessaires au fonctionnement de l'entreprise qui feront l'objet d'une relation contractuelle prévoyant notamment les conditions de sortie de la relation, c'est-à-dire la réinternalisation de l'activité ou le changement de prestataire.

L'externalisation en tant que forme particulière de coopération interorganisationnelle ⁴ comprend deux aspects : d'une part la ré-allocation des ressources existantes qui peut notamment être expliquée par l'analyse des coûts de transaction et d'autre part la mise en place de la relation contractuelle et la production de savoirs et de savoir-faire qui nécessitent de recourir à d'autres cadres théoriques. Ainsi les théories le plus fréquemment mobilisées pour expliquer la décision d'externaliser sont elles la théorie des coûts de transaction et la théorie des ressources (Poppo et Zenger, 1998 ; Barthélémy 2004). Toutefois, des théories aussi différentes que la théorie institutionnelle et la théorie de la contingence apportent un regard complémentaire sur la phase de décision, d'autres cadres pouvant être mobilisés pour comprendre d'autres phases du processus, telle la théorie de l'agence pour la formalisation de la relation au moyen du contrat.

I.1 - La théorie des coûts de transaction

La théorie des coûts de transaction (TCT) permet d'expliquer le choix du recours à l'externalisation au travers du renversement de l'analyse de l'optimisation organisationnelle par le recours à l'intégration verticale (la désintégration verticale). La forme organisationnelle optimale pour réaliser une transaction doit permettre de minimiser les coûts de production et de transaction.

Il existe trois dimensions fondamentales caractérisant une transaction et déterminant la forme organisationnelle optimale : l'incertitude, la fréquence des échanges et le degré d'investissements spécifiques nécessaires à la réalisation de la transaction. Ces trois caractéristiques influenceront le comportement organisationnel des agents économiques et influenceront sur les coûts de transaction. En matière d'externalisation :

- l'incertitude est reliée à la dépendance du client par rapport à son prestataire. L'incertitude peut aussi s'analyser par la dépendance ex-post et le hasard moral : en externalisant, le client s'expose à une perte de contrôle ;
- la fréquence est à relier à la répétitivité des tâches et à leur degré de complexité. Plus les tâches sont répétitives et peu complexes plus elles peuvent s'inscrire dans le cadre d'une externalisation ;
- la spécificité des actifs (matériels et immatériels) est la dimension la plus importante relative à la décision du choix de la structure de gouvernance. Elle détermine la possibilité ou non de redéployer l'actif dans d'autres contextes économiques, sans altération de la valeur de production (Williamson, 1985) et donc de le transférer à un autre agent économique qui prendra en charge la réalisation de la transaction.

En réalité, la solution adoptée n'est pas toujours rationnelle, c'est-à-dire qu'elle n'est pas nécessairement basée sur le critère d'efficacité. Elle est aussi influencée par des logiques institutionnelles, notamment pour les activités réglementées telle que la comptabilité. « Les institutions de la gouvernance (firme, marché, hybrides, bureaucratie) sont encadrées dans l'environnement institutionnel » (Williamson, 1992).

⁴Selon Koenig (1996), les coopérations interorganisationnelles correspondent à des démarches stratégiques destinées à coordonner les actions d'organisations juridiquement autonomes.

Néanmoins, la vision de l'environnement institutionnel de la TCT semble restreinte car elle ne prend pas en compte les éléments sociologiques et cognitifs. La théorie institutionnelle propose une vision complémentaire de la décision d'externalisation.

I.2 - La théorie institutionnelle

Meyer et Rowan (1977) analysent les impacts des environnements institutionnels sur les organisations. Les arguments de DiMaggio et Powell (1983) permettent une compréhension plus approfondie de l'externalisation de la fonction comptable. Il s'agirait d'un moyen d'atteindre une certaine légitimité, de se conformer aux règles. Les auteurs identifient trois types d'isomorphismes qui ne sont pas toujours faciles à dissocier :

- isomorphisme coercitif : les textes législatifs et réglementaires qui régissent l'activité comptable (ex : l'ordre des experts comptables) ;
- isomorphisme normatif : lié à la formation professionnelle, l'activité professionnelle ou les réseaux professionnels (ex : les syndicats professionnels) ;
- isomorphisme mimétique : induit des réponses standard aux incertitudes. Quand l'environnement est incertain et les objectifs sont ambigus, l'organisation a tendance à imiter le modèle des autres organisations qu'elle perçoit comme réussies.

S'inscrivant dans le même courant de pensée, Roberts et Greenwood (1997) analysent l'environnement institutionnel en distinguant deux sortes de contraintes :

- les contraintes « pré-conscientes » : ce sont les facteurs que les acteurs ne perçoivent pas parce qu'ils leur semblent évidents. Par exemple : des règles sociales ou des guides de conduite...
- les contraintes « post-conscientes » : dans ce cas, les acteurs sont conscients de la nécessité de changement et des facteurs qui conditionnent leur solution. Cependant, les pressions environnementales empêchent tout changement. Par exemple, on parlera de contrainte « post-consciente » si une organisation ne fait pas le choix de l'externalisation du fait de l'absence de références alors qu'il s'agit de la solution la plus efficiente.

Le processus du choix de l'externalisation de la fonction comptable dans le cadre d'analyse de Roberts et Greenwood (1997) appelé « efficacité contrainte » peut être schématisé ainsi :

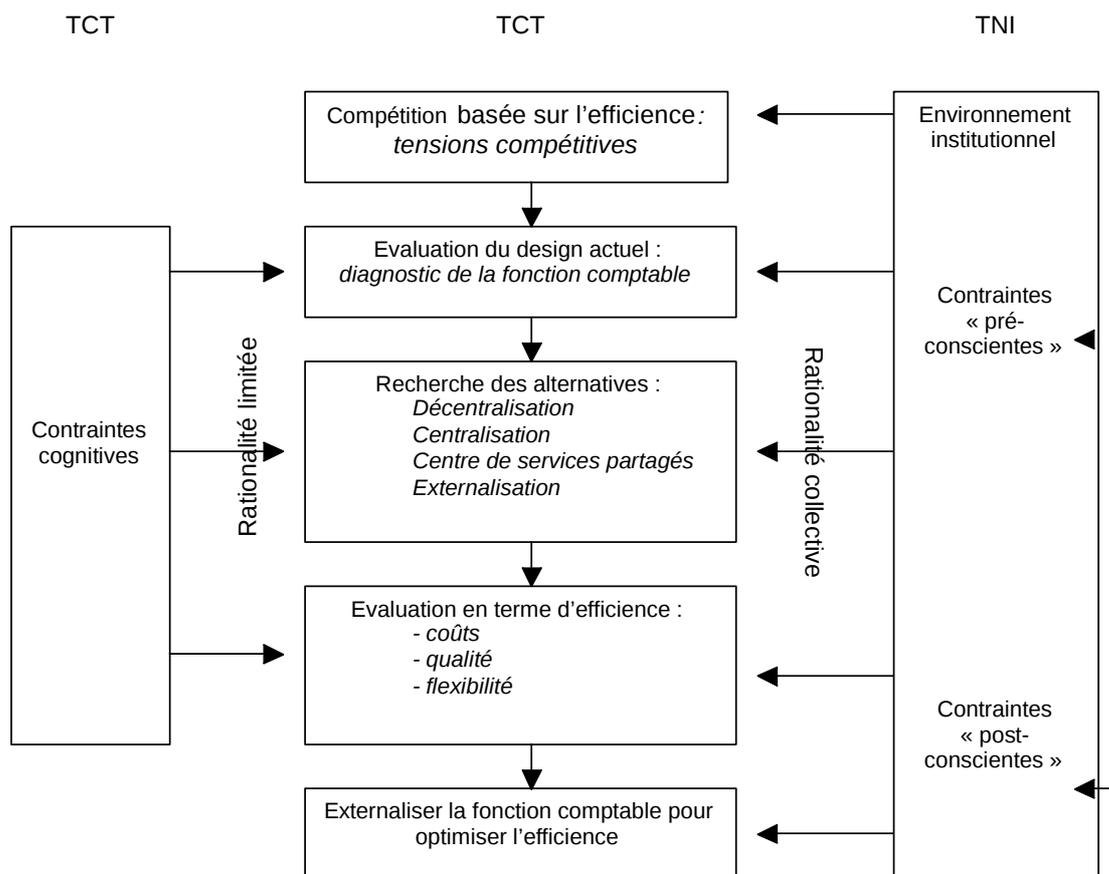


Figure 1 : D'après le cadre d'analyse du choix de design organisationnel de Roberts et Greenwood (1997)

La compétition fondée sur l'efficacité conduit l'organisation à dresser un diagnostic de sa situation actuelle. Ensuite, les solutions sont identifiées et évaluées afin de choisir la plus efficace. Le critère de l'efficacité est présent à toutes les étapes, mais la nouveauté de la vision de Roberts et Greenwood (1997) est d'introduire l'environnement institutionnel. En effet, tout au long du processus, le choix organisationnel est influencé par des multiples contraintes : contraintes cognitives, « pré-conscientes » et « post-conscientes ».

La théorie des coûts de transaction a constitué un cadre théorique largement utilisé dans l'analyse de l'externalisation et ce quelle que soit la fonction analysée. Toutefois, comme cette théorie est attachée à l'analyse du phénomène de l'intégration verticale qui est une forme organisationnelle d'optimisation des coûts de transaction, elle présente quelques limites notamment dans son apport quant à la rédaction des contrats qui vont permettre de recourir au marché tout en limitant les coûts d'agence ainsi que dans son absence d'approche de la gestion du transfert initial et de la gestion future des ressources et des compétences de l'entreprise vers le prestataire avec comme contrainte de permettre une éventuelle réintégration.

Outre la théorie des coûts de transaction l'approche ressources est le cadre théorique le plus fréquemment mobilisé pour expliquer la décision d'externaliser (Poppo et Zenger, 1998 ; Barthélémy 2004).

I.3 - La théorie des ressources et des connaissances

La théorie des ressources et des connaissances permet d'expliquer le recours à l'externalisation comme un moyen d'optimiser l'utilisation de ses ressources pour son cœur de métier et de recourir à la complémentarité de l'offre des prestataires externes, dès lors que celle-ci est jugée plus performante

que la prestation réalisée en interne. De plus, la problématique de la gestion des compétences est au cœur de la problématique des entreprises des lors que l'on s'interroge sur la gestion de la réintégration de la fonction externalisée.

L'approche fondée sur les ressources et les compétences conçoit l'entreprise comme une collection de ressources productives (Penrose, 1959) dont l'objectif est de créer et d'allouer ces ressources mais également de valoriser des rentes (Quélin, 1997). L'entreprise n'est pas un outil d'optimisation organisationnelle opposé au marché mais un outil de création de ressources. Les ressources bien que définies de différentes façon peuvent être selon Barney (1991) considérées comme « tous les actifs, capacités, processus organisationnels, attributs de la firme, informations, savoir..., contrôlés par une firme qui lui permettent de concevoir et de mettre en œuvre des stratégies susceptibles d'accroître son efficacité et son efficience. »

Quant aux compétences, il s'agit d'ensemble de ressources individuelles et collectives qui permettent de réaliser une activité composée de routines organisationnelles ou de processus. Ces compétences seront stratégiques lorsqu'elles sont à la base d'un avantage concurrentiel et quelles sont durables, non transparentes, difficilement transférables et répliquables.

Dans le cadre de l'externalisation qui consiste à transférer à un tiers une activité réalisée en interne en transférant à la fois les actifs physiques et humains, la notion de transfert et de gestion des ressources et des compétences est au cœur de la relation entre les deux parties au contrat.

C'est pourquoi, cette théorie est utile à différents niveaux pour éclairer le phénomène de l'externalisation :

- elle peut permettre de justifier l'externalisation au travers du transfert à un prestataire de compétences jugées non stratégiques (n'ayant pas les qualités évoquées précédemment) afin de recentrer l'utilisation de ses ressources sur les compétences jugées stratégiques ;
- elle peut éclairer la prise en compte de la nécessité de développer de nouvelles compétences dites stratégiques celles qui permettent de gérer la relation avec le prestataire du fait de l'incomplétude des contrats notamment la création de ressources et de compétences nécessaires à la réintégration des fonctions.

La « théorie » de l'apprentissage organisationnel vise à construire « une organisation qui est habile à créer, à acquérir et à transférer des connaissances ainsi qu'à modifier son comportement de manière à refléter leurs nouvelles connaissances et leurs réflexions stratégiques » (Garvin, 1993).

Dans un contexte turbulent et incertain, cela permet à l'organisation de se transformer au moins aussi rapidement, voire plus vite que l'environnement par anticipation. Cette théorie constitue un cadre d'analyse de l'externalisation de la fonction comptable en étudiant le processus d'apprentissage de l'entreprise lors de la mise en place de l'externalisation et lors du déroulement de la prestation. Une analyse similaire peut être développée du côté du prestataire.

I.4 - La théorie de la contingence

La théorie de la contingence fournit un cadre d'analyse au recours à l'externalisation, dans le cas de la fonction comptable et financière. En effet, ce courant théorique n'a, à notre connaissance, jamais été mobilisé pour expliquer la décision d'externalisation.

Les théoriciens de la contingence, selon Desreumaux (1997, p.3165) « [renvoient] à une sorte de processus impersonnel qui se reflète dans les actions des individus, mais qui est séparé en grande partie de leurs intentions. Le principe explicatif de référence devient ici celui du déterminisme contextuel ; le contexte impose un tel degré de contrainte sur les individus créant ou modifiant la structure d'une organisation qu'ils ne peuvent qu'adapter cette structure en conséquence ». Ainsi, il apparaîtra que l'externalisation de la fonction comptable est associée à des structures organisationnelles singulières.

Chaque courant théorique propose une approche complémentaire de l'externalisation :

Courant théorique	Approche contenu (pourquoi doit-on externaliser ?)	Approche processus (comment mettre en place et gérer la décision d'externalisation ?)			
	Décision d'externaliser	Etablissement du contrat	Organisation de l'externalisation	Gestion de la relation	Gestion de la fin du contrat
Théorie de la contingence	X				
Théorie des coûts de transaction	X				
Théorie institutionnelle	X				
Théorie des ressources et des compétences	X X X	X X			

Tableau 1 : Synthèse des domaines d'explication des différents courants théoriques

II - ELEMENTS METHODOLOGIQUES

Contrairement à ce que pourraient laisser penser les nombreuses publications consacrées à l'externalisation de la fonction comptable, il s'agit d'une pratique encore assez rare (Tondeur et de La Villarmois, 2003), donc mal définie. Le choix méthodologique de l'étude de cas s'imposait (Eisenhardt, 1989 ; Yin, 1994). Plutôt que de tenter d'identifier ces organisations, nous avons choisi de nous rapprocher d'un prestataire, membre d'un réseau international. Cela représente un biais important car ce prestataire peut avoir développé une pratique singulière de l'externalisation⁵.

Notre étude a pour objet l'analyse des critères qui conduisent à l'externalisation de la fonction comptable. Les principaux dossiers d'un prestataire de services leader sur le marché de l'externalisation de la comptabilité ont été passés en revue. Le domaine externalisé étudié, la comptabilité, est une activité réglementée qui, si elle n'est pas internalisée par l'entreprise, nécessite de recourir à un prestataire inscrit au tableau de l'ordre des experts-comptables. Le prestataire est donc une société d'expertise comptable qui nous a présenté ses différents dossiers sous couvert du respect du secret professionnel. Le temps moyen d'analyse d'un dossier peut être évalué à une journée, certaines des réunions se déroulant avec un associé d'autres avec deux associés responsables de l'activité externalisation.

Pour structurer notre entretien et la présentation des cas nous avons retenu les six phases proposées par Anderson (1995) : initiation, adoption, adaptation, acceptation, routinisation et assimilation. Pendant la phase d'initiation (1), les besoins internes et les pressions compétitives incitent au changement et à la recherche de nouvelles solutions. L'adoption (2) recouvre la sélection d'une solution et la décision d'investir des ressources pour faciliter le changement. L'adaptation (3) permet de faire face aux imprévus et de surmonter les limites de la proposition initiale. L'acceptation (4) est le niveau minimum d'utilisation et de maintenance de la méthode pour que la méthode « survive ». Le remplacement complet des anciennes méthodes constitue la phase de routinisation (5). Il y a

⁵Cette conjecture est validée par un des cas décrits *infra*. Le prestataire interrogé a repris un dossier qui avait posé des difficultés à deux autres acteurs importants du marché. Ainsi, le prestataire précédent avait des difficultés à traiter le dossier avec deux fois plus de personnel que le prestataire actuel. Cette situation laisse penser qu'il existe des méthodes de travail qui diffèrent significativement d'un opérateur à l'autre.

assimilation (6) lorsque la méthode est utilisée, souvent de manière inattendue, pour améliorer la performance et lorsqu'elle est parfaitement intégrée aux autres systèmes. Ces six phases dépassent largement la question de l'adoption mais elles permettent une meilleure appréhension de la situation.

Les quatre cas décrits ont été choisis par le prestataire parce qu'ils sont représentatifs de son métier.

III - LES CAS

Les interviews ont été menées en respectant la grille d'analyse. Par contre, outre quelques éléments de contextualisation, les retranscriptions ne concernent que les points saillants de chacun des cas.

Les deux premiers dossiers ont une taille significative et ont donné lieu à des transferts de personnel. Le troisième est le cas d'une entreprise en développement qui est accompagnée par le prestataire alors que le dernier cas est celui d'une organisation qui a une culture de l'appel d'offres et de l'externalisation.

III.1 - Cas 1 : reprise de la fonction d'un franchiseur qui tenait la comptabilité de ses franchisés

Le premier cas est celui d'une entreprise du secteur de la distribution. La situation est en réalité plus complexe parce qu'il s'agit d'une fédération d'indépendants dans lesquels le groupe détient une participation de 26%. La fonction comptable était centralisée au sein d'une entité rattachée à la direction financière du groupe qui réalisait la prestation comptable pour des entités juridiquement autonomes dans lesquelles le groupe ne détenait qu'une participation minoritaire. Cette situation représentait un exercice illégal de la profession d'expert comptable dans la mesure où il ne s'agissait pas d'une forme de centre de services partagés (une entité autonome de prestation comptable). En effet, l'entité de la direction financière ne travaillait pas pour des sociétés détenues par le groupe mais pour des indépendants. Face aux plaintes déposées auprès de l'ordre des experts-comptables, la décision d'externaliser la fonction comptable auprès d'une société d'expertise comptable (inscrite à l'ordre) a été prise.

Cette décision s'est traduite par le transfert de 80 personnes de l'entité du groupe vers le cabinet ayant obtenu le contrat d'externalisation. Toutefois, en pratique, au-delà du changement de convention collective les salariés ont connu peu de changement apparent car même les locaux ont été repris. Dans ces conditions, la mise en place de l'externalisation ne représente pas une évolution significative. La véritable évolution fut culturelle avec la mise en place des normes professionnelles et l'adoption concomitante de méthodes de travail propres aux cabinets d'expertise comptable (notamment le suivi de chacune des comptabilités des indépendants par l'instauration d'un dossier de travail normalisé). Cette externalisation a eu pour conséquence première d'améliorer la qualité de la prestation comptable fournie aux indépendants.

Toutefois, cette relation tripartite entre un groupe, des indépendants et le prestataire de services est très particulière au regard des pratiques courantes d'externalisation. En effet, l'indépendant est le client du prestataire qui est prescrit, recommandé, par le groupe pour lequel il devra réaliser un *reporting* comptable alors qu'il est lié par le secret professionnel à son client, l'indépendant. Pour respecter la déontologie professionnelle, le prestataire demande à ce que le secret professionnel soit levé vis-à-vis du groupe pour qu'il puisse lui transmettre directement le reporting. Moins de 5% des indépendants refusent cette levée du secret professionnel.

Par ailleurs, c'est le groupe qui assure le choix du prestataire et assure la négociation de la grille d'honoraires (en fonction du niveau d'activité) qui est ensuite appliquée aux indépendants.

Compte tenu de l'environnement un peu particulier, il n'y a pas de comité de pilotage. Par contre la qualité de la prestation est évaluée au moyen d'une enquête par questionnaire faite par le groupe auprès de ses franchisés. Une partie du questionnaire est consacrée à la prestation comptable. Toutefois, le prestataire n'a pas accès à cette information. Par contre, chaque mois, une réunion se déroule avec les responsables du groupe pour évoquer les projets d'investissements.

III.2 - Cas 2 : externalisation de la production comptable

Il s'agit d'une chaîne d'hôtels dans laquelle traditionnellement il y avait un comptable sur chaque site. Cette forme d'organisation décentralisée de la comptabilité n'est plus tenable avec les nouveaux formats d'hôtellerie dits économiques. Avec l'arrivée d'un nouveau directeur financier, toute l'organisation a été remise à plat. Deux solutions étaient envisageables, soit l'internalisation totale avec une centralisation en région et au siège de la tenue comptable, soit une prestation plus globale confiée à un prestataire sur un périmètre étendu à tous les sites. Finalement l'option de l'externalisation a été choisie.

Le prestataire qui a été retenu était connu des dirigeants de l'entreprise car il les avait accompagnés dans le développement du groupe en réalisant une partie des montages financiers pour une partie des sites.

L'externalisation, malgré le nombre élevé d'hôtels concernés, n'a pas entraîné une reprise importante de personnel. Seulement trois personnes ont été transférées à cause du changement de site induit.

Le cabinet a développé deux formes d'organisation pour réaliser la prestation. Sur un site, une organisation par métier a été adoptée (clients et trésorerie pour une équipe et fournisseurs pour l'autre) contre un fonctionnement par dossier pour l'autre site (des collaborateurs qui gèrent l'intégralité des dossiers). La première forme d'organisation permet une formation plus rapide mais est démotivante pour les personnels. La seconde forme bénéficie des forces et faiblesses inverses : elle permet également d'envisager une évolution professionnelle au sein du cabinet.

Pour assurer le suivi de la prestation un comité de pilotage très lourd a été mis en place. Il s'agit d'une réunion mensuelle avec pour le groupe le directeur comptable, le directeur financier, s'il est disponible, deux adjoints du directeur comptable, un opérationnel (directeur régional du réseau), un représentant de l'audit interne et pour le prestataire le directeur de mission et deux chefs de mission. Des invités extérieurs peuvent être prévus en fonction de la thématique de la réunion tels que le responsable des systèmes d'information ou le responsable des achats, le prestataire informatique...

Les modalités d'évolution de la prestation n'avaient pas été prévues par le contrat. Suite au changement d'ERP du client, les modalités de tenue de la comptabilité fournisseurs ont été profondément modifiées ce qui a conduit à une augmentation significative de la charge de travail pour le prestataire. Le surcroît de travail consécutif à l'adoption du nouvel ERP a fait l'objet d'une facturation complémentaire. Ce surcroît devenant récurrent, les honoraires ont été renégociés. C'est le bon climat d'échange régnant au sein du comité de pilotage qui a permis cette renégociation.

III.3 - Cas 3 : reprise du dossier d'un confrère

Le troisième cas est un distributeur de taille plus modeste (quelques dizaines de points de vente) dont le modèle de développement est basé sur l'ouverture de magasins situés en centre ville ou en galerie commerciale. Il s'agit d'un cas particulier d'externalisation car, dès le démarrage de l'entreprise, les dirigeants avaient fait le choix de confier la comptabilité à un prestataire externe afin de ne garder qu'un directeur financier assurant également la fonction de contrôleur de gestion. Au départ, il s'agissait d'une sous-traitance classique réalisée par un expert comptable. Toutefois, le champ de mission dépassait celui de la simple tenue de comptabilité puisque celle-ci était élargie à la production d'outils de pilotage.

La prestation fournie initialement n'ayant pas été jugée satisfaisante par le client, celui-ci a décidé de recourir à un autre prestataire qui devait s'engager à suivre la croissance de son client, c'est-à-dire mettre les moyens humains et matériels à disposition de l'entreprise selon son rythme de croissance.

La mise à disposition d'outils de pilotage se traduit pour le client par une liaison directe avec les infrastructures informatiques du prestataire pour assurer la consultation de l'ensemble de l'information comptable et de gestion, le prestataire étant propriétaire des moyens informatiques installés chez le client.

Le suivi de la prestation est assuré par un comité de pilotage qui se réunit trimestriellement. La particularité de ce dossier d'externalisation tient dans le périmètre de la prestation externalisée qui est

très large : fournir, en plus de la prestation comptable, les outils de gestion. La distinction avec une tenue de comptabilité traditionnellement réalisée par un expert comptable est la taille du dossier mais surtout un paramétrage fait en collaboration avec le client et non pas seulement par le cabinet d'expertise comptable pour répondre à ses seules contraintes.

III.4 - Cas 4 : reprise du dossier d'un prestataire exerçant illégalement la profession d'expert comptable

Le dernier cas est celui d'une SEM (Société d'Economie Mixte) qui exploite des parkings et réalise des aménagements urbains. La Caisse des Dépôts et Consignation proposait aux SEM, par l'intermédiaire d'une filiale (la SCET), la réalisation de prestations comptables au mépris du monopole des experts comptables. Cette situation était de moins en moins tenable l'Etat se désengageant progressivement de ces structures ; une solution alternative devait être trouvée.

La culture comptable, voire la culture de l'organisation, étant une culture d'externalisation, l'internalisation de la prestation comptable n'a jamais été envisagée sérieusement. L'externalisation auprès d'un expert comptable était donc la seule solution pour répondre aux attentes de cette SEM.

Le choix des prestataires dans un environnement public s'est bien entendu fait au moyen d'un appel d'offres. Le premier appel d'offres reprenait les modalités de la prestation qui était réalisée par la SCET, c'est-à-dire la tenue de la comptabilité mais aussi la mise à disposition d'un directeur et la gestion des moyens de paiement. Le prestataire a recherché des solutions avec des banquiers travaillant habituellement avec les collectivités territoriales. Aucune solution conforme aux normes professionnelles n'a été trouvée. Compte tenu de cette formulation, aucune réponse à l'appel d'offres n'a été obtenue. Des contacts ont été pris avec les responsables de la SEM afin que un nouvel appel d'offres conforme aux normes professionnelles des experts comptables soit lancé.

Une fois le contrat obtenu, des difficultés majeures sont apparues en particulier pour ce qui est de la transmission d'information entre l'ancien et le nouveau prestataire (obtention des balances). Les normes professionnelles doivent permettre d'éviter ces difficultés mais l'ancien prestataire n'étant pas une société d'expertise comptable, il n'y était pas soumis. Compte tenu des spécificités du secteur (public), un effort important de prise de connaissance du dossier par le prestataire a été réalisé.

L'application informatique de la SEM est utilisée par le prestataire. Sur 20 postes, 2 sont chez le prestataire. Après un démarrage difficile, la satisfaction du client s'est traduite par l'attribution de la tenue de la comptabilité d'une filiale au cabinet prestataire.

	Cas 1	Cas 2	Cas 3	Cas 4
Secteur	Distribution	Hôtellerie Distribution	Aménagement	urbain
Effectif du client +	10.000	+10.000	120	40
Périmètre de l'externalisation	Partiel d'autres prestataires interviennent sur d'autres zones géographiques	Partiel d'autres prestataires interviennent sur d'autres zones géographiques	Total Total	
Fonctions externalisées analysées	Comptabilité - reporting	Comptabilité - reporting	Comptabilité – reporting – outil de pilotage	Comptabilité
Effectifs dédiés	53 etp	50 etp	2,35 etp	1,5 etp
Difficultés ordinales de l'ancien « prestataire » du client	Oui Non Non Oui			
Transferts (caractéristique essentielle de l'externalisation)	80 personnes (suite à un changement de site quelques années après l'initiation du contrat, il y a eu de nombreux départs)	3 personnes transférées (problème de changement de site)	Différence avec un dossier d'expertise classique : Paramétrage du dossier pour répondre aux attentes du client, mise en place de liaisons (avec la banque) et effectif dédié. Différence aussi avec la durée du contrat.	Application informatique
Système d'information utilisé	Celui du client	Celui du client	Celui du prestataire	Celui du client
Initiation	Appel d'offres	Appel d'offres	Appel d'offres	Appel d'offres
Contrat	3 ans tacite reconduction	3 ans reconductible par période de 3 années	3 ans reconductible par période de 2 années	3 ans normalement renouvellement par appel d'offres
Intérêts du cas	Relation tripartite	Deux méthodes de gestion (orientation fonction et orientation dossiers) A aussi accompagné le développement	Accompagnement d'une société en développement Comparaison avec les méthodes de travail des autres cabinets	Le cas des SEM avec historiquement des prestations proposées par la CDC

Tableau 2 : Synthèse des cas

IV - DISCUSSION

Les contributions de ces cas se répartissent en trois domaines : la caractérisation de l'externalisation, les déterminants de la décision d'externalisation et l'évaluation du pouvoir explicatif des différents courants théoriques. Ces trois domaines seront approfondis successivement.

IV.1 - Les faits caractéristiques de l'externalisation

Dans le domaine de la fonction comptable et financière, il existe une confusion entre externalisation et sous-traitance, de nombreux prestataires étant persuadés de réaliser des opérations d'externalisation alors qu'il s'agit de sous-traitance. Les cas observés apportent un éclairage intéressant :

	Cas 1	Cas 2	Cas 3	Cas 4
Effectifs dédiés	53 etp	50 etp	2,35 etp	1,5 etp
Transferts	80 personnes (suite à un changement de site quelques années après l'initiation du contrat, il y a eu de nombreux départs)	3 personnes transférées (problème de changement de site)	Reprise du contrat d'externalisation auprès d'un autre prestataire	Reprise du contrat d'externalisation auprès d'un autre prestataire
Système d'information utilisé	Celui du client	Celui du client	Celui du prestataire, mais le dossier est paramétré en fonction des attentes du client. Il existe des liaisons informatiques avec les banques du client	Celui du client
Initiation	Appel d'offres	Appel d'offres	Appel d'offres	Appel d'offres
Contrat	3 ans tacite reconduction	3 ans reconductible par période de 3 années	3 ans reconductible par période de 2 années	3 ans normalement renouvellement par appel d'offres

Tableau 3 : Les faits caractéristiques d'une relation d'externalisation

Les principaux faits caractéristiques de l'externalisation sont l'existence d'un effectif dédié, des transferts de personnels lors de l'engagement de la relation, l'utilisation du système d'information du client, la consultation des prestataires par le lancement d'un appel d'offres et une durée de contrat plus longue (ici 3 ans).

Dans les relations de sous-traitance, la durée du contrat sera généralement d'un an (avec tacite reconduction), le système d'information utilisé sera le plus souvent celui du prestataire. Il y aura éventuellement des effectifs dédiés et une consultation des prestataires par appel d'offres. Par contre, il n'y aura jamais de transferts. Les transferts représentent donc le véritable facteur discriminant de la relation d'externalisation ; les autres facteurs ne sont que des présomptions.

Au premier abord, pour les cas 3 et 4, il est délicat de parler de relation d'externalisation. Il s'agit éventuellement, à l'origine, d'une relation d'impartition. Toutefois, à partir du moment où le contrat est repris par un autre prestataire, ce qui est le cas ici, il n'existe plus de différence entre impartition et externalisation. Entre d'autres termes qu'il s'agisse au départ d'une relation d'externalisation ou d'impartition, cela ne présente aucune différence pour le prestataire qui reprend le contrat. C'est la raison pour laquelle les deux cas sont considérés comme des externalisations. L'absence de transfert s'explique par la faible taille de l'opération : pour l'ancien prestataire, il est aisé de réaffecter les personnels sur d'autres contrats.

IV.2 - Les déterminants de l'externalisation

L'analyse de ces quatre cas fait apparaître deux facteurs clefs pour expliquer la décision d'externalisation : des structures organisationnelles particulières (succursalisme et plus précisément des distributeurs et une chaîne hôtelière) et des contraintes réglementaires (le monopole de la tenue de comptabilité des experts comptables).

	Cas 1	Cas 2	Cas 3	Cas 4
Secteur Distribution		Hôtellerie Distribution		Aménagement urbain
Difficultés ordinales de l'ancien « prestataire » du client	Oui Non Non Oui			

Tableau 4 : Facteurs explicatifs de la décision d'externalisation

Ce tableau illustre la principale contribution des observations empiriques réalisées avec la mise en évidence de facteurs explicatifs jamais évoqués dans la littérature. Le facteur institutionnel (les

contraintes ordinales) est propre à la fonction étudiée. Le poids de la structure organisationnelle est tout aussi déterminant (cas 1, 2 et 3). La structure organisationnelle du client, assimilable à une bureaucratie à clones (Mintzberg, 1981), nécessite la mise en place d'un service comptable centralisé qui peut aussi bien être interne qu'externalisé.

Le pouvoir explicatif des autres théories ne doit toutefois pas être négligé.

IV.3 - Le pouvoir explicatif des différentes théories

Le pouvoir explicatif des différentes théories évoquées *supra* (I.) sera discuté. Les principales contributions théoriques à la connaissance de la décision d'externalisation de la fonction comptable mises en évidence au moyen des cas seront évoquées en premier (approches institutionnelles et contingentes). Enfin, les confirmations apportées par les cas seront présentées (approches ressources et TCT).

L'approche institutionnelle apporte différentes explications du phénomène. La première qui apparaît nettement dans les observations réalisées est que le choix de l'externalisation de la fonction comptable est fait pour mettre fin à un exercice illégal de la profession d'expert comptable. Une institution, l'Ordre, veille au respect des normes de cette profession réglementée. Les autres explications peuvent être synthétisées en respectant la dichotomie contraintes pré/post-conscientes introduite par Roberts et Greenwood (1997)⁶. Pour ce qui est des contraintes pré-conscientes, le directeur comptable ou le directeur financier avisé se doit aujourd'hui d'évaluer l'intérêt de l'externalisation de sa fonction ; l'externalisation fait maintenant partie des solutions à envisager. Les références demandées au prestataire ou le mimétisme qui consiste à adopter la même organisation que des firmes concurrentes représentent d'autres illustrations de la levée de contraintes pré-conscientes face au choix de l'externalisation. Parmi les contraintes post-conscientes on pourra évoquer le frein que représente le transfert de personnels consécutifs au choix de l'externalisation.

Le pouvoir explicatif de la théorie de la contingence se traduit par le fait que l'externalisation est choisie par des organisations ayant, pour la plupart, une structure bien particulière. Il s'agit d'organisations pour lesquelles le service comptable doit impérativement être centralisé, telle les bureaucraties à clones évoquées *supra*.

L'approche ressources se traduit par le recours à des compétences qui ne sont pas disponibles en interne, des spécialistes de la comptabilité. Le cas 1 est à ce titre très instructif. Dans le tableau 2, nous remarquons que 80 personnes ont été transférées alors qu'aujourd'hui l'effectif dédié n'est plus que de 53. Cette réduction d'effectif doit aussi être associée à une augmentation du nombre de dossiers (ouvertures de points de vente) et à une amélioration de la qualité de la prestation (réduction des délais par exemple). Cela illustre les gains liés à la sollicitation de spécialistes de la comptabilité, des experts comptables. Le discours ambiant du recentrage sur le cœur de métier peut être associé à ce courant théorique ; cette contrainte est dans certains cas devenue tellement forte que l'on peut considérer qu'elle a été institutionnalisée.

La contribution de la théorie des coûts de transaction est triple. Tout d'abord, la recherche de l'efficience est un paramètre déterminant du choix de l'externalisation⁷. Ensuite, les opérations comptables externalisées sont les moins complexes ; ce sont les opérations de production. Les opérations plus complexes sont toujours réalisées en interne, par la direction financière. La troisième contribution concerne la spécificité des actifs. Ce facteur devrait être un frein à l'externalisation ; ce n'est pas le cas, compte tenu de la clause de réversibilité insérée dans tous les contrats d'externalisation. Si le client a réalisé des investissements particuliers, il pourra les transférer à son

⁶Ces autres explications n'ont pas fait l'objet d'observations directes. Nous pouvons toutefois relever que les très nombreuses publications relatives à l'externalisation conduisent les responsables opérationnels à envisager cette solution.

⁷Il s'agit d'un point commun avec l'approche ressources. Les faits décrits *supra* illustrent les gains d'efficience consécutifs au choix de l'externalisation.

prestataire. Quant au prestataire, en cas de rupture de contrat, il transférera à son client les moyens nécessaires à la réalisation de la prestation comptable.

CONCLUSION

L'objectif poursuivi était double : définir plus précisément la pratique de l'externalisation de la fonction comptable et identifier les déterminants du choix de cette forme d'organisation. Le pouvoir explicatif des cadres théoriques généralement mobilisés a aussi été mis à l'épreuve.

Les cas étudiés fournissent des illustrations de la démarche d'externalisation d'une fonction profondément encadrée dans les processus organisationnels. Les modalités de transferts des personnels ou de transfert des contrats ont été décrites. Les principaux facteurs explicatifs de la décision d'externalisation identifiés sont les contraintes institutionnelles (exercice illégal de la profession d'expert comptable) et la structure organisationnelle. Les organisations qui externalisent leur comptabilité sont le plus souvent, selon la terminologie de Mintzberg (1981), des bureaucraties à clones.

Pour ce qui est des facteurs explicatifs de la décision d'externalisation, les analyses de la théorie des coûts de transaction et de la RBV ne sont pas remises en cause. Toutefois, les contributions des approches institutionnelles et contingentes apparaissent indiscutables, éléments qui n'apparaissent jamais dans la littérature consacrée à l'externalisation. L'apport du cadre théorique de Roberts et Greenwood (1997) est incontestable.

Deux points doivent conduire à nuancer ces conclusions. Elles sont tout d'abord propres à la fonction comptable, dont l'exercice est réglementé. Ensuite, ces conclusions sont issues de l'observation de seulement quatre cas qui, de plus, appartiennent au portefeuille de clients d'un même cabinet d'expertise comptable.

Les voies de recherche principales consistent en l'exploitation des informations collectées pour décrire les autres phases de l'externalisation. Des problématiques à approfondir pourraient être la formalisation de la relation dans le contrat, l'analyse des processus externalisés et leurs implications sur les modes de fonctionnement du client (gestion des moyens de paiement par exemple), les mécanismes de coordination de la relation ou encore la mise en œuvre de la clause de réversibilité.

BIBLIOGRAPHIE

- Anderson S.W. (1995), "A framework for assessing Cost Management System Changes: the case of activity-based costing implementation at general motors 1986-1993", *Journal of Management Accounting Research*, Vol.7, pp.1-51.
- Barney J. B. (1991), "Firm Resources and Sustained Competitive Advantage", *Journal of Management*, Vol.17, n°1, pp.99-120.
- Barthélémy J. (2004), *Stratégies d'externalisation*, Dunod.
- Desreumaux A. (1997) "Structures de l'entreprise", in Simon Y., Joffre P., *Encyclopédie de gestion*, Economica, pp.3147-3173.
- Desreumaux A. (1996), "Nouvelles formes d'organisation et évolution de l'entreprise", *Revue Française de Gestion*, janvier – février, pp.86-108.
- DiMaggio P. J., Powell W. W. (1983), "The Iron Cage Revisited : Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields", *American Journal of Sociology*, Vol. 48, Issue 2, April, pp.147–160.
- Eisenhardt K. (1989), "Building theories from case study research", *Academy of Management Review*, Vol.14, n°4.
- Garvin D.A. (1993), " Building a Learning Organization ", *Harvard Business Review*, pp.78-91, juillet-août.
- Gigot-Gaillard (1995), *L'externalisation de la fonction comptable : un enjeu pour la profession*, Mémoire d'Expertise Comptable.
- Lacity M., Hirschheim R. (1993), "The Information Systems Outsourcing Bandwagon", *Sloan Management Review*, Autumn, pp.13-25.
- Meyer J.W., Rowan B. (1977), "Institutionalized Organizations : Formal Structure as Myth and Ceremony", *American Journal of Sociology*, Vol.83, n°2, September, pp.340–363.
- Mintzberg H. (1981), *The structuring of organizations : a synthesis of research*, Prentice-Hall.

- Penrose E. (1959), *The Theory of the Growth of the Firm*, Wiley, New York.
- Poppo L., Zenger T. (1998), "Testing Alternative Theories of the Firm: Transaction Cost, Knowledge-Based and Measurement Explanations for Make or Buy Decisions in Information Services", *Strategic Management Journal*, 19, p. 853-877.
- Quélin B. (1997), "L'outsourcing : une approche par la théorie des coûts de transaction", *Revue Réseaux*, n°84, pp.91-93.
- Roberts P.W., Greenwood R. (1997), "Integrating Transaction Cost and Institutional Theories : Toward a Constrained-Efficiency Framework for Understanding Organizational Design Adoption", *Academy of Management Review*, Vol.22, n°2, April, pp.346-373.
- Tondeur H., de La Villarmois O. (2003), "L'organisation de la fonction comptable - Quelle forme de centralisation : centre de services partagés ou externalisation", *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 9, Vol.1, mai.
- Tort E. (2003), *Organisation et Management des systèmes comptables*, Dunod.
- Williamson O.E. (1992), "Markets, Hierarchies, and the Modern Corporation: an Unfolding Perspective", *Journal of Economic Behavior and Organization*, Vol.17, pp.335-352.
- Williamson O.E. (1985), *The Economic Institutions of Capitalism, Firms, Markets, Relational Contracting*, Free Press, New-York.
- Yin R. K. (1994), *Case study research: Design and Methods*, Sage Publications.