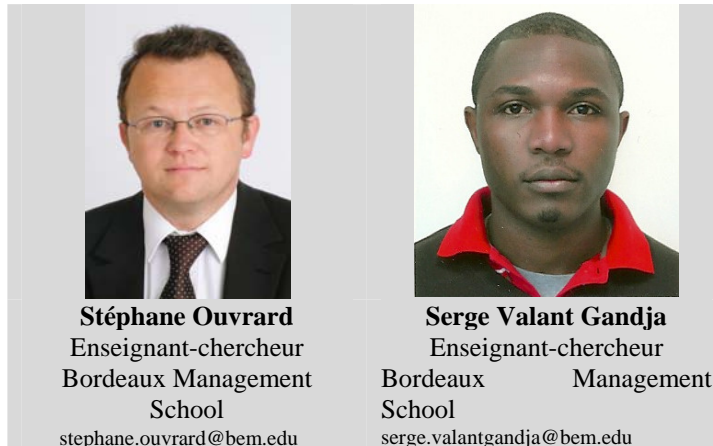


## Les choix d'externalisation des missions dans les cabinets d'expertise comptable



*L'externalisation des missions dans l'activité comptable libérale réglementée, assez peu pratiquée jusqu'alors par rapport aux autres entreprises privées<sup>1</sup>, trouve son intérêt dans le fait qu'elle touche aussi bien certaines missions à faible valeur ajoutée que d'autres à fort caractère différenciateur et créateur de valeur pour un cabinet d'expertise comptable. En s'appuyant sur la théorie des ressources et compétences et la théorie des coûts de transaction, cette étude ambitieuse d'identifier les déterminants de l'externalisation via une méthodologie qualitative inspirée du protocole de l'analyse multi-sites de Huberman et Miles (2003). Il est clair qu'en dehors de la taille des cabinets et du niveau de formation des collaborateurs, d'autres éléments apparaissent comme des vecteurs majeurs de cette décision dans les cabinets d'expertise comptable français.*

### Mots clés

Théorie des ressources et compétences, théorie des coûts de transaction, externalisation, profession comptable libérale, cabinet d'expertise comptable.

## Introduction

Les risques de déréglementation qui pèsent sur la profession comptable libérale rendent la question de l'externalisation des missions de plus en plus d'actualité. Même si ces pratiques sont moins répandues dans la profession comptable libérale que dans les autres entreprises privées, elles restent cependant une préoccupation majeure. Sujet stratégique très "brûlant" qui focalise tant l'attention des managers, des chercheurs que des consultants, cette pratique prend de l'ampleur au fil des années, comme le révèle le baromètre outsourcing d'Ernst et Young (baromètre Ernst et Young, 2005). Si la réflexion sur l'externalisation dans les entreprises suppose un découpage assez fin des processus à externaliser ou à internaliser, couplé à des analyses visant à identifier le cœur de métier des entreprises, dans les cabinets d'expertise-comptable (EC par la suite), l'externalisation touche d'une part les travaux de tenue comptable

<sup>1</sup> Dans une entreprise privée, la question liée à la responsabilité et à l'appartenance de la clientèle ne revêtent pas la même importance que dans le cas des professions réglementées.

et d'autre part les actes juridiques et la paie exercés de façon accessoire à la comptabilité<sup>2</sup>. Si des raisons telles que les opportunités d'optimisation des dépenses budgétées (Bailleul, 2010), le poids des institutions régulatrices et le comportement d'imitation face à l'incertitude (Tondeur et Villarmois, 2003) sont régulièrement avancées pour justifier les choix d'externalisation, des arguments tels que la faible ou forte valeur ajoutée, la concurrence de plus en plus rude sur le prix des prestations, l'évolution de la demande des clients, prennent généralement le pas lorsqu'il s'agit des cabinets d'EC (Tort, 2003). Malgré le nombre important de recherches sur la question du faire ou faire-faire, force est de constater qu'il existe peu d'essais pratiques en comptabilité (Huynh, 2010 ; Couvois, 2010; Angeli, 2010; Jmal et Halioui, 2011; Tembely, 2011), et moins encore lorsque l'objet porte sur la profession comptable libérale (Chanson, 2003; Gafford et Guéré, 2005). Quelques initiatives sans véritable portée empirique sont par ailleurs réalisées (Lakshmi, 2009 ; Lavault et Benyakhlef, 2005). Elles concernent souvent le transfert des travaux de saisie comptable à des cabinets situés dans des pays où le coût de la main d'œuvre est plus faible qu'en France<sup>3</sup> (*offshoring*) et l'externalisation du traitement de la paie (Lavault et Benyakhlef, 2005). D'autres prestations, à plus forte valeur ajoutée, de nature juridique (droit des sociétés, droit social, droit civil) ou exceptionnelles (mise en place d'une comptabilité analytique, implantation d'un ERP,...) peuvent être sous-traitées lorsque le cabinet ne dispose pas des compétences en interne.

L'interdisciplinarité étant une réalité dans la profession comptable, les missions juridiques externalisées sont généralement confiées à des avocats ou à des notaires. Cette recherche de synergies est fructueuse pour les clients à la recherche de compétences (Eydoux, 2010). La réduction des délais (Tort, 2003), le recentrage sur les tâches stratégiques (Tembely, 2011) sont également à l'origine de la décision d'externalisation. Inversement, un cabinet peut préférer réaliser lui-même une mission plutôt que de la sous-traiter pour des raisons liées à sa responsabilité<sup>4</sup>. La quête de flexibilité organisationnelle (Franzil, 2006), d'efficience conduisant à la minimisation des coûts (Williamson, 1985), ou de performance (Couvois, 2010) justifient par ailleurs l'externalisation des activités traditionnelles ou de base<sup>5</sup>. Il s'agit là d'un important levier de compétitivité qui a gagné du terrain (Binot, 2010).

Si la littérature est moins éloquente sur l'existence d'une véritable théorie de l'externalisation, Bullen (2003) estime que ce concept est appréhendé par une douzaine de théories. Compte tenu des spécificités inhérentes à la profession comptable libérale (obligation de respecter des normes professionnelles et déontologiques), la théorie des coûts de transaction et l'approche fondée sur les ressources apparaissent comme des cadres bien adaptés à cette étude. Ce qui amène à s'interroger sur les contributions de ces courants à la compréhension de la décision d'externalisation dans la profession comptable libérale réglementée. Cet article se propose d'approfondir la question en s'appuyant sur les résultats empiriques d'une étude portant sur les déterminants de l'externalisation des missions dans les cabinets d'EC français. En étudiant trois monographies en adoptant le protocole de l'analyse multi-sites de Huberman et Miles (2003), nous allons proposer des éléments de réponses à la problématique posée. L'ossature de

---

<sup>2</sup> Les missions de l'expert-comptable sont régies par l'ordonnance de 1945 qui en fixe les contours. Généraliste de l'entreprise, l'expert-comptable doit respecter un code de déontologie définie par sa profession. Le cœur de sa mission reste la comptabilité couverte par un monopole des membres de l'Ordre. En vertu de l'article 22 de l'Ordonnance du 19 septembre 1945, il peut réaliser des missions accessoires à la comptabilité (conseil en gestion, établissement des bulletins de paie et des déclarations sociales,...).

<sup>3</sup> Dans ce cadre, les pays du Maghreb comme la Tunisie et le Maroc sont des destinations privilégiées.

<sup>4</sup> L'Expert-comptable engage sa responsabilité par la signature qu'il appose sur ses travaux, dans le cadre et dans les limites de la lettre de mission le liant contractuellement à son client. Il s'agit du droit commun de la responsabilité défini à l'article 17 de l'Ordonnance du 19 septembre 1945. Par ailleurs, il est utile de rappeler que l'EC a une obligation de moyens et non de résultats.

<sup>5</sup> Paradoxalement, certains cabinets préfèrent conserver la saisie de la comptabilité, considérant qu'elle constitue une « matière première » qui ouvre la porte aux missions de conseil.

l'article comporte trois parties. La première fait une revue de la littérature et expose les perspectives théoriques de la décision d'externalisation en l'appliquant au cadre spécifique des professions comptables réglementées. Une fois l'évolution des professions comptables libérales examinée, cette partie passe en revue les facteurs explicatifs de la décision d'externalisation. La seconde partie de l'étude se propose de présenter et justifier l'approche méthodologique adoptée, de détailler le processus de collecte des données, d'analyser le contenu thématique, et de mettre en évidence les caractéristiques des cabinets étudiés. La troisième partie quant à elle envisage de commenter et discuter les résultats.

## I - Cadre théorique de l'étude

Sans vouloir refaire un exposé des théories retenues, ce qui a déjà fait l'objet de nombreux travaux, cette partie retrace l'évolution de la profession comptable libérale en France, et met en exergue les facteurs explicatifs de la décision d'externaliser tout ou partie des missions des cabinets d'EC.

### 1 - Evolution de la profession comptable libérale

L'année 1912 marque véritablement le point de départ de la profession comptable libérale en France avec la création de la Compagnie des Experts-Comptables de Paris. Des deux diplômes (brevet d'expert-comptable et brevet professionnel comptable) créés après la première guerre mondiale, aucun ne protège le titre d'expert-comptable. Bien que modifiée à plusieurs reprises<sup>6</sup>, l'ordonnance de 1945 demeure le texte de référence pour toute personne qui souhaite exercer la profession d'expert-comptable à titre libéral. Le tableau présenté en annexe recense les dates marquantes de l'ordre des experts-comptables en France.

L'évolution de la profession comptable libérale s'explique notamment par les attentes des clients de plus en plus diversifiées et orientées vers le conseil. Cette évolution rend nécessaire une « montée » en compétence des collaborateurs (1.1.1) et la réalisation de choix stratégiques au sein des cabinets (1.1.2).

#### 1.1 - Un nécessaire renforcement des compétences des collaborateurs

Selon une étude réalisée en 2006 par l'Observatoire des Métiers de la Comptabilité et de l'Audit (OMECA) en partenariat avec le cabinet BPI, même si la mission classique d'établissement des comptes annuels, répondant à une obligation légale et pour laquelle l'EC conserve un monopole, reste prépondérante, les clients des cabinets semblent de plus en plus demandeurs de « prestations globales ». Cette évolution de la demande se traduit par une « attente de pluridisciplinarité et d'un interlocuteur unique pour tous les sujets ». Elle est en partie liée à la conjoncture économique défavorable supposant une réactivité et une vigilance accrue de la part des dirigeants de TPE/PME, qui constituent l'essentiel de la clientèle des cabinets d'EC. L'étude de 2006 d'OMECA classe les clients des cabinets d'EC en trois catégories en fonction de leurs attentes. La première catégorie est constituée par les clients qui attendent une « prestation minimaliste à moindre frais ». La seconde, concerne les clients qui attendent « une sécurisation vis-à-vis des risques » et qui sont prêts à « acheter occasionnellement un accompagnement personnalisé ». Enfin, la troisième catégorie, désigne les clients qui attendent une « prestation sur-mesure, pluridisciplinaire et un véritable accompagnement dans le temps ». Pour cette dernière catégorie de clients, très exigeants et qui ne se contentent pas d'attendre de recevoir leur bilan et leur fiassse fiscale, les cabinets d'EC doivent proposer une offre de services variée et orientée vers le conseil en gestion (élaboration

---

<sup>6</sup> L'ordonnance du 19 septembre 1945 a été modifiée en 2007 et en 2012 suite à la réforme du code de déontologie.

d'outils de pilotage de type tableaux de bord, calcul de coûts de revient, mise en place de comptabilité analytique, budget de trésorerie ...). Pour effectuer ces missions de conseil à forte valeur ajoutée, l'EC reste l'interlocuteur privilégié, vers lequel le chef d'entreprise se tourne naturellement. Afin de répondre aux attentes de ses clients, les professionnels comptables libéraux doivent donc renforcer les compétences de leurs collaborateurs en contrôle de gestion, analyse financière, comptabilité analytique. Selon OMECA, au-delà des compétences techniques nécessaires pour accomplir ce type de missions, les cabinets devront également « valoriser les compétences non techniques (relation client, écoute, travail en équipe,...) des collaborateurs de front office ». L'étude OMECA insiste également sur l'opportunité de « recrutement de collaborateurs non EC (exemple : profils plus généralistes type école de commerce, expertise sectorielle ou expertise métier nouvelle) ».

Comme nous l'avons rappelé supra, le « cœur de métier » des cabinets d'expertise-comptable reste la production des comptes annuels dans le cadre de l'obligation légale prévue à l'article L122.12 du Code de commerce. Cependant, face à une génération de clients plus volatiles, les cabinets ne peuvent plus se limiter à ce type de prestation standardisée, sous peine de créer de l'insatisfaction. Certains auteurs relèvent qu'aujourd'hui, la seule compétence technique est devenue insuffisante (Lavault et Benyakhlef, 2005). En plus des contrôles et des aspects déclaratifs, les compétences des collaborateurs doivent s'élargir à de nouveaux domaines (conseil en organisation, en informatique, développement durable,...). Dans un environnement de plus en plus mondialisé, les collaborateurs doivent également être sensibilisés aux normes comptables internationales. Comme nous venons de le voir, les problématiques et les challenges à relever par la Profession sont donc nombreux.

Dans la mesure où les Experts-comptables bénéficient d'un monopole de la comptabilité<sup>7</sup>, les missions « récurrentes » de production des comptes annuels représentent toujours la majorité du chiffre d'affaires des cabinets. Cependant, on note de plus en plus une spécialisation des cabinets par secteurs d'activités (pharmacie, secteur associatif, secteur public, BTP, transports,...) et/ou par métier (création de départements dédiés au conseil en gestion, à l'évaluation d'entreprise, à la recherche de subventions, au montage de dossiers de financement,...). Cette dernière évolution est la plupart du temps développée dans les cabinets de groupe (*big four*, cabinets en réseau) bénéficiant de ressources financières et humaines suffisantes. Dans ce sens, l'étude OMECA susmentionnée a établi un lien entre la taille du cabinet et son degré de spécialisation. Selon cette étude, plus le cabinet est grand, plus les activités à forte valeur ajoutée sont réalisées par des spécialistes/experts (expert-comptable, commissaire aux comptes, juriste social, gestionnaire de paie, etc.). Les auteurs de cette étude expliquent que les grands cabinets créent des structures spécifiques : pôle paie, juridique, conseil, audit, etc. Les activités de premier niveau (saisie, gestion courante, etc.) sont déléguées sur des services de *back office*. Cette division du travail repose sur la présence de différentes catégories de collaborateurs: les producteurs (comptables de *back-office*) et les consultants (comptables de *front office*, tournés vers la relation client). Dans ce type de cabinets, « l'industrialisation » de la tenue de comptabilité permet de minimiser les coûts sur les tâches à faible valeur ajoutée.

Le développement des compétences des collaborateurs passe par la formation et par le recrutement de nouveaux profils. Concernant cette première alternative, on note depuis une dizaine d'années environ une évolution à la hausse du nombre de formations techniques. Cette croissance de la demande de formation s'explique d'une part par le foisonnement des textes

---

<sup>7</sup> Celui-ci est cependant de plus en plus menacé par la réglementation européenne. La commission européenne voudrait supprimer les barrières à l'entrée de cette profession pour que le nombre de professionnels du chiffre augmente et que la concurrence soit plus forte.

d'origine sociale, comptable, juridique et fiscale<sup>8</sup> nécessitant une mise à jour régulière des connaissances des collaborateurs et des experts comptables, et d'autre part, par la pression sur les prix des prestations de base (production des comptes annuels) obligeant les EC à faire des économies d'échelle grâce à des solutions informatiques intégrées et adaptées. A l'heure d'internet, les clients des cabinets comparent de plus en plus les tarifs. Par ailleurs, ils souhaitent avoir un service complet dans le délai le plus court possible (Eydoux, 2010). Selon une étude Xerfi réalisée en Février 2011, « *les évolutions réglementaires entraînent inexorablement la profession vers une logique de marché*<sup>9</sup> » et les « *petits cabinets se trouvent face à des défis majeurs, compte tenu des bouleversements en cours : changement rapide des attentes des entreprises, qui doivent affronter un environnement toujours plus complexe, évolutions réglementaires d'envergure, avec, en ligne de mire, la suppression annoncée du monopole des cabinets en matière de comptabilité,...* ». Dans ce contexte, le prix devient un élément de différenciation déterminant pour des missions à faible valeur ajoutée.

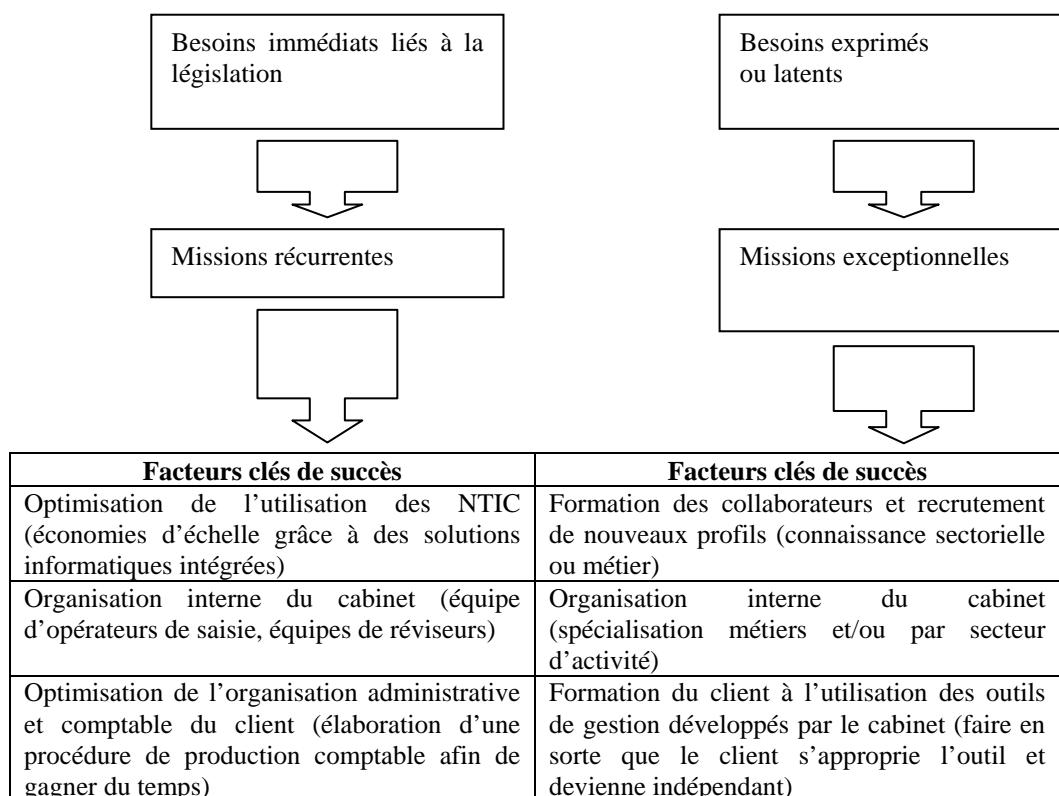
Une seconde alternative pour les cabinets consiste à recruter de nouveaux profils de collaborateurs. La connaissance d'un secteur d'activité peut constituer un avantage concurrentiel pour un cabinet dont la notoriété se développe par la qualité des services proposés, le « bouche à oreille » constituant la meilleure forme de publicité pour les professions libérales et la qualité du service restant l'argument de fidélisation principal des clients des cabinets (figure 1).

---

<sup>8</sup> A titre d'illustration, l'année 2012 est marqué par un foisonnement de textes d'origine fiscale (deux lois de finances rectificatives 2012 et quatre lois de finances rectificatives 2011).

<sup>9</sup> Etude Xerfi - Les cabinets d'audit et d'expertise comptable, Défis et stratégies à l'heure du basculement vers une logique de marché, Février 2011 – 320 pages.

**Figure 1 - Impacts organisationnels de l'évolution des attentes des clients**



Au-delà de ces deux choix d'organisation interne, il peut arriver qu'un cabinet ne puisse pas ou ne souhaite pas réaliser en interne une mission. On peut citer l'exemple des missions juridiques (procédure de licenciements, secrétariat juridique annuel, ...), des missions de gestion (calcul de coûts de revient, mise en place d'une comptabilité analytique,...) ou des missions à plus faible valeur ajoutée (établissement de bulletins de paie,...). Une nécessité s'impose à cet effet: faire appel à un prestataire externe pour la réalisation desdites missions.

### 1.2 - L'externalisation: un choix stratégique

Les choix d'externalisation impliquent une réflexion sur la décision de « faire ou faire-faire ». Jadis pratiquée sur des activités critiques<sup>10</sup>, l'externalisation, considérée comme une "tendance de fond" (Quélin, 2003), affecte depuis quelques années de nombreuses fonctions et de nombreux secteurs d'activité (Barthélémy et Donada, 2007). D'après une étude réalisée en 2008 par le cabinet RCA-BPO Services France, les experts-comptables interrogés estiment que l'externalisation est entrée dans les mentalités pour 78% d'entre eux. Il s'agit d'une forme particulière d'organisation des activités. En effet, c'est un choix stratégique car l'entreprise doit faire un arbitrage entre faire ou faire-faire. C'est aussi un mode d'organisation en ce sens qu'elle se situe à l'extrémité d'un continuum composé des services décentralisés, des services centralisés et des centres de services partagés (Tondeur et Villarmois, 2003). Comme le

<sup>10</sup> Il s'agit de l'informatique, le nettoyage, la maintenance, les R&D, la logistique, etc.

souligne Tort (2003)<sup>11</sup>, il s'agit de confier à un prestataire extérieur, sur une période pluriannuelle et à un prix convenu d'avance, tout ou partie des tâches administratives et comptables traditionnellement assurées par l'entreprise. Le transfert d'actifs physiques et humains, s'il se produit souvent au cours d'opérations d'externalisation, ne nous semble pas nécessaire à la définition de l'externalisation. Le phénomène important étant que le donneur d'ordre ait investi par le passé des moyens substantiels liés à l'exécution de l'activité, dont il cherche à se désengager, tout en continuant de recevoir le service correspondant à la prestation demandée, et que le prestataire dispose des moyens humains, financiers et physiques correspondants pour assurer l'exécution de la prestation.

## **2 - Facteurs explicatifs de l'externalisation dans les cabinets d'expertise comptable**

Envisager les choix d'externalisation c'est examiner et intégrer de nombreux paramètres liés non seulement aux coûts opérationnels, mais aussi à un ensemble de coûts d'opportunité et de « coûts cachés », qui relèvent de coûts de transaction. Pour ce faire, l'on doit soupeser un certain nombre d'avantages, notamment le fait d'économiser sur les coûts de transaction, selon la théorie des coûts de transaction (Quélin, 1997 ; Barthélémy, 2000, 2004), d'optimiser l'utilisation de ses ressources sur le cœur de métier ou recourir aux nouvelles compétences, comme le propose l'approche ressources ou RBV (Martin, 2002), d'améliorer la qualité de la prestation en recourant à un contrat basé sur le résultat ou de gérer la relation, pour répondre aux attentes de la théorie d'agence (Chanson, 2003), de faire face à l'incertitude ou d'intégrer les facteurs de contingence, selon la théorie de la contingence (Tondeur et Villarmois, 2003) ou encore de rechercher une légitimité, au sens de l'approche néo-institutionnelle (Touren, 2000), etc. Chacune de ces théories examine de manière partielle la décision d'externaliser. Comme signalé précédemment, nous n'envisageons pas ici de faire un exposé des théories comme dans nombre d'études, mais d'examiner les facteurs explicatifs du choix des modes d'organisation suivant la théorie Williamsonienne et l'approche par les ressources et compétences. Dans ce sens, les entreprises qui externalisent certaines de leurs activités cherchent aujourd'hui par ce moyen des avantages stratégiques bien au-delà de la réduction des coûts, de l'amélioration du rendement et du service. En effet, si la principale motivation pour sous-traiter est de réduire les coûts, c'est oublier que le travail n'est pas seulement un coût mais aussi une source de valeur (Lavault et Benyakhlef, 2005).

Des développements précédents, il en découle un nombre important de variables décisionnelles de l'externalisation dans les cabinets d'expertise comptable. La diversité de ces facteurs justifie en partie de l'intérêt porté à un tel sujet.

L'EC est un généraliste aux compétences variées qui doit être capable de répondre aux multiples demandes de ses clients. Son devoir de conseil l'oblige à entretenir régulièrement ses connaissances<sup>12</sup>. Pour réaliser une prestation de qualité auprès de clients de plus en plus exigeants, l'EC peut être amené à faire appel à un prestataire extérieur lorsqu'il ne dispose pas de compétences en interne. Un autre facteur qui influence le choix d'externalisation est la gestion du temps. Comme nous l'avons rappelé supra, l'essentiel du chiffre d'affaires des cabinets d'expertise-comptable provient aujourd'hui de la mission légale de production des comptes annuels. Celle-ci se situe pendant la célèbre « période fiscale »<sup>13</sup>, au cours de laquelle le taux d'occupation des collaborateurs est optimal. Dans ces conditions, il est très difficile pour un cabinet de taille modeste de libérer du temps pour réaliser une mission exceptionnelle à un collaborateur en charge d'un portefeuille de clients. Seuls les cabinets structurés ayant

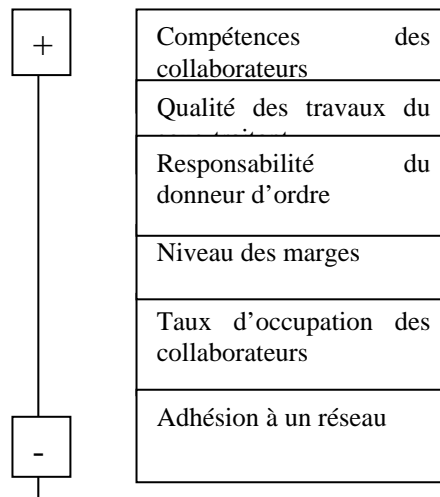
<sup>11</sup> Même si sa définition dépasse aujourd'hui le seul cadre des entreprises

<sup>12</sup> Les experts comptables sont soumis à une obligation annuelle de formation de 40 heures.

<sup>13</sup> Elle s'étale du 1er janvier aux premiers jours du mois de mai (date limite du dépôt des déclarations fiscales).

réussi à « industrialiser » le conseil en gestion et à spécialiser certains collaborateurs peuvent répondre aux attentes des clients pendant cette période d'intense activité. Au-delà de la charge de travail des collaborateurs, se pose également le problème de leurs compétences. Le choix de faire ou faire-faire peut être entrepris par les cabinets d'EC de manière volontaire. Dans les cabinets en réseau, d'autres formes d'externalisation peuvent être mises en œuvre : l'ensemble des travaux de saisie comptable peut être sous-traitée à un département ou à une entité juridique spécialisée au sein du réseau. Dans le premier cas (département spécialisé), les collaborateurs remettent les pièces justificatives du dossier client (factures, quittances, notes de frais,...) à un/une opératrice de saisie qui délivre une prestation interne selon un planning prédéterminé. Cette organisation interne repose sur une spécialisation des tâches dans un souci d'amélioration de la productivité du cabinet. Dans le second cas (entité juridique autonome), le cabinet reçoit une prestation de traitement à façon (facturation forfaitaire ou à la ligne). L'évolution du marché et les attentes de plus en plus diversifiées des clients amènent les cabinets à se spécialiser par département, par secteur d'activité, par collaborateur et associé (Levieux, 2010). En outre, la confiance liée à la qualité du travail du sous-traitant, constitue un élément déclencheur dans le choix d'externalisation. En effet, au-delà des questions relatives à la responsabilité, liées à la mission sous-traitée, le donneur d'ordre doit rester attentif à l'effet « réputation ». Si la prestation du sous-traitant ne répond pas aux attentes du client, la réputation du cabinet donneur d'ordre pourrait s'en trouver affectée. Sur la base des travaux antérieurs précédemment évoqués, nous avons procédé à une hiérarchisation des facteurs explicatifs de l'externalisation dans les cabinets d'expertise comptable, suivant leur degré d'importance (figure 2).

Figure 2 - Les déterminants d'une stratégie d'externalisation



La gestion des compétences (*knowledge management*) devient une réalité dans les cabinets d'expertise-comptable. En intégrant le capital humain dans leur démarche de développement, par des pratiques de management interne renouvelées, les dirigeants de cabinets transforment ainsi les menaces en opportunités (Lesprit et al., 2008). Dans la profession comptable libérale, les problématiques liées aux ressources humaines sont nombreuses. Se pose alors le problème du recrutement des collaborateurs. Malgré la dynamique de ladite Profession, les cabinets ne sont pas épargnés par le "papy-boom" (Galland et al., 2008). Un grand nombre de départs en retraite sont à prévoir durant les années à venir et le nombre de collaborateurs sur le marché de



l'emploi se fait de plus en plus rare. Dans certaines fonctions, comme la gestion du social (traitement de la paie, conseil en droit social), on constate une réelle pénurie de main d'œuvre qualifiée. Ce qui amène Galland et al. (2008) à dire que les problématiques d'effectifs et de pertes de compétences constituent un réel frein à l'activité des cabinets mais aussi à leur développement économique. Dans ce contexte, certains cabinets accroissent leurs dépenses de formation afin de combler leurs pertes de compétences. Dans les cabinets généralement non dotés d'un département Ressources Humaines, la gestion de la formation est assurée par l'expert-comptable lui-même. Celui-ci doit bâtir son plan de formation avec l'aide de son institut régional de formation (IRF) : analyse des besoins des collaborateurs, choix des formations, demande de prise en charge auprès de l'organisme paritaire collecteur agréé (OPCA). La profession d'EC nécessite un renouvellement total des pratiques classiques de gestion des compétences et de management du personnel afin d'anticiper les besoins en termes de compétences et de métiers (Galland et al., 2008). La mise en place d'une gestion prévisionnelle des emplois et des compétences (GPEC) se traduit par une cartographie des emplois et compétences du cabinet, la fidélisation des collaborateurs (favoriser leur épanouissement professionnel, perspectives d'évolution, responsabilisation, autonomie, rémunération), la mise en adéquation entre l'emploi et le profil des collaborateurs, l'élaboration de plans de formation et de recrutement adaptés, le développement de la polyvalence et la gestion des carrières. Dans un contexte concurrentiel de plus en plus exacerbé, la gestion des compétences devient un avantage concurrentiel qui constitue un facteur de différenciation entre cabinets.

## **II - Méthodologie d'investigation retenue pour l'étude**

Pour Spicer (1992), les changements dans l'environnement des entreprises incitent à développer des méthodes proches du terrain pour appréhender ces phénomènes. Puisque la comptabilité et le contrôle de gestion s'inscrivent dans des situations organisationnelles complexes, ils requièrent alors des méthodes de recherche capables d'en appréhender toute la richesse (Kaplan, 1983). L'étude de cas apparaît ainsi comme un outil intéressant tant pour l'étude de changement de processus organisationnels (Gummesson, 1991), la compréhension des phénomènes d'adaptation des méthodes managériales d'entreprises face à un environnement changeant (Kaplan, 1983), que pour la mise en évidence des processus d'émergence des stratégies. Ce qui amène Yin (1994) à la considérer comme la méthode la plus appropriée lorsqu'il s'agit de comprendre des phénomènes organisationnels et sociaux complexes.

Ainsi, pour un examen approfondi de la décision d'internalisation-externalisation des missions dans les professions comptables libérales, l'étude de cas est plus appropriée, tant la pertinence et la puissance des explications fournies sont plus liées à la profondeur qu'à l'étendue de la recherche (Yin, 2003). De façon globale, des entretiens semi-directifs ou non directifs sont indiqués lorsqu'un chercheur se pose des questions de type « comment » et « pourquoi ». Dans cette étude, nous allons conduire des entretiens en face à face avec des associés de trois cabinets d'expertise comptable français.

### **1 - La sélection des sites**

Dans la sélection des cas, le critère généralement privilégié est que ces derniers présentent des comportements observés et font intervenir principalement des acteurs, confrontés à des problèmes organisationnels dans les professions comptables libérales.

Une des principales motivations du recours à la réalisation d'études multi-sites est que les caractères propres de chaque site peuvent être mis en perspective. Miles (1979) pense à cet

effet que certaines illusions sur les conclusions peuvent néanmoins être évitées. Pour mieux comprendre et expliquer les phénomènes observés, le choix des cabinets de l'échantillon s'avère pertinent.

Toutefois, deux ou trois cas peuvent suffirent pour mener à bien une étude de cas selon Huberman et Miles (1994). Le spectre s'agrandit à quatre cas minimum et dix maximum pour Eisenhardt (1989) lorsqu'il s'agit d'une comparaison intersites. La saturation théorique de l'information, c'est-à-dire une situation où un entretien supplémentaire n'apporte plus véritablement de nouveaux renseignements sur l'objet de recherche (Bicknell et Liefoghe, 2006), est atteinte avec trois cas. L'échantillon étudié est constitué par un cabinet d'expertise comptable multi-sites de deux cent salariés qui s'est développé par croissance externe, d'un cabinet de quarante salariés avec une forte spécialisation sectorielle et d'un cabinet de trente salariés. Ces cabinets proposent à la fois des missions d'expertise-comptable et de commissariat aux comptes. Aucun d'entre eux n'a adhéré à un réseau. Les effectifs salariés étant compris entre trente et deux cents personnes, il s'agit de cabinets structurés, dirigés par plusieurs experts-comptables associés<sup>14</sup>. Ils sont situés dans la région d'aquitaine.

## 2 - Le recueil des données

Si la démarche qualitative a été également préconisée par des auteurs tels que Tondeur et Villarmois (2003) pour mener une évaluation plus approfondie de la problématique des choix stratégiques et modes d'organisation d'une profession comptable libérale étudiés dans une recherche, encore faut-il rechercher la technique d'observation la plus appropriée pour pénétrer ce champ d'investigation où le secret professionnel lié au caractère réglementé de cette profession constitue une barrière représentative du pouvoir de l'acteur.

Pour bien conduire la recherche, aborder les thèmes définis et recueillir l'information nécessaire à la réalisation des études de cas, un guide d'entrevues structuré a été élaboré et ajusté au fur et à mesure des entretiens. En raison de la nature du sujet, il est clair que la procédure devrait présenter des considérations éthiques précises. Ces dernières rejoignent celles décrites par Patton (2002), à savoir : expliquer aux interviewés l'objet de la recherche, décrire certains risques (s'ils existent), respecter la confidentialité des informations, obtenir un consentement informé y compris pour l'enregistrement, et ne pas forcer les personnes à parler de certains sujets. Nous allons donc laisser libre cours aux suggestions des sujets, ce qui facilitera le déroulement des entretiens. Ceux-ci seront réalisés suivant la disponibilité des répondants. Ils se dérouleront le plus souvent en soirée, au sein des cabinets. Nous prévoyons en moyenne une durée d'une heure pour chaque entretien.

Au terme de ces entretiens, une synthèse des thèmes abordés et des propositions de réponses formulées sera faite. Cela permettra de vérifier si un ou plusieurs aspects ont été omis ou encore si les répondants ont suffisamment développé les thèmes qui leur avaient été proposés.

## 3 - L'analyse du contenu thématique

Une présentation des différentes variables descriptives à partir d'une analyse conduite cas par cas est donnée. Chaque cabinet d'expertise comptable est décrit selon plusieurs agrégats : identification du cabinet : date de création, forme juridique, nature de son activité, effectif global, chiffre d'affaires<sup>15</sup>, stratégie de développement, nombre de sites;

- structuration du cabinet : nombre de collaborateurs, nombre d'associés, existence ou non d'une direction des ressources humaines, filialisation d'activités, adhésion à un réseau ;

---

<sup>14</sup> Dans la Profession, la règle du « un pour dix » impose un ratio d'encadrement des collaborateurs : un EC pour dix collaborateurs.

<sup>15</sup> Cette donnée n'est pas encore disponible.

- choix de gestion des missions : il s'agit d'examiner les modes de gestion des différents types de missions (internalisation ou externalisation).

#### 4 - Les caractéristiques des cabinets étudiés

Les données des trois cas sont agrégées sous forme d'une matrice descriptive ordonnée par site. Pour des raisons de confidentialité, nous allons ainsi renommer ces cabinets d'expertise comptable : Alpha, Béta, et Gamma. Le tableau 1 résume leurs caractéristiques.

**Tableau 1 - Description des trois cabinets d'expertise comptable**

Caractéristiques	Cas Alpha	Cas Béta	Cas Gamma
1- Aperçu du cabinet			
Date de création	1970	1980	1980
Nature de l'activité	Expertise-comptable et Commissariat aux comptes	Expertise-comptable et Commissariat aux comptes	Expertise-comptable et Commissariat aux comptes
Effectif global	200	40	30
Stratégie de développement	Croissance externe	Fusion de cabinets	Croissance interne
Nombre de sites	10	2	1
Chiffre d'affaires			
2-Structuration du cabinet			
Effectif salarié	150	30	25
Nombre d'associés	15	4	4
DRH	Oui	Non	Non
Filialisation d'activités	Oui	Oui	Non
Adhésion à un réseau	Non	Non	Non
4- Choix de gestion des missions			
• Interne	Oui	Oui	Oui
• Externe	Oui	Non	Non

### Conclusion

Les choix stratégiques d'externalisation apparaissent comme une forme d'organisation particulière des missions dans les cabinets d'expertise comptable français. A la question de savoir quelles contributions majeures les théories des coûts de transaction et des ressources apportent à la compréhension de ce phénomène, cette étude théorique qui devra être complétée par un volet empirique, montre que l'évolution des attentes des clients, de plus en plus demandeurs d'un service globalisé et de missions à forte valeur ajoutée, pourrait à l'avenir accélérer le phénomène d'externalisation dans les cabinets, même si des freins, liés au caractère réglementé de la Profession, ont pu être identifiés: responsabilité liée aux missions sous-traitées, effet « réputation » pour le cabinet donneur d'ordre. La décision d'externaliser porte à la fois sur la nature des missions (à forte et/ou à faible valeur ajoutée) et sur les motivations à l'origine de ce choix. Concernant ce second aspect, la compétence revêt une dimension essentielle qui implique la mise en œuvre d'une politique de recrutement et/ou de

formation des collaborateurs des cabinets d'expertise-comptable. Dans un contexte économique incertain, marqué par une intensification de la concurrence, un risque de future déréglementation, la recherche d'avantages concurrentiels va devenir une nécessité et constituer un facteur de différenciation très fort entre cabinets.

## Bibliographie

- Angeli A. (2010), "Quel visage pour l'externalisation comptable et financière en France?", *Echanges*, n°36, pp.36-37.
- Bailleul B. (2010), "L'externalisation de la formation: un exemple d'outsourcing de niche", *Echanges*, n°34, pp.48-49.
- Ernst & Young (2005), *Baromètre outsourcing*.
- Barthelemy J. (2000), *L'outsourcing : analyse de la forme organisationnelle et des ressources spécifiques externalisées : test d'un modèle issu de la théorie des coûts de transaction et de l'approche par les compétences*, Thèse de doctorat en sciences de gestion : HEC, 433 p.
- Barthelemy J. (2004), "Comment réussir une opération d'externalisation", *Revue française de gestion N°151*, pp.9-30
- Barthelemy J. et Donada C. (2007), "Décision et gestion de l'externalisation, une approche intégrée", *Revue française de gestion N°177*, Vol.33
- Bicknell M. et Liefoghe A. (2006), "Beyond positivism and statistics: neglected approaches to understanding the experience of work", *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, vol. 79, n°3, p. 377-394.
- Binot J-P. (2010), "Externalisation des processus financiers: quels sont les enjeux?", *Echanges*, n°34, pp.38-40.
- BPI-Omeqa (2006), *Etude prospective de la branche professionnelle des Experts comptables et Commissaires aux comptes et élaboration d'un répertoire des métiers*.
- Bullen J.I. (2004), "The IT security management outsourcing model: an application of the technology acceptance model", *Dissertation for the Degree Doctor of Philosophy*, Capelle University, June.
- Chanson G. (2003), "Externalisation et performance dans la relation client- fournisseur", *Revue française de gestion N°143*, vol.29, PP.42-53
- Couvois G. (2010), "l'externalisation, un outil de flexibilité", *Echanges*, n°35, pp.34-35.
- Eisenhardt, Kathleen, M. (1989), "Building theories from case study research", *Academy of Management Review*, Vol. 4, N° 14, p. 532-550.
- Eydoux P. (2010), "Synergies (inter) professionnelles et rôles des ordres professionnels et des ministères de tutelle" in *Management des professions comptables libérales*, sous la direction de Henry Savall et Véronique Zardet, Economica, pp.21-24.
- Gaffard J.L. et Guere M. (2005), "Délocalisation: simple affaire de concurrence ou problème de politique économique", *Management et Avenir*, n°10, pp.25-37.
- Galland T., Million-Rousseau C. (2008), "Mettre en place un processus de gestion des compétences durable", *Economie & Comptabilité*, n°240, Septembre 2008, pp.30-33.
- Gummesson E. (1991), "Qualitative research in management, qualitative methods in management research", *Sage Publication Inc*, Newbury Park, California, USA.
- HUBERMAN A. M. et Miles M. B. (1994). *Qualitative data analysis: An expanded source book (2nd ed.)*. Thousand Oaks, CA: Sage
- Huberman A. M. et Miles M. B. (2003), *Analyse des données qualitatives*. Bruxelles : De Boeck Université, 626 pages.
- Huynh Thi N. V. (2010), *L'externalisation de la fonction comptable : une analyse processuelle de la décision et de la gestion*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Lille 1

- Jmal A. et Halioui K. (2011), "La décision d'externalisation de la fonction comptable : facteurs explicatifs dans le contexte tunisien", *Comptabilités, Economie et Société*, Montpellier, pp. 1-30.
- Kaplan, R. S. (1983), "Measuring manufacturing performance: a new challenge for managerial accounting research", *The Accounting Review*, 58, 4, October.
- Lakshmi G. (2009), "NZ accounting firm's outsourcing success story", *Chartered Accountant Journal*, March 2009, pp.34-35.
- Lavault F. et Benyakhlef M. (2005), "Evolution des organisations comptables et adaptation des métiers. CREG (Centre de ressources en économie et gestion)", [non numéroté], [non paginé]. Disponible sur <<http://www.creg.ac-versailles.fr/spip.php?article114>>, consulté le 4 mai 2012.
- Lesprit D., Meudic J.L., Zenou S. (2008), "L'organisation ad hoc de mon cabinet", *Economie & Comptabilité*, n°240, Septembre 2008, pp.22-25.
- Levieux P. (2010), "Les principales problématiques de management identifiées au sein de l'un des cabinets d'expertise comptable leaders : In Extenso (GRH et spécialisation des métiers) " in *Management des professions comptables libérales*, sous la direction de Henry Savall et Véronique Zardet, Economica, pp. 85-89.
- Martin A. (2002), "La R&D externe : un apport supplémentaire de ressources pour l'entreprise" *Mémoire DEA*, IAE de Lille
- Masson-Franzil Y. (2006), "Les apports de la théorie des ressources à la décision d'internalisation-externalisation d'activités logistiques : application d'une étude de cas multiples dans le secteur de l'industrie laitière française", Colloque La Métamorphose des organisations (Méta V) : Nouvelles réglementations, normalisation et dynamique des organisations (5 ; 2006 ; Metz et Nancy), Nancy : Presses universitaires de Nancy, [n.p.].+
- Miles M.B. (1979), "Qualitative data as an attractive nuisance", *Administrative Science Quarterly*, décembre, vol.24, pp.590-601
- Patton M. Q. (2002), *Qualitative research and evaluation methods*. Thousand Oaks: Sage, 688 pages.
- Quelin B. (2003), "Externalisation stratégique et partenariat: de la firme patrimoniale à la firme contractuelle", *Revue française de gestion*, N° 143
- Quelin B. (2007), "L'externalisation: de l'opérationnel au stratégique", *Revue française de gestion* N°177, Vol.33
- Spicer B.H. (1992), "The resurgence of cost management accounting: a review of some recent developments in practice, theories and case research methods", *Management Accounting Research*, Vol 3, pp 1-38.
- RCA-BPO Services France (2008), "Le marché de l'externalisation, saisie comptable, paie", Juillet 2008, 25 pages.
- Tembely M. (2011), "La décision d'externalisation d'un cabinet d'expertise comptable", Mémoire de master 2 en recherche appliquée, IAE Gustave Eiffel-Université Paris-Est.
- Tondeur H. et De La Villarmois O. (2003), "Organisation de la fonction comptable et financière : quelle forme de centralisation : centre de services partagés ou externalisation ?", *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 9, vol. 1, pp. 1-31.
- Tort E. (2003), *Organisation et management des systèmes comptables*. Paris : Dunod, 270 pages.
- Touron P. (2000), "Apports et Limites de la théorie institutionnelle des organisations"
- Williamson O.E. (1985), « The economics institutions of capitalism », *New York free press*
- XERFI (2001), "Les cabinets d'audit et d'expertise comptable", *Défis et stratégies à l'heure du basculement vers une logique de marché*, Février 2011 – 320 pages.
- Yin R. (1994), *Case study research: Design and Method*, Beverly Hills, CA: Sage Publication, vol.26, 2<sup>e</sup> édition.
- Yin, R. K. (2003). *Case study research: Design and methods* (3rd ed.). Thousand Oaks,

## Annexe

### Les dates marquantes de l'ordre des experts-comptables

Dates	Evènements
1881	Création de la première organisation comptable : la Société de Comptabilité de France
1912	Création de la Compagnie des Experts-Comptables de Paris
1927	Le brevet d'expert-comptable voit le jour
1931	Brevet professionnel comptable
1941	Une commission interministérielle se charge de la formation professionnelle des experts-comptables et des futurs statuts de l'Ordre
3 avril 1942	L'Ordre des Experts-Comptables et des Comptables Agréés est institué, sous la tutelle du Ministère des Finances
Ordonnance du 19 septembre 1945	Cette ordonnance régit l'organisation comptable en France
31 octobre 1968	Loi modifiant la définition légale des missions de l'expert-comptable et du comptable agréé, le recrutement des comptables est par ailleurs supprimé
Loi du 8 août 1994	Cette loi supprime toute référence au comptable agréé et élargit le champ d'intervention des experts-comptables
2007	Réforme du code de déontologie de la profession

Source : site du Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables ([www.experts-comptables.fr](http://www.experts-comptables.fr)).