

L'ORGANISATION DE LA FONCTION COMPTABLE

QUELLE FORME DE CENTRALISATION : CENTRES DE SERVICES PARTAGES OU EXTERNALISATION ?

Hubert Tondeur, Olivier de La Villarmois¹

Maîtres de Conférences, IAE de Lille,
104 avenue du Peuple Belge, 59043 Lille

Hubert.Tondeur@iae.univ-lille1.fr

Olivier.de-La-Villarmois@iae.univ-lille1.fr

Téléphone : 03. 20.12. 34. 90

Fax : 03. 20. 12. 34. 99

Résumé :

L'externalisation et les centres de services partagés appliqués à la fonction administrative et comptable constituent des innovations organisationnelles rendues possibles avec le développement de l'informatique et des systèmes de gestion intégrés qui assurent une transmission de l'information en temps réel. Nous constatons actuellement le développement de ces deux formes d'organisation qui semblent répondre à la fois à un souci commun qui est l'efficacité des services administratifs et comptables et à des logiques stratégiques différentes.

L'objet de ce travail est de mettre en avant les déterminants de ces deux formes d'organisation et d'apprécier au travers d'études de cas si les centres de services partagés représentent une structuration intermédiaire avant l'externalisation de la fonction.

Mots clefs :

Externalisation, Centres de Services Partagés, Fonction comptable, PGI.

Abstract :

The outsourcing and the shared services centers applied to accounting function constitute organizational innovations made possible with the development of economics resource planning which ensure a trade of information in real time. We currently note the development of these two forms of organization which seem to answer at the common concern which are efficiency of the accounting function and different strategic logics.

This work is to propose the determinants of these two forms of organization and appreciate at through of cases study if centers of shares services represent an intermediate structure before outsourcing the accounting function.

Keywords :

Outsourcing, shared services centers, ERP, accounting function.

¹ Nous remercions vivement Régis Dumoulin, Maître de Conférences à l'IAE de Lille, pour sa contribution à la présentation des apports de la théorie des coûts de transaction en matière de décision d'externalisation.

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. 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'inefficience du service voire, dans les cas les plus graves, dans son incapacité à répondre aux attentes des directions générales (inefficacité).

Les questions auxquelles nous allons tenter de répondre sont multiples : pourquoi des CSP sont-ils créés et quels sont leurs avantages, inconvénients et risques par rapport à une externalisation ou à une organisation traditionnelle de la fonction ? Les CSP représentent-ils une réelle alternative ou seulement une étape intermédiaire avant l'externalisation de la fonction comptable ?

Pour saisir les enjeux de ces réorganisations, il est nécessaire de préciser l'environnement dans lequel elles se produisent et plus particulièrement les facteurs affectant l'organisation de la fonction comptable, à savoir les évolutions technologiques, les difficultés traversées par les directions financières et les modes managériaux tels le *reengineering* ou les stratégies de recentrage. Ensuite, les "nouvelles" formes d'organisation que sont l'externalisation et les CSP (appliquées à la fonction comptable) seront définies précisément et leurs forces et faiblesses mises en évidence. Puis les principales théories expliquant le choix d'une organisation particulière seront exposées. Enfin, trois études de cas fourniront des informations plus complètes sur les motivations, les difficultés rencontrées et les perspectives d'évolution à moyen terme, alors que les résultats d'une enquête par questionnaire permettront d'appréhender l'ampleur des transformations dans les grandes entreprises françaises.

² A 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.

³ Compte 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.

1. Les mutations de la fonction comptable⁴

Suite à l'agrégation de multiples centres opérationnels, les groupes sont aujourd'hui confrontés à la multiplication des supports techniques qui ne garantit ni une cohérence technologique (multiplication des outils non compatibles), ni une cohérence d'expertise face à une complexification des opérations financières.

Trois évolutions majeures induisent une remise en cause et une mutation de la fonction comptable. Il s'agit (1) du développement des ERP (*Enterprise Resource Planning* ou PGI pour Progiciel de Gestion Intégré), (2) de la crise de la fonction comptable et (3) du développement des stratégies de recentrage.

1.1. Le déferlement des ERP

Dans le courant des années soixante-dix, l'informatisation des entreprises a commencé dans la fonction comptable. Cette informatisation a eu pour effet paradoxal de figer la comptabilité, l'automatisation ayant répondu aux attentes des comptables sans réellement se préoccuper des demandes des utilisateurs de l'information comptable (Grenier, 1999). Les années quatre-vingt-dix ont été marquées par le développement des Progiciels de Gestion Intégrés dont une des composantes est la comptabilité intégrée⁵. Rowe (1999) décrit ainsi l'apport que représentent ces nouveaux outils :

L'innovation technologique des Progiciels de Gestion Intégrés (PGI – ou ERP en anglais pour Enterprise Resource Planning) réalise le vieux rêve d'un référentiel unique du système d'information de l'entreprise [...]. Avec de tels systèmes, tous les acteurs de l'entreprise opèrent avec le même langage commun [...]. L'outil répond à la volonté de contrôle (en temps réel ?) des dirigeants.

Ces progiciels regroupent en un seul outil l'ensemble des fonctionnalités des logiciels spécifiques à chacun des besoins opérationnels de l'entreprise. A partir d'une représentation comptable de l'entreprise ces progiciels assurent :

⁴ L'objet de notre étude est la fonction comptable que nous définissons comme étant un processus ayant à satisfaire des clients internes et externes à l'entreprise en étant en relation avec des fournisseurs internes exerçant au sein d'autres processus de l'organisation mais également avec des fournisseurs externes. Nous reprenons la définition apportée par le groupe « qualité comptable » du Conseil Supérieur de l'Ordre des experts-comptables. Il s'agit de 7 processus comptables centraux et de 13 processus en liaison avec les systèmes amont.

⁵ L'intérêt que portent les entreprises à ces produits se traduit par un marché en croissance de 32% par an, source AMR research

- l'intégration de la chaîne opérationnelle (achats, fabrication, expéditions, facturations, paiement...) pour aboutir à la comptabilisation automatique des opérations comptables (Rowe, 1999 ; Besson, 1999) ;
- le lien entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion à partir de la même source d'information (les opérations) ;
- une simplification des opérations de saisie ; ils reposent sur une saisie unique des événements décrits dans toutes leurs dimensions⁶, d'où le nom de systèmes événementiels et multidimensionnels (Grenier, 1999).

Ces progiciels redonnent à la comptabilité son rôle de colonne vertébrale de l'organisation duquel découle un système d'information tant interne, avec la comptabilité de gestion, qu'externe avec la comptabilité financière. Toutefois, ces intérêts doivent être fortement modérés par l'importance des coûts et des difficultés d'implantation.

Les principaux risques à prendre en compte sont au nombre de trois⁷ :

- “ le traitement informatique de la comptabilité peut permettre à tout moment et dans un délai très court, de modifier, supprimer, créer, sélectionner ou reconstituer un volume important d'informations, voire l'intégralité d'une comptabilité ” (CNC 1992). Cette situation de hold-up informationnel conduit au nécessaire développement d'un système de contrôle fiable qui assure que l'organisation reste conforme à l'architecture du système intégré (développement de l'audit interne et de guides de procédures) ;
- une absence de formation suffisante de l'ensemble des acteurs peut annihiler l'ensemble des objectifs du projet ERP et induire des effets néfastes pour l'organisation ;
- la définition du projet doit être particulièrement précise pour éviter les conflits interpersonnels et les conflits de contenu.

Les ERP représentent une évolution majeure dans le domaine des systèmes d'information bien qu'ils aient un potentiel limité de personnalisation et de restitution d'informations décisionnelles. Il s'agit d'une solution à la crise de la fonction comptable même si, comme nous venons de le rappeler, leur mise en place est loin d'être aisée.

⁶ C'est la raison pour laquelle, les ERP sont considérés comme la concrétisation de l'approche événementielle de la comptabilité.

⁷ Besson (1999) décrit les nombreux risques liés à la mise en place d'un ERP.

1.2. Les crises de la fonction comptable.

Traditionnellement, la fonction comptable est scindée entre les comptabilités financière et de gestion. La première est censée informer les partenaires de l'organisation (orientation externe) alors que la seconde est destinée aux managers (orientation interne). Les ERP dont la vocation est l'unification des systèmes d'information représentent un facteur de rapprochement des comptabilités de gestion et financière (Ansari et Euske, 1995) et par conséquent une remise en question des organisations existantes. Toutefois, ces deux comptabilités font l'objet de remises en cause différenciées.

Dans le domaine de la comptabilité financière, les multiples débats autour du gouvernement d'entreprise impliquent une exigence de qualité de l'information⁸ toujours plus élevée. Cela nécessite le développement de systèmes de gestion homogènes pour l'ensemble des sociétés des groupes, les ERP représentant une solution attractive.

Pour ce qui est de la comptabilité de gestion, il est nécessaire de faire un parallèle avec la crise du contrôle de gestion fréquemment évoquée (Bouquin, 1996 ; Lorino, 1995). Cette crise est la conséquence de facteurs multiples. La dérive financière du contrôle de gestion (Bouquin, 1994) nécessite, pour être jugulée, le suivi d'indicateurs physiques ce qui implique une interconnexion de l'ensemble des systèmes d'information. Les délais de production de l'information doivent être de plus en plus brefs, voire nuls (travail en temps réel), pour s'adapter plus rapidement. Enfin, l'obtention de coûts précis, non seulement par produit, mais aussi par client, voire par facture, nécessite une modélisation précise de l'organisation ; ainsi, l'implantation d'une comptabilité par activité ou ABC entraîne une remise en cause totale des systèmes existants. La mise en place d'un ERP représente une réponse à ces trois questions interdépendantes que sont l'interconnexion des systèmes d'information, du travail en temps réel et d'une analyse fine des coûts.

Cette situation conduit à envisager des évolutions radicales de l'organisation des fonctions comptables et financières. Ce mouvement est favorisé par les stratégies de recentrage adoptées par de nombreuses organisations qui conduisent non seulement à l'abandon d'activités n'appartenant pas au cœur de métier mais aussi des activités de soutien, telle la fonction comptable.

⁸ La qualité de l'information comptable est définie par le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables au travers de 9 critères : pertinence, fiabilité, délai, clarté, flexibilité, vérifiabilité, conformité aux référentiels, neutralité, comparabilité (Chevalier, 1997).

1.3. L'essor de la stratégie de recentrage

Boyer (1997) définit le recentrage comme “ la focalisation de la firme sur un certain nombre d'activités, par l'abandon ou le transfert d'entités jugées risquées ou peu rentables. Le recentrage apparaît ainsi comme une saine réaction contre une diversification excessive, comme une leçon tirée d'échecs passés ou de risques insupportables ”. La cession d'activités ou de segments stratégiques relève de la stratégie de recentrage alors que l'externalisation concerne les services de soutien au processus de production ou des parties de ce processus.

Comme de nombreuses pratiques managériales les stratégies de diversification et de recentrage sont soumises à un mouvement de balancier. Boyer (1997) évoque les phases successives de croissance centrée ou de croissance dispersée. Jusqu'au milieu des années soixante-dix, une diminution sensible du pourcentage de firmes monoactivité est observée aux Etats-Unis, en Grande Bretagne et au Japon (Grant, 1991). Depuis, différentes études mettent en évidence le mouvement de recentrage (Koenig, 1996 ; Boyer, 1997).

Les stratégies de diversification dont les objectifs premiers sont la recherche de synergies et la réduction des risques par la gestion d'un portefeuille d'activités n'ont pas entraîné les résultats escomptés. De plus, cette stratégie pose des problèmes organisationnels : en évoquant la structure divisionnelle, Mintzberg (1981) parle d'une structure au bord de la falaise dont une des principales difficultés est l'allocation des ressources entre les activités. A l'opposé, le recentrage permet d'atteindre une taille critique dans les métiers choisis, en concentrant les ressources.

Très concrètement, cette stratégie de recentrage se traduit par la multiplication des opérations de scission et de rachat d'actions⁹. Ces dernières opérations traduisent, le plus souvent, une volonté de spécialisation et le renoncement aux opportunités de diversification. L'internationalisation des marchés nécessite des ressources considérables et donc une focalisation des efforts sur un nombre réduit d'activités. Parallèlement, l'accroissement du nombre des alliances est sensible. Enfin, la mode du *reengineering*, qui vise à identifier et réorganiser les activités créatrices de valeur, conduit de fait à un recentrage et à des externalisations, ces deux catégories d'opérations étant fréquemment associées (Boyer, 1997). De nombreux facteurs, tels les développements de l'informatique de gestion, les évolutions des attentes des utilisateurs de l'information comptable et les effets de mode, expliquent les remises

⁹ La législation a été modifiée récemment pour favoriser ces opérations (loi n°98-546 du 2 juillet 1998).
Impression du 28/01/03 à 14:01

en cause de la fonction comptable. Néanmoins, il existe des solutions plus complexes que le simple dilemme internalisation / externalisation.

2. Une définition des concepts d'externalisation et de centre de services partagés (CSP)

Les directions comptables sont au cœur des préoccupations stratégiques des firmes. Traditionnellement chargées d'un contrôle *a posteriori* des données financières, elles se retrouvent en charge de la construction du système d'information, clef de voûte du pilotage opérationnel de l'organisation. Cette montée en puissance des directions comptables nécessite le développement d'une nouvelle organisation de leurs services afin de répondre aux enjeux induits par un accroissement de la complexité des opérations réalisées (gestion fiscale, montages financiers, communication financière, ERP...). Simultanément, l'instauration d'une réelle relation client / fournisseur interne permet d'améliorer la qualité de service voire d'envisager une mise en concurrence.

Les développements de l'informatique facilitent les réorganisations telles que l'externalisation, la création de CSP ou, plus simplement, la centralisation de la fonction comptable. Les objectifs invoqués peuvent être le recentrage sur le métier de base et sur les activités créatrices de valeur mais également les conséquences d'une fusion. La dimension humaine n'est pas à négliger, l'externalisation et les centres de services partagés plaçant les acteurs de la comptabilité en position de prestataire de services.

Néanmoins, ces deux solutions sont plus complexes qu'il y paraît au premier abord et présentent leurs propres singularités.

2.1. L'externalisation

Il y a externalisation lorsqu'une firme décide de ne plus réaliser une activité de soutien ou une partie du processus de production en interne mais de la confier à un prestataire externe. L'externalisation donne lieu au transfert des personnels et / ou des actifs concernés par ces activités. Cette pratique, aussi connue sous le nom d'*outsourcing*, est banale pour de nombreuses activités telles que la restauration, l'entretien ou l'informatique (infogérance). Elle peut être résumée par le slogan publicitaire de la société de prestation informatique américaine *Martin Marietta Information Systems Group*¹⁰ :

¹⁰ Cité par Loh et Venkatraman (1992).
Impression du 28/01/03 à 14:01

Vous ne possédez pas d'usine pour produire votre électricité... Pourquoi possédez-vous un centre de données pour votre système d'information ?

Les experts comptables ayant le monopole de la comptabilité, ils sont parmi les premiers concernés par les opérations d'externalisation de la fonction financière : le prestataire de services est nécessairement un expert comptable. Lors du 50ème congrès de l'Ordre (1995), externaliser a été défini comme consistant "à confier le traitement de tout ou partie d'une fonction à un prestataire extérieur. Ce dernier s'engage à fournir un résultat définissable et quantifiable. En contrepartie, il a le choix des moyens à mettre en œuvre". L'externalisation se distingue de la sous-traitance par les transferts de moyens qu'elle induit. Lorsqu'une entreprise sous-traite tout ou partie de sa comptabilité auprès d'un expert-comptable, celui-ci travaillera avec son personnel et son matériel propre.

Cependant, la proximité entre externalisation et sous-traitance est plus forte dans le cas d'une entreprise nouvelle (*start-up*). Dans un premier temps, la prestation fournie est du même ordre que celle fournie traditionnellement par les cabinets d'expertise comptable : la tenue comptable pour une entreprise n'ayant pas une taille trop importante avec du personnel non dédié au client. Ensuite, l'accompagnement du client dans son développement va faire diverger la prestation fournie de celle qui aurait traditionnellement été offerte par un expert comptable. En effet, la croissance de l'entreprise sera accompagnée par le cabinet qui embauchera et investira afin de garder l'ensemble de la prestation comptable. On parle alors de personnel ou de matériel dédié. Le développement de la fonction comptable ne se fera pas au sein de l'entreprise mais au sein du cabinet. Le déroulement traditionnel aurait conduit l'entreprise à développer son propre service comptable et le cabinet aurait abandonné sa mission de tenue pour une mission de révision des comptes¹¹.

2.2. Le Centre de Services Partagés (CSP)

La mise en place d'un centre de services partagés consiste à créer une entité juridiquement autonome qui réalisera une partie ou l'ensemble des tâches de la fonction comptable. Généralement, avant la création d'un CSP, les opérations étaient décentralisées dans chacune des filiales. Dans le cas contraire, c'est-à-dire lorsque le service comptable était très fortement centralisé, la création d'un CSP ne représente qu'une évolution mineure, de nature beaucoup plus juridique qu'organisationnelle.

¹¹ Le problème de la proximité entre externalisation et sous-traitance sera contourné dans la partie empirique en ne traitant que le cas des grandes organisations.
Impression du 28/01/03 à 14:01

La société qu'est le CSP fournira une prestation comptable "interne", c'est-à-dire aux autres sociétés du groupe auquel il appartient. Cette dernière précision est importante, dans le cas contraire, le CSP transgresserait le monopole des experts comptables sur la comptabilité. Ainsi, contrairement au cas de l'infogérance, il est pour l'instant impossible d'envisager le développement autonome d'un CSP par la prise en charge de la fonction comptable d'organisations indépendantes du groupe. La seule solution serait la transformation du CSP en société d'expertise comptable, ce qui implique de très nombreuses contraintes.

La mise en place d'un CSP conduit à la création d'une société indépendante, ce qui signifie qu'un certain nombre de règles doivent être respectées. Ainsi, les subventions croisées ne doivent pas entraîner de distorsion de concurrence ; les prix de cession internes des prestations doivent donc être cohérents avec les prix de marché. Dans l'échelle des centres de responsabilité, le CSP devrait normalement être un centre de profit. Cependant, ce n'est pas réellement le cas, l'objectif n'étant pas de dégager le résultat le plus important possible mais seulement d'obtenir un équilibre entre les charges et les prestations facturées. Le statut du CSP est délicat à déterminer précisément. Une certaine liberté étant laissée quant aux choix d'investissements, on comprend aisément que le CSP est plus proche d'un centre de profit que d'un centre de chiffre d'affaires ou de coûts. Le respect de ces contraintes facilite la mise en concurrence du CSP avec des prestataires externes.

Les facteurs qui conduisent aujourd'hui les entreprises à créer des CSP sont complexes. En effet, le mouvement de décentralisation place les fonctions qui étaient auparavant centralisées au cœur des unités opérationnelles, ce qui leur permet d'améliorer leur visibilité et d'être plus réactives conformément aux principes de l'orientation client ou marché. Le cas de la création de CSP pour les fonctions comptables et financières est un paradoxe qui peut-être rapproché de celui décrit par Bouquin (1994) lors de l'apparition du contrôle de gestion¹². La centralisation induite par la mise en place d'un CSP ne serait qu'apparente. En effet, la gestion centralisée de l'information s'appuie sur un traitement des opérations le plus proche possible des flux physiques¹³. En bref, le CSP représente une solution plus complexe que la recentralisation de la fonction comptable. La création d'une entité juridique indépendante a de nombreuses implications :

- le CSP doit équilibrer ses comptes ;

¹² Le contrôle de gestion est présenté comme un outil permettant aux dirigeants de décentraliser les responsabilités tout en centralisant comme jamais auparavant les informations.

¹³ Comme cela a été évoqué *supra*, les ERP (par exemple) permettent cette proximité.

- il peut plus facilement être mis en concurrence ;
- le succès passe par une réelle orientation client du service comptable.

Le tableau suivant reprend les éléments les plus significatifs des différences qui existent entre un CSP et un service comptable centralisé :

Centre de services partagés	Service comptable centralisé
Organisé comme une unité autonome (possibilité de délocalisation pour minimiser les coûts)	Rattaché à la direction de l'organisation
Géré par un manager	Géré par un comptable
Orienté vers l'amélioration de la qualité du service comme un prestataire tout en maîtrisant les coûts	Focalisé sur la réduction des coûts
Évalué par les utilisateurs	Évaluation par la direction
Concentré sur la standardisation et l'amélioration des processus	Concentré sur la satisfaction des attentes de la direction
Permet aux unités opérationnelles de se concentrer sur leur cœur de métier tout en assurant un contrôle par le centre	Permet un contrôle par le centre

Tableau 1 - Une comparaison CSP / fonction comptable centralisée

La théorie économique par l'alternative marché / hiérarchie explique l'externalisation et l'internalisation. Le cas du centre de services partagés est original. Il s'agit ni d'un recours à la hiérarchie ni d'un recours au marché.

2.3. Une comparaison des formes alternatives d'organisation de la fonction comptable.

Pour synthétiser les caractéristiques des deux “ nouvelles ” formes d'organisation des services comptables et financiers qui viennent d'être décrites, il est intéressant de souligner leurs similitudes et leurs différences. Les principaux points communs entre les deux formes d'organisation sont les suivants :

- les facteurs explicatifs du choix de l'une ou de l'autre de ces formes d'organisation sont communs : des systèmes d'information obsolètes, un niveau de qualité non mesuré ou non maîtrisé, une inadéquation du niveau d'expertise ou de sa répartition au sein du groupe, une volonté de se départir de la gestion des ressources et de se consacrer aux activités créatrices de valeur ;
- dans les deux cas, il y a transfert de tout ou partie de la fonction vers une entité autonome ;
- ce transfert fonctionnel induit des transferts technologiques et humains ;
- il y a rédaction d'un contrat formalisant les relations entre les entités du groupe et le prestataire de services ;

- ce contrat crée une relation client / fournisseur entre le prestataire et les services utilisateurs.

Outre ces points communs, l'externalisation et la création d'un CSP se différencient par les aspects suivants :

- la structure autonome qui aura à traiter de la fonction comptable sera dans le cas du CSP une entreprise du groupe qui assurera des prestations pour les seules entreprises du groupe. Dans le cas de l'externalisation, le service sera assuré par un prestataire autonome qui aura un portefeuille de clients car il agira dans le cadre professionnel réglementé des experts comptables ;
- le périmètre de la fonction comptable à prendre en compte selon que l'on se dirige vers l'une ou l'autre des solutions n'est pas identique. En effet, pour des soucis de confidentialité et de difficulté à appréhender le métier de l'entreprise, l'externalisation s'adresse aux activités comptables dites de production alors que les CSP peuvent englober la totalité de la fonction y compris le contrôle de gestion ;
- par ailleurs, même si les deux types d'organisations nécessitent la rédaction d'un contrat, dans le cadre de l'externalisation il sera à durée déterminée et renouvelable alors que celui établi dans le cadre d'un CSP n'aura *a priori* pas de durée. De même, dans le cas de l'externalisation, compte tenu des risques d'opportunisme plus élevé du prestataire de services, le contrat devrait être plus détaillé (ou complet selon la terminologie utilisée par les économistes¹⁴).

L'organisation de la fonction comptable peut donc être placée sur un continuum entre décentralisation au sein de chaque entité d'un groupe et externalisation auprès d'un prestataire de services :

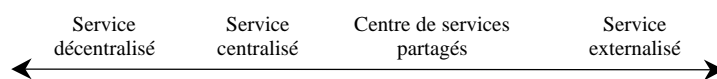


Figure 1 - Le continuum service décentralisé / service externalisé

Ainsi l'organisation sous forme de centre de services partagés apparaît comme une forme intermédiaire entre centralisation de la fonction et externalisation.

Un certain nombre de théories sont avancées pour justifier le choix d'une de ces formes d'organisation.

¹⁴ En effet, pour les juristes, un contrat incomplet est un contrat imparfait.
Impression du 28/01/03 à 14:01

3. L'externalisation justifiée par la recherche de l'efficacité et de l'efficience

Le choix d'une organisation particulière doit permettre de répondre à la question : 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 ? Les théoriciens de la contingence proposent un premier éclairage sur les motivations de l'adoption d'une structure particulière. Cependant, la théorie des coûts de transaction est systématiquement évoquée pour justifier le choix de réaliser en interne ou d'externaliser une opération. Les contributions de ces deux courants théoriques seront étudiées successivement.

3.1. La théorie de la contingence

Les travaux rassemblés sous la dénomination de théorie de la contingence tentent d'apporter des explications aux structures organisationnelles adoptées par des facteurs aussi divers que la technologie, la taille, le contexte culturel ou l'environnement (Desreumaux, 1992)¹⁵. Dans le cas de la fonction comptable, le facteur environnemental est déterminant, quant au facteur technologique sa portée est plus délicate à appréhender.

La transposition à la production d'information (plutôt que de biens physiques) de l'analyse de Woodward (1958a, b) n'est pas la difficulté principale : la production de masse est associée à une structure bureaucratique alors que la production à l'unité est associée à des structures plus organiques. Par contre, l'approche de Woodward est développée au niveau global, de l'organisation dans son ensemble, ce qui réduit sa portée. Non seulement nous nous intéressons à une fonction particulière, mais celle-ci recouvre aussi des tâches très hétérogènes. Il faut cependant remarquer la pertinence de la description proposée pour la configuration organisationnelle associée à la production en continu. Le degré élevé d'automatisation du processus de production conduit l'entreprise à utiliser un personnel qualifié intervenant directement pour des tâches de conception, de contrôle et de maintenance. Ces personnels travaillent en liaison étroite et la distinction entre tâches de conseil et opérationnelles est souvent délicate. Cette description est en parfaite adéquation avec le fonctionnement d'une direction comptable et financière gérant un système d'information fortement centralisé.

¹⁵ La comptabilité financière étant une contrainte légale, les modalités d'organisation restaient limitées avant l'avènement des nouveaux outils technologiques. Il faut d'ailleurs préciser que pour la comptabilité de gestion pour laquelle peu de contraintes existent peu de travaux ont été réalisés

Impression du 28/01/03 à 14:01

La principale contribution de l'approche contingente à notre problématique concerne l'influence de l'environnement sur la centralisation. Les structures mécanique et organique décrites par Burns et Stalker (1961) sont respectivement associées à des environnements stables et instables. Cette analyse, qui semble aller à l'encontre de l'évolution de la fonction comptable, est confirmée par Lawrence et Lorsch (1973) qui décrivent la décentralisation comme une réponse à l'accroissement de l'instabilité de l'environnement.

Avant de tenter de justifier ces contradictions, il convient de rappeler que ces théories portent sur l'agencement organisationnel global et non pas sur une fonction particulière. Cet élément étant précisé, les évolutions de la fonction comptable semblent aller, au premier abord, à l'encontre des prédictions de la théorie de la contingence. En effet, le mouvement de centralisation est une réponse à l'accroissement de l'instabilité de l'environnement. La fonction comptable a longtemps été caractérisée par :

- la moindre pression de l'environnement sur la rentabilité qui ne poussait pas les dirigeants à se pencher sur les fonctions de soutien ;
- la simplicité des systèmes contrôle qui les rendait peu différents les uns des autres ce qui permettait la remontée d'informations pertinentes ;
- la volonté de laisser les équipes en place suite aux rachats ou de créer des équipes autonomes qui ont développé leur propre système ;
- l'institutionnalisation de longs délais de production de l'information financière.

Les fortes évolutions concernant tous ces points ont conduit à un mouvement de centralisation de la fonction comptable, facilité par les mutations des technologies de l'information. Toutefois, cette centralisation peut être rapprochée du paradoxe décrit par Bouquin (1994, pp.18-29) qui évoque l'émergence du contrôle de gestion en ces termes : les dirigeants sont parvenus à décentraliser (la prise de décision) tout en centralisant comme jamais auparavant (l'information). Les évolutions de la fonction financière se traduisent par une centralisation indiscutable de l'information fondée sur une décentralisation des opérations de production de l'information, conformément au "modèle" de la comptabilité événementielle. Les systèmes développés sont plus proches du terrain, plus conformes à la réalité économique, tout en présentant de grandes facilités d'intégration.

La théorie de la contingence permet d'expliquer le mouvement de centralisation (apparent) de la fonction comptable mais ne nous éclaire pas sur le choix des différentes

configurations organisationnelles qu'il recouvre (centralisation traditionnelle, CSP ou externalisation). La théorie des coûts de transaction fournit un éclairage complémentaire.

3.2. La théorie des coûts de transactions

L'approche de la théorie des coûts de transaction est fondée sur l'hypothèse que l'existence de différentes formes organisationnelles est déterminée par l'efficacité avec laquelle chaque forme gère les transactions entre parties : l'efficacité économique est atteinte lors de l'ajustement entre le design organisationnel et les particularités de l'échange. La transaction génère un coût issu de la confrontation de deux agents économiques, qui se distingue du coût de production, seul coût de l'échange dans la théorie classique du marché. Il a donc un contenu organisationnel et non pas simplement technique (Guilhon et Gianfaldoni, 1990).

Il existe trois dimensions fondamentales pour caractériser une transaction : l'incertitude, la fréquence des échanges et le degré d'investissements spécifiques nécessaires à la réalisation de la transaction. De ces trois éléments vont dépendre les comportements des acteurs économiques, qui influenceront sur les coûts de transaction :

- En matière de recours à l'externalisation, l'incertitude est liée à la dépendance du client par rapport à son prestataire. Un premier type d'incertitude est lié à la dépendance ex-ante et donc à la sélection adverse. Si l'offre des cabinets est généralement bien maîtrisée en ce qui concerne la comptabilité traditionnelle, l'évaluation doit être faite par le client sur la capacité du prestataire à travailler sur des demandes spécifiques et à être réactif par rapport à ces demandes. L'incertitude peut aussi s'analyser par la dépendance ex-post et le hasard moral : en externalisant sa comptabilité, le client s'expose à une perte de contrôle. Celle-ci prend de multiples aspects :
 - perte de contrôle sur la confidentialité des informations transmises et détenues par le prestataire¹⁶ ;
 - perte de contrôle sur des actions non directement observables par la société cliente ;
 - perte de contrôle sur les coûts ;
 - perte de contrôle sur la qualité et le contenu, les délais de transmission de l'information ;
 - absence de garantie quant à la pérennité du prestataire.

¹⁶ Les experts-comptables sont soumis au secret professionnel.
Impression du 28/01/03 à 14:01

Des garde-fous existent du fait l'appartenance des cabinets prestataires à l'ordre des experts comptables qui réglemente l'accès à la profession et impose un contrôle qualité à l'ensemble de ses membres;

- La fréquence des transactions, lorsque la décision d'externalisation a été prise, a un impact fondamental sur le choix du prestataire – de bonnes relations répétées par le passé conduisent naturellement à conserver le cabinet lors de l'adoption de la nouvelle structure –, sur le coût et sur la qualité des relations nouvelles. Comme le signale Quélin (1997, p. 80), "*une relation dense et basée sur une fréquence élevée peut déboucher sur un contrat de long terme : la connaissance de l'autre partie, la compréhension mutuelle des problèmes et des habitudes de travail contribuent à réduire les coûts de négociation et de rédaction du contrat*". Eisenhardt (1989) a par ailleurs montré que des relations de long terme sont propices au développement de l'apprentissage organisationnel. Elles diminuent l'opportunisme et allègent le contrôle ;

- Lorsqu'une transaction nécessite des investissements spécifiques, il est souhaitable de créer une structure spécialisée de gestion. L'amortissement des coûts de mise en place d'une telle structure nécessite des transactions récurrentes. Ainsi, la fréquence élevée au recours à des activités comptables spécifiques, c'est-à-dire non liées aux activités de routine a certainement un impact négatif sur l'externalisation de cette fonction. Il est ainsi plus facile d'externaliser les tâches répétitives à faible valeur ajoutée, relevant de la comptabilité financière, que des tâches relevant de la comptabilité de gestion, moins courantes et moins planifiées, revêtant un caractère d'aide à la décision managériale. On peut supposer ainsi que plus la comptabilité est stratégique, moins les organisations auront tendance à externaliser cette fonction¹⁷. Cette notion est à relier à la spécificité des actifs concernés par la fonction comptable.

La spécificité des actifs 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).

La spécificité de site a trait à la localisation géographique des organisations engagées par la relation d'externalisation. En externalisant, l'organisation perd la possibilité de recourir

¹⁷ Les missions courantes sont évidemment à relier au caractère non stratégique de la comptabilité. Ainsi, plus le besoin de services comptables de routine croît, plus les organisations auront tendance à externaliser cette fonction (non stratégique et non génératrice de valeur ajoutée) si la comptabilité actuelle est insuffisante pour les assurer. La routine des activités comptables porte par exemple sur les états achat/vente, la gestion sociale...
Impression du 28/01/03 à 14:01

de manière impromptue au service comptable et donc les bénéfices de la flexibilité recherchée de prime abord. Elle perd également un accès facile et privilégié à l'information. De plus, elle ne pourra plus exercer une supervision directe sur le service comptable. la proximité géographique facilite la collaboration entre firmes (Saxenian, 1994). Ce peut être un critère de choix du prestataire ; ce peut être également un frein à l'externalisation et un avantage que maintient le centre de services partagés.

En possédant son propre service comptable, l'entreprise a investi dans des actifs physiques spécifiques au prix élevé, qui sont peu redéployables car ils offrent un service adapté au besoin d'information comptable de cette entreprise. Le service comptable a pu développer des services à la demande de certaines fonctions de l'entreprise. En externalisant, le client perd cette spécificité des actifs dédiés et doit s'adapter au service offert par le prestataire, même s'il a des besoins particuliers. Les actifs du prestataire sont par définition très redéployables puisqu'il gère la comptabilité de plusieurs clients, sur une base technologique commune.

La spécificité des personnels ou des actifs humains impliqués dans le fonctionnement de la fonction comptable doit pouvoir se retrouver chez le prestataire. Comme le fait remarquer Quélin (1997, p.78) , *"elle prend souvent la forme de l'accumulation de savoir-faire, de compétences techniques et d'une connaissance précise des besoins internes. Cette forme de spécificité est autant organisationnelle qu'individuelle"*. Elle peut se relier à la spécificité de marque : les cabinets prestataires, membres de l'Ordre des Experts Comptables, doivent respecter une déontologie professionnelle (secret professionnel, qualité...).

Les courants théoriques évoqués permettent de justifier le choix d'une forme d'organisation particulière. Ils sont plus complémentaires que concurrents :

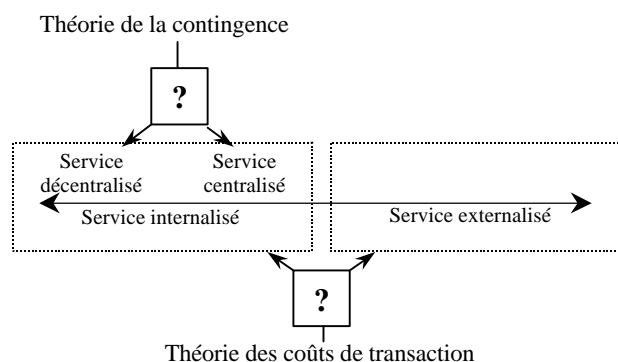


Figure 2 – L'hypothèse fondamentale de la recherche

Le recours au centre de services partagés est un moyen intéressant de renouer avec la performance de la fonction comptable sans s'exposer aux freins qu'une lecture du phénomène par la théorie des coûts de transaction ne manque pas de faire apparaître.

Cette réflexion sur l'organisation de la fonction comptable nous permet de formuler notre proposition de recherche principale : “ les spécificités¹⁸ de la fonction comptable déterminent son mode d'organisation sachant que sa performance influence cette relation ”.

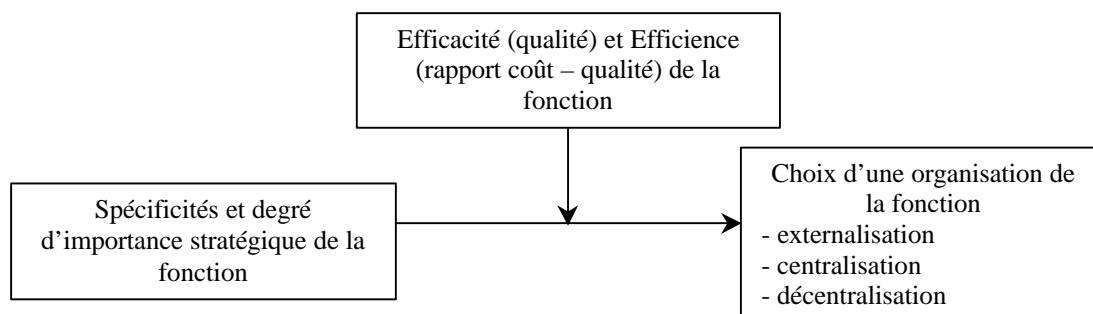


Figure 3 – La complémentarité des théories de la contingence et des coûts de transaction.

4. L'externalisation de la fonction comptable : à propos de quelques observations

Comme cela a déjà été relevé, la problématique de l'externalisation se pose en des termes différents selon que l'on s'intéresse à des entreprises de petite ou de grande taille¹⁹. Pour l'entreprise de petite taille, l'externalisation est naturelle, celle-ci ne pouvant pas disposer en interne de toutes les compétences nécessaires. Le choix de réaliser en interne ou d'externaliser ne se pose en réalité que pour les entreprises les plus importantes. C'est la raison pour laquelle nos investigations se sont limitées à cette dernière catégorie d'entreprises.

Pour mieux cerner les motivations, les difficultés et les raisons d'un choix de structure particulière, les cas de deux entreprises ayant remis en question l'organisation de leur service comptable seront exposés. Ces informations seront complétées par l'expérience du dirigeant d'un cabinet d'expertise comptable spécialisé dans l'externalisation. Enfin, les résultats d'une étude par questionnaire permettront de préciser l'ampleur et les modalités des réorganisations de la fonction comptable des plus grandes entreprises françaises.

¹⁸ Au sens de la théorie des coûts de transaction (spécificités de site, des actifs technologiques, des actifs humains) sachant que ces spécificités sont à relier à la stratégie poursuivie par les dirigeants en matière organisationnelle.

¹⁹ Cette distinction pourra sembler floue, mais il est délicat d'établir un seuil avec précision. D'un point de vue pratique, cette imprécision n'est pas gênante. Notre enquête par questionnaire a été menée auprès des 2.000 entreprises françaises les plus importantes et nos études de cas ont été réalisées auprès d'entreprises multinationales françaises cotées au premier marché.

4.1. Etudes de cas exploratoires

Les trois personnes interrogées ont été initialement rencontrées dans le cadre du groupe de travail consacré à l'externalisation de l'Observatoire de la Qualité Comptable (OQC) du Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables. Les deux premiers entretiens ont été menés avec les responsables des services comptables et financiers de deux multinationales françaises, la première opérant dans le secteur des services aux entreprises et la seconde dans le secteur industriel. La société d'expertise comptable dont le responsable a été interrogé est une filiale d'un des "big five".

4.1.1. Le cas d'une société de services aux entreprises multinationales

Cette société de services a réorganisé l'ensemble de ses services administratifs et financiers suite au changement de PDG²⁰. Pionnière dans son domaine, elle était jusqu'à présent dirigée par son fondateur qui avait mené durant plus de 60 ans une stratégie de développement par croissance externe. Cela l'avait conduit à racheter de nombreuses PME implantées localement pour constituer finalement un réseau de plus de 500 sociétés.

La plupart de ces sociétés ont été rachetées à un stade de développement qui les avait conduit à créer un service administratif et financier plus ou moins étoffé et plus ou moins compétent selon leur taille et l'importance que leur accordaient les dirigeants. La stratégie d'acquisition qui prenait en compte l'intégration du cœur de métier laissait une large place à l'autonomie de gestion locale. Peu de réflexions avaient jusqu'alors été menées sur l'efficacité des outils de gestion. Par ailleurs, une centralisation de la fonction administrative et comptable aurait été contraire à la gestion paternaliste du fait des nécessaires "aménagements" sociaux qui ne se justifiaient pas au regard de la situation financière de l'entreprise.

Le changement de dirigeant et la nécessité pour l'entreprise de passer d'une politique de rachat de PME à des rachats d'entreprises d'envergure nationale et à des alliances internationales nécessitaient d'une part de gérer non plus l'efficacité mais l'efficience et d'autre part de se doter d'un outil de *reporting* réactif et performant. La nouvelle orientation stratégique et les impératifs financiers sont à la base de la réorganisation des activités comptables et financières. Cela illustre le rôle central des activités financières, qui sont pourtant fréquemment qualifiées de fonction de support, dans la mise en œuvre de la stratégie.

La diversité des systèmes et des équipes, chacune des entités ayant son propre système et sa propre méthode de travail, nécessitait de traiter du problème en interne en créant une plate-

²⁰La personne interviewée est le Directeur Général du centre de services partagés.
Impression du 28/01/03 à 14:01

forme de centre de services partagés administratifs et financiers. Au-delà des économies recherchées, il s'agissait essentiellement d'harmoniser les systèmes de gestion, de rationaliser le fonctionnement de cette activité de support et d'optimiser l'allocation des ressources humaines (des compétences) en responsabilisant transversalement les directeurs financiers de valeur. Plus que la recherche d'un meilleur rapport qualité / coût, deux dimensions apparaissaient comme essentielles dans la décision de réorganisation, d'une part la mise en place d'un outil de gestion performant et d'autre part l'optimisation des ressources humaines par la création de pôles de compétences financières.

Pour les dirigeants, il est évident que les objectifs poursuivis lors d'une externalisation ou lors de la création de centres de services partagés sont identiques. Toutefois, il leur apparaissait très difficilement envisageable d'externaliser leur service administratif et financier de par l'organisation décentralisée qui existait dont la complexité était renforcée par le nombre et la diversité des unités à prendre en compte. Au-delà de la décision stratégique, le choix entre externalisation et centre de services partagés se base sur le niveau de centralisation préexistant. Plus la centralisation (donc l'homogénéité des outils) est forte, plus il est aisé d'envisager l'externalisation. Plus la délocalisation (donc l'hétérogénéité des outils) est importante, plus la centralisation au sein d'un centre de services partagés apparaît comme la solution la plus aisée à court terme.

Aujourd'hui l'harmonisation des outils utilisés et des méthodes suivies conduit à envisager l'externalisation des activités de production administrative et comptable afin de se consacrer, au sein du centre, aux activités de direction financière à forte valeur ajoutée. L'externalisation apparaît comme une phase d'optimisation des coûts d'un centre de services partagés.

4.1.2. Le cas d'une entreprise industrielle multinationale

Cette société industrielle résulte de la fusion de deux entités exerçant sur le même marché²¹. La fusion de deux entités à culture d'entreprise forte a nécessité, dès la réalisation du rapprochement, une réflexion sur la réorganisation des fonctions qui se dédoublaient.

Concernant la fonction comptable quatre facteurs ont déterminé la réorganisation :

- la volonté de créer un groupe à partir de deux entités. La nouvelle organisation du système comptable et financier a constitué une occasion de rapprocher les deux entités. Les autres domaines ont également été rapprochés : les achats et les ressources humaines à la même

²¹Notre interlocuteur est le Directeur des systèmes d'information comptables.
Impression du 28/01/03 à 14:01

date (1992) et en 1998 les unités de production avec la création de plates-formes de production communes ;

- la volonté de réaliser des économies d'échelle avec un objectif de réduction de 5% par an. Actuellement, la comptabilité fournisseur groupe traite 18.000 factures par jour dont 80% par EDI, les 20% restant sont traités manuellement et seules 20% parmi ces dernières sont l'objet de problèmes. Pour traiter ce volume global de factures fournisseurs l'effectif est actuellement de 20% inférieur à celui qui permettait en 1988 de traiter uniquement les factures de l'une des deux sociétés, c'est-à-dire 3 à 4.000 factures. En 1999, le regroupement France - Europe a permis de réaliser un gain de 10% sur l'effectif. Les gains seraient plus importants si l'on envisageait une délocalisation de la plate-forme de comptabilité ;
- la volonté d'améliorer la qualité de la production des services comptables par une réflexion approfondie sur les indicateurs les plus pertinents et la certitude de leur exactitude lors de leur transmission aux équipes dirigeantes ;
- la volonté de réduire les délais de la production comptable pour arriver à un délai de *reporting* de 2 à 3 jours mensuel et un délai d'établissement des comptes " fiscaux " de 30 jours.

La réorganisation sous la forme d'un Centre de Services Partagés²² a été le moyen de renforcer le professionnalisme par l'établissement d'une relation client / fournisseur et d'améliorer la qualité par le développement d'un système intégré et unifié. La performance du service est appréciée au travers d'un tableau de bord comportant des indicateurs mesurant la productivité (le nombre de factures traitées par client, les encours), la qualité (les réclamations fournisseurs, les délais du *reporting*, le nombre d'incidents) ainsi que la satisfaction du dirigeant.

Le développement du " Centre de Services Partagés " a été rendu possible par l'unification du système informatique et l'intégration des données de gestion avec la mise en place de clés comptables avec imputation automatique qui permet à partir des informations de gestion d'obtenir un *reporting* groupe et, une fois par an, les documents fiscaux selon les normes nationales.

La réorganisation a permis d'harmoniser les pratiques au sein du groupe et a abouti à l'utilisation d'un plan de compte unique, d'une base de données unique, et d'une méthodologie de travail commune à tous les collaborateurs. Quant à l'homogénéisation des outils

²²Le terme de CSP est celui employé au sein de l'organisation alors que le service n'est pas juridiquement indépendant. Par contre, la centralisation des opérations est indiscutable.

informatiques, elle passe par un paramétrage au niveau central des supports utilisés. La solution de l'externalisation n'est pas apparue envisageable du fait de la complexité de l'organisation qui était en place lors de la réflexion sur la réorganisation et n'apparaît pas à l'heure actuelle envisageable dans le cadre du développement d'une comptabilité orientée vers la gestion.

Ce groupe a également adopté une organisation particulière pour traiter les opérations à forte valeur ajoutée réalisées à l'étranger. Le volume de ces opérations n'étant pas suffisant pour mettre en place un CSP, les compétences sont localisées dans les différentes filiales du pays. Celles-ci sont mobilisées pour traiter toutes les opérations du groupe dans le pays considéré ; il s'agit d'une centralisation virtuelle permise par les technologies.

Au-delà du résultat obtenu, la réorganisation n'a pas été sans difficultés. Lors du changement d'organisation il a fallu faire face aux oppositions des directeurs administratifs et financiers locaux qui ont vu diminuer le personnel qu'ils avaient sous leur responsabilité. Seule l'implication de la direction générale a permis de faire passer le message stratégique qui induisait une réorganisation de ce type. Par ailleurs, l'homogénéisation du *reporting* n'est pas sans poser de problèmes à cause des particularismes locaux, tant au niveau de la comptabilité que des pratiques et des comportements au travail. Finalement, l'expérience a permis de redéfinir les fonctions et les méthodologies de travail sans pour autant ignorer les particularismes locaux.

4.1.3. La vision d'un prestataire de services

Dans le cadre de l'Observatoire de la Qualité Comptable nous avons eu l'occasion de travailler avec des prestataires exerçant leur activité à la fois dans le domaine de l'externalisation et de la mise en place des centres de services partagés. L'intérêt porté aux prestataires de services est justifié par la possibilité de confirmer ou d'infirmer les propos recueillis auprès des entreprises et les modalités de mise en œuvre de ces nouvelles formes d'organisation. Les analyses de l'ensemble des prestataires se sont avérées convergentes. Les prestataires de services, tant en matière d'externalisation qu'en matière de centre de services partagés, sont unanimes sur les objectifs poursuivis par leurs clients. La recherche d'un meilleur rapport qualité / coût et la mise en place d'une relation client / fournisseur prédominent les critères du choix de l'adoption de l'une ou l'autre de ces solutions organisationnelles. Bien que les sociétés prestataires de services dans ce domaine mettent en place les deux solutions, elles reconnaissent les difficultés

rencontrées lorsqu'il s'agit d'externaliser un service administratif et financier localisé dans de multiples sites et ne disposant ni d'outils ni de procédures communes.

Le prestataire de service auquel nous nous sommes adressés est un cabinet d'expertise comptable qui s'est spécialisé dans l'activité de traitement de la paie dès que l'informatique a permis d'externaliser cette activité. Sur la base de l'expérience acquise, des développements ont été entrepris dans le cadre de la prise en charge de l'externalisation de la totalité de la fonction comptable.

La démarche qui précède la réorganisation se décompose en trois temps, avec une phase préalable de discussion avec le client afin de mettre en évidence ses besoins et les lacunes du système comptable. De cette phase préalable va déboucher une offre commerciale (offre de mission, lettre d'intention) qui comportera une description de l'offre et des domaines comptables, l'utilisation du système et les reprises (personnel et matériel). L'acceptation de l'offre conduit à une étude détaillée qui peut être considérée comme un audit de fonctionnement²³. Cet audit est une réflexion avec l'entreprise sur les finalités de la réorganisation comptable et une analyse domaine par domaine des solutions envisagées et du partage des responsabilités entre l'entreprise et le prestataire de services. Il permet de construire un cahier des charges des règles comptables autour de trois axes : le fonctionnement (1), les dysfonctionnements (2) et les voies d'amélioration (3).

Le premier axe consiste principalement en l'identification du volume comptable. La comptabilité générale est avant tout une activité de production qui présente une forte corrélation entre l'infrastructure à mettre en place et le volume d'activité à traiter. Les volumes à prendre en compte sont le nombre de factures (à émettre et à recevoir), le nombre de banques et la nature des règlements, le *reporting*, la trésorerie du groupe ainsi que les opérations complexes traitées par l'entreprise. Une analyse fine des processus permet de mettre en évidence les économies d'échelle potentielles. Cette appréciation a un impact direct sur la nature et le montant de la prestation qui pourraient être proposés. A plus long terme, il s'agit d'apprécier si l'évolution du volume est compatible avec l'organisation. Corrélativement au volume, l'identification du fonctionnement comptable, ainsi que de l'existence et du respect ou non du contrôle interne permet de mesurer au travers du degré d'homogénéité de l'orientation qui sera donnée à l'organisation future.

A partir des règles de fonctionnement comptable, le prestataire définit les frontières du domaine à réorganiser et détermine s'il est possible de découper l'organisation comptable en

caissons “ étanches ”. C'est ce cloisonnement plus ou moins fort qui permettra d'orienter la réorganisation vers une externalisation ou vers un centre de services partagés. Plus la comptabilité générale dite de production sera orientée vers la comptabilité de gestion plus la solution s'orientera vers un centre de services partagés. L'externalisation pourra toutefois intervenir dans un second temps, lorsque la mise en œuvre du centre de services partagés permettra de cloisonner les éléments de la fonction et d'envisager l'externalisation des unités de production comptable.

L'identification des dysfonctionnements, deuxième axe du cahier des charges, découle de l'analyse du fonctionnement et des carences liées à l'absence d'homogénéité des outils et des compétences. Ces deux points déterminent le plus souvent les voies d'amélioration dont la finalité est une plus grande satisfaction des directions. Cela nécessite de préciser les objectifs assignés à la fonction comptable et les informations à produire. C'est à la suite de ce processus que la décision d'externaliser est prise.

Nos études de cas montrent que de grandes entreprises françaises se posent la question de l'externalisation de leur fonction comptable. Elles franchissent difficilement le pas mais elles mettent en œuvre des réorganisations radicales. En face, des prestataires de services disposent de solutions présentées comme simples et économiques même s'ils reconnaissent rapidement les difficultés de la démarche d'externalisation. Une étude par questionnaire a permis de préciser la portée de ces innovations organisationnelles.

4.2. L'externalisation de la fonction comptable dans les grandes entreprises françaises

Bien que ne nous permettant pas de tester nos hypothèses, l'étude par questionnaire qui a été réalisée auprès des 2.000 premières entreprises françaises nous fournit une description de l'organisation et des finalités des services comptables et financiers. Le questionnaire visait à saisir l'organisation de la fonction comptable actuelle ainsi que les évolutions envisagées.

L'échantillon est constitué de 116 questionnaires exploitables. La répartition des entreprises par secteur d'activité est la suivante :

BTP	5%
Distribution	18%
Industrie	52%
Services	24%

Tableau 3 – Répartition par secteur des répondants

²³Celui-ci ne se conclura pas nécessairement par une mise en œuvre.
Impression du 28/01/03 à 14:01

Le chiffre d'affaires médian est de 2,1 milliards de francs et l'effectif médian de 795 personnes. Les questionnaires étaient adressés aux directeurs administratifs et financiers, la répartition des fonctions des répondants est la suivante :

Dirigeants	5%
DAF	33%
Directeurs comptables	52%
Ne précisent pas	10%

Tableau 4 – Fonction des répondants

L'abondance des articles de presse sur l'externalisation et les centres de services partagés en matière administrative et comptable laisse penser que le phénomène est relativement développé. Toutefois, les premiers résultats sont sans appel : l'externalisation de la fonction comptable est encore très peu développée. La très faible proportion d'entreprises ayant adopté cette forme d'organisation (6%) ne nous a pas permis de tester nos hypothèses.

La première partie de notre questionnaire visait à décrire la fonction comptable de l'entreprise. Une analyse en composantes principales (ACP) fait apparaître trois dimensions :

- le caractère stratégique de la fonction ;
- la centralisation du service comptable ;
- la compétence de l'équipe et la satisfaction vis-à-vis de la fonction comptable.

Selon les propositions formulées, la première et la troisième dimension devaient avoir un impact négatif sur la décision d'externalisation, contrairement à la deuxième²⁴. Les entretiens présentés *supra* confirment l'aspect facilitateur de la centralisation pour envisager une externalisation. Il est surprenant de constater que les répondants ne font pas la distinction entre les notions de satisfaction des utilisateurs de l'information et de compétence.

Une analyse (ACP) des motivations des réorganisations fait apparaître deux objectifs principaux :

- améliorer la flexibilité, la qualité et la réactivité du service ;
- réduire les coûts de la fonction.

Les facteurs explicatifs du choix d'externalisation doivent toutefois être relativisés. En effet, une analyse factorielle des correspondances multiples (AFCM) réalisée sur les formes d'organisation adoptées pour différentes fonctions de soutien de l'organisation fait clairement

²⁴Rappelons que le faible nombre d'entreprises de notre échantillon ayant pris la décision d'externaliser la fonction comptable ne nous permet pas de tester ces hypothèses. Les réponses nous fournissent toutefois une description de l'organisation de la fonction comptable.

apparaître des politiques de centralisation, de décentralisation ou d'externalisation communes à l'ensemble des fonctions.

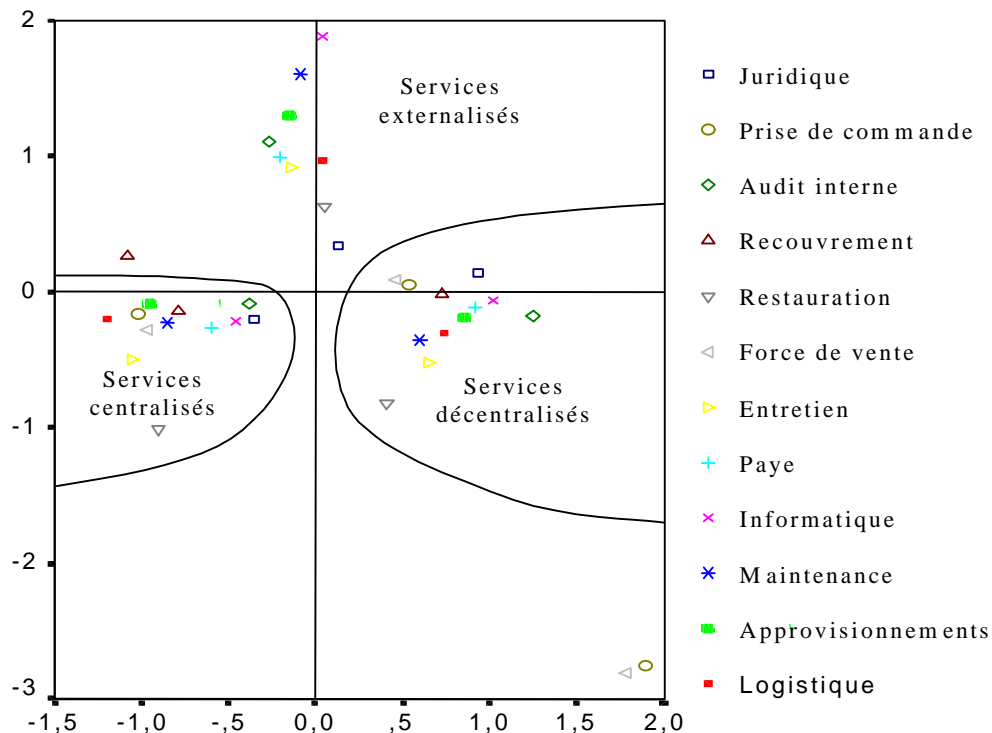


Figure 4 – Stratégie d'organisation

Ainsi, une entreprise qui externalisera sa comptabilité sera probablement une entreprise qui aura déjà externalisé une grande partie de ses fonctions de soutien.

Nous constatons que la réorganisation de la fonction comptable a eu lieu dans 54,1% des cas (45,9% des répondants n'ayant pas procédé à une réorganisation de la fonction). 75% des entreprises prévoient une réorganisation dans les 3 ans, toutefois l'externalisation de la fonction comme réorganisation n'est mentionnée que dans 6% des cas. Les réorganisations n'ont lieu donné lieu à des transferts d'actifs que dans un seul cas alors que les transferts de personnel sont beaucoup plus fréquents (52% des cas).

Nous constatons que les entreprises ayant réorganisé leur fonction comptable ont des performances significativement meilleures, tant sur le plan des délais d'établissement des comptes que sur le coût de la fonction ou de la satisfaction. Les économies sont de l'ordre de 35%, les délais ont été réduits d'un tiers et la proportion des dirigeants satisfaits passe de 33% à 70%.

4.3. Synthèse des observations.

La synthèse de nos entretiens et de nos résultats permet de représenter les principales formes d'organisation comptable avec leurs caractéristiques ainsi que les principales évolutions.

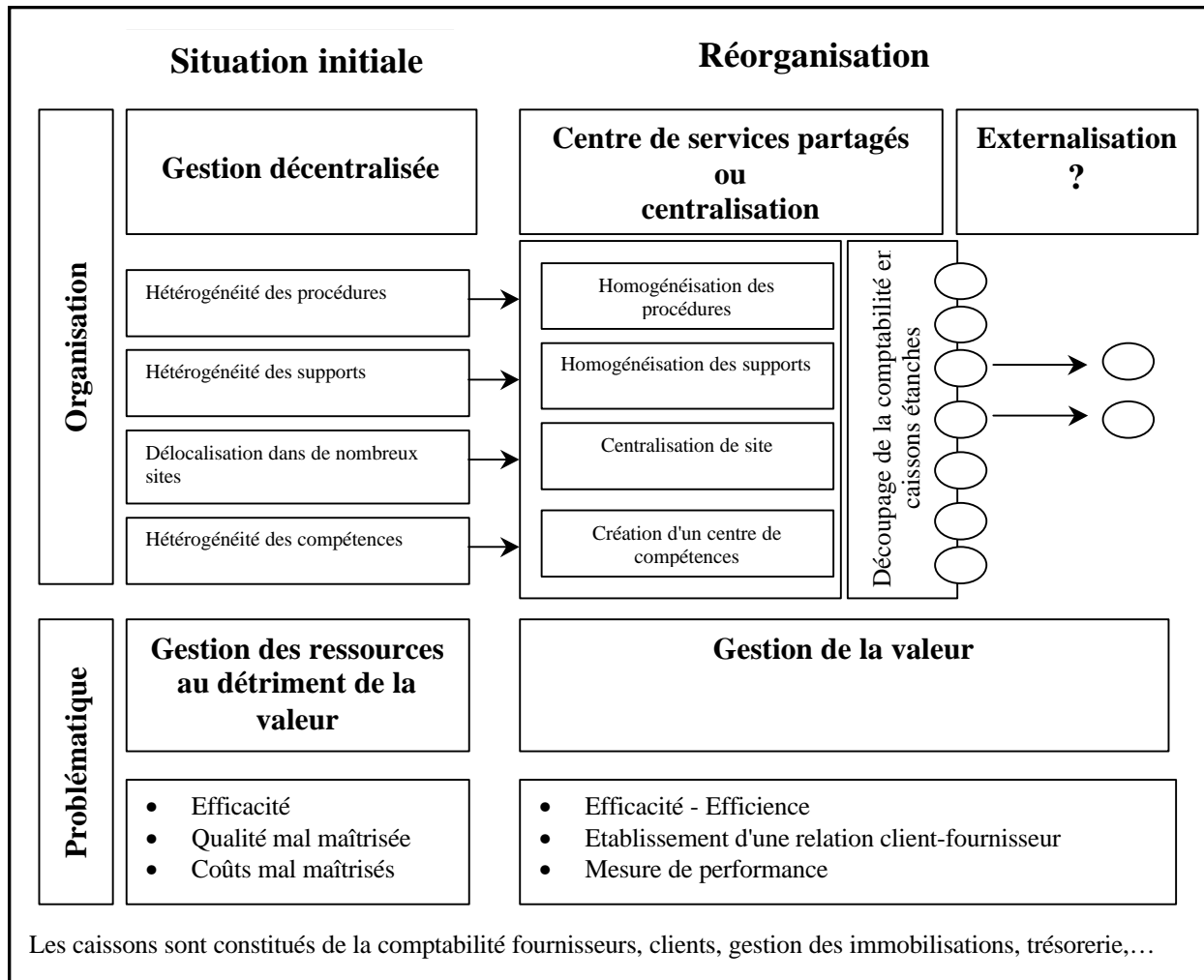


Figure 5 – Une synthèse des caractéristiques des principales formes d'organisation de la fonction comptable

Les différentes formes d'organisation de la fonction comptable donnent un large choix aux décideurs. Plus précisément, selon les caractéristiques de la fonction, des solutions différenciées existent. Alors qu'il semble délicat de parler d'une réelle externalisation de la fonction comptable, il est fréquent que des modules ou des caissons étanches soient effectivement confiés à des prestataires externes.

Conclusion

Les directions financières, clef de voûte du système de mesure de performance des entreprises, n'échappent plus à la règle : elles doivent répondre à des critères de performances au même titre que l'ensemble des fonctions de l'entreprise.

Les nouvelles formes d'organisation de cette fonction ont pour finalité d'améliorer la qualité de l'information, de permettre une meilleure connaissance des coûts et donc de les optimiser (économies d'échelle et de coûts), de permettre le recours à des spécialistes et de développer la capacité à coopérer dans des projets communs tout en assurant une transmission de l'information en temps réel. Ces nouvelles formes d'organisation tendent vers une centralisation de la fonction. Plusieurs raisons peuvent expliquer le phénomène de recentralisation :

- l'évolution technologique qui permet d'assurer de plus en plus aisément les transmissions de données ;
- les changements environnementaux constants peuvent conduire à réaliser des changements organisationnels profonds qui conduiront à une efficacité et une efficience accrues ;
- la volonté de créer des relations fournisseurs / clients au sein des organisations.

Cette centralisation peut s'opérer au sein d'un service comptable et financier traditionnel ou en recourant aux " nouvelles formes d'organisation " que sont les CSP ou l'externalisation. Toutefois, la réponse à une réflexion sur l'organisation de la fonction comptable ne peut - être exclusive. Les différentes formes organisationnelles présentées dans cet article peuvent se retrouver dans la même entreprise, car les choix sont à effectuer au niveau de chacun des domaines de la fonction, afin de tenir compte de leurs problèmes technologiques et de compétences propres.

Bibliographie

Alexander M., Young D. (1996), " Outsourcing : where the value ? ", *Long Range Planning*, Vol.29, n°5, pp.728-730, October.

Ansari S., Euske K. J. (1995), " Breaking Down the Barriers Between Financial and Managerial Accounting : A Comment on the Jenkins Committee Report ", *Accounting Horizons*, Vol.9, n°2, pp.40-43.

Ansoff H. I., Brandebourg R. G., “ Repenser l’organisation : problèmes de langage ” in E. Jantsch, ed., *Prospective et politique*, OCDE, Paris 1969, cité par A. Desreumaux *op cit*

Arthur Andersen (1999), *Share Services Handbook*.

Barr H. R., Chang S. Y. (1993), “ Outsourcing internal audits : a boon or bane ? ”, *Managerial Auditing Journal*, Vol.8, n°1.

Besson P. (1999), “ Les ERP à l’épreuve de l’organisation ”, *Systèmes d’Information et Management*, Vol.4, n°4, pp.21-51.

Bouquin H. (1994), *Les fondements du contrôle de gestion*, Que sais-je ?, PUF.

Bouquin H. (1996), “ Pourquoi le contrôle de gestion existe-t-il encore ? ”, *Gestion*, Vol.21, n°3, septembre.

Boyer L. (1997), “ Recentrage des firmes ”, in Simon Y., Joffre P., *Encyclopédie de Gestion – 2ème édition*, Economica.

Bromage N. (2000), “ Outsourcing: To do, or not to do, that is the question ”, *Management Accounting*, London; January, Vol.78, n°1; p.22.

Brunel J. (1997), “ Externalisation des emplois : attention aux risques juridiques ”, *Les Echos*, 3/12/1997.

Burns T., Stalker G. M. (1961), *The management of innovation*, Tavistok.

Chalos P. (1995), “ Quand faut-il faire le choix d’externaliser ? ”, *L’Expansion Management Review*, mars.

Charpentier J. M, (1999), « La qualité comptable : cadre conceptuel et critères de mesure », *Revue Française de Comptabilité* n° 309 mars 1999 pages 50 à 55 (1ère partie), n° 310 avril 1999 pages 21 à 29 (2ème partie).

Chevalier J. (1997), « Fonction comptable : l’évaluation de la qualité. », *Revue fiduciaire comptable*, n°227, mars 1997.

Collomb F. (1997), “ Vous avez externalisé ? Réintégrez maintenant ”, *L’Expansion*, n°5549, mai.

Copeland L. (1999), “ GM strikes deal to outsource accounting ”, *Computerworld*, Framingham, Novembre, Vol.33, n°48; p.6.

DeMocker J. (1999), “ ERP's Future ? - Outsourcers are taking on new ERP worlds, but there are roadblocks ahead before this concept will work on the Web ”, *InternetWeek*, Manhasset, March 22.

Desreumaux A. (1996), “ Nouvelles formes d’organisation et évolution de l’entreprise ”, *Revue Française de Gestion*, janvier – février, pp.86-108.

Desreumaux, A. (1992), *Structure d’entreprise*, Vuibert.

Eisenhardt K. M. (1989), “ Agency Theory : an Assessment and Review ”, *Academy of Management Review*, vol. 14, n° 1, p. 57-74.

Geyer D. (1996), *L’externalisation de tout ou partie de la fonction informatique de l’entreprise – analyse théorique et comparaison France / Allemagne*, Thèse de doctorat, Université des Sciences et Technologies de Lille.

- Gigot-Gaillard (1995), *L'externalisation de la fonction comptable : un enjeu pour la profession*, Mémoire d'Expertise Comptable.
- Grant R. M. (1991), *Contemporary Strategy Analysis*, Blackwell.
- Grenier C. (1999), "Systèmes d'information et comptabilité", in B. Collasse (coord.), *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion, Audit*, Economica.
- Guilhon B., Gianfaldoni P. (1990), "Chaînes de compétences et réseaux", *Revue d'Economie Industrielle*, n° 51, 1^{er} trimestre.
- Jennings D. (1996), "Outsourcing Opportunities for Financial Services", *Long Range Planning*, Vol.29, n°3, pp.393-404.
- Koenig G. (1996), *Management stratégique – Paradoxes, interactions et apprentissages*, Nathan.
- Lawrence P. R., Lorsch J. W. (1973), *Adapter les structures de l'entreprise : "différenciation ou intégration"*, Editions d'organisation, 1973.
- Lazéga E. (1996), "Arrangements contractuels et structures relationnelles", *Revue Française de Sociologie*, Vol. 37, p.439-456.
- Liesman S. (1999), "BP Amoco Is Set to Outsource Accounting in \$1.1 Billion Deal", *Wall-Street Journal*, New York; Nov. 10, Eastern edition.
- Loh L., Venkatraman N. (1992), "Diffusion of information technology outsourcing : influences sources and the Kodak effect", *Information System Research*, Vol.3, n°4, December, pp. 334-358.
- Lorino Ph. (1995), *Comptes et Récits de la Performance - Essai sur le pilotage de l'Entreprise*, Les Editions d'Organisation.
- Malcolm I. (1999), "Shared Services :re-run of an old movie or part of a continuing evolution.", *Management Accounting*, Décembre, pp.32-34.
- Miles R.E. et Snow C.C. (1986), "Organizations : new concepts for new forms", *California Management Review*, vol. XXVIII, n°3, p.62-73.
- Mintzberg H. (1981), *The structuring of organizations : a synthesis of research*, Prentice-Hall.
- Morris, A. (1999), "Could outsourcing help?", *Management Accounting*, London, Novembre Vol.77, p.44.
- Observatoire de la qualité de l'OECD (1998), « L'évaluation de la qualité comptable : enquête de "benchmarking" de la fonction comptable », *Revue Française de Comptabilité* n° 296 janvier 1998 pages 33 à 42
- Paillard J.-F. (1997), "Quels services peut-on externaliser", *L'Entreprise*, juillet-août.
- 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.
- Quelin B. (1997), "L'outsourcing : une approche par la théorie des coûts de transaction", *Revue Réseaux*, n°84, pp.91-93.
- Quinn, J. B., Hilmer F. G. (1994), "Strategic Outsourcing", *Sloan Management Review*, summer.

Rowe F. (1999), “ Cohérence, intégration informationnelle et changement : esquisse d’un programme de recherche à partir des Progiciels Intégrés de Gestion ”, *Systèmes d’Information et Management*, Vol.4, n°4, pp.3-20.

Saxenian A. (1994), *Regional Advantage*, Cambridge, MA, Harvard University Press.

Smith D. (1999), “ Accounting, fast food firms find ways to outsource. ”, *Arkansas Business and Economic Review*, Fayetteville, février, Vol.16, n°7, p.26.

Tort E. (2000), « Regard sur l’organisation des systèmes comptables des grandes entreprises en France », *Comptabilité Contrôle Audit*, mars 2000, tome 6, Vol.1.

Wiersema W. (1999), “ What does "outsourcing" mean; will it really save money? ”; *Electrical Apparatus*, Vol.52, n°2, p.42.

Williamson O. E. (1985), *The Economic Institutions of Capitalism, Firms, Markets, Relational Contracting*, Free Press, New-York.

Woodward J. (1958), *Management and Technology*, Her Majesty’s Stationery Office, Londres.

Woodward J. (1958), *Technology and Organization*, Her Majesty’s Printery, Londres.