

## **FAUT-IL EXTERNALISER LA FONCTION COMPTABLE DES ENTREPRISES BENINOISES ?**

**Emmanuel HOUNKOU**

*Université d'Abomey-Calavi*

*B.P. 233, Abomey-Calavi (Bénin)*

*Email: emmakh4@yahoo.fr*

### **RESUME**

Le recours à l'externalisation de la fonction comptable apparaît de plus en plus comme un mode habituel de gestion des organisations. Le présent article vise à étudier les raisons profondes du recours à l'externalisation de la fonction comptable dans les entreprises béninoises. Une étude, combinant recherche documentaire, entretien et enquête par questionnaire auprès d'un échantillon de trente (30) PME béninoises ayant sollicité l'expertise d'un cabinet d'assistance comptable, a été menée. Les résultats issus de cette étude montrent que le besoin d'informations fiables et les faibles qualifications des ressources humaines amènent les entreprises à souscrire un contrat d'assistance. De plus, les missions d'assistance comptable et fiscale améliorent la performance des entreprises et réduisent les redressements fiscaux. L'externalisation de la fonction comptable constitue donc un élément qui accroît la confiance de l'administration fiscale dans le traitement des données comptables des entreprises.

**Mots clés : Externalisation, fonction comptable, redressements fiscaux, performance des entreprises.**

### **SUMMARY**

Outsourcing the accounting function appears increasingly as a usual way of managing organizations. This article aims at studying the root causes of this practice in enterprises, in Benin. A study based on a literature review, and the administration of interviews and questionnaires to a sample of thirty (30) SMEs in Benin that relied on an external expert for their accounting operations, was conducted. The results show that, in these SMEs, the need for reliable information and low qualifications of human resources lead to reliance on external competencies. In addition, assistance from external experts improves business performance and reduces the risks of tax adjustments. Outsourcing the accounting function is therefore a practice that increases the confidence of tax administration in the treatment of accounting data by enterprises, in Benin.

**Key words: Outsourcing, accounting function, fiscal corrections, business performance.**

## Introduction

A l'ère de la mondialisation des marchés, la compétitivité ne se joue plus uniquement sur les prix. L'entreprise doit être capable non seulement de produire à moindre coût, mais également d'être très réactive et apte à offrir des produits et services de qualité. Les managers n'ont alors d'autres choix que de prendre des décisions pertinentes pour pouvoir assurer la pérennité de leurs entreprises. La recherche permanente de la rentabilité à partir d'une bonne performance anime la vie économique des entreprises. Pour ce faire, plusieurs entreprises ont opté pour la réduction des coûts à travers l'externalisation de certaines fonctions dont celle comptable.

Selon Huynh et Tondeur (2011 : p.24), l'externalisation de la fonction comptable consiste à « *confier à un prestataire externe une partie ou la totalité de ses activités comptables qui étaient jusqu'alors réalisées en interne* ». L'externalisation apparaît ainsi comme un moyen de réduire les coûts, permettant à l'entreprise de se recentrer sur son cœur de métier. La rigueur dans la tenue régulière de la comptabilité a pour avantage une production d'informations comptables et financières adaptées à la prise de décision. Très rarement, le système d'information comptable a été envisagé comme outil stratégique. Pourtant, il paraît de notre point de vue enrichissant d'intégrer à l'analyse stratégique en contexte PME notamment, le poids des facteurs institutionnels comme celui des prélèvements obligatoires, et les choix comptables opérés en vue de réduire un transfert excessif de richesse, là où la pression fiscale est forte.

A la suite de Watts et Zimmerman (1990) qui considèrent la taille des entreprises comme un facteur favorable à la gestion des données comptables, et parce qu'elle peut être un outil aux mains du dirigeant-proprétaire de la PME pour réduire le risque de transfert des richesses de l'entreprise vers l'Etat, la gestion des données comptables en contexte PME apparaît comme un thème de recherche pertinent en contexte managérial. Dans la littérature comptable, les objectifs stratégiques visés par la gestion des données comptables sont nombreux, mais restent dans la plupart des cas sous-tendus par l'asymétrie d'information en contexte managérial (Stolowy et Breton, 2003).

La plupart des entreprises africaines, et particulièrement les entreprises béninoises, n'arrivent pas toujours à refléter l'image fidèle et sincère de l'activité de l'entreprise qui pourtant est l'un des principes cardinaux à l'exercice du métier de la comptabilité. Plusieurs raisons expliquent cet état de fait: l'absence de procédures administratives financières et comptables, l'inexistence d'un système d'information et de gestion fiables, l'incompétence des comptables internes, la dissimulation de certaines informations, et la mauvaise tenue de la comptabilité. Les entreprises sont confrontées à des difficultés d'application du nouveau référentiel en relation avec la comptabilisation de certaines opérations, le contenu de certains comptes, l'interprétation des normes, et également des difficultés dans le traitement et la présentation des états financiers. La mise en œuvre des exigences comptables n'est donc pas chose aisée pour ces entreprises. Les normes comptables, juridiques et financières ne sont donc pas

respectées. Cela est d'autant plus important que le secteur informel a tendance à dominer le secteur formel. Malheureusement, l'expérience a montré que le pilotage à vue ne peut qu'entraîner la faillite des entreprises.

Par ailleurs, l'importance de la fiscalité dans l'économie nationale, qu'elle tienne à l'ampleur des besoins budgétaires, ou au souci d'interventionnisme, n'est plus à démontrer. Elle affecte tout particulièrement les entreprises. Mais, si les entreprises doivent s'acquitter de nombreux impôts, elles disposent néanmoins de la possibilité de choisir le traitement fiscal le plus avantageux pour elles. Pour Menchaoui (2015), le « fiscal », en effet, est devenu si important qu'il est urgent d'apprendre à le gérer, tout comme le « commercial » ou le « financier ».

Pendant longtemps, il est vrai que gérer l'impôt était synonyme de fraude fiscale. Les conséquences de cette dernière sont fâcheuses pour la compétitivité des firmes. Il est souhaitable qu'au lieu de subir l'impôt, elles s'efforcent d'en concevoir une gestion dynamique. Dans cette optique, la tenue régulière de la fiscalité aide le contribuable à éviter de tomber dans les mailles de l'administration fiscale, mais aussi et surtout à éviter les litiges et à les prévenir. Les informations comptables et fiscales sont capitales pour la prise de décisions liées à la survie des entreprises.

De nos jours, on assiste de plus en plus, dans l'environnement économique béninois, à des redressements fiscaux. Ces redressements sont la conséquence d'un manque de confiance de l'administration fiscale aux comptables internes des entreprises. En effet, ces derniers soumis à l'injonction de leurs dirigeants, sont de plus en plus amenés à la manipulation des états financiers. Pour la fiabilité de l'information comptable, l'externalisation de la fonction comptable apparaît comme une solution pour les actionnaires contre la stratégie d'enracinement du dirigeant d'entreprise à travers la gestion des résultats comptables.

Compte tenu de ces problèmes, plusieurs structures de promotion et d'encadrement ont été créées en vue d'apporter aux entreprises une assistance dont la nature peut être financière, commerciale, technique, sociale, comptable, fiscale, etc. C'est parmi elles que nous comptons les cabinets d'expertise comptable qui assistent les entreprises en matière d'audit, de conseil juridique, fiscal et comptable.

La comptabilité étant la mémoire sans laquelle le bon fonctionnement de l'entreprise pourrait être remis en cause, l'assistance comptable et fiscale impliquera une meilleure organisation répondant aux exigences de collecte, de tenue, de contrôle, de présentation, de communication, de vérification, et la mise en œuvre des méthodes et des procédures réglementaires.

### **1. Quelques faits stylisés**

Le redressement fiscal est un contrôle organisé périodiquement par le fisc pour observer le fonctionnement des entreprises. Au Bénin, le système fiscal est déclaratif ; ce sont les entreprises elles-mêmes qui vont vers le fisc pour déclarer leurs activités. Toutefois, par moments, le fisc vérifie la véracité des déclarations qui lui sont faites, car « la confiance

n'exclut pas le contrôle ».

Depuis un certain temps, l'Administration fiscale se plaint des entreprises se livrant à des fraudes, lesquelles amenuisent les recettes alimentant les caisses de l'Etat. Les entrepreneurs, à leur tour, se plaignent de la pression fiscale qui les étouffe, ne leur permettant pas de prospérer. Cette pression amène bon nombre d'entreprises béninoises à manipuler l'information comptable en complicité avec le comptable interne dans le but de réduire l'impôt, car « trop d'impôt tue l'impôt ».

En effet, le climat des affaires au Bénin se dégrade. Le redressement fiscal qui en découle démontre que de 2012 à 2014, sur un répertoire moyen de 816 Moyennes et Grandes entreprises, près de 416 entreprises ont été contrôlées, soit un taux de pénétration de 50,79% (Rapport Général Direction Générale des Impôts, 2015). En valeur, les droits rappelés totalisent un montant d'environ trois cent trente-neuf milliards six cent soixante-six millions huit cent six mille quatre cent vingt-trois francs (339 666 806 423) FCFA (Rapport Général Direction Générale des Impôts, 2015). Ces redressements se justifient par quatre groupes d'infractions :

- en ce qui concerne les déclarations fiscales, les infractions fiscales les plus courantes sont l'omission volontaire de dépôt d'une déclaration, le dépôt tardif, et l'insuffisance de déclaration ;
- la rémunération excessive du dirigeant qui s'explique par un acte anormal de gestion dont la déductibilité est soumise à des conditions particulières prévues par le code Général des Impôts (CGI) ;
- il est fréquent d'observer la dissimulation de revenus. Cette infraction fiscale se caractérise par l'utilisation des procédés frauduleux conduisant à réduire, voire annuler la masse de somme sujette à l'impôt et par là même l'impôt ;
- enfin, l'existence de dépenses non liées à l'activité de l'entreprise. Ces dépenses engagées et enregistrées dans la comptabilité doivent être justifiées et en lien direct avec l'activité.

Par ailleurs, certains motifs relatifs aux relations intragroupes, au régime fiscal mère-fille, aux opérations de restructuration et au champ d'application de la TVA expliquent également les redressements fiscaux afin de corriger les manquements aux lois fiscales.

A la lumière de ces faits, l'on est à même de se demander : **Quelles sont les raisons profondes d'externalisation des fonctions comptables des entreprises béninoises ? Les décisions qui découlent de l'analyse des informations comptables et financières contribuent-elles à améliorer la gestion des entreprises ?**

Pour répondre aux différentes interrogations de cet article, nous avons structuré le travail en quatre parties. Nous présentons d'abord le cadre conceptuel et empirique (2). Nous formulons ensuite les hypothèses (3) et exposons la méthodologie de la recherche (4). Nous présentons enfin les principaux résultats de la recherche (5).

## 2. Cadre conceptuel

Cette section expose les fondements théoriques et les travaux antérieurs sur l'externalisation.

### 2.1 Fondements théoriques

L'architecture théorique qui constitue le cadre explicatif de la décision d'externalisation est difficile à cerner à cause de la complexité de ce phénomène et du fait que la plupart des théories des organisations sont partielles et que chacune se penche sur un aspect particulier du problème de l'organisation (Rojot, 2003). D'après **Tondeur et al. (2004)**<sup>1</sup>, « *le cadre explicatif de l'externalisation nécessite donc de recourir à des théories aussi différentes que la théorie de la contingence, la théorie des coûts de transaction, la théorie institutionnelle, la théorie de l'agence et la théorie des ressources* ».

Selon la théorie des coûts de transaction, la coordination de l'entreprise est préférable à celle par le marché dans la mesure où la hiérarchie permet de limiter les comportements opportunistes. Selon les travaux de Coase (1937)<sup>2</sup> et de Williamson (1975), la théorie des coûts de transaction éclaire les choix des agents économiques en matière d'arrangements contractuels et organisationnels. La théorie des coûts de transaction part du postulat qu'il existe trois façons d'organiser une activité : la réaliser soi-même (structure de gouvernance « firme »); la confier au marché (structure de gouvernance « marché »); la faire réaliser par un prestataire avec qui on entretient une relation durable et étroite (structure de gouvernance « hybride »<sup>3</sup>).

Pour Tondeur et al. (2004 p3), « *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

---

<sup>1</sup> Cité par Abdelaziz et al (2011 p.7) La décision d'externalisation de la fonction comptable : Facteurs explicatifs dans le contexte tunisien. Comptabilités, économie et société, May 2011, Montpellier, France. pp. Cd-rom.

<sup>2</sup> L'article de 1937 de Coase marque la naissance du concept de coût de transaction, concept au centre des approches contractualistes des organisations.

<sup>3</sup> Ghertman (1998) a défini les formes hybrides comme un contrat de fourniture ou de vente à court terme, un contrat récurrent à plus long terme ou un accord de licence de fabrication, de franchise ou de marque.

multiples aspects: perte de contrôle sur la confidentialité des informations transmises et détenues par le prestataire<sup>4</sup> ; 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.

Pour déterminer la forme d'organisation adéquate pour une optimisation des coûts de transaction, les trois attributs des transactions proposés dans les travaux de Williamson sont à prendre en compte: la spécificité des actifs, la fréquence des transactions, et l'incertitude (Coeurderoy et Quélin, 1997). Ainsi, la théorie des coûts de transaction permet d'expliquer le choix du recours à l'externalisation à travers la recherche de l'optimisation organisationnelle par l'intégration ou la désintégration verticale.

La théorie des ressources a pour objectif de déterminer les facteurs qui sous-tendent l'avantage concurrentiel des entreprises. Son fondement est le suivant : les différences de performances entre les entreprises d'une même industrie peuvent être expliquées par des différences en matière de ressources et de compétences (Barthélemy, 2001). Selon Grant (1991), les ressources sont des actifs (tangibles ou intangibles) qui englobent six types : les ressources financières, les ressources physiques, les ressources humaines, les ressources technologiques, les ressources organisationnelles, et la réputation.

Penrose (1959) a constaté que le paradigme de la décision rationnelle inspirée par la théorie des coûts de transaction est souvent allié à la théorie des ressources. Williamson (1999) a reconnu que cette théorie complète la logique économique par les concepts relatifs au cœur de métier et au différentiel de performance. Les principaux apports de la théorie des ressources à la compréhension du phénomène d'externalisation sont basés sur ces deux notions :

- le recentrage sur le cœur de métier : les organisations ne sont pas autosuffisantes en ce qui concerne les ressources, et la stratégie du cœur de métier les conduit à privilégier leurs investissements spécifiques et à recourir à la complémentarité de l'offre des prestataires (Quélin, 2003). D'ailleurs l'externalisation devient un instrument d'optimisation des ressources d'une entreprise pour son cœur de métier. Selon Tondeur et al. (2004), la théorie des ressources permet de justifier l'externalisation à travers le transfert à un prestataire de compétences jugées non stratégiques afin de recentrer l'utilisation de ses ressources sur les compétences dites stratégiques permettant de gérer la relation avec le prestataire ;
- la différence de performance: le différentiel de performance consiste pour une organisation à ne rechercher sur le marché une prestation de meilleure qualité que si elle est réalisée en interne (Prahalad et Hamel, 1990).

La théorie de l'agence, une des variétés des théories de l'asymétrie d'informations consiste pour un gestionnaire (appelé agent) à cacher des informations à son supérieur, son fournisseur, ou son propriétaire (appelé principal) afin d'en tirer financièrement parti. Cette

---

<sup>4</sup> Les experts-comptables sont soumis au secret professionnel.

théorie de l'agence est liée à l'incertitude, à l'imparfaite observabilité des efforts de l'agent et aux coûts d'établissement et d'exécution des contrats (Charreaux, 1997). Selon cette théorie, les organisations sont analysées en termes de conflits d'intérêts entre principaux et agents (Jensen et Meckling 1976). L'entreprise qui externalise délègue aux prestataires une responsabilité de moyens et de résultats ; ce qui crée une dépendance potentielle vis-à-vis de ceux qui les leur fournissent ; ceci introduit de l'incertitude dans leur système de décision (Quélin, 2002). L'apport de la théorie de l'agence pour la prise d'une décision d'externalisation reste insignifiant. Sa contribution s'avère importante dans la phase pré-décisionnelle. La pertinence des différentes théories mobilisées pour expliquer l'externalisation peut en fait être démontrée en associant chaque théorie à une phase distincte du processus décisionnel d'externalisation de la fonction comptable.

La théorie de la contingence tente d'apporter des explications aux structures organisationnelles adoptées en rapport avec des facteurs aussi divers que la technologie, la taille, le contexte culturel ou l'environnement (Desreumaux, 1992)<sup>5</sup>. La contingence est un concept clé en matière d'analyse des organisations, et se définit comme une situation spécifique et évolutive qui conduit à rejeter des prescriptions uniques et standards. 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 (1965) <sup>6</sup>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.

La principale contribution de l'approche contingente concerne l'influence de l'environnement sur la centralisation. Les structures mécaniques et organiques décrites par Burns et Stalker (1961) sont respectivement associées à des environnements stables et instables. Cette analyse, qui va 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.

## **2.2. Les travaux antérieurs**

Dans la littérature managériale, le concept de l'externalisation a fait l'objet de nombreux travaux de recherche et les définitions données sont nombreuses et variées (Ivanajet Masson-

---

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> L'approche de Woodward (1965) a travaillé sur les théories de la contingence technologique. Selon cette approche la technologie a une influence significative sur la structure organisationnelle de l'entreprise. Selon l'auteur l'environnement constitue la contrainte déterminante de la performance d'une entreprise.

Franzil, 2006)<sup>7</sup>. L'externalisation est avant tout un mouvement stratégique né aux États-Unis dans les années 1970, et prend des appellations différentes telles que le mot anglais *outsourcing* qui contient trois éléments : « *outside- ressource- using* » à comprendre comme : « utilisation des ressources externes », ou « *the obtaining of goods or contracting of work from sources outside a company or area* » selon *The Oxford English Dictionary* (Cité par Marianne, 2006)<sup>8</sup>. Barthélemy (2006, p.7) définit l'externalisation comme «le recours à un prestataire ou un fournisseur extérieur pour réaliser une activité qui était jusqu'alors réalisée au sein de l'entreprise. L'externalisation s'accompagne alors fréquemment d'un transfert de ressources matérielles et/ou humaines vers un prestataire qui remplace les services internes». Cependant, la définition proposée par Quélin (2003, p.16) incorpore la notion de durée et de contrat, en indiquant que: « l'externalisation intègre aussi le fait que confier, sur le moyen terme, à un prestataire une activité jusqu'alors interne, s'inscrit dans la durée, elle requiert un cadre contractuel». Dans ce sens, certains auteurs comme Lacity et Hirschheim (1993, cités par Gosse et al., 2002) considèrent que l'externalisation peut être conçue comme « un contrat entre un prestataire et un client. Dans de tel cas le prestataire est chargé de se substituer aux services internes dans le cadre d'une relation contractuelle avec l'entreprise cliente » (Quélin et Duhamel, 2003, 2005, Cités par Idrissi, 2006 p.11). Ainsi on retient que toutes les fonctions de l'entreprise peuvent faire l'objet d'externalisation.

L'une des principales raisons qui poussent les entreprises à externaliser une ou plusieurs de leurs activités est la volonté de se recentrer sur le cœur de métier. Dans ce contexte, l'externalisation ne doit pas toucher les activités de base créatrices de valeur. Barthélemy (2007 p.101) présente l'appartenance au cœur de métier comme le « critère de décision central » pour l'externalisation d'une fonction ; il indique ainsi que : « Le critère de décision central en matière d'externalisation repose sur la distinction entre les activités qui font partie du cœur de métier et celles qui ne l'en font pas. Toutes les activités qui ne relèvent pas du cœur de métier peuvent être externalisées». Il ajoute que « Les activités qui font partie du cœur de métier doivent impérativement être conservées en interne ».

De leur côté, Norbaya et Baldry (2010, p.6) affirment que: « *The organisations should only outsource activities that do not furnish the organisations with a sustainable advantage and do not support core activities directly* ». Chaque entreprise doit donc concentrer l'essentiel de ses ressources sur les fonctions de base pour parvenir à maîtriser son domaine d'activité. Pour ces deux auteurs, les entreprises gaspillent leurs ressources financières lorsqu'elles n'externalisent pas toutes les activités qui ne font pas partie de leur cœur de métier<sup>9</sup>. La notion d'un cœur de

---

<sup>7</sup> Ivanaj V. et Masson-Franzil Y., « Externalisation des activités logistiques : Analyse conceptuelle et propositions testables dérivées de la théorie des coûts de transaction », Cahier de recherche, N°2006-03, Université de Nancy 2.

<sup>8</sup> Kinnula M., (2006), *The formation and management of a software outsourcing partnership: A case study*, Université d'Oulu, Finland.

<sup>9</sup> Les activités qui ne font pas partie du cœur de métier selon Hassanain (2005, Cité par Ab Rahim N., 2010) désignent « *The support services which are not part of core and are routinely performed* ».

métier d'une organisation selon Alexander et Young (1996 ; Cités par Tien, 2008) comprend quelques significations que sont :

- activités traditionnellement exécutées à l'intérieur de l'entreprise depuis longtemps ;
- activités cruciales pour la performance de l'entreprise ;
- activités créant des avantages compétitifs actuels et potentiels ;
- activités qui ont des perspectives de croissance dans le futur, l'innovation ou le rajeunissement de l'organisation.

On comprend alors que, plus une activité est proche du cœur de métier, plus son externalisation fait courir un risque d'échec à l'entreprise. Faire faire des fonctions appartenant au cœur de métier serait « une erreur » qui menace la pérennité de l'entreprise. Toutefois Fuller et al. (2000 ; Cités par Chanson, 2007) ont montré, à partir d'une étude de cas, que les entreprises pouvaient avoir intérêt à externaliser certaines fonctions du cœur de métier dans certains contextes (transitoires), notamment lorsqu'une entreprise est en retard sur ses concurrents dans un domaine ou bien lorsqu'elle se lance sur un marché en création.

L'externalisation connaît aujourd'hui un nouvel essor ; elle va jusqu'à toucher les fonctions plus proches du cœur de métier (recherche et développement, gestion du service après-vente, système d'information, comptabilité..., etc.). Elle acquiert donc de plus en plus une véritable dimension stratégique qui se situe dans la catégorie de l'externalisation stratégique avec transfert de ressources (Quélin, 2003). Si nous revenons aux multiples recherches récentes qui ont traité l'externalisation de certaines fonctions, on constate immédiatement qu'il existe certaines fonctions qui occupent une place particulière dans la problématique de l'externalisation. En nous appuyant par exemple sur une étude menée par Fimbel (2003), parmi les multiples études qui sont arrivées pratiquement aux mêmes résultats, nous constatons que cinq fonctions font généralement l'objet d'une externalisation : les systèmes d'information, la logistique, le service après-vente, la comptabilité et la maintenance.

La pratique d'externalisation la plus courante est celle de la fonction comptable (Chanson et Véronique, 2014). L'organisation de la fonction comptable nécessite des arbitrages qui portent principalement sur deux enjeux. Le premier enjeu est relatif à un choix entre la décentralisation des services de comptabilité ou le regroupement des activités administratives et comptables au sein d'une fonction centrale. Le deuxième enjeu est celui de savoir s'il est préférable de conserver un service comptable interne ou d'externaliser la production comptable. Tout ceci passe nécessairement par l'importance de faire des choix d'organisation de la fonction comptable afin de mobiliser les ressources appropriées pour la mise en place de systèmes comptables performants.

D'après le sondage Grant (2009 ; p.8), plus de la moitié des dirigeants ayant externalisé une fonction comptable ou financière (ou envisageant de le faire) considèrent qu'un des principaux avantages est « le respect des règles comptables, fiscales et sociales ». Cela montre que l'externalisation est perçue par les dirigeants comme un moyen d'améliorer la qualité de

la production d'information comptable. Ce résultat rejoint celui de Duganier selon lequel plus de la moitié des dirigeants ayant externalisé une de ces fonctions considèrent que cela « améliore la gouvernance », « améliore la transparence de l'information et du processus » et « accroît la visibilité des contrôles » (Duganier, 2005, p.40).

Les entreprises recherchent dans l'externalisation de la fonction comptable une sécurité de la qualité en raison du caractère normalisé de cette activité. Barreyre, (1968, Cité par Molinié, 2000) indique que l'externalisation se situerait dans l'enjeu DIOCO (*Doing in House Or Contracting Out*) ou plus exactement de « Continuer de faire ou faire faire » qui ramène à la question du « *make or buy* ». Dans ce contexte, Barreyre (1992, p. 762) indique qu' : « il y a (ainsi) impartition lorsqu'une entreprise, placée devant le choix du faire ou faire faire, opte pour le second terme de l'alternative, et délègue à une firme partenaire une partie de son système global d'activités».

Le choix entre faire ou faire faire intègre aussi bien les activités de services que les activités de production comme dans le cas de la sous-traitance. Succinctement, Fimbel (2002, p.3) démontre clairement la différence entre l'externalisation et la sous-traitance quand il écrit que: «*créer une nouvelle activité et en confier la gestion, dès sa création, à un prestataire, ne relève pas de l'externalisation. Ainsi, par exemple, décider de créer un site marchand sur internet puis en confier la réalisation et l'hébergement à une société informatique ne peut être qualifié d'externalisation (outsourcing), mais de sous-traitance... Dans ce cas, il n'y a pas de transfert d'actifs et/ou de personnels, pas de phase de migration et de bascule, encore moins de réversibilité possible en cours ou à terme du contrat, puisque l'antériorité internalisée n'existe pas* ». Selon Baudry (2003, Cité par Mazaud, 2007), trois grands facteurs expliquent le mouvement de l'externalisation :

- l'externalisation permet un transfert aux prestataires, des risques de surcoût, liés au sur ou sous-investissement ;
- l'externalisation permet une diminution des coûts ;
- l'externalisation permet de bénéficier des avantages liés à la division verticale du travail inter- entreprises et à la spécialisation des prestataires.

### **2.3. Hypothèses de recherche**

Les hypothèses concernent le niveau général et spécifique de l'analyse et seront formulées à partir des problèmes spécifiques et d'ordre général identifiés.

#### **2.3.1. Besoin d'information et décision d'externalisation**

L'externalisation de la fonction comptable offre plusieurs avantages à l'entreprise tant sur le plan stratégique, financier, opérationnel qu'organisationnel. En effet, elle entraîne un recentrage sur le cœur du métier permettant aux dirigeants de mieux s'occuper de leurs objectifs stratégiques. De même, elle améliore la qualité de l'activité, la réduction des délais d'exécution et des coûts. L'activité confiée à un spécialiste est exécutée de façon optimale et

efficace et dans les meilleurs délais. L'entreprise bénéficie de l'économie d'échelle grâce à la spécialisation du prestataire et évite des investissements imprévisibles et non nécessaires liés à l'évolution de la fonction comptable. Au-delà de ces quelques gains monétaires, la variabilité des charges fixes permet aux directeurs financiers de connaître les coûts réels de leur fonction comptable et de chaque prestation. Cela les conduit selon Gigot-Gaillard, (1995), à une maîtrise des coûts par une connaissance préalable et une rationalisation des dépenses.

Sur le plan organisationnel, l'externalisation de la fonction comptable permet un allègement de la structure grâce au transfert des actifs physiques et humains. Ainsi, les directeurs libérés d'une partie de la gestion quotidienne de l'entreprise ont plus de temps à consacrer aux clients et à la stratégie. On note aussi une flexibilité organisationnelle en fonction de l'activité et de l'évolution technologique. Ceci nous amène à considérer que l'externalisation peut être interprétée comme un signal de la qualité des informations comptables. La comptabilité est une discipline réglementée et évolutive. Elle est reliée à plusieurs autres disciplines comme la fiscalité, le droit, et l'audit. Les obligations de se conformer avec les réglementations et les normes, et de suivre leur évolution sont très restrictives pour les entreprises. Ces contraintes alourdissent le fardeau des directions financières qui luttent contre les volumes quotidiens de travail et les exigences permanentes des utilisateurs. Les entreprises cherchent dans l'externalisation de la fonction comptable une sécurité de la qualité en raison du caractère normalisé de cette activité.

En partant de ces développements préliminaires, nous formulons l'hypothèse suivante :

**H1 : Le besoin d'information fiable et la pression fiscale amènent les entreprises à souscrire un contrat d'assistance.**

### ***2.3.2. Décision d'externalisation et performance des entreprises***

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. L'externalisation touche d'une part les travaux de tenue comptable et d'autre part les actes juridiques et la paie exercés de façon accessoire à la comptabilité. 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'expertise comptable (EC) (Tort, 2003).

Dans la littérature, le recentrage sur le cœur du métier a été évalué sur la base de la perception de la proximité de la fonction comptable avec le cœur de métier de l'entreprise. Il s'agit de la mesure dans laquelle l'activité : (1) est considérée comme stratégique (Teng, Cheon et

Grover, 1995) ; (2) contribue à la rentabilité de l'entreprise (Barney, 1991) ; (3) ; permet la différenciation par rapport aux concurrents (Stalk, Evans et Shulman, 1992) ; (4) et permet un contact direct avec le client (Aersten, 1993).

De ce qui précède, nous trouvons la justification d'émettre l'hypothèse suivante :

**H2 : Les missions d'assistance comptable améliorent la performance des entreprises et réduisent les redressements fiscaux.**

### 3. Méthodologie de la recherche

La méthode de recherche utilisée englobe la recherche documentaire, l'entretien et l'enquête par questionnaire.

Par rapport à la spécificité de notre thème de recherche, la population à l'étude est constituée de l'ensemble des entreprises présentes sur le territoire Béninois faisant de l'externalisation comptable. Sur la base de la liste des experts comptables fournis par l'OECCA- BENIN (30/07/20015), nous avons sélectionné 30 cabinets au hasard sur un effectif total de 94 cabinets d'expertise comptable au Bénin. Au niveau de chaque cabinet, nous avons pris une entreprise cliente qui a souscrit un contrat d'externalisation. Ainsi, nous avons soumis notre questionnaire à deux catégories de personnes :

- aux entreprises, notamment aux responsables du service comptabilité. Il s'agit des entreprises ayant bénéficié au moins une fois des prestations du cabinet. Mais dans cette base, nous avons opté pour une période d'étude sur deux ans correspondant à un taux élevé de redressement fiscal (2013-2014). Sur cette base, nous avons sélectionné les PME évoluant dans un même secteur d'activité (commercial) et qui ont externalisé leur gestion comptable. En croisant les données, nous obtenons un total de dix (10) entreprises. Les états financiers sur deux (2) années, avant et après l'assistance comptable, ont été retenus
- et aux cabinets d'expertise comptable pour comprendre l'organisation comptable des entreprises avant et après le contrat d'externalisation.

Le questionnaire comporte des questions fermées et des questions ouvertes afin de rendre facile le test des hypothèses de travail. Les centres d'intérêt du questionnaire tournent autour des points suivants :

- Pour les entreprises : les raisons qui sous-tendent le recours à l'assistance comptable et fiscale ; les effets bénéfiques d'une mission d'assistance comptable et fiscale ;
- Pour les cabinets : le type d'assistance comptable le plus sollicité ; les difficultés rencontrées lors des missions.

L'enquête nous a permis d'une part, de connaître les problèmes auxquels les cabinets sont confrontés dans l'accomplissement de leurs missions, et d'autre part, de mesurer l'impact de

la mission d'assistance comptable dans une entreprise. En effet, nous avons collecté non seulement des données économiques et financières, mais aussi celles relatives aux comportements stratégiques-types des dirigeants. Ces données sont à la fois quantitatives (questionnaire) et qualitatives (entretien).

L'entretien nous a permis de collecter des informations fiables auprès de 10 inspecteurs du fisc choisis au hasard. Les données de la recherche, après leur dépouillement, ont été traitées grâce au logiciel SPSS 18. Des tableaux statistiques sont élaborés ; des proportions et la rentabilité économique sont calculées ; le test de chi-deux (pour étudier la dépendance des variables qualitatives) et le test T de comparaison des moyennes (pour étudier le lien de dépendance entre variables qualitatives et quantitatives) ont été successivement utilisés.

Ainsi, pour tester l'hypothèse H1 qui stipule que « *H1 : Le besoin d'information fiable et la pression fiscale amènent les entreprises à souscrire un contrat d'assistance.* », nous avons adressé aux auditeurs des cabinets d'expertise comptable un questionnaire relatif à l'organisation comptable des entreprises assistées avant leur intervention d'une part, et un questionnaire aux promoteurs d'entreprises sur les raisons qui sous-tendent le recours à l'assistance d'autre part. La vérification de cette hypothèse s'est faite grâce aux calculs des proportions.

De même, pour tester l'hypothèse H2 qui stipule que « *Les missions d'assistance comptable et fiscale améliorent la performance des entreprises et réduisent les redressements fiscaux* », nous avons calculé la rentabilité économique avant et après l'assistance comptable. Ce ratio de rentabilité économique, appelé aussi rentabilité des capitaux investis (Return On Investment des Anglo-saxons) traduit la capacité bénéficiaire de l'entreprise en neutralisant la rémunération du capital investi, qu'il s'agisse de fonds propres ou de fonds de tiers.

Comme les charges financières influencent le calcul de l'impôt, nous avons calculé la rentabilité économique avant impôt. Déterminé avant charge financière, le ROI constitue un bon indicateur de comparaison entre les entreprises du même secteur, dans la mesure où il élimine toutes les distorsions qui résulteraient de la rémunération différente attribuée aux fonds propres et aux fonds de tiers. Nous avons comparé le ROI brut des entreprises du même secteur avant et après le contrat d'assistance. Nous avons retenu également le test de comparaison de la moyenne des ROI (variable quantitative) et le degré de satisfaction des entreprises (variable qualitative) pour pouvoir infirmer ou confirmer l'hypothèse H2.

#### **4. Résultats et discussions**

Les résultats de notre recherche sont présentés dans les tableaux suivants selon les dispositions comptables et selon les raisons d'externalisation de la fonction comptable.

##### **4.1. Résultats de la recherche au niveau des entreprises**

###### **- Selon les dispositions comptables avant le contrat d'assistance**

Les données issues de l'enquête sont présentées dans le tableau ci-après.

**Tableau 1 : Disposition comptable avant le contrat d'assistance**

Entreprise	Service comptable ou agent comptable		Manuel de procédure comptable	
	Oui	Non	Oui	Non
<b>Total</b>	21	9	5	16
<b>Fréquence relative</b>	70%	30%	23,8%	76,2%

**Source :** Résultats d'enquête

Il ressort que 70% des 30 entreprises enquêtées disposent d'un service comptable ou d'un comptable avant l'externalisation de la comptabilité ; 30% de ces entreprises n'ont pas de service comptable ou d'agent comptable. Ceci confirme les résultats de nos entretiens qui montrent que l'une des raisons de l'externalisation est le manque de professionnalisme des diplômés en comptabilité sortis des universités, et qui sont directement employés sans avoir travaillé préalablement dans un cabinet d'expertise comptable. Parmi les entreprises disposant de service comptable ou d'un agent comptable, 23,8% possèdent un manuel de procédure comptable contre 76,2% qui n'en ont pas. Ceci est à l'origine de la non-fiabilité des informations comptables avant la signature du contrat d'assistance, et du taux élevé des contrôles fiscaux (Cf tableau 4). Comme le souligne Camara (2009), l'absence de manuel de procédures pouvant guider le comptable dans ses tâches quotidiennes peut entraîner des perturbations dans le fonctionnement de la comptabilité et générer ainsi une atmosphère d'irrégularité et de non-sincérité des comptes. De même, le non-respect des règles générales de tenue de comptabilité cause généralement des altérations et des effacements d'écritures facilitant ainsi le risque de fraude, de manipulation, voire de vol. (Angot et al, 2004).

**- Selon les raisons de la décision de l'externalisation de la fonction comptable par les entreprises.**

Les données de l'enquête sont présentées dans le tableau n°2 suivant:

**Tableau 2: Raisons du choix d'un cabinet**

Raisons	Qualité de prestation (QP)	Pression fiscale (PF)	Volonté de réorganisation (VR)	Désir de connaître l'évolution des activités (DC)
Effectif	26	22	13	19

Fréquence relative	86,67%	73,33%	43,33%	63,33%
--------------------	--------	--------	--------	--------

**Source** : Résultats d'enquête

Il ressort que 86,67% des 30 entreprises enquêtées font recours à un cabinet pour la qualité des prestations ; 73,33% pour raison de pression fiscale ; 43,33% pour une volonté de réorganisation de la comptabilité puis 63,33% désirent connaître l'évolution de leurs activités. En fait, les entreprises font recours aux cabinets d'abord pour la qualité des prestations et l'obligation fiscale. Tout ceci confirme les résultats de Barthélemy (2001 p. 12) selon lesquels « les fonctions de support des entreprises sont souvent peu efficaces au sein des entreprises ». Les dysfonctionnements résultent en grande partie d'un fonctionnement bureaucratique et de l'absence de mise en concurrence avec le marché. En pratique, la fonction comptable prend la forme de fief mal géré qui satisfait des besoins très restreints (fiscaux par exemple). Confier ce service à un cabinet peut améliorer sa performance et permet de donner à la direction générale l'occasion de reprendre le pouvoir et d'accéder à l'expertise du prestataire (Barthélemy, 2001).

✓ **Une prestation de qualité**

Se faire assister par un cabinet crée chez les entreprises une certaine assurance et donne à leurs différents partenaires une certaine confiance. Le professionnalisme des hommes, la maîtrise des métiers, et également les outils de pointe dont dispose le cabinet permettent de produire les états financiers selon les normes strictes garantissant la qualité des travaux.

✓ **La pression fiscale**

La pression fiscale est l'une des raisons qui motivent les entreprises dans leur décision de se faire assister par un cabinet comptable. Ces entreprises ont l'obligation de se conformer aux règles comptables et partant, aux dispositions fiscales en vigueur. Rappelons que le non-respect des règles fiscales expose le contribuable à des sanctions d'ampleur variables, d'où la nécessité de respecter les obligations déclaratives. Il faut noter également que les entreprises éprouvent le besoin de se faire assister par un cabinet lors de la mission de contrôle et de vérification de la comptabilité par l'administration fiscale.

✓ **La volonté de réorganisation**

Des entreprises enquêtées, 16% ont manifesté une volonté de réorganisation. Cette volonté de réorganisation suit les différents stades d'évolution de l'entreprise. La vie d'une entreprise commence par sa naissance. À ce premier stade, l'entreprise est extrêmement simple et il n'existe pratiquement pas de structure formelle de gestion. Après cette phase de lancement (ou naissance) survient celle de la survie qui correspond aux deux ou trois premières années

d'existence de l'entreprise. Lorsqu'elle parvient à ce stade, elle démontre qu'elle peut être viable.

Cependant, la survie demeure une préoccupation importante, l'existence de structures formelles de gestion étant limitée. Ensuite, vient la phase de croissance qui correspond à celle de la réussite au cours de laquelle se posent un certain nombre de problèmes dont les solutions imposent des modifications structurelles et opérationnelles d'une certaine ampleur. La maîtrise de cette étape de croissance détermine les chances de succès de l'étape ultérieure qu'est l'essor (ou l'expansion). Au cours de cette étape l'entreprise dispose déjà d'une structure formelle qui lui permet d'assurer sa stabilité et de poursuivre sa croissance en consolidant ses atouts et ses acquis financiers. Lorsque l'entreprise atteint cette étape, la diversification de ses activités lui impose la mise à jour de sa comptabilité ; le contrôle des données devenant plus délicat. Elle sollicite alors la collaboration d'un cabinet pour redresser sa comptabilité.

#### ✓ **Le désir de connaître l'évolution de ses activités**

Une entreprise est un organisme destiné à réaliser des profits et le profit constitue la mesure primordiale de la réussite. L'entreprise ne peut parvenir à ce résultat qu'en produisant plus de valeur qu'elle n'en consomme. La rentabilité est donc une référence fondamentale qui oriente la décision et le comportement des entreprises. Son étude ne peut se limiter à l'appréciation de la mesure du résultat, mais devra également prendre en compte les rapports entre le résultat et d'autres variables sous forme d'étude de ratios ; l'objectif des ratios étant d'apprécier la performance de l'activité et de réaliser une mesure relative de la rentabilité de l'entreprise étudiée.

#### **- Évolution de la rentabilité de l'entreprise**

**Tableau 3: Évolution de la rentabilité de l'entreprise depuis le contrat d'assistance**

<b>Évolution de la rentabilité</b>	<b>Faible</b>	<b>Moyenne</b>	<b>Forte</b>	<b>Total</b>
Effectif	5	19	6	30
Fréquence relative	16,67%	63,33%	20%	100%

**Source** : Résultats d'enquêtes

La lecture du tableau 3 montre que 63,33% des entreprises affirment avoir connu une amélioration moyenne de leur bénéfice ; 20% connaissent une forte évolution contre 16% qui ont affirmé n'avoir connu qu'une faible évolution. La plupart des entreprises connaissent une évolution significative de leur rentabilité, mais il faut noter qu'elles se sont engagées dans un contrat avec un cabinet d'expert depuis deux (02) ans au moins. On peut en déduire que la

durée des prestations est un facteur important dans l'appréciation de l'évolution de la rentabilité des entreprises assistées par les cabinets d'expertise comptable.

Partant du fait que la fonction comptable est considérée comme une fonction qui ne crée pas de valeur ajoutée (Eric et Bernard, 2014), ce résultat confirme les travaux de Barthélemy (2001) qui montrent que la décision d'externalisation modifie la structure organisationnelle et constitue ainsi un facteur stratégique facilitant les opérations de reengineering. En effet, selon Porter (1986)<sup>10</sup>, « le reengineering consiste à améliorer radicalement les performances de l'entreprise en refondant ses processus créateurs de valeur et en éliminant les processus qui ne créent pas de valeur ». Ce concept a été lancé par Michael Hammer à la fin des années 80. La première raison de l'émergence du reengineering repose sur la complexité de l'organisation liée à sa taille. Elle perd sa flexibilité et augmente ses coûts bureaucratiques. La seconde relève de l'analyse stratégique liée à la limite de ses ressources. Pour renforcer son avantage concurrentiel, l'entreprise doit les affecter en priorité aux activités contribuant plus à la création des valeurs.

#### - Résultats selon la situation du contrôle fiscal des entreprises

Ces résultats sont consignés dans le tableau n°4 ci-après :

**Tableau 4: Situation du contrôle fiscal des entreprises**

Situation fiscale	Contrôle fiscal		Période du contrôle	
	Oui	Non	Avant le contrat	Après le contrat
Effectifs	17	13	12	5
Fréquence relative	56,67%	43,33%	70,59%	29,41%

**Source :** Résultat d'enquête

Le tableau 4 montre que 56,67% des entreprises enquêtées ont été contrôlées fiscalement. 70,59% l'ont été avant le contrat contre 29,41% après le contrat. Ce faible taux de contrôle après le contrat met en exergue l'importance d'une telle mission dans la vie de l'entreprise. Toutefois, ce résultat montre l'importance de l'externalisation de la fonction en termes de réduction et contrôle des coûts. Selon Roy (2004), le recours aux prestataires s'explique surtout par la recherche d'économies de coûts. La réduction des coûts d'une activité comptable externalisée repose essentiellement sur les économies d'échelle qui résultent de la mutualisation des équipements et du personnel. L'efficacité et le gain de compétence que la mission apporte permettent non seulement de chiffrer clairement les coûts de la fonction comptable, mais de minimiser les coûts de non-fiabilité de l'information comptable.

<sup>10</sup> Citer par Michel GERVAIS (2003 p 101) ; « stratégie de l'entreprise » Collection Gestion Série : Politique Générale, Finance et Marketing 5<sup>ème</sup> édition

## - Niveau de satisfaction des entreprises après l'externalisation de la fonction comptable

**Tableau 5: Niveau de satisfaction des entreprises**

Niveau de satisfaction	Totalement	Partiellement	Pas du tout	Total
Effectif	25	5	0	30
Fréquence relative	83,33%	16,67%	0%	100%

**Source :** Résultats d'enquête

La plupart des entreprises enquêtées (83,33%) sont satisfaites des prestations des cabinets. Elles reconnaissent aux cabinets leur compétence et la pertinence de leurs recommandations. Mais les 16% qui ne le sont pas montrent que le recours à l'externalisation de la fonction comptable est sujet à des risques encourus aussi bien par le cabinet que par les entreprises. De nos entretiens avec les auditeurs, il ressort qu'ils courent des risques liés à l'organisation et à la tenue de la comptabilité des entreprises clientes. En effet, dans un souci de transparence et de respect des principes comptables, toute écriture comptable doit être justifiée. Ainsi, avant de procéder à la saisie des écritures comptables, il faut au préalable recevoir et classer des pièces comptables.

Dans le cadre de l'externalisation, ces pièces provenant du client sont exposées à plusieurs risques. Ce qui confirme les études antérieures. Caspard & Enselme (2002) affirment que le premier risque inhérent à la réception des pièces justificatives est le risque de perte. Pour la saisie des écritures, la synthèse des analyses de Angot & al. (2004) fait ressortir trois principaux types de risques à savoir : les risques liés à l'exhaustivité (enregistrement de toutes les écritures), à la réalité (charges, produits, biens, et dettes enregistrés concernent-elles réellement l'entreprise ?), et souvent le risque lié à la séparation des exercices (enregistrement dans la bonne période). La saisie est également soumise au risque de doublons, d'oublis, et d'erreurs d'enregistrement. Il faut aussi noter de retard dans la saisie lorsque le comptable n'est pas bien organisé.

### 4.2. Résultats de la recherche au niveau des cabinets

Le tableau suivant est relatif aux résultats concernant l'organisation comptable des entreprises.

**Tableau 6: Organisation comptable des entreprises avant le contrat d'assistance**

Organisation comptable	Respect des principes comptables	Fiabilité des pièces justificatives	Production des documents
------------------------	----------------------------------	-------------------------------------	--------------------------

							comptables		
	T	P	PT	T	P	PT	T	P	PT
<b>Effectif</b>	0	4	26	0	24	6	0	18	12
<b>Fréquence relative</b>	0%	13,33%	86,67%	0%	80%	20%	0%	60%	40%

T : Totalement ; P : Partiellement ; PT : Pas du tout

Source : Résultat d'enquête

Du tableau 6, il ressort que 86,67% des auditeurs affirment que les entreprises ne respectaient pas du tout les principes comptables alors que 13,33% de ces auditeurs pensent qu'elles les respectaient partiellement. Concernant la fiabilité des pièces justificatives, 80% des auditeurs jugent qu'elle était partielle contre 20% qui estiment qu'elle était absente. Concernant la production des documents comptables obligatoires, 60% des auditeurs affirment que les entreprises produisaient partiellement ces documents alors que 40% des auditeurs constatent que les entreprises ne produisaient pas du tout ces documents comptables.

#### 4.3. Résultats issus du calcul de la rentabilité économique

Nous présentons ici les résultats émanant des états financiers de dix (10) entreprises sur les trente (30) enquêtées. Le tableau suivant rend compte du calcul de la rentabilité économique avant et après le contrat d'assistance.

**Tableau 7: Calcul des rentabilités économiques (ROI)**

Entreprises	Avant le contrat		Après le contrat	
	Avant dernière année	Dernière année	1 <sup>ère</sup> année	2 <sup>ème</sup> année
<b>1</b>	20,94%	16,85%	21,97%	36,64%
<b>2</b>	8,08%	13,91%	19,78%	25,60%
<b>3</b>	11,25%	14,39%	17,19%	18,01%
<b>4</b>	13,71%	15,04%	15,47%	16,09%
<b>5</b>	14,52%	12,50%	18,65%	21,43%
<b>6</b>	12,63%	11,93%	13,07%	16,18%
<b>7</b>	14,55%	15,34%	21,56%	25,46%
<b>8</b>	16,37%	15,69%	14,18%	13,76%
<b>9</b>	17,83%	16,23%	15,47%	17,23%
<b>10</b>	16,87%	17,56%	19,32%	20,13%

Source : Résultats d'enquête

Nous constatons que pour les dix (10) entreprises, le ratio de performance économique après

assistance est supérieur à celui avant l'assistance, soit une moyenne de 14, 81% avant contre une moyenne de 19,36% après.

#### 4.4. Test de dépendance des variables

Le test de dépendance des variables figure dans le tableau ci-dessous :

			Niveau de satisfaction		Total
			Totalement	Partiellement	
<b>Service comptable</b>	<b>OUI</b>	<b>Effectif</b>	<b>19</b>	<b>2</b>	<b>21</b>
		% compris dans Service comptable	90,5%	9,5%	100,0%
		% compris dans Niveau de satisfaction	73,1%	50,0%	70,0%
		% du total	63,3%	6,7%	70,0%
	<b>NON</b>	<b>Effectif</b>	<b>7</b>	<b>2</b>	<b>9</b>
		% compris dans Service comptable	77,8%	22,2%	100,0%
		% compris dans Niveau de satisfaction	26,9%	50,0%	30,0%
		% du total	23,3%	6,7%	30,0%
	<b>Total</b>	<b>Effectif</b>	<b>26</b>	<b>4</b>	<b>30</b>
		% compris dans Service comptable	86,7%	13,3%	100,0%
% compris dans Niveau de satisfaction		100,0%	100,0%	100,0%	
% du total		86,7%	13,3%	100,0%	

Source : résultat de nos tests issus de SPSS18.

Il ressort de tableau que parmi les 70% des entreprises qui ont organisé leur service comptable avant l'externalisation de la fonction comptable, 90,5% sont satisfaites du recours à l'externalisation. Cependant, parmi les 30% qui n'avaient pas une organisation comptable avant le contrat d'externalisation, 77,8% sont satisfaites. Ce qui montre que le recours à l'externalisation est utile. Il faut noter qu'il ressort de nos entretiens avec les auditeurs que le système d'information comptable mis en œuvre par l'entreprise à travers l'organisation de sa fonction comptable favorise la qualité de la prestation du cabinet.

Les résultats du test de Pearson (révélant la dépendance entre les deux variables) sont dressés comme suit :

<b>Tests du Khi-deux de Pearson</b>			
	<b>Valeur</b>	<b>ddl</b>	<b>Signification asymptotique (bilatérale)</b>
<b>Khi-deux de Pearson</b>	,879	1	,002
<b>Rapport de vraisemblance</b>	,817	1	,003
<b>Test exact de Fisher</b>			
<b>Association linéaire par linéaire</b>	,850	1	,357
<b>Nombre d'observations valides</b>	30		

Source : résultat de nos tests issus de SPSS18.

Ce test de Khi-deux valide la dépendance entre les variables « Niveau de satisfaction des entreprises » et « Organisation du service comptable de l'entreprise avant la signature du contrat d'externalisation ».

Dans le but de voir s'il existe une différence significative entre les niveaux de satisfaction (totalement et partiellement) en rapport avec l'externalisation de la fonction comptable liée à la rentabilité économique, des tests d'échantillons indépendants sont utilisés. Les résultats de ces tests sont fournis par le tableau suivant :

<b>Test d'échantillons indépendants</b>										
		Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes						
		F	Sig.	T	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence	
									Inférieure	Supérieure
Rentabilité Financière	Hypothèse de variances égales	,275	,604	,052	28	,459	,07844	1,50026	-2,99470	3,15159
	Hypothèse de variances inégales			,120	24,820	,905	,07844	,65386	-1,26870	1,42559

Source : résultat de nos tests issus de SPSS18.

On constate que la valeur de la probabilité de t (0,052) est inférieure à 5% (0,459) ; ce qui prouve qu'il existe une différence entre les variances des deux groupes. Par conséquent le

**niveau de satisfaction influence significativement la rentabilité des entreprises** qui font recours à l'externalisation de la fonction comptable

### Conclusion

L'externalisation de la fonction comptable est devenue une pratique stratégique pour les entreprises et les cabinets d'expertise comptable. Elle concerne plusieurs activités comptables telles que l'imputation des pièces ; les traitements comptables ; les travaux de fin d'exercice, etc. « *Si externaliser des activités périphériques (restauration, nettoyage...) est une pratique courante, l'externalisation des fonctions telles que la comptabilité, la logistique, l'informatique... requiert une réflexion approfondie en amont, une préparation rigoureuse et l'implication des dirigeants* » (Barthélémy, 2001 p. 11). Le recours à l'externalisation se justifie par « *la possibilité de recentrer les ressources financières et managériales sur les activités créatrices de valeur, la nécessité de confier la comptabilité à des spécialistes afin d'avoir une garantie de qualité, la flexibilité en termes d'organisation et de coûts, la réduction de coûts, la recherche de légitimité* » (Huynh, 2010 p. 3). En effet, « *le souci de réduire les coûts et d'alléger l'organisation de l'entreprise fait de l'externalisation l'une des solutions attractives* » (Tondeur et Huynh, 2011 p. 4).

Ainsi, les résultats de notre étude montrent que la mission d'assistance comptable permet à l'entreprise de mieux organiser sa comptabilité ; de fournir ainsi une information normalisée et de qualité lui permettant de contrôler les activités courantes ; de planifier ses stratégies ; d'assurer l'utilisation optimale de ses ressources ; de mesurer et évaluer sa performance et de réduire la part de subjectivité dans le processus décisionnel. Nos résultats valident les deux hypothèses émises dans le cadre de ce travail. C'est autant dire que l'externalisation permet non seulement aux dirigeants des entreprises, mais également à ses partenaires économiques (prêteurs, fournisseurs, clients, banques commerciales, BCEAO, personnel de l'entreprise, Etat béninois, centrale des bilans, et partenaires étrangers) de disposer d'informations pertinentes, lisibles, et accessibles pour établir un bon pilotage de l'entreprise.

La réussite de l'externalisation comptable nécessite que les entreprises améliorent les conditions de travail du personnel des cabinets; de même les cabinets doivent mettre à la disposition de leur personnel tous les moyens appropriés.

Comme toute recherche a ses limites, la nôtre n'échappe pas à cette règle. Ses limites concernent les outils statistiques utilisés (fréquences, tests de khi-deux, etc.) et la taille relativement réduite de notre échantillon. Cependant, une prochaine étape de notre recherche consistera à utiliser les outils statistiques sophistiqués pour tester les mobiles conduisant à l'externalisation de la fonction comptable. Un échantillon plus représentatif sera aussi utilisé.

## REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

AERSTEN F.(1993). « *Contracting out the physical distribution function: a trade-off between asset specificity and performance measurement* ». International Journal of Physical Distribution and Logistics Management 23 (1): 23-29.

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

ANGOT Hugues (2004), « *Audit comptable audit informatique* », les éditions de Boeck-wesmael, Bruxelles, 299 pages.

BARNEY, J. (1991). « *Firm Resources and Sustained competitive advantage* ». Journal of Management 17.

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

BARTHELEMY J. et DONALD C., 2007, « *L'externalisation : un choix stratégique* », Revue Française de Gestion, Octobre 2007, numero 176, pages 97-100.

BARTHELEMY J. et Donald C., 2007, « *Décision et gestion de l'externalisation : une approche intégrée* », Revue Française de Gestion, Octobre 2007, numéro 177, page 101-112

BARTHELEMY J., (2004a), « *La performance des opérations d'externalisation : Une analyse empirique des déterminants* », 13ème conférence de l'AIMS. Normandie. Vallée de Seine. 2, 3 et 4 juin 2004.

BARTHELEMY J., (2004b), « *Comment réussir une opération d'externalisation* », Revue française de gestion, N151, p. 9-30.

BARTHELEMY J., (2006), « *La renégociation des contrats d'externalisation: une analyse empirique* », Finance-Contrôle-Stratégie, Volume 9, N° 2, pp. 6-29.

BARTHELEMY J., et QUÉLIN B., (2001), « *Contractual Agreement And Outsourcing: A Modified Transaction Cost Analysis* », Groupe HEC.

BARTHELEMY J. (2004), « *Stratégies d'externalisation : préparer, décider et mettre en œuvre l'externalisation d'activités stratégiques* », Editions DUNO, 2ème édition.

CAMARA Moussa (2009), « *L'essentiel de l'audit comptable et financier* », Editions L'Harmattan, 154 pages.

CASPARD Bernard & ENSELME Gérard (2002), « *Comptabilité approfondie et révision* », 5ème édition, édition LITEC.

CHANSON G. ET VERONIQUE R. 2014, « *L'externalisation de la fonction comptable à l'épreuve de la théorie du signal* ». in Revue des Sciences de Gestion vol 1, page 95 à 107.

CHANSON G., (2007), « *Réaliser son cœur de métier en externe ? Et pourquoi pas...* », Document de travail du LEM, Economie et Management, Lille

CHARREAUX G., (1997). « *Le gouvernement des entreprises : Corporate Governance, théories et faits* », Économica, Paris,

COASSE B.(1937), « *The nature of the firm* », Economica N.S.,4

CŒURDEROY R., QUELIN B., (1997), « *L'économie des coûts de transaction : un bilan des études empiriques sur l'intégration verticale* ». Revue d'Économie Politique 107 (2) : 145-181.

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.

DUGANIER, B.J. (2005), « *Finance and Accounting Outsourcing Can Improve Control* », Bank Accounting & Finance, June-July, 39–42.

FIMBEL E. (2002), « *Externalisation: discriminants et facteurs de succès* », L'expansion Management Review, Numéro 104, Mars, pp.60-69.

GIGOT-GAILLARD (1995), « *L'externalisation de la fonction comptable un enjeu pour la profession* », Mémoire d'Expertise Comptable.

GOSSE B., ROUSSEL C.S., et SPRIMONT P.A., (2002), « *Les changements organisationnels liés aux stratégies d'externalisation : le cas d'une entreprise industrielle* », Finance-Contrôle-Stratégie, Volume 5, N° 1, pp. 101-128.

GRANT Thornton (2009), « *L'Externalisation des fonctions Comptable et Financière, Paie et Ressources Humaines* », Grant Thornton.

GRANT R. M. (1991), « *Contemporary Strategy Analysis* », Blackwell.

HUYNH Thi Ngoc Vân & TONDEUR Hubert (2011) « *Externalisation de la fonction comptable face au risque de dépendance* » Revue française de comptabilité N°443, Mai.  
HUYNH, T. (2004). « *Décision et enjeux de l'externalisation de la fonction comptable* ». Mémoire de DEA en stratégie et management des organisations, Lille : Université des Sciences et Technologies de Lille.

IVANAJ V. et MASSON-FRANZIL Y., « *Externalisation des activités logistiques : Analyse conceptuelle et propositions testables dérivées de la théorie des coûts de transaction* », Cahier de recherche, N°2006-03, Université de Nancy2.

JENSEN, M.C., MECKLING, W.H. (1976), « *Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure* ». Journal of Financial Economics 3: 305-360.

KINNULA M., (2006), « *The formation and management of a software outsourcing partnership: A case study* », Université d'Oulu, Finland.

LAWRENCE P. R., Lorsch J. W. (1973), « *Adapter les structures de l'entreprise : différenciation ou intégration* », Editions d'organisation, 1973.

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)

MENCHAOUI I. (2015), « *Identification et impact des pratiques de gestion fiscale sur la performance fiscale des groupe de sociétés : une étude menée dans le contexte tunisien* », thèse de doctorat en sciences de gestion à l'Université de Franche-comté et en Sciences

comptables à l'Université de Tunis El Manar

MINTZBERG H. (1981), « *The structuring of organizations: a synthesis of research* », Prentice-Hall.

NORBAYA A., (2010), « *Decision Making In Outsourcing* », Support Services In The UK Public

PENROSE E . T. (1959), « *Facteurs, Conditions et Mécanismes de la croissance de l'entreprise* » Editions.

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.

PORTER M. (1986), « *Competition in Global industries*», Havard Business School Press, Boston

PRAHALAD, C.K., Hamel, G. (1990). « *The core competence of the corporation* ». Harvard Business Review 68 (3): 79-91.

QUELIN B. et Coendreroy, (1997), « *L'outsourcing : une approche par la théorie des couts de transaction*», Réseaux N84.

QUELIN B., (2003) « *Externalisation stratégique et partenariat : de la firme patrimoniale à la firme contractuelle* », Revue française de gestion, N° 143, pp.13-26

TIEN Y.H., (2008), « *Etude et comparaison des facteurs décisionnels de l'externalisation informatique dans les établissements hospitaliers publics et privés* », Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université François Rabelais de Tours.

QUINN, J., HILMER, F. (1994), « *Strategic outsourcing* ». Sloan Management Review 35 (4): 43-55

ROJOT, J. (2003), «*Théorie des organisations* ». Editions ESKA.

ROY, J. (2004). « *L'impartition de services logistiques : une pratique de plus en plus répandue dans le monde* ». Gestion 19 (2) : 66-73.

STALK, G., Evans, P., Schulman, L. E. (1992). « *Competing on capabilities: the new rules of corporate strategy*». Harvard Business Review 70 (2): 57-69.

STOLOWY H., Breton G., (2003), « *La gestion des données comptables : Une revue de la littérature* », Comptabilité Contrôle Audit, Tome 9, vol. 1, pp. 125-152.

TENG, J., CHEON, M. J., GROVER, V. (1995). « *Decisions to outsource systems functions: testing a strategy-theoretic discrepancy model* ». Decision Science 26: 75-103.

TONDEUR, H., DE LA VILLARMOIS, O. (2003). « *L'organisation de la fonction comptable et financière* ». Centre de services partagés versus externalisation : solution alternative ou situation intermédiaire. Comptabilité - Contrôle – Audit 9 (1) : 29-52.

TONDEUR, H., De La Villarmois, O., Huynh, T. (2004). « *L'externalisation de la fonction comptable et financière : études de cas* ». Actes de la XXVIème Conférence de l'Association Francophone de Comptabilité, Orléans.

TORT E. (2003), « *Organisation et management des systèmes comptables* », les éditions

Dunod.

WATTS R.L., ZIMMERMAN J.I., (1990), « *Positive accounting theory: A ten year perspective*», The Accounting Review, vol. 65, n° 1, pp. 131-156.

WILLIAMSON O. E. (1975). « *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications*». The Free Press. New York: 286.

WILLIAMSON O. E. (1999). « *Strategy Research: Governance and Competence Perspectives*». Strategic Management Journal 20: 1087- 1108.