

Analyse de la décision d'externalisation de la fonction comptable dans les PME au Cameroun

[Analysis of the decision to outsource the accounting function in the SMEs in Cameroon]

Donald Fabiol Puitassa Fomekong¹, Romuald Temomo Wamba², and Georges Wandji³

¹Doctorant en Sciences de Gestion, Université Dschang, Cameroon

²Docteur en Sciences de Gestion, Université Dschang, Cameroon

³Maître de conférences, Université de Dschang, Cameroon

Copyright © 2023 ISSR Journals. This is an open access article distributed under the **Creative Commons Attribution License**, which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited.

ABSTRACT: The purpose of this article is to determine the factors that influence the decision to outsource the accounting function in SMEs in Cameroon. To do this, we propose an analytical model for understanding the outsourcing decision-making process. The approach adopted is exploratory qualitative research based on a sample of 20 individuals, all players in the accounting process (company managers, accountants and chartered accountants). The results revealed that the main factors influencing the decision of SMEs are: cost reduction (salary; tax optimisation), refocusing on the core business, tax pressures and certain structural (size) and behavioural (profile of players) contingency factors.

KEYWORDS: Outsourcing, accounting function, decision.

RESUME: L'objet de cet article est de déterminer les éléments qui influencent la décision d'externalisation de la fonction comptable dans les PME au Cameroun. Pour ce faire, nous proposons un modèle d'analyse pour comprendre le processus de prise de décision de l'externalisation. La démarche adoptée est la recherche qualitative exploratoire à partir d'un échantillon de 20 individus tous acteurs du processus comptable (dirigeants d'entreprises, comptables et experts-comptables). Les résultats révèlent que les principaux facteurs qui influencent la décision des PME sont: la réduction des coûts (salaire; optimisation fiscale), le recentrage sur le cœur de métier, les pressions fiscales et certains facteurs de contingences structurels (taille,) et comportementaux (profil des acteurs).

MOTS-CLEFS: Externalisation, fonction comptable, décision.

1 INTRODUCTION

Le phénomène d'externalisation n'est pas nouveau. Les nombreuses difficultés auxquelles les entreprises sont confrontées, et surtout l'arbitrage entre les ressources internes et externes ont poussés ces dernières à externaliser certaines de leur activité. L'externalisation peut alors être définie comme le fait pour une entreprise de confier une activité à un prestataire extérieur après l'avoir réalisée elle-même en interne (Barthélémy, 2004a). Elle s'accompagne généralement d'un transfert de ressources humaines, matériels (et/ou immatériels) de l'entreprise externalisatrice vers le prestataire.

En revanche, la fréquence d'opérations d'externalisation s'est considérablement accrue ces vingt dernières années. La nécessité pour les entreprises de créer plus de la valeur pour les actionnaires les a conduites à se poser la question de savoir si

certaines activités préalablement internalisées ne devraient pas être externalisées. Ce qui les a amenés à adopter des stratégies de recentrage en concentrant leurs ressources sur des activités à forte valeur ajoutée, et en transférant les activités à faible valeur chez des partenaires spécialisés (Quinn et Hilmer, 1994).

Cependant, bien que l'externalisation de la fonction comptable soit très répandue dans les entreprises (Chanson 2014), peu de travaux abordent cette problématique, encore moins quand il s'agit des PME¹. Ce gap provient principalement du fait que le concept d'externalisation revêt beaucoup plus une dimension stratégique, et que la fonction comptable est considérée en générale comme une activité de soutien s'il faut considérer la classification de la chaîne de valeur de Porter (1986). Par conséquent qui peut être externalisée facilement car aucun problème ne semble se poser à priori.

Cette manière classique de considérer l'activité comptable est révolue aujourd'hui. Les scandales financiers du début de ce millénaire ont remis en cause cette vision simpliste de la comptabilité. Nous pouvons citer par exemple l'affaire Enron, Vivendi Universel en occident, l'affaire Bicec, Campost au Cameroun. En accord avec les travaux de Watts et Zimmerman (1986) sur la théorie positive de la comptabilité, on est en droit de penser comme Chabrak (2000) que la comptabilité n'est plus un simple instrument de communication mais un outil stratégique aux mains des dirigeants d'entreprises.

Effet, malgré leur importance ², les PME africaines rencontrent des difficultés particulières dans la tenue de leur comptabilité (Hounkou 2016). Selon le rapport de l'ONECCA³ (2016), la défaillance des entreprises est causée par la mauvaise qualité des informations comptables et financières qu'elles communiquent (Bimeme, 2018). D'après également le rapport de l'INS⁴ (2018), seulement moins de 30% des PME respectent les obligations comptables de l'actes uniformes OHADA, et le taux de couverture en matière de remplissage des déclarations statistiques et fiscales se situe à 14, 2% en 2016 contre 13,3% en 2009. Face à ces nombreux problèmes, plusieurs entreprises préfèrent externaliser leur fonction comptable.

Nous nous proposons dans ce papier de déterminer les éléments qui influencent la prise de décision d'externalisation de la fonction comptable dans les PME. Pour répondre à cette problématique, nous allons développer d'une part notre cadre théorique ainsi que notre modèle d'analyse de la décision d'externalisation. Et d'autre part exposer la démarche méthodologique adaptée à notre recherche empirique. Nous discutons enfin les résultats obtenus dans la suite.

2 CADRE THÉORIQUE DE L'ÉTUDE

La théorie des coûts de transaction et la théorie des ressources sont les plus dominantes lorsqu'on aborde la question d'externalisation. Pourtant, il n'existe pas à ce jour de véritable « théorie de l'externalisation » (Geyer, 1996; Dumoulin et Martin, 2003; Elidrissi, 2006; Barthélémy et Donada, 2007). Outre ces théories classiques, nous développons deux autres théories qui nous semble pertinent dans notre contexte pour appréhender l'externalisation comptable.

2.1 LA THÉORIE DES COÛTS DE TRANSACTION

L'approche transactionnelle a été longuement utilisée par plusieurs auteurs pour expliquer le phénomène d'externalisation ou des échanges inter firmes (Quélin 1997; Barthélémy 2001a, voire Williamson 2008). Selon eux, elle 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. Elle postule que le choix d'une structure de gouvernance est déterminé essentiellement par les coûts de transaction (Williamson 1985). L'auteur développe les attributs de cette transaction qui permet selon lui de savoir si une activité doit être internalisée ou externalisée. Il s'agit de la spécificité de l'actif, la fréquence de la transaction et l'incertitude.

La spécificité de l'actif désigne le degré d'investissement dans l'actif concerné. Elle détermine la possibilité ou non de déployer l'actif dans d'autres contextes économiques sans altération de la valeur de production (Williamson 1985). Pour l'activité comptable, il est question de savoir quel serait plus avantageux entre confié sa comptabilité à un prestataire externe,

¹ Selon l'article 2 de la loi n° 2010/001 du 13 avril 2010 sur la promotion des PME au Cameroun, la PME est une entreprise ayant un effectif maximal de 100 personnes et un chiffre d'affaire n'excédant pas le milliard de francs CFA.

² Les PME représentent en moyenne 90% du tissu économique dans les pays en voie de développement, et 70% dans les pays développés (Gandja et Ipoumb ; 2016).

³ Ordre national des experts comptables du Cameroun.

⁴ L'Institut National de la Statistique.

ou d'investir en interne dans des actifs physiques et en recrutant un comptable professionnel. Toutefois, la réponse à cette question implique la prise en compte de l'incertitude de la transaction.

L'incertitude est reliée premièrement à la dépendance du client envers à son prestataire. Lorsque le risque de dépendance est élevé, les entreprises vont privilégier l'intégration verticale; à contrario, lorsqu'il est faible, elles choisissent d'externaliser. Par contre, la prise en compte de la fréquence de la transaction comme attribut est négligeable, elle a de la valeur que lorsqu'on l'associe à la spécificité de la transaction. En d'autres termes, plus les biens échangés sont standards⁵ le marché sera le mode de gouvernance choisi. Pareillement, plus les actifs sont spécifiques⁶ il est préférable de recourir aux modes de gouvernance hiérarchique.

2.2 LA THÉORIE DES RESSOURCES ET COMPÉTENCES

La théorie des ressources de son terme anglais « *Ressource- Based Theory* » trouve son origine avec l'article fondateur de Wernerfelt (1984). Cependant, elle revendique des sources plus anciennes en référence aux travaux de Penrose (1959) et propose d'expliquer les différentiels de performance entre les firmes par les caractéristiques de la ressource. Elle postule qu'une entreprise ne possède pas forcément toutes les ressources et compétences dont elle a besoin pour assurer sa pérennité (création et maintien de l'avantage concurrentiel), et par conséquent préserver ses rentes. L'objectif du management est alors d'identifier, de protéger, d'exploiter et de créer des ressources et des compétences permettent de gérer un avantage concurrentiel. Pour l'activité comptable, il s'agit de dire si l'entreprise possède ou non les ressources et compétences nécessaires à son exécution. En cas de manque, elle doit d'abord identifier la nature des ressources afin de voir celles qu'elle doit acquérir (Gandja 2011).

2.3 LA THÉORIE NÉO INSTITUTIONNELLE

Les prémices des travaux sur cette théorie remontent à ceux de Meyer et Rowan (1977) sur les impacts des environnements institutionnels. Toutefois, ce n'est qu'à partir des travaux de DiMaggio et Powell (1983) qu'elle a eu une véritable assise théorique. Elle s'efforce d'expliquer le phénomène d'homogénéité de l'organisation et postule que son comportement n'est pas déterminé uniquement par la recherche de l'efficacité, mais également par l'influence de l'environnement dans lequel elle est encadrée. Pour ces derniers, les organisations adoptent des structures en réponse aux attentes externes à l'organisation. Ils abordent notamment la notion d'isomorphisme institutionnelle pour expliquer la propension des organismes à se ressembler dans les mêmes conditions environnementales.

DiMaggio et Powell (1983) distinguent trois types d'isomorphismes. L'isomorphisme coercitif résulte des pressions exercées par les organisations et les attentes culturelles d'une société à travers notamment les règles politiques et législatives. L'isomorphisme normatif est lié à l'importance accordée au phénomène de professionnalisation, c'est-à-dire, l'ensemble des efforts d'une profession pour définir leurs conditions et méthodes de travail, établir une base légitime à leurs activités. Enfin, l'isomorphisme mimétique traduit l'enclin des organisations à imiter ce que font les autres organisations qui appartiennent au même secteur d'activité en situation d'incertitude lorsqu'elles sont dans l'incapacité de trouver des solutions nouvelles.

2.4 LA THÉORIE DE LA CONTINGENCE

Les théoriciens de la contingence mettent en avant l'idée selon laquelle certaines variables contextuelles pourraient influencer le mode d'arrangement et de gestion des organisations. Mintzberg (1982) identifie à cet effet 06 facteurs qui sont susceptibles d'influencer le plus les systèmes de gestion: l'âge, la taille, la technologie, l'environnement, la culture et les relations de pouvoirs. Par exemple plusieurs travaux ont été menées (Chapellier 1997; Ngongang 2006; Lopez et Hiebl, 2015; Tiona 2020) et qui établissent un lien entre les pratiques comptables et certains facteurs de contingences structurelles (l'âge, la taille et le niveau de développement technologique) et comportementaux (le profil des acteurs). D'autres auteurs (Gandja et Ipoumb 2016) ont établi ce lien avec les facteurs de contingences culturels (religion, langue, ethnie). Ainsi, la détermination des facteurs qui influencent la décision des PME à externaliser leur fonction comptable ne saurait être fait sans la prise en considération des traits caractéristiques des situations dans lesquelles elle se produit.

⁵ Lorsque la spécificité des actifs et l'incertitude interne est faible.

⁶ Lorsque l'incertitude interne sont élevées et la fréquence des transactions faible.

En nous appuyant sur le modèle développé par Roberts et Greenwood (1997), nous avons élaboré un cadre d'analyse du processus décisionnelle d'externalisation de la fonction comptable dans les PME comme l'indique la figure ci-dessous.

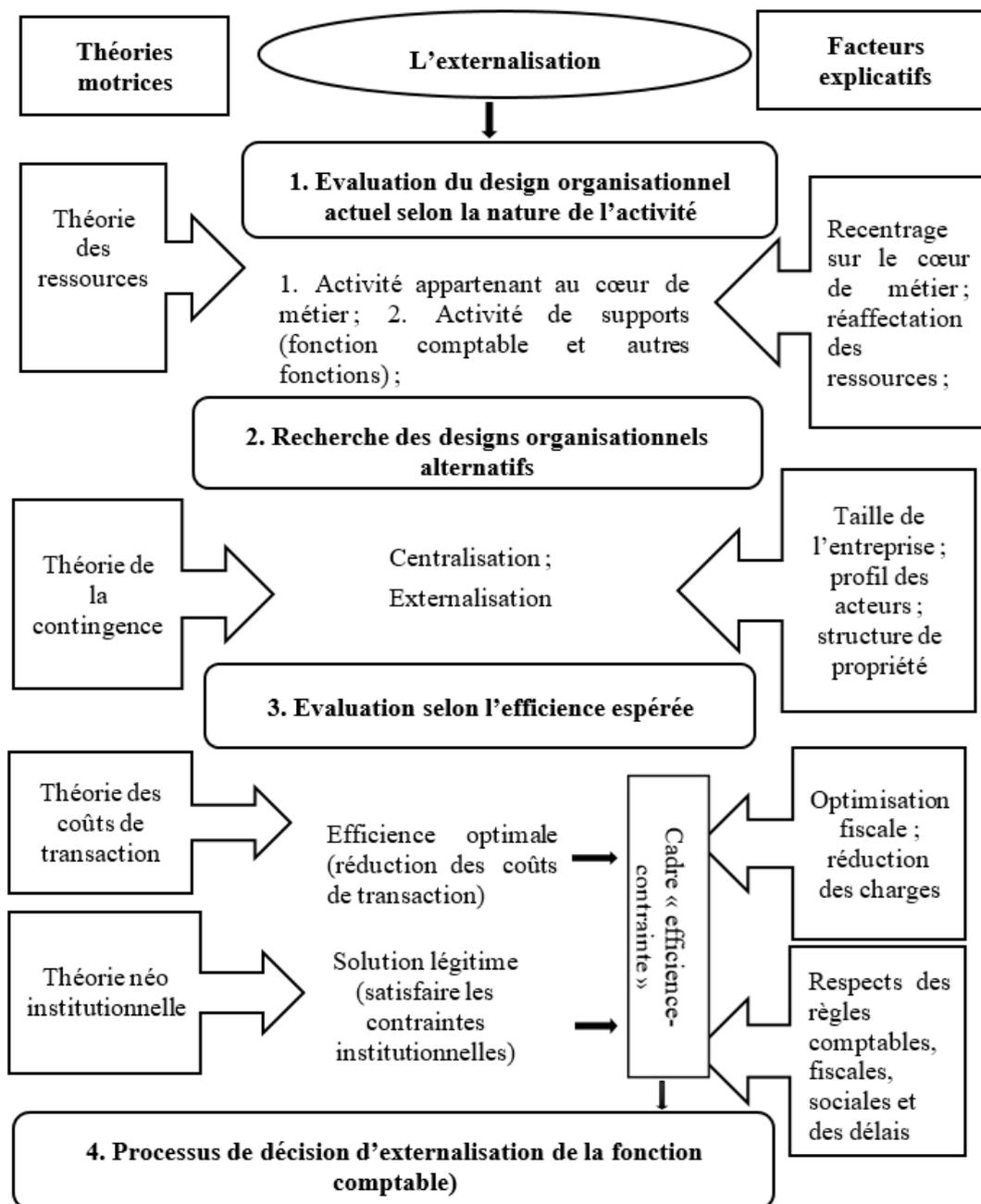


Fig. 1. Modèle d'analyse de la décision d'externalisation en contexte de PME

Source: Auteur

Sur la base de ce modèle conceptuel d'analyse de la décision d'externalisation, nous avons formulé les propositions de recherche suivantes:

Proposition 1: La réduction des coûts de transaction explique la décision des entreprises à externaliser leur fonction comptable;

Proposition 2: Les contraintes de ressources et institutionnelles poussent les entreprises à externaliser leurs fonctions comptables;

Proposition 3: Les facteurs de contingence influencent la décision des entreprises à externaliser leur fonction comptable.

3 MÉTHODOLOGIE

Nous présentons dans cette partie d’une part le positionnement de recherche, et d’autre part la démarche méthodologique de notre étude.

3.1 POSITIONNEMENT DE RECHERCHE

Dans le but d’identifier les facteurs qui influence la décision des entreprises à externaliser leur fonction comptable, nous avons fait le choix de la méthode qualitative exploratoire. Car elle cadre bien avec le paradigme de recherche interprétativisme. En effet, les recherches qualitatives sont pertinentes lorsqu’on veut comprendre un phénomène à l’aide des acteurs sur le terrain. C’est-à-dire lorsqu’on veut comprendre un phénomène à partir de son cadre naturel (Giordano 2003). Suivant cette logique, l’abduction est le mode de raisonnement qui sied à notre étude. En effet, il consiste à inférer des causes probables à un fait observé. Autrement dit, il s’agit d’établir une cause la plus vraisemblable possible à un fait constaté et d’affirmer, à titre d’hypothèse, que le fait en question résulte probablement de cette cause. Comme l’affirme Dumez (2012), l’abduction ne porte que « sur ce qui peut » ou « sur ce qui est possible »; contrairement à la logique déductive qui procède par nécessité, la conclusion étant impérativement présente dans les prémisses. Par conséquent, les propositions de recherche formulées ci-dessous pourraient être affirmer, infirmer, modifier ou supprimer (Koenig, 1993).

3.2 DÉMARCHE MÉTHODOLOGIQUE DE L’ÉTUDE

Nous avons collecté nos données de janvier à février 2023 dans les villes de Yaoundé et de Bafoussam. Ce choix se justifie par le fait qu’elles sont après Douala le lieu qui regorgent le plus d’entreprise dans le tissu économique national camerounais, soit respectivement et 33,45%, 23.85 % et 3.12 %. Notre échantillon d’étude est constitué de l’ensemble des PME qui externalisent leur fonction comptable. Cependant, notre unité d’analyse est composé de 20 individus tous acteurs du processus d’externalisation de la fonction comptable comme l’indique la figure ci-dessous.

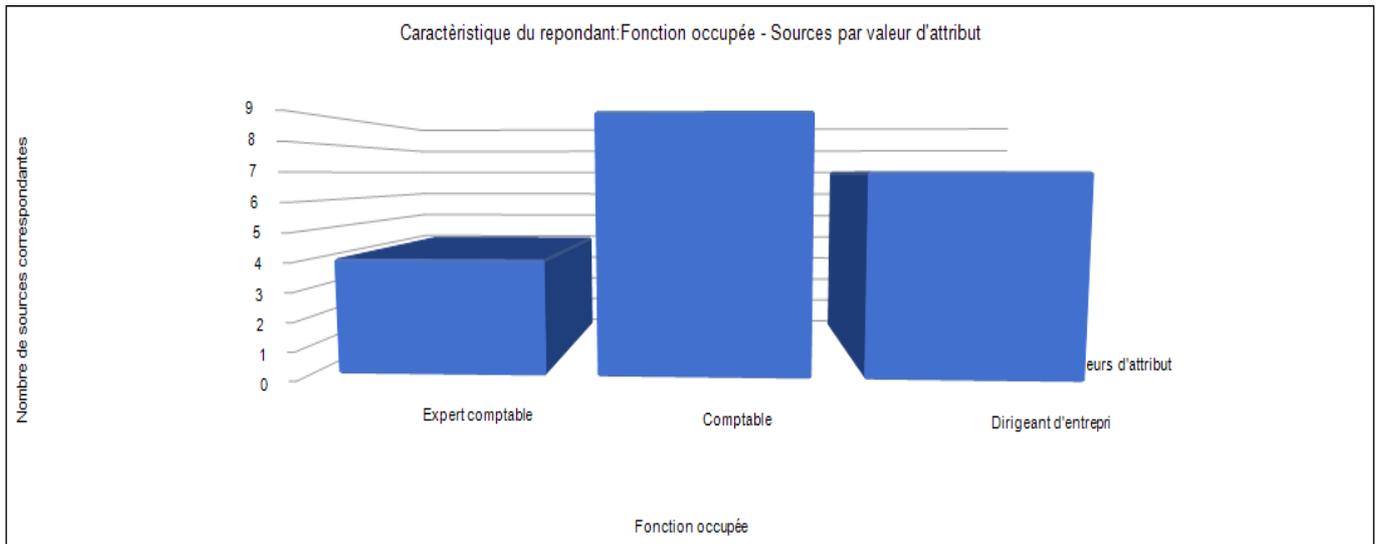


Fig. 2. Caractéristiques des répondants

Source: NIVIVO

La figure ci-dessus met en exerce la fonction occupée par nos différents répondants. Nous avons interviewé 07 dirigeants d’entreprises, 04 experts-comptables et 09 comptables externes.

Le mode de collecte des données utilisé est la méthode des entretiens individuels semi-directifs. Le caractère semi-directif des entretiens laisse la liberté aux répondants d’aller et de venir au gré des sujets l’affectant directement. L’outil utilisé pour réaliser les interviews est le guide d’entretien. Les entretiens ont duré entre 25 min et 2 heures de temps. Ils se sont déroulés lors des pauses déjeuners, à des heures précises après obtention des rendez-vous. D’autres ont été faits pendant des heures d’activités quand la rencontre était inopinée. Durant les entretiens, nous adoptons une posture positive, attentive et d’écoute

afin de cerner les discours des personnes interrogées. Au total nous avons interrogé 20 personnes après avoir contacté 35 personnes à l'aide de WhatsApp, appels téléphoniques, demande d'audience et système de mailing.

Il convient de noter que l'obtention des entretiens n'a pas toujours été évident. Il a fallu attendre des fois jusqu'à une semaine pour avoir un entretenu. Dans certains cas, même le jour de l'échange, il fallait encore patienter entre 1 h à 3 h d'horloge pour être reçu. Toutefois, c'est uniquement l'atteinte du seuil de saturation théorique qui nous a poussé à arrêter (Glaser et Strauss 1967). En effet, la recherche d'information s'est arrêtée à l'issue de 20 entretiens car les réponses devenaient redondantes. Ces entretiens ont été enregistrés à l'aide d'un téléphone portable; l'objectif étant de pouvoir faire des relances une fois que nous identifions des idées dans le discours des personnes interrogées.

L'analyse thématique a été retenue comme technique d'analyse. En effet, « l'analyse de contenu repose sur le postulat que la répétition d'unité d'analyse de discours (mots, expressions ou significations similaires, phrases, paragraphes) révèle les centres d'intérêt, les préoccupations des auteurs du discours » (Allard-Poésie et al., 2007). L'objectif étant de recueillir et d'analyser l'avis des différents acteurs interrogés. Le logiciel de traitement utilisé est NVIVO 2010. Nous discutons dans la suite les résultats issus de l'étude empirique.

4 PRÉSENTATION ET DISCUSSION DES RÉSULTATS

Il ressort de l'analyse de nos données que plusieurs facteurs peuvent influencer la décision des PME à externaliser leur fonction comptable comme l'indique la figure ci-dessous à savoir: les coûts, les compétences et le recentrage sur le cœur de métier, les pressions fiscales et les contingences. Nous discutons chacun de ses résultats dans la suite.

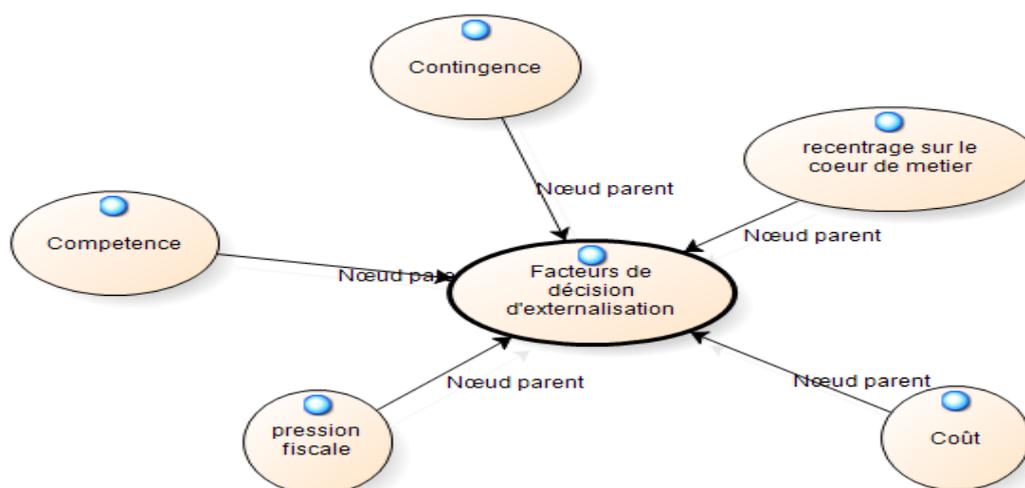


Fig. 3. Les facteurs explicatifs de la décision d'externalisation

Source: NVIVO

Notons D_i pour dirigeants d'entreprise, C_i comptables externes et E_i Expert-Comptable. Avec i le nombre de récurrence de personnes interviewées pour chaque cas, soit 07 dirigeants, 04 Experts-comptables et 09 comptables.

4.1 LA RÉDUCTION DES COÛTS DE TRANSACTION

Les entreprises ont recours à l'externalisation de leur fonction comptable pour deux raisons. D'une part pour obtenir la main d'œuvre à bas coûts, et d'autre part pour réduire ses charges.

4.1.1 EXTERNALISER POUR PROFITER DE LA MAIN D'ŒUVRE À BAS COÛTS

Dans le contexte de PME, les entités n'ont généralement pas les ressources financières qu'il faut pour pouvoir engager un comptable interne professionnel. Ceci étant, ils préfèrent externaliser leur fonction comptable pour profiter des économies

d'échelle auprès des cabinets comptables. Car leur activité appartient au « cœur de métier » et se traduit par des investissements spécifiques qu'ils effectuent dans le domaine.

Un interviewé affirme à cet égard, « Ah ces gens-là dérangent beaucoup, pour un petit travail qu'il va te faire, il va te demander 100 000 FCFA chaque fin de mois pourtant le cabinet n'est pas aussi cher que ça » (D4). Un autre répond: «. je mène quel genre d'activité pour payer un comptable. Ces gens-là dérangent beaucoup, tu vas lui donner un 80 000 ou 90 000 FCFA, il va trouver que c'est trop petit. » (D 7).

Cette vision est également partagée par les experts comme l'illustre cet extrait, «... il n'y a pas l'argent pour payer un comptable interne. Pour la majorité de mes clients ici c'est ça hein, ils n'ont pas la possibilité de payer un comptable interne. Or même en cabinet ce n'est pas facile, ils sont toujours en train de crier moyens financiers. » (C6). Un autre renchérit: «...s'ils doivent employer un comptable, on doit demander 150 000 ou 200 000 FCFA/mois, et ils seront incapables de payer...Voilà ce qui les pousse à le faire » (E3).

4.1.2 EXTERNALISER POUR RÉDUIRE SES CHARGES

Les entreprises recourent également à l'externalisation pour éviter de dépenser doublement à savoir le salaire mensuel du comptable et les charges afférentes aux obligations fiscales et sociales (acomptes mensuels, cotisations sociales, DSF). Un interviewé affirme par ailleurs: «...j'ai décidé de confier ma comptabilité à un cabinet d'expertise comptable. Parce que cela me revenait très cher de payer pour les déclarations et de payer les comptables, alors qu'avec 35000 chaque fin du mois il me gère tout cela et je suis tranquille. Si les impôts viennent c'est dedans, s'il y a problème, c'est dedans. » (D1).

Un expert interrogé partage la même idée: «... il y a également les motivations financières hein, que recruter un comptable interne peut coûter cher hein. Il faut payer sa rémunération, il faut payer ses cotisations sociales et bien d'autres. Souvent le raccourci c'est qu'ils externalisent » (C 2).

Ainsi, plusieurs entreprises préfèrent externaliser totalement leur comptabilité pour éviter de dépenser doublement pour le même service. En revanche, la réduction des coûts n'est pas le seul argument, la question des ressources est tout aussi importante.

4.2 LES RESSOURCES

La contrainte de ressources fait partir des principales difficultés que rencontrent les PME. Ainsi, les entreprises requièrent les services externes d'une part pour bénéficier de l'expertise des cabinets comptables, et d'autre part pour recentrer leur activité sur « le cœur de métier » (principale activité).

4.2.1 EXTERNALISER POUR PROFITER DES RESSOURCES EXTERNES

En effet, l'une des caractéristiques principales des PME est qu'elles ne disposent pas en leur sein en générale des comptables internes professionnels; celles qui en disposent n'ont nécessairement toujours pas la compétence. Parce que les recrutements sont faits le plus souvent sur la base des liens sociaux (familiarité, amitié, connaissances). Ainsi, elles peuvent aux travers de l'externalisation accéder à des compétences spécifiques, à une expertise qu'elles n'ont pas en interne. Par exemple, l'établissement des déclarations statistiques et fiscales, le paiement des acomptes, la gestion des contentieux fiscaux et l'optimisation fiscale.

Un interviewé répond à ce sujet: « De manière générale, les PME externalisent la fonction comptable très souvent parce que le promoteur est le comptable et qu'il n'a pas de compétence en management, il n'a pas de culture fiscale, il n'a pas de connaissance des règles imposées par le système de surface dans lequel il est, qui dans notre cas est le système comptable OHADA » (C 1). Un autre fait remarqué, «... ils estiment que dans les cabinets il y a plus de compétence, comme c'est leur travail, c'est-à-dire, qu'ils vont bien faire pour avoir plus de travail, autant de chose. Il y a la recherche de la compétence » (E1).

4.2.2 EXTERNALISER POUR RECENTRER LES RESSOURCES INTERNES

L'effectif réduit du personnel est également un attribut des PME. A cet égard, peu importe qu'on se trouve dans une externalisation totale ou partielle, les entreprises cherchent à utiliser rationnellement les ressources dont elles disposent. Pour cette raison, elles délèguent les tâches pour lesquelles elles ont peu ou prou de compétence au profit des activités en relation avec leur cœur de métier. C'est-à-dire, des activités qui leur garantissent un avantage concurrentiel.

Un interviewé affirme, «... mon comptable est beaucoup surchargé, et nous n'avons pas le temps de courir à gauche et à droite pour gérer des problèmes avec l'administration fiscale... Puisque le cabinet n'a rien d'autres que de faire cela, voilà pourquoi nous avons décidé de confier une partie de nos activités comptables pour ne pas s'embrouiller. » (D 2). Un autre nous répond: «. l'externalisation permet aux dirigeants de se concentrer sur leur business en laissant aux cabinets faire ce qu'ils connaissent. Euh, ce qui est curieux ce qu'on trouve toujours des gens qui veulent tout faire. Euh, quand elles rencontrent les difficultés, elles viennent toujours vers nous » (E 4).

L'externalisation de la fonction comptable est une stratégie qui permet aux PME de gérer rationnellement les ressources qu'elles disposent. Pour ce faire, les entreprises conservent en interne les activités à forte valeur ajoutée, et y concentrent toutes leurs ressources; et externalisent celles à faibles valeur ajoutée dont l'activité comptable à des cabinets qu'elles jugent plus compétents. La pression fiscale influence également la décision des entreprises.

4.3 LA PRESSION FISCALE

La réduction de coûts et l'allocation des ressources reviennent abondamment parmi les arguments mis en avant pour expliquer la décision d'externalisation de la fonction comptable. Toutefois, la pression fiscale, les contrôles fiscaux et la crainte des redressements fiscaux constituent en générale les effets déclencheurs de cette décision. Comme l'ont souligné Holmes et Nicholls (1998), dans les PME, la comptabilité obéit plus à un souci de communication fiscale, le seul actionnaire étant l'Etat. Ce sont d'abord les pressions légales et réglementaires dues aux respects des obligations fiscales et sociales qui poussent les PME à confier leur comptabilité à des services externes plus spécialisés. Les sanctions fiscales inhérentes aux non respects des lois et règlements contraignent les entreprises à s'y conformer.

Un répondant affirme: « Ce sont les agents des impôts, ils m'avaient vu jusqu'à aller dire, j'étais une vache ou chacun venait extraire son lait... Parce que les gens des impôts là dérangent, ils dérangent beaucoup jusqu'à. Un peu un peu demande d'explication, quand on change le chef des impôts, celui qui arrive vient avec les contrôles... Sinon depuis que je traite avec les cabinets comptables cela a un peu baissé même comme ça ne peut pas manquer tu connais les gens là nooh. » (D 4). Un autre interviewé affirme: « Moi je dis qu'ils cherchent juste à éviter les redressements fiscaux, et non l'image fidèle de l'entreprise » (E 1).

Le respect des obligations fiscales et sociales, la crainte du contrôle et des redressements fiscaux poussent les PME à confier leur fonction comptable à des services externes plus spécialisés.

4.4 LES FACTEURS DE CONTINGENCES STRUCTURELS ET COMPORTEMENTAUX

Les résultats obtenus mettent en exergue le fait que certains facteurs de contingence structurelle et comportementale influencent la décision des entreprises à externaliser leur fonction comptable. En effet, parmi les facteurs de contingence structurelle, la taille de l'entreprise occupe une place importante. Les petites et moyennes entreprises sont celles qui externalisent le plus leur comptabilité comme nous le révèle notre enquête de terrain. Un interviewé nous répond à ce sujet: « « Pour moi je trouve que pour les petites structures comme les nôtres si, c'est mieux d'externaliser totalement sa fonction comptable » (C1). Une autre ajoute: « Ce sont les grandes entreprises qui ont les moyens pour payer un comptable. Moi j'ai mon cabinet comptable qui se charge de gérer ma comptabilité » (C 7).

Le profil des acteurs influence également cette décision. Les PME sont caractérisées en générale comme ayant des structures de propriété familiale. Par conséquent le recrutement des comptables internes ne s'opère pas généralement sur la base des compétences mais des affinités (parentales, connaissances, amitiés). Ce qui pousse de ce fait les entreprises à externaliser leur fonction comptable. Plusieurs avis ont été recueillis sur la question. Un répondant affirme: « Parce que parfois les dirigeants et les comptables qu'on prend ne sont pas compétents, parce que certains sont des entreprises familiales, ils n'ont pas formé leur comptable à faire le travail » (C 9). Emboitant la même idée, un autre affirme: «... or comme nous connaissons, souvent dans les entreprises, tu connais comment on procède pour recruter les gens, c'est souvent les membres de la famille. Souvent tu vois c'est parce qu'on le paie moins cher... » (C 8).

En définitive, la faible instruction des dirigeants en matière comptable et fiscale, le fait que dans les PME les comptables sont recrutés en majorité sur la base relationnelle et non de leur compétence expliquent également la décision des entreprises à externaliser leur fonction comptable.

Dans l'ensemble des facteurs de décision évoqués, il convient de préciser ceux qui retiennent le plus l'attention de nos répondants (Dirigeants d'entreprises, Experts-comptables et Comptables).

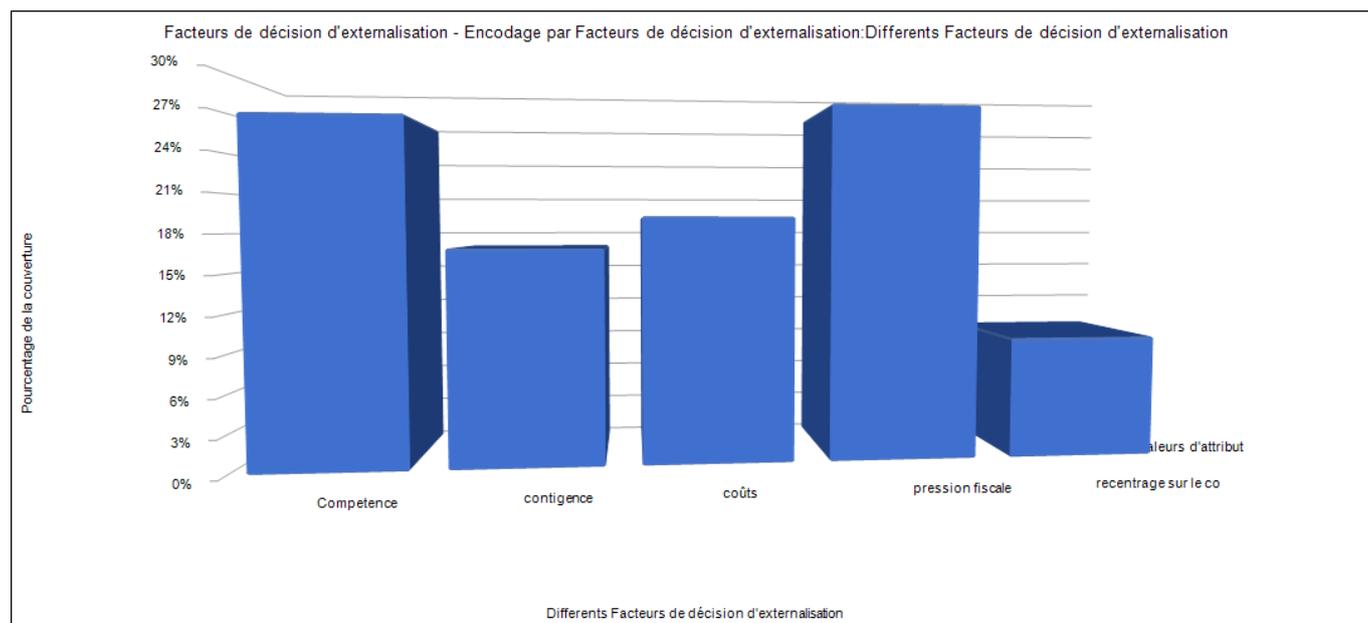


Fig. 4. Le pourcentage de couverture des différents Facteurs

Source: NVIVO

La figure ci-dessous présente chaque facteur en fonction de son pourcentage de couverture. Il ressort qu'au Cameroun d'après nos différents interviewés que peu importe le type d'externalisation (totale ou partielle) en contexte des PME, c'est-à-dire quand la PME disposent d'un comptable interne ou non; les PME externalisent leurs fonctions comptables à cause de la pression fiscale (28,05%), à la recherche des compétences qu'elles ne disposent pas en interne (26,90%), pour réduire leurs coûts (19,29%), à cause des facteurs de contingence (16,84%), enfin pour se concentrer sur leur activité principale (9,56%).

5 CONCLUSION

En somme, il était question pour nous de déterminer les facteurs qui influencent la décision des PME à externaliser leur fonction comptable. Le cadre théorie mobilisé conduit à valider toutes nos propositions. En effet, l'étude empirique montre que la réduction des coûts, l'allocation efficace des ressources et les pressions fiscales conduisent les entreprises à externaliser leur fonction comptable. En outre, il existe également certains facteurs de contingence structurels et comportementales qui influencent cette décision.

Concernant les facteurs de contingence structurelle, on observe que la taille de l'entreprise influence le choix des entreprises à recourir à l'externalisation. Les petites et moyennes entreprises ayant en général un effectif réduit externalisent en totalité leur fonction comptable; à contrario, les grandes entreprises disposant des ressources (matériels, humaines, financières) pour gérer leur comptabilité le font partiellement.

Parlant des facteurs de contingences comportementaux, on a noté que le profil des acteurs du domaine comptable et la structure de propriété des entreprises influencent le recours à l'externalisation. En d'autres termes, dans les PME, le promoteur est souvent lui-même le propriétaire-dirigeant, et il s'entoure régulièrement des membres de sa famille. Or ces derniers n'ont habituellement pas le niveau requis pour tenir une bonne comptabilité du fait de leur faible instruction en la matière. Ils sont donc contraints à défaut de recruter un comptable, dès fois plus coûteux, d'externaliser leur fonction comptable.

Ces conclusions sont d'autant plus pertinentes dans la mesure où les PME font face à de nombreuses difficultés aux quotidiens dans la gestion de leur activité, et par ricochet la tenue de leur comptabilité (Temomo; 2023). Selon Hounkou (2016), plusieurs raisons peuvent expliquer cette situation: 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.

Puisqu'il s'agit d'une recherche qualitative, il lui est souvent reprochée la validité externe des résultats produits, c'est-à-dire, au-delà de la base empirique à partir de laquelle ces connaissances ont été élaborées (Avenier et Thomas, 2012). Cette

étude préalable donne ainsi la voie à une étude quantitative, ce qui permettra d'avoir un échantillon représentatif sur le plan statistique.

REFERENCES

- [1] Agbèdè, O.P.C., Hounkou, C.E. (2022), « Décision d'Externalisation de la fonction comptable comme alternative de la performance des PME », *Revue AME* Vol 4, No 4, pp 76-95.
- [2] Allard-Poesi F. et Maréchal C. (2007), « Construction de l'objet de recherche », in Thiétart R.-A. et al. (éds), *Méthode de recherche en management*, Dunod, Paris, 4e édition.
- [3] Avenier M.J., Thomas C. (2012), « A quoi sert l'épistémologie dans la recherche en Sciences de gestion ? », *Le Libellio à AEGIS*, Vol. 8, n° 4, pp. 13-27.
- [4] Barthélémy J., (2001a), *Stratégie d'externalisation*, paris: *Dunod*.
- [5] Barthélémy J., (2004a), « Comment réussir une opération d'externalisation », *Revue française -de gestion*, N151, p. 9-30.
- [6] Barthélémy J., (2004a), « Comment réussir une opération d'externalisation », *Revue française -de gestion*, N151, p. 9-30.
- [7] Barthélémy J., (2004b), « La performance des opérations d'externalisation: Une analyse empirique des déterminants », In 13^{ème} conférence de l'AIMS, 2, 3 et 4 juin, Vallée de seine. Normandie: AIMS, 23p.
- [8] Barthélémy, J., Donada C., (2007)., « Décision et gestion de l'externalisation », *Revue française de gestion*, 8: 117, p. 101-111.
- [9] Bimeme B.I., Um G.T. (2018), « Les déterminants de la manipulation des informations comptables et financières: le cas des entreprises Camerounaise », 3^e *Journée d'étude Africaine en Comptabilité et Contrôle*.
- [10] Chabrak N., (2000), « Etude des politiques comptables dans les organisations: une théorie socio cognitive de l'enaction », *Thèse juin 2002, paris IX Dauphine*.
- [11] Chanson, G. (2014), « Externalisation et théorie des coûts de transaction: analyser un phénomène dynamique avec une théorie statique ? », *Management international/International Management/ Gestion Internactional*, 18 (2), 181-194.
- [12] Chapellier P., (1997), « Profils de dirigeants et données comptables de gestion en PME. *Revue Internationale P.M.E.*, 10 (1), 9-41.
- [13] DiMaggio P. J., Powell W.W., (1983), « The Iron Cage Revised: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organization Fieds », *American Sociological Review*, n°48-2, p. 147-160.
- [14] Djoumessi F. (2015), « Comportement fiscal des entreprises: une perspective théorique », *Revue Camerounaise de Management*, n° 30, pp. 67-88.
- [15] Dumez H., (2012), « Qu'est-ce que l'abduction, et en quoi peut-elle avoir un rapport avec la recherché qualitative ? », *Le Libellio d'A egis*, vol. 8, n° 3, pp. 3-9.
- [16] Elidrissi A., (2006), « L'externalisation, une logique de déploiement d'activité au service de le relation client – cas de la banque », *Management et avenir*, 4: 10, p. 25-37.
- [17] ElOmari O., Mahzoum A. (2020), « Les déterminants du succès de l'externalisation: Une revue de littérature », *Revue des Sciences de Gestion*, Vol.3, n° 4, pp. 520-544.
- [18] ElOmari O., Meziouni B. (2021), « Réussir l'opération d'externalisation logistique: analyse empirique des déterminants du succès », *Revue Internationale des Sciences de Gestion* « Volume 4: Numéro 4 », pp: 915 - 943.
- [19] Franzil M.Y., (2006), « Les apports de la théorie des ressources à la théorie d'internalisation-externalisation d'activités logistiques: application d'une étude de cas multiples dans le secteur de l'industrie laitière française », *Colloque Meta V* « Nouvelles régulation, normalisation et dynamiques organisationnelles », Metz et Nancy, novembre.
- [20] Gandja S. V., (2011), « Les choix stratégiques d'externalisation des services comptables dans une économie en développement », *Revue Recherche en Sciences de Gestion*, N° 87, p. 45-65.
- [21] Gandja S. V., Ipoumb G., (2016), « Contingences structurelles et pratiques comptables des PME dans une économie africaine en développement: le cas du Cameroun », *Management & Sciences Sociales*, Kedge Business School, 2016, Contextualisation: pratiques et enjeux, 20, pp. 18-38.
- [22] Gandja S. V., Ipoumb G., (2016), « Contingences structurelles et pratiques comptables des PME dans une économie africaine en développement: le cas du Cameroun », *Management & Sciences Sociales*, Kedge Business School, 2016, Contextualisation: pratiques et enjeux, 20, pp. 18-38.
- [23] Geyer D., (1996), « L'externalisation de tout ou partie de la fonction informatique de l'entreprise », thèse de doctorat, *IAE de Lille*.
- [24] Geyer D., (2007), « L'externalisation offshore de système d'information », *Revue française de gestion*, 177: 8, p.129-139.
- [25] Giordano Y., (2003), « Les spécificités des recherches qualitatives », in Giordano Y. (éd), *Conduire un projet de recherche. Une perspective qualitative*, *Editions Management & Société*, Caen, pp. 11-39.
- [26] Glaser, B.G., Strauss A.L. (1967), « The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative », *Colombelles: EMS*, 211-214.

- [27] Holmes S. & Nicholls D., (1988), An analysis of the use of accounting information by Australian small business, *Accounting and Business Research*, 19 (74), 143-150.
- [28] Hounkou Emmanel C., (2016), « Faut-il externaliser la fonction comptable des entreprises Béninoises ? », *Revue Africaine*, Numéro 6, 2016.
- [29] Huynh T. et Tondeur H., (2011), « gérer les risques d'externalisation », *Revue Française de Comptabilité*, N° 443 du mois de mai.
- [30] Ilidrissi A., (2006), « L'externalisation, une logique de déploiement d'activité au service de la relation client- cas de la banque », *Management et avenir*, 4: 10, p. 25-37.
- [31] Jmal A. et Halioui K., (2011), « La décision d'externalisation de la fonction comptable: facteurs explicatifs dans le contexte tunisien », *Comptabilité- Economie et Société*, Montpellier, pp. 1-30.
- [32] Koenig G., (1993), Production de la connaissance et constitution des pratiques organisationnelles, *Revue de Gestion des Ressources Humaines*, 9, 4-17.
- [33] Lopez O.L. & Hiebl M.R.W., (2015), Management accounting in Small and medium-sized enterprises: current knowledge and avenues for further research, *Journal of Management Accounting Research*, 27 (1), 81-119.
- [34] Macneil I. R., (1980), *The New Social Contract, An Inquiry into Modern Contractual Relations*, CT: Yale University Press.
- [35] Meyer J.W. Rowan B., (1997), « Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony », *American Journal of Sociology*, Vol. 83, n°2, september, pp. 340-363.
- [36] Minko G.F., (2016), « Les déterminants des normes comptables dans les entreprises: étude des cas du Cameroun », *Revue Camerounaise de Management*, n° 32, pp. 35-60.
- [37] Mintzberg H., (1982), « Structure et dynamique des organisations », *Les Editions d'Organisation*, Paris, 1982.
- [38] Ngantchou A., Elle N.T., (2018), « La manipulation des chiffres comptables en contexte africain: la pertinence de l'hypothèse des « Coûts politiques » », In *Transitions numériques et Comptabilité*, 39^e Congrès de l'AFC, Mai 2018, Nantes, France.
- [39] Ngongang D., (2006), « Profil du dirigeant et facteurs déterminants du système d'information comptable et des pratiques comptables des entreprises tchadiennes », *Comptabilité, Contrôle, Audit et Institutions* (s).
- [40] Penrose E., (1959), *The theory of the growth of the firm*, Wiley, New York.
- [41] Porter M., (1986), *L'avantage concurrentiel*, InterEditions, Paris, 647p.
- [42] Quélin B., (1997), « L'Outsourcing: Une approche par la théorie des coûts de transaction », *Réseaux* n° 84.
- [43] Quinn B. et Hilmer F., (1994), « Strategie outsourcing » *Sloan Management Review*, p.43-55. Tort E., (2003), *Organisation et management des systèmes comptables*, les Editions Dunod, 264 pages.
- [44] Roberts P. W et Greenwood R., (1997), « Integrating transaction cost and institutional theories: toward a constrained-efficiency framework for understanding organizational design adoption », *Academy of Management Review*, Vol. 22, n° 2, 346-373.
- [45] Saha S.C., et Ndjetcheu L., (2020), « Les entreprises implantées au Cameroun manipulent-elles leurs résultats pour éviter de publier les petites pertes ? », *Research Journal of Finance and Accounting*, ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 (Online), Vol. 11, n° 2.
- [46] Souleymanou K., Degos J-G, (2016), « Légimité d'externalisation de la fonction comptable dans les PME Africaines: Faire produire le « Bon » ou le « Vrai » Chiffre ? *Revue du Financier*. P. 1-15.
- [47] Souleymanou K., Degos J-G, (2018), « Légimité d'externalisation de la comptabilité: Faire produire le « Bon » ou le « Vrai » Chiffre ? *Revue du Financier*.
- [48] Stolowy H., Breton G., (2003), La gestion des données comptables: une revue de la littérature. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 2003, 9 (1), p. 125-151.
- [49] Temomo W. et al., (2023), « Le basculement du SYSCOHODA vers les normes IAS/IFRS, enjeux et perspective dans les entités de l'Afrique Subsaharienne: Un mariage ou un divorce ? *Recherches en Sciences de Gestion*, 2023/1 N° 154, P. 127-150.
- [50] Tiona W. J-H. et al., (2020), « Facteurs de contingence et Difficultés d'adaptation au système comptable OHADA révisé par les PME Camerounaise », *Revue Internationale du Chercheur* « Volume 1: Numéro 2 » pp: 170-193.
- [51] Watts R.L. et Zimmerman J.L., (1986), « Positive accounting theory », *Prentice-Hall, Englewood cliffs*.
- [52] Wernerfelt B., (1984), « A resource-based view of the firm », *Strategic Management Journal*, vol. 5, p. 171-180.
- [53] Williamson O., (1985), « The economic institutions of capitalism », New York: Free Press.
- [54] Williamson O., (2008), « Outsourcing: Transaction Cost Economics and Supply Chain Management », *Journal of Supply Chain Management: A Global Review Purchasing & Supply*, Vol. 44 Issue 2, p5-16.