



HAL
open science

L'ADOPTION DES OUTILS DE CONTRÔLE DE GESTION DANS LES CABINETS D'EXPERTISE COMPTABLE

Assane Ndao, Emmanuelle Cargnello-Charles

► **To cite this version:**

Assane Ndao, Emmanuelle Cargnello-Charles. L'ADOPTION DES OUTILS DE CONTRÔLE DE GESTION DANS LES CABINETS D'EXPERTISE COMPTABLE. Comptabilité, Contrôle et Audit des invisibles, de l'informel et de l'imprévisible, May 2015, Toulouse, France. pp.cd-rom. hal-01188832

HAL Id: hal-01188832

<https://hal.science/hal-01188832v1>

Submitted on 31 Aug 2015

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

L'ADOPTION DES OUTILS DE CONTRÔLE DE GESTION DANS LES CABINETS D'EXPERTISE COMPTABLE

Assane NDAO

Enseignant Chercheur à l'École Supérieure Polytechnique de Dakar
assane.ndao@esp.sn

Emmanuelle CARGNELLO-CHARLES

Maître de Conférences à l'Université de Pau et des Pays de l'Adour, HDR.
emmanuelle.cargnello@univ-pau.fr

Résumé :

Les outils de contrôle de gestion ont été d'abord développés dans les entreprises industrielles. Aujourd'hui, la croissance des activités de service comme les cabinets d'expertise comptable pose le problème de l'instrumentation du contrôle de gestion dans ce secteur très particulier. L'objectif de cet article est d'étudier les facteurs explicatifs d'une faible adoption des outils de contrôle de gestion dans les cabinets d'expertise comptable. L'étude a été réalisée dans deux cabinets de grande taille et huit cabinets de petite taille.

Mots clés : adoption, contrôle de gestion, organisation professionnelle.

Abstract:

Management control tools were first developed in industrial enterprises. Today, the growth of service activities such as accounting firms raises the problem of the instrumentation of management control in this very specific sector. The objective of this paper is to study the factors explaining a low adoption of management control tools in accounting firms. The study was conducted in two firms large and eight small firms.

Keywords: adoption, management control, professional organization.

Introduction

Le secteur des entreprises de services a connu une croissance majeure ces dernières années (Kaplan et Atkinson, 1998). La problématique du contrôle de gestion dans ces entreprises commence à gagner une place importante dans le champ de la recherche en sciences de gestion. Des chercheurs (Meyssonnier, 2011 ; Chenhall, 2003) notent que le contrôle de gestion des activités de services n'est pas aussi développé que dans le secteur industriel. Ce constat peut être expliqué par le fait que l'industrie des services a été moins exposée à la concurrence et donc moins contrainte à développer des outils de contrôles (Ashton, Hopper, et Scapens, 1995 ; Kaplan et Norton, 1996 ; Kaplan et Atkinson, 1998). Par comparaison, le développement des moyens de contrôle de l'activité dans le secteur industriel a été stimulé par une forte concurrence, par une série d'innovations et de nouveaux modes de travail (Johnson et Kaplan, 1991 ; Loft, 1995 ; Drucker, 1993 ; Anderson et Mc Adam, 2004). Il faut ajouter qu'une série de facteurs montre les spécificités des entreprises de service qui peuvent constituer une contrainte pour le développement d'outils de contrôle de gestion dans les organisations. Il s'agit notamment de la nature intangible du service produit, le caractère simultané entre la production et la consommation du service, et le fait que les entreprises de services ne peuvent pas « stocker » les services non utilisés (Fitzgerald, Johnston, Brignall, Silvestro et Voss, 1991).

Les cabinets d'expertise comptable ont connu une évolution rapide de leur environnement. Ils doivent s'adapter à un environnement en perpétuelle mutation économique, technologique, réglementaire. Dans ce contexte, les outils de contrôle de gestion prennent tout leur sens et devraient permettre de s'orienter vers un cabinet mieux organisé, d'optimiser les missions, de mieux évaluer et valoriser le travail de chaque collaborateur.

La problématique de cette recherche fait référence à ce besoin d'outils de contrôle de gestion dans les cabinets d'expertise comptable. Elle peut être formulée ainsi : quels sont les facteurs explicatifs d'une faible adoption des outils de contrôle de gestion dans les cabinets d'expertise comptable ? Pour réaliser ce travail, nous avons mobilisé une méthodologie qualitative exploratoire. Cette étude a été réalisée dans 10 cabinets de taille différente : deux cabinets de grande taille et huit cabinets de petite taille.

Nous allons présenter dans une première partie la problématique de l'adoption des outils de contrôle de gestion dans les entreprises de service. Dans une deuxième partie nous discuterons de l'approche classique ou avancée des outils de contrôle de gestion en présentant en même

temps les outils de contrôle de gestion dans les cabinets d'expertise comptable. Dans la troisième partie nous décrirons la méthodologie de cette recherche. La quatrième partie sera consacrée à la description et à l'analyse des cas suivant la taille des cabinets. Et enfin, une cinquième partie présentera une discussion sur l'adoption des outils de contrôle de gestion selon la taille des cabinets.

1. La problématique de l'adoption des outils de contrôle de gestion dans les bureaucraties professionnelles

L'adoption des outils de contrôle de gestion peut se heurter à plusieurs contraintes. La première contrainte est liée aux caractéristiques des entreprises de services dont les cabinets d'expertise comptable font partie. Et, la deuxième contrainte peut être liée à l'utilisation de ces outils par rapport à la taille de ces organisations.

Pour Mintzberg (1990), l'organisation professionnelle se base sur les qualifications et le savoir des collaborateurs (opérateurs professionnels). Les professionnels travaillent de manière autonome sous le contrôle de la profession (l'Ordre des Experts Comptables par exemple pour les cabinets d'expertise comptable). Trois caractéristiques¹ principales sont souvent citées dans les organisations de services : une production intangible (impalpable), un lien indissociable entre le producteur (le professionnel) et le client, et le processus de traitement de l'information.

La première caractéristique est que la production est impalpable (intangibile). Comme Sasser, Olsen et Wyckoff (1978) l'ont indiqué, le service est périssable et son inventaire impossible. Le service est consommé immédiatement ou perdu à jamais, contrairement à une production tangible faite par une usine de production. Fitzgerald et al. (1991) poursuivent, en ajoutant que le résultat du service est rarement le même (hétérogénéité), la production et la consommation sont simultanées et un inventaire est impossible à faire car le service est périssable (Fitzgerald et al., 1991).

La seconde caractéristique est que le service nécessite d'avoir un employé qui interagit avec le client pour que le service délivré soit complet (Fuchs, 1968). Il existe une influence

¹ Ainsi, Meyssonier (2011) avance quatre caractéristiques des entreprises de services qui les différencient fortement des entreprises industrielles. Ces caractéristiques sont regroupées sous le sigle IHIP : le caractère immatériel (Intangibility) ; la faible standardisation (Heterogeneity) ; la production et la consommation simultanées (Inseparability) ; le stockage impossible (Perishability).

mutuelle dans l'interaction entre le client et l'employé (Pickle et Friedlander, 1978 ; Schneider, Parkington et Buxton, 1980).

La troisième caractéristique des entreprises de services est le processus de traitement de l'information dans ces organisations. Bell (1973) note que les usines de production travaillent sur des produits transformables, tandis que les entreprises de service travaillent avec les personnes (clients), ce qui nécessite un fonctionnement à travers les technologies de communication et de la connaissance. Ainsi, les organisations de services doivent incorporer en priorité des informations vitales provenant spécialement de leurs clients.

La taille des organisations peut aussi constituer une contrainte pour l'adoption des outils de contrôle de gestion. Nobre (2001) a évoqué le rôle de la taille de l'organisation face à l'utilisation des outils de contrôle. En effet, pour l'auteur les évolutions et le développement des outils de contrôle de gestion comme par exemple *l'Activity Based Costing*, le *target-costing* ou le *benchmarking*, concernent pour la majorité les grandes entreprises.

Ducrocq et al., (2012) soulignent l'existence de système de contrôle de gestion englobant des outils de contrôle formels et informels (Otley, 1980 ; Bisbe et Otley, 2004).). Comme outils de contrôles formels, la comptabilité de gestion constitue toujours une référence forte (Merchant et otley, 2007). Mais, Il est souvent dénoncé l'utilisation ou la focalisation des outils de contrôle financiers donc formels au détriment de ceux informels (Chenhall et Euske, 2007 ; Chenhall, 2003 ; Ducrocq et al., 2012).

Parmi les modes de contrôles informels, le contrôle professionnel peut être qualifié de contrôle externe. Le comportement professionnel est guidé par des processus d'autocontrôles et de contrôles sociaux imposés par des individus appartenant au groupe professionnel (Orlikowsky, 1991). Concernant les formes de contrôles sociaux tels que la sélection et la socialisation, Pratt et Beauliau (1992) soulignent que par la sélection et la socialisation, les cabinets d'expertise comptable modifient les valeurs des individus dans le sens souhaité par l'entité. Ce processus de sélection et de socialisation permet aux collaborateurs de s'approprier les valeurs et les normes de fonctionnement des cabinets d'expertise comptable.

2. Les outils de contrôle de gestion dans les cabinets d'expertise comptable : entre approche classique ou avancée

Carassus (2006) propose une étude sur l'existence des outils de contrôle dans un cabinet d'expertise comptable de taille moyenne. Dans cette recherche, l'auteur a décrit les principales insuffisances de ces outils face aux mutations de leur environnement. Les outils sont axés autour de la fixation des objectifs, la gestion des ressources humaines et le suivi des réalisations. Pour ce qui est de la fixation des objectifs, les outils existants et utilisés sont une démarche budgétaire, l'organisation des équipes et des plannings. En ce qui concerne la gestion des ressources humaines, la gestion de la formation se fait par un suivi inventorié dans un tableau pour préserver l'historique, des prises de notes sont effectuées par le responsable pour les entretiens individuels. Enfin pour le suivi des réalisations, les outils utilisés sont la gestion du temps et des indicateurs quantitatifs souvent financiers qui permettent une vérification de l'avancement des travaux et un contrôle budgétaire en calculant les écarts entre les prévisions et les réalisations.

Pendaries et Pendaries (2012) constatent que les outils rencontrés dans les cabinets sont fondés sur des approches traditionnelles de comptabilité analytique comme par exemple le coût horaire, le coût complet, le coût partiel. Le contrôle du profit est effectué par le temps passé sur les dossiers. Ce qu'ils nomment le système de pilotage par les coûts horaires. L'indicateur utilisé est alors la marge sur coût variable, ou bien la marge sur coût direct. Les charges dans un cabinet sont majoritairement composées de charges fixes de personnel. C'est pourquoi les cabinets d'expertise accordent une importance particulière aux heures passées sur les dossiers par les collaborateurs. Ainsi, la méthode des coûts partiels permet en calculant la marge sur coûts directs de mesurer la performance dans les cabinets. La méthode des coûts complets est plus difficile à mettre en œuvre car elle nécessite de choisir des clefs de répartition des charges indirectes qui sont souvent imprécises à cause de leur caractère arbitraire. Dans ce sens là, cette méthode est très peu retenue dans le calcul des coûts des missions.

D'autres outils de calcul ou de gestion des coûts plus avancés comme par exemple la méthode *Activity-Based Costing et Management (ABC/M)*, le *Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC)*, qui sera développé plus loin) et la méthode Unité de Valeur Ajoutée (UVA) ont été appliqués dans les cabinets d'expertise comptable. Ces instruments ont été proposés dans les grandes entreprises industrielles. La méthode ABC/M consiste à l'obtention d'une traçabilité

des coûts grâce à une imputation des charges indirectes aux objets de coûts en utilisant des inducteurs d'activité et de coûts (Chatelain-Ponroy et Sponem, 2007). Pour un cabinet d'expertise comptable, il s'agit de « *découper les ressources du cabinet en activité (saisi comptable, élaboration d'un dossier de travail, déclaration de TVA, etc...)* et de définir des inducteurs d'activités appropriés à chaque activité (une ligne de saisie, une déclaration TVA, une heure de révision, etc...). Ainsi l'expert comptable peut évaluer les coûts et analyser la rentabilité de chaque activité du cabinet » (Pendaries et Pendaries, 2012). Cependant, cette méthode présente des difficultés qui sont le découpage des ressources en activités, le choix approprié des inducteurs, et la mise à jour régulière du modèle (Sartre, 2009 ; Pendaries et Pendaries, 2012).

En ce qui concerne la méthode TD-ABC (*Time Driven-Activity Based Costing*) de Kaplan et Anderson (2008), elle est préconisée pour contrôler et gérer le temps. Cette méthode permet pour un cabinet d'expertise comptable de modéliser les coûts des processus, donc de définir des coûts standards (Sartre, 2009 ; Pendaries et Pendaries, 2012). En outre, Pendaries et Pendaries (2012) reprochent à cette méthode, une évaluation trop orientée sur les temps, avec en plus la difficulté de les mesurer.

Majoritairement utilisée dans les entreprises industrielles, la méthode UVA permet une répartition des charges sur une seule période de référence (De La Villarmois et Levant, 2005).

La méthode UVA consiste pour un cabinet d'expertise comptable en une optimisation de sa rentabilité, et ainsi de connaître de manière précise le résultat obtenu sur chaque mission. C'est une méthode permettant d'analyser les ressources du cabinet en scindant les types de missions par client ou par collaborateur (Gramond, 2003 ; Pendaries et Pendaries, 2012). Toutefois, il faut souligner que ces méthodes sont orientées vers une logique de calcul des coûts et représentent le plus souvent des mesures à court terme, en ne prenant pas en compte le changement rapide de l'environnement des organisations (Jonhson et Kaplan, 1991). D'ailleurs, Atkinson et al. (1997) notent que les mesures traditionnelles basées sur des données comptables ne suffisent plus car elles n'ont ni la précision, ni la solidité pour le management et le contrôle de gestion.

Carrassus (2006) propose une autre approche pour suivre la valeur dans un cabinet, celle du *Balanced Scorecard* (BSC) de Kaplan et Norton. Selon l'auteur, la mise en place d'outils de pilotage de la performance est justifiée par les nombreuses contraintes d'ordre économique, technologique et financière de l'environnement des cabinets d'expertise comptable. Pour

Meyssonnier (2011) l'une des caractéristiques des entreprises de service (dont les cabinets d'expertise comptable) est la gestion des relations étant donné que la prestation est coconstruite avec le client. Un outil comme le BSC (Kaplan et Norton, 2009) lui semble adapté à ce contexte des activités de service. Le BSC avec sa caractéristique multidimensionnelle regroupe divers indicateurs en interaction avec les différentes dimensions (financières ; commerciales et satisfaction du client ; processus de transformation et à la chaîne de valeur ; la connaissance et aux savoirs faire). Cappelletti (2010) considère que le BSC est un outil permettant d'appréhender la performance des organisations professionnelles réglementées, mais aussi des investissements immatériels. L'avantage du BSC est de traduire la stratégie en action (Brignall (2002). De ce fait, les mesures sont directement tirées de la stratégie. Ainsi, il s'agit d'un outil de management stratégique permettant l'implantation de la stratégie (Méric, 2003). Neely (2002) observe que la stratégie est une réaction aux opportunités et menaces de l'environnement. Dans ce sens, la compréhension du fonctionnement de l'environnement doit être le point de départ de sa mise en œuvre. Ainsi, le BSC peut être utile, car il représente un outil adapté à l'évolution d'un environnement complexe, en perpétuelle mutation, où les cabinets d'expertise comptable doivent rester compétitifs, flexibles et fournir une qualité de service à leurs clients. L'outil de pilotage doit être guidé par une rationalité technico-opérationnelle focalisée sur le service produit par l'expert comptable (ou le collaborateur), vers une gestion centrée sur le client.

3. Le cadre méthodologique

3.1. Méthodologie de recherche

Nous avons retenu une approche de type qualitative et exploratoire, sous forme d'études de cas, afin de bien appréhender l'environnement des cabinets d'expertise. Notre échantillon est composé de deux cabinets de grande taille et de huit cabinets de petite taille.

Malgré la réticence des responsables des cabinets d'expertise comptable à nous recevoir au démarrage, non seulement parce qu'ils n'avaient pas beaucoup de temps à nous consacrer, mais aussi à cause de la nature de notre sujet de recherche, nous avons pu expliquer l'objet de notre étude et nous entretenir avec les associés.

Nous avons réalisé des entretiens exploratoires semi-directifs (d'une heure maximum) en interrogeant des associés (experts comptables) sur les outils de contrôle de gestion utilisés par ces cabinets d'expertise. Des documents fournis par les interviewés sur les outils de gestion ont été aussi exploités.

A travers une méthodologie qualitative descriptive, nous allons analyser les outils de contrôle de gestion dans les cabinets de notre échantillon.

Tableau 1 : Présentation de l'échantillon

Cabinets	Nombre de collaborateurs	Interviewé	Taille
A	45	Dirigeant du cabinet, expert comptable et commissaire aux comptes	Grande
B	48	Dirigeant du cabinet, expert comptable et commissaire aux comptes	Grande
C	40	Dirigeant du cabinet, expert comptable et commissaire aux comptes	Petite
D	33	Cogérant, expert comptable et commissaire aux comptes	Petite
E	16	Cogérant, expert comptable et commissaire aux comptes	Petite
F	15	Dirigeant du cabinet, expert comptable et commissaire aux comptes	Petite
G	9	Cogérant, expert comptable et commissaire aux comptes	Petite
H	9	Dirigeant du cabinet, expert comptable et commissaire aux comptes	Petite
I	6	Dirigeant du cabinet, expert comptable et commissaire aux comptes	Petite
J	5	Dirigeant du cabinet, expert comptable et commissaire aux comptes	Petite

3.2. Présentation du terrain de recherche

Les experts comptables évoluent dans un marché très concurrentiel. En effet, la concurrence ne se limite pas aux cabinets (une concurrence inter cabinet), mais aussi elle est favorisée par l'apparition des centres de gestion agréés, des cabinets d'avocats très actifs dans les domaines juridiques et fiscaux, des cabinets de conseil en stratégie. Selon une enquête de la revue *Entreprendre*² effectuée par Florence Pastre (2009) sur la profession comptable et d'audit, le marché peut être segmenté suivant la taille des cabinets :

- les cabinets de petite taille représentent l'essentiel de la profession, le nombre de collaborateurs peut varier de 2 à 50. Leur activité est orientée expertise comptable, contrairement aux grands cabinets, ils privilégient des circuits de décision très courts et une proximité avec leurs clients.
- les cabinets de taille moyenne sont peu nombreux, ils appartiennent souvent à un réseau international pour accompagner leurs clients dans le monde entier. Ces cabinets offrent des services pluridisciplinaires comme l'expertise comptable, l'audit contractuel et légal, le droit social, la gestion patrimoniale, la transmission et la création d'entreprise, l'informatique.
- Les cabinets de grande taille sont anglo-saxons (Deloitte et Associés, Ernst & Young, KPMG et Pricewaterhouse Coopers). Ils s'adressent souvent à une clientèle de groupes internationaux cotés. Ils sont répartis dans le monde entier.

4. Description et analyse des outils de contrôle de gestion dans les cabinets de notre échantillon

4.1. Dans les cabinets de grande taille

Cabinet A

Le cabinet A de notre échantillon fait partie des cabinets de grande taille « *Big four* ». L'activité du cabinet est l'expertise comptable, le commissariat aux comptes et le conseil aux entreprises. C'est une succursale disposant de deux bureaux dont l'effectif est de 45 salariés

L'objectif du cabinet est de développer et d'entretenir ses talents. Chaque année, une démarche d'entretiens est menée par les dirigeants avec les collaborateurs pour garder les collaborateurs. Les dirigeants du cabinet discutent avec les salariés sur des sujets comme leur

² Revue *entreprendre*, mensuel N° 231 Juin 2009.

évolution, leur plan de formation, etc. En dehors des formations externes proposées par l'OEC, il existe au sein du cabinet des formations internes périodiques.

Un budget d'honoraires est alloué à chaque personne. Ce budget peut varier en fonction des capacités de chacun (par exemple un manager aura un budget plus important qu'un assistant). Le mode d'organisation du cabinet impose de déléguer le maximum de tâches aux collaborateurs. Les outils de mesures sont fortement axés sur la gestion du temps. Les indicateurs permettant de suivre la performance sont le suivi des temps passés sur les dossiers, le rapprochement des honoraires standards avec les honoraires réellement facturés aux clients, le taux d'emploi, c'est à dire le temps passé sur les activités facturables par rapport aux temps rémunérés, le taux de réalisation, c'est à dire le taux réel moyen facturé aux clients par rapport au taux standard.

Le cabinet doit être en mesure de connaître la qualité perçue par les clients. Cette qualité de service peut être mesurée par la satisfaction des clients. Le cabinet s'investit aussi dans l'entrée de nouveaux clients, et un logiciel permet de faire le suivi commercial. Les collaborateurs s'investissent dans la recherche et l'entrée de nouveaux clients. Le premier indicateur financier est l'évolution du volume d'honoraire.

Cabinet B

Ce cabinet est une filiale membre d'un des « *Big four* ». Les activités de ce cabinet peuvent être réparties de la façon suivante : expertise comptable, droit du travail, commissariat aux comptes, les métiers traditionnels de l'expertise comptable. Le cabinet compte quarante huit collaborateurs répartis sur deux sites.

L'objectif du cabinet est de s'entourer d'un personnel de qualité. Ainsi, pour la politique de la gestion des ressources humaines, le cabinet privilégie l'embauche de débutants comme assistants. Avant de leur confier une clientèle, ils sont formés aux méthodes du cabinet pendant deux ans. Ce groupe recrute des collaborateurs de niveaux bac + 2 ou 4, de préférence sans expérience. Il y a tout un processus au sein du cabinet afin de disposer d'un capital humain de qualité. La politique de formation et de promotion est connue par tous les salariés. Les plans de formation sont homogènes pour l'ensemble des collaborateurs. Le capital humain est suivi annuellement par une étude sur la moyenne d'âge des collaborateurs, le niveau d'ancienneté et le *turn over*. Le *turn over* est de 15 % annuel dans le groupe.

Le cabinet mène tous les deux ans des enquêtes de qualité auprès des clients. Ainsi concernant les clients, l'objectif du cabinet est de renforcer la confiance et la fidélité de la clientèle. Un cabinet extérieur de marketing est chargé d'effectuer un sondage téléphonique sur la qualité du service. La performance commerciale est suivie mensuellement par le chargé de clientèle qui effectue des contrôles sur les entrées et les sorties de clients. Le dirigeant de ce cabinet confirme l'importance accordée à la satisfaction des clients en ces termes : « *chaque année, nous regardons le taux d'entrée de clients, le taux de perte, l'ancienneté, le taux de développement ou de croissance. Par rapport à d'autres cabinets, nous nous appuyons sur le groupe pour les outils, ce qui nous permet de connaître les entrées et sorties des clients* ». Pour contrôler la performance financière, un outil de contrôle budgétaire et un « *reporting* » trimestriel sont utilisés à cet effet. Le chiffre d'affaires est contrôlé au niveau du chargé de clientèle, de même que le gain par client.

4.2. Dans les cabinets de petite taille

Cabinet C

Ce cabinet est un groupe présent sur trois sites. Il dispose d'une installation principale, et de deux bureaux. Les types d'activité de ce cabinet sont l'expertise comptable, les missions de paies et de commissariat aux comptes. Le cabinet compte 40 salariés sur les trois sites.

Le cabinet recrute des personnes qui ont un niveau d'étude de bac + 3 à bac + 4 au moins. Ensuite, ils sont accompagnés dans leur progression par des programmes de formation qui sont définis. Ces formations se déroulent en interne et en externe (par le biais de l'OEC). Chaque collaborateur est abonné à une documentation qu'il est tenu de lire. Pour atteindre les objectifs de qualité de service, le cabinet mise sur les compétences relationnelles et techniques des collaborateurs. La compétence relationnelle des collaborateurs est centrale pour la dirigeante de ce cabinet. La motivation du personnel est caractérisée par une bonne rémunération du collaborateur, une valorisation de son travail. De plus, des entretiens individuels sont tenus une fois dans l'année. L'objectif de ces entretiens est de discuter de l'évolution des collaborateurs et des difficultés rencontrées.

Au niveau du fonctionnement interne, chaque dossier client est affecté à un collaborateur et un expert comptable. Ce dernier supervise chaque dossier. Un planning trimestriel et des réunions hebdomadaires permettent de contrôler l'avancement des dossiers et de vérifier en même temps si les objectifs définis à travers ces plannings sont respectés. Ainsi, les

collaborateurs doivent respecter les délais, faire un travail de qualité en ne commettant pas d'erreurs sur les dossiers. Le respect des délais peut être vérifié par les pénalités de retard reçues par un client. Les contrôles fiscaux et Urssaf sont aussi des moyens pour contrôler la qualité du service.

La rentabilité est un des critères utilisés pour mesurer la performance financière. Ainsi, l'évolution du volume d'honoraire permet de suivre la rentabilité.

Cabinet D

Ce cabinet est dirigé par trois associés avec une équipe de trente collaborateurs. Le cabinet dispose d'une installation principale et de deux installations secondaires dont une à l'étranger. La clientèle du cabinet est composée d'entreprises industrielles, de commerçants, d'exploitants agricoles, de collectivités territoriales, d'associations, de professions libérales. La stratégie de ce cabinet est la spécialisation de chaque expert comptable sur un domaine. Le cabinet est spécialisé sur les dossiers suivants : bénéfice industriel et commerciaux (BIC), bénéfice non commerciaux (BNC), médico social, agricole, commissariats aux comptes (CAC).

Pour le recrutement, le cabinet essaie de s'entourer de collaborateurs de niveaux de qualification élevés. Ensuite, ils sont accompagnés pour leur progression par des programmes de formation. *« Outre des niveaux de qualification de plus en plus élevés lors du recrutement, les collaborateurs bénéficient d'efforts de formation continue très importants »* a déclaré le directeur du cabinet. La formation a pour rôle de renforcer les compétences techniques des collaborateurs.

L'entretien individuel est un moyen de faire un bilan sur l'évolution du collaborateur, ses besoins professionnels, d'analyser les performances techniques et financières du personnel. Lors de l'entretien individuel annuel, les dirigeants du cabinet et les collaborateurs arrêtent ensemble le budget d'honoraires de l'exercice à venir, le montant de la rémunération annuelle (hors primes exceptionnelles), le plan de formation et éventuellement la promotion. L'entretien individuel est une occasion pour motiver et retenir le personnel.

Le cabinet s'emploie à suivre la productivité des collaborateurs. Ainsi, pour suivre la performance de cet axe, les dirigeants analysent globalement les temps du collaborateur : temps de travail, temps facturable, temps non facturable. Chaque collaborateur est tenu

d'enregistrer le temps passé sur chaque dossier. Un tableau de bord permet de comparer la facturation prévue à la facturation réalisée. Ce tableau est suivi mensuellement par le cabinet.

Les associés analysent sur chaque dossier le coût de revient direct de chaque heure de chaque collaborateur. Le coût de revient par heure productive de chaque collaborateur opérationnel est comparé à un coût de revient moyen par heure pour l'ensemble du cabinet. Le critère du chiffre d'affaires par collaborateur est retenu par ce cabinet et permet d'analyser pour chaque collaborateur, le chiffre d'affaires réalisé.

Cabinet E

Le cabinet E est une S.A.R.L dirigée par un expert comptable et commissaire aux comptes. Le cabinet compte seize collaborateurs. La stratégie du cabinet n'est pas clairement définie par le dirigeant.

Pour la politique de gestion des ressources humaines, l'analyse des entretiens a révélé qu'il n'y a aucune stratégie de recrutement. Le recrutement se fait au « *coup par coup* », c'est à dire selon les besoins immédiats du cabinet en personnel.

L'organisation du temps de travail est très flexible pour les collaborateurs. En effet, le personnel a des objectifs en terme de mission et le planning doit être respecté par tous les membres du cabinet. Cependant, il faut noter que le personnel a beaucoup de liberté dans les heures de travail. L'important est que les missions soient accomplies en temps voulu.

Le cabinet a une gestion classique. Il existe des outils simples de suivi des processus. Il s'agit du suivi du planning, la gestion du temps. Les collaborateurs doivent respecter les engagements à l'égard du client. Donc, il faut répartir le temps de travail entre les collaborateurs pour éviter que certains soient trop chargés et d'autres trop disponibles. Ils sont par ailleurs très suivis en termes de temps passé sur les dossiers.

Cabinet F

Le cabinet F a comme activité l'expertise comptable et le commissariat aux comptes. L'effectif du cabinet est de 15 collaborateurs. Dans ce cabinet, il n'existe pas une réelle politique de gestion des ressources humaines. La stratégie n'est pas clairement définie. Cependant des objectifs à atteindre sont fixés aux collaborateurs. Pour le cabinet, les objectifs sont plutôt fixés en terme de traitement des dossiers. Les dirigeants cherchent plus la qualité pour le traitement des missions.

Pour la satisfaction de l'OEC, le personnel doit remplir les obligations comptables. Les collaborateurs doivent respecter dans l'établissement des dossiers les normes comptables et l'éthique. Les dirigeants s'emploient à ce que les collaborateurs remplissent ces normes puisque le cabinet peut faire l'objet d'un contrôle de qualité de la part de l'OEC. En effet, des contrôles de qualités sont effectués par le l'OEC. Le but est de vérifier si les dossiers sont traités selon les normes. L'expert comptable que nous avons rencontré déclare « *l'OEC fait des contrôles sur toutes les missions d'expertise, par exemple l'OEC vérifie par sondage des dossiers, ils vous demandent un certain nombre de dossiers, ils vérifient que vous avez une lettre de mission, ils vérifient que vous avez bien le dossier permanent, ils vérifient que votre dossier annuel comporte bien tous les éléments qu'il faut. Pour le contrôle, il n'y a pas de règles, mais en moyenne peut être entre 4 ou 5 ans, les cabinets de taille plus importante sont plus contrôlés* ».

La structure du cabinet est plutôt pyramidale. Elle est composée d'un responsable et dirigeant du cabinet, de deux experts comptables, des responsables de dossiers et des collaborateurs. Pour la prestation d'un service, les collaborateurs doivent se focaliser sur la qualité du service. C'est à dire, il faut que les dossiers remplissent toutes les conditions de qualité. Donc, l'objectif pour le cabinet est de fournir un travail de qualité auprès de ses clients. Le cabinet doit aussi respecter les délais de production surtout par rapport à l'administration fiscale et sociale. Cependant, aucun outil formel n'est mis en place. Le suivi de la production se fait de manière informelle au travers de la supervision des dossiers. La qualité du service, c'est aussi d'être à l'écoute des retours que le cabinet peut avoir des tiers (clients, Urssaf, impôts). Les indicateurs de suivi de la qualité du service sont le nombre de redressements de l'URSSAF, des impôts, les remarques du commissaire aux comptes sur les dossiers, les plaintes du client. Ces indicateurs sont suivis de manière informelle.

Cabinet G

Ce cabinet est composé de deux sociétés. L'une se consacre au traitement des questions qui concernent l'expertise comptable, c'est à dire la comptabilité, le juridique, le social, l'expertise judiciaire, le conseil en stratégie pour les entreprises. L'autre société est dédiée aux commissariats aux comptes, essentiellement pour des missions d'audit légal. L'effectif de ce cabinet comprend deux experts comptables, neuf collaborateurs. Les collaborateurs sont chargés d'accomplir essentiellement des missions d'expertise comptable. Les deux associés

(expert comptable) s'occupent des dossiers de commissariat aux comptes, éventuellement avec des collaborateurs.

Les outils utilisés pour suivre les processus internes sont le budget temps (le temps passé par les collaborateurs sur le traitement des dossiers) ; le temps prévu est comparé au temps réellement passé sur le dossier. Les collaborateurs doivent saisir en temps réel les tâches effectuées, ce qui permet de connaître la situation des dossiers.

Cependant, aucun outil n'est mis en place par le cabinet pour suivre la satisfaction des clients. Le suivi de la satisfaction se fait de manière informelle. Les outils sont sur la gestion du temps, l'évolution du chiffre d'affaires.

Cabinet H

Ce cabinet est dirigé par deux associés qui supervisent conjointement les salariés. Le personnel est composé de neuf collaborateurs. L'organigramme du cabinet est structuré par métier et par tâche. Les types d'activités sont l'expertise comptable, l'audit, le droit social et le secrétariat juridique.

La politique de gestion des ressources humaines commence par la sélection des collaborateurs. En effet, la plupart des collaborateurs est sélectionnée sur la base d'une expérience d'au moins trois ans avant leur entrée dans le cabinet. La majorité d'entre eux a un niveau bac + 4 ou 5. Les dirigeants recherchent surtout l'autonomie du personnel.

Les plans de formation sont établis lors de l'entretien annuel entre les collaborateurs et les experts comptables. Ces formations doivent répondre obligatoirement aux besoins du cabinet. Le suivi des formations est effectué par un des associés.

Parmi les actions mises en place pour suivre l'activité du cabinet, nous pouvons citer les réunions hebdomadaires. Il y a un suivi régulier des dossiers tous les lundis avec les collaborateurs. La saisie des temps passés sur les dossiers est faite de façon régulière. Elle se fait à l'aide d'un logiciel de gestion des temps et de la facturation.

L'objectif financier des dirigeants est d'accroître le chiffre d'affaires du cabinet. Pour cela, ils misent sur le développement du portefeuille clients en fournissant un travail de qualité. La rentabilité financière est suivie par le cabinet. Le budget d'honoraires permet au cabinet de connaître si ses activités sont rentables. Par l'analyse des temps, l'expert comptable peut connaître le coût de revient par collaborateur.

Cabinet I

Le cabinet I est une structure de petite taille dirigée par un seul expert comptable. L'effectif est composé de six collaborateurs. L'activité du cabinet est orientée autour des métiers d'expertise comptable et de commissariat aux comptes.

La politique de gestion des ressources humaines est basée sur un recrutement principalement de collaborateurs de niveau bac + 4 ou 5, avec la possibilité d'embaucher des salariés de niveau bac + 2. Dans tous les cas, les collaborateurs sont totalement inexpérimentés lors de l'embauche. Ils sont formés dès leur entrée aux méthodes de travail du cabinet.

Pour motiver et fidéliser les collaborateurs, le dirigeant de ce cabinet insiste sur la bonne entente, l'esprit d'équipe, la reconnaissance du travail accompli. Les collaborateurs doivent être réactifs au niveau de la qualité du service rendu. Le dirigeant essaie de proposer une rémunération intéressante et divers avantages qui font qu'on retrouve les mêmes types de rémunération que dans les grands cabinets. Mais la rémunération dépend aussi du type de mission confiée aux collaborateurs.

Le cabinet veille aussi à l'évolution de ses collaborateurs. Il faut que les collaborateurs soient intéressés par le métier. Ils ne doivent pas seulement intervenir sur la comptabilité. Il faut qu'ils soient polyvalents. Pour ce faire, le cabinet leur propose une formation continue indépendamment de l'obligation des cabinets de former les collaborateurs. Ainsi, des actions formelles sont mises en place, par exemple un plan de formation pour chaque collaborateur.

Pour la production, le cabinet suit les heures réalisées et l'affectation de ces heures. Les heures de travail sont analysées. La gestion interne des temps permet de comparer le temps passé sur chaque dossier de manière à répartir les tâches comparées au budget.

En ce qui concerne la qualité du service rendu, la formation et les conditions de travail comptent énormément. Les indicateurs informels sont le retour du client, des contrôles fiscaux et sociaux (URSSAF). Le but est de ne pas avoir d'anomalies signalées. « *Si pour les résultats du contrôle Urssaf par exemple, le cabinet n'a pas de redressements au fil du temps, d'années en années, que c'est RAS, cela peut être un signe de qualité du travail accompli par les collaborateurs* » a conclu le dirigeant de ce cabinet.

Un suivi de la facturation est effectué par le dirigeant de ce cabinet. Chaque dossier est analysé du point de vue des heures, avec l'intervention ou la répartition des tâches entre les

différents collaborateurs. Toujours en terme financier, le cabinet effectue une analyse entre le temps passé sur les dossiers et la facturation, et un calcul de la marge entre prix facturé et coût de revient.

Cabinet J

Le cabinet est de petite taille avec un effectif composé de cinq personnes. Il n'y a qu'un seul associé. Le cabinet assure 80 % de ses activités à l'expertise comptable. Dans les missions annexes, le cabinet développe une activité sociale, juridique, de la formation dans les entreprises et du commissariat aux comptes.

La politique de gestion des ressources de ce cabinet consiste à proposer un plan de formation très large comme par exemple sur l'expression écrite (des cours de français), sur l'organisation personnelle des collaborateurs, sur la gestion du temps pour chaque collaborateur. Avec l'aide d'un cabinet externe, des formations ont été effectuées sur le profil psychologique des collaborateurs, sur la gestion d'une équipe, sur le travail en équipe, sur la communication. Un plan de formation sur trois ans est proposé aux collaborateurs sur les aspects techniques et comportementaux, en fonction de chaque personne. Le cabinet externe a permis de déterminer les attentes de chaque collaborateur par le biais d'une auto-évaluation. Le cabinet externe les a ensuite évalués sur les thèmes techniques, de communication, et de comportements.

Pour la production technique, le dirigeant insiste beaucoup sur la compétence, le respect des délais fiscaux, la réactivité et la clarté face aux demandes du client. Pour cela, il faut suivre le planning, respecter les procédures internes du cabinet. Ainsi, un logiciel est utilisé pour la gestion du temps et la facturation. Avec ce logiciel, toutes les informations sur les clients sont obtenues, par exemple son numéro de téléphone, son mail, son information fiscale, son numéro intracommunautaire, son Siret, etc. Pour la partie expertise – collaborateur, on retrouve la saisie des temps de tous les collaborateurs.

A la fin de chaque mission, le logiciel propose une facturation et permet de calculer le coût de revient sur chaque dossier, mais aussi de valoriser l'heure, et ainsi mesurer si le cabinet a gagné ou perdu des heures de facturation.

5. Discussion sur l'adoption des outils de contrôle de gestion dans les cabinets d'expertise comptable

À la lecture des cas, nous constatons que les outils sont plus développés dans les cabinets de grande taille de notre échantillon. Nous retrouvons ainsi des outils de contrôle budgétaire et de reporting trimestriel, la performance commerciale est suivie mensuellement avec les entrées et les sorties de clients. Alors que dans les cabinets de petite taille, nous avons identifié des outils formalisés, mais aussi des outils informels. Parmi les outils formels, nous pouvons citer un planning trimestriel permettant de vérifier l'atteinte des objectifs. L'évolution du volume des heures est suivie régulièrement en analysant par dossier le volume des honoraires facturés par rapport au temps passé par le collaborateur. Les entrées de clients sont suivies de manière informelle. Nous retrouvons pratiquement les mêmes outils évoqués par Carassus (2006).

D'après notre analyse nous remarquons que les outils avancés de contrôle de gestion comme les méthodes ABC/M, TD-ABC, UVA et le *Balanced Scorecard* ne sont pas développés dans les cabinets de notre échantillon. Les outils classiques sont aussi peu utilisés. Cette faible introduction des outils de contrôle de gestion peut être expliquée par l'existence dans les cabinets d'expertise comptable d'autres modes de contrôle à savoir informels.

En effet, nous notons que les cabinets d'expertise comptable sont plus orientés vers le contrôle professionnel et les contrôles sociaux. Nous avons constaté une utilisation importante des modes de contrôles informels dans les cabinets de notre échantillon tels que la sélection, le recrutement, la formation, la socialisation.

Cependant d'autres contraintes freinent le développement des outils de contrôle de gestion dans les cabinets qui sont principalement liées aux caractéristiques des entreprises de service, mais aussi à leur taille. La majorité des cabinets d'expertise comptable en France est composée de cabinets de petite taille. Nobre (2001) note que la taille des organisations peut constituer une contrainte au développement d'outils de contrôle de gestion. Les cabinets d'expertise comptable de petite taille ne verraient ainsi pas la nécessité de développer des outils, coûteux en temps et en argent et non nécessaires à leur développement.

Conclusion :

Notre étude souligne une utilisation non homogène des outils du contrôle de gestion par les cabinets d'expertise comptable. Les plus grands cabinets disposent d'outils relativement

avancés, alors que les plus petits cabinets développent des outils principalement de suivi de l'activité des collaborateurs et de facturation. Cela s'explique en partie par l'utilisation d'un contrôle informel, basé sur les caractéristiques du secteur réglementé que constitue l'expertise comptable. Le recrutement, la formation et la socialisation en constituent ainsi les trois points forts.

L'intérêt principal du travail a été de s'intéresser au secteur de l'expertise comptable, encore peu exploité par les chercheurs en sciences de gestion, en se focalisant sur les outils du contrôle de gestion.

Au final, nous nous interrogeons sur la viabilité des pratiques observées, dans un environnement qui devient de plus en plus concurrentiel. La profession n'aurait-elle pas intérêt à introduire des outils de contrôle plus prospectifs, afin d'anticiper les mutations en cours ? Tout l'enjeu se trouve, à notre avis dans cette capacité à appréhender le futur, autant en termes de conservation des clients, que de mutations des activités.

Bibliographie :

- Anderson, K., McAdam, R. (2004). A critique of benchmarking and performance measurement. *Lead or lag? Benchmarking: an international Journal* Vol. 11, No. 5, 465-483.
- Ashton, D., Hopper, T., Scapens, R.W. (1995). *The changing nature of management accounting*. 2nd edition, Issues in management accounting. Prentice hall, London.
- Atkinson, A. A., Waterhouse, J.H., Wells, R.B. (1997). A stakeholder approach to strategic performance measurement. *Sloan management review*, Vol. 38, No. 3, p. 25-37.
- Bell, D. (1973). *The coming of post-industrial society*. New York: Basic books, Inc.
- Bisbe, J., Otley, D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, Vol.29, p.709-737.
- Brignall, S. (2002). *The unbalanced scorecard: a social and environmental critique* (unpublished working paper), Aston business school, UK.

- Cappelletti, L. (2010). La contribution du contrôle de gestion socio-économique a la qualité des services réglementés : étude de cas. 2ème Journée d'Etude en Contrôle de Gestion de Nantes : Le contrôle de gestion au service des fonction ou du contrôle dans les fonctions?
- Carrassus, D. (2006). Apports et principes d'un tableau de bord prospectif de type balanced scorecard pour un cabinet d'expertise comptable de petite taille. 27ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité.
- Chatelain-Ponroy, S., Sponem, S. (2007). Évolutions et permanence du contrôle de gestion. *Économie et management*, n°123, Avril.
- Chenhall, R-H., Euske, K-J. (2007). The role of management control systems in planned organizational change: An analysis of two organizations. *Accounting, Organizations and Society*, Vol.32, p.601-637.
- Chenhall, R. (2003). Management Control Systems Design within its Organizational Context: Findings from Contingency-Based Research and Directions for the Future. *Accounting, Organizations and Society*, 28 (2-3), p. 127-168.
- De la Villarmois, O., Levant, Y. (2007). Une evolution de l'ABC: le Time-Driven ABC. *Revue Française de Comptabilité*, n°405, décembre.
- Drucker, P. (1993). The emerging theory of manufacturing. *Managing for the future*, Butterworth – Heinemann, 2nd ed.
- Ducrocq, C., Bironneau, L., Leroy, B., Gervais, T. (2012). Les competences du contrôleur de gestion: des besoins autant humain que techniques. *Management & Avenir*, 2012/5 n°55, p36-57.
- Fitzgerald, L., Brignall, T.J., Johnston, R., Silvestro, R. (1991). Performance measurement in service businesses. *Management Accounting*, Vol.69, No.10, p. 34-36.
- Fuchs, V. (1968). The service economy. New York: National Bureau in Economic Research. Columbia University Press.
- Grammond, S.(2003). La method des unites de valeur ajoutée: outil d'optimisation de la rentabilité du cabinet à taille humaine. *Mémoires d'expertise comptable*, novembre.
- Johnson, H.T., Kaplan, R.S. (1991). *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Harvard business school press, Boston, Massachusetts.
- Kaplan, R. S., Norton, D. P. (1996). *The Balanced Scorecard - Translating strategy into action*, Harvard Business School Press, Cambridge, MA.

- Kaplan, R.S and Atkinson, A.A. (1998). *Advanced Management Accounting*, 3rd Edition, Prentice Hall international, New Jersey.
- Kaplan, R.S. (2009). Conceptual foundations of the Balanced Scorecard. In *Handbook of Management Accounting Research* (Eds, Chapman, C.S., Hopwood, A.G., Shields, M.D.). Vol. 3, 1253-1269.
- Loft, A. (1995). *The history of management accounting*. 2nd edition, Issues in management accounting. Prentice hall London.
- Meric, J. (2003). L'émergence d'un discours de l'innovation managériale : le cas du balanced scorecard. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Mai.
- Meyssonier, F. (2011). *Le contrôle de gestion des services : spécificités, outils, enjeux*. 3^{ème} Journée d'Etude en Contrôle de Gestion de Nantes: Le contrôle de gestion des activités de service, Nantes, 4 Février.
- Mintzberg, H. (1990). *Voyage au centre des organisations*. Paris : Editions d'organisation.
- Neely, A. (2002). *Business Performance Measurement; theory and practice*. Cambridge University Press.
- Nobre, T.(2001). Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME. *Finance –Contrôle-Stratégie*-Volume 4, N°2, juin 2001, p.119-148.
- Orlikowski W.J. (1991). Integrated information environment or matrix of control ? The contradictory implications of information technology. *Accounting, Management and Information Technologies*, pp. 9-42.
- Otley, D., Berry, A.J. (1980). Control, organization and accounting. *Accounting Organizations and Society*, Vol. 5, N°2, 231-244.
- Pendaries, M., Pendaries, S. (2012). *Le pilotage par la valeur de la performance organisationnelle: exemple d'application à un cabinet d'expertise –comptable*.
- Pickle, H., Friedlander, F. (1968). Seven societal criticisms of organizational success. *Personnel Psychology*, 20, 359-370.
- Pratt, J. et Baulieu, P. (1992). Organizational Culture in Public Accounting : Size, Technology, Rank and Functional Area. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 17, n° 7, p. 667-684.
- Sartre, B. (2009). *Mesure de la rentabilité des missions dans un cabinet de taille humaine par l'application de la method ABC pilotée par le temps*.

Sasser, W., Olsen, R., Wyckoff, D. (1978). Management of service operations: Text, courses & readings. Boston: Allyn and Bacon.

Schneider, B., Parkington, J., Buxton, V. (1980). Employee and customer perceptions of service in banks. *Administrative Science Quarterly*, 25, 252-267.