



UNIVERSITE DES SCIENCES ET TECHNOLOGIES DE LILLE 1

Institut d'Administration des Entreprises

Lille Economie et Management (LEM)–UMR CNRS 8179

Thèse pour l'obtention du titre de

**Docteur en Sciences de Gestion**

présentée et soutenue publiquement par :

**Thi Ngoc Vân HUYNH**

## **L'EXTERNALISATION DE LA FONCTION COMPTABLE**

**Une analyse processuelle de la décision et de la gestion**

<b>Directeur de thèse</b>	<b>Hubert TONDEUR</b> Professeur au CNAM Paris
<b>Co-directeur de thèse</b>	<b>Olivier de LA VILLARMOIS</b> Professeur à l'Université Lille 1
<b>Membres du jury</b>	<b>Jean-Guy DEGOS</b> Professeur à l'Université Bordeaux IV <b>Alain BURLAUD (Rapporteur)</b> Professeur titulaire de Chaire au CNAM Paris <b>François MEYSSONNIER (Rapporteur)</b> Professeur à l'Université de Nantes

**05 novembre 2010**

L'Université des Sciences et Technologie de Lille n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse. Ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.

## REMERCIEMENTS

Je souhaite adresser mes sincères remerciements

*A mon directeur de thèse, M. Hubert TONDEUR,*

Qui m'a guidée, m'a soutenue, m'a encouragée, m'a fait confiance depuis mon premier pas en France en 2000. Grâce à lui, j'ai pris goût à la comptabilité, à l'enseignement et à la recherche. Je tiens à lui exprimer ma profonde reconnaissance.

*A mon co-directeur de thèse, M. Olivier de LA VILLARMOIS,*

Qui m'a suivie, m'a encadrée pendant la durée de mon DEA et de ma thèse. Je souhaite le remercier pour sa disponibilité et ses encouragements.

*A M. Jean-Guy DEGOS et aux rapporteurs, M. Alain BURLAUD et M. François MEYSSONNIER,*

Qui ont accepté d'évaluer ce travail et d'être présents au sein du jury. La soutenance marque la fin d'un travail doctoral mais elle constitue un moment d'échange précieux dans la perspective de travaux futurs.

*Aux membres de GREMCO, particulièrement à M. Alain DESREUMAUX, M. Benoît DEMIL, Mme Isabelle ROYER, M. Xavier LECOQ, Mme Aude MARTIN,*

Qui m'ont transmis leur goût de la recherche et m'ont apporté des critiques judicieuses et constructives.

*A Mme Anne-Marie GIRARDIN,*

Qui a consacré de longues heures à corriger mon français « le crayon à la main » et qui m'a aidée, en toute amitié.

*A mes anciens collègues de l'EDHEC et de GEA-IUT A de Lille, particulièrement à M. Philippe TOURON, Mme Elisabeth COMBES-THUELIN, et M. Georges BOBOWSKY,*

Qui m'ont accompagnée, m'ont encouragée, m'ont aidée pour la documentation.

*A M. Pierre-Yves CLAUDEL, M. Jérôme FERRAND, M. Marc DEMARETS et à vos équipes,*

Qui m'ont consacré énormément de temps au cours de nos entretiens. Sans leur aide, ce travail n'aurait pu voir le jour.

*A mes parents, mon frère et mes sœurs,*

Qui se sont sacrifiés pour que je puisse venir faire des études en France. Je sais combien ils attendent le jour de ma soutenance de thèse. J'espère ne pas les décevoir.

*A Petit Ken,*

Qui m'a donné la motivation pour mener à bien ce travail.

*A toi,*

Qui a foi en moi et qui m'a accompagnée au quotidien avec tout ton amour. La thèse achevée, je vais pouvoir me montrer plus disponible pour notre famille.

## **RESUME**

L'objet de ce travail doctoral est l'étude de l'externalisation au travers de deux questionnements :

- Pourquoi la fonction comptable est-elle externalisée ?
- Comment l'externalisation de la fonction comptable est-elle gérée ?

Dans la première partie, nous proposons un cadre d'analyse de la décision d'externalisation. Ce cadre fondé sur la complémentarité des théories des coûts de transaction, des ressources et néo-institutionnelle décrit les facteurs censés conduire une entreprise à externaliser sa fonction comptable : la réduction des coûts, le recentrage sur le cœur de métier et la recherche de légitimité. Les critères de choix des activités externalisables recensés sont l'importance stratégique, le coût, la qualité et la compatibilité. Notre principal résultat, fondé sur l'étude de trois cas, est la mise en évidence de l'influence déterminante de la phase qui précède la décision, du rôle de la hiérarchie et de la volonté du dirigeant.

Dans la seconde partie, nous développons un cadre de gestion des processus post décisionnels basé sur les approches transactionnelle, de l'échange relationnel et de la dépendance. Nos cas révèlent les clés du succès d'une externalisation de la fonction comptable : une gestion équilibrée des différentes interfaces, la confiance, l'apprentissage et une stratégie d'interdépendance.

### **Mots clés :**

Externalisation, fonction comptable, processus, interface, décision, relation inter organisationnelle, coordination, clés du succès, confiance, apprentissage, interdépendance...

## **ABSTRACT**

The aim of this thesis is the study of the outsourcing of the accounting function. The research questions are:

- Why is the accounting function outsourced ?
- How is the outsourcing of the accounting function managed ?

In the first part, we set out a framework for the analysis of the decision to outsource. This framework is based on the complementarity of the theory of transaction costs, the resource-based view and the neo-institutional theory, which explain the factors that lead a company to outsource their accounting function: strategy for reducing costs, refocusing on the core business and the quest for legitimacy. The criteria for selecting outsourceable activities are identified : strategic importance, cost, quality and compatibility. Our main result, based on three cases, highlights the influence of the phase before the decision, the role of hierarchy and the desire of the leader.

In the second part, we develop a framework for the management of the post decision-making process based on transactional, relational exchange and the dependence approaches. Our case studies revealed the key to the successful outsourcing of the accounting function: the balanced management of different interfaces, the development of trust, the learning and the strategy of interdependence.

### **Key words:**

Outsourcing, accounting function, processes, interface, decision, inter-organizational relationship, coordination, keys to success, trust, learning, interdependence...

# SOMMAIRE

<b>INTRODUCTION GENERALE .....</b>	<b>13</b>
CHAPITRE INTRODUCTIF : QUESTIONS ET OBJECTIFS DE LA RECHERCHE .....	14
<i>Section 1 : La problématique.....</i>	<i>15</i>
1. La complexité de l'externalisation de la fonction comptable.....	15
2. Les questions de recherche .....	18
<i>Section 2 - Présentation de la thèse.....</i>	<i>20</i>
1. Les objectifs de la recherche.....	20
2. Le cheminement de la recherche .....	22
<b>PARTIE I : LA DECISION D'EXTERNALISER LA FONCTION COMPTABLE .....</b>	<b>25</b>
INTRODUCTION DE LA PREMIERE PARTIE .....	26
CHAPITRE 1 : LE CHAMP DE RECHERCHE.....	28
<i>Section 1 : Les définitions.....</i>	<i>28</i>
1. La définition de la fonction comptable .....	28
2. Une définition de l'externalisation .....	39
<i>Section 2 : Les changements organisationnels de la fonction comptable.....</i>	<i>56</i>
1. Les mutations organisationnelles de la fonction comptable.....	56
2. Les alternatives organisationnelles .....	66
CHAPITRE 2 : LA PRISE DE DECISION DE L'EXTERNALISATION DE LA FONCTION COMPTABLE.....	84
<i>Section 1 : L'étude théorique - les facteurs déterminants de la décision d'externalisation .....</i>	<i>84</i>
1. L'apport des théories de l'organisation .....	85
2. Les cadres d'analyse de la décision d'externalisation.....	121
<i>Section 2 : La méthodologie.....</i>	<i>140</i>
1. La méthode qualitative .....	140
2. La présentation des cas .....	148
<i>Section 3 : L'étude empirique – la décision d'externalisation .....</i>	<i>156</i>
1. La prise de décision.....	156
2. Le choix du prestataire .....	171
3. La rédaction du contrat.....	174
4. Le choix des activités externalisables .....	175
CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE.....	183
<b>PARTIE II : LA GESTION DE L'EXTERNALISATION DE LA FONCTION COMPTABLE .....</b>	<b>187</b>
INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE .....	188
CHAPITRE 3 : L'ETUDE THEORIQUE – LA GESTION DE LA RELATION INTER ORGANISATIONNELLE.....	190
<i>Introduction.....</i>	<i>190</i>

<i>Section 1. La relation inter organisationnelle</i> .....	192
1. L'approche transactionnelle.....	192
2. L'approche de l'échange relationnel.....	196
3. L'approche de la dépendance des ressources.....	198
<i>Section 2. Les mécanismes de coordination de l'externalisation</i> .....	201
1. La coordination.....	201
2. La transaction .....	206
3. La ressource.....	207
4. La relation .....	209
<i>Conclusion</i> .....	217
CHAPITRE 4 : LA METHODOLOGIE .....	218
<i>Section 1. L'approche processuelle</i> .....	218
<i>Section 2. L'interface comme outil d'analyse</i> .....	222
1. Le choix de l'interface comme outil d'analyse de la relation inter organisationnelle.....	222
2. La définition de l'interface et la démarche méthodologique.....	224
CHAPITRE 5 : L'ETUDE EMPIRIQUE – LA GESTION DES DIFFERENTES PHASES DU PROCESSUS D'EXTERNALISATION	
.....	227
<i>Section 1. Les processus de la gestion de l'externalisation de la fonction comptable</i> .....	228
1. Une réussite : le cas ALPHA .....	228
2. Un échec : le cas BETA.....	242
3. Une réussite : le cas GAMMA.....	257
4. Synthèse .....	265
<i>Section 2 : La discussion des cas - les clés de la réussite</i> .....	268
1. Les mécanismes de coordination .....	268
2. L'apprentissage et l'interdépendance .....	275
CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE.....	283
<b>CONCLUSION GENERALE .....</b>	<b>285</b>
LES APPORTS DE LA RECHERCHE .....	287
<i>Les contributions théoriques</i> .....	287
<i>Les contributions méthodologiques</i> .....	290
<i>Les contributions managériales</i> .....	291
LES LIMITES ET LES PERSPECTIVES DE LA RECHERCHE .....	293
<i>Les limites</i> .....	293
<i>Les perspectives</i> .....	294
<b>BIBLIOGRAPHIE.....</b>	<b>295</b>
<b>ANNEXES .....</b>	<b>319</b>



## **LISTE DES TABLEAUX**

Tableau 1 : Une typologie des activités comptables .....	36
Tableau 2 : L'évolution des formes organisationnelles .....	41
Tableau 3 : La différence entre la sous-traitance et l'externalisation de la fonction comptable .....	45
Tableau 4 : La différence entre la délocalisation et l'externalisation, adapté de Fimbel (2005) .....	47
Tableau 5 : La différence entre l'alliance et l'externalisation .....	48
Tableau 6 : Les premières définitions de l'externalisation .....	51
Tableau 7 : Les définitions relevant la caractéristique fondamentale de l'externalisation.....	53
Tableau 8 : La gestion des ressources .....	60
Tableau 9 : Les types d'organisation selon leur technologie (Perrow 1970) .....	61
Tableau 10: Les différences entre le centre de services partagés et l'externalisation .....	73
Tableau 11 : Les avantages et inconvénients de l'externalisation de la fonction comptable .....	82
Tableau 12: L'analyse discrète des formes de gouvernance d'après Williamson (1985).....	86
Tableau 13 : Les modes de gouvernance selon les attributs des transactions .....	100
Tableau 14 : Les modes de gouvernance selon les instruments de management .....	101
Tableau 15 : Une comparaison de la théorie des coûts de transaction et l'approche ressources .....	112
Tableau 16 : Le croisement des notions de contrainte .....	119
Tableau 17 : Les figures de l'efficience (Germain 2001) .....	124
Tableau 18 : Les alternatives de la fonction comptable proposées (Tondeur et La Villarmois 2003) .....	125
Tableau 19 : Les caractéristiques des alternatives de la fonction comptable proposées (Tondeur et La Villarmois 2003) .....	126
Tableau 20 : Les avantages et les inconvénients des alternatives de la fonction comptable proposées (Tondeur et La Villarmois 2003) .....	127
Tableau 21 : Les huit activités classées selon l'importance de criticité, qualité et coût .....	136
Tableau 22 : Le choix de méthode d'investigation (Yin 1994) .....	142
Tableau 23 : L'historique de la démarche méthodologique .....	146
Tableau 24 : La présentation des cas étudiés .....	154
Tableau 25 : Les facteurs explicatifs de l'externalisation de la fonction comptable .....	163
Tableau 26 : Le processus de décision dans l'étude empirique .....	164
Tableau 27 : Les avantages de l'externalisation de la fonction comptable d'après l'étude empirique .....	166
Tableau 28 : Les autres facteurs explicatifs de la décision d'externalisation de la fonction comptable.....	169
Tableau 29 : La rédaction du contrat.....	174
Tableau 30 : La synthèse des activités externalisées et non externalisées de trois entreprises .....	180
Tableau 31 : Les critères de sélection des activités comptables externalisées .....	182
Tableau 32 : La synthèse des résultats .....	183
Tableau 33 : L'apport de l'approche transactionnelle à l'externalisation .....	195

---

Tableau 34 : L'apport de l'approche de l'échange relationnel à l'externalisation.....	197
Tableau 35 : Les propositions majeures des trois principales approches inter organisationnelles, adapté de Nogatchewsky (2005) .....	200
Tableau 36 : La différence entre la coopération et la coordination .....	205
Tableau 37 : Les différents types de contrôle d'après Chiapello (1996).....	210
Tableau 38 : Les modèles de contrôle dans la relation inter firmes, inspiré de l'étude Meer-Kooistra et Vosselman (2000) .....	212
Tableau 39 : Le type de contrôle selon la transaction et les ressources, adapté de Barthélémy (2007) .....	213
Tableau 40 : L'évolution de la confiance dans les processus de l'externalisation .....	216
Tableau 41 : Les trois types d'interface .....	225
Tableau 42 : La phase de mise en place chez ALPHA.....	235
Tableau 43 : La phase de suivi et de pilotage chez ALPHA .....	240
Tableau 44 : La phase de fin du contrat chez ALPHA.....	241
Tableau 45 : La comparaison des résultats prévisionnel et réel .....	242
Tableau 46 : La phase de mise en place de BETA .....	245
Tableau 47 : La phase de pilotage de BETA.....	250
Tableau 48 : La comparaison des coûts de la fonction comptable en France externalisée et réintégrée .....	252
Tableau 49 : Les modifications de l'interface transactionnelle chez BETA.....	253
Tableau 50 : Les modifications de l'interface relationnelle chez BETA .....	255
Tableau 51 : L'estimation de la réduction des coûts du personnel avec la réintégration .....	256
Tableau 52 : La phase de mise en place chez GAMMA .....	260
Tableau 53 : L'exemple de la répartition des tâches chez GAMMA.....	263
Tableau 54 : La phase de pilotage chez GAMMA.....	264
Tableau 55 : La comparaison des objectifs des trois cas étudiés.....	265
Tableau 56 : Les projets d'externalisation de la fonction comptable.....	266
Tableau 57 : La gestion des interfaces de l'étude empirique .....	269
Tableau 58 : Les mécanismes de coordination dans les processus d'externalisation de la fonction comptable ..	273
Tableau 59 : Les facteurs favorables et défavorables à l'apprentissage dans le processus d'externalisation de la fonction comptable.....	279
Tableau 60 : Les exemples de mécanismes de coordination .....	284

## LISTE DES FIGURES

Figure 1 : La complexité liée à la frontière de la fonction comptable.....	16
Figure 2 : La complexité liée à l'évolution de l'externalisation .....	18
Figure 3 : La construction du cadre d'analyse .....	20
Figure 4 : Les objectifs de la recherche.....	21
Figure 5 : Le plan de la thèse .....	24
Figure 6 : Les utilisateurs des informations comptables, inspirée par le travail de Conso et Hemici (2005).....	33
Figure 7 : Les processus de la fonction comptable (groupe de travail G21 de l'Académie 2007).....	38
Figure 8 : Schéma de l'externalisation ou de la sous-traitance adapté selon les travaux de Chanson (2006).....	42
Figure 9 : La différence juridique entre l'externalisation et la sous-traitance.....	44
Figure 10 : Les différences entre l'externalisation et les termes proches .....	50
Figure 11 : Le processus de décision d'externalisation de la fonction comptable, d'après Barthélémy (2006)....	54
Figure 12 : Les facteurs prépondérants de la mondialisation (Yip 2002).....	58
Figure 13: L'exemple de la fonction comptable centralisée.....	68
Figure 14 : L'exemple de la fonction comptable décentralisée.....	69
Figure 15 : L'exemple de centre de services partagés de la fonction comptable .....	71
Figure 16 : La fonction comptable externalisée .....	71
Figure 17 : Le continuum service décentralisé/service externalisé (Tondeur et La Villarmois 2003) .....	74
Figure 18 : La chaîne de valeur ( Porter 1986).....	76
Figure 19 : L'évolution du risque de dépendance.....	81
Figure 20 : Les étapes de préparation et d'utilisation des informations comptables .....	94
Figure 21 : Le parcours d'études de l'expert-comptable .....	97
Figure 22 : Les facteurs déterminants de la décision d'externalisation de la fonction comptable selon la théorie des coûts de transaction.....	102
Figure 23 : La proximité avec le « cœur de métier » en fonction des caractéristiques des ressources et des compétences, d'après Barney (1991) et Barthélémy (2001) .....	105
Figure 24 : Le modèle de l'externalisation proposé par Arnold (2000).....	109
Figure 25 : Le modèle explicatif de la décision d'externalisation d'Arnold (2000).....	113
Figure 26 : La complémentarité de la TCT et la TNI, d'après les modèles de Vitharana et Dharwadka (2007) et de Roberts et Greenwood (1997) .....	119
Figure 27 : Le cadre d'« efficience-contrainte » de Roberts et Greenwood (1997) .....	122
Figure 28 : Les raisons pour adopter l'externalisation d'après Click et Duening (2005).....	128
Figure 29 : La prise de décision de l'externalisation de la fonction comptable adaptée selon le cadre d'analyse de Roberts et Greenwood (1997) .....	129
Figure 30 : Les différents types de l'activité comptable selon la criticité.....	132
Figure 31 : Les activités comptables critiques et non critiques .....	133
Figure 32 : La comparaison des coûts des activités réalisées en interne et externalisées.....	134
Figure 33 : La modélisation du choix d'une activité externalisable .....	135

---

Figure 34 : Les alternatives possibles du choix d'une activité externalisable .....	135
Figure 35 : Les activités comptables classées en fonction de leur caractère externalisable ou non .....	138
Figure 36 : Le processus récursif du raisonnement (David 2000).....	144
Figure 37 : La démarche méthodologique.....	145
Figure 38 : Les avantages de l'externalisation de la fonction comptable, adaptée de Domberger (1998) et DiRomualdo et de Gurbayani (1998).....	165
Figure 39 : Le cadre d'analyse définitif de la prise de décision de l'externalisation de la fonction comptable ...	170
Figure 40 : Les activités comptables externalisées chez ALPHA .....	176
Figure 41 : Les activités comptables externalisées chez BETA .....	178
Figure 42 : Les activités comptables externalisées chez GAMMA.....	179
Figure 43 : La comparaison des coûts de gouvernance avec la TCT adapté de Chiles et McMackin 1996.....	180
Figure 44 : Externalisation dans l'environnement institutionnel (adapté du modèle de Chiles et McMackin 1996) .....	181
Figure 45 : La décision, le choix du prestataire et l'activité externalisable .....	184
Figure 46 : Les processus de l'externalisation de la fonction comptable .....	188
Figure 47 : La différence entre la coopération et la coordination, Schermerhorn (1975) .....	204
Figure 48 : Les attributs de la transaction comptable.....	207
Figure 49 : Le modèle de la gestion des processus d'externalisation .....	217
Figure 50 : L'analyse processuelle, inspirée de la théorie des processus de Langley (1999) .....	220
Figure 51 : Interface, adaptée au modèle de la frontière du système d'interaction de Wall et Adams (1974) ....	224
Figure 52 : La démarche méthodologique par processus .....	226
Figure 53 : L'analyse de la coordination de l'externalisation de la fonction comptable .....	227
Figure 55 : Les processus d'externalisation d'ALPHA .....	229
Figure 54 : La logique des magasins indépendants d'ALPHA .....	229
Figure 56 : L'organisation d'ALPHA avant et après l'externalisation de la fonction comptable.....	230
Figure 57 : La gestion des interfaces dans la phase de mise en place d'ALPHA .....	235
Figure 58 : L'évolution des interfaces.....	239
Figure 59 : Les processus de l'externalisation de BETA.....	243
Figure 60 : L'interface relationnelle durant la phase de mise en place chez BETA .....	245
Figure 61 : Structure organisationnelle de la fonction comptable de BETA avant et après l'externalisation.....	254
Figure 62 : Le processus de l'externalisation de GAMMA .....	257
Figure 63 : L'organisation de GAMMA avant et après l'externalisation.....	258
Figure 64 : Les étapes du pilotage de l'externalisation chez GAMMA.....	262
Figure 65 : L'interface relationnelle trilatérale .....	270
Figure 66 : L'évolution du contrôle.....	272
Figure 67 : Les sources de confiance .....	274
Figure 68 : Le modèle de la gestion d'externalisation de la fonction comptable .....	283
Figure 69 : Le cheminement des questions de recherche .....	288
Figure 70 : La combinaison de trois logiques de la décision d'externalisation de la fonction comptable .....	289
Figure 71 : La combinaison de trois logiques du choix d'une activité externalisable .....	289

---

---

## **INTRODUCTION GENERALE**

## **Chapitre introductif : Questions et objectifs de la recherche**

Depuis une vingtaine d'années, l'externalisation s'est fortement développée. De nombreuses associations regroupant des consultants spécialisés dans le domaine ont été créées : l'IAOP (International Association of Outsourcing Professional) fondée en 2005 avec 100 000 adhérents, l'EOA (European Outsourcing Association) lancée en 2004, l'ASEFA (Association des Sociétés d'Externalisation Financière et Administrative) créée en 1998 regroupe de grands cabinets d'expertise comptable tels que Grant Thornton, Exco, KPMG, Sadec... Dans les années 1990, Anderson puis Ernst & Young ont développé un baromètre de l'outsourcing, l'IAOP propose un programme intitulé « Certified outsourcing professional », un salon annuel est organisé (PROSEG/ externaliser)...

Parallèlement, l'externalisation a fait l'objet de nombreuses recherches. Des numéros spéciaux de revues académiques et professionnelles ont été consacrés à ce sujet (*International Journal of Services Technology and Management* en 2007, *Strategy & Leadership* en 2004, *Option Finance* en 2004, *Revue Française de Gestion* en 2003, *Personnel* en 2003, *Expansion Management* en 2002, *Finance et Gestion* en 1998 ...). Malgré l'ampleur du phénomène, de nombreux aspects de cette thématique restent encore à étudier.

Après avoir précisé l'angle d'analyse choisi, le processus d'externalisation, le cheminement de notre travail sera détaillé.

## **Section 1 : La problématique**

Le recours à l'externalisation de la fonction comptable et sa gestion fait l'objet de plusieurs débats. Pour certains, la fonction comptable apparaît comme une fonction support et peut donc être externalisée. La gestion de l'externalisation s'appuie sur une relation contractuelle via un contrat écrit. Pour d'autres, la fonction comptable fait partie des fonctions stratégiques en raison de l'utilité de ses informations et la confier à un prestataire externe est déconseillé. La gestion de l'externalisation devrait aller au-delà de la relation contractuelle vers un partenariat. Ainsi l'externalisation de la fonction comptable nécessite-t-elle des investissements, non seulement sur la prise de décision, mais également sur la gestion des processus post décisionnels. Nous justifierons le choix du thème de notre recherche avant de présenter notre problématique.

### **1. La complexité de l'externalisation de la fonction comptable**

L'externalisation fait l'objet de nombreuses recherches sur le plan académique et managérial. Quant à l'externalisation de la fonction comptable, elle est un objet encore peu étudié en raison de deux difficultés principales :

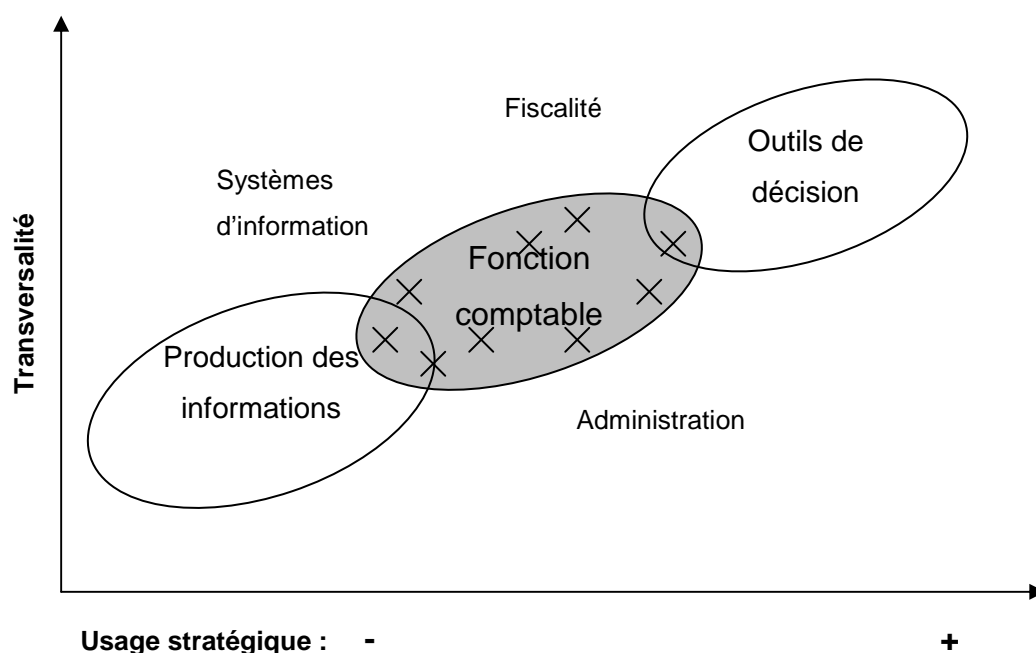
- ses relations avec de nombreuses fonctions de l'organisation ;
- l'évolution de l'externalisation.

#### **1.1. Les frontières de la fonction comptable**

La notion de frontière est « *un concept fondamental qu'il n'est pas toujours facile à appréhender* »<sup>1</sup>. Si les frontières externes (entre les entreprises) peuvent être déterminées grâce au cadre juridique, le cas des frontières internes (entre les fonctions) est beaucoup plus ardu en raison des liens complexes entre les activités. Plus la fonction est transversale, plus il est difficile de l'étudier. Le schéma suivant illustre la difficulté de définir la fonction comptable en raison de ses liens avec d'autres fonctions au sein de l'organisation.

---

<sup>1</sup> Geyer D., 1996, « L'externalisation de tout ou partie de la fonction informatique de l'entreprise : Analyse théorique et comparaison France/ Allemagne », thèse doctorale de l'Université Lille 1.



**Figure 1 : La complexité liée à la frontière de la fonction comptable<sup>2</sup>**

La fonction comptable est omniprésente, souvent intégrée dans les fonctions telles que la fonction d'achat, la fiscalité, le système d'information, l'administration... L'évolution technologique, la croissance de la taille de l'entreprise, les exigences des utilisateurs internes et externes rendent la fonction comptable de plus en plus transversale. Elle est connectée en permanence à d'autres fonctions de l'entreprise pour obtenir et produire des informations. Les informations provenant des différents services (marketing, fiscalité, ressources humaines) constituent de précieuses indications pour comptabiliser correctement les opérations dans le cadre des nouveaux référentiels comptables tels que les normes IFRS (Information Financial Reporting Standard). Pour se conformer à leurs nouvelles obligations réglementaires, les comptables n'ont pas d'autres choix que de décloisonner leur fonction. Le rôle de la fonction comptable ne se limite donc pas à la publication d'une information normée, il s'oriente de plus en plus vers l'aide à la décision. L'interface entre la fonction comptable et le contrôle de gestion devient de plus en plus importante. Dans certains groupes, même si la fonction comptable est toujours hiérarchiquement rattachée à la direction financière, le positionnement de son responsable évolue. Celui-ci commence à apparaître dans les comités stratégiques

<sup>2</sup> Les tableaux et les figures sans précision de source sont élaborés par l'auteur.



comme le comité des comptes ou de rémunérations. En fonction de son périmètre, la fonction comptable peut avoir un rôle peu ou très stratégique. Cependant, les définitions actuelles de la fonction comptable (par segmentation des activités comptables) ne permettent pas de fixer une délimitation du périmètre de celle-ci. Ainsi un chercheur en comptabilité se heurte-t-il à cette difficulté de délimitation de son champ d'étude.

## 1.2. L'évolution de l'externalisation

L'externalisation consiste à confier une partie ou la totalité de la fonction réalisée en interne à un prestataire externe pour une durée déterminée. L'externalisation est devenue une pratique répandue dans les organisations, un phénomène à la mode<sup>3</sup> ou un mouvement stratégique<sup>4</sup>. Cependant, la complexité de la fonction comptable et les analogies de l'externalisation avec d'autres pratiques (sous-traitance, alliances...) conduisent à des confusions dans la délimitation du champ de recherche. Miliotis (président de l'Observatoire de l'externalisation) et Mayeur (2003)<sup>5</sup> expliquent cette confusion en classant trois générations de l'externalisation :

- la première génération d'externalisation, née dans les années 1980, s'appelle externalisation conventionnelle. Elle ressemble à la sous-traitance parce que son objectif principal est la réduction des coûts. Elle concerne des fonctions support telles que le nettoyage, la restauration, l'accueil ;
- la deuxième génération d'externalisation émerge dans les années 1990 ; elle est appelée externalisation collaborative. Le client recherche toujours la réduction des coûts, la qualité de prestation, mais aussi la flexibilité. Cette externalisation concerne les fonctions informatiques, ressources humaines ;
- la troisième génération d'externalisation ressemble à l'alliance. L'entreprise s'engage dans l'économie de la connaissance, de l'interdépendance et des responsabilités partagées. Cette externalisation concerne des fonctions plus stratégiques telles que la recherche et développement.

---

<sup>3</sup> Lacity M., Hirschheim R., 1993, "The Information systems outsourcing bandwagon", *Sloan Management Review*, vol.35, n°1, pp.73-87.

<sup>4</sup> Quinn J.B., Hilmer F., 1994, "Strategic outsourcing", *Sloan Management Review*, vol.4, n°35, pp.43-55.

Quélin B., 1997, « L'outsourcing : Une approche par la théorie des coûts de transaction », *Réseaux*, n°84.

Barthélémy J. (2001), « Stratégies d'externalisation », Dunod.

<sup>5</sup> Miliotis P. et Mayeur C., « Externalisation, mode d'emploi », *Cahier de l'Expansion*, le 01/01/2003.

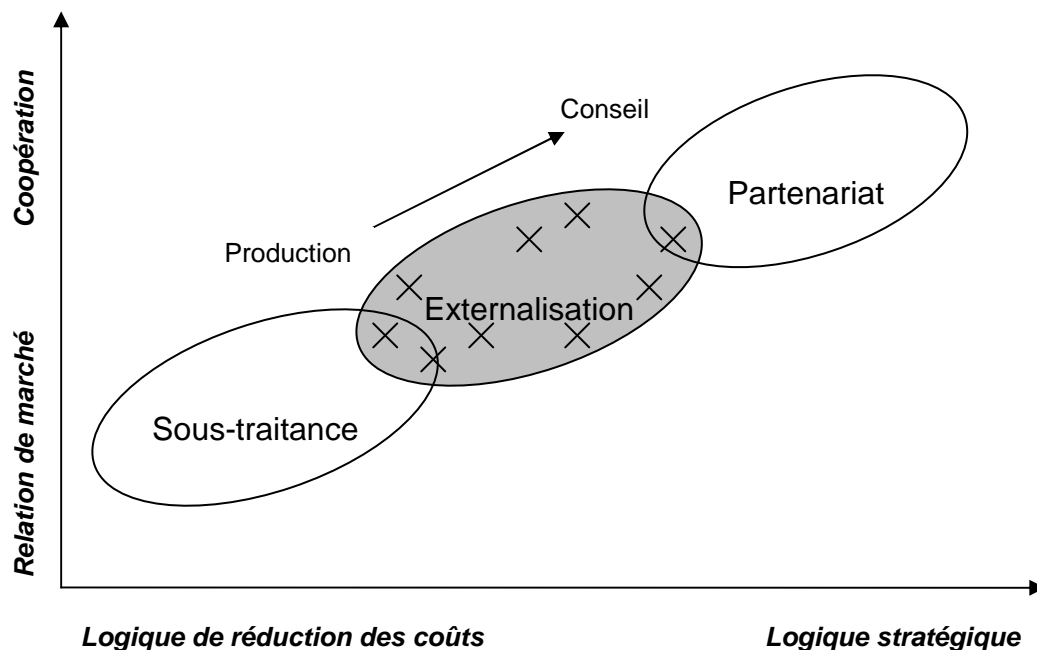


Figure 2 : La complexité liée à l'évolution de l'externalisation

Les trois générations d'externalisation coexistent. L'externalisation de la fonction comptable peut donc passer de la simple relation « client-fournisseur » à la relation de partenariat. Tout dépend du périmètre de la fonction externalisée. Pour certaines entreprises, l'externalisation se résume à la production d'information comptable. Pour d'autres, elle peut aussi englober une activité de conseil. Cette complexité explique la difficulté de la recherche sur l'externalisation en général et sur la fonction comptable en particulier.

## 2. Les questions de recherche

Les complexités liées à la frontière de la fonction comptable et à l'évolution de l'externalisation nous ont amené à choisir « l'externalisation de la fonction comptable » comme sujet d'étude pour notre thèse. Plusieurs constats se dégagent de la littérature académique et managériale :

- les recherches sur les déterminants de la décision d'externalisation sont nombreuses mais peu de travaux s'intéressent aux processus post-décisionnels. De plus, nous ne disposons d'aucune théorie spécifique de l'externalisation ;

- l'externalisation de la fonction comptable, une pratique stratégique, touche de plus en plus les entreprises ainsi que les cabinets d'experts-comptables. Cependant, cette question n'a fait l'objet que de peu de recherche ;
- la majeure partie des recherches sur l'externalisation de la fonction comptable se positionne du côté du prestataire, peu de recherches se positionnent du côté de l'entreprise qui externalise.

Sans vouloir répondre à l'ensemble des carences constatées, nous concevons notre problématique au travers de deux questionnements :

- pourquoi l'entreprise décide-t-elle d'externaliser sa fonction comptable ?
- comment l'entreprise gère-t-elle l'externalisation de sa fonction comptable ?

La première question vise à comprendre les facteurs déterminants de la décision d'externaliser la fonction comptable. Qu'est-ce qui pousse une entreprise à externaliser tout ou une partie de sa fonction comptable ? La seconde question étudie les mécanismes de coordination à travers des processus post-décisionnels (de la mise en place jusqu'à la fin du contrat). Quels sont les facteurs clés de succès qui permettent à l'entreprise de mener à bien son projet d'externalisation de la fonction comptable ?

## Section 2 - Présentation de la thèse

Nous débuterons cette section par la présentation des objectifs finaux de notre recherche. Nous développerons ensuite son cheminement à travers ses étapes principales.

### 1. Les objectifs de la recherche

D'un point de vue académique, la thèse vise à proposer deux cadres d'analyse :

- un cadre de la décision d'externalisation de la fonction comptable ;
- un cadre de la gestion de l'externalisation de la fonction comptable.

Les deux cadres forment un tout et fournissent une vision globale et complète d'une opération d'externalisation de la fonction comptable. L'objectif du premier cadre vise à fournir des facteurs explicatifs de la décision d'externalisation de la fonction comptable. L'objectif du second cadre vise à fournir des facteurs clés de succès de la gestion d'externalisation de la fonction comptable. Concernant la construction du cadre théorique, nous étudions d'abord les travaux théoriques et pratiques réalisés sur le sujet. Grâce à cette revue de littérature, nous construirons un cadre d'analyse que nous confronterons au terrain à l'aide d'études de cas. Les résultats empiriques nous permettront d'amender le modèle primitif afin de proposer notre modèle définitif.

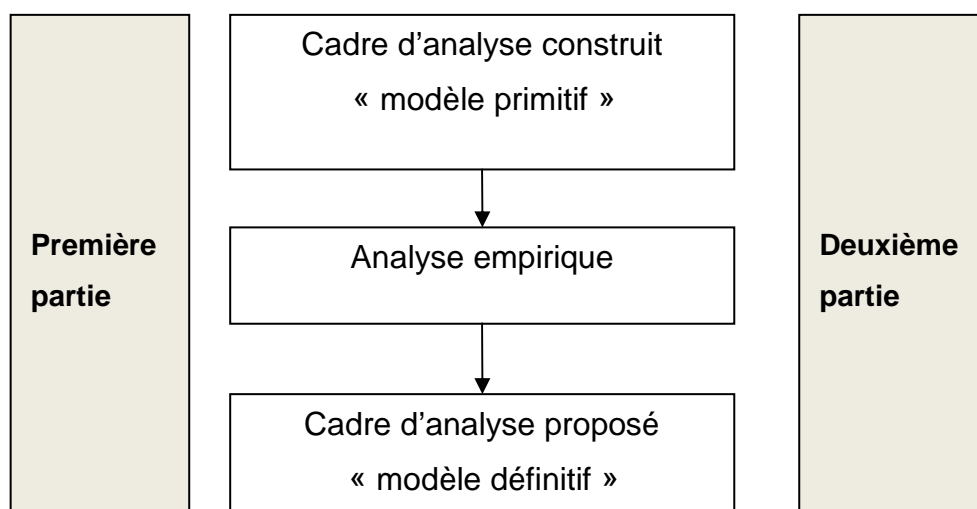


Figure 3 : La construction du cadre d'analyse

D'un point de vue managérial, l'objectif de notre thèse a pour but d'aider les entreprises et les prestataires à mieux comprendre le phénomène de l'externalisation. En nous positionnant du côté des entreprises, nous proposons un guide d'externalisation de la fonction comptable en détaillant la totalité des processus, de la prise de décision jusqu'à la fin du contrat. Un modèle de gestion d'une externalisation réussie à travers des exemples sera proposé pour aider les entreprises à mener à bien leur projet d'externalisation de la fonction comptable.

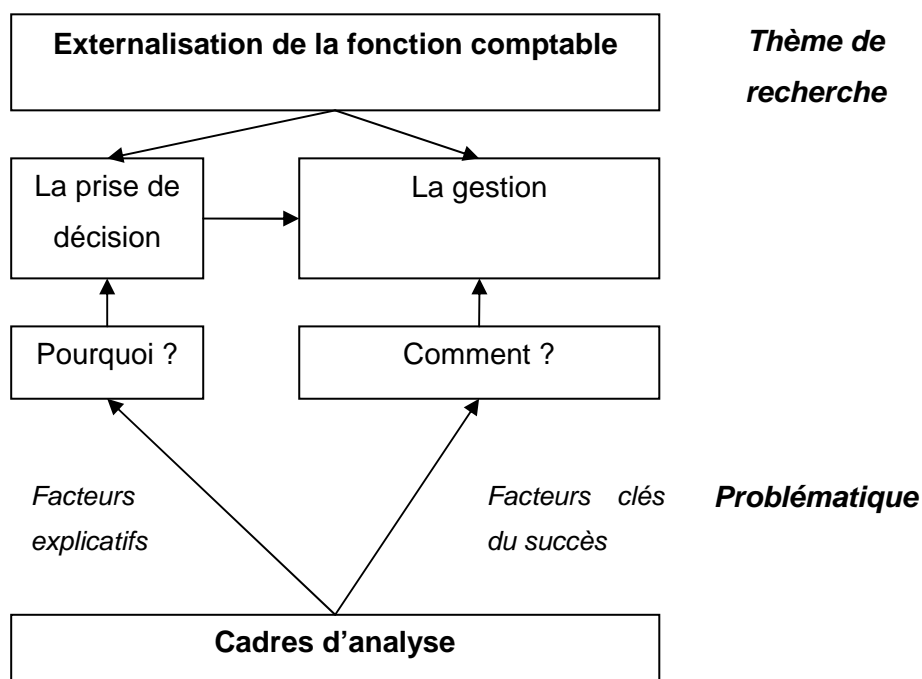


Figure 4 : Les objectifs de la recherche

Dans un premier temps, nous construisons le cadre d'analyse de la décision d'externalisation de la fonction comptable. Les facteurs explicatifs permettront à l'entreprise de choisir entre « continuer à faire en interne » ou « externaliser sa fonction comptable ». Dans un second temps, nous élaborons le cadre d'analyse de la gestion de l'externalisation de la fonction comptable. Les facteurs clés de succès aideront l'entreprise à mener à bien son externalisation.

Ce raisonnement se concrétise sous la forme de deux parties subdivisées en cinq chapitres. Chaque partie aboutit à l'élaboration d'un cadre d'analyse au travers de différents chapitres (étude théorique et étude empirique). Nous développons plus en détail le cheminement de notre recherche dans la partie suivante.

## 2. Le cheminement de la recherche

Le chapitre introductif avait pour objectif de présenter notre thèse en précisant la problématique, les objectifs et les cadres théoriques ainsi que la méthodologie utilisée.

Notre thèse s'articule autour de deux parties :

- la première étudie la prise de décision d'externalisation de la fonction comptable ;
- la seconde étudie les processus post décisionnels de la gestion d'externalisation de la fonction comptable.

La première partie intitulée « La décision d'externalisation de la fonction comptable » est composée de deux chapitres.

- Le premier chapitre présente notre champ de recherche. Nous essayons dans un premier temps (section 1) de délimiter notre champ d'étude en analysant les deux termes principaux de notre thèse : la fonction comptable et l'externalisation. Après avoir présenté et analysé la plupart des définitions existantes, nous proposons une définition de la fonction comptable grâce à des processus qui permettront de délimiter les paramètres des activités comptables. Nous définissons également la notion d'externalisation. Nous la comparons avec les termes proches et nous analysons ses caractéristiques. Dans un second temps (section 2), nous étudions les origines des changements dans l'organisation de la fonction comptable qui conduisent à adopter l'externalisation comme une des alternatives organisationnelles possibles (décentralisation, centralisation, centre de services partagés).
- Le second chapitre développe la prise de décision d'externalisation de la fonction comptable. D'abord (section 1), nous présentons l'étude théorique en étudiant l'apport des trois théories de l'organisation relatives à ce sujet (la théorie des coûts de transaction, l'approche ressources et la théorie néo-institutionnelle). Cette étape nous aide à construire le cadre d'analyse comportant les facteurs déterminants de la décision d'externalisation de la fonction comptable et les critères de la sélection des activités externalisables. Ensuite (section 2), nous expliquons notre méthodologie. Celle-ci se base sur l'étude de trois cas représentant trois types d'externalisation :

*onshore, nearshore et offshore*. Enfin (section 3), nous présentons notre étude empirique. Nous analysons les processus de la décision d'externalisation de la fonction comptable dans les trois études de cas : la prise de décision, le choix des activités, la sélection du prestataire et la rédaction du contrat. Nous proposons enfin le cadre d'analyse de la décision d'externalisation de la fonction comptable élaboré grâce aux éléments apportés par les études théorique et empirique.

La seconde partie intitulée « Les processus d'externalisation de la fonction comptable », est composée de deux chapitres.

- Le premier chapitre présente l'étude théorique relative à la gestion de l'externalisation de la fonction comptable. Nous étudions la littérature produite sur la relation inter organisationnelle (section 1) et ses mécanismes de coordination (section 2). Un cadre d'analyse de la gestion de l'externalisation de la fonction comptable est construit ensuite en combinant trois mécanismes de coordination : la transaction, les ressources et la relation.
- Le deuxième chapitre a pour but de justifier la méthodologie adoptée. Nous choisissons l'approche processuelle pour étudier les processus post-décisionnels et nous utilisons l'interface comme outil d'analyse en raison de sa pertinence dans la relation inter organisationnelle.
- Le troisième chapitre présente l'étude empirique relative à la gestion de l'externalisation de la fonction comptable. D'abord (section 1), nous développons les processus de trois externalisations : deux cas de réussite et un cas d'échec. Chaque processus (mise en place, pilotage, fin du contrat) est analysé au moyen de trois types d'interface : transactionnelle, de ressources et relationnelle. Nous confrontons l'étude théorique et l'observation sur le terrain afin de tester nos propositions. Ensuite (section 2), nous présentons le cadre d'analyse définitif de l'externalisation réussie à travers des facteurs clés de succès confirmés sur le terrain.

Le travail est conclu par une analyse des apports et des limites de la recherche. Ces dernières nous permettront de proposer des perspectives pour des travaux futurs.

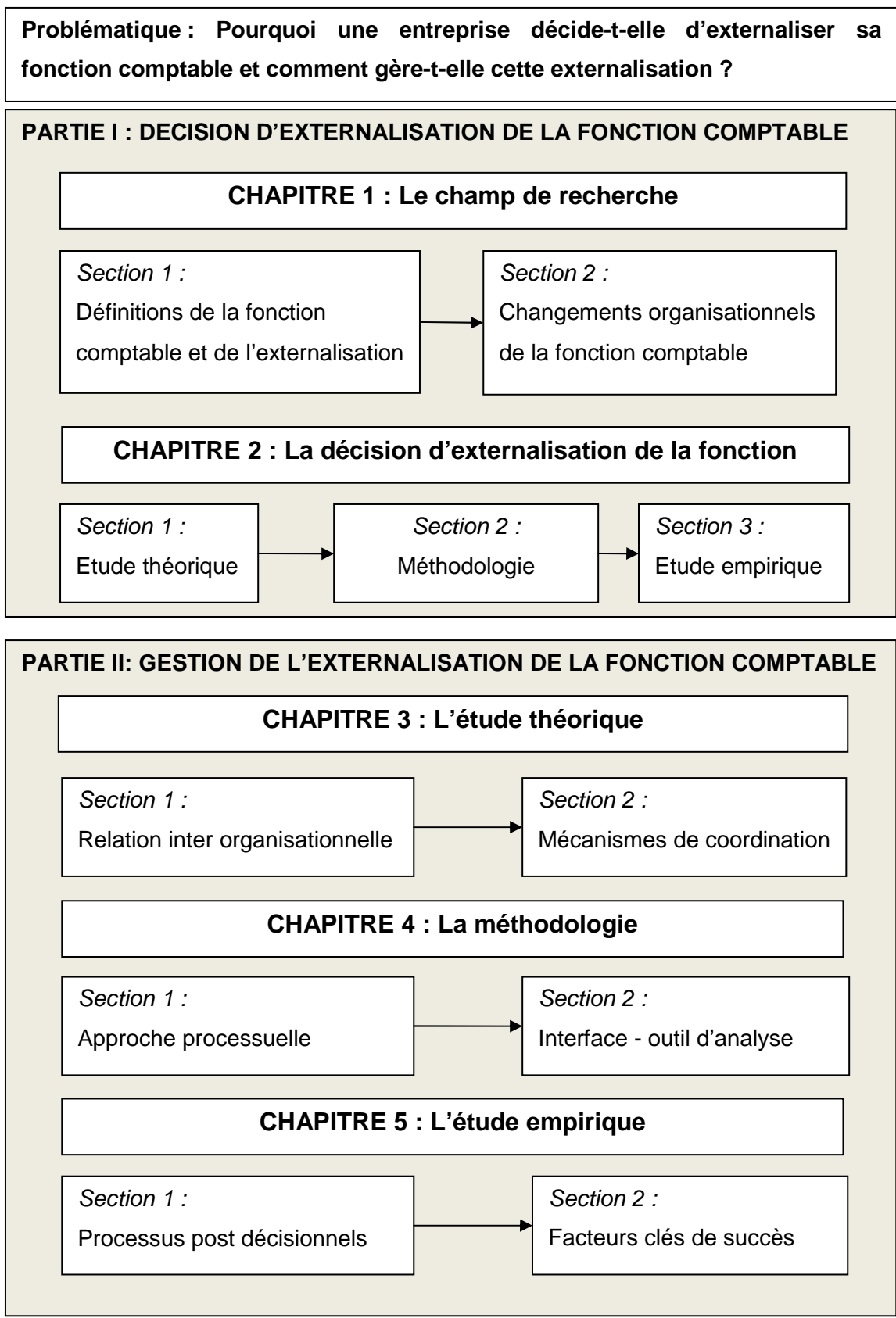


Figure 5 : Le plan de la thèse



---

**PARTIE I : LA DECISION D'EXTERNALISER LA FONCTION  
COMPTABLE**

## Introduction de la première partie

L’externalisation est un mode de gestion des entreprises qui connaît un succès grandissant grâce à la prise de conscience de son intérêt stratégique, économique et organisationnel. « *Si externaliser des activités périphériques (restauration, nettoyage...) est une pratique courante, l’externalisation de fonctions telles que la comptabilité, la logistique, l’informatique... requiert une réflexion approfondie en amont, une préparation rigoureuse et l’implication des dirigeants* » (Barthélémy 2001)<sup>6</sup>. En effet, jusqu’à une période récente, la fonction comptable était considérée comme partie intégrante de l’entreprise. Elle n’était pas regardée comme une fonction externalisable. Aujourd’hui, l’externalisation de la fonction comptable n’est plus une pratique inhabituelle. Les motivations qui justifient le recours à l’externalisation de la fonction comptable ont également évolué : la possibilité de recentrer les ressources financières et managériales sur les activités créatrices de valeur, la nécessité de confier la comptabilité à des spécialistes afin d’avoir une garantie de qualité, la flexibilité en termes d’organisation et de coûts, la réduction des coûts, la recherche de légitimité... Cependant, cette nouvelle forme organisationnelle n’a pas que des bénéfices, elle comporte des risques non négligeables pour les entreprises : la dépendance, le risque social, ses coûts cachés... Ainsi l’externalisation de la fonction comptable attire-t-elle de plus en plus l’attention des entreprises. Les chercheurs doivent donc fournir des réflexions plus approfondies sur le sujet.

Notre première partie vise à expliquer la prise de décision d’externalisation de la fonction comptable. La décision est souvent définie comme la solution face à un problème (Cohen *et al.* 1972<sup>7</sup>, Nutt 1993<sup>8</sup>). Après avoir défini la fonction comptable et son externalisation, nous développons l’origine des problèmes organisationnels de la fonction comptable qui conduisent l’entreprise à choisir l’externalisation parmi les différentes alternatives (chapitre 1). L’absence d’une véritable théorie de l’externalisation (Geyer 1996, Barthélémy 2001,

---

<sup>6</sup> Barthélémy J. (2001), « Stratégies d’externalisation », *Dunod*.

<sup>7</sup> Cohen M.D., March J.G., Olsen J.P., 1972, “A Garbage Can Model of Organizational Choice”, *Administrative Science Quarterly*, Mar, vol.17, Issue1, p.1-25.

<sup>8</sup> Nutt P.C., 1993, “The Identification of Solution Ideas During Organizational Decision Making”, *Management Science*, September, vol.39, Issue9, p.1071-1085.

Chanson 2006<sup>9</sup>, Martin 2007<sup>10</sup>) nous oblige à mobiliser plusieurs théories afin de pouvoir construire le cadre d'analyse. Celui-ci sera confronté au terrain à travers des études de cas. L'apport empirique nous permettra de compléter le cadre d'analyse primitif avant la proposition d'un cadre d'analyse définitif (chapitre 2).

---

<sup>9</sup> Chanson G., 2006, « Contributions à l'étude des déterminants de la décision d'externalisation », Thèse doctorale, IAE Lille.

<sup>10</sup> Martin A., 2007, « L'impartition de la R&D : Les spécificités d'une pratique de délégation atypique », Thèse doctorale, IAE Lille.

## **Chapitre 1 : Le champ de recherche**

Nous étudions l’externalisation de la fonction comptable. Ses deux concepts possèdent de nombreuses définitions dans la littérature. Cette variété peut être considérée comme une richesse du domaine d’étude choisi. Cependant, cela peut également entraîner des confusions dans la compréhension de l’objet de recherche. Pour la fonction comptable, les entreprises s’orientent de plus en plus vers une structure intégrée, ce qui rend difficile la détermination de ses frontières. Pour l’externalisation, sa similitude avec d’autres formes organisationnelles telles que la sous-traitance, l’alliance, la délocalisation... laisse parfois des ambiguïtés dans l’analyse de cette pratique.

Avant d’entrer dans le cœur de cette thèse, il nous semble important de délimiter notre champ de recherche. Pour cela, nous essayons dans un premier temps de comprendre ce que recouvrent la fonction comptable et l’externalisation. Puis, dans un second temps, nous cherchons à déterminer l’origine des changements qui conduisent l’entreprise à modifier la forme organisationnelle de sa fonction comptable.

### **Section 1 : Les définitions**

Dans cette partie, nous tentons de définir les deux termes clés de notre travail : la fonction comptable et l’externalisation. L’objectif est d’éviter les confusions et de délimiter le champ de recherche.

#### **1. La définition de la fonction comptable**

*« ...Quelquefois ce qui compte ne peut être compté, et ce qui peut être compté ne compte pas... » Albert Einstein*

Le concept de fonction est considéré comme un fondement de l'organisation de l'entreprise. Nous devons sa définition au « père de la doctrine administrative » Henri Fayol (1917)<sup>11</sup>. Celui-ci définit la fonction comme « *un ensemble d'activités ou d'opérations centrées sur l'exercice d'une ou plusieurs techniques en vue de la réalisation d'une partie des objectifs de l'entreprise* ». Autrement dit, la fonction est un ensemble d'activités, de connaissances, de capacités et de missions relativement homogènes. Fayol classe la fonction comptable comme une des six fonctions principales de l'entreprise (technique, commerciale, financière, sécurité, comptable et administrative). Les activités de la fonction comptable consistent en l'élaboration des inventaires, des bilans, des coûts de revient et des statistiques. Cependant, d'après Gerbier (1993)<sup>12</sup>, « *la fonction comptable ne devrait pas être traitée comme une fonction principale car à cette époque, la comptabilité n'était pas considérée comme une technique de gestion, mais comme une contrainte juridique et fiscale, imposée plus que souhaitée. Aujourd'hui, il est plus logique de lier la comptabilité à la fonction financière, elle devient le support d'information* ». En effet, la fonction comptable ne cesse d'évoluer. Sa frontière se transforme et s'associe à d'autres fonctions. Son rôle se modifie pour répondre aux demandes des différents utilisateurs. Selon l'organisation de l'entreprise, la fonction comptable peut être définie différemment. Nous présentons d'abord des définitions existantes de la fonction comptable (par rôle, par utilisateur, par organisation). Ensuite, nous proposons une définition par processus qui nous semble plus adaptée à l'évolution de la fonction comptable.

### **1.1. La définition de la fonction comptable par les rôles**

*« La comptabilité de l'entreprise a pour mission de produire de l'information financière aussi bien pour éclairer la gestion de ses dirigeants que pour satisfaire à des obligations à l'égard de tiers »* (Eglen et al. 2001)<sup>13</sup>.

D'après une étude réalisée par l'Observatoire de la Qualité Comptable, le rôle de la fonction comptable peut se définir :

- par ses missions ;

---

<sup>11</sup> Fayol H., 1917, *Administration industrielle et générale*, Organisation, Paris, Dunod, 1946.

<sup>12</sup> Gerbier J., 1993, *Organisation et fonctionnement de l'entreprise*, Edition Tec & Doc.

<sup>13</sup> Jean-Yves Eglen et al., 2001, *Les mécanismes comptables de l'entreprise*, Gualino éditeur, p.9.

- par ses activités fondamentales de tenue des différentes comptabilités ;
- par le système d’information comptable.

Par ses missions, le rôle de la fonction comptable est de définir et de contrôler les référentiels comptables correspondant aux spécifications internes et externes, de connaître et d’améliorer les moyens de production, d’analyser et de fiabiliser l’information produite, de restituer les informations produites dans les délais et dans des formes directement exploitables par les utilisateurs et de garantir le respect des contraintes en matière de preuve.

Par son activité de base, la fonction comptable contribue à capturer les événements économiques, à enrichir les données comptables correspondant aux événements économiques, à contrôler et corriger les données, à restituer les données comptables et à conserver aux fins de preuve des documents et informations comptables.

Par le système d’information comptable, la fonction comptable contribue à collecter, valider, mettre en forme et à restituer l’information de la gestion de l’entreprise. Précisément, la fonction comptable vise à identifier et à capturer les informations économiques, à enregistrer de façon systématique les informations collectées, à analyser et interpréter les informations collectées et à faire le reporting des informations en cas de besoin ultérieur.

Les trois approches décrivent le rôle de la fonction comptable selon des optiques différentes. Cependant, les définitions semblent redondantes. Colasse (1997)<sup>14</sup> synthétise le rôle de la fonction comptable comme suit : *« elle s’offre à l’examen sous trois aspects principaux : comme instrument de description et de modélisation de l’entreprise ; comme système de traitement des informations nécessaires à cette modélisation ; et, enfin comme pratique sociale inscrite dans un jeu de contraintes juridiques plus au moins strictes »*.

---

<sup>14</sup> Colasse B., 1997, « Qu’est-ce que la comptabilité ? », *Encyclopédie de gestion*, Economica.

## 1.2. La définition de la fonction comptable par les utilisateurs

Les informations comptables ont pour objectif de répondre aux besoins d'information communs à un nombre important d'utilisateurs. Nous les classons en deux catégories :

- les utilisateurs externes : tels que l'Etat, les organismes sociaux, les investisseurs, les banquiers, les clients, les fournisseurs et le public ;
- les utilisateurs internes : tels que les dirigeants, les salariés, les syndicats.

Pour les utilisateurs externes, la comptabilité a pour fonction de fournir des documents réglementaires et des informations relatives à la rentabilité, la solvabilité et la pérennité de l'entreprise.

- pour l'Etat et les organismes sociaux, les informations comptables servent de base aux calculs des différents impôts et taxes que l'entreprise doit payer et permettent à l'administration de vérifier ces données ;
- pour les investisseurs (actionnaires actuels ou potentiels), les informations comptables permettent d'évaluer le risque inhérent et la rentabilité de leurs investissements, de décider de la conduite à tenir (acheter, vendre ou conserver les actions) ;
- pour les prêteurs (banquiers), les informations comptables les aident à déterminer si les entreprises sont capables de faire face aux remboursements d'emprunts ;
- pour les fournisseurs, les informations comptables sont considérées comme la base d'évaluation de la pérennité de l'entreprise. Ces informations permettent aux fournisseurs de déterminer si leurs clients ont la capacité de payer les engagements liés à leurs achats ;
- pour les clients, les informations comptables les renseignent sur la situation de l'entreprise, sa pérennité et l'évolution de ses activités ;
- pour le grand public, les informations comptables permettent d'appréhender l'activité de l'entreprise, sa prospérité et son évolution.

Si la comptabilité générale est destinée a priori aux utilisateurs externes, la comptabilité analytique ou de gestion est destinée à un usage interne. Elle a pour fonction de fournir des informations à tous les services de l'entreprise. Puisque les besoins ne sont pas les mêmes, les données comptables doivent être ventilées et retraitées pour répondre aux exigences des différents utilisateurs internes.

- pour les dirigeants, la fonction comptable peut être définie comme un outil indispensable d’aide au pilotage et à la décision. Les informations comptables sont sélectionnées, synthétisées et retraitées sous forme des tableaux de bord pour faciliter les analyses. Plus précisément, la fonction comptable permet aux managers de poursuivre les cinq objectifs suivants :
  - o répondre aux obligations légales et réglementaires de publication ;
  - o élaborer les stratégies générales et les plans à long terme ;
  - o prendre des décisions concernant l’affectation des ressources ;
  - o mesurer les résultats et évaluer le personnel ;
  - o planifier et gérer les coûts des opérations et des activités.
- pour le personnel (salariés et représentants), la fonction comptable peut être définie comme la fonction qui leur fournit des données relatives à la stabilité, à la continuité d’exploitation et à la rentabilité de l’entreprise. Les informations comptables reflètent la capacité de rémunération ainsi que la politique de gestion des ressources humaines.

Selon les besoins de chaque utilisateur, la fonction comptable peut être perçue différemment. Nous synthétisons les différents utilisateurs de la fonction comptable dans le schéma à la page suivante :



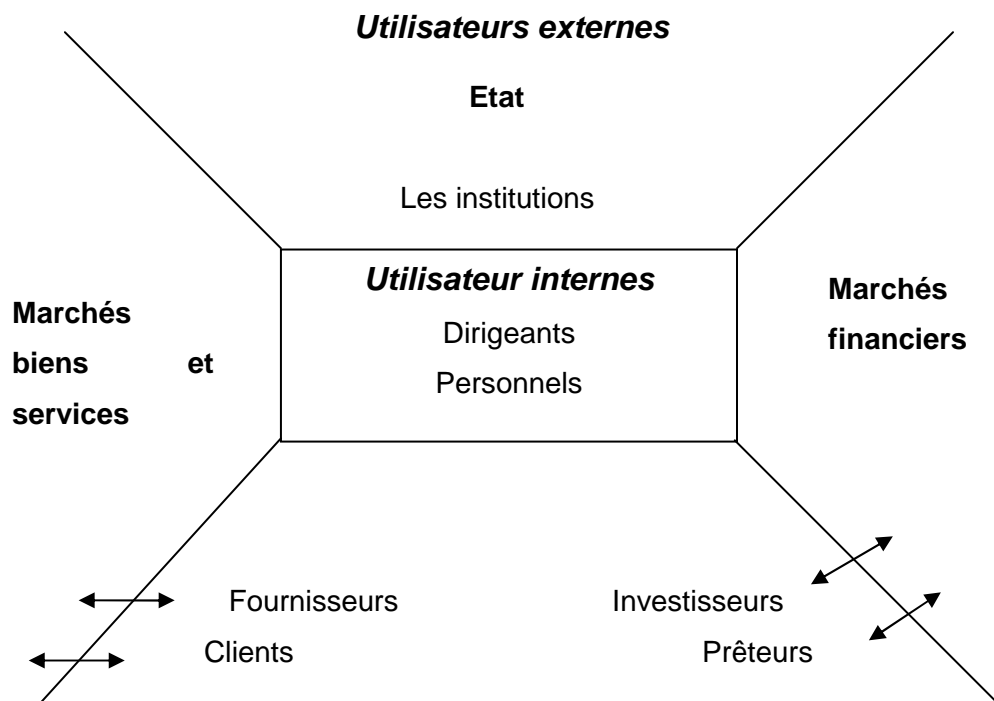


Figure 6 : Les utilisateurs des informations comptables, inspirée par le travail de Conso et Hemici (2005)<sup>15</sup>

### 1.3. La définition de la fonction comptable par l'organisation

La fonction comptable s'organise différemment d'une entreprise à l'autre. Pour les micro-entreprises (un à deux salariés) ou les très petites entreprises (moins de 10 salariés), la fonction comptable est souvent sous-traitée auprès d'un cabinet d'expertise comptable dès la création de l'entreprise<sup>16</sup>. Pour les petites et moyennes entreprises (entre 10 et 249 salariés) ou les grandes entreprises (plus de 250 salariés), la fonction comptable est intégrée au sein de l'organisation au niveau de la fonction administrative ou de la fonction financière ou peut constituer une fonction à part entière.

En fonction de la taille de l'entreprise, de son organisation et de la nature de son activité, la fonction comptable peut être intégrée dans la fonction administrative ou la fonction financière.

---

<sup>15</sup> Conso P. et Hemici F., 2005, *Gestion financière de l'entreprise*, Dunod, 11e édition.

<sup>16</sup> Ce cas n'entre pas dans notre champ de recherche car il s'agit de la sous-traitance et non de l'externalisation faute de l'antériorité de la gestion en interne.

### **1.3.1. La fonction administrative**

Dans une Très Petite Entreprise, la fonction comptable est souvent intégrée dans la fonction administrative. Dans le sens restreint, la fonction administrative consiste à « *recueillir toutes les informations élémentaires découlant de l’activité de l’entreprise, à les classer et à les exploiter afin de les adapter aux décisions à prendre* » (Lelarge 1989)<sup>17</sup>. Au sens large, « *administrer, c’est à la fois prévoir, organiser, commander, coordonner et contrôler* » Fayol (1917). Les périmètres de la fonction administrative comprennent :

- l’administration générale proprement dite : collecte et circulation des informations ;
- la gestion des moyens, y compris les moyens humains ;
- la fonction comptable et financière ;
- le contrôle et l’audit internes.

Dans les entreprises de taille modeste, les fonctions sont regroupées. Le directeur administratif et financier supervise la comptabilité de l’entreprise. Dans les grandes entreprises, la fonction comptable et la fonction administrative sont souvent séparées. La première est dirigée par un directeur comptable. La seconde peut intégrer le directeur des ressources humaines, le secrétaire général, le responsable de la communication...

### **1.3.2. La fonction financière**

Dans les PME ou les grandes entreprises, la fonction comptable est parfois intégrée dans la fonction financière. Suivant la destination des informations comptables et financières, nous pouvons trouver des services de comptabilité (orientée vers l’information externe) et/ou des services de comptabilité de gestion (orientée vers l’information interne).

Le service comptable gère principalement la comptabilité financière. Elle consiste à établir des états et rapports financiers destinés à la publication dans le respect de la réglementation. La comptabilité générale apparaît comme le procédé retenu pour la présentation des informations à l’usage des différents groupes extérieurs. Par contre, le service de comptabilité de gestion utilise les informations comptables pour réaliser des analyses et diagnostics sur

---

<sup>17</sup> Lelarge G., *Organisation et gestion de l’entreprise*, CLET, 1989, p.15.

l'entreprise. Ce service produit des informations permettant aux responsables de gestion, aux managers, de prévoir et d'orienter les décisions de gestion.

- La comptabilité financière

Elle est considérée comme la comptabilité de base et a pour objectif de répondre aux exigences juridiques et fiscales. « *Elle enregistre, classe, synthétise l'ensemble des informations relatives aux transactions entre l'entreprise et l'environnement* » (Mévellec 1995)<sup>18</sup>. Elle est conçue pour la publication des états financiers. La publication des états financiers fournis par cette comptabilité est obligatoire pour toutes les entreprises quelle que soit leur taille. La comptabilité financière mesure le résultat obtenu par l'entreprise et décrit la situation de son patrimoine à la fin de chaque exercice. Ces informations sont destinées a priori aux utilisateurs externes. Cependant, elles deviennent une source indispensable pour les dirigeants de l'entreprise et les analystes financiers internes. La définition de Colasse (2001)<sup>19</sup> explique clairement les finalités de la comptabilité financière : « *La comptabilité générale des entreprises est l'un des instruments, un parmi d'autres, grâce auquel elles rendent compte de leurs activités aux divers partenaires économiques et sociaux qui, explicitement ou implicitement, leur ont confié une mission et, plus spécifiquement, à ceux de ces partenaires qui mettent à leur disposition des ressources financières, d'où son autre appellation à connotation anglo-saxonne de comptabilité financière. Grâce aux états produits par leur comptabilité générale, les entreprises se donnent en représentation à leurs partenaires afin qu'ils puissent juger de la façon dont elles assument leurs engagements, leurs responsabilités par rapport à eux ; en même temps, il s'agit de montrer à ces partenaires qu'ils peuvent compter sur elles* ». Avec ces finalités, la comptabilité financière est tournée plutôt vers l'extérieur de l'entreprise, contrairement à la comptabilité de gestion.

- La comptabilité de gestion

Elle est considérée comme une comptabilité à but économique et systémique avec un résultat analytique par centre d'analyse (produit, client, activité...). Sa mise en place est facultative et répond à la demande interne. Son objet est l'évaluation des différents coûts de l'entreprise.

La comptabilité financière propose une description périphérique des flux (les emplois, les ressources, les charges, les produits..) sans y pénétrer. Au contraire, la comptabilité de gestion

---

<sup>18</sup> Mévellec P., Le calcul des coûts dans les organisations, Collection Repère, 1995, p.3.

<sup>19</sup> Colasse B., 2001, *Comptabilité générale*, Economica, 7<sup>e</sup> édition, p.7-8.

« ouvre la boîte noire »<sup>20</sup> et décrit les sous-systèmes (les fonctions) en interaction et les mouvements des flux entre leur entrée et leur sortie (origines des produits et destinations des charges). Si la comptabilité financière est considérée comme la comptabilité « globale », la comptabilité analytique est considérée comme la comptabilité du « détail » (Piget 1997)<sup>21</sup>. Cependant, ces deux comptabilités sont complémentaires. La comptabilité financière se borne à décrire et à mesurer les flux d’entrée et les flux de sortie. La comptabilité analytique parvient à expliquer cette description et cette mesure. Cependant, toutes les entreprises ne développent pas de comptabilité de gestion en raison de son caractère facultatif et coûteux.

Nous synthétisons les finalités des différentes comptabilités dans le tableau suivant :

<i>Production des informations</i>	Comptabilité financière	<i>Orientation externe</i>
<i>Aide à la décision</i>	Comptabilité de gestion	<i>Orientation interne</i>

**Tableau 1 : Une typologie des activités comptables**

Avec l’évolution technologique et les mutations organisationnelles, la fonction comptable dépasse progressivement sa vocation traditionnelle juridique et fiscale. Elle devient le noyau dur du système d’information de l’entreprise. Il est de plus en plus difficile de déterminer ses frontières. Définir la fonction comptable par la segmentation des activités comptables (comptabilité financière, comptabilité de gestion) nous paraît peu opérationnel. Une approche processuelle nous semble mieux adaptée pour obtenir une définition plus précise de la fonction comptable et dépasser les difficultés liées à son caractère transversal.

Nous nous appuyons sur les travaux réalisés par l’Observatoire de la Qualité Comptable qui définit la fonction comptable en décomposant celle-ci en plusieurs processus.

---

<sup>20</sup> Pierre Lassègue, 1993, Lexique de comptabilité, 3<sup>e</sup> édition, Dalloz.

<sup>21</sup> Piget P., 1997, « Comptabilité analytique », Encyclopédie de Gestion, 2<sup>e</sup> édition, Economica.

---

#### **1.4. La définition de la fonction comptable par les processus**

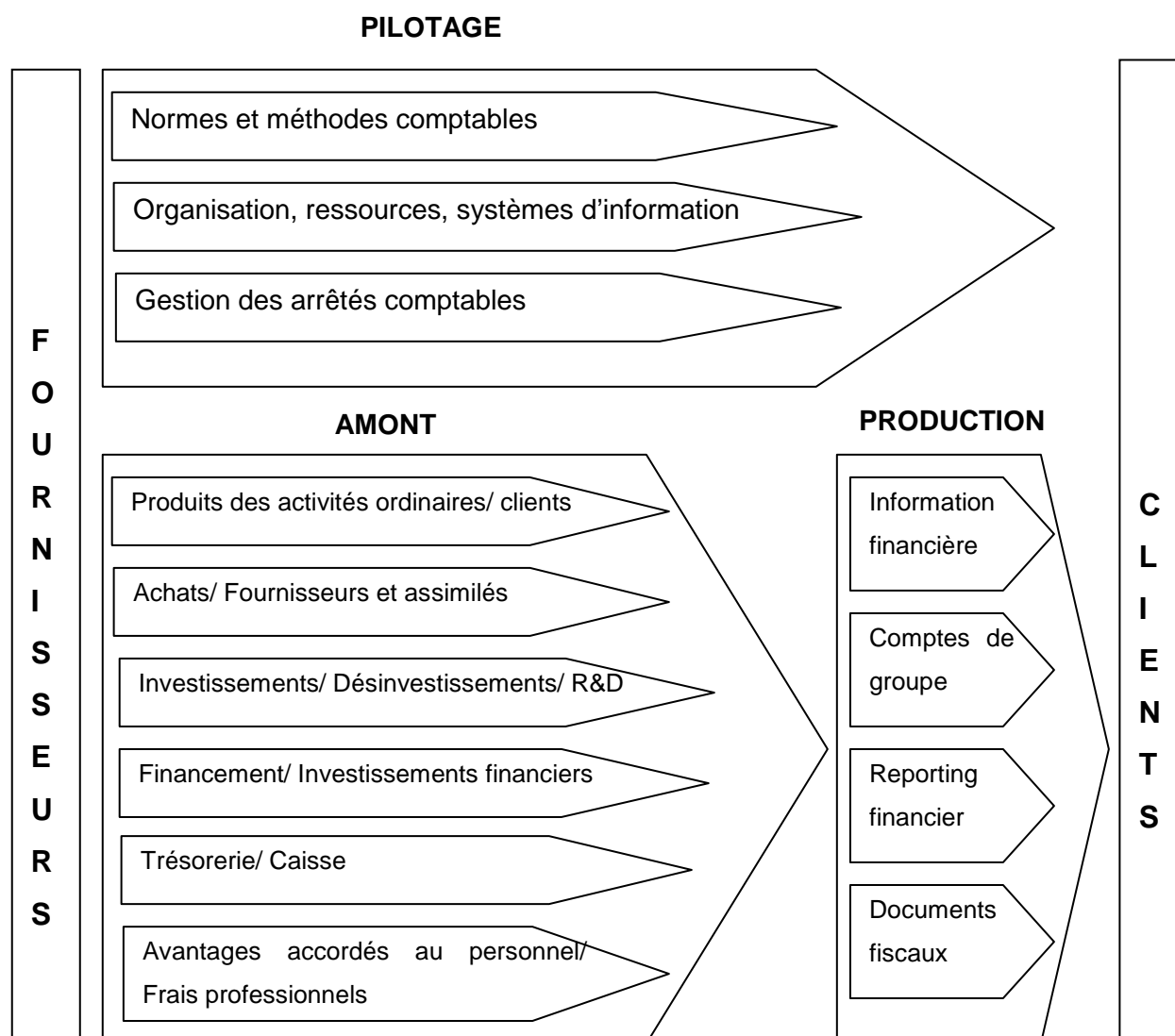
Le processus est un système d'activités et l'activité est un ensemble des tâches complémentaires ayant la même cause. Décrire une fonction à partir de ses processus, c'est mettre en évidence les liens de causalité entre les activités. L'approche par processus a été utilisée en stratégie par Michael Porter sous le nom de « chaîne de valeur » avec une articulation des activités dépendantes. Cette approche est fortement développée dans les activités logistiques (connue sous le concept Supply Chain Management) où elle guide l'intégration des fournisseurs, fabricants, transporteurs et distributeurs. Dans la fonction comptable, l'approche par processus a été développée dans le cadre de la mise en place des progiciels de gestion intégrés ou ERP (Enterprise Resource Planning) qui permettent une vision intégrée en synchronisant des flux (ressources, informations, tâches...).

L'analyse des processus comptables permet de fixer une délimitation du périmètre de la fonction comptable. Autrement dit, l'approche par les processus permet de cerner l'amplitude du périmètre de la fonction comptable, puis d'analyser l'ensemble des activités couvertes par chaque processus et entrant dans son domaine de responsabilité. « *Le principe des processus comptables est un élément déterminant pour la mise en œuvre d'un système de management de qualité au sein de la fonction comptable.* » (Mullebach 2003). Ainsi le processus défini par l'OQC correspond-t-il à un enchaînement d'activités déclenchées par une même cause et délivrant un produit, un service ou une information ayant de la valeur pour un client interne ou externe.

L'idée de définir la fonction comptable comme « un processus » a été proposée par l'Observatoire de la qualité comptable (OQC - GT005 octobre 2002). Cette idée a été ensuite développée par le groupe de travail 21 de l'Académie des Sciences et Techniques Comptables et Financières. Ce groupe de travail regarde la fonction comptable comme un ensemble de processus et de sous-processus qui sont interfacés avec les autres processus de l'entreprise. Ainsi, la fonction comptable peut-elle être définie comme suit :

« [...] *La fonction comptable est un ensemble de trois processus (de pilotage, de production des informations comptables et de processus en liaison avec les systèmes en amont) ayant à satisfaire un certain nombre de « clients » internes et externes à l'établissement, et étant en*

*relation avec un certain nombre de « fournisseurs », essentiellement internes à l’établissement. ».*



**Figure 7 : Les processus de la fonction comptable (groupe de travail G21 de l’Académie 2007)**

Mullebach, Président délégué de l’OQC, explique l’intérêt de cette approche : « *Les tendances actuelles des nouvelles organisations des entreprises consistent de plus en plus à observer et à structurer l’entreprise autour de ses processus clés. L’aboutissement de cette nouvelle organisation nécessite la mise en place de nouvelles procédures de travail, une nouvelle circulation des informations dans et à l’extérieur de l’organisation. Au-delà de l’efficacité des différentes directions de l’entreprise, c’est la coordination transversale des actions au sein de processus qui apparaît comme la condition de la maîtrise des flux. Cette*

*façon de concevoir l'efficacité de l'organisation est accélérée par les politiques de gestion de la qualité qui privilégient la maîtrise des processus* ». En effet, l'ensemble des activités d'un processus dépasse généralement les frontières d'une fonction, voire celle de l'entreprise, à la fois parce que certaines activités peuvent être sous-traitées, et parce qu'inter-gissent les comportements des fournisseurs, de l'entreprise et des clients. Un dysfonctionnement peut surgir dans une phase du processus et trouver sa cause en amont ou en aval (voire dans un autre processus). C'est pourquoi l'approche par les processus, articulant des activités à des résultats, doit conduire à relier les activités de l'entreprise à leur finalité commune, l'offre qu'elle fait au client. Cette approche par les processus fonde ainsi les représentations où l'entreprise apparaît non plus sous une forme hiérarchique, mais comme un ensemble d'activités tournées vers le client.

## **2. Une définition de l'externalisation**

Face à la globalisation et à la compétitivité, l'externalisation s'inscrit dans la recherche de performance par l'entreprise en apportant plusieurs avantages : flexibilité, variabilité des coûts, recentrage sur le cœur de métier...Cependant, selon le baromètre outsourcing réalisé par Ernst&Young (2006), la plupart des managers ne perçoit pas encore la différence entre l'externalisation et des termes proches (tels que sous-traitance, délocalisation, voire alliance...). Dans la littérature de gestion, le terme « externalisation » fait encore l'objet de certaines confusions (Gilley et Rasheed 2000<sup>22</sup>, Barthélémy 2007<sup>23</sup>). Dans un premier temps, nous essaierons de comprendre l'évolution de l'organisation menant à de telles confusions, puis nous analyserons les caractéristiques propres à l'externalisation. Enfin, nous préciserons les différences avec les concepts considérés comme voisins (sous-traitance, délocalisation, alliance, impartition).

---

<sup>22</sup> Gilley K., Rasheed A., « Making More by Doing Less: An Analysis of Outsourcing and its Effects on Firm Performance », *Journal of Management*, 26, 2006, p. 736-790.

<sup>23</sup> Barthélémy J et Donado C., 2007, « L'externalisation : un choix stratégique », *Revue Française de Gestion*, Octobre 2007, numéro 176, pages 97-100.

## 2.1. L’évolution de l’organisation

Make or buy, produire ou acheter, faire ou faire faire, sous-traitance, externalisation, délocalisation, alliance... Avant de faire la distinction entre ces termes, nous proposons de comprendre la raison de l’apparition de ces pratiques à travers les trois grandes phases de l’histoire économique distinguées par Martinet (2002)<sup>24</sup> :

### *De 1870 à 1970 : la phase de l’économie industrielle*

C’est la montée des entreprises industrielles avec une organisation bureaucratique et centralisée. Les problématiques de production sont dominantes, la sous-traitance s’inscrit dans une perspective de minimisation des coûts de revient.

### *De 1970 à 1990 : la phase de l’évolution des marchés financiers*

Elle modifie les frontières de la firme, l’oblige à repenser la stratégie. La structure hiérarchique, centralisée est remplacée par la structure organique, décentralisée pour faire face à « la main invisible » du marché. Nous constatons l’apparition de nouvelles formes organisationnelles (NFO) (Desreumaux 1996)<sup>25</sup> liées à la stratégie de désintégration : cotraitance, collaboration, coopération, externalisation, partenariat, alliance...

### *De 1990 à nous jours : la phase de l’économie informationnelle*

Avec l’évolution technologique et la globalisation, la maîtrise de l’information devient un élément stratégique des entreprises face à la concurrence. Il s’agit de l’essor de toutes les nouvelles formes organisationnelles, de type réseau, qui favorisent la flexibilité, la fluidité, la rapidité et l’évolutivité.

---

<sup>24</sup> Martinet A-C., 2002, *Le Management des Achats, Mélanges en honneur du Professeur P-Y Barreyre*, « Chapitre 1 : L’impartition et management stratégique », PUG.

<sup>25</sup> Desreumaux A., 1996,, « Nouvelles formes d’organisation et évolution de l’entreprise », *Revue Française de Gestion*, janvier-février, p.86-108



Tableau de synthèse de l'évolution historique des formes organisationnelles

	de 1870 à 1970	De 1970 à 1990	de 1990 à nos jours
Economie	Industrie	Marché financier	Information
Organisation	Intégration	Désintégration	Réseau
	Essor Sous-traitance		
		Naissance des NFO dont l'externalisation	
			Essor NFO

**Tableau 2 : L'évolution des formes organisationnelles**

Si la sous-traitance est connue depuis la phase de l'économie industrielle, l'externalisation et l'alliance commencent à se développer depuis la phase de l'économie informationnelle. L'externalisation n'annule pas la sous-traitance, mais toutes deux cohabitent. Cette superposition et l'évolution de chaque forme organisationnelle sont sources de confusions entre ces différentes formes organisationnelles. Nous analysons dans la partie suivante la différence entre l'externalisation et les formes d'organisation les plus proches que sont la sous-traitance, la délocalisation, l'alliance et l'impartition.

## 2.2. L'externalisation et les termes proches

L'externalisation comporte des similitudes avec la sous-traitance (Barthélémy 2001, Tondeur et La Villarmois 2003<sup>26</sup>, Hamdouch 2004<sup>27</sup>, baromètre outsourcing 2005), la délocalisation (Fimbell 2005)<sup>28</sup>, l'alliance (Corbett 2004)<sup>29</sup> et l'impartition (Martin et Dumoulin 2002, Martin 2007). Nous nous proposons d'analyser chacun de ces quatre termes en les comparant à l'externalisation afin de mieux comprendre leurs différences.

---

<sup>26</sup> Tondeur H., de La Villarmois O., 2003, « L'organisation de la fonction comptable et financière – Centre de services partagés versus externalisation : solution alternative ou situation intermédiaire ? », *Comptabilité – Contrôle - Audit*, Tome 9, Volume 1, Mai, p.29-52.

<sup>27</sup> Hamdouch A., 2004, *L'économie industrielle en mutation*, Editions L'Harmattan.

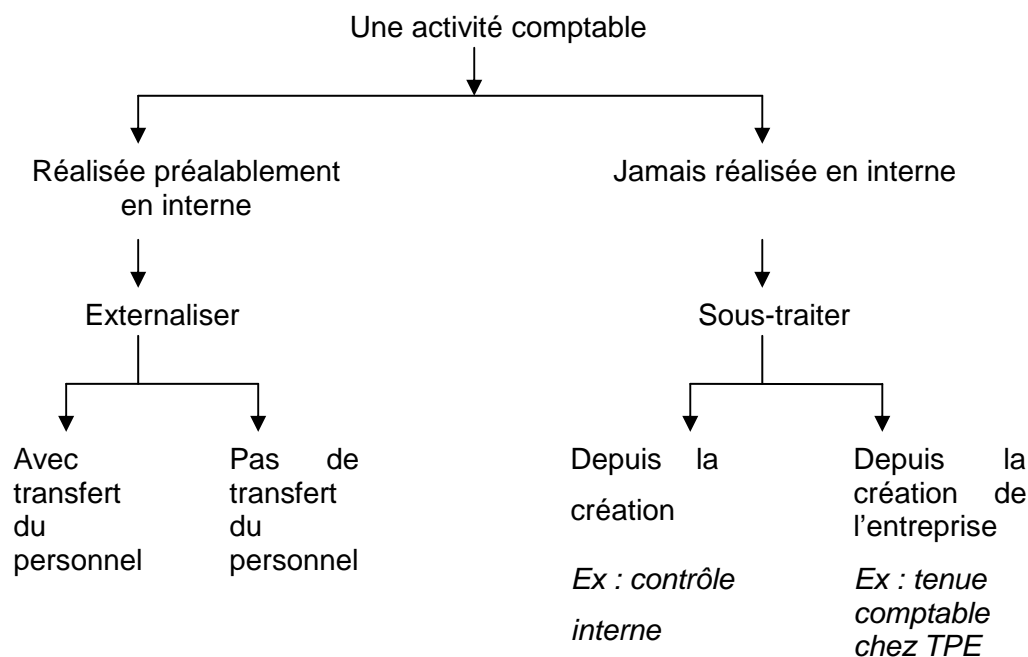
<sup>28</sup> Fimbel E., 2005, « Délocalisations et externalisations sur la sellette », *L'Expansion Management Review*, revue trimestrielle, septembre, n°118.

<sup>29</sup> Corbett M.F., 2004, *The Outsourcing Revolution : Why it makes sense and how to do it right*, Dearborn Trade Publishing.

### 2.2.1. Les différences entre la sous-traitance et l’externalisation

La loi définit la sous-traitance comme « *une opération par laquelle un entrepreneur confie par un sous-traité, et sous sa responsabilité, à une autre personne appelée sous-traitant tout ou partie de l’exécution du contrat de l’entreprise ou du marché public conclu avec le maître de l’ouvrage* » (Journal officiel du 26/04/1973).

De nombreux chercheurs français (Foss 1996<sup>30</sup>, Fimbel 2003<sup>31</sup>, Chanson 2006, Barthélémy 2007<sup>32</sup>) parlent d’ « externalisation » si l’activité a été déjà réalisée en interne et de « sous-traitance » si l’activité n’a jamais été réalisée au sein de l’entreprise. Dans le cas de la comptabilité, lorsqu’une entreprise, dès sa création, fait appel à un expert-comptable, cette pratique est identifiée comme de la sous-traitance ; elle concerne la majorité des petites entreprises. C’est « la tenue comptable ».



**Figure 8 : Schéma de l’externalisation ou de la sous-traitance adapté selon les travaux de Chanson (2006)**

---

<sup>30</sup> Foss N., 1996, « Capabilities and the Theory of the Firm », *Revue d’Economie Industrielle*, vol.77, p.7-27.

<sup>31</sup> Fimbel E., 2003, « Nature, enjeux et effets stratégiques de l’externalisation : éléments théoriques et empiriques », *Revue Française de Gestion*, n°143, Avril-Mai.

<sup>32</sup> Barthélémy J. et Donada C., 2007, « Décision et gestion de l’externalisation : une approche intégrée », *Revue Française de Gestion*, n°177, pp.101-111.

A l'exception de la différence de l'origine de l'activité, l'externalisation se distingue de la sous-traitance par trois autres points majeurs suivants :

- l'obligation de résultat ;
- l'absence hiérarchique ;
- la nécessité d'accompagnement.

*a) L'obligation de résultat*

D'après Barthélémy (2001)<sup>33</sup>, les obligations fixées aux prestataires font la différence entre deux termes. La sous-traitance se définit notamment par une obligation de moyens tandis que l'externalisation oblige à des résultats vis-à-vis d'un périmètre clairement défini de prestations. Dans les deux cas, le prestataire apporte des ressources. Dans le cadre de la sous-traitance, le client conserve le management de l'activité sous-traitée, mais elle est réalisée par les propres moyens du prestataire. Dans le cadre de l'externalisation, le prestataire assure également le management de l'activité externalisée et peut utiliser les outils du client ou les siens pour réaliser les prestations. Pour la fonction comptable, la sous-traitance touche une grande partie des très petites entreprises sous forme de tenue comptable alors que l'externalisation concerne les PME ou les grandes entreprises. Dans la tenue comptable, l'engagement de moyens conduit à une description assez générale de la mission, la prise en charge de la tenue des opérations de vente, d'achat... En revanche, l'externalisation nécessite une définition et une répartition plus détaillées des tâches effectuées ainsi que de leurs délais de réalisation. L'externalisation s'engage à aboutir à un certain résultat défini par le contrat. Le non respect de cette obligation peut conduire à des pénalités.

*b) L'absence de relation hiérarchique*

Barreyre & Bouche (1982)<sup>34</sup>, Fontaine (2002)<sup>35</sup> insistent sur la relation de subordination juridique comme l'attribut principal de la sous-traitance qui la différencie d'autres formes voisines. Selon Fontaine (2002), la sous-traitance est « *une opération qui consiste à confier à un tiers l'exécution de tout ou une partie d'une prestation à laquelle on s'est soi-même engagé envers un cocontractant* ». Le sous-traitant exécute une prestation selon les directives

---

<sup>33</sup> Barthélémy J., 2001, *Stratégies d'externalisation*, Dunod.

<sup>34</sup> Barreyre P. Y et Bouche M., 1982, « Pour une meilleure compétition fondée sur la solidarité inter-entreprises : les politiques d'impartition » *Revue Française de Gestion*, p.8-17.

<sup>35</sup> Fontaine M., 2002, *Les aspects juridiques de l'Outsourcing*, Bruylant.

du donneur d’ordres, conformément à des normes que celui-ci lui a imposées<sup>36</sup>. Tandis que l’externalisation est basée sur une relation contractuelle entre deux parties (l’entreprise qui externalise et le prestataire). « *Il s’agit pour une entreprise de confier certaines activités à un tiers, en dehors d’un lien de subordination.* » (Fontaine 2002). Ainsi, deux différences sont relevées au niveau du contrat. Concernant l’externalisation, il s’agit d’un contrat entre le client (l’entreprise qui externalise) et le fournisseur (le prestataire). Le résultat final est au bénéfice de l’entreprise demandeuse tandis que la sous-traitance demande l’existence de sous-contrats, le résultat final sera au bénéfice du client qui n’est pas forcément l’entreprise demandeuse.

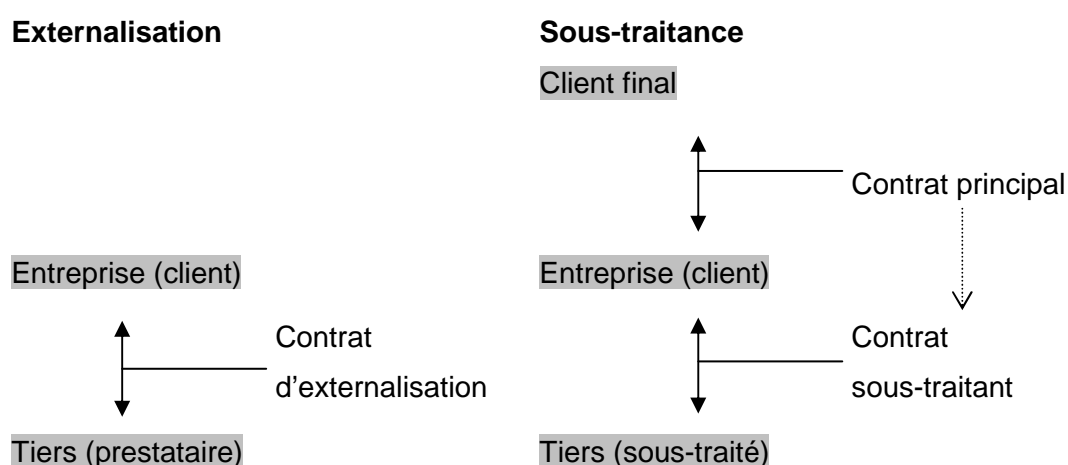


Figure 9 : La différence juridique entre l’externalisation et la sous-traitance

### c) La nécessité de l’accompagnement

La sous-traitance et l’externalisation nécessitent un cadre contractuel. Cependant, dans une externalisation, la relation entre le client et le prestataire dépasse souvent le simple lien contractuel. En effet, la décision d’externalisation entre dans le plan stratégique à long terme de l’entreprise. Un contrat d’externalisation dure en général plus de 3 ans avec un accompagnement étroit du prestataire. La gestion de l’externalisation demande une coordination adéquate de deux parties.

---

<sup>36</sup> Cependant, dans le cadre de la fonction comptable, l’expert-comptable est un professionnel libéral qui met en œuvre des normes spécifiques.

Nous présentons la différence entre la sous-traitance et l'externalisation dans le tableau de synthèse suivant :

	<b>Sous-traitance</b>	<b>Externalisation</b>
Gestion préalable en interne	Non	Oui avec le transfert d'actifs humains et/ ou matériels
Engagement	Moyens avec les outils du cabinet	Résultats avec le système d'information du client et/ou du cabinet
Accompagnement	Non avec une relation limitée (1 an renouvelable)	Oui avec une relation forte et définie à plus long terme

**Tableau 3 : La différence entre la sous-traitance et l'externalisation de la fonction comptable**

### 2.2.2. Les différences entre la délocalisation et l'externalisation de la fonction comptable

La délocalisation « traditionnelle » est définie comme un investissement direct à l'étranger motivé par l'accès au marché ou par la réduction des coûts. Elle entraîne directement des licenciements dans le pays d'origine.

Une délocalisation se déroule en général en trois étapes :

- délocaliser certaines activités dans les pays où les coûts de production sont plus faibles ;
- fermer des usines dans le pays d'origine ;
- exporter les produits ou les services vers le marché mondial.

L'argument principal de la délocalisation est d'éviter la faillite et d'améliorer la compétitivité de l'entreprise, notamment en termes de prix afin de résister à la concurrence. Cependant, sur le plan social, la délocalisation s'accompagne de pertes d'emplois. La désindustrialisation et le chômage sont à l'origine des critiques de la pratique.

La délocalisation est souvent confondue avec l'externalisation car la première pratique est comprise au sens large comme une forme d'externalisation. La délocalisation se caractérise par un transfert dans un pays étranger de certaines activités qui étaient réalisées en interne.

L'externalisation et la délocalisation constituent deux leviers organisationnels disponibles pour les dirigeants d'entreprise en recherche permanente de compétitivité. En effet, les deux pratiques sont considérées dans le monde du management comme la solution permettant d'obtenir la réduction des coûts ou la flexibilité. Cependant, l'externalisation ou la délocalisation peuvent entraîner toutes deux des licenciements ou des transferts de contrat de travail liés à la réorganisation. Cet élément donne, sur le plan social, une image négative de ces deux formes organisationnelles.

De plus, l'externalisation et la délocalisation remettent en cause non seulement les liens entre l'entreprise et ses employés, mais aussi les liens entre l'entreprise et les territoires où elle décide d'être active. Si l'externalisation entraîne un changement de propriétaire des ressources, la délocalisation entraîne un changement de frontières administratives. En effet, lorsqu'une entreprise recourt à l'externalisation, elle modifie son environnement par réduction de son périmètre « propriétaire ». Cette opération s'accompagne du transfert de personnel et d'équipements vers le fournisseur ou le prestataire. Pour les salariés inclus dans un périmètre concerné, l'externalisation va se traduire par un changement d'employeur. Par contre, une opération de délocalisation n'est qu'un transfert en bloc d'activités existantes du territoire national vers d'autres pays. L'entreprise ne rompt pas le lien avec ses salariés. Elle reste toujours propriétaire de ses ressources et assume sa gestion et ses responsabilités.

Nous présentons la synthèse des différences entre la délocalisation et l'externalisation de la fonction comptable dans le tableau suivant :

	<b>Externalisation</b>	<b>Délocalisation</b>
Postulat fondateur	Une autre société spécialisée permettra à l'activité comptable d'être plus performante grâce à ses ressources internes.	Un autre territoire permettra à l'activité comptable interne d'être plus performante.
Changement d'employeur	Oui	Non
Lieu de réalisation	En France	A l'étranger
Principes clés	Economies d'échelle et mutualisation des ressources chez le prestataire spécialisé.	Spécialisation et concentration géographique des acteurs
Modification du lien avec les salariés concernés	Oui (changement d'employeur)	Oui (changement de site et suppression de l'emploi local)
Modification des liens avec les partenaires économiques (fournisseurs, sous-traitants...)	Oui (transfert ou rupture des contrats)	Oui (annulation des liens locaux)
Modification des liens avec le territoire et ses acteurs privés et/ou publics	Non	Oui
Modification des structures des secteurs économiques	Oui (par concentration de l'expertise et des capacités de réalisation sur les grandes entreprises de l'offre)	Oui (par concentration des capacités sur des zones spécialisées et puissantes en nombre plus restreint)

**Tableau 4 : La différence entre la délocalisation et l'externalisation, adapté de Fimbel (2005)**

### 2.2.3. Les différences entre l’alliance et l’externalisation

Comme l’externalisation, l’alliance s’inscrit dans la stratégie de développement de l’entreprise. Ces deux nouvelles formes organisationnelles sont parfois associées car elles sont rattachées à la notion d’entreprise étendue. Si l’externalisation peut démarrer par une simple relation de marché (client-fournisseur) via une prestation, puis évolue vers une relation durable de partenariat, l’alliance s’inscrit dès le départ dans une optique de coopération à long terme.

*« Les alliances stratégiques sont des partenariats entre plusieurs entreprises concurrentes, ou potentiellement concurrentes, qui choisissent de mener à bien un projet ou une activité spécifique en coordonnant les compétences, moyens et ressources nécessaires plutôt que de se faire concurrence sur l’activité concernée, de fusionner entre elles ou de procéder à des cessions ou acquisitions d’activités » (Garrettes et Dussauge 1995)<sup>37</sup>*

Cette définition montre la spécificité de l’alliance ; elle est fondée sur l’existence d’une certaine concurrence. L’alliance crée une relation de coopération entre des firmes concurrentes au sein d’une même filière. Une entreprise n’externalise pas son activité chez son concurrent mais elle s’allie avec lui pour réaliser un projet. En s’alliant, une firme n’annule pas la concurrence, elle tente plutôt de modifier « les règles du jeu » concurrentielles en créant des « zones de stabilité » (Medkouri 2000)<sup>38</sup>.

Tableau de synthèse de la différence entre l’alliance et l’externalisation

	<b>Alliance</b>	<b>Externalisation</b>
Le partenaire externe est un concurrent	Oui	Non
Relation	Partenariat	Du marché au partenariat

**Tableau 5 : La différence entre l’alliance et l’externalisation**

---

<sup>37</sup> Garrette B. et Dussauge P., Les Stratégies d’alliance, Paris, Edition d’Organisations, 1995.

<sup>38</sup> Medkouri B., 2000, « La gestion des ressources financières de la firme : entre sécurisation interne et fragilisation externe », thèse doctorale, Université des sciences sociales de Toulouse 1.

---



#### 2.2.4. Les différences entre l'impartition et l'externalisation

La notion d'impartition est peu évoquée dans la littérature. Pourtant, les similitudes avec l'externalisation sont nombreuses. Barreyre et Bouche (1982) définissent l'impartition comme suit : « *associé par son étymologie latine aux notions de partage, de délégation et de confiance envers le prestataire, ce mot désigne un choix économique et un état d'esprit.* »

*Un choix économique* : il y a impartition lorsqu'une entreprise placée devant l'option « faire ou faire- faire » choisit le second terme de l'alternative.

*Un état d'esprit* : on peut parler d'attitude managériale, voire de politique d'impartition, lorsque l'organisme qui s'adresse ainsi à l'extérieur ne considère pas seulement son intérêt à court terme mais se place dans une perspective stratégique, considérant l'autre comme un partenaire avec lequel il faut s'attacher à développer une collaboration susceptible de produire des effets de synergie et où chacun trouve son avantage. Le principe d'impartition peut être érigé implicitement ou explicitement, au rang des politiques qui déterminent l'allocation des ressources d'une entreprise ainsi que la manière dont elle entend se positionner dans son environnement commercial, économique, sociopolitique et technologique, à l'échelle nationale ou internationale.

Le travail de ces deux auteurs et l'étude empirique de Martin (2002, 2007) sur la R&D permet de dissocier l'externalisation de l'impartition :

*Objectif* : l'externalisation et l'impartition visent toutes les deux à une meilleure compétitivité. La première est basée sur une relation de type client-prestataire et la seconde est fondée sur la solidarité inter-entreprises (partenariat, coopération...).

*Moyens* : il n'y a pas de transfert d'actifs dans l'impartition alors que celui-ci est la spécificité de l'externalisation.

*Objet* : en raison de cette dernière caractéristique, l'impartition peut toucher les activités stratégiques faisant partie du cœur de métier de l'entreprise. Barreyrer et Bouche (1982) mettent l'accent sur le partage de capacité et de spécificité. L'externalisation n'est conseillée

que pour les activités périphériques ou supports. Ainsi l’entreprise peut-elle externaliser une partie ou la totalité d’une de ses fonctions (la comptabilité, la logistique...) mais il est rare qu’elle recoure à l’impartition pour une fonction entière.

L’impartition est plus confondue avec le partenariat qu’avec l’externalisation car le client et le prestataire travaillent en étroite relation (Martin 2007). Cependant, à la différence du véritable partenariat, l’impartition implique le lien entre le donneur d’ordre (client) et le prestataire qui possède des compétences sur le projet.

En conclusion, s’il y a confusion, c’est parce que l’externalisation évolue. Il existe des similitudes avec la sous-traitance, la délocalisation, l’alliance et l’impartition. Cependant, chacune de ces formes organisationnelles possède des caractéristiques propres. La délocalisation renvoie à la question de la propriété et du changement géographique. La sous-traitance concerne les activités qui n’ont jamais été réalisées en interne. L’alliance implique la notion de compétition et l’impartition concerne plus souvent des activités au cœur du métier telles que la recherche et développement. Nous résumons les caractéristiques de ces termes proches de l’externalisation dans la figure suivante :

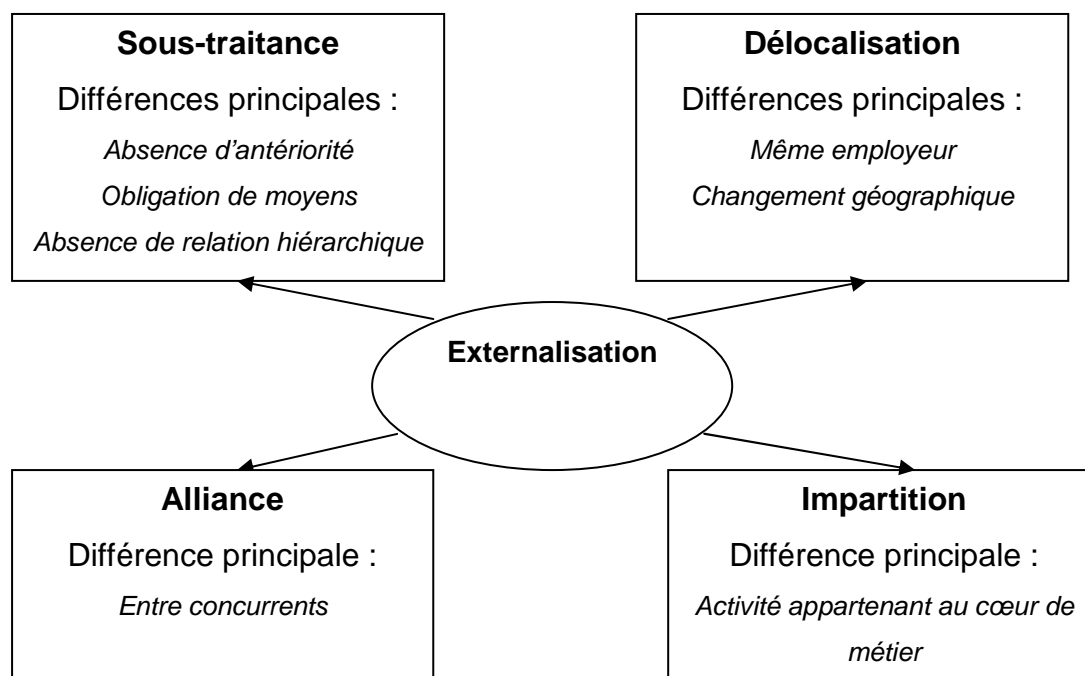


Figure 10 : Les différences entre l'externalisation et les termes proches

Une fois délimité le champ d'étude en distinguant l'objet de la recherche avec des termes proches, nous étudions dans la partie suivante la définition de l'externalisation et ses propres caractéristiques.

### 2.3. La définition et les caractéristiques de l'externalisation

On relève pour la première fois dans le dictionnaire français Larousse le mot « externalisation » en 1987 et « externaliser » en 1989. « Externaliser » est défini comme le fait de confier à une entreprise extérieure une tâche ou une activité secondaire (Le Petit Robert 2004) ou le fait de confier une partie de sa production ou de ses activités (comptabilité, gardiennage, etc...) à des partenaires extérieurs (Le Petit Larousse 2004). L'externalisation est connue dans la littérature canadienne sous le terme « impartition » et dans la littérature anglo-saxonne sous le terme « outsourcing ». Ces termes précisent la différence entre « faire » (make) ou faire faire (buy) qui englobe l'externalisation, la sous-traitance et l'impartition.

Nous présentons dans le tableau suivant les premières définitions de l'externalisation.

Auteur/ (Année)	Définition de l'externalisation
Barreyre (1968) <sup>39</sup>	Il y a une impartition lorsqu'une entreprise, placée devant le choix du faire ou du faire faire, opte pour le second terme de l'alternative et délègue à une firme partenaire une partie de son système global d'activités.
Harrigan (1985) <sup>40</sup>	A variety of "make or buy" decisions to obtain the necessary supplies of materials and services for the production of the organization's goods and services.
Loh et Venkatraman (1992) <sup>41</sup>	External vendors' provision of physical and/or human resources associated with the user organization's information technology infrastructure.
L'association française de normalisation (AFNOR 1995)	L'externalisation est un service comme le résultat de l'intégration d'un ensemble de services élémentaires, visant à confier à un prestataire spécialisé tout ou partie d'une fonction de l'entreprise client dans le cadre d'un contrat pluriannuel, à base forfaitaire, avec un niveau de service et une durée définie.

**Tableau 6 : Les premières définitions de l'externalisation**

<sup>39</sup> Barreyre P-Y., 1968, *L'impartition: politique pour une entreprise compétitive*, Paris : Hachette, 319p.

<sup>40</sup> Harrigan K., 1985, "Strategies for intrafirm transfert and outside sourcing", *Academy of Management Journal*, vol.28, n°4, pp.914-925.

<sup>41</sup> Loh L et Venkatraman N., 1992, "Diffusion of Information Technology Outsourcing : Influence Sources and The Kodak Effect", *Information Systems Research*, vol.3, n°4, pp.334-358.

La particularité de l’approche de Barreyre et des auteurs cités précédemment repose sur deux points : D’abord, l’externalisation désigne l’impartition ou faire faire. Ensuite, l’externalisation englobe les activités de services. Contrairement à l’approche des économistes, l’externalisation ne se limite pas à l’analyse de la sous-traitance d’une partie de l’activité de production. Elle permet aussi de raisonner au niveau de l’entreprise dans sa globalité et pas uniquement activité par activité (Barthélémy 2007).

Cependant, les définitions présentées à la page précédente ne permettent pas de distinguer clairement l’externalisation et des formes d’organisation proches. A partir de 1994, Quinn et Hilmer considèrent l’externalisation comme une opération stratégique qui nécessite plus d’investissement en termes de recherche. Ces auteurs, suivis par d’autres chercheurs, ont tenté de préciser la définition de l’externalisation en mettant l’accent sur sa caractéristique principale.

Auteur	Définition de l'externalisation
Quinn et Hilmer (1994)	External acquisitions of activities, including those traditionally considered an integral part of any firm, provided that they do not form part of the firm's core capacities
Rothery and Robertson (1996) <sup>42</sup>	The act of turning to an external organization to perform a function previously performed in-house. It entails the transfer of the planning, administration and development of the activity to an independent third party.
Casani <i>et al.</i> (1996) <sup>43</sup>	Long-term link related to the development of determined activities or tasks that are not essential to the firm by specialised professionals, who, in time, become strategic partners.
Foss (1996, p.11) <sup>44</sup>	L'externalisation consiste à laisser un prestataire reprendre des activités qui étaient réalisées en interne ; il s'agit donc d'une forme de désintégration verticale.
Greaver (1999) <sup>45</sup>	The act of an organization transferring periodic internal activities and decision-taking to external suppliers through contracts.
Campos (2001) <sup>46</sup>	It consists of contracting an external supplier to perform a task previously executed by the organization itself, and may also even involve new activities.
Bailey <i>et al.</i> (2002) <sup>47</sup>	Handing over some or all of that particular activity and related services to a third party management, for the required result.
Fimbel (2002, p. 61) <sup>48</sup>	L'externalisation est un processus par lequel une entreprise confie à un prestataire extérieur la responsabilité de la gestion d'un domaine ou d'une fonction qu'elle-même assumait auparavant directement en interne au moyen d'une combinaison spécifique de ressources propres.
Rasheed et Gilley (2004) <sup>49</sup>	It is the substitution of activities performed in-house by acquiring them externally, although the firm has the necessary management and financial capabilities to develop them internally. It is also an abstention from performing activities in-house.
McCarthy et Anagnostou (2004) <sup>50</sup>	Not only consists of purchasing products or services from external sources, but also transfers the responsibility for business functions and often the associated knowledge (tacit and codified) to the external organization.
Barthélémy (2006, p.7) <sup>51</sup>	Nous définissons l'externalisation comme le recours à un prestataire ou un fournisseur extérieur pour réaliser une activité qui était jusqu'alors réalisée au sein de l'entreprise.

**Tableau 7 : Les définitions relevant la caractéristique fondamentale de l'externalisation**

<sup>42</sup> Rothery B. and Robertson I., 1996, *The Truth About Outsourcing*, Gower Publishing Limited, Aldershot.

<sup>43</sup> Casani F., Luque M.A., Soria P., 1996, « La problematica del outsourcing », *Economistas*, n°72, p.86-98.

<sup>44</sup> Foss N., 1996, « Capabilities and the Theory of the Firm », *Revue d'Economie Industrielle*, vol. 77, 1996, p.7-27.

<sup>45</sup> Greaver M.F., 1999, *Strategic Outsourcing : A Structured Approach to Outsourcing Decisions and Initiatives*, AMACOM, New York.

<sup>46</sup> Campos N.F., 2001, « Wille the Future Be Better Tomorrow ? The Growth Prospects of Transaction Economies Revisited », *Journal of Comparative Economic*, December, vol.29, Issue4, p.663-677.

<sup>47</sup> Bailey W., Masson R., and Raeside R., 2002, « Outsourcing in Edinburgh and the Lothians », *European Journal of Purchasing & Supply Management*, vol.8, Issue 2, June, p.83—95.

<sup>48</sup> Fimbel E., 2002, « L'externalisation : Discriminants et facteurs de succès », *L'Expansion Management Review*, n° 104, Mars 2002, p. 60-69.

<sup>49</sup> Rasheed A., Gilley K.M., 2004, « Outsourcing in entrepreneurial ventures, in M. Hitt and D. Ireland (eds), *The Blackwell Encyclopedic Dictionary of Entrepreneurship*, Blackwell Publishers, Oxford.

<sup>50</sup> McCarthy I., Anagnostou A., 2004, « The impact of outsourcing on the transaction costs and boundaries of manufacturing », *International Journal of Production Economics*, Elsevier, vol.88, n°11, pp.61-71.

<sup>51</sup> Barthélémy J., 2006, « La renégociation des contrats d'externalisation : une analyse empirique », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 9, n°2, juin 2006, p. 6-29.

Les définitions du tableau 7 insistent toutes sur la caractéristique fondamentale de l’externalisation. Il s’agit de l’existence de la gestion interne ou l’internalisation préalable.

- Avant l’opération d’externalisation, les activités ont été réalisées en interne. « *Pour qu’il y ait externalisation, il faut donc obligatoirement qu’existe antérieurement une gestion internalisée. Certains auteurs utilisent même le néologisme « extériorisation » pour mieux traduire le terme anglo-saxon d’outsourcing* » (Fimbel 2002).
- L’externalisation est considérée comme une solution suite à la remise en cause d’une pratique établie (Barthélémy 2006). Le transfert de ressources matérielles et/ou de personnel devient donc une conséquence inévitable en raison des « investissements préalables » (Tondeur et La Villarmois 2003). D’après Lacity et Hirscheim (2003), « *l’outsourcing se caractérise aujourd’hui par un transfert de personnel et de l’équipement vers le prestataire qui devient également responsable des pertes et profits* ».

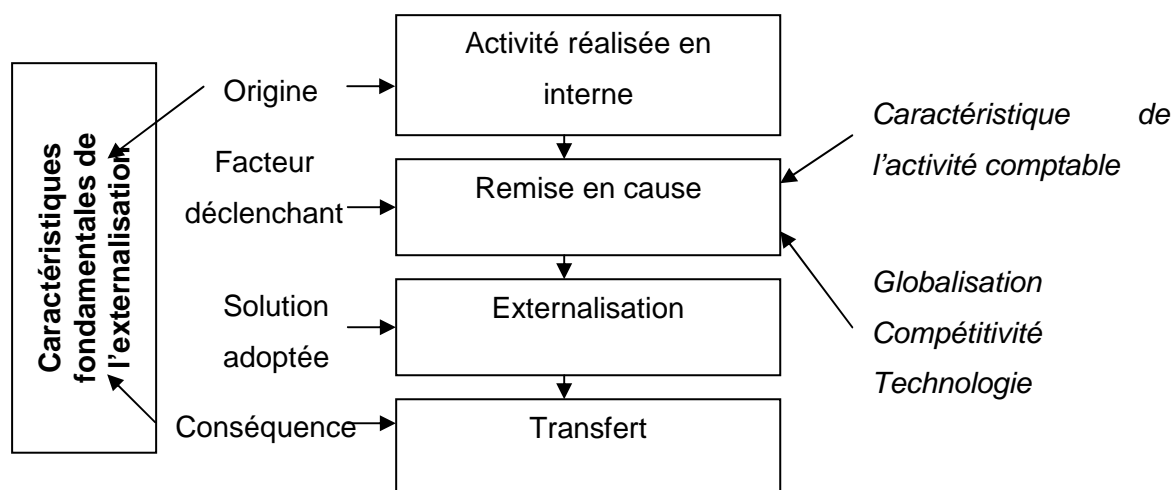


Figure 11 : Le processus de décision d’externalisation de la fonction comptable, d’après Barthélémy (2006)

En nous appuyant sur la définition de Fimbel (2002) et Barthélémy (2006), nous définissons l’externalisation de la fonction comptable comme « *un processus par lequel une entreprise confie à un prestataire externe une partie ou la totalité de ses activités comptables qui étaient jusqu’alors réalisées en interne* ».

Les caractéristiques de l'activité comptable telles que la répétitivité, la transversalité... et les mutations externes telles que la globalisation, la compétitivité et l'évolution technologique sont des facteurs déclenchant qui remettent en cause la forme organisationnelle de la fonction comptable. Quelles sont les solutions possibles ? Pourquoi l'entreprise choisit-elle l'externalisation ? Quels sont ses enjeux ? Nous tentons de répondre à ces questions dans les sections suivantes.

## **Section 2 : Les changements organisationnels de la fonction comptable**

« *Ceux qui pensent encore que le comptable en entreprise est un gratte-papier, plongé dans ses mémentos Francis Lefebvre et enfermé dans sa tour d’ivoire, n’ont pas dû en rencontrer depuis longtemps* » (Motol 2005)<sup>52</sup>. En effet, la fonction comptable a nettement évolué depuis une dizaine d’années. Sous l’effet conjugué des évolutions technologiques et réglementaires, de la volonté des entreprises d’optimiser l’organisation, la fonction comptable a connu des changements qui revalorisent son statut au sein de l’entreprise. Les mutations économiques obligent les dirigeants à trouver une forme organisationnelle adaptée pour dépasser le rôle passif d’enregistrement des écritures et adopter un rôle plus actif en étendant son champ d’application. Dans cette section, nous développons les facteurs conduisant à des changements dans l’organisation de la fonction comptable et les solutions organisationnelles possibles. Nous insistons sur l’externalisation en montrant tous ses avantages et ses inconvénients.

### **1. Les mutations organisationnelles de la fonction comptable**

Les pressions de la globalisation et de la concurrence font bouger l’entreprise sur les plans économiques, sociaux, organisationnels... A la recherche de flexibilité et de moyens pour optimiser les ressources, l’entreprise remet en cause son organisation ainsi que celle de chacun de ses services. La fonction comptable n’échappe pas à ces changements. De plus, les évolutions réglementaires et technologiques modifient sa place au sein de l’entreprise. Les lois sur la transparence financière telles que la loi de sécurité financière en France, la loi Sabanes-Oxley aux Etats-Unis ont étendu le champ d’application de la fonction comptable (reporting, audit, contrôle de gestion...) et renforcent son implication dans l’amélioration de la performance de l’entreprise. Outre les changements réglementaires, les évolutions technologiques telles que les logiciels comptables, les progiciels de gestion intégrés, les lecteurs optiques... ont des impacts directs sur la fonction comptable. Elle devient de plus en plus automatisée et transversale. Elle nécessite donc un mode de gouvernance adapté à ces

---

<sup>52</sup> Motol C., 2005, « Comptables : La fonction qui monte dans les entreprises », *Option Finance*, n°851, p.18-23.



changements. Avant de parler des alternatives organisationnelles actuelles, nous développons les trois facteurs de changement qui sont à l'origine de l'évolution de la fonction comptable :

- la globalisation des marchés ;
- l'intensité de la concurrence ;
- et l'évolution technologique.

### **1.1. La globalisation des marchés**

La globalisation est comprise par certains comme « *un cri de guerre à l'intention des multinationales* » (Usunier 1992)<sup>53</sup>, par d'autres comme « *le seul salut de l'entreprise dans un monde où les préférences des consommateurs et des clients s'universalisent* » (Joffre 2001)<sup>54</sup>. Sur le plan macro-économique, la globalisation (ou la mondialisation) est définie comme « *un processus dont le rouage principal est le développement des échanges internationaux qui tend à accroître l'interdépendance économique entre les pays et les régions et qui provoque une plus grande intégration des économies et des sociétés au plan mondial* » (Strategor 2004). Sur le plan micro-économique, il s'agit d'un stade d'internationalisation avancé de l'entreprise qui suppose l'intégration des activités de celle-ci au plan mondial dans toutes ses dimensions : gestion, recherche, comptabilité, production, logistique, marketing...

Les facteurs de globalisation sont multiples : changements politiques, économiques, technologiques ou sociologiques. Yip (2002)<sup>55</sup> identifie quatre facteurs prépondérants de la mondialisation :

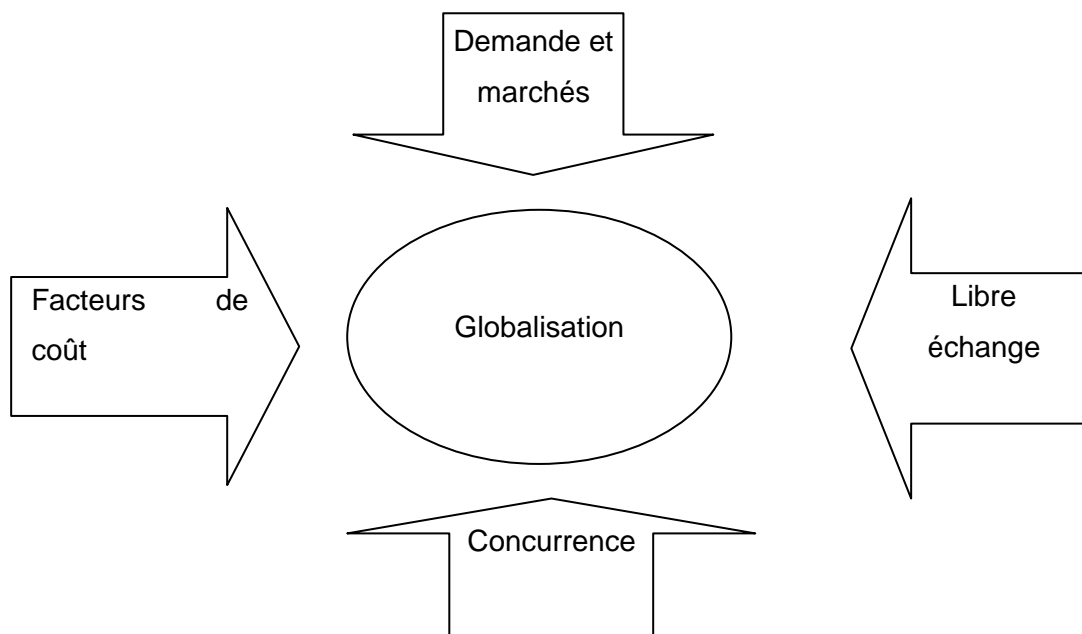
- le libre échange avec le rôle important de l'Organisation Mondiale du Commerce et des blocs régionaux ;
- l'évolution des marchés (notamment des marchés financiers) et de la demande des consommateurs ;
- les facteurs de coût (notamment le coût de la main d'œuvre) et la concurrence qui sont liés aux économies d'échelle et aux effets d'expérience.

---

<sup>53</sup> Usunier J-C., 1992, Commerce entre cultures, Paris, PUF.

<sup>54</sup> Joffre P., 2001, « Globalisation de l'entreprise », Encyclopédie de gestion, Economica.

<sup>55</sup> Yip G-S., 2002, Total Global Strategy, Prentice Hall, USA.



**Figure 12 : Les facteurs prépondérants de la mondialisation (Yip 2002)**

Avec l’ouverture des frontières économiques et le libre échange, les marchés deviennent mondiaux. La concurrence d’un pays ou d’un continent est dépendante de la concurrence des autres pays ou continents. Une entreprise ne peut plus rester isolée pour survivre. Elle est obligée d’être dépendante d’autres firmes afin d’atteindre la masse critique nécessaire une gestion efficiente des ressources. *« Le phénomène de globalisation engendre des exigences de flexibilité et de mobilité stratégiques dont les formes d’organisation traditionnelles sont largement dépourvues. Pour tirer parti des opportunités de marché en raisonnant sur une base mondiale, les entreprises doivent désormais être capables de traiter un flux d’informations en continu quant aux préférences et comportements changeants des consommateurs, de piloter une grande variété de processus de production, de maîtriser la complexité croissante des produits, de faire face aux discontinuités de toutes sortes qui caractérisent l’environnement actuel »* (Desreumaux 1994)<sup>56</sup>. Pour répondre à cet ensemble d’exigences, la structure mécanique et hiérarchique de l’entreprise présente des contraintes de flexibilité et d’harmonisation. La fonction comptable traditionnelle fortement hiérarchique nécessite des changements organisationnels en vue d’accomplir ses missions, de fournir des informations nécessaires à la prise de décision.

---

<sup>56</sup> Desreumaux A., 1994, « Problèmes organisationnels de la coopération interfirmes », *Les Cahiers de la Recherche*, CLAREE, IAE de Lille.

## 1.2. L'intensité de la concurrence

Le deuxième facteur qui conduit l'entreprise à modifier son organisation est l'intensité de la concurrence. En effet, l'ouverture des marchés multiplie le nombre de concurrents et modifie la forme de compétitivité. Le terme « hyper compétition » a fait son apparition dès le début des années 1990 et illustre une évolution de l'environnement concurrentiel. Cette concurrence n'est plus circonscrite aux frontières d'un marché domestique mais elle est étendue au niveau international. Les entreprises se battent non seulement pour gagner des parts de marché mais également pour avoir accès à des ressources financières, technologiques et humaines. La gestion des ressources devient primordiale pour la survie des entreprises. Grâce à ces ressources, l'entreprise peut développer et maintenir ses avantages concurrentiels. « *Parallèlement à l'évolution de l'état de l'environnement, une nouvelle démarche de réflexion stratégique s'est également développée prenant en compte les problèmes posés par cette accélération de la dynamique concurrentielle pour devenir à présent une composante importante de la démarche stratégique : l'approche fondée sur les ressources* » (Arrègle et Quélin 1999)<sup>57</sup>. L'intensité de la concurrence et la globalisation obligent les entreprises à bien gérer leurs ressources internes et à partir à la conquête de ressources externes. La gestion des ressources internes se manifeste à travers la politique de recentrage sur le cœur de métier et l'accès à des ressources externes se réalise grâce aux politiques de coopération avec d'autres entreprises.

Les ressources internes sont considérées comme des éléments qui déterminent les forces ou les faiblesses d'une firme donnée. Barney (1991)<sup>58</sup> les définit comme « *tous les actifs, capacités, processus organisationnels, attributs de la firme, informations, savoirs... contrôlés par une firme qui lui permettent de concevoir et de mettre en œuvre des stratégies susceptibles d'accroître son efficacité et son efficience* ». La stratégie de recentrage consiste à se concentrer sur son cœur de métier afin d'assurer un avantage concurrentiel.

L'entreprise essaie d'affecter ses ressources internes aux activités contribuant à créer davantage de valeur (activités principales) et à maximiser la valeur dégagée par les activités

---

<sup>57</sup> Arrègle J.L et Quélin B., 1999, « L'approche basée sur les ressources à la croisée des chemins », *Le Management stratégique des compétences*, Ellipses.

<sup>58</sup> Barney J.B., 1991, « How a firm's capabilities affect boundary decision », *Sloan Management Review*, Spring, p.137-145.

de support. Ainsi le souci des responsables des activités de soutien est-il, d’une part, de diminuer les coûts dans le but d’augmenter les ressources financières pour les activités principales et, d’autre part, de trouver une structure organisationnelle adaptée pour les activités de soutien afin de pouvoir contribuer à la création de valeur des activités principales.

Les ressources externes sont considérées comme des éléments provenant des autres firmes et de la coopération entre firmes. La mondialisation favorise de plus en plus les échanges. De multiples formes de réseaux se sont développées : alliance, sous-traitance, partenariat, joint-venture... La littérature sur le développement des pratiques de coopération dans les activités principales entre les firmes est abondante. Cependant, les travaux théoriques concernant la recherche des ressources externes dans les activités support restent peu développés.

	<b>Gestion des ressources internes</b>	<b>Recherche des ressources externes</b>
Stratégie	Recentrage sur le cœur de métier	Coopération
Formes adoptées	Alliance, externalisation, partenariat, joint venture...	

**Tableau 8 : La gestion des ressources**

### **1.3. L’évolution technologique**

Le troisième facteur de mutation de la fonction comptable réside dans l’évolution des technologies. La relation entre la technologie et la structure organisationnelle a été mise en exergue par Woodward (1965)<sup>59</sup>. Selon la technologie utilisée, l’entreprise adopte des spécificités structurelles. La technologie est définie comme « *l’ensemble du processus de transformation réalisé par l’entreprise, comprenant à la fois le flux de base des opérations internes, l’ensemble de ce qu’elle achète pour l’alimenter et ce qu’elle livre finalement à l’environnement externe* » (Strategor 2004). Selon les auteurs de cet ouvrage, la technologie impose un certain mode de division des tâches et un certain mode de coordination entre les unités chargées des différentes tâches. Cette diversité et ces interdépendances déterminent donc des formes de structures différentes.

<sup>59</sup> Woodward J., 1965, *Industrial Organization: Theory and Practice*, Oxford University Press.

Au niveau de l'organisation, Perrow (1970)<sup>60</sup> identifie quatre types d'organisation selon leur technologie principale :

	<b>Structures rigides</b> (peu d'exceptions)	<b>Structures flexibles</b> (beaucoup d'exceptions)
<b>Facile à décentraliser</b>	Technologie artisanale	Technologie de pointe
<b>Difficile à décentraliser</b>	Technologie routinière	Technologie d'ingénierie

**Tableau 9 : Les types d'organisation selon leur technologie (Perrow 1970)**

Au niveau de chaque fonction, la technologie fait peser également des contraintes lourdes sur la définition de leur forme organisationnelle. Nous présentons d'abord les évolutions technologiques dans le domaine comptable et, ensuite, leurs impacts sur la fonction comptable.

### **1.3.1. Les évolutions technologiques dans le domaine comptable**

L'évolution technologique la plus marquante dans la fonction comptable est le déferlement des ERP (Entreprise Ressource Planning en anglais ou PGI Progiciel de Gestion Intégré en français). Il s'agit d'un « *ensemble de modules applicatifs intégrant les principales fonctions nécessaires à la gestion des flux et des procédures de l'entreprise (comptabilité/finance, commercial, achats et stocks, production, ressources humaines) et permettant aux acteurs de l'entreprise de travailler sur une base de données unique* » (Grenier et Moine 2003)<sup>61</sup>. En effet, les PGI se caractérisent par l'intégration de toutes les données de l'entreprise dans une seule base de données facilitant la transversalité des processus. Les progiciels de gestion intégrés répondent à de nombreuses demandes des managers telles que :

- l'intégration et l'homogénéisation des données utiles à plusieurs niveaux de l'entreprise ;

---

<sup>60</sup> Perrow C., 1970, *Organizational Analysis, a Sociological View*, Tavistock Publications.

<sup>61</sup> Grenier C., Moine C., 2003, *Construire le système d'information de l'entreprise*, Foucher.

- le partage des informations en temps réel, la garantie aux utilisateurs d’une gestion unique, cohérente et sécurisée des données ;
- la standardisation des systèmes, la restructuration de l’organisation ;
- l’automatisation des transactions administratives.

Les premiers logiciels (MRP Material Requirement Planning) font leur apparition dans le monde du management dans les années 1960. Il s’agit d’applications de comptabilité et de gestion des achats grâce à un seul ordinateur. Le MRP de deuxième génération intègre la gestion de production et la gestion des approvisionnements. Dans les années 1980 apparaissent les logiciels intégrant la finance, la comptabilité, la paie et la gestion de production. Il faut attendre le début des années 1990 avec l’apparition de la société SAP pour trouver sur le marché le premier progiciel de gestion intégré (PGI). Dans un environnement informatique centralisé, les principales fonctions de l’entreprise se connectent à une architecture client/serveur en réseau. Ce concept a d’abord séduit les grandes entreprises. L’amélioration des systèmes de gestion des bases de données et la rigidité des systèmes informatiques traditionnels favorisent la diffusion des ERP. D’après Grenier et Moine (2003), le marché des ERP à la fin des années 1990, a progressé annuellement, de près de 40%. Actuellement, les éditeurs de PGI (SAP, Oracle, Peoplesoft...) commencent à pénétrer le marché des PME grâce à des solutions moins coûteuses.

La mise en place des progiciels redonne à la fonction comptable un rôle central dans l’organisation.

- premièrement, avec le principe de la gestion intégrée des éléments de la chaîne de valeur, les progiciels permettent d’automatiser les opérations comptables et de fournir une version globale des données comptables ;
- deuxièmement, avec le principe de cohérence, les ERP favorisent l’homogénéisation des processus comptables ;
- troisièmement, avec le principe de transversalité et d’unification des systèmes d’informations, les ERP aident les services à se connecter et facilitent le contrôle interne.

Cependant, la mise en place des ERP est coûteuse et complexe. Dans les grandes entreprises, la création d’un centre de services partagés pour la fonction comptable est souvent considérée

comme une conséquence logique de l'adoption des ERP. En effet, les ERP permettent au centre de services partagés de construire un système de comptabilité homogène pour toutes les sociétés du groupe, d'interconnecter les systèmes d'information et de travailler en temps réel.

L'évolution technologique conduit également à la dématérialisation des documents comptables. Le scanner permet de transformer les factures papier (support des écritures comptables clients et fournisseurs) en factures numériques (copie électronique de la facture papier), voire en factures électroniques (remplaçant la facture papier).

Les avantages de la dématérialisation des factures sont nombreux :

- amélioration des processus en termes de délai, de prévision ;
- optimisation du coût de traitement de la facture ;
- partage de l'information ;
- élimination du papier ;
- et optimisation de la qualité de l'information comptable.

La solution de dématérialisation des factures la plus utilisée est l'EDI (échange de factures, de données structurées sans signature électronique). En principe, les entreprises doivent signer un engagement contractuel avec le fournisseur du logiciel. En réalité, pour des raisons technologiques et juridiques, les entreprises préfèrent passer par un prestataire de services sous mandat du fournisseur. Le contrat de services chez des professionnels est considéré comme une garantie de la validité juridique, à laquelle peuvent être ajoutés d'autres services.

Quelles que soient les solutions adoptées (mise en place des ERP, des progiciels ou des factures électroniques), ces évolutions technologiques ont un impact direct sur la fonction comptable. Elles modifient non seulement la frontière de l'organisation mais aussi les missions des personnels du service comptable.

### **1.3.2. L'impact de l'évolution technologique sur la fonction comptable**

L'impact de l'évolution technologique se manifeste doublement :

- premièrement, par les fortes interactions du service comptable avec les systèmes d’information ;
- deuxièmement, par la remise en cause des compétences des responsables comptables.

Le service comptable est fortement dépendant du système d’informations pour la collecte et la diffusion des informations. A l’aide d’outils informatiques, les tâches telles que la saisie ou le traitement de l’imputation comptable par le personnel des services comptables sont de plus en plus automatisées et les documents comptables sont dématérialisés. Les tâches traditionnelles réalisées auparavant au sein des services comptables peuvent désormais être exécutées hors de leur périmètre. Grâce à l’évolution technologique, la comptabilité s’intègre de plus en plus dans le système d’information. Chevalier (1997)<sup>62</sup> l’explique : « *Dans le premier temps, dans les grandes entreprises tout au moins, s’est créée, au sein de l’architecture du système de gestion informatique, une sorte de « cordon sanitaire » sous la forme d’une application servant d’interface obligée entre les applications dites de gestion et les applications comptables. Le but est de traduire les informations non comptables en codification conforme au référentiel comptable. De plus en plus, avec l’apparition des progiciels de gestion dits « intégrés », l’événement économique est saisi et codifié dès son identification par l’entreprise puis traité en temps réel par le système de gestion, y compris sous l’angle comptable* ». Face à un système de gestion totalement intégré et à l’automatisation de la saisie de nombre des informations nécessaires à la comptabilité, le rôle du responsable comptable a été redéfini.

En effet, devant les enjeux technologiques, les compétences classiques d’un comptable (comme la production des comptes de l’entreprise) restent toujours la base de la fonction comptable mais ne sont plus suffisantes. « *Aux compétences techniques classiques toujours présentes, s’ajoutent de nouvelles compétences tournées vers la communication, la meilleure connaissance de l’environnement, les nouveaux outils de gestion et vers une vision plus globale du rôle de la fonction gestion-finance dans l’entreprise, que ce soit à propos de l’incidence de la fiscalité sur la décision ou de la prise en compte de la stratégie* (Bescos 2001)<sup>63</sup>. L’entreprise demande au responsable comptable non seulement d’être capable de

---

<sup>62</sup> Chevalier J., 1997, « Fonction comptable : l’évaluation de la qualité », *Revue fiduciaire comptable*, n°227, Mars.

<sup>63</sup> Bescos P-L., 2001, « Les compétences de la fonction gestion-finance: où en est-on actuellement ? », *Echanges*, n°180, pp.20-27.



gérer ses collaborateurs en les aidant à maintenir la liaison entre les outils informatiques et les techniques comptables, mais aussi d'intervenir dans la définition et la conception du système d'information de l'entreprise. Plusieurs auteurs insistent également sur l'évolution des compétences au sein de la fonction comptable en raison des enjeux internes : « *la remise en cause de l'utilité des budgets, l'intérêt pour des évaluations non financières des performances, les exigences plus fortes vis-à-vis de la fonction comptable quant aux délais, à la sécurité des données ou à la satisfaction des besoins des utilisateurs* » (Ekholm et Walin 2000)<sup>64</sup>. En effet, les changements réglementaires et technologiques ont étendu le champ d'application de la fonction comptable à des domaines qui ne relèvent *a priori* pas de sa compétence. Dans les groupes, les reportings de gestion intègrent aujourd'hui des paramètres de développement durable, des indicateurs de ressources humaines, des taux de satisfaction des clients ou des fournisseurs... Ainsi les responsables comptables et financiers sont-ils de plus en plus impliqués dans l'amélioration de la performance financière de l'entreprise. Ils sont incités à réduire les délais de publication des comptes, les délais de recouvrement... Teller (1999)<sup>65</sup>, Corfmat *et al.* (2000)<sup>66</sup>, Taudin (2000)<sup>67</sup>, Burns *et al.* (2001)<sup>68</sup> soulignent trois domaines de compétences futures à acquérir pour un responsable comptable face aux mutations économiques : les nouvelles technologies, la prise en compte d'une réflexion stratégique et la mise en œuvre des changements et des innovations. Le responsable comptable devient également un évaluateur ou un conseiller de gestion : analyse des résultats comptables, aide à la décision. « *Le responsable de la fonction comptable doit être totalement immergé dans la vie de l'entreprise et être capable d'en sentir le pouls à travers les chiffres qu'il produit* » (Chevalier 1997).

Nous venons d'analyser les facteurs explicatifs des configurations organisationnelles de la fonction comptable. La globalisation, l'intensité de la concurrence et l'évolution technologique ont conduit à des changements organisationnels. La clé de la survie de l'entreprise dépend de sa capacité d'adaptation et de gestion du changement. La présentation de la fonction comptable ne peut plus être standardisée. Son organisation doit varier et s'adapter aux mutations économiques. Faut-il centraliser le département comptable au siège

---

<sup>64</sup> Ekholm B.G., Wallin J., 2000, « Is the Annual Budget Really Dead ? », *The European Accounting Review*, vol.9, n°4, pp.519-539.

<sup>65</sup> Teller R., 1999, *Le contrôle de gestion*, Editions Management et Société, Paris.

<sup>66</sup> Corfmat D., Helluy A. et al. 2000, *La mutation du contrôle de gestion*, Editions d'Organisation, Paris.

<sup>67</sup> Taudin C., 2000, « Responsables comptables : Qui êtes-vous ? Où allez-vous ? », *Echanges*, n°169, pp.24-26.

<sup>68</sup> Burns J., Yazdifar H., 2001, « Tricks or treats ? The role of management accountants is changing », *Financial Management*, March, pp.33-35.

social, le décentraliser dans les filiales, le mutualiser au sein d’un centre de services partagés ou l’externaliser auprès d’un prestataire ? Cette question est posée par la plupart des entreprises dans le but de trouver la forme organisationnelle la plus adéquate. Nous analysons les quatre alternatives organisationnelles en présentant les avantages et les inconvénients de chacune.

## **2. Les alternatives organisationnelles**

Il n’existe pas une forme définitive d’organisation. Les entreprises sont en permanence à la recherche d’une organisation plus performante, adaptée à son évolution ainsi qu’à son environnement. Réorganiser l’entreprise signifie aussi réorganiser chaque service, modifier les pouvoirs de décision... Selon le niveau de décision de la fonction comptable, les dirigeants devront choisir parmi les quatre types d’organisation existants : la centralisation, la décentralisation, le centre de services partagés ou l’externalisation. Nous présentons les avantages et les inconvénients de chaque forme organisationnelle. La forme centralisée et la forme décentralisée font l’objet de très nombreux développements dans les manuels ou les revues économiques. C’est pourquoi, nous mettons l’accent sur le centre de services partagés et l’externalisations car ces deux « nouvelles formes organisationnelles » de la fonction comptable méritent de nombreux approfondissements.

### **2.1. La fonction comptable centralisée**

Selon Mintzberg (1981)<sup>69</sup>, la structure est centralisée quand tous les pouvoirs de décision se situent en un seul point dans l’organisation, à la limite dans les mains d’un seul individu. « *La centralisation consiste à attribuer des fonctions aux unités rattachées à la direction de l’entreprise* » (Lelarge 1989). La centralisation est d’autant plus forte que le pouvoir est concentré dans les échelons élevés de la hiérarchie.

---

<sup>69</sup> Mintzberg H., 1981, *The structuring of organizations: a synthesis of the research*, Prentice-Hall.

La centralisation de la fonction comptable consiste à regrouper tous les comptables sur le même site, en général au siège social de l'entreprise. Les avantages de cette forme organisationnelle sont :

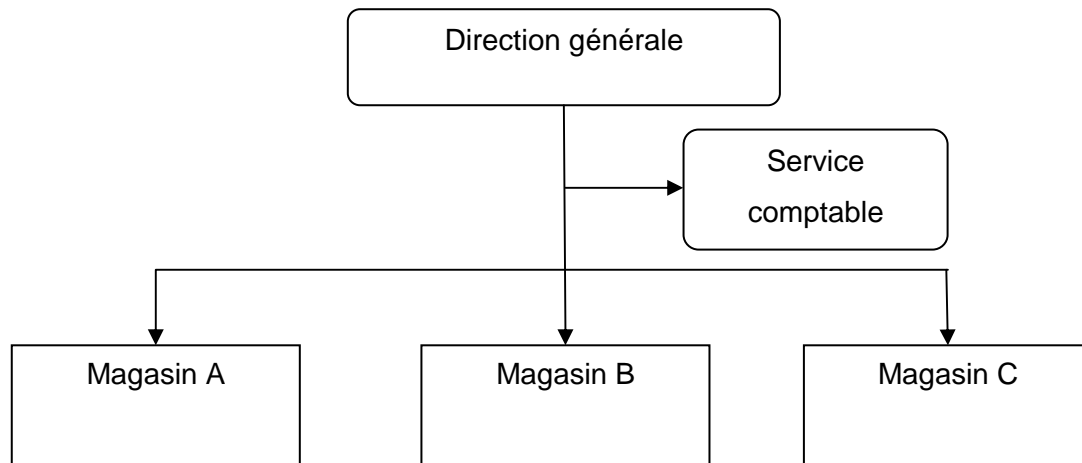
- l'homogénéisation des procédures et des supports ;
- la rationalisation de l'organisation du service ;
- et la réponse rapide aux attentes de la direction générale.

En réalité, les très petites entreprises ou les PME qui disposent d'un système d'information simple préfèrent adopter une structure centralisée :

- la fonction comptable fournit des outils d'aide à la décision stratégique ;
- la forme centralisée est toujours considérée comme le mécanisme le plus puissant pour coordonner les décisions dans l'organisation (Mintzberg 1981).

Néanmoins, « *un seul centre, un seul cerveau ne peut comprendre toutes les décisions* » (Mintzberg 1981). Il est parfois tout simplement impossible de faire parvenir au centre l'information nécessaire. Cette forme organisationnelle présente donc plusieurs inconvénients majeurs :

- la difficulté de communiquer avec les unités opérationnelles (qui peuvent être des magasins, des usines, des filiales...). La connaissance insuffisante des problèmes posés liés à la communication peut entraîner des décisions inadaptées ;
- la perte de valeur ajoutée apportée par le directeur financier qui doit consacrer du temps à la gestion du personnel ;
- le risque d'être une source d'inertie lié à la bureaucratisation de l'entreprise ;
- et le risque de devenir un obstacle au développement des initiatives et des responsabilités de chacun. Cette forme organisationnelle peut entraîner une certaine démotivation des cadres.



**Figure 13: L’exemple de la fonction comptable centralisée**

Face à ces risques, certains responsables préfèrent déléguer une partie de leurs pouvoirs de décision à d’autres qui disposent du temps et de la capacité nécessaire au traitement des informations.

## **2.2. La fonction comptable décentralisée**

Contrairement à la centralisation, la structure est dite décentralisée lorsque le pouvoir est partagé entre de nombreuses personnes. La décentralisation consiste à confier la responsabilité de certaines décisions à des échelons inférieurs de la hiérarchie. La décentralisation de la fonction comptable conduit, au niveau de chaque unité opérationnelle, à la présence d’un service comptable ou à la présence de plusieurs comptables qui se partagent les responsabilités.

Selon Peter Drucker (1909-2005), il existe deux types de décentralisation:

- la décentralisation fonctionnelle qui consiste à doter les responsables d’une compétence de décision propre à leur spécialisation ;
- la décentralisation fédérative qui consiste à créer des unités dont les responsables ont un pouvoir de décision qui s’étend à tous les domaines d’activité de ces unités.

La structure décentralisée offre plusieurs avantages :

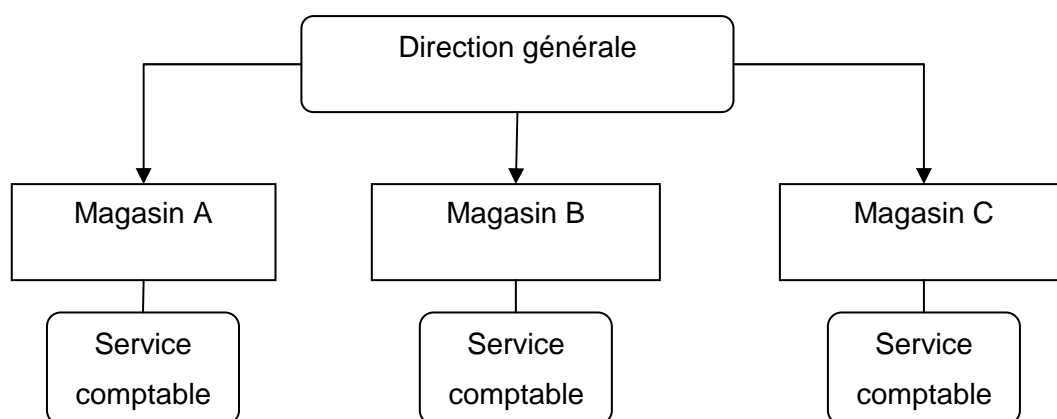
- la flexibilité dans les outils et les méthodes de travail adaptés à chaque unité ;

- l'accès du comptable aux opérations ;
- le contrôle direct par l'utilisateur le plus proche ;
- la réponse aux attentes de la direction opérationnelle ;
- la prise de décision plus rapide et plus adaptée aux caractéristiques propres à l'unité ;
- le développement du sens des responsabilités et la stimulation de l'esprit de création ;
- la formation éventuelle aux techniques de gestion pour les cadres susceptibles de promotion ultérieure ;
- et la liberté pour le directeur financier de se consacrer uniquement aux tâches à valeur ajoutée.

Cependant, la structure décentralisée est souvent critiquée en raison de trois inconvénients principaux suivants :

- la difficulté de maîtriser l'efficacité globale ;
- la complexité de coordination entre les services comptables de toutes les unités ;
- et la difficulté d'évaluer le coût.

En raison des limitations cognitives, les grandes entreprises ayant un système d'information sophistiqué préfèrent en général la structure décentralisée. « *Les pouvoirs de décision sont placés là où des individus peuvent comprendre la situation et y répondre intelligemment. Le pouvoir est placé là où est le savoir* » (Mintzberg 1981). Ceci explique que pour les entreprises dont les unités opérationnelles (magasins, usines, filiales...) se trouvent dans différents pays, la fonction comptable décentralisée est recommandée afin de mieux répondre aux conditions locales et d'adapter à la comptabilité nationale.



**Figure 14 : L'exemple de la fonction comptable décentralisée**

Cependant, dans les grandes entreprises, notamment dans celles qui sont cotées, l’usage des informations comptables devient de plus en plus stratégique car elles représentent la source principale pour les analyses et la prise de décision. Face aux exigences du marché boursier, aux demandes des analystes financiers... certains dirigeants préfèrent l’option mixte, c’est-à-dire centraliser une partie stratégique au siège (consolidation, reporting, analyse...) et décentraliser la partie moins stratégique aux filiales (production des informations...).

### **2.3. Le centre de services partagés**

Au lieu d’avoir un service comptable centralisé au siège, les entreprises ou les groupes peuvent créer un centre de services partagés qui fonctionne de façon indépendante afin de se concentrer sur la standardisation, améliorer les coûts et les processus. Le centre de services partagés est organisé comme une unité organisationnelle dans laquelle l’entreprise peut concentrer les savoir-faire et développer les compétences. Le centre de services partagés fonctionne comme un prestataire externe mais uniquement pour le compte du groupe. Dans le cadre de la fonction comptable, le centre de services partagés peut être défini comme une entité interne, autonome chargée de fournir des informations comptables nécessaires à plusieurs sociétés ou divisions au sein d’un groupe.

Un centre de services partagés présente plusieurs avantages :

- les unités opérationnelles se concentrent sur leur cœur de métier ;
- les procédures et les supports sont homogénéisés ;
- et il développe une logique d’efficacité / efficience au travers du contrat de prestation de services internes.

Cependant, la création d’un centre de services partagés nécessite un temps d’adaptation pour comprendre le nouveau modèle organisationnel. Cette forme organisationnelle est souvent critiquée en raison du coût financier important lié à la mise en place, en raison du risque de divergence, de la difficulté de l’alignement entre la stratégie du centre de services partagés et celle de l’entreprise et en raison des problèmes de communication avec les unités opérationnelles dues à l’absence de lien hiérarchique.

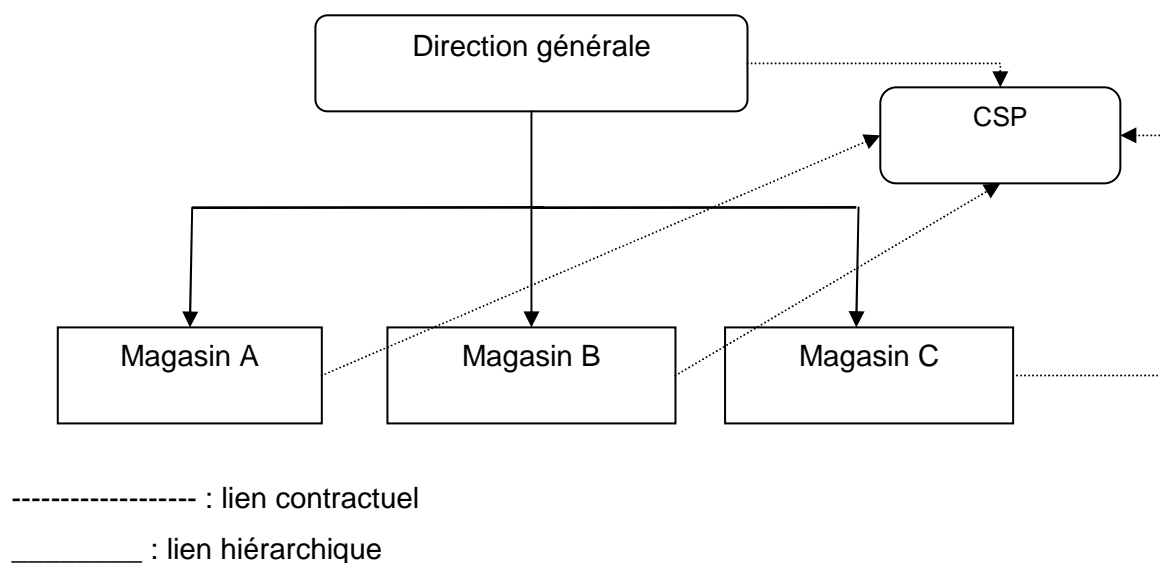


Figure 15 : L'exemple de centre de services partagés de la fonction comptable

## 2.4. La fonction comptable externalisée

Il s'agit de déléguer une partie ou la totalité des activités comptables à un prestataire externe. Contrairement à la centralisation et la décentralisation, l'externalisation se caractérise par l'absence de lien hiérarchique (figure 16). L'entreprise et le prestataire s'engagent à travailler ensemble à travers un contrat à long terme.

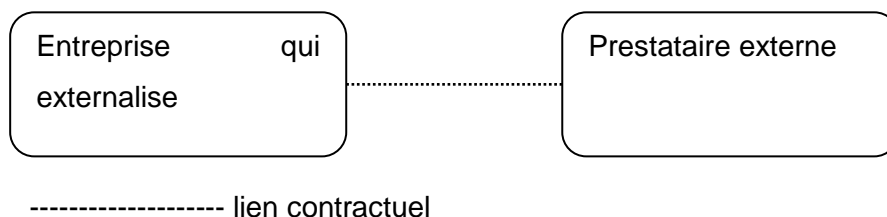


Figure 16 : La fonction comptable externalisée

L'externalisation offre de nombreux avantages. Selon une étude réalisée en 2006 par HEC et Orange Business Services, les principales raisons du choix de l'externalisation sont les suivantes (classées par ordre d'importance) :

- réduire et contrôler les coûts d’exploitation (68% des personnes interrogées jugent cet argument très important et important) ;
- améliorer le recentrage de la société sur ses métiers (60% des personnes interrogées jugent cet argument très important et important) ;
- mobiliser des ressources internes pour d’autres usages (52.3% des personnes interrogées jugent cet argument très important et important) ;
- réagir face à une innovation technologique ;
- réduire le capital engagé ;
- accéder à des compétences de classe internationale ;
- suppléer à un manque de ressources en interne ;
- avoir accès à une nouvelle organisation interne ;
- régler les difficultés à contrôler une activité ;
- partager les risques ;
- et injecter du cash.

Si les avantages de l’externalisation sont largement prévisibles, ses inconvénients le sont beaucoup moins. Cette imprévisibilité des risques est d’autant plus grande qu’on ne dispose pas de beaucoup d’expérience dans ce domaine (Geyer 1996). Les risques varient et évoluent d’une phase à l’autre. Les angoisses prédominantes de l’entreprise qui externalise sont le risque social et le risque de dépendance. Le transfert ou la réorganisation du service externalisé pendant la phase de la mise en place d’une externalisation peut conduire à des reclassements, voire à des licenciements. Lorsque l’entreprise signe un contrat d’externalisation avec un prestataire externe, on suppose qu’elle a conscience du risque de dépendance, lié à la perte de compétences ou de contrôle, qu’elle s’expose à subir. Les changements technologiques, les conflits durant la phase de pilotage peuvent transformer le risque de dépendance en risque d’irréversibilité. Or le danger de l’irréversibilité ne peut pas s’apprécier au moment de la signature du contrat. Ainsi la création d’un centre de services partagés semble-t-il plus judicieux car ce type d’organisation permet à l’entreprise de garder en interne la maîtrise de ses savoir-faire et le contrôle de son activité.

Le centre de services partagés est souvent confondu avec l’externalisation. En effet, de nouvelles formes d’organisation ont été créées dans le cadre de la recherche de meilleures configurations organisationnelles de l’entreprise (Desreumaux 1996). La création de centres



de services partagés et l'externalisation s'inscrivent dans ce contexte. Ces deux nouvelles formes d'organisation de la fonction comptable comportent beaucoup de similitudes telles que la présence d'un contrat, le fonctionnement des prestations basé sur la facturation... Les deux formes organisationnelles consistent à confier la fonction comptable soit à un prestataire externe (externalisation), soit à un prestataire interne (centre de services partagés). L'externalisation crée une relation contractuelle entre deux entreprises autonomes. Elle est basée sur une structure de gouvernance mixte (celle de la bureaucratie et du marché) et désigne essentiellement la production des données comptables réalisées à l'extérieur de l'entreprise. Par contre, le centre de services partagés crée une entité juridiquement indépendante qui effectue les prestations à l'intérieur de l'entreprise. Ce centre est géré par une structure de gouvernance dite bureaucratique et peut englober la totalité de la fonction financière (comptabilité, contrôle de gestion...) (Tondeur et La Villarmois 2003).

Nous résumons la différence entre le centre de services partagés et l'externalisation dans le tableau suivant :

	<b>Centre de services partagés</b>	<b>Externalisation</b>
Facteurs explicatifs	Systèmes d'information obsolètes Niveau de qualité non mesuré ou non maîtrisé Politique de recentrage sur les activités créatrices de valeur Inadéquation du niveau d'expertise	
Caractéristique	Transfert vers une entité autonome Présence d'un contrat	
Prestations	Pour les seules entreprises du groupe	Pour plusieurs entreprises
Périmètres	Possibilité d'englober la totalité de la fonction comptable	Souvent limités à la production des informations comptables
Contrat	Pas de durée	A durée déterminée

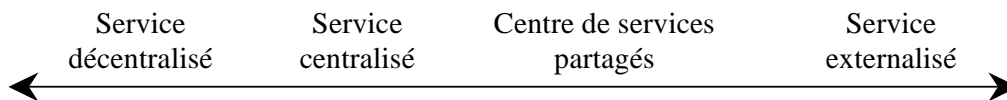
**Tableau 10: Les différences entre le centre de services partagés et l'externalisation**

Parmi les quatre formes organisationnelles de la fonction comptable que nous venons de présenter, la centralisation et la décentralisation se distinguent du centre de services partagés

et de l’externalisation par le type de relation entre le service comptable, la direction et les unités opérationnelles :

- la relation est hiérarchique (interne) pour la centralisation et la décentralisation ;
- la relation est contractuelle (externe) pour le centre de services partagés et l’externalisation.

Ces formes organisationnelles ne peuvent être traitées comme des absolus, mais plutôt comme les extrémités d’un continuum (Mintzberg 1981). Tondeur et La Villarmois (2003) ont mis en évidence la position du centre des services partagés. Pour la fonction comptable, il représente une forme intermédiaire entre les formes organisationnelles traditionnelles (décentralisation/centralisation) et l’externalisation.



**Figure 17 : Le continuum service décentralisé/service externalisé (Tondeur et La Villarmois 2003)**

Parmi les quatre alternatives possibles présentées ci-dessus, seule l’externalisation modifie la frontière de l’entreprise. Geyer (1996) compare les mouvements de la frontière de la firme à un balancier. Dans un premier temps, les firmes se sont développées avec une fonction comptable décentralisée, centralisée ou gérée par un centre de services partagés. Dans un second temps, l’externalisation est venue contrebalancer le premier mouvement. D’après cet auteur, il n’est d’ailleurs pas impossible que certaines firmes abusent de l’externalisation et soient obligées de procéder à nouveau à l’intégration d’activités externalisées. Nous analysons maintenant de façon plus approfondie tous les avantages et les inconvénients de l’externalisation.

## **2.5. Les enjeux d’externalisation de la fonction comptable**

L’externalisation est une décision stratégique. Avant de décider de continuer à réaliser les activités comptables en interne ou de les confier à un prestataire externe, l’entreprise doit bien peser le pour et le contre. Nous allons donc analyser, dans les paragraphes suivants, l’ensemble des avantages et des risques de l’externalisation de la fonction comptable.

---

### ***2.5.1. Les avantages***

L'externalisation est parfois considérée comme une stratégie militaire connue dans le monde de la gestion par ces trois principes de guerre :

- la concentration des forces ou le recentrage sur le cœur de métier ;
- l'économie des moyens ou la réduction des coûts ;
- et la mobilité ou la flexibilité.

Ces avantages peuvent être classés en trois catégories : stratégique, financier et organisationnel :

- l'avantage stratégique : l'entreprise qui externalise sa fonction comptable se concentre sur son cœur de métier tout en ayant la garantie de la qualité des prestations réalisées par des spécialistes ;
- l'avantage financier : l'entreprise économise et maîtrise le coût de la fonction comptable ;
- l'avantage organisationnel offre à l'entreprise la flexibilité qui permet de faire face aux changements de l'environnement.

*Avantage stratégique : recentrage sur le cœur du métier tout en ayant une garantie de la qualité des prestations*

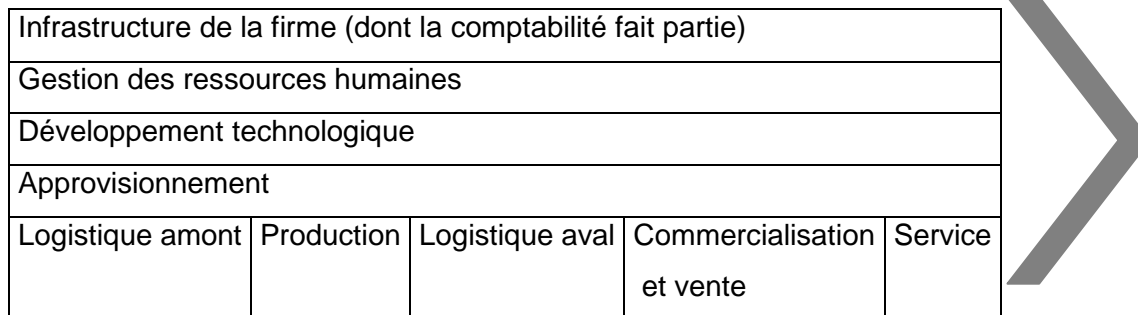
La stratégie actuelle des entreprises vise à se recentrer sur les compétences clés et à externaliser les activités considérées comme périphériques (Miles et Snow 1986<sup>70</sup> ; Desreumaux 2001). La première raison de cette stratégie repose sur la complexité de l'organisation liée à la taille de l'entreprise. En effet, plus l'entreprise s'agrandit, plus ses services deviennent complexes à organiser, et peuvent parfois ne plus être assurés. Les moyens internes peuvent être inadaptés : manque de personnel, outils peu performants... L'entreprise risque donc de perdre sa flexibilité et d'augmenter ses coûts de gestion. Le responsable du service comptable perd plus de temps pour gérer son équipe. Déléguer une partie ou la totalité des activités comptables à un prestataire externe représente donc une solution face aux limites de l'augmentation de la taille pour l'entreprise en général et pour le

---

<sup>70</sup> Miles R. and Snow C., 1986, "Organizations: new concepts for new forms", *California Management Review*, vol.28, n°2, pp.68-73.

responsable comptable en particulier. La deuxième raison du choix de l’externalisation relève de l’usage stratégique des ressources de l’entreprise qui sont limitées. Pour renforcer son avantage concurrentiel, l’entreprise doit affecter ses ressources en priorité aux activités contribuant le plus à la création de valeur.

*Activités de soutien*



*Activités principales*

**Figure 18 : La chaîne de valeur ( Porter 1986)**

Selon Porter (1986)<sup>71</sup>, la firme est découpée en neuf catégories d’activités : infrastructures de la firme, gestion des ressources humaines, développement technologique, approvisionnements, logistique interne, production, logistique externe, commercialisation/vente et services. Toutes les activités sont créatrices de valeur et forment une chaîne de valeur. Les activités principales ou primaires suivent le flux du processus de production. Ce sont celles qui contribuent le plus à la création de valeur pour l’entreprise. Les activités de soutien viennent en appui aux activités primaires. D’après Barthélémy (2001), « *les activités de soutien sont internalisées plus par habitude que suite à une véritable réflexion stratégique* ». Ainsi le fait d’externaliser les activités de soutien permet-il à l’entreprise de dégager des ressources financières et managériales pour investir dans le « cœur de métier » et être en mesure de répondre à la course à la compétitivité.

De plus, les fonctions de support de la chaîne de valeur ne sont pas toujours efficaces parce qu’elles ne sont pas souvent mises en concurrence avec le marché (Barthélémy 2002)<sup>72</sup>. L’amélioration de la gestion de la fonction comptable confiée à un spécialiste contribue à l’augmentation de la performance globale de l’entreprise. En effet, la qualité des informations

<sup>71</sup> Porter M., 1986, *L’avantage concurrentiel*, InterEditions, Paris, 647p.

<sup>72</sup> Barthélémy J., 2002, « Comment l’externalisation vient aux entreprises », *L’Expansion Management Review*, Mars.

comptables joue un rôle important dans la prise de décision. La dégradation de la qualité en termes de conformité ou de délai peut avoir des conséquences sur l'image de l'entreprise. Dans les groupes ou les entreprises, les informations comptables reflètent leur image de marque et influencent leur valeur boursière. Ainsi le recours à un spécialiste est-il considéré comme un moyen de protection de l'image de l'entreprise. Cela lui permet de bénéficier également de multiples compétences notamment en termes de conseil car les cabinets d'experts-comptables regroupent des spécialistes pluridisciplinaires : droit social, fiscalité, consolidation...

*Avantage financier : économie et maîtrise des coûts*

Si les avantages stratégiques sont les premiers arguments en faveur de l'externalisation de la fonction comptable, les gains financiers ne sont pas négligeables. Premièrement, l'entreprise qui externalise bénéficie des économies d'échelle du prestataire. En travaillant simultanément pour plusieurs clients, les prestataires spécialisés peuvent offrir des tarifs réduits grâce à la mutualisation des équipements et du personnel. Deuxièmement, l'entreprise reçoit des liquidités grâce à la vente des actifs. De nombreuses opérations d'externalisation s'accompagnent d'un transfert d'équipement vers le prestataire. Il peut en résulter un apport financier non négligeable pour l'entreprise externalisatrice. Troisièmement, l'externalisation permet à l'entreprise d'éviter des investissements imprévisibles liés à l'évolution de la fonction comptable (formation, logiciels...). La comptabilité nécessite une mise à jour régulière pour pouvoir suivre les changements réglementaires. Le prestataire qui dispose d'un personnel plus qualifié et de la maîtrise des technologies offre plus de potentialité face à l'entreprise qui ne possède pas de spécialistes en comptabilité. Il possède des ressources financières permettant d'accéder aux équipements les plus récents, à de nouvelles connaissances dans le domaine. L'externalisation de la fonction comptable est apparue donc comme une pratique dynamique à double intérêt. L'entreprise peut à la fois bénéficier des investissements du prestataire pour suivre l'évolution de l'environnement et réduire les coûts pour focaliser ses ressources et ses efforts sur son métier principal.

Au-delà des gains monétaires, l'externalisation rend la fonction financière plus dynamique et flexible. Au lieu d'investir dans les équipements ou le personnel (charges fixes), l'entreprise verse à son prestataire une rémunération correspondant à la prestation réellement consommée (charges variables). La variabilisation des charges fixes permet aux directeurs financiers de connaître les coûts réels de leur fonction comptable ainsi que des prestations et de les

contrôler. « *Cela les conduit à une maîtrise des coûts par une connaissance préalable et une rationalisation des dépenses* » (Gigot-Gaillard 1995)<sup>73</sup>.

*Avantage organisationnel : allègement de la structure et flexibilité accrue*

L’externalisation de la fonction comptable est marquée par deux avantages organisationnels majeurs. Le premier avantage concerne l’allègement de la structure de l’entreprise grâce au transfert des actifs physiques et humains. Les directeurs libérés d’une partie de la gestion quotidienne de l’entreprise ont plus de temps à consacrer aux clients et à la stratégie. Le second avantage repose sur la flexibilité organisationnelle en fonction de l’activité et de l’évolution technologique. En cas d’augmentation d’activité, l’externalisation permet à l’entreprise de trouver rapidement une solution car le nombre de personnes et les moyens mis à disposition par le prestataire varient selon son activité. En cas de réduction d’activité et en fonction de la nature du contrat, le prestataire extérieur peut prendre le risque de supporter la lourdeur des charges fixes ou des frais de personnel liés à la fonction externalisée. L’entreprise peut donc mobiliser ses ressources et ses efforts de management pour saisir rapidement des opportunités.

### **2.5.2. Les risques**

Au-delà des avantages incontournables de l’externalisation aux niveaux stratégique, financier, organisationnel et opérationnel, celle-ci cache des dangers non négligeables. Ils existent dans toutes les phases du processus, de la prise de décision jusqu’à la fin du contrat. Ils peuvent provenir d’une mauvaise décision, d’un mauvais choix des paramètres, d’une gestion inappropriée des changements internes, de problèmes concernant la coordination avec le prestataire... Nous développons ci-dessous trois risques relatifs aux trois étapes principales d’une externalisation : le risque stratégique lié à la prise de décision, le risque social lié à la mise en place, le risque de dépendance et d’irréversibilité lié à la phase de suivi et de pilotage.

---

<sup>73</sup> Gigot-Gaillard, 1995, *L’externalisation de la fonction comptable : un enjeu pour la profession*, Mémoire d’Expertise-Comptable.

### *2.5.2.1. Risque lié à la décision : le risque stratégique*

Nous parlons de risque stratégique lorsque l'entreprise externalise une activité stratégique ou une activité se trouvant au « cœur de métier ». L'entreprise risque d'en perdre le contrôle et ses avantages concurrentiels à long terme. Elle est obligée de réintégrer l'activité externalisée. Cela peut être coûteux et nuire à l'image de l'entreprise. Il est donc important pour une entreprise d'identifier les fonctions faisant partie du cœur de métier et celles faisant partie des activités de supports, avant de recourir à l'externalisation. Les travaux de Gosse, Sargis et Sprimont (2001)<sup>74</sup> proposent cinq critères pour déterminer la frontière d'efficacité séparant les activités appartenant au cœur de compétence des activités périphériques :

- le nombre de concurrents potentiels susceptibles de dupliquer les compétences en question ;
- l'importance des compétences à long terme pour le client ;
- le degré d'ancrage des compétences dans le système d'organisation ;
- l'appartenance aux sources d'évolution ou d'adaptation à long terme ;
- et l'appartenance à une source unique d'avantage concurrentiel.

La fonction comptable est souvent classée parmi les activités de support. Cependant, certaines activités comptables sont stratégiques. L'entreprise doit être prudente lorsqu'elle choisit ses activités à externaliser. Le mimétisme peut être dangereux car le rôle de chaque activité dépend de la politique de l'entreprise, de son organisation et de son métier. Si l'entreprise décide d'externaliser sa fonction comptable, il paraît important de définir clairement les paramètres à externaliser. Une externalisation de la totalité de la fonction comptable expose toujours plus au risque de dépendance qu'une externalisation partielle.

### *2.5.2.2. Risque lié à la mise en œuvre : le risque social*

Il s'agit du point le plus sensible sur le plan social de l'externalisation. Les conflits et la perte de synergie au niveau du service peuvent entraîner des difficultés pour mettre en place une externalisation.

---

<sup>74</sup> Gosse B., Sargis C., Sprimont P-A., 2001, « Les frontières de l'entreprise: Opérationnalisation dans le cadre d'une stratégie d'externalisation », *Xème conférence de l' Association International de Management Stratégique*.

### Au niveau du personnel

La mise en œuvre d’un projet d’externalisation nécessite le redéploiement des salariés. Le changement, la nécessité d’une adaptation forcée, le sentiment de rejet et d’instabilité professionnelle sont une source de mécontentement pour les salariés transférés. Cela peut avoir des impacts sur l’exécution de l’opération.

Pour les salariés qui demeurent dans l’entreprise, l’externalisation traduit une dilution des responsabilités ou un changement d’activité. Pour les salariés qui partent, l’article L1234-7 et L1224-1 du Code de travail prévoit la possibilité de reprise du personnel sans rupture, ni modification du contrat de travail par le prestataire de services. Cependant, cet article ne prévoit pas explicitement la réintégration du personnel vers l’entreprise en fin de contrat d’externalisation. L’application de cet article dans le cadre d’externalisation de la fonction comptable est souvent problématique du fait de la différence souvent significative entre la convention collective de l’entreprise et celle du prestataire inscrit au tableau de l’ordre des experts comptables. Cette convention n’est guère favorable au salarié dont le contrat de travail est repris. Les employés transférés risquent de perdre le bénéfice de leur convention collective (leur ancienneté par exemple).

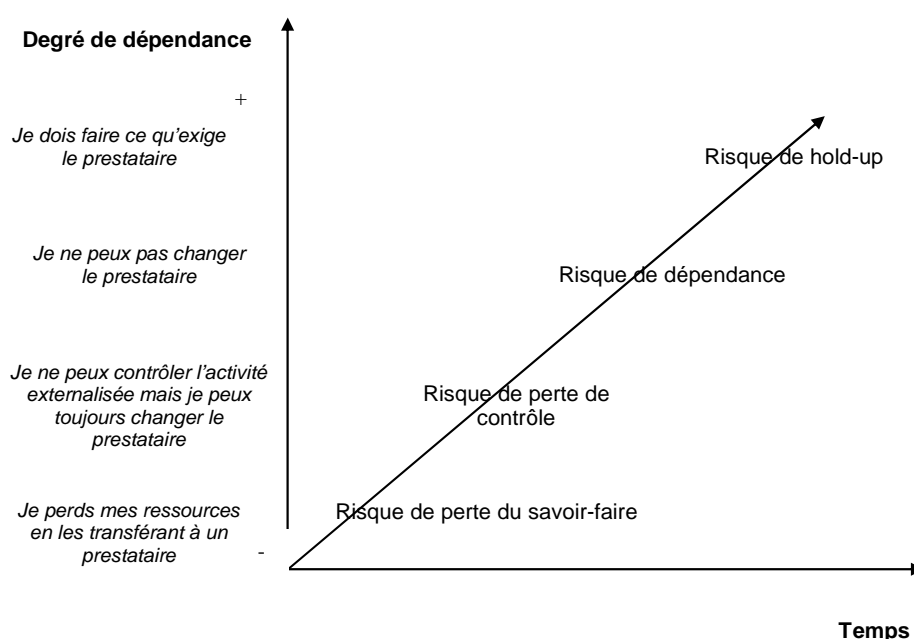
### Au niveau du service

L’externalisation pourrait conduire à une perte de synergies à l’intérieur de l’entreprise. « *L’entreprise est privée de l’interaction fonctionnelle des compétences entre le service externalisé et les autres départements* » (Quinn et Hilmer 1994). En effet, la source la plus importante de synergies provient des communications. Or l’externalisation modifie l’organisation de la fonction comptable. Les différences de méthode de travail et de culture entre l’entreprise et le prestataire, les évolutions des méthodes de travail peuvent rendre difficile la communication interne et externe.



### 2.5.3. Risque lié au suivi : le risque de dépendance et d'irréversibilité

Pour l'entreprise qui externalise, la plupart des risques liés à l'externalisation surviennent pendant le déroulement du contrat. D'après les études du cabinet Anderson ou d'Ernst et Young (2005), le risque de dépendance est le frein le plus important dans l'externalisation. Il est la conséquence de la perte de savoir-faire, de contrôle ou de maîtrise de la fonction. En ce qui concerne la fonction comptable, il faut ajouter aussi l'insécurité et la confidentialité des informations. La dépendance peut entraîner des risques de sous-performance voire d'irréversibilité. Nous proposons le schéma suivant pour de comprendre l'évolution de risque de dépendance.



**Figure 19 : L'évolution du risque de dépendance**

La théorie de l'agence (Jensen et Meckling 1976)<sup>75</sup> fournit un cadre d'analyse approprié en termes de partage de pouvoir et de conflit d'intérêt. D'un côté, le prestataire (agent) veut renforcer le degré de dépendance, de l'autre côté, le client (principal) essaie de le diminuer. Pour être en position de force, le prestataire pourrait développer une stratégie d'enracinement qui a pour but de rendre ses prestations incontrôlables par le client. Cette stratégie se traduit par l'investissement dans les actifs physiques (machines, logiciels spécifiques...) ou humains (formation, compétences spécifiques) pendant le déroulement du contrat. L'entreprise risque

<sup>75</sup> Jensen M. et Meckling W., 1976, "Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and ownership structure", *Journal of Financial Economics*, n°3, pp.305-360

de perdre le contrôle de son opération d’externalisation et de subir les exigences du prestataire. Celui-ci peut profiter de cette situation pour augmenter les prix, rogner sur la qualité ou réduire son degré d’engagement. « *De tels comportements permettraient au prestataire de s’approprier la quasi-rente du client. Cette situation est qualifiée de hold-up* » (Quélin 1997).

La dépendance vis-à-vis du prestataire, la concentration du marché des prestations, la capacité de réorganisation et le coût de réintégration sont les principales raisons de l’irréversibilité du contrat d’externalisation. Dans l’environnement instable actuel (évolutions technologiques et réglementaires), la présence d’une clause de réversibilité ne semble suffisante pour couvrir ce risque. Les audits ou un benchmarking réguliers sont recommandés afin d’accompagner le projet d’externalisation. Pour éviter la situation irréversible, le comité de pilotage d’externalisation doit garder le contrôle des évolutions de la fonction comptable, maintenir une bonne connaissance technique et exiger du prestataire une recherche constante d’amélioration de sa compétitivité.

Nous synthétisons les principaux enjeux de la décision d’externalisation de la fonction comptable dans le tableau suivant :

<b>Niveau</b>	<b>Avantages</b>	<b>Inconvénients</b>
<b>Stratégique</b>	Recentrage sur le cœur de métier Amélioration de l’image et de la performance de l’entreprise Bénéfice des savoir-faire Garantie de qualité Suivi de l’évolution de l’environnement	Perte de savoir-faire et de compétences Risque d’insécurité et de confidentialité Risque de hold-up ou d’irréversibilité
<b>Financier</b>	Réduction des coûts de transaction et de production Maîtrise des coûts de prestation Rationalisation des dépenses Variabilisation des charges fixes	Risque de dépendance lié à la concentration du marché des prestataires, à la perte de contrôle de l’entreprise et à la stratégie d’enracinement du prestataire
<b>Organisationnel</b>	Allègement de la structure Gain de la flexibilité	Conflit social

**Tableau 11 : Les avantages et inconvénients de l’externalisation de la fonction comptable**

Parmi les autres formes organisationnelles possibles (centralisation, décentralisation et centre de services partagés), l'externalisation semble avoir des avantages incontournables qui répondent aux évolutions actuelles de la fonction comptable. Le recentrage sur le cœur de métier, la réduction des coûts, la garantie de qualité, la flexibilité... sont des arguments clés pour les prestataires qui cherchent à « vendre des projets d'externalisation ».

Cependant, dans l'essor de l'externalisation de la fonction comptable, il existe aussi un phénomène de mimétisme et, éventuellement, une paralysie induisant une négligence des risques de l'externalisation de l'entreprise. Pour mieux comprendre le développement de l'externalisation, nous proposons une analyse des théories explicatives de cette stratégie.

## **Chapitre 2 : La prise de décision de l’externalisation de la fonction comptable**

La prise de décision en général, et celle d’externaliser en particulier, font l’objet de nombreuses recherches. Les chercheurs tentent d’expliquer ce mouvement stratégique qui a pris de l’ampleur depuis une dizaine d’années. Malgré les risques évoqués précédemment, de plus en plus d’entreprises considèrent l’externalisation comme la meilleure solution face aux mutations différentes. Cependant, les travaux relatifs à l’externalisation de la fonction comptable restent peu nombreux par rapports à ceux consacrés aux autres fonctions telles que l’informatique, le transport, la maintenance... Ainsi l’objectif de ce chapitre est-il d’analyser la prise de décision d’externalisation de la fonction comptable. Pour cela, nous commençons par une étude des apports des théories des organisations à la compréhension de ce phénomène. Ensuite, la deuxième section décrit notre méthodologie. Enfin, dans la troisième section, une étude empirique permet de construire un cadre d’analyse définitif de la décision d’externalisation de la fonction comptable.

### **Section 1 : L’étude théorique - les facteurs déterminants de la décision d’externalisation**

Si l’externalisation a fait l’objet de plusieurs recherches, il n’existe pas de théorie de l’externalisation en général, ni de cadre théorique pour l’externalisation de la fonction comptable en particulier. L’objectif de cette section est de présenter les apports des théories de l’organisation à la pratique de l’externalisation. Nous essayons de comprendre comment différentes théories, qui ne sont pas *a priori* destinées à expliquer les facteurs déterminants de l’externalisation, peuvent apporter un éclairage sur ce phénomène.

## 1. L’apport des théories de l’organisation

Nous présentons d’abord l’apport de deux théories dominantes de la théorie des organisations sur la décision d’externalisation : la théorie des coûts de transaction et l’approche ressources. L’apport supplémentaire de la théorie néo-institutionnelle, qui reste peu exploitée, sera ensuite développé.

### 1.1. L’apport de la théorie des coûts de transaction

La théorie de coûts de transaction de Williamson (1981)<sup>76</sup> explique à l’origine le choix de l’intégration verticale. Celle-ci justifie le meilleur mode de gouvernance des activités de l’entreprise par la minimisation des coûts de transaction. Au début des années 1990, cette logique d’intégration a été mise en cause avec l’essor des pratiques de désintégration verticale (sous-traitance, collaboration, alliance...). De nombreux auteurs (Quélin 1997, Barthélémy 2001, Grover et Malhotra 2003<sup>77</sup>, voire Williamson 2008<sup>78</sup>) ont utilisé la théorie des coûts de transaction pour expliquer la décision d’externalisation. La base de données d’EBSCO comptait en 2009 23 articles dont le titre contient l’expression : « outsourcing » et « transaction cost ». Ils évaluent l’intérêt de recourir à des prestataires extérieurs et considèrent l’externalisation comme la forme organisationnelle la plus adéquate (coûts de transaction plus faible) compte tenu de la spécificité des actifs, de l’environnement et des comportements des acteurs économiques.

Desfautaux et Joffre (1997)<sup>79</sup> expliquent la notion de coût de transaction comme « *le prix du face à face entre deux agents économiques, individuels ou collectifs* ». Ce coût nécessite des ressources pour négocier, conclure et suivre le contrat (recherche d’un compromis, efforts de certification de la qualité des biens échangés, honoraires des conseils...). Il existe deux types de coûts de transaction :

---

<sup>76</sup> Williamson O. (1981) “The economics of organizational cognition: The transaction cost approach” *American Journal of Sociology*, 87: 548-577

<sup>77</sup> Grover, V., Malhotra, M.K., 2003, “Transaction cost framework in operations and supply chain management research: theory and measurement”, *Journal of Operations Management*, vol.21, n°4, pp.457– 473.

<sup>78</sup> Williamson O. (2008), “Ousourcing : Transaction Cost Economics and Supply Chain Management”, *Journal of Supply Chain Management: A Global Review of Purchasing & Supply*, May2008, Vol. 44 Issue 2, p5-16.

<sup>79</sup> Desfautaux E-A., Joffre P., (1997), « Coûts de transaction », *Encyclopédie de gestion*, Economica, p.750-776.

- les coûts de transaction *ex-ante* liés à la recherche du prestataire, à la négociation, à la mise en place d’avant-projets, à la rédaction du contrat... ;
- les coûts de transaction *ex-post* liés à l’administration, à la surveillance, au contrôle et à la renégociation.

Selon Williamson (1981), les coûts de transaction déterminent le choix d’un des trois modes de gouvernance suivants : le marché, la hiérarchie et le contrat. Le marché, dans la théorie des coûts de transaction, est compris comme le système de prix dans lequel la firme est une fonction de production. La hiérarchie est le concept utilisé pour désigner ce qu’on appelle l’entreprise ou la firme. Entre ces deux extrêmes, la forme intermédiaire est dite forme hybride ou contrat. L’intérêt de l’entreprise réside dans le choix du mode de gouvernance le plus efficace, c'est-à-dire celui qui minimise les coûts de transaction.

Mode de gouvernance	Marché	Contrat	Hiérarchie
Attributs			
Comportementaux	3	2	1
Attributs de la transaction	3	2	1
Instruments de management	1	2	3
1 : coûts de transaction les plus bas 2 : coûts de transaction intermédiaires 3 : coûts de transaction les plus élevés			

**Tableau 12: L’analyse discrète des formes de gouvernance d’après Williamson (1985)<sup>80</sup>**

La forme hybride est la plus fréquente. L’essentiel de l’activité économique se fait sur cette base (North 1994<sup>81</sup> et Hennart 1993<sup>82</sup>): contrat de vente, alliance, coopération.... L’externalisation d’une entreprise vers un prestataire du marché se présente comme un recours à la forme hybride concrétisée par un contrat à long terme. Comparée aux autres formes discrètes de mode de gouvernance, l’externalisation est-elle celle qui induit les coûts de transaction les plus bas ? Est-elle la structure de gouvernance la mieux adaptée aux

<sup>80</sup> Williamson O., 1985, “The economic institutions of capitalism” *New York: Free Press*

<sup>81</sup> North D. C., 1994, “Economic Performance through Time”, *The American Economic Review*, vol. 84, n° 3, juin, pp. 359-368.

<sup>82</sup> Hennart J.F., 1991, “The transaction costs theory of joint ventures: an empirical study of Japanese subsidiaries in the United States”, *Management Science*, vol. 37, n° 4.

spécificités des transactions pour atteindre l’efficacité ? Pour répondre à ces questions, les points suivants seront développés :

- les hypothèses comportementales ;
- les attributs de transaction ;
- et les instruments de management.

### ***1.1.1. Les hypothèses comportementales***

*« L’économie institutionnelle moderne devrait étudier l’homme tel qu’il est, agissant sous le poids des contraintes imposées par les institutions existantes. » (Coase 1984)<sup>83</sup>*

Dans la théorie des coûts de transaction, la rationalité limitée et l’opportunisme sont les deux hypothèses comportementales.

### **La rationalité limitée**

Le terme de rationalité (Simon 1947)<sup>84</sup> est perçu au sens large tel le comportement humain visant à maximiser des valeurs données dans une situation donnée. Autrement dit, *« lorsqu’il est placé dans une situation de choix en face de plusieurs branches d’alternative, l’acteur rationnel choisit celle qu’il croit aboutir au meilleur résultat »* (Simon 1947). On distingue deux types de rationalité : la rationalité absolue et la rationalité limitée.

Dans la théorie traditionnelle, une décision est absolument rationnelle si :

- le décideur est unique devant une occasion de choix ;
- il dispose d’une connaissance exhaustive de toutes les alternatives possibles et de leurs conséquences ;
- il prévoit à l’avance les actions et les comportements ainsi que leurs conséquences dans le futur ;
- il dispose d’un système de préférences parfait qui lui permet d’effectuer un choix objectif.

---

<sup>83</sup> Coase (1984) “The new institutional economics” *Journal of Institutional and Theoretical Economics*, 140 March: 229-31

<sup>84</sup> Simon, 1947, *Administrative Behavior*, New York, The Free Press.

Dans ces conditions, « l’homme économique » peut retenir une solution qui maximise la satisfaction des objectifs ou optimise les résultats par rapport aux coûts encourus.

En réalité, une décision ne peut être objectivement rationnelle, mais plutôt relativement rationnelle. L’individu possède des limites physiques et intellectuelles; il lui est difficile d’évoquer, d’évaluer ou d’anticiper toutes les actions et tous les comportements. L’être humain est incapable d’être totalement informé et de comprendre et prévoir tous les événements futurs. De plus, le système de préférences est loin d’être parfait car toutes les choses ne sont pas identiques, égales et stables.

Néanmoins, l’homme reste rationnel. La rationalité exige un choix parmi toutes les alternatives. La rationalité limitée, introduite par Simon dans la théorie économique néo-classique, représente le degré intermédiaire de rationalité (entre la maximisation et la rationalité organique) dans lequel les agents économiques sont supposés être « *intentionnellement rationnels mais seulement de façon limitée* » (Simon 1961)<sup>85</sup>. La rationalité limitée est intentionnelle parce qu’il s’agit de la volonté de l’individu. Elle est limitée parce que les informations sont incomplètes et que la capacité humaine est limitée (difficile de trouver, traiter, analyser des informations pour aboutir à un choix d’action, de faire porter sur une seule décision tous les aspects des valeurs, des connaissances et comportements susceptibles de l’influencer...).

La rationalité limitée est la première hypothèse cognitive sur laquelle est fondée la théorie des coûts de transaction. « *La rationalité limitée de Simon est de ne plus optimiser les décisions mais de s’en tenir à une décision satisfaisante, tandis qu’au sens de Williamson, elle se fonde sur un calcul visant à minimiser des coûts de transaction* » (Papillon 2001)<sup>86</sup>. En 1958, March et Simon<sup>87</sup> ont reconnu que les décideurs agissent sous des contraintes cognitives. Ce sont eux qui rendent intenable les théories de l’optimisation. « *Les décideurs essaient de conduire leur recherche plus ou moins limitée vers des alternatives disponibles pour obtenir la satisfaction plutôt qu’optimiser les solutions* » (Cyert et March 1963)<sup>88</sup>.

---

<sup>85</sup> Simon H., 1961, “Administrative behaviour”, 2d ed *New York: Macmillan*. Original publication 1947.

<sup>86</sup> Papillon J-C., 2001, « Une synthèse de quelques critiques récentes de l’économie des coûts de transaction » *Entreprendre Série Vital Roux*, « Théorie des coûts de transaction » dirigé par P. Joffre, Vuibert

<sup>87</sup> March J. et Simon H., 1958, “Organizations”, *New York : Wiley*.

<sup>88</sup> Cyert R et March J., 1963, “A behavioural theory of the firm”, *Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall*.

---



Selon cet argument, le choix de l’externalisation n’est pas forcément celui dont le niveau d’efficience est optimal. Toutefois, face à la rationalité limitée, à la complexité de la décision et à l’incertitude, le décideur choisira l’externalisation comme la solution qui satisfait au mieux ses critères.

### **L’opportunisme**

La deuxième hypothèse comportementale de Williamson (1975)<sup>89</sup> est l’opportunisme. L’opportunisme se définit comme la volonté des individus d’agir dans leur propre intérêt en trompant autrui d’une manière volontaire. Les agents cherchent à « *réaliser des gains individuels dans les transactions par manque de franchise ou d’honnêteté* » (Williamson *et al.* 1975). On distingue généralement deux types de comportement opportuniste : la sélection adverse (*ex-ante*) (Akerlof 1970)<sup>90</sup> et le hasard moral (*ex-post*) (Alchian et Woodward 1988)<sup>91</sup>. La sélection adverse s’exerce *ex-ante* et provient principalement de l’asymétrie de l’information. L’opportunisme surgit avant ou lors de la rédaction du contrat en cachant des informations ou des intentions. Le hasard moral surgit après la rédaction du contrat en profitant de l’incomplétude du contrat pour tirer avantage d’événements imprévus. Granovetter (1985)<sup>92</sup> considère l’opportunisme comme un comportement stratégique. Il s’agit d’un risque important lorsque l’entreprise dépasse sa frontière de protection et recourt à une forme hybride ou encore au marché.

Cependant, nous ne pouvons pas dire que l’opportunisme n’existe pas dans la gestion interne des organisations. Un contrat de travail incomplet ou inexact peut amener les employés à subir l’opportunisme. « *Les employés réagiraient en passant une grande partie de leur temps à en abaisser les effets négatifs, en travaillant de façon moins efficace, et les employeurs en faisant varier à la baisse les niveaux de rémunération. La productivité en serait lourdement affectée.* » (Williamson 1985)<sup>93</sup>. En réalité, les responsabilités des directeurs financiers ne

---

<sup>89</sup> Williamson O., Watcher M., Harris J., 1975, “Understanding the Employment relation: the Analysis of Idiosyncratic Exchange”, *Bell Journal of Economics*, n°6, p.258.

<sup>90</sup> Akerlof G., 1970, “The market for lemons: quality uncertainty and the market mechanism”, *Quarterly Journal of Economics*, vol.84, n°3, p.488-500.

<sup>91</sup> Alchian A., Woodward S., 1988, “The firm is dead, long live the firm”, A review of O.E. Williamson’s the Economic Institution of Capitalism, *Journal of Economic Literature*, vol. 26, mars.

<sup>92</sup> Granovetter M., 1985, « Economic Action and Social Structure: The Problem of Embeddedness », *American Journal of Sociology*, vol.91, n°3.

<sup>93</sup> Williamson O., 1985, “The economic institutions of capitalism” *New York: Free Press*

cessent de croître et les outils juridiques à leur disposition sont encore limités. « *Il n’est pas rare que leur responsabilité soit engagée, au même titre que celle de leur président, dans les attaques portées contre les entreprises* » (Peyret – Membre de l’Association nationale des directeurs financiers et des contrôleurs de gestion). « *En cas de mise en cause de la responsabilité du dirigeant, la responsabilité du directeur administratif et financier sera souvent recherchée au titre de la complicité* » prévient Berson – Avocat associé chez CMS Bureau Francis Lefebvre. C’est pourquoi, certains directeurs financiers se penchent sur les clauses protectrices de leur contrat de travail, d’autres cherchent à déléguer ou répartir leurs responsabilités en recourant à l’externalisation chez un prestataire.

Par ailleurs, « *si l’opportunisme, la ruse, la fraude...doivent être intégrés dans l’analyse économique, leur contraire aussi. La confiance, l’honnêteté doivent être incorporées dans les modèles* » (Demsetz 1991)<sup>94</sup>. Cette hypothèse behavioriste est l’objet de plusieurs critiques de la théorie des coûts de transaction. L’expérience, dans le cas de la sous-traitance, chez l’entreprise japonaise Toyota Motor Company montre que la relation économique n’est pas fondée sur l’opportunisme mais sur la confiance. Les Japonais n’agiraient pas en fonction de possibles effets négatifs. Ils ont développé un mécanisme grâce auquel les effets de réputation sont enregistrés plus précisément ce qui permet aux parties de partager leurs expériences. Ces pratiques seraient à l’origine du succès de la gouvernance bilatérale. Williamson (1985) reconnaît que l’accroissement de la confiance pour les formes hybrides diminue les coûts de leurs transactions en favorisant le développement des intérêts mutuels.

### ***1.1.2. Les attributs des transactions***

Selon la théorie des coûts de transaction, les attributs d’une transaction sont la spécificité d’actif, la fréquence et l’incertitude. Ils la différencient les transactions. Pour comprendre l’impact de ces attributs sur la prise de décision de l’externalisation, nous analysons successivement :

- la spécificité d’actif qui se manifeste par les spécificités physique, humaine et de site ;
- le nombre de transactions ou la fréquence relationnelle ;
- et l’incertitude qui fait référence aux changements réglementaires et technologiques.

---

<sup>94</sup> Demsetz H., 1991, “The Firm in Economic Theory: A Quiet Revolution”, *AER Papers and Proceedings*, 426-429. Traduit partiellement et publié dans *Problèmes économiques* (1999).

### **La spécificité d’actif**

Selon Klein et Shelanski, (1995)<sup>95</sup> et Masten (1996)<sup>96</sup>, ce concept donne lieu au plus grand nombre d’applications pratiques. Un actif est défini comme spécifique « *lorsqu’un agent économique y aura investi d’une façon volontaire pour une transaction donnée et qu’il ne pourra être redéployé pour une autre transaction sans un coût élevé* » (Ghertman 2002)<sup>97</sup>. Plus le degré de spécificité des actifs est fort, plus les coûts de transaction sont élevés à cause du manque de flexibilité dans l’usage, des caractères peu ou non re-déployable, réversible... Les trois formes de spécificité d’actif sont la spécificité physique, humaine et de site.

#### La spécificité physique :

La comptabilité possède une certaine complexité en raison de sources et de finalités divergentes. Cependant, ces opérations se caractérisent par la normalisation et la répétitivité.

#### *La première caractéristique de la fonction comptable : la normalisation*

Le système comptable s’appuie sur un modèle réglementaire et normalisé de manière à pouvoir répondre aux besoins d’information externe. « *Cette normalisation permet d’harmoniser la présentation des documents de synthèse, les méthodes comptables et la terminologie* » (Casta 1997)<sup>98</sup>. Cette caractéristique offre deux avantages à l’entreprise :

- la normalisation facilite l’obtention d’une information homogène relative aux entreprises par les pouvoirs publics ;
- la normalisation facilite l’exploitation et la comparaison de l’information comptable par plusieurs utilisateurs.

La production d’information comptable et financière est influencée par plusieurs facteurs : les plans comptables, la comptabilité nationale et les normes comptables internationales. Tout d’abord, les Plans Comptables Généraux (1947, 1957, 1982) et le Code de commerce fixent des principes fondamentaux de présentation et d’évaluation des comptes. Ils précisent les

---

<sup>95</sup> Klein, Shelanski, 1995, “Empirical Research in Transaction Costs Economics: A Review and Assessment”, *Journal of Law, Economics and Organization*, vol. 11, n° 2, octobre.

<sup>96</sup> Masten S., 1993, “Transaction costs, mistakes, and performance: assessing the importance of governance”, *Managerial and Decision Economics*, vol. 14.

<sup>97</sup> Ghertman M., 2000, « L’approche fondée sur les coûts de transaction » dans « Les nouvelles approches de la gestion des organisations » de J-L Arrègle, E. Cauvin, M. Ghertman, B. Grand, P. Rousseau, *Economica*.

<sup>98</sup> Casta J-F., 1997, « La comptabilité et ses utilisateurs », *Encyclopédie de gestion*, *Economica*.

règles, les modes d’affectation des enregistrements et des supports comptables dans le but de rechercher une image fidèle de la situation économique réelle de l’entreprise. Puis, afin d’assurer l’évolution du droit comptable, l’Autorité des normes comptables peut apporter des précisions et des compléments sous forme de textes réglementaires. Enfin, la comptabilité française est soumise aux influences des institutions comptables européennes et internationales en vue d’une harmonisation transfrontalière et d’une convergence des référentiels dans le monde (exemple : les normes internationales IFRS International Financial Report Standard).

La complexité et l’évolution des normes incitent les entreprises à déléguer la comptabilité à des spécialistes externes. Ce caractère normatif est un facteur favorable à l’externalisation en économisant les coûts de conformité et de maîtrise des évolutions des normes.

Cependant, l’influence de la fiscalité sur la production des informations comptables et financières pourrait devenir une barrière à l’externalisation, le résultat fiscal étant calculé à partir des données comptables. Ainsi la fiscalité peut-elle avoir un impact direct sur le choix des méthodes comptables et l’établissement des comptes annuels. Les entreprises évitent d’externaliser les activités qui ont des conséquences sur l’impôt de la société.

#### *La seconde caractéristique de la fonction comptable : la répétitivité*

La comptabilité enregistre toutes les opérations quotidiennes de l’entreprise. Ces enregistrements chronologiques (journal) ont une traduction analytique (grand-livre) et synthétiques (états financiers). Les opérations sont abondantes, détaillées et très répétitives. Elles nécessitent de la rigueur et doivent être documentées. Ce caractère répétitif des opérations et le volume des informations favorisent l’automatisation et la dématérialisation des processus de traitement. En effet, l’informatisation de la comptabilité offre des avantages incontestables (Tort 2003)<sup>99</sup> :

- rapidité de traitement et de mise à disposition de l’information par une gestion en temps réel des données primaires ;
- fiabilité de conservation et d’obtention des données en raison des normes de sécurité et des contrôles automatisés relatifs aux accès, aux sauvegardes et à la détection d’éventuelles anomalies ;

---

<sup>99</sup> Tort E., 2003, « Organisation et Management des systèmes comptables », *Dunod*.

- précision accrue des données du fait des capacités élevées de traitement permettant une minimisation des risques d’erreur et une variété d’analyses à partir d’éléments multiples souvent hétérogènes.

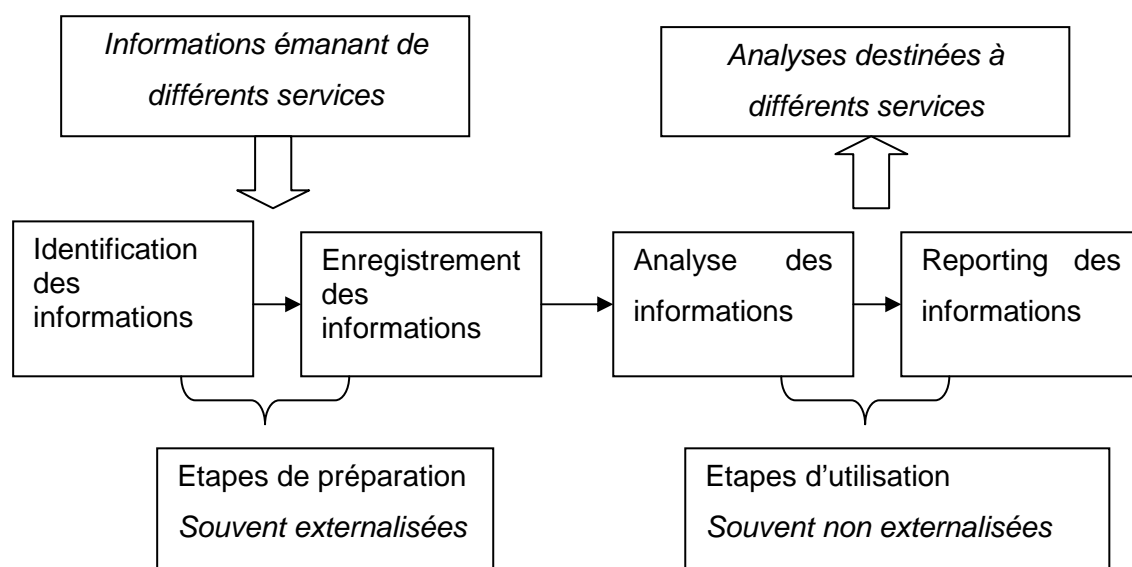
Limiter les coûts d’investissement dans l’évolution technologique et bénéficier des avantages de l’informatisation sont les arguments majeurs des sociétés pour externaliser la fonction comptable.

Cependant, toutes les transactions comptables ne sont pas normées et répétitives. Les informations comptables peuvent être collectées et utilisées dans différentes fonctions : approvisionnement, production, vente, personnel, fiscalité, administration... Le lien direct avec les autres services de l’entreprise rend la fonction comptable transversale. Cette transversalité explique pourquoi la fonction comptable est à la fois une fonction non stratégique et stratégique. Les informations comptables sont prévisionnelles car la comptabilité devient une véritable aide à la prise de décision (rapport Trueblood de l’American Institut of Certified Public Accountants, 1973).

Les étapes de préparation des informations comptables normées et répétitives sont plus susceptibles d’être externalisées. Néanmoins, d’autres opérations liées à l’usage des informations comptables telles que l’analyse, le reporting, le contrôle financier... sont moins touchées par l’externalisation en raison de leur utilité stratégique et de la spécificité des compétences et applications informatiques requises. « *Ces équipements représentent un degré élevé de customization puisque leur configuration, leurs logiciels et leurs modes de fonctionnement répondent aux besoins propres de l’entreprise.* » (Quélin 1997)<sup>100</sup>.

---

<sup>100</sup> Quélin B., (1997), « L’Outsourcing : Une approche par la théorie des coûts de transaction », Réseaux n°84.



**Figure 20 : Les étapes de préparation et d’utilisation des informations comptables**

Le schéma ci-dessus montre que toutes les transactions comptables ne sont pas favorables à l’externalisation en raison de leurs caractéristiques. Cependant, la spécificité humaine ou l’impact du lieu de transaction peut influencer le choix des activités externalisables.

### La spécificité humaine

Elle recouvre les compétences, des connaissances des personnels impliqués dans les transactions comptables. Du côté de l’entreprise, il s’agit des compétences du personnel de la fonction comptable. Du côté du prestataire, il s’agit, en général, des opérateurs, des collaborateurs, des experts-comptables...

#### *Les compétences des personnels comptables*

D’après une étude effectuée par l’Observatoire de la Formation, de l’Emploi et des Métiers en 2005, le personnel de la fonction comptable de l’entreprise comprend quatre catégories : les aides comptables, les comptables, les responsables comptables et les contrôleurs de gestion. Chacun s’occupe de différentes missions.

L’aide-comptable (ou agent administratif, agent de bureau) a pour tâche de classer, pointer et vérifier les documents nécessaires à la saisie des informations. Il enregistre les données, le plus souvent à l’aide d’outils informatiques.

Le comptable (ou technicien comptable, comptable clientèle, comptable fournisseur, comptable service paie...) s'occupe de l'enregistrement et du traitement des données comptables et financières de l'entreprise. Il prend en charge la présentation des comptes. Il prépare les documents comptables, fiscaux et financiers qu'exige la réglementation. Il encadre les aides-comptables. Il peut être amené à avoir des contacts plus ou moins fréquents avec des partenaires extérieurs (clients, services fiscaux, caisses de sécurité sociale...).

Le responsable comptable (ou chef comptable, comptable unique, comptable général, directeur comptable, cadre administratif et financier, directeur de l'administration comptable et de la gestion...) est à la tête du service comptable. Ses missions sont nombreuses et varient en fonction de l'entreprise :

- il établit les documents comptables, financiers et fiscaux ;
- il est responsable de la finalisation des comptes ;
- il participe à la définition et au suivi de la politique générale de l'entreprise, en mettant à la disposition de l'encadrement et de la direction générale tout ce qui peut alimenter sa réflexion et l'aider dans ses décisions ;
- il remplit une mission de communication permanente qui l'oblige à travailler presque constamment en collaboration avec d'autres directions, à traiter avec des partenaires externes (banquiers, services fiscaux, expert-comptable, commissaires aux comptes...);
- il a également une mission d'encadrement en tant que responsable de service.

Le contrôleur de gestion (ou contrôleur de gestion industrielle, contrôleur de gestion commerciale, contrôleur de gestion groupe...) participe à la définition des objectifs de l'entreprise. Il élabore des budgets cohérents par rapport à ces objectifs avec les responsables de service. Enfin, il évalue, met au point des instruments de suivi (tableaux de bord), mesure les écarts entre les prévisions et les réalisations, analyse la cause des écarts et formule des recommandations.

En termes de spécificité d'actif humain, le comptable et notamment l'aide comptable sont plus touchés par l'externalisation (licenciement, transfert...) car leurs compétences sont moins spécifiques que celles des responsables comptables ou des contrôleurs de gestion. Cependant, dans le cadre d'une externalisation, les compétences du prestataire peuvent aussi jouer un rôle décisif et influencer le choix de l'entreprise.

*Les compétences du prestataire externe*

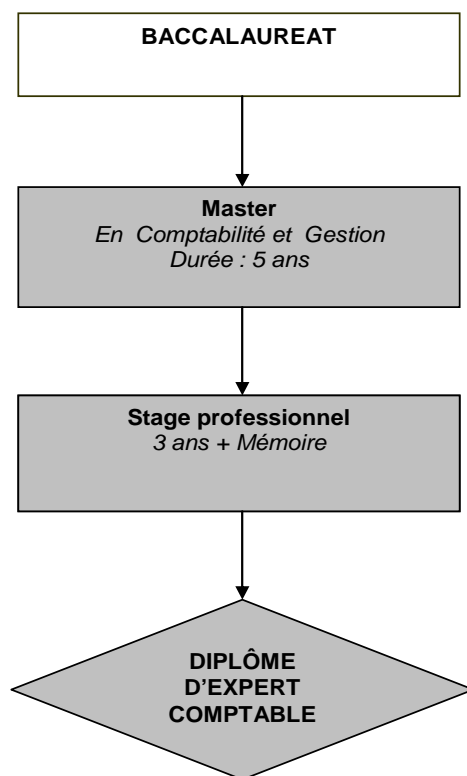
Le prestataire externe est, en général, une entreprise spécialisée en système d’information ou un cabinet d’expertise comptable. En raison de la spécificité de la comptabilité et de l’existence d’un monopole, les cabinets d’expertise comptable sont plus souvent choisis. Ils sont composés de collaborateurs (débutants et confirmés) chargés de la saisie comptable et de la révision. Ils sont encadrés par des experts-comptables. Ces derniers sont directement impliqués dans les projets d’externalisation. Leurs compétences spécifiques représentent une garantie de la qualité des prestations auprès des entreprises.

L’expert-comptable

En tant que professionnel généraliste de haut niveau, l’expert-comptable intervient dans plusieurs domaines (comptabilité, finance, droit, économie, fiscalité, management...). Son activité de base consiste à tenir et à surveiller la comptabilité de ses clients, mais il joue également un rôle d’audit, de conseil, d’accompagnement. Il peut donner son avis sur les performances de son client et formuler des recommandations pour améliorer celles-ci.

Les compétences de l’expert comptable sont spécifiques et nécessitent une formation de 8 ans après le baccalauréat dont au moins 3 ans d’expériences professionnelles.





**Figure 21 : Le parcours d'études de l'expert-comptable**

Les experts-comptables ont l’obligation de suivre le changement réglementaire et l’évolution de leur activité. En externalisant sa fonction comptable, l’entreprise bénéficie de compétences spécifiques pour « combler le vide » lié au manque des ressources internes (Barthélémy 2001). Durant le contrat d’externalisation, l’entreprise peut également économiser les coûts d’information et de formation du personnel liés à l’évolution de ses activités externalisées.

Sous l’effet conjugué de l’évolution économique, technologique et réglementaire, la fonction comptable est revalorisée. Ainsi les compétences des personnes concernées doivent-elles évoluer pour répondre à la revalorisation de leurs activités. Une étude réalisée par l’Observatoire de la Formation, de l’Emploi et des Métiers sur les métiers de la comptabilité en 2005 identifie trois nouveaux enjeux pour la fonction comptable :

- l'internationalisation de l'économie nécessite une harmonisation des différents systèmes comptables ;

- l'instabilité de l'environnement économique nécessite de disposer d'informations de gestion pour piloter au mieux l'entreprise. Le système d'information comptable doit donc être fiable, rapide, souple et tourné vers le futur ;
- l'informatique favorise un changement profond du rapport des comptables à l'information qu'ils traitent et un éclatement de la fonction comptable vers les autres services de l'entreprise.

Face à ces enjeux, les personnels comptables doivent aujourd'hui dépasser la technique comptable pour s'orienter davantage vers l'analyse et fournir des outils de gestion utiles au pilotage de l'entreprise. Les prestataires ont tendance à informatiser, voire à externaliser, les activités à faible valeur ajoutée afin de se focaliser sur les activités à forte valeur ajoutée telles que le conseil, l'audit...

#### La spécificité de site

Cette notion fait référence à la localisation géographique. Le degré de spécificité de site est faible pour la fonction comptable. Les opérations peuvent ne pas être effectuées au sein de l'entreprise. L'évolution technologique, Internet favorisent considérablement le transfert des documents. De plus, le fait d'effectuer la comptabilité chez un prestataire extérieur permet à l'entreprise qui externalise de réduire ses charges fixes et d'augmenter sa trésorerie via le transfert de personnel et la cession de matériels. Cependant, reste la question de la sécurité et de la confidentialité des documents comptables. La fuite d'informations confidentielles représente un risque stratégique dont pourraient profiter les concurrents.

La spécificité (physique, humaine, site) de l'activité comptable est le critère le plus important dans le choix de l'externalisation. Ghertman (1994)<sup>101</sup> le confirme : « *Le concept de spécificité des actifs est particulièrement important puisqu'il influence de façon très substantielle les coûts de transaction mais également la nature du produit et de la technologie qui feront l'objet de transaction* ».

---

<sup>101</sup> Ghertman M., Préface à *Les institutions de l'économie* de Williamson O.E., p. 1-16, 1994.

### **La fréquence de la transaction**

Dans la théorie des coûts de transaction, la fréquence ou le volume des transactions traitées est aussi mobilisé pour expliquer le choix de structure. Les opérations comptables se réalisent en général de manière quotidienne. Les documents de synthèse destinés aux services internes doivent être fournis dans des délais courts (hebdomadaire ou mensuel). Concernant les demandeurs externes, les délais sont réglementés avec des fréquences équivalentes (par exemple la déclaration de TVA à fournir tous les mois).

La quantité des opérations varie selon la taille et l’activité de l’entreprise. Plus cette quantité est importante, plus l’entreprise a intérêt à externaliser pour profiter d’économies d’échelle liées aux volumes, coûts et expériences du prestataire.

Quélin (1997) insiste sur l’intérêt de la fréquence relationnelle : « *Si le client est engagé fréquemment avec le prestataire de services dans des transactions, sur des actifs assez spécifiques, l’outsourcing peut représenter une solution organisationnelle efficace* ». Une relation dense et basée sur une fréquence élevée est un facteur positif pour réduire les coûts de transaction liés à la négociation et à la rédaction du contrat.

### **L’incertitude**

L’incertitude est comprise comme la difficulté de prévoir l’avenir. Chenhall (2003)<sup>102</sup> la définit comme « *des situations dans lesquelles les probabilités ne peuvent être attachées et les éléments de l’environnement ne sont pas prévisibles* ». Les modes de gouvernance diffèrent dans leur capacité à répondre efficacement aux perturbations, puisqu’une forte contingence pèse sur la réalisation des transactions. L’adaptation rapide aux changements de l’environnement d’une structure génère l’efficacité. Face à une incertitude interne élevée, les entreprises ont tendance à favoriser l’intégration verticale. Par contre, face à une forte incertitude externe, elles préfèrent choisir les formes hybrides pour ne pas exposer inutilement les actifs. (Delmas, Ghertman et Obadia 1997)<sup>103</sup>.

---

<sup>102</sup> Chenhall R. H., 2003, Management control systems design within ist organizational context: finding from contingency-based research and direction for the future” *Accounting, Organizations and Societies*, 28, 127-168.

<sup>103</sup> Delmas M., Ghertman M. et Obadia J., 1997, “Logistic regression, segmentation modeling and gouvernance choice in the waste management industry”, in M. Ghertman, J. Obadia et J-L. Allègle, *Statistical Models for Strategic Management*, Kluwer Academic Publishers.

La fonction comptable doit faire face à une incertitude externe forte de type réglementaire, légale, fiscale et technologique pour deux raisons :

- son caractère susceptible avec la technologie de traitement des informations ;
- l’évolution réglementaire en continu (exemples : les normes internationales, la loi sur la sécurité financière...).

Donc, l’externalisation apparaît comme une façon de transmettre le risque de l’incertitude au prestataire. L’entreprise qui externalise peut à la fois économiser des coûts d’investissement, trouver la flexibilité et obtenir une bonne image d’une entreprise moderne vis-à-vis des parties prenantes. De plus, son externalisation justifie le recours à l’évolution technologique dans sa recherche constante de gain de productivité, de fiabilité et de précision.

Nous résumons les attributs de la fonction comptable dans le tableau ci-dessous. La théorie des coûts de transaction explique le choix d’externaliser malgré l’accent mis par Williamson sur l’intégration verticale.

<b>Attributs des transactions</b>	<b>Intégration verticale</b>	<b>Mode de gouvernance adapté</b>
Spécificité des actifs	Forte	Faible
Fréquence	Faible	Forte
Incertitude	Faible	Forte

**Tableau 13 : Les modes de gouvernance selon les attributs des transactions**

### *1.1.3. L’instrument de management*

Selon la théorie des coûts de transaction de Williamson, les coûts de transaction dus aux instruments de management sont plus élevés pour la firme que pour le marché. Le recours à l’externalisation peut-il être la solution pour les réduire ?

#### **L’incitation du marché**

L’intensité de l’incitation conduit à des innovations et à l’efficacité. Parmi les trois modes de gouvernance, le marché est le plus incitatif. La fonction comptable est dotée d’une structure par nature informatisée et susceptible d’évolution technologique. L’externaliser sous forme

d’un contrat oblige le prestataire à jouer le jeu des incitations en améliorant la qualité, les délais... des prestations en vue de garder le client. Indirectement, c’est l’entreprise qui externalise qui bénéficie des avantages de cet instrument.

### **Coûts de bureaucratie**

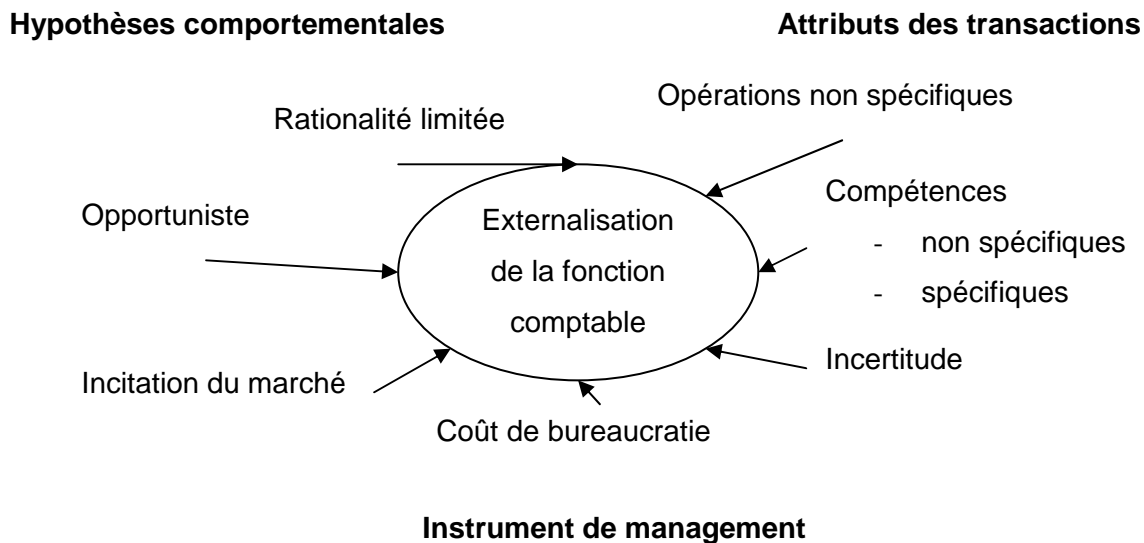
Ils diminuent lorsqu’on va de la hiérarchie vers les formes hybrides, puis vers le marché. Ils se composent des dépenses structurelles, des frais de personnel, des frais d’information et de communication... Plus la taille de la firme est grande, plus les coûts de bureaucratie sont importants. Pour cette raison, les entreprises recourent à l’externalisation comme moyen d’alléger la structure et de réduire les coûts.

Nous résumons l’impact des instruments de management sur le choix du mode de gouvernance (marché, hybride ou bureaucratie) dans le tableau ci-dessous :

Instrument de management	<i>Marché</i>	<i>Forme hybride</i>	<i>Bureaucratie</i>
Incitation du marché	+	←	-
Coût de bureaucratie	-	→	+

**Tableau 14 : Les modes de gouvernance selon les instruments de management**

En résumé, la théorie des coûts de transaction permet d’expliquer le choix du recours à l’externalisation comme le mode de gouvernance le plus efficace dans lequel les coûts de transaction sont les plus bas. Les principaux facteurs déterminants de la décision d’externalisation de la fonction comptable peuvent être présentés dans le schéma suivant :



**Figure 22 : Les facteurs déterminants de la décision d'externalisation de la fonction comptable selon la théorie des coûts de transaction**

Selon la théorie des coûts de transaction, l’externalisation de la fonction comptable s’expliquerait par la rationalité limitée des dirigeants, l’existence de l’opportunisme en interne, une faible spécificité de la fonction comptable, une forte fréquence de transaction, une forte incertitude réglementaire et technologique, l’incitation du marché et la réduction des coûts de coordination.

Cependant, en pratique, toutes les décisions d’externalisation ne sont pas basées sur les coûts. Plusieurs auteurs (Poppo et Zenger 1998<sup>104</sup>, Combs et Ketchen 1999<sup>105</sup>, Leiblein et Miller 2003<sup>106</sup>, Holcomb et Hitt 2007<sup>107</sup>, Ronan 2009<sup>108</sup>...) démontrent le choix de l’externalisation est la conséquence d’une stratégie de recentrage sur le cœur de métier. Ainsi développons-

<sup>104</sup> Poppo, L., Zenger, T., 1998. “Testing alternative theories of the firm: transaction cost, knowledge-based, and measurement explanations for make-or-buy decisions in information services”. *Strategic Management Journal*, n°19, 853–877.

<sup>105</sup> Combs, J.G., Ketchen, D.J., 1999, “Explaining interfirm cooperation and performance: toward a reconciliation of predictions from the resource-based view and organizational economics”, *Strategic Management Journal*, n° 20, 867–888.

<sup>106</sup> Leiblein, M.J., Miller, D.J., 2003, “An empirical examination of transaction- and firm-level influences on the vertical boundaries of the firm”, *Strategic Management Journal*, n°24, pp.839–859.

<sup>107</sup> Holcomb T-R., Hitt M-A., “Toward a Model of Strategic Outsourcing”, *Journal of Operations Management*, n°25, 2007, p.464-481.

<sup>108</sup> Ronan M., “How the transaction cost and resource-based theories of the firm inform outsourcing evaluation”, *Journal of Operations Management*, n°27, 2009, p.45-63.

nous dans la partie suivante l’apport de l’approche ressources (Resource-Based View) qui est souvent considérée comme complémentaire de la théorie des coûts de transaction.

## 1.2. L’apport de l’approche ressources

Avant d’analyser les apports de l’approche ressources à l’externalisation, nous étudions la notion de ressources. Nous présentons ensuite un cadre d’analyse qui combine les deux théories dominantes de la décision d’externalisation, la théorie des coûts de transaction et l’approche ressources, afin de démontrer leur complémentarité.

### 1.2.1. La notion de ressources

L’approche ressources (Penrose 1959, Wernerfelt 1984, Barney 1991) tente d’expliquer la différence de performance entre concurrents. Pourquoi les firmes sont-elles différentes ? Cet état de fait est expliqué par les ressources que les entreprises possèdent. L’approche ressources démontre également comment les capacités d’une organisation se développent et influencent la position concurrentielle et la performance de la firme.

L’approche ressources étudie la relation entre les caractéristiques internes de l’entreprise et ses positions. Contrairement à l’hypothèse du modèle néo-classique de Porter, Wernerfelt (1984)<sup>109</sup> considère que l’avantage concurrentiel ne dépend ni de la position sur les marchés ni des produits mais qu’il dépend du déséquilibre des ressources et des capacités.

La firme dans l’approche ressources est considérée comme l’ensemble des ressources utilisées de différentes façons pour créer des avantages concurrentiels (Peteraf 1993<sup>110</sup>, Conner 1991<sup>111</sup>, Barney 1991<sup>112</sup>).

---

<sup>109</sup> Wernerfelt B., 1984, “A resource-based view of the firm”, *Strategic Management Journal*, n°5, pp.171-180.

<sup>110</sup> Peteraf M.A., 1993, « The cornerstone of the competitive advantage : a resource-based view », *Strategic Management Journal*, n°14, p.179-191.

<sup>111</sup> Conner K.R., 1991, « A historical comparison of resource-based theory and five schools of thought within industrial organization economics: do we have new theory of the firm? » *Journal of Management*, n°17, p.121-154.

<sup>112</sup> Barney J.B., 1991, « How a firm’s capabilities affect boundary decision », *Sloan Management Review*, Spring, p.137-145.

La notion de ressources joue un rôle central. Bien qu’il existe une « *pléthore de définitions qui ne sont pas cohérentes entre elles et que cela soit une des limites actuelles de cette approche* » (Arrègle et Quélin 2002)<sup>113</sup>, il est nécessaire de délimiter cette notion avant d’analyser les apports de cette approche pour la compréhension du processus d’externalisation.

Les ressources sont définies comme étant ce qui peut être pensé en termes de forces et de faiblesses pour une entreprise donnée (Wernerfelt 1984). Dans l’analyse des sources de l’avantage concurrentiel, la ressource comprend « *tous les actifs, capacités, processus organisationnels, attributs de la firme, informations, savoir, etc, contrôlés par une firme qui lui permettent de concevoir et de mettre en œuvre des stratégies susceptibles d’accroître son efficacité et son efficience* » (Barney 1991)<sup>114</sup>.

Gant (1992)<sup>115</sup> distingue deux grands types de ressources :

- les ressources tangibles dont les ressources financières et les ressources physiques ;
- les ressources intangibles dont les ressources technologiques et la réputation.

Arrègle (2000)<sup>116</sup> identifie quatre types de ressources :

- les inputs : des facteurs génériques de production que l’entreprise achète et pour lesquels il existe un marché où ils s’échangent (les matières premières) ;
- les ressources : des actifs spécifiques à l’entreprise (les ressources physiques, humaines, financières, technologiques, organisationnelles) ;
- les compétences : des routines organisationnelles (Teece *et al.* 1997)<sup>117</sup> qui résultent de l’interaction entre une technologie, un apprentissage collectif et des processus organisationnels ;
- les capacités dynamiques renouvellent, augmentent et adaptent les compétences stratégiques de l’entreprise.

---

<sup>113</sup> Arrègle J-L. et Quélin B., 2002, L’approche fondée sur les ressources », *Stratégies, Actualités et Futurs de la recherche*, Martinet A-Ch., et Thiétart R-A., Edition Vulbert, Paris, p.273-288.

<sup>114</sup> Barney J.B., 1991, « How a firm’s capabilities affect boundary decision », *Sloan Management Review*, Spring, p.137-145.

<sup>115</sup> Grant R-M., 1992, *Contemporary Strategy Analysis : Concepts, Techniques, Applications*, Cambridge, MA : Basil Blackwell.

<sup>116</sup> Arrègle J-L., 2000, Les nouvelles approches de la gestion des organisations, *Economica*, p.193-238.

<sup>117</sup> Teece D.J., Pisano G., Shuen A., 1997, “Dynamic capacities and strategic management”, *Strategic Management Journal*, n°18, p.509-533.



Cependant, seules les ressources dites « stratégiques » font la différence entre les firmes. Selon Barney (1991), une ressource « stratégique » qui peut créer des avantages concurrentiels se caractérise par quatre critères :

- valorisable : une ressource doit permettre à l’entreprise de générer de la valeur soit en étant meilleure que ses concurrents, soit en réduisant ses propres faiblesses ;
- rare pour avoir de la valeur, une ressource doit par définition être rare ;
- étant une source d’avantage compétitif, la ressource doit être difficile à isoler, à identifier et à imiter par les autres entreprises ; c’est-à-dire inimitable ;
- quand bien même une ressource serait rare, potentiellement créatrice de valeur, et difficile à imiter, son absence de substituabilité est un aspect important. Si les concurrents sont capables de contrer la stratégie créatrice de valeur de la firme grâce à une ressource qui se substitue, alors les prix baisseront, entraînant une guerre des prix. Une ressource stratégique doit donc être non substituable.

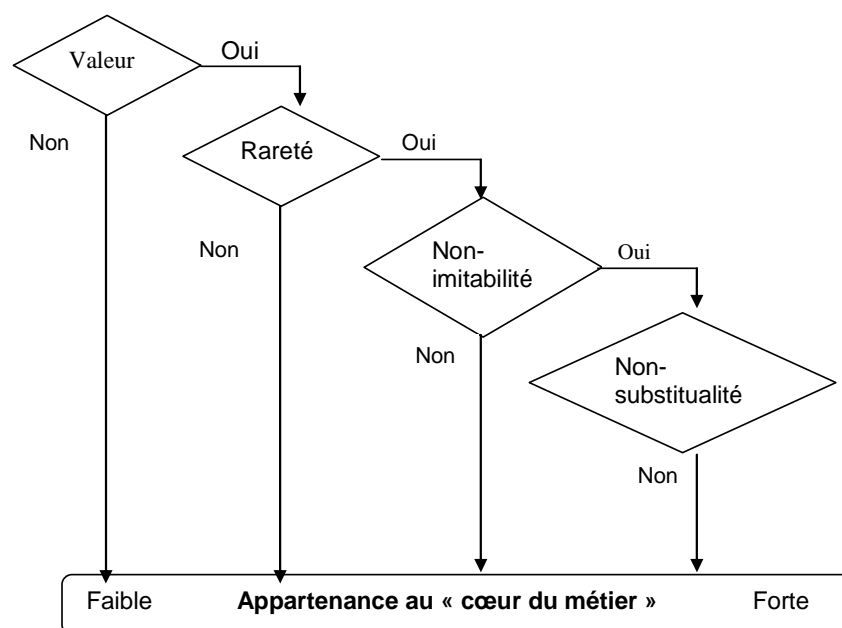


Figure 23 : La proximité avec le « cœur de métier » en fonction des caractéristiques des ressources et des compétences, d’après Barney (1991) et Barthélemy (2001)

Cependant, cette approche est souvent critiquée car ces critères sont difficiles à identifier. Prahalad et Hamel (1990)<sup>118</sup> l’ont simplifiée grâce à trois caractéristiques du cœur de métier :

- la contribution aux bénéfices perçus du client ;
- la difficulté à imiter pour les concurrents ;
- l’influence sur une large variété de marchés.

Plusieurs auteurs ont expliqué le choix de l’externalisation par la logique de l’approche ressources. La frontière de la firme peut être déterminée en comparant les capacités internes ceux capacités externes (Langlois et Robertson 1995)<sup>119</sup>. Les activités pour lesquelles la firme ne possède pas les ressources nécessaires peuvent être externalisées pour accéder à des capacités complémentaires provenant des prestataires externes.

### ***1.2.2. L’apport de l’approche ressources à l’externalisation***

L’apport principal de l’approche ressources à l’externalisation est la justification de recentrage sur le cœur de métier. Cette stratégie explique la raison pour laquelle les firmes décident d’externaliser certaines activités malgré un coût plus élevé. Le terme « cœur de métier » fait l’objet de nombreux débats. Selon Krüger et Homp (1997)<sup>120</sup>, le cœur de métier comprend trois éléments essentiels :

- les caractéristiques du cœur de métier doivent être importantes aux yeux des clients. C’est ce qui fait la différence entre l’entreprise et ses concurrents ;
- le cœur de métier permet à l’entreprise d’obtenir un avantage concurrentiel. Les ressources et le savoir-faire de la firme doivent être uniques et doivent être protégés contre l’imitation ;
- ces ressources doivent être gardées à l’intérieur de l’entreprise et ne doivent pas être externalisées.

L’approche ressources apporte une explication de l’externalisation comme la suite d’une stratégie de recentrage des compétences clés, stratégie majeure des années 1980-1990.

---

<sup>118</sup> Prahalad C.K., Hamel G., 1990, “The Core Competence of the Corporation”, Harvard Business Review, May-Juin, pp.79-91.

<sup>119</sup> Langlois R.N., Robertson P.L., 1995, Firms, Markets and Economic Change: A Dynamic Theory of Business Institutions, Routledge, London.

<sup>120</sup> Krüger W., Homp C., 1997, Kernkompetenz-Management: Steigerung von Flexibilität und Schlagkraft im Wettbewerb. Gabler, Wiesbaden.

L’entreprise souhaite renforcer ses domaines d’expertise et éviter les diversifications risquées. Une étude réalisée en 1992 aux Etats-Unis montre que le nombre moyen de branches d’activités de quelques 6500 entreprises a diminué de 14% entre 1985 et 1989 (Lichtenberg 1992). La proportion d’entreprises à branche unique passait de 16,5% à 25,4% sur la même période. Selon une autre étude de Berger et Ofek (1999)<sup>121</sup> sur 107 entreprises américaines, l’annonce d’une stratégie de recentrage leur a permis d’obtenir une rentabilité exceptionnelle. En France, Batsch (1993)<sup>122</sup> et Perdreau (1998)<sup>123</sup> concluent que le recentrage est considéré comme une tendance à l’œuvre dans des stratégies différentes telles que « *la réduction d’activités d’une part et la recherche de la cohérence des activités d’autre part* » (Paulré 2000)<sup>124</sup>.

Pour comprendre la stratégie de recentrage sur le cœur de métier, Boyer (2005)<sup>125</sup> décrit l’évolution des firmes en trois temps : l’intégration, la différenciation, le recentrage. Les entreprises ont cherché par le passé à intégrer le plus grand nombre de services possibles pour différentes raisons : assurer la sécurité des approvisionnements, maintenir la qualité des produits et des services, garantir la confidentialité des processus, éviter la lenteur de circulation des informations et la rareté des ressources externes. Cependant, les échecs liés à la diversification excessive dans les années 1970 obligent les entreprises à repenser la stratégie et à redéfinir leur métier de base. A partir des années 1980, « *L’usine à tout faire devient l’usine focalisée* » (Boyer 1980)<sup>126</sup>. Il s’agit de la « *volonté de croissance à partir d’un panier de compétences privilégiées* » (Batsch 1993)<sup>127</sup>. La stratégie de recentrage sur le cœur de métier présente de nombreux avantages :

- elle permet à l’entreprise d’atteindre la taille critique sur le (les) métier (s) de base grâce à la concentration des ressources ;
- elle contribue à développer une image de spécialiste pour l’entreprise, « *ce qui favorise une communication cohérente s’appuyant sur une culture très ancrée sur le produit et le client* » (Boyer 2005) ;

---

<sup>121</sup> Berger P.G., Ofek E., 1999, “Causes and Effets of Corporate Refocusing Programs”, *The Review of Financial Studies*, n°12, vol.2, pp.311-345.

<sup>122</sup> Batsch L., 1993, « La diversité des activités des groupes industriels : une approche empirique du recentrage », *Revue d’Economie Industrielle*, n°66, pp.33-50.

<sup>123</sup> Perdreau F., 1998, « Désengagements et recentrage en France : 1982-1992 », *Finance-Contrôle-Stratégie*, n°1, vol. 2, pp.137-165.

<sup>124</sup> Paulré B., 2000, *Les stratégies de recentrage dans les secteurs de haute technologie*, Ministère de l’Economie et des Finances.

<sup>125</sup> Boyer L., 2005, 50 ans de Management des Organisations, Ed.d’Organisation, Paris.

<sup>126</sup> Boyer L., 1980, Organisation et gestion de la production, Paris, Les Editions d’Organisation.

<sup>127</sup> Batsch L., 1993, La croissance des groupes industriels, Paris, Economica.

- elle aide à alléger l’organisation de l’entreprise et favorise la flexibilité ;
- elle représente une solution permettant de réduire les coûts en déléguant certaines activités à des spécialistes externes.

Le recentrage s’exprime par la focalisation de l’entreprise sur le cœur de métier et/ou par l’abandon ou le transfert des activités jugées risquées, peu rentables ou peu importantes. D’une part, l’entreprise focalise ses compétences clés sur les activités permettant de développer des avantages concurrentiels. D’autre part, l’entreprise externalise les activités périphériques vers des prestataires possédant des compétences spécifiques.

Selon l’approche ressources, Buhner et Tuschka (1997)<sup>128</sup>, Koppelman (1996)<sup>129</sup>, Quinn et Hilmer (1994), Zahn *et al.* (1998)<sup>130</sup> définissent l’externalisation (*outsourcing*) comme l’usage des ressources externes (*outside resource using*).

- *outside* : ce critère consiste à regarder et aller chercher des sources de valeur à l’extérieur de l’entreprise. Dans cette perspective, la frontière de l’entreprise se modifie. L’entreprise se transforme en réseau, voire en une « *organisation sans frontière* » (Picot *et al.* 1996)<sup>131</sup> ;
- *resource* : l’entreprise ne peut exister seule. Elle doit recourir à des ressources externes. Selon l’approche ressources, une entreprise est considérée comme une unité complexe de ressources et de connaissances (Penrose 1959)<sup>132</sup>. D’après l’auteur, il est impossible de survivre dans la compétition sans aller chercher des ressources dans l’environnement ;
- *using* : il ne suffit de savoir que les ressources externes existent, encore faut-il savoir les utiliser. L’entreprise doit mobiliser les ressources afin de renforcer sa position compétitive. Doit-on les développer en interne ? Doit-on recourir à un prestataire externe ?

---

<sup>128</sup> Buhner R., Tuschke A., 1997, Outsourcing, Die Betriebswirtschaft 57 (1), 20-30.

<sup>129</sup> Koppelman U., 1996, Grundsatzliche Überlegungen zum Outsourcing In: Koppelman U. (Ed), Outsourcing, Schaeffer-Poeschel, Stuttgart, pp.1-9.

<sup>130</sup> Zahn, E., Barth, T., Hertweck, A., 1998. Outsourcing unternehmensnaher Dienstleistungen in der Region Stuttgart: Ergebnisse einer empirischen Untersuchung. In: Gassert, H., Prechtel, M., Zahn, E. (Eds.), Innovative Dienstleistungspartnerschaften: Neue Formen der Zusammenarbeit zwischen Industrie und Dienstleistern. Schaeffer-Poeschel, Stuttgart, pp. 109-137.

<sup>131</sup> Picot, A., Reichwald, R., Wigand, R.T., 1996. Die grenzenlose Unternehmung: Information, Organisation und Management, 2nd Edition. Gabler, Wiesbaden.

<sup>132</sup> Penrose E., 1959, The Theory of the Growth of the Firm, Wiley, New York.

---

Arnold (2000)<sup>133</sup> illustre cette logique par le schéma suivant :

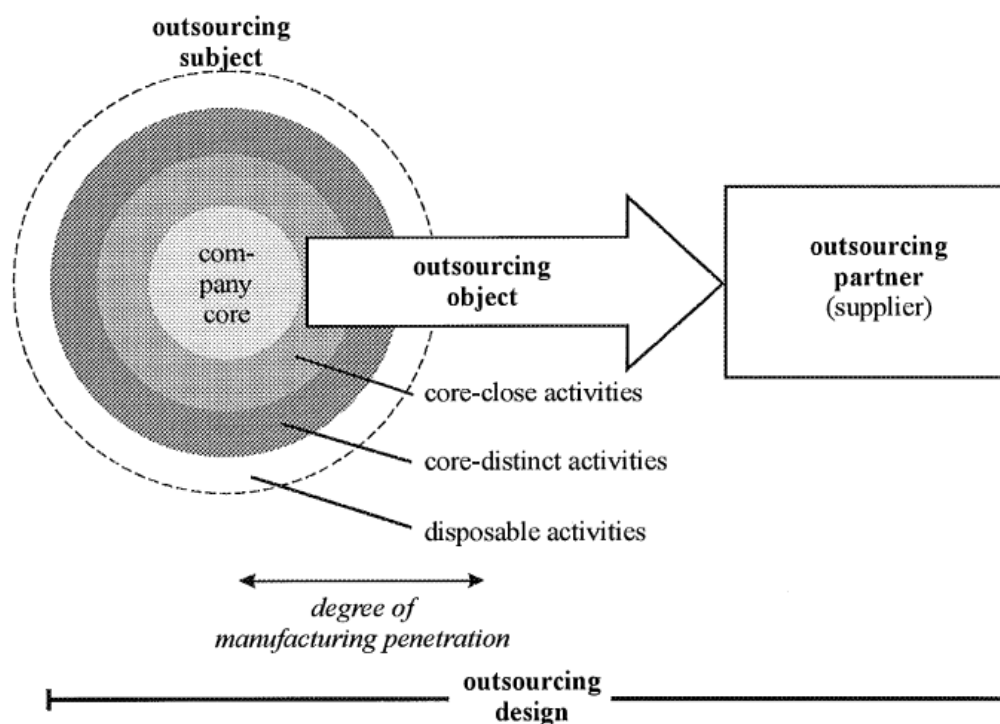


Figure 24 : Le modèle de l'externalisation proposé par Arnold (2000)

En s'appuyant sur l'approche ressources, l'entreprise identifie les activités susceptibles d'être externalisées en fonction de sa relation avec le cœur de métier :

- l'externalisation des activités proches du cœur de métier est déconseillée (par exemple la logistique pour une entreprise de distribution) ;
- contrairement aux activités éloignées du cœur de métier (par exemple le nettoyage pour une entreprise commerciale).

Cependant, « ni la théorie des coûts de transaction, ni l'approche ressources ne peuvent, à elles seules, expliquer de façon exhaustive les complexités de l'externalisation » (McIvor 2009)<sup>134</sup>. En effet, à l'origine, ces deux théories ne sont pas destinées à expliquer l'externalisation. Malgré leurs limites, la combinaison de ces deux théories peut former un cadre intéressant. Nous analysons dans la partie suivante la complémentarité de ces deux théories appliquées à l'externalisation.

<sup>133</sup> Arnold U., 2000, "New dimensions of outsourcing: a combination of transaction cost economics and the core competencies concept, *European Journal of Purchasing & Supply Management*, n°6, pp.23-29.

<sup>134</sup> McIvor R., 2009, « How the transaction cost and resource-based theories of the firm inform outsourcing evaluation », *Journal of Operations Management*, n°27, p.45-63.

### ***1.2.3. La complémentarité de la théorie des coûts de transaction et l’approche ressources***

De nombreux auteurs reconnaissent que ces deux théories sont complémentaires pour expliquer la décision d’externalisation (Ellram *et al.* 2008, Vivek *et al.* 2008, Holcomb et Hitt 2007, Jacobides et Winter 2005, Madhok 2002, Combs et Ketchen 1999, Poppo et Zenger 1998).

Certains adeptes de la RBV présentent l’approche ressources comme la plus appropriée pour expliquer l’externalisation (McIvor 2009)<sup>135</sup>. D’après Conner (1991)<sup>136</sup>, la TCT met l’accent sur l’existence de la firme. Cet élément est considéré comme une solution pour éviter l’opportunisme négatif. Par contre, la RBV dépasse les frontières de la firme en insistant sur la collaboration fondée sur les ressources (Madhol 2002). La RBV considère la firme comme un ensemble de ressources stratégiques internes qui crée des avantages concurrentiels. Il est possible pour des organisations de combiner des ressources en dépassant leurs frontières afin d’obtenir un avantage compétitif sur leurs concurrents. La relation inter organisationnelle est une limite de la TCT mais aussi une extension de la RBV (Dyer et Sing 1998)<sup>137</sup>. Dans la RBV, la collaboration permet à une organisation d’accéder à des capacités complémentaires face à des contraintes de ressources. Dans la TCT, cette collaboration permet à l’entreprise d’éviter le risque d’opportunisme (Conner et Prahalad 1996)<sup>138</sup>.

Leiblein (2003)<sup>139</sup> expliquent le choix de l’externalisation par trois approches :

- les « ressources et compétences » (RBV) ;
- l’« opportunisme » (TCT) ;
- et la « flexibilité ».

---

<sup>135</sup> McIvor R., 2009, “How the transaction cost and resource-based theories of the firm inform outsourcing evaluation”, *Journal of Operations Management*, vol.27, Issue1, pp.45-63.

<sup>136</sup> Conner K.L., 1991, A historical comparaison of resource-based theory and five schools of thought within industrial organization economics: do we have a new theory of the firm? *Journal of Management* 17 (1), 121-154.

<sup>137</sup> Dyer J.H., Singh H., 1998, “The relation view: cooperative strategy and sources of inter-organizational competitive advantage”. *Academy of Management Review*, vol.23, n°4, pp.660-679.

<sup>138</sup> Conner K.R., Prahalad C.K., 1996, A resource-based theory of the firm: knowledge versus opportunism. *Organization Science* 7(5), 477-501.

<sup>139</sup> Leiblein M., 2003, “The choice of gouvernance form and performance: Predictions from transaction cost, resource-based and real options theories”, *Journal of Management*, vol 29, n°6, 2003, p. 937-961.

L’approche « ressources et compétences » repose sur l’hypothèse qu’une entreprise ne possède pas toutes les ressources et les compétences dont elle a besoin pour assurer sa pérennité. L’externalisation (recours à un prestataire externe) est une alternative permettant de combler ce manque.

L’approche « opportuniste » repose sur l’hypothèse de comportement opportuniste des acteurs économiques évoqués dans la théorie des coûts de transaction de Williamson (1985)<sup>140</sup>. Les dirigeants décident de ne pas recourir à l’externalisation parce qu’ils craignent de se trouver dans une situation de dépendance asymétrique relative au petit nombre de prestataires ou à l’incertitude du marché.

L’approche « flexibilité » repose sur l’hypothèse que l’incertitude technique, la lourdeur des investissements et le risque d’obsolescence rapide des actifs incitent les managers à décider d’externaliser afin de transférer les risques sur des tiers (Balakrishnan et Wernerfelt 1986)<sup>141</sup>.

Cependant, d’après Leiblein (2003), l’apport de ces théories sur le choix du mode de gouvernance organisationnelle reste discutable en raison des critiques de l’opportunisme, de l’hétérogénéité des ressources et du rôle de l’incertitude dans l’approche de flexibilité. Dondaldson (1990)<sup>142</sup>, Ring et Van de Ven (1992)<sup>143</sup>, Ghoshal et Moran (1996)<sup>144</sup>, Conner et Prahalad (1996)<sup>145</sup> remettent en cause le choix du mode de gouvernance basé sur l’opportunisme et insistent sur le rôle de la confiance dans la relation contractuelle. Bettis, Bradley et Hamel (1992)<sup>146</sup>, Quinn et Hilmer (1994), Langlois et Foss (1997)<sup>147</sup> discutent de différents types de ressources (capacités, connaissances, compétences...) et reconnaissent la

---

<sup>140</sup> Williamson O.E., 1985, *The economic institutions of capitalism*, Free Press, New York.

<sup>141</sup> Balakrishnan S., Wernerfelt B., 1986, « Technical change, competition and vertical intergration », *Strategic Management Journal*, vol.7, 1986, p. 347-359.

<sup>142</sup> Dondaldson L., 1990, “The Ethereal hand: Organizational economics and management theory”, *Academy of Management Review*, n°15, vol.3, pp.369-382.

<sup>143</sup> Ring P.S., Van de Ven A., 1992, “Structuring cooperative relationships between organizations”, *Strategic Management Journal*, n°13, vol. 7, pp.483-494.

<sup>144</sup> Ghoshal S., Moran P., 1996, “Bad for prattice: A critique of transaction cost theory”, *Academy of Management Review*, n°12, vol.1, pp.13-48.

<sup>145</sup> Conner K.R., Prahalad C.K., 1996, “A resource-based theory of the firm: knowledge versus opportunism”, *Organization Science*, n°7, vol.5, pp.477-501.

<sup>146</sup> Bettis R.A., Bradley S.P., Hamel G., 1992, “Outsourcing and industrial decline”, *Academy of Management Executive*, n°6, pp.7-22.

<sup>147</sup> Langlois R.N., Foss N.J., 1997, “Capabilities and Governance: the Rebirth of Production in the Theory of Economic Organization”, *DRUID Working Papers*, Copenhagen Business School.

difficulté de les identifier. Enfin, Miller et Leiblein (1996)<sup>148</sup>, Millet et Reuer (1996)<sup>149</sup> estiment que la perception du risque de l’incertitude semble différente entre les approches. Si la TCT considère l’incertitude comme un facteur à réduire, la RBV et l’approche de flexibilité la saisissent comme une opportunité.

Nous résumons la différence de ces deux théories dans le tableau suivant :

	<b>Théorie des coûts de transaction</b>	<b>Approche des ressources</b>
Champs théoriques (Madhok 2002) <sup>150</sup>	Théorie de la firme	Théorie d’une firme
Explication (Conner 1991)	L’existence de la firme « Pourquoi la firme existe-elle ? »	La frontière de la firme « Pourquoi les firmes sont-elles différentes ? »
Relation (Dyer et Singh 1998)	Limitations	Extensions
Collaboration (Madhok 2002)	Minimisation des coûts	Accès à des capacités complémentaires
Objet de recherche	Recherche sur la structure efficiente de gouvernance	Recherche sur l’avantage compétitif
Domaine d’intérêt	Echange et transaction	Production et ressources/capacités de la firme
Bases d’analyse	Attributs de transaction (spécificité d’actif...)	Attributs de ressources (valeur...)
Élément clé	Coûts	Ressources de la firme, compétences, connaissances, routines

**Tableau 15 : Une comparaison de la théorie des coûts de transaction et l’approche ressources**

<sup>148</sup> Miller K.D., Leiblein M.J., 1996, “Corporate risk-returns relations: Returns variability versus downside risk”, *Academy of Management Journal*, n°39, pp.91-122.

<sup>149</sup> Miller K.D., Reuer J.J., 1996, “Measuring organizational downside risk”, *Strategic Management Journal*, n°23, vol.1, pp.77-89.

<sup>150</sup> Madhok A., 2002, « Reassessing the fundamentals and beyond: Ronald Coase, the transaction cost and resource-based theories of the firm and the institutional structure of production », *Strategic Management Journal*, vol. 23, pp. 535-550.



Malgré leurs différences, la TCT et la RBV forment un binôme « parfait » (Arnold 2000) pour expliquer la décision d’externalisation. La TCT est une approche à court terme, basée sur les coûts, tandis que la RBV est une approche à long terme, basée sur la qualité.

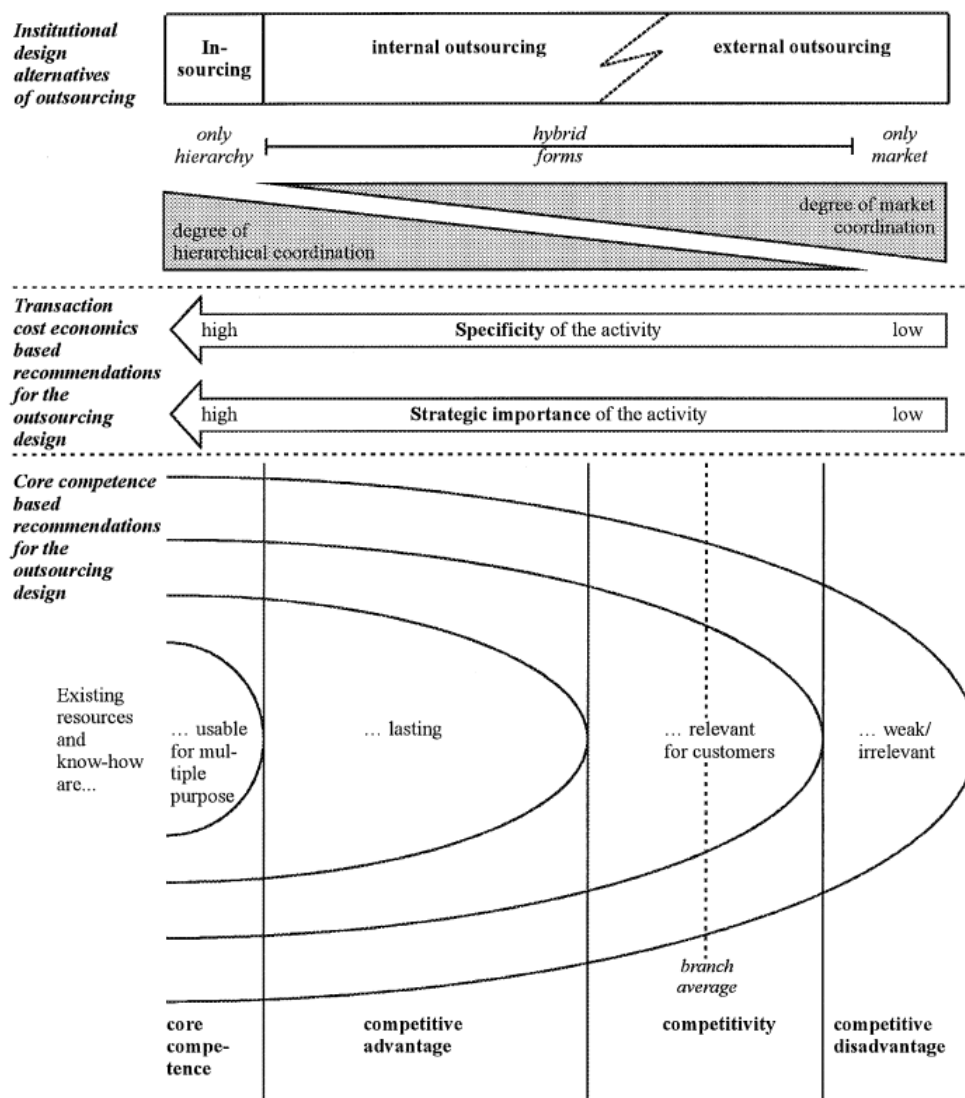


Figure 25 : Le modèle explicatif de la décision d’externalisation d’Arnold (2000)

Dans ce modèle, Arnold combine les deux théories : TCT et RBV. Cette combinaison fournit une réponse complète à la question : externaliser ou non. La décision est fondée sur les trois points suivants :

- l’activité est-elle spécifique ?
- l’activité est-elle stratégiquement importante ?
- l’activité appartient-elle au cœur du métier ?

Il est préférable d’externaliser des activités non spécifiques, sans importance pour la survie de l’entreprise et qui n’appartiennent pas au cœur de métier. Néanmoins, ce modèle ne définit pas clairement la différence entre « stratégiquement important » et « le cœur de métier ».

## Conclusion

L’approche ressources et la théorie des coûts de transaction apportent une contribution significative à l’explication de la décision d’externalisation de la fonction comptable. L’approche ressources justifie le recours à l’externalisation par la stratégie de recentrage sur le cœur de métier et par le manque de ressources internes de l’entreprise. L’externalisation permet à celle-ci de focaliser ses ressources sur les activités dégageant des avantages concurrentiels et de profiter des compétences du prestataire. La théorie des coûts de transaction explique le choix entre « faire » et « faire faire » par la comparaison des coûts de transaction. L’externalisation est considérée comme un mode de gouvernance grâce auquel l’entreprise peut réduire ses coûts liés à l’opportunisme, l’incertitude, la spécificité des opérations. Cependant, les questions de ressources et de coûts ne sont pas suffisantes pour expliquer la prise de décision d’externaliser de la fonction comptable. Ce choix est souvent influencé par d’autres facteurs contingents et institutionnels. Dans la réalité, la solution adoptée n’est pas toujours basée sur le calcul des coûts ou sur la comparaison de qualité. Elle est aussi influencée par des logiques institutionnelles. « *Les institutions de la gouvernance : firme, marché, formes hybrides, bureaucratie. Elles sont encastrées dans l’environnement institutionnel* » (Williamson 1991)<sup>151</sup>. Pour les activités réglementées telles que la comptabilité, les contraintes de l’environnement institutionnel sont considérables. Dans la partie suivante, la théorie néo-institutionnelle (approche sociologique) fournit une vision complémentaire.

---

<sup>151</sup> Williamson O., 1991, « Strategizing economizing and economic organization » *Strategic Management Journal*, n°12 (special issue), p.75-94.

### 1.3. L’apport de la théorie néo-institutionnelle

L’approche sociologique de la théorie néo-institutionnelle propose de déplacer l’analyse des comportements organisationnels de la recherche d’efficience vers la recherche de légitimité. Cette théorie suggère que l’action organisationnelle doit être incluse dans les tentatives pour obtenir la légitimité sociale et maintenir la crédibilité avec les composants externes. En effet, les organisations et leurs relations avec les autres subissent des pressions provenant de l’environnement institutionnel. Ces pressions les obligent à se conformer aux normes, aux croyances et aux pratiques habituelles (DiMaggio et Powell 1983<sup>152</sup>, Oliver 1991<sup>153</sup>, 1997<sup>154</sup>, Teo *et al.* 2003<sup>155</sup>). Meyer et Rowan (1977)<sup>156</sup> expliquent que les environnements institutionnels ont, sur les organisations des impacts tels que le changement de structures formelles, le succès de l’organisation et sa survie. En incorporant des règles institutionnelles dans leurs structures formelles, les organisations maximisent leur légitimité, augmentent leurs ressources et améliorent leur capacité de survie. Autrement dit, l’externalisation représenterait un moyen d’atteindre une certaine légitimité et permet de se conformer aux règles ou aux représentations symboliques de l’environnement dans lequel se trouve l’entreprise.

#### 1.3.1. Les contraintes institutionnelles

L’externalisation est influencée par les contraintes de l’environnement institutionnel. Les pressions coercitives, normatives et mimétiques (DiMaggio et Powell 1983) sont distinguées.

---

<sup>152</sup> DiMaggio P.J. et Powell W.W., 1983, « The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields », *American Sociological Review*, n°48-2, p.147-160.

<sup>153</sup> Oliver C., 1991, « Strategic Responses to Institutional Processes », *Academic of Management Review*, n°16-1, p.145-179.

<sup>154</sup> Oliver C., 1997a, « Sustainable Competitive Advantage : Combining Institutional and Resource-Based Views », *Strategic Management Journal*, n°18-9, p.697-713.

Oliver C., 1997b, « The Influence of Institutional and Task Environment Relationships on Organizational Performance : The Canadian Construction Industry », *The Journal of Management Studies*, n°34-1, p.99-124.

<sup>155</sup> Teo H.H., Wei K.K., Benbasat I., 2003, « Predicting Intention to Adopt Interorganizational Linkages : An Institutional Perspective », *MIS Quarterly*, n°27-1, p.19-50.

<sup>156</sup> Meyer J.W. et Rowan B., 1977, « Institutionalized organizations : Formal structure as myth and ceremony », *American Journal of Sociology*, Vol. 83, Issue 2, 340–363.

*Les pressions coercitives*

Les pressions ou les institutions coercitives semblent les plus admises car elles reposent sur des éléments de choix rationnels. En effet, il existe un environnement légal commun qui affecte plusieurs aspects du comportement et de la structure d’une organisation. Les institutions coercitives comprennent des règles formelles et des sanctions telles que la loi, la réglementation, les contrats, les conventions... Les régulations, les normes obligent les firmes à changer les pratiques établies. En s’appuyant sur le calcul entre le bénéfice et le coût de sanction, les entreprises ont tendance à adopter des comportements socialement attendus.

Dans l’activité comptable, le poids des institutions régulatrices est important et les sanctions de non-respect sont lourdes. Ce poids pourrait expliquer l’externalisation de la fonction comptable chez des spécialistes afin d’obtenir la garantie du respect de la réglementation et des normes.

L’influence de ces contraintes dans l’externalisation pourrait être dangereuse dans la mesure où l’entreprise prend un risque en externalisant une fonction ou des activités stratégiques.

Dans le cadre de l’externalisation, la pression coercitive provient des changements technologiques. Vitharana et Dharwadkar (2007)<sup>157</sup> précisent : « *dans la littérature de la théorie institutionnelle classique, les pressions coercitives se manifestent généralement par les régularisations gouvernementales, des mandats... Cependant, dans un marché économique, les pressions coercitives, plus précisément, les changements technologiques ont l’impact sur les « cycles » de l’externalisation existant* ». Dans la fonction comptable, ces changements pourraient être le développement des ERP. Tolbert et Zucker (1999)<sup>158</sup> ont montré que l’innovation venue du changement technologique entraîne une rupture des comportements institutionnels habituels.

---

<sup>157</sup> Vitharana p., Dharwadka R., 2007, « Information System Outsourcing : Linking Transaction Cost and Institutional Theories », *Communications of the Association for Information Systems*, Volume 20, p.346-370.

<sup>158</sup> Tolbert P.S., Zucker L.G., 1999, « The Institutionalization of Institutional Theory » in *Studying Organizations: Theory and Method*, S.R. Clegg and Hardy C. (eds), London, UK: Sage, p.169-185.

---

### *Les pressions normatives*

Sous la pression des clients et des fournisseurs, les firmes doivent adopter les pratiques professionnelles pour développer leur légitimité. En général, ces contraintes sont liées à la formation, l’activité ou les réseaux professionnels. Elles reposent sur les phénomènes de professionnalisation qui définissent les conditions et les méthodes de travail. La formation et le réseau professionnel sont les deux sources principales de l’isomorphisme normatif. La première source touche au programme de formation ainsi qu’au parcours des études tels que les diplômes nationaux DCG (Diplôme de Comptabilité et de Gestion) ou DSCG (Diplôme Supérieur de Comptabilité et de Gestion). Les universités et les institutions éducatives sont les centres principaux de développement des normes organisationnelles auprès des managers et des personnels. La seconde source touche aux instances professionnelles comme l’Ordre des Experts Comptables. Ces institutions déterminent des règles normatives influant le comportement organisationnel et professionnel de leurs membres.

### *Les pressions mimétiques*

Face à l’incertitude de l’émergence technologique ou à celle de nouveaux processus ou à l’incertitude économique, les entreprises ont tendance à faire appel à des réponses type ou à adopter des pratiques provenant de firmes identiques. « *Quand l’environnement est incertain et quand les objectifs sont ambigus, l’organisation a tendance à imiter le modèle des autres organisations qu’elle perçoit comme un exemple de réussite* » précisent DiMaggio et Powell (1983).

Dans le contexte actuel marqué par une demande d’harmonisation de la comptabilité internationale, par la crise économique qui nécessite de plus en plus de transparence des informations comptables communiquées, le poids des pressions institutionnelles est important sur la décision d’externaliser de la fonction comptable. Cependant, cette décision est stratégique et complexe ; la contrainte institutionnelle ne peut être la seule explication de ce choix.

### ***1.3.2. La complémentarité des théories néo-institutionnelle et des coûts de transaction***

Dans la TCT, le mode de gouvernance est influencé par les coûts de transaction : les contraintes cognitives (la rationalité limitée, l’opportunisme), les attributs de transaction (la spécificité de l’actif, la fréquence, l’incertitude) et les instruments de management

(l’incitation du marché, les coûts bureaucratiques). Cependant, dans certains cas, la TCT ne peut expliquer le choix de l’externalisation. La TCT est une approche purement économique, fondée sur l’hypothèse de rationalité ; elle ne considère pas les relations inter organisationnelles, ni celles de l’environnement avec l’institution. Klein (2002)<sup>159</sup> confirme que « *la TCT ne peut être le facteur prédominant pour expliquer la structure de gouvernance dans toutes les situations d’externalisation* ». En effet, dans un contexte compétitif, la décision d’externalisation est influencée par des éléments institutionnels tels que les normes, les associations professionnelles. La TNI permet de « combler le vide » de la TCT avec des explications institutionnelles (Granovetter 1985<sup>160</sup>, Uzzi 1996<sup>161</sup>, Roberts et Greenwood 1997<sup>162</sup>, Grewal et Dharwadkar 2002<sup>163</sup>, Miranda et Kim 2006<sup>164</sup>, Teo *et al.* 2003, Vitharana et Dharwadkar 2007<sup>165</sup>). « *La TNI est développée récemment dans la théorie des organisations avec une grande pertinence dans la recherche de comptabilité. Les néo-institutionnalistes observent les pratiques comptables comme une des caractéristiques qui peuvent rendre légitimes les organisations durant la construction d’une apparence de rationalité et d’efficacité* » (Carruthers 1995)<sup>166</sup>.

---

<sup>159</sup> Klein H., 2002, « On the Theoretical Foundations of Current Outsourcing Research », in *Information Systems Outsourcing*, R. Hirschheim, A. Heinzl and J. Dibbern (eds), Berlin, Germany: Springer-Verlag, p.22-44.

<sup>160</sup> Granovetter M., 1985, « Economic Action and Social Structure : The Problem of Embeddedness », *American Journal of Sociology*, n°91, volume 3, p.481-510.

<sup>161</sup> Uzzi B., 1996, « The Sources and Consequences of Embeddedness for the Economic Performance of Organizations : The Network Effect », *American Sociological Review*, n°61, volume 4, p.674-698.

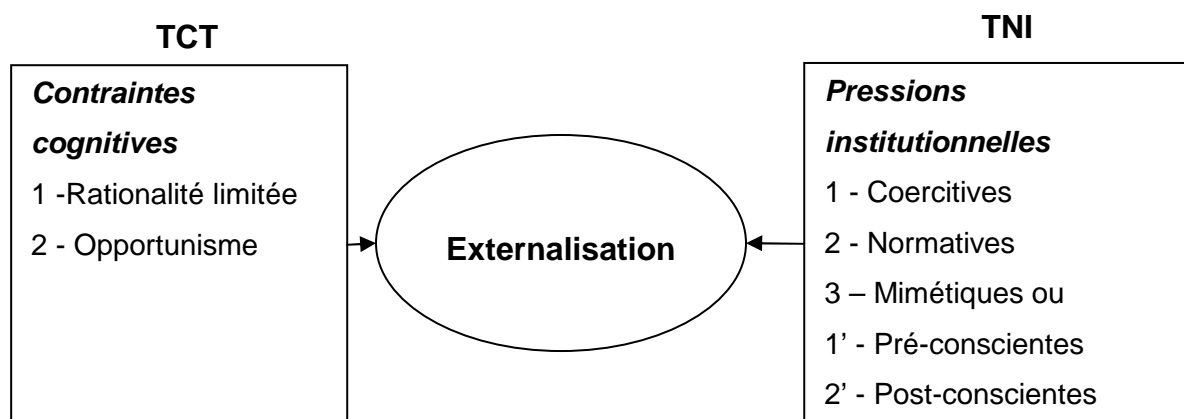
<sup>162</sup> Roberts P. W et Greenwood R., 1997, « Integrating transaction cost and institutional theories: toward a constrained-efficiency framework for understanding organizational design adoption », *Academy of Management Review*, Vol. 22, n° 2, 346-373.

<sup>163</sup> Grewal R. and Dharwadkar R., 2002, « The role of the Institutional Environment in Marketing Channels », *Journal of Marketing*, n°66, volume 3, p. 82-97.

<sup>164</sup> Miranda S-M., Kim Y., 2006, « Professional versus Political Contexts : Institutional Mitigation and the Transaction Cost Heuristic in Information Systems Outsourcing », *MIS Quarterly*, n°33, volume 3, p.725-753.

<sup>165</sup> Vitharana p., Dharwadka R., 2007, « Information System Outsourcing : Linking Transaction Cost and Institutional Theories », *Communications of the Association for Information Systems*, Volume 20, p.346-370.

<sup>166</sup> Carruthers Bruce G., 1995, « Accounting, ambiguity and the new institutionalism », *Accounting, Organizations and Society*, Oxford, Mai, Vol.20, Iss.4, p.313.



**Figure 26 : La complémentarité de la TCT et la TNI, d’après les modèles de Vitharana et Dharwadka (2007) et de Roberts et Greenwood (1997)**

Conformément à l’approche que DiMaggio et Powell (1983), Roberts et Greenwood (1997) analysent l’environnement institutionnel en distinguant deux sortes de contraintes :

*Les contraintes « pré-conscientes »*

Il s’agit des règles sociales ou des guides de conduite... Les acteurs ne perçoivent pas ces facteurs car ils semblent évidents pour eux.

*Les contraintes « post-conscientes »*

Dans ce cas, les acteurs sont conscients de la nécessité du changement ainsi que des facteurs qui conditionnent la solution. Cependant, les pressions environnementales empêchent tout changement. Par exemple, on parlera de contrainte « post-consciente » si une organisation ne fait pas le choix de l’externalisation du fait de l’absence de références alors qu’il s’agit de la solution la plus efficiente.

Les notions peuvent être associées de la manière suivante :

	Contraintes « pré-conscientes »	Contraintes « post-conscientes »
Contraintes coercitives	x	
Contraintes normatives	x	
Contraintes mimétiques		x

**Tableau 16 : Le croisement des notions de contrainte**

Après avoir analysé les apports des trois théories (TCT, RBV et TNI), nous proposons un cadre d’analyse de la décision d’externalisation de la fonction comptable s’appuyant sur deux modèles existants :

- le modèle d’Arnold (2000) qui combine la TCT et la RBV ;
- le modèle de Roberts et Greenwoods (1997) et Vitharana *et al.* (2007) qui combine la TCT et la TNI.



## 2. Les cadres d’analyse de la décision d’externalisation

« *Il n’existe pas de cadre conceptuel unifié permettant de traiter la question de la décision d’externalisation* » (Bathélémy 2007)<sup>167</sup>. En mobilisant les trois théories évoquées précédemment, nous proposons deux modèles d’analyse pour expliquer :

- le choix d’externaliser ou ne pas externaliser ;
- le choix des activités externalisables.

### 2.1. Le modèle de la prise de décision

La prise de décision est une des questions centrales de la recherche consacrée aux stratégies des organisations. La plupart des recherches en management vise à répondre à la question : « *Comment les décisions stratégiques sont-elles prises dans les organisations ?* » (Rajagopalan, Rashed et Data 1993, p.350)<sup>168</sup>. Le processus de décision stratégique a fait l’objet d’une variété de représentations. Deux grands courants de pensée s’opposent. Le premier courant considère la formation de la stratégie comme découlant d’un processus logique, rationnel, pouvant se manifester à travers une démarche planifiée. Le second courant présente la stratégie comme le produit émergent des phénomènes politiques, cognitifs et symboliques (Desreumaux et Romelaer 2001)<sup>169</sup>. Roberts et Greenwood (1997) proposent d’expliquer un choix organisationnel par l’association des deux courants offrant ainsi une vision à la fois rationnelle et behavioriste.

Concernant le processus d’externalisation des grands groupes, Quélin (2007)<sup>170</sup> propose cinq étapes dans la prise de décision :

- 1 : analyser la décision stratégique d’externalisation ;
- 2 : analyser les risques associés à l’externalisation ;

---

<sup>167</sup> Barthélémy J et Donado C., 2007, « Décision et gestion de l’externalisation : une approche intégrée », *Revue Française de Gestion*, Octobre 2007, numéro 177, pages 101-112.

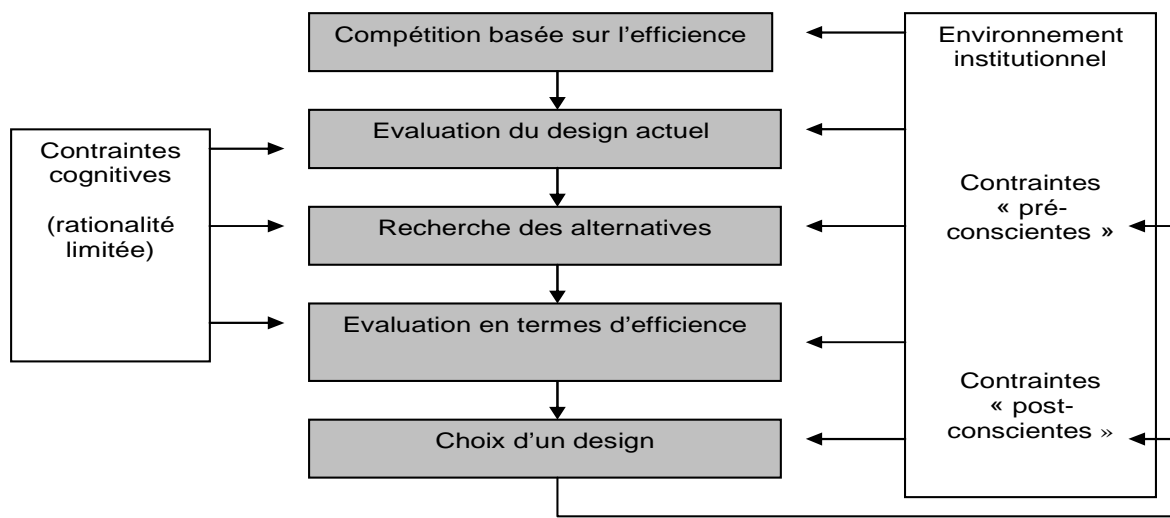
<sup>168</sup> Rajagopalan N., Rasheed A.M.A., et Data D.K., (1993), « Strategic Decision Processes : Critical Review and Future Directions », *Journal of Management*, vol.19, Summer, p.349-384.

<sup>169</sup> Desreumaux A., Romelaer P., 2001, « Investissement et Organisation », in G. Charreaux (coordination), *Images de l’Investissement*, Vuibert.

<sup>170</sup> Quélin B., 2007, « L’externalisation : de l’opérationnel au stratégique », *Revue Française de Gestion*, Octobre 2007, numéro 176, pages 113-129.

- 3 : effectuer un choix organisationnel : centre de services partagés ou externalisation ;
- 4 : mettre l’externalisation au cœur de la décision stratégique ;
- 5 : choisir un type de collaboration avec le prestataire.

Le modèle de Roberts et Greenwood (1997) donne une vision plus globale de cette décision stratégique.



**Figure 27 : Le cadre d’« efficacité-contraignant » de Roberts et Greenwood (1997)**

Le processus de prise de décision proposé par Roberts et Greenwood (1997) n’est pas très différent du processus décrit par les auteurs classiques (Simon, Mintzberg). Simon (1947) décrit trois étapes dans le processus de prise de décision :

- dresser la liste de toutes les branches d’alternative, avec tous les comportements ou actions possibles ;
- déterminer les conséquences de chacune des actions ;
- évaluer séparément leurs conséquences.

Mintzberg, Raisinghani et Théoret (1976) affinent ces étapes en observant les décisions stratégiques de différentes entreprises. Ils distinguent trois phases principales :

- l’identification des besoins et l’établissement du diagnostic ;
- la recherche de solutions en interne (mobilisation des expériences en externe) ;

- la sélection et la mise en place de la solution retenue.

Selon Roberts et Greenwood (1997), l’entreprise subit une compétition basée sur l’efficacité. Elle établit d’abord un diagnostic de son activité actuelle. Ensuite, elle cherche toutes les solutions possibles et les évalue. Enfin, elle choisit la solution la plus efficace. Au cours de toutes ces étapes de la prise de décision, le critère dominant est l’efficacité. L’apport de la vision de Roberts et Greenwood fondée sur la théorie des coûts des transactions est de placer la recherche d’efficacité dans un environnement institutionnel. Tout au long du processus, le choix organisationnel est influencé par de multiples contraintes cognitives « pré-conscientes » et « post-conscientes ». Le choix de l’externalisation de la fonction comptable ne suit pas seulement une logique d’efficacité mais également une logique institutionnelle. Noel (2004)<sup>171</sup> démontre aussi que « *dans un environnement incertain, la décision repose à la fois sur des choix rationnels et sur la quête de légitimité* ». La rationalité économique s’appuie sur les institutions qui guident les choix en définissant ce qui est rationnel. En retour, les institutions sont façonnées par les choix rationnels des entreprises.

### **2.1.1. La compétition basée sur l’efficacité**

La théorie de Williamson repose sur la recherche d’efficacité qui constitue, selon lui, le principe supérieur de toute stratégie, de toute décision. Les organisations sont guidées par la compétition basée sur l’efficacité pour évaluer continuellement leurs designs actuels. Si elles n’adoptent pas le design le plus efficace, elles risquent d’être éliminées de cette compétition.

L’« efficacité » décrit *l’optimisation des moyens utilisés pour obtenir un résultat ; elle est synonyme de productivité, de rendement, d’économie. [...] Par efficacité, on fait bien des choses.* » (Louart 1999)<sup>172</sup>.

L’efficacité de Williamson (1991)<sup>173</sup> est fondée sur la minimisation des coûts. Cette stratégie consiste à trouver le mode de coordination qui réduit au mieux les coûts associés à la

---

<sup>171</sup> Noel F., 2004, « Le conformisme : Décider de ne pas décider ou absence d’alternative » *Colloque « Raison(s) et Décision* », IAE de Lille, 27 Mai

<sup>172</sup> Louart P., 1999, « Efficacité/ Efficacité » in Le Duff, R. (ed), *Encyclopédie de la gestion et du management*, Dalloz, p.344-345

<sup>173</sup> Williamson O., 1991, “Markets, hierarchies and the modern corporation: An unfolding perspective” *Journal of Economic Behavior and Organization*, n°17, pp.335-352

transaction entre les acteurs. Germain (2001)<sup>174</sup> apporte une autre explication à l’efficience en utilisant l’approche par les ressources : « *Les conditions de l’efficience sont essentiellement attachées au choix d’allocation à moindre coût des ressources au sein d’une structure de gestion.* » La compétition entre les concurrents se ferait, d’une part, en fonction de l’aptitude à s’adapter par le mécanisme des prix et, d’autre part, en fonction de la coordination interne afin d’éviter et de réduire les coûts de transaction et de production. Cependant, suivant cette approche, comment expliquons-nous le choix d’externalisation des entreprises si les prestations réalisées en externe coûtent plus cher que leur réalisation en interne ? Il nous paraît donc nécessaire de comprendre la notion d’« efficience » au sens le plus large : type de coûts, type d’aménagement des ressources, interaction entre l’environnement institutionnel et l’organisation, et capacité de création de valeur future.

		Quelle stratégie ?	
		Plutôt le contenu	Plutôt les processus
Quelles théories ?	Néo-institutionnalisme	Efficience « allocative » (Williamson)	Efficience « adaptative » (North, Commons)
	De la production (Théories des ressources)	Efficience « productive » (resource-based view; Wernerfelt et Barney)	Efficience « dynamique » (théories des capacités dynamiques ; Ghoshal et Moran)

Tableau 17 : Les figures de l’efficience (Germain 2001)

### 2.1.2. Evaluation du design actuel

L’étape de diagnostic vise à recueillir toutes les informations nécessaires pour mieux comprendre la situation actuelle de l’entreprise. La structure de la fonction comptable est-elle adaptée à la stratégie de l’entreprise ? Quels sont ses impacts sur la politique de réaffectation des ressources ? Faut-il recourir à une nouvelle forme organisationnelle pour mieux répondre à la question de l’efficience ? Cette étude organisationnelle préalable permet de synthétiser toutes les contraintes technologiques, déontologiques, financières, juridiques et contractuelles auxquelles l’entreprise est confrontée.

<sup>174</sup> Germain O., 2001, « L’efficience à l’épreuve de la stratégie d’entreprise » dans *La théorie des coûts de transaction* dirigé par P. Joffre, Vuibert.

L’analyse de l’état actuel de l’entreprise permet également d’examiner, de cartographier et de catégoriser les processus. Le but est de comprendre comment circulent les ressources. En adoptant une approche processuelle, les managers pourraient avoir une vision plus claire de l’architecture des activités actuelles de l’entreprise et de leurs frontières (début de processus – fin de processus). Cette étape peut aider les managers à trouver des « goulots d’étranglement » dans le circuit et à identifier des doublons ou des procédures négligées au sein de l’entreprise.

### 2.1.3. Recherche des alternatives

Après la phase d’audit du design actuel, plusieurs alternatives seront proposées. En ce qui concerne la fonction comptable, il existe quatre formes organisationnelles : décentralisation, centralisation, centre de services partagés et externalisation.

Nous présentons ci-dessous les tableaux de Tondeur et La Villarmois (2003) synthétisent les caractéristiques de chaque forme organisationnelle.

	<b>Décentralisation des services comptables dans les unités opérationnelles</b>	<b>Service comptable centralisé</b>	<b>Centre de services partagés</b>	<b>Externalisation</b>
Définition	Chaque unité opérationnelle dispose de son propre service comptable ou des comptables sont présents dans chaque unité opérationnelle	Tous les comptables sont regroupés sur un même site, généralement le siège de l’entreprise	Les comptables sont regroupés dans une structure juridique autonome qui délivrera une prestation à chacune des filiales du groupe	Le traitement de tout ou partie de la fonction comptable est confié à un prestataire extérieur, membre de l’ordre des experts-comptables. Pour qu’il y ait réellement externalisation, des actifs doivent être transférés. Dans le cas contraire, il s’agit d’une opération de sous-traitance

**Tableau 18 : Les alternatives de la fonction comptable proposées (Tondeur et La Villarmois 2003)**

## Les caractéristiques

Les formes d’organisation sont décrites au travers du degré de centralisation, d’homogénéisation des procédures, du type de relation, des modalités d’évaluation, de management et des objectifs.

	<b>Décentralisation des services comptables dans les unités opérationnelles</b>	<b>Service comptable centralisé</b>	<b>Centre de services partagés</b>	<b>Externalisation</b>
Degré de centralisation	- Décentralisation dans les unités opérationnelles	+ Centralisation, généralement au siège de l’entreprise	+ Centralisation au sein d’une entité juridique autonome	+ Centralisation chez le prestataire
Degré d’homogénéisation des procédures et des supports	Risque élevé d’hétérogénéité des procédures et des supports. Chaque site développe ses propres méthodes de travail, voire choisit ses applicatifs. Les opérations de croissance externe favorisent cette hétérogénéité	Pour améliorer son fonctionnement la centralisation sera accompagnée de l’homogénéisation des procédures et des supports. Les opérations de croissance externe favorisent l’hétérogénéité	Pour améliorer son fonctionnement le CAP imposera l’homogénéisation des procédures et des supports. Sa position de prestataire facturant ses prestations augmente son pouvoir de négociation sur les filiales du groupe	Homogénéité des procédures et des supports. Le prestataire impose des contraintes pour minimiser le coût et le prix de sa prestation
Type de relation entre les producteurs de l’information comptable et les utilisateurs	Absence de relation contractuelle – relation hiérarchique	Absence de relation contractuelle – relation hiérarchique	Relation client / prestataire « interne » régie par un contrat	Relation client / prestataire externe – Relation de marché.
Type de rattachement de la fonction comptable	Rattachée à la direction de l’unité opérationnelle	Rattachée à la direction de l’entreprise.	Organisée comme les autres unités opérationnelles	Aucun rattachement hiérarchique
Modalités d’évaluation de la production comptable	Évaluée par la direction de l’unité opérationnelle	Évaluée par la direction centrale	Évaluée par les utilisateurs	Évaluée selon les conditions contractuelles
Modalités de management de la production comptable	Gérée par un comptable	Gérée par un comptable	Gérée par un manager	Gérée dans le cadre d’une relation contractuelle entre un cabinet d’expertise comptable et un directeur financier.
Objectifs en termes de moyens	Rapprocher les comptables des opérations	Rationaliser l’organisation du service	Se concentrer sur la standardisation, l’amélioration et le coût des processus	Rationaliser en recentrant l’entreprise sur son cœur de métier et en déléguant la fonction comptable à un spécialiste
Objectifs en termes de production de l’information	Se concentrer sur la satisfaction des attentes des directions opérationnelles.	Se concentrer sur la satisfaction des attentes de la direction générale.	Se concentrer sur la standardisation, l’amélioration et le coût des processus.	Rationaliser en recentrant l’entreprise sur son cœur de métier et en déléguant la fonction comptable à un spécialiste.

**Tableau 19 : Les caractéristiques des alternatives de la fonction comptable proposées (Tondeur et La Villarmois 2003)**

## Les avantages et les inconvénients

	Décentralisation des services comptables	Service comptable centralisé	Centre de services partagés	Externalisation
Avantages	Permet aux comptables d’être au plus près des opérations. Permet un contrôle direct par l’utilisateur le plus proche	Permet un contrôle par le centre. Permet de limiter les coûts et d’obtenir une homogénéisation des pratiques	Permet aux unités opérationnelles de se concentrer sur leur cœur de métier tout en assurant un contrôle par le centre. Permet d’homogénéiser les procédures et les supports. Permet de développer une logique efficacité / efficience au travers d’un contrat de prestation de services internes	Permet de variabiliser le coût de la prestation. Permet le recours à des spécialistes et donc à une qualité de service conforme aux normes professionnelles des experts comptables. Permet de se concentrer sur son cœur de métier
Inconvénients	Gestion des ressources au détriment de la valeur. Efficacité globale moins bien maîtrisée. Coûts difficiles à évaluer donc mal maîtrisés	Le directeur financier passe l’essentiel de son temps sur des questions de gestion du personnel comptable plutôt que sur des questions techniques. Difficultés de communication avec les unités opérationnelles	Le transfert du personnel dans l’entité juridique ayant à assurer la prestation. Difficultés de communication avec les unités opérationnelles	Problématique de réduction des coûts non assurés lors de la mise en place de l’externalisation. Problématique de transfert du personnel chez le prestataire expert-comptable. Difficultés à assurer une réversibilité pour « ré-intégrer » la fonction au sein de l’entreprise

Tableau 20 : Les avantages et les inconvénients des alternatives de la fonction comptable proposées (Tondeur et La Villarmois 2003)

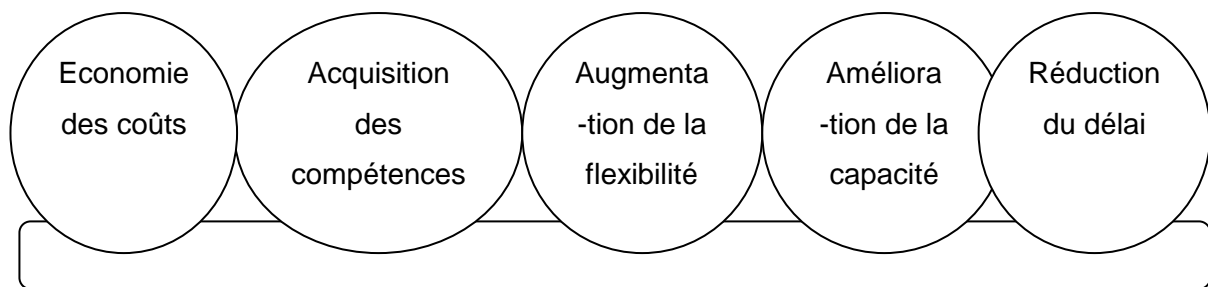
### 2.1.4. Evaluation en termes d’efficience

La contrainte cognitive et les facteurs institutionnels influencent l’évaluation des alternatives. En raison de la rationalité limitée (l’incomplétude des informations et les limites des capacités humaines), les décideurs ne peuvent pas établir une évaluation précise de chaque solution. De plus, la notion d’efficience est complexe et difficile à observer. Les décideurs ont ainsi tendance à observer la performance des autres organisations et à la comparer avec l’efficience de leur choix organisationnel. « *L’évaluation d’un design donné doit être basée plus sur la*

*performance générale des organisations observées que sur les implications d’efficience actuelle de leurs designs* » (Teece 1982)<sup>175</sup>.

En réalité, l’efficience de l’externalisation est souvent à justifier pour les raisons suivantes :

- réduction des coûts ;
- acquisition de compétences ;
- augmentation de flexibilité ;
- amélioration de qualité, de capacité ;
- ou réduction de délai.



**Figure 28 : Les raisons pour adopter l’externalisation d’après Click et Duening (2005)**

### 2.1.5. Décision

La solution choisie est considérée comme celle qui offre le gain d’efficience le plus élevé et qui satisfait aux contraintes imposées. D’après Roberts et Greenwood (1997), il y a une relation réciproque entre le design adopté et les caractéristiques de l’environnement institutionnel. Un design réussi doit servir de modèle pour les autres organisations.

En résumé, le cadre d’analyse « efficience-contrainte » de Roberts et Greenwood (1997), adapté au choix d’externaliser la fonction comptable, peut être schématisée ainsi :

---

<sup>175</sup> Teece D.J., 1982, “Towards an Economic Theory of the Multiproduct Firm”, *Journal of Economic Behavior and Organizations*, vol33, pp.39-63.



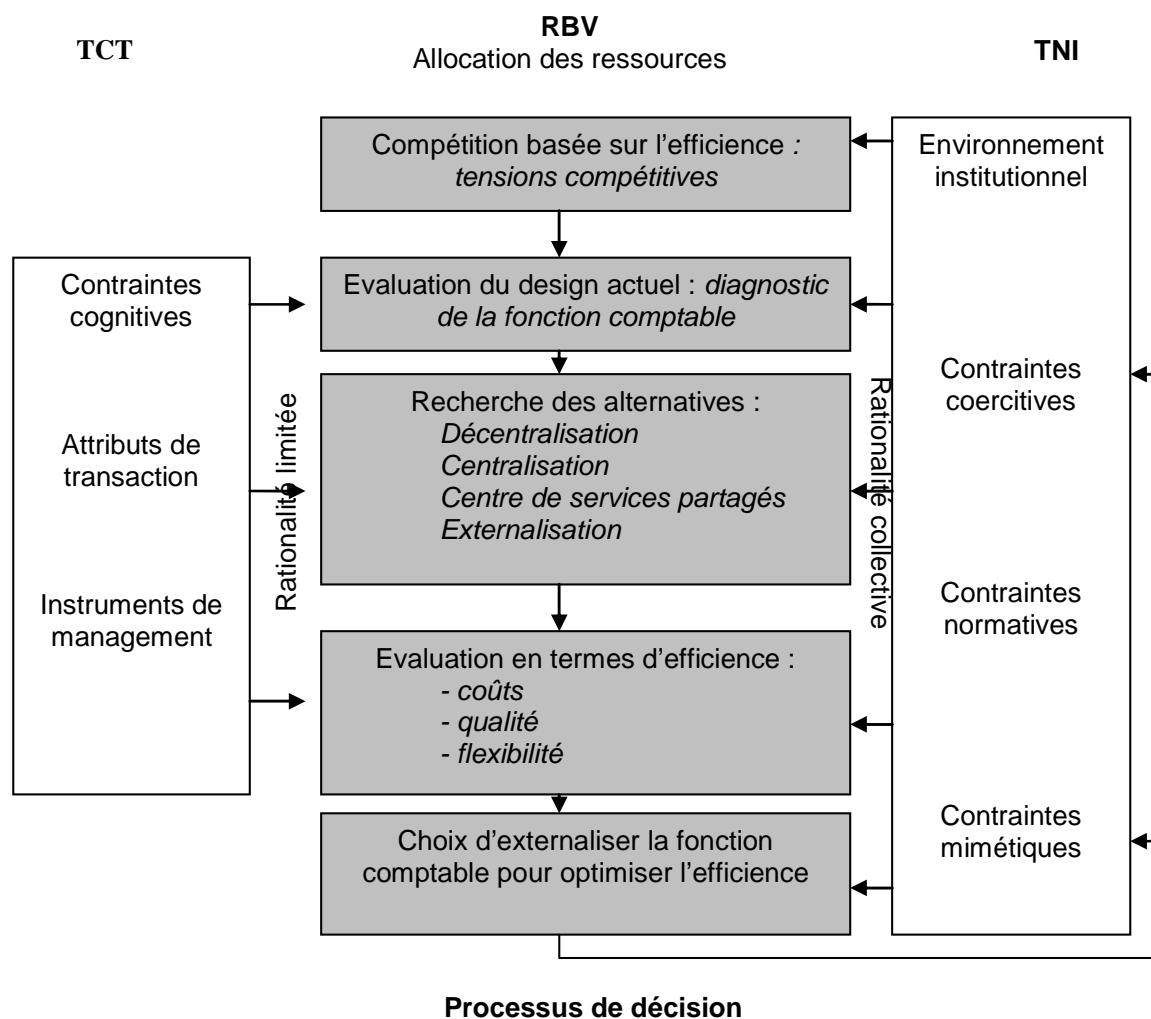


Figure 29 : La prise de décision de l’externalisation de la fonction comptable adaptée selon le cadre d’analyse de Roberts et Greenwood (1997)

En nous appuyant sur ce cadre d’analyse, nous formulons les propositions suivantes :

**Proposition 1a :** Les coûts de transaction n’expliquent pas seuls la décision d’externaliser ; certaines décisions s’expliquent partiellement ou en totalité par les contraintes de ressources et institutionnelles.

La réduction des coûts ne représente pas toujours la seule justification de la décision d’externalisation. En raison de la spécificité de la fonction comptable et de la stratégie de l’entreprise, le recours à l’externalisation peut être justifié partiellement voire entièrement par les contraintes institutionnelles et/ou de ressources. L’externalisation de la fonction comptable est considérée comme la solution organisationnelle face aux pressions réglementaires,

normatives ou mimétiques. Cette décision permet également à l’entreprise de mieux allouer ses ressources en pouvant les concentrer sur son cœur de métier et/ou en évitant d’acquérir des compétences manquant pour des activités périphériques.

**Proposition 1b** : Compte tenu du caractère stratégique de la décision d’externaliser la fonction comptable, l’ensemble du processus de prise de décision stratégique, en quatre phases, est observé : évaluation du design actuel, recherche des alternatives, évaluation de chaque alternative et recours à l’externalisation.

L’externalisation de la fonction comptable est une décision stratégique. Face aux tensions compétitives de l’environnement, l’entreprise nécessite de respecter chaque étape du processus de prise de décision :

- évaluer la fonction comptable actuelle ;
- rechercher des alternatives entre la forme centralisée, décentralisée, la création d’un centre de services partagés ou l’externalisation ;
- évaluer chaque alternative en terme de coût, de qualité et de flexibilité ;
- adopter l’externalisation comme la solution la plus efficiente.

Nos deux propositions forment le cadre d’analyse de la décision d’externaliser la fonction comptable. Celui-ci offre les avantages :

- il s’appuie sur les processus classiques de décision (Simon, Mintzberg) ;
- il exploite la complémentarité des deux théories TCT et TNI dans le cadre « efficacité-contrainte » ;
- il enveloppe également le concept de recherche d’avantage concurrentiel et de l’efficacité dans l’approche ressources.

Cependant, si le cadre d’analyse proposé ci-dessus développe les facteurs explicatifs du recours à l’externalisation, il ne permet pas à l’entreprise de savoir comment choisir une activité externalisable. En effet, ce choix est aussi important que celui entre d’externaliser ou non. Dans la partie suivante, nous essayons de répondre à la question : quels sont les activités comptables externalisables et sur la base de quels critères ?

## **2.2. Le choix des activités externalisables**

Les deux approches dominantes de la décision d’externalisation, la théorie de coût de transaction (Williamson 1986) et l’approche ressources (Barney 1991), nous conduisent à identifier trois critères de sélection des activités comptables externalisables : la criticité, la qualité et le coût.

### ***2.2.1. Les critères***

L’approche ressources nous aide à savoir si l’activité a un impact important sur le cœur de métier de l’entreprise. En comparant les ressources internes et externes, l’entreprise estime si le prestataire peut fournir des prestations de meilleure qualité. Enfin, la comparaison de coût permet d’évaluer l’intérêt d’externaliser ou non l’activité choisie.

#### *La criticité*

La criticité représente le lien avec le cœur de métier, c’est-à-dire les activités ayant une importance stratégique. L’approche ressources caractérise les activités appartenant au cœur de métier au travers de la notion d’avantage concurrentiel. Les quatre critères (valorisation, rareté, inimitabilité et non substituabilité) sont mobilisés pour déterminer si une ressource contribue à créer cet avantage. La caractérisation de ressource est rendue délicate par l’instabilité du cœur de métier. Une définition trop étroite risque de laisser de côté des parts de marché potentielles. Une définition trop large risque de compliquer la gestion, la maîtrise stratégique.

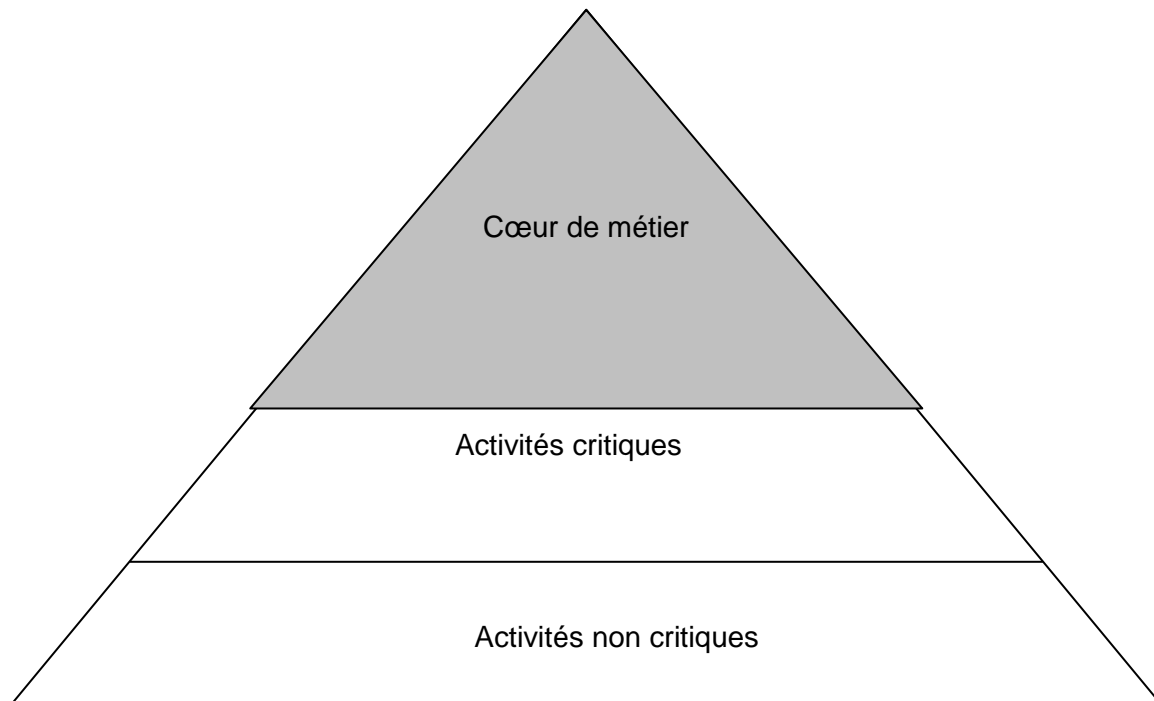
Hormis pour les cabinets d’expertise comptable, les activités comptables sont rarement considérées comme appartenant au cœur de métier. Cependant, comme nous l’avons expliqué dans la définition de la fonction comptable, certaines activités comptables sont importantes pour la prise de décision stratégique.

En nous appuyant sur les travaux de Click et Duening (2004)<sup>176</sup> nous classons les activités comptables en deux catégories : les activités critiques et non critiques.

Les activités critiques sont :

- des activités jouant un rôle très important dans le cœur de métier de l’entreprise, comme la gestion des stocks pour une entreprise de distribution ;
- des activités aidant à la prise de décision telles que le reporting, le contrôle de gestion ;
- des activités ayant un impact fiscal.

Les activités de support sont des activités non critiques qui contribuent au fonctionnement de l’entreprise. Ce sont en général des activités répétitives dont le niveau de tolérance des erreurs est plus élevé telle que la production des informations comptables.



**Figure 30 : Les différents types de l'activité comptable selon la criticité**

En utilisant notre définition de la fonction comptable, nous classons les activités comptables d’une entreprise en deux catégories :

- les activités critiques ne sont pas à externaliser ;
- les activités non critiques (*en italique*) peuvent être externalisées.

---

<sup>176</sup> Click R.L., Duening T.N., 2004, *Business Process Outsourcing – The Competitive Advantage*, Wiley.

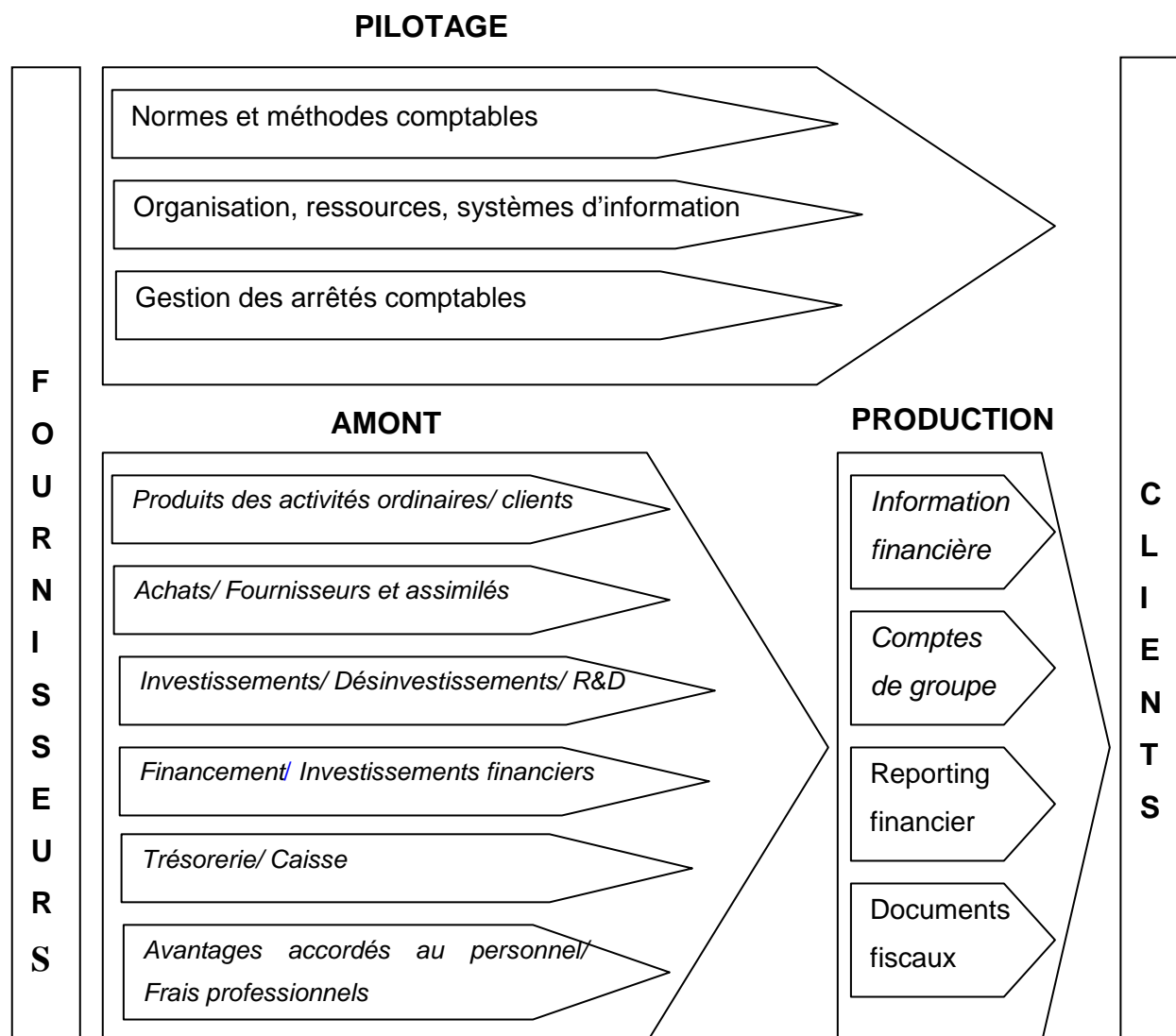


Figure 31 : Les activités comptables critiques et non critiques

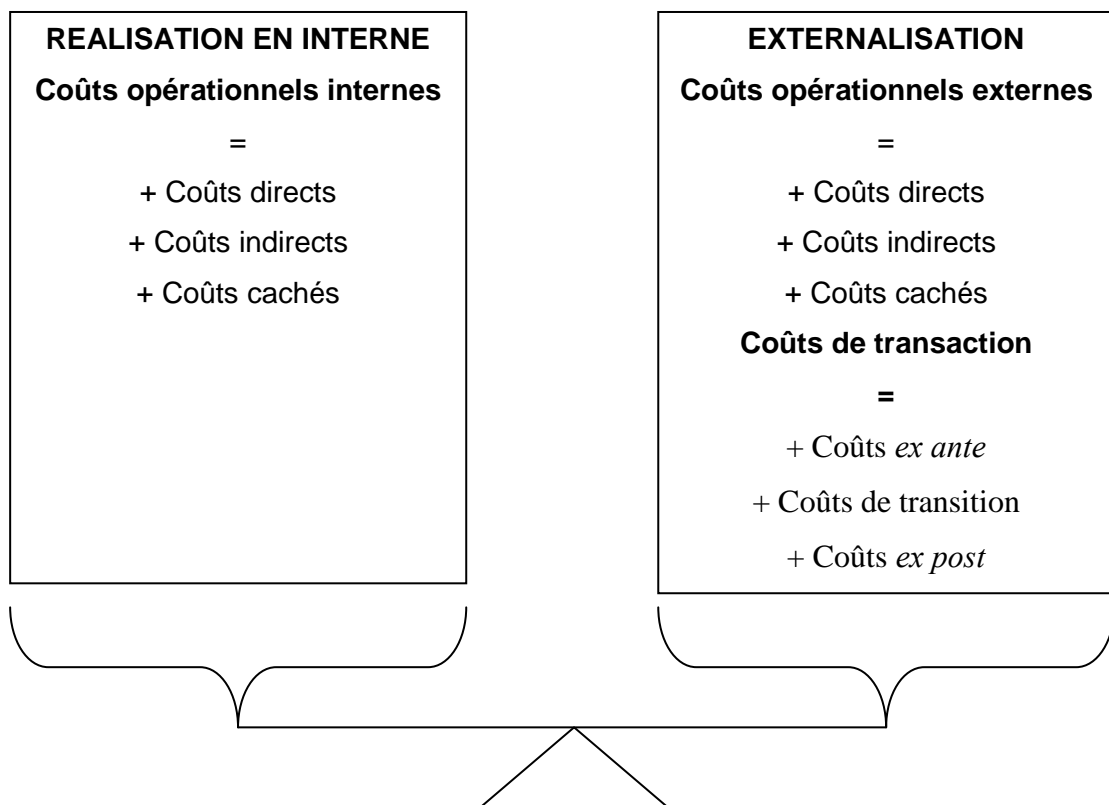
### La qualité

Les activités comptables non ou peu critiques peuvent être externalisées si le prestataire garantit la même ou une meilleure qualité. Le terme « qualité » doit être interprétée, comme la combinaison de plusieurs critères : la pertinence, la fiabilité, le délai, la disponibilité, la flexibilité, la vérifiabilité, la conformité aux références et la comparabilité (Chevalier 1997). La conformité et le délai sont les critères les plus sollicités en raison des obligations réglementaires relatives à l’information comptables.

*Le coût*

Le dernier critère de sélection d’une activité externalisable est son coût. Il s’agit de comparer le coût de l’activité réalisée en interne avec celui du prestataire externe :

- le coût de réalisation de l’activité en interne est égal aux coûts opérationnels internes ;
- le coût de réalisation de l’activité en externe est égal aux coûts opérationnels externes auxquels s’ajoute le coût de transaction.



**Figure 32 : La comparaison des coûts des activités réalisées en interne et externalisées**

Si les coûts de réalisation d’une activité en interne sont supérieurs aux coûts d’externalisation, l’entreprise a, dans ce cas, intérêt à externaliser cette activité chez un prestataire externe.

En nous appuyant sur ces trois critères (criticité, qualité, coût), nous proposons la modélisation suivante du choix d’une activité externalisable :

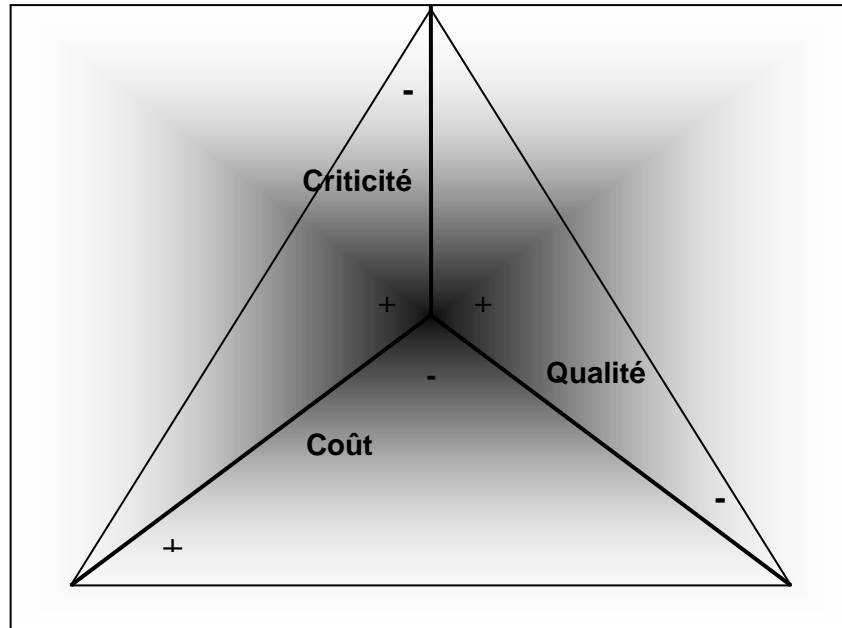


Figure 33 : La modélisation du choix d'une activité externalisable

Les activités situées au fond de la figure ne doivent pas être externalisées en raison de leur caractère critique, leur forte valeur ajoutée et leur faible coût. Les activités périphériques peuvent être externalisées en raison de leur caractère non critique, leur faible valeur ajoutée et leur coût élevé.

### 2.2.2. Les alternatives possibles

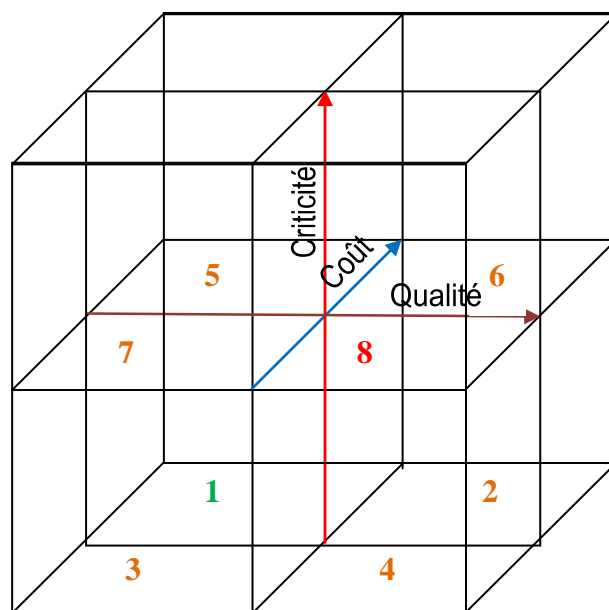


Figure 34 : Les alternatives possibles du choix d'une activité externalisable

Les huit types d’activité peuvent être détaillés dans le tableau suivant :

<b>Type</b>	<b>Criticité</b>	<b>Valeur ajoutée (qualité)</b>	<b>Coût</b>	<b>Raison dominante expliquant son externalisation</b>
<b>1</b>	Faible	Faible	Elevé	Coût
<b>2</b>	Faible	Forte	Elevée	Coût
<b>3</b>	Faible	Faible	Faible	Qualité
<b>4</b>	Faible	Forte	Faible	Qualité
<b>5</b>	Forte	Faible	élevé	Coût et qualité
<b>6</b>	Forte	Forte	Elevé	Coût
<b>7</b>	Forte	Faible	Faible	Qualité et/ ou coût
<b>8</b>	Forte	Forte	Faible	Avantage concurrentiel

**Tableau 21 : Les huit activités classées selon l'importance de criticité, qualité et coût**

Type 1 : Ce type d’activité est le plus choisi pour une externalisation dans le but de réduire le coût de la fonction comptable. Cependant, la décision d’externalisation relative à ce type d’activité risque de rencontrer des difficultés sociales liées au licenciement ou au transfert du personnel à faible valeur ajoutée.

Type 2 : L’entreprise possède des responsables compétents. Ils travaillent sur les activités non critiques. Cependant, ces activités peuvent être externalisées en raison de leur coût élevé car il existe sur le marché des compétences similaires à un coût moins élevé. Il est toutefois difficile de maintenir le niveau de productivité pendant et après la transition.

Type 3 : Il s’agit des activités critiques faibles, à faible valeur ajoutée et à faible coût. L’entreprise recourt à l’externalisation afin d’obtenir des prestations de meilleure qualité.

Type 4 : La raison dominante expliquant le choix de l’externalisation de ce type d’activité est la volonté d’améliorer la qualité pour éviter la sous-performance par rapport aux concurrents.



Type 5 : Malgré la criticité forte, l'entreprise peut externaliser ce type d'activité dans le but de réduire les coûts et d'optimiser la valeur ajoutée. Cependant, le choix d'un prestataire fiable, la réversibilité et la gestion de la relation nécessitent des investissements importants. .

Type 6 : Le seul facteur qui incite à l'externalisation est le coût. Certaines entreprises préfèrent garder leurs employés compétents malgré un coût élevé. Le personnel devient presque intouchable et ses activités sont difficiles à externaliser (exemple : le contrôle de gestion).

Type 7 : Ce type d'activité n'est pas intéressant à externaliser à moins que l'entreprise ne trouve un prestataire possédant des compétences propres. L'entreprise doit s'assurer que les services sont appropriés, protégés et possèdent une qualité supérieure et/ ou un coût moins élevé.

Type 8 : L'externalisation n'est pas conseillée à des activités critiques fortes, à forte valeur ajoutée et à faible coût. L'entreprise peut recourir à un prestataire externe si celui-ci peut lui fournir un avantage concurrentiel tel que la capacité de changement.

En nous appuyant sur la typologie ci-dessus, nous pouvons identifier les trois catégories d'activités :

- 1 : activité dont l'externalisation est à déconseiller : il s'agit de l'activité critique forte, à faible coût et à forte valeur ajoutée (cas 8).
- 2 : activité dont l'externalisation est à conseiller. Il s'agit de l'activité non critique ou critique faible, à faible valeur ajoutée et à un coût élevé (cas 1).
- 3 : l'externalisation des autres activités est à envisager avec prudence et à adapter à la stratégie de l'entreprise (cas 2 – 3- 4 – 5 – 6 – 7).

Nous proposons dans le schéma suivant une classification des activités de la fonction comptable :

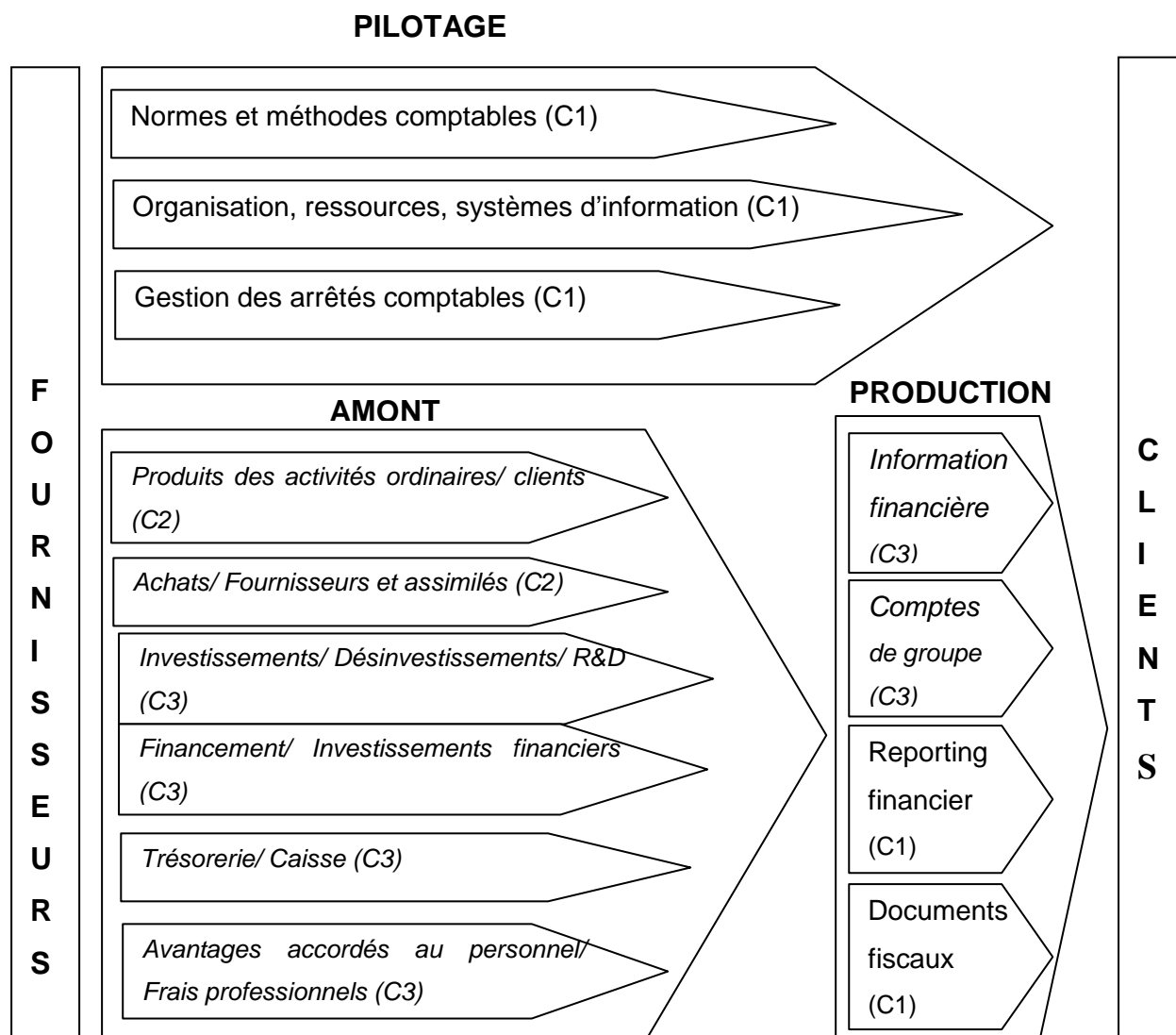


Figure 35 : Les activités comptables classées en fonction de leur caractère externalisable ou non

Ce classement reste relatif car les critères de criticité, de qualité et de coût sont différents d’une entreprise à l’autre. Chaque activité comptable n’a pas la même importance dans toutes les entreprises en raison de leurs tailles, leurs secteurs, leurs politiques... La qualité et le coût de l’activité comptable varient également en fonction des ressources de l’entreprise et de l’offre du prestataire.

En résumé, l’étude théorique nous a permis d’obtenir des propositions relatives aux facteurs déterminants de la décision d’externaliser la fonction comptable et aux activités externalisables. Le choix du recours à un prestataire externe peut être justifié par des raisons économiques, stratégiques ou institutionnelles. La sélection des activités externalisables peut

être fondée sur trois critères : criticité, valeur ajoutée et coût. Malgré la relativité de ces propositions construites, il nous paraît intéressant de les confronter au terrain. Avant de développer l’étude empirique, nous présentons la méthodologie adoptée dans la section suivante.

## Section 2 : La méthodologie

La méthodologie utilisée pour étudier l’externalisation de la fonction comptable s’appuie sur une méthode qualitative développée par Yin (2003), Wacheux (1996), Eisenhardt (1989), Miles et Huberman (1984)... Dans un premier temps, nous justifions le choix de notre méthode et expliquons nos démarches méthodologiques. Dans un seconde temps, nous présentons nos trois cas.

### 1. La méthode qualitative

« *Les études de cas sont souvent choisies non pas parce qu’elles sont considérées comme représentatives, mais parce qu’elles permettent d’illustrer des problèmes en question particulièrement dramatiques* » (Williamson 1985). Etudier l’externalisation de la fonction comptable, c’est aussi illustrer les problèmes liés aux changements organisationnels qui conduisent à la décision de l’externaliser et expliquer les problèmes de coordination qui entraînent un échec dans la gestion de l’externalisation. La cohérence entre l’objet de recherche et la méthodologie choisie nécessite donc des justifications.

#### 1.1. Le choix

L’étude de cas possède de nombreux avantages. Elle est considérée comme « *une des méthodes les plus communes pour les enquêtes qualitatives* » (Stake 2000)<sup>177</sup>. « *Les données qualitatives sont séduisantes. Elles permettent des descriptions et des explications riches et solidement fondées de processus ancrés dans un contexte local. Avec les données qualitatives, on peut respecter la dimension temporelle, évaluer la causalité locale et formuler des explications fécondes* ». (Yin 1994). Glaser et Strauss (1967)<sup>178</sup> qualifient l’étude de cas comme une vraie stratégie de recherche. Elle présente l’avantage de pouvoir expliquer des phénomènes complexes à l’aide de théories non prédictives (Chua 1986) ou des phénomènes

---

<sup>177</sup> Stake R.E., 2000, *The Art of Case Study Research*, Sage Publications, 192p

<sup>178</sup> Glaser B.G., Strass A.L., 1967, *The Discovery of Grounder Theory: Strategies for Qualitative Research*, Chicago, IL: Aldine.

peu connus dans le but d’en dégager la richesse et d’identifier des *patterns*, dans une optique de génération de théorie (Eisenhardt 1989<sup>179</sup>, Dougherty 2002<sup>180</sup>, Yin 2003<sup>181</sup>, Musca 2006<sup>182</sup>). De plus, elle permet d’approfondir le rôle et la justification des critères explicatifs relatifs au phénomène étudié et peut constituer un vecteur de création de nouvelles théories puisque sa vocation est d’ouvrir une nouvelle voie sur des domaines de recherches existants.

Malgré ces avantages, le choix de la méthode qualitative est justifié par notre question de recherche et son orientation.

### Un choix justifié par la question de recherche

Nous savons que le choix de la méthodologie de recherche dépend essentiellement de la problématique de celle-ci. Comme l’explique Yin (1994)<sup>183</sup>, les études de cas sont plus adaptées, pour les interrogations telles que « pourquoi » ou « comment » que les autres méthodes telles que l’étude d’archives ou études par questionnaire. Ces dernières méthodes sont ambivalentes tandis que « *les études de cas explicatives tentent d’expliquer les raisons des pratiques de gestions observées. La recherche est centrée sur le cas spécifique. La théorie est utilisée pour comprendre et expliquer la particularité, plutôt que pour produire des généralisations. La théorie est utile si elle permet au chercheur de fournir des explications convaincantes des pratiques observées. Si les théories existantes ne fournissent pas de telles explications, il sera nécessaire de modifier la théorie existante ou d’élaborer une nouvelle théorie, qui peut ensuite être utilisée dans d’autres études de cas. L’objectif de cette recherche et de générer des théories qui fournissent de bonnes explications de l’étude de cas* » (Ryan *et al.* 2002, pp.144)<sup>184</sup>. En effet, la méthode qualitative est la plus pertinente pour décrire et expliquer. Miles et Huberman (1994)<sup>185</sup> le confirment : « *Les données qualitatives*

---

<sup>179</sup> Eisenhardt K.M., 1989, “Building Theories from Case Study Research”, *Academy of Management Review*, n°14, vol.4, pp.532-550.

<sup>180</sup> Dougherty D., 2002, Grounded Theory Research Methods, in J.A.C. Baum (Ed.), *Companion to Organizations*, Oxford: Blackwell, pp.849-866.

<sup>181</sup> Yin R.K., 2003, *Case Study Research: Design and Methods*, 3<sup>rd</sup> edition, Thousand Oaks, CA: Sage.

<sup>182</sup> Musca G., 2006, « Une stratégie de recherche processuelle : l’étude longitudinale de cas enchâssés », *Management*, Vol.9 ; n°3, pp.153-176, Spécial Issue : Doing Case Study Research in Organizations.

<sup>183</sup> Yin R. K. , 1994, “Case study research: Design and Methods”, *Sage Publications*

<sup>184</sup> Ryan B., Scapens R.W., Theobald M., 2002, *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*, Londres, Thomson, 2ème édition, 243p.

<sup>185</sup> Miles M.B., Huberman A.M., 1994, *Qualitative data analysis, an expanded sourcebook*, Second Edition, Sage Publications.

*permettent des descriptions et des explications riches et solidement fondées de processus ancrés dans un contexte local* ». De plus, grâce à des données qualitatives, on peut respecter la dimension temporelle, évaluer la causalité locale et formuler des explications fécondes.

Stratégie	Forme de question de recherche	Demande de contrôle sur les événements comportementaux	Focalisation sur les événements contemporains
Expérimentation	Comment, Pourquoi	Oui	Oui
Questionnaire	Qui, Quoi, Quand	Non	Oui
Etude d’archives	Qui, Quoi, Quand	Non	Oui/ Non
Etude historique	Comment, Pourquoi	Non	Non
Etude de cas	Comment, Pourquoi	Non	Oui

**Tableau 22 : Le choix de méthode d’investigation (Yin 1994)**

Notre objectif est de comprendre pourquoi les entreprises décident d’externaliser leur fonction comptable et comment elles gèrent cette externalisation. Nous expliquons les facteurs déterminants de la décision d’externaliser et les processus de mise en place du contrat jusqu’à son terme. Nos données sont collectées sur une période longue. Elles ont donc « *une forte puissance explicative des processus* » (Miles et Huberman 1994). Les études de cas offrent « *la possibilité de comprendre la nature des instruments de gestion dans la pratique ; à la fois en fonction des techniques, procédures, systèmes, etc. qui sont utilisés et la façon dont ils sont utilisées* » (Ryan et al. 2002, pp.143)<sup>186</sup>. L’auteur ajoute « *nous pouvons utiliser des études de cas pour fournir des descriptions de pratiques de gestion, pour explorer l’application de nouvelles procédures, pour expliquer les déterminants d’une pratique existante ou même pour illustrer la nature des instruments de gestion du capitalisme moderne* ».

L’externalisation est un sujet qui a pris de l’ampleur depuis une dizaine d’années, certains évoquent un « effet de mode ». « *Quand l’objet de recherche est basé sur le phénomène contemporain à l’intérieur de certains contextes de la vie réelle, les études de cas sont la stratégie la plus adéquate car elles répondent aux trois objectifs : exploratoire, explicatif et descriptif* » explique Yin (1994).

<sup>186</sup> Ryan B., Scapens R.W., Theobald M., 2002, *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*, Londres, Thomson, 2ème édition, 243p.

De plus, notre thème de recherche est un sujet transversal et processuel qui concerne :

- la stratégie et la comptabilité, voire le contrôle de gestion : « *La méthode qualitative est justifiée par le fond de la question qui s’inscrit dans la recherche d’un lien entre outils de gestion et émergence de la stratégie* » (Soulerot 2008)<sup>187</sup> ;
- la décision stratégique et la mise en œuvre avec les outils de pilotage : « *Si la nature de la stratégie influence les outils, ce serait son processus d’émergence qui entretiendrait des liens avec la manière de s’en servir. Tout cela met en évidence la complexité des processus d’interaction entre les stratégies et les contrôles. Pour le chercheur, cette évidence conduit à renoncer à une méthode fondée sur le test de relations binaires et à opter pour une démarche qualitative* » (Bouquin 2000)<sup>188</sup>. Ainsi l’auteur nous conseille-t-il de ne pas nous limiter à faire une simple photographie des configurations mais aussi de chercher à comprendre les processus à partir d’études de cas.

### Un choix justifié par l’orientation de la recherche

David (2000)<sup>189</sup> et Charreire et Durieux (1999)<sup>190</sup> distinguent trois types de raisonnement :

- la méthode déductive : elle suppose que si l’hypothèse est vraie alors la conclusion l’est aussi. Les raisonnements déductifs permettent de générer des conséquences ;
- la méthode inductive : elle permet de généraliser des faits aux lois, des effets à la cause ou des conséquences aux principes ;
- la méthode abductive : elle permet d’émettre des hypothèses grâce à un processus itératif entre les observations empiriques et les éléments théoriques.

En premier lieu, nous utilisons l’approche déductive et inductive via un questionnaire afin de limiter les champs de recherche. « *Le questionnaire peut faire parti de l’étude de cas* » (Stake 2000). Le questionnaire nous permet de trouver des types d’externalisation conformes aux

---

<sup>187</sup> Soulerot M., 2008, *Le cas des programmes d’amélioration de la performance*”, Thèse doctorat, Université Paris Dauphine.

<sup>188</sup> Bouquin H., 2000, « Contrôle et Stratégie », in Collasse B., (ed.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, Paris, pp.533-546.

<sup>189</sup> David A., 2000, « Logique, épistémologie et méthodologie en sciences de gestion : trois hypothèses revisitées », in David A., Hatchuel A., Laufer R., *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*, Vuibert, Paris.

<sup>190</sup> Charreire S. et Durieux F., 1999, « Explorer et tester », in Thietart R-A., *Méthodes de recherche en Management* », Dunod, Paris, pp.57-81.

trois types d’externalisation (*offshore, nearshore et onshore*). De plus, nous souhaitons trouver des situations opposées : échec et réussite, afin de pouvoir faire des comparaisons.

Ensuite, nous utilisons l’approche abductive via les études de cas. « *Dans le cas d’une analyse longitudinale de processus, il nous a paru pertinent de sélectionner le cas d’une entreprise qui entamait ce type de démarche et dont nous allions pouvoir suivre l’évolution pendant toute la durée de la thèse* » (Soulerot 2008). D’après Boutinet (2004)<sup>191</sup>, « *utiliser la démarche abductive, c’est recourir à un critère méthodologique de pertinence face à la crise généralisée des savoirs dans laquelle nous sommes entrés : crise du déterminisme dans certains de ces modes d’expression, crise de l’épistémologie de l’objectivité au sein de laquelle désormais l’approche par la problématique de recherche tend de plus en plus à se substituer à celle par l’investigation de l’objet de recherche* ». Cette méthode exploratoire nous a permis d’approfondir nos questions de recherche. Les résultats que nous avons trouvés pourraient faire l’objet d’une étude déductive ultérieure. Le schéma de David (2000)<sup>192</sup> ci-dessous explique ce processus récursif du raisonnement.

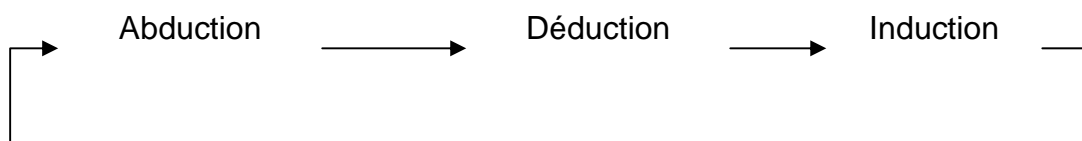


Figure 36 : Le processus récursif du raisonnement (David 2000)

## 1.2. La démarche

« *Un bon chercheur en étude de cas doit faire des efforts pour développer le cadre théorique, peu importe que l’étude soit expérimentale, descriptive ou explicative. L’usage de la théorie en travaillant sur des études de cas, constitue non seulement une immense aide à définir le modèle de recherche approprié à la collecte de données, mais aussi devient un outil important pour généraliser les résultats des études de cas.* » Yin (1994). Nous avons donc construit notre cadre d’analyse sur la base d’une revue de littérature. Les résultats issus d’un

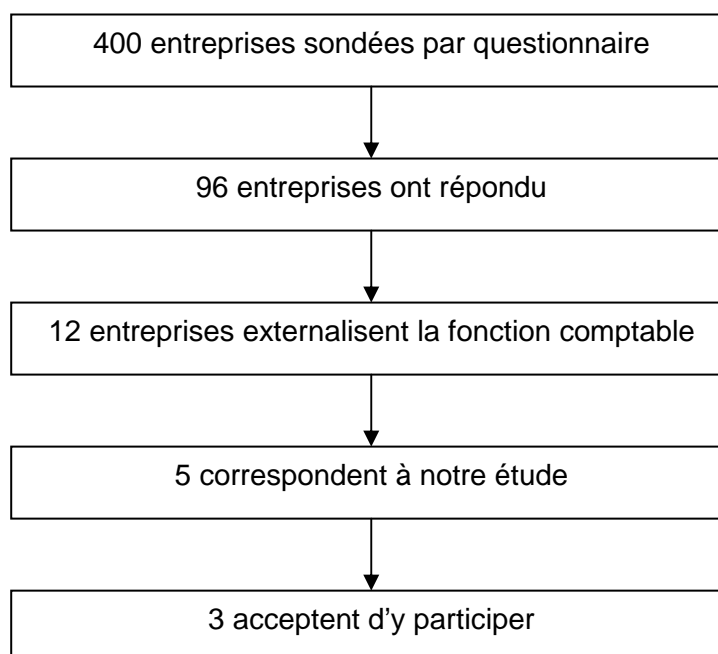
---

<sup>191</sup> Boutinet J-P., 2004, Vers une société des agendas, PUF, Paris.

<sup>192</sup> David A., 2000, « Logique, épistémologie et méthodologie en sciences de gestion : trois hypothèses revisitées », in David A., Hatchuel A., Laufer R., Les nouvelles fondations des sciences de gestion, Vuibert, Paris.



questionnaire réalisé par les cabinets d’audit Grant Thornton et Benchmark Comptables<sup>193</sup> nous ont permis de trouver des entreprises qui correspondent à notre sujet de recherche. 96 entreprises ont été sollicitées. 12 d’entre elles nous ont informée qu’elles externalisent leur fonction comptable. Cependant, lors des entretiens téléphoniques, nous n’avons retenu que cinq entreprises qui correspondent à notre définition de la fonction comptable et à notre objet de recherche. Ces cinq cas ont été choisis avec soin « *soit pour prédire des résultats semblables (réplication littérale), soit pour prédire des résultats contrastés pour des raisons prévisibles (réplication théorique)* » (Musca 2006)<sup>194</sup>. Malheureusement, parmi les cinq entreprises sélectionnées, deux d’entre elles n’ont pas accepté de coopérer avec nous par crainte de dégrader leur image (cas d’échec) et par faute de temps lié à une liquidation. Finalement, nous avons travaillé sur trois études de cas (deux de réussite et un d’échec).



**Figure 37 : La démarche méthodologique**

Tout au long de la démarche, nous avons utilisé plusieurs méthodes. L’usage de multiples méthodes est considéré comme une des forces de l’étude de cas (Yin 2004). L’historique de nos investigations est résumé dans le tableau ci-dessous :

---

<sup>193</sup> La synthèse des résultats du questionnaire se trouve dans « Interview d’O.de La Villarmois et d’H. Tondeur : Le périmètre de la fonction comptable est très large », *Option Finance*, n°851, octobre 2005.

<sup>194</sup> Musca G., 2006, « Une stratégie de recherche processuelle : l’étude longitudinale de cas enchâssés », *Management*, Vol.9 ; n°3, pp.153-176, Spécial Issue : Doing Case Study Research in Organizations.

Étapes	Méthode	Objectif
1 – 2004 Première étude	Questionnaire 400 envoyés 96 réponses 12 cas retenus	Recherche d’entreprises qui externalisent leur fonction comptable
2 – 2005 Deuxième étude	Entretiens téléphoniques 12 entretiens 5 entreprises sélectionnées (après premier entretien) 3 retenues (après deuxième entretien)	Recherche illustrant les trois catégories d’externalisation ( <i>nearshore, offshore, onshore</i> ) et des résultats opposés (échec et réussite)
3 – 2007 Troisième étude	Entretiens semi-directifs 3 études de cas	Recueil des données sur la prise de décision et les processus de mise en place

Tableau 23 : L’historique de la démarche méthodologique

### 1.3. La collecte des données

Différentes sources d’information ont été exploitées (entretiens et recherche documentaire). Les deux sources principales durant notre étude sont les entretiens semi-directifs et les documents internes.

#### Source première : entretiens semi-directifs

Nous avons commencé la collecte des données par des entretiens téléphoniques. 17 entretiens ont été réalisés dans un premier temps avant de trouver 3 entreprises qui acceptent de participer à notre étude. Chaque entretien durait environ une heure. Selon la méthode la plus utilisée en science sociale (Quivy et Campenhoudt 1995)<sup>195</sup> nous avons préparé une série de questions ouvertes. En effet, « *L’entretien est semi-directif en ce sens qu’il n’est ni entièrement ouvert, ni canalisé par un grand nombre de question précises. Généralement, le chercheur dispose d’une série de questions-guides, relativement ouvertes à propos desquelles il est impératif qu’il reçoive une information de la part de l’interviewé. Mais il ne posera pas*

<sup>195</sup> Quivy R., Van Campenhoudt L., 1995, *Manuel de recherché en sciences sociales*, Paris, Dunod, 2ème édition, 287p.

*forcément toutes les questions dans l’ordre où il les a notées et sous la formulation prévue. Autant que possible, il « laissera venir » l’interviewé afin que celui-ci puisse parler ouvertement avec les mots qu’il souhaite et dans l’ordre qui lui convient ».* (Quivy et Campenhoudt 1995, p.195)

Ensuite, nous avons pris des rendez-vous sur site avec les personnes qui suivent le projet d’externalisation. Nous avons privilégié les interviews car *« l’interview est la source essentielle d’information parce que la plupart des études de cas concernent les affaires humaines. Ces affaires humaines doivent être analysées et interprétées à travers les yeux des interviewés spécifiques »* (Yin 1994). Nos interviews ont duré une journée. Ils ont pour but d’approfondir les informations que nous avons recueillies lors de notre entretien téléphonique. Nous savons que *« l’interview est l’occasion pour le chercheur d’explorer en profondeur afin de découvrir de nouveaux indices, de mettre à jour de nouvelles dimensions d’un problème et d’obtenir des récits et explications vivants, précis et complets, fondés sur l’expérience personnelle »* (Burgess 1982, p.107)<sup>196</sup>.

#### Sources secondaires : documents internes

Les documents internes sont des données fournies par l’interviewé (contrat, courriers électroniques, rapport annuel), des informations collectées sur l’Intranet ou des données publiques. *« L’analyse des données secondaires internes permet de reconstituer des actions passées transcrites dans les écrits qui ont influencé les événements, constaté les décisions et engagé les individus. Indispensable dans le cadre d’une démarche historique et longitudinale (monographie, analyse d’un processus sur une longue période), le recours aux données internes génère des informations dont les acteurs ne parlent pas spontanément lors des entretiens en face à face. C’est également un excellent support pour se familiariser avec le terrain d’étude. Il est donc normal qu’au commencement de nombreuses recherches, le chercheur se documente et s’informe sur son sujet en collectant des données internes. Enfin, l’analyse de données internes est souvent nécessaire pour construire une triangulation des données et valider leur fiabilité »* (Baumard et al. 2003, p.251)<sup>197</sup>.

---

<sup>196</sup> Burgess R.G., 1982, *Field Research: A Source Book and Field Manual*, Londres, Allen et Unwin, 298p.

<sup>197</sup> Baumard P., Donada C., Ibert J., Xuereb J-M., 2003, « La collecte des données et la gestion de leurs sources », *Méthode de recherche en management*, dir. Thiétard R-A., Paris, Dunod, 2<sup>ème</sup> édition, p.251.

Les données recueillies sont retranscrites, regroupées par thèmes et classées sous la forme de fiches de synthèses. La condensation des données (sélection, centralisation, simplification, abstraction et transformation) s’opère continuellement pendant notre recherche. Ce processus se poursuit également après le travail de terrain jusqu’à la rédaction finale. Durant l’analyse des données, nous choisissons la segmentation par cas afin d’offrir une vision globale du projet d’externalisation de la fonction comptable.

## 2. La présentation des cas

Les trois entreprises sélectionnées ont externalisé leur fonction comptable. Chaque cas peut être qualifié comme une étude « exemplaire » suivant la définition de Yin (1994) parce que chacun représente un type d’externalisation différent selon la typologie de Click et Duering (2005) :

- ALPHA : externalisation au niveau national (*onshore* - dans le même pays) ;
- BETA : externalisation au niveau continental (*nearshore* - dans les pays proches) ;
- GAMMA : externalisation au niveau international (*offshore* - dans les pays de tiers monde).

### *Onshore : externalisation dans le même pays*

L’externalisation n’est pas seulement un phénomène d’externalisation à l’étranger. Beaucoup d’entreprises ont externalisé leurs fonctions back-office vers des prestataires basés dans leur pays. Plusieurs raisons expliquent le recours à cette externalisation. L’économie des coûts en est la première raison. Cependant, l’entreprise peut aussi utiliser l’externalisation pour transférer des fonctions supports vers des spécialistes afin de gagner des avantages concurrentiels. Dans notre premier cas, l’entreprise ALPHA située en France, a externalisé sa fonction comptable chez un prestataire français.

### *Nearshore : externalisation dans un pays proche*

Ce terme est souvent utilisé en Amérique du Nord. Il s’agit de l’externalisation à l’étranger mais dans des pays proches tels que le Mexique, le Canada ou l’Amérique centrale) afin d’éviter des complications liées à la distance géographique et aux différences culturelles. Cette pratique est moins complexe qu’une externalisation dans des pays lointains comme la

Chine ou l’Inde. La stratégie dominante est la réduction des coûts. Dans notre deuxième cas, l’entreprise française BETA, dont la société mère se trouve aux Etats-Unis, a externalisé sa fonction comptable chez un prestataire canadien dans le but de réduire ses coûts.

*Offshore : externalisation dans des pays « low cost »*

Il s’agit de l’externalisation à l’étranger pour profiter de la main d’œuvre bon marché. Cette pratique est souvent confondue avec la délocalisation. Les secteurs les plus touchés sont l’automobile et le textile. GAMMA a externalisé ses activités comptables chez un prestataire marocain.

Nous présentons successivement l’histoire, l’activité de chaque entreprise ainsi que le contexte qui conduit l’entreprise à externaliser sa fonction comptable.

**ALPHA - onshore**

Créée en 1984, ALPHA est une chaîne de distribution textile à prix discount. Ses produits (des collections conçues par une équipe de stylistes) se composent en quatre gammes : vêtements, lingerie, accessoires et linge de maison.

La politique d’ALPHA repose sur les prix les plus bas du marché et ce, toute l’année. Son réseau national compte 75 magasins de 900m<sup>2</sup>, tous implantés en périphérie, ouverts sept jours sur sept.

*Un peu d’histoire*

Entre 1970 et 1976, P et R L. fondateurs de la société, travaillaient chez leur frère aîné qui possédait trois magasins de vêtements distribués à prix « discount » dans le centre ville de Nantes.

1976 : Forts de cette première expérience dans la distribution, P et R L. achètent chacun un camion pour faire les marchés sur le concept de solderie provenant de lots de vêtements de fin de série. Ils sont rejoints six ans après, en 1982, par leurs neveux F. P et X. G.

1987 : Ils acquièrent un entrepôt de 500m<sup>2</sup> sur un grand axe routier à Rezé à côté d’une solderie de gadgets. Ceci marque l’ouverture du premier magasin ALPHA. Ce premier magasin connaît un grand succès. A partir de 1992, les quatre actionnaires associés envisagent

d’accélérer le développement de la société grâce à l’ouverture de quatre magasins supplémentaires en Bretagne.

1994 : Compte tenu du développement occasionné par les quatre magasins générant un chiffre d’affaires de près de 10M€, le groupe crée sa propre centrale d’achats sur 300m<sup>2</sup> d’entrepôt et 500m<sup>2</sup> de bureaux. La création de la centrale d’achats a pour objectif de maîtriser la politique d’achat qui conditionne la rentabilité de l’activité. Les premiers approvisionnements venaient d’Asie. Le groupe diversifie ensuite ses sources en achetant des vêtements en Afrique du Nord (Tunisie, Maroc) et en Europe (Italie, Portugal, Turquie).

En 1999, le groupe, ayant atteint le cap des 20 magasins, crée une société spécialisée dans la communication et la publicité pour le compte des magasins.

2000 : Tous les magasins du groupe sont sous la forme de Sociétés en Nom Collectif (SNC) ce qui permet aux gérants d’avoir un statut de travailleur non salarié. Cette même année, le groupe s’inscrit au marché libre d’Euronext Paris. Cette opération lui a permis d’assurer sa notoriété et de se préparer à assurer toutes les obligations légales des marchés réglementés en vue d’un transfert rapide sur le Second Marché. Le réseau de l’entreprise compte 27 magasins.

2003 : Le groupe opère un transfert sur le Second Marché, investit dans un nouvel entrepôt de 400m<sup>2</sup> et se structure pour accompagner le développement au-delà de 50 magasins.

2005 : Le groupe compte 75 magasins.

2006 : Cette année marque l’évolution du concept, de la gouvernance, des équipes dirigeantes et la transformation en SA à Directoire et Conseil de Surveillance.

2007 : Un nouveau concept de marque est créé avec de nouvelles ambitions de croissance : nouvelles collections, nouveau logo, nouveau design commercial, nouvelle communication nationale à la télévision et dans la presse féminine.

2008 : Le groupe invente le Hard Shopping et affirme sa position de référence du hard discount textile.

2009 : Le groupe confirme sa force et sa capacité d’adaptation au modèle de hard discount avec 3 millions d’euros de résultats et 92 millions d’euros de chiffres d’affaires.

### *Le prestataire*

Il s’agit d’un cabinet d’expertise comptable d’origine bretonne. Il a été créé en 1989 suite à un rapprochement de deux cabinets. Avec quatre associés, le cabinet compte également des spécialistes du droit (avocats, fiscalistes, notaires...) et de la stratégie financière. Le cabinet

est implanté en Pays de la Loire et dans le grand ouest mais intervient aussi sur l’ensemble du territoire national.

*Ses activités*

- l’expertise comptable (missions comptables traditionnelles, missions sociales, établissement de comptes consolidés) ;
- l’audit – Commissariat aux comptes (audit légal, audit d’acquisition, analyse de procédures, audit contractuel, audit de conformité social) ;
- le coaching (accompagnement d’un responsable ou d’une équipe) ;
- autres missions (expertise judiciaire et arbitrage, conseil aux dirigeants, redressement judiciaire, conseil au comité d’entreprise, création d’entreprise).

*Le contexte de l’externalisation*

La décision d’externaliser les activités comptables est la conséquence d’une stratégie à long terme définie en 2001. A cette époque, l’objectif à long terme de l’entreprise ALPHA est d’accélérer son rythme de développement en doublant la taille de son activité en six ans :

- le nombre de magasins devait passer de 25 à 80 ;
- et le chiffre d’affaires de 57,7 millions d’euros à 160 millions d’euros.

Afin d’optimiser sa gestion, le groupe ALPHA réfléchit à un plan d’externalisation très poussé qui consiste à renforcer les fonctions stratégiques et à externaliser les fonctions non stratégiques dont la fonction comptable fait partie. Le 1<sup>er</sup> janvier 2003, ALPHA signe un contrat d’externalisation de toute la fonction comptable pour une durée de 6 ans.

**BETA - nearshore**

Dès le début du XX<sup>ème</sup> siècle, BETA fournit des carbones d’arc à la ville de Cleveland, Ohio. Cette activité conduit la ville à devenir la première au monde à utiliser les lampes électriques de rue. Aujourd’hui, BETA International est le leader mondial de la production de matériaux graphites avec plus de 120 ans d’expérience. L’entreprise fabrique et fournit dans le monde entier des produits à base de carbone et des solutions à base de graphite naturel et synthétique. Ses produits sont utilisés dans plusieurs industries : métallurgie, électronique, chimie, aéronautique et transport. Ses clients appartiennent aux leaders mondiaux de la

fabrication d’acier, d’aluminium, de silicium métal, de produits automobiles et de produits électroniques.

Avec 13 usines réparties dans sept pays (Etats-Unis, France, Mexique, Italie, Espagne, Brésil, Afrique du Sud), BETA produit principalement

- des électrodes de graphite qui interviennent dans la production de l’acier ;
- des électrodes de carbone qui sont utilisées dans la fabrication de l’aluminium ;
- des cathodes qui interviennent dans la fabrication de piles, de produits d’interface thermique pour les ordinateurs, de produits ignifuges utilisés dans le transport et la construction, de produits de gestion thermique utilisés dans le stockage d’énergie de haute capacité.

Ces produits sont vendus dans plus de quatre-vingts pays.

#### *L’entreprise BETA*

BETA est une filiale du groupe BETA, située à Auberville (France) avec 520 salariés. Son activité principale est la fabrication d’électrodes et de cathodes en carbone et en graphite. Ses marchés sont divers : la chimie, l’équipement industriel, l’automobile, l’énergie, l’aéronautique voire l’armement.

#### *Le prestataire DELTA*

Il s’agit d’un des plus grands fournisseurs de services en technologie de l’information et en gestion des fonctions d’affaires. Créé en 1976, DELTA compte actuellement 60 bureaux dans le monde, 14 600 employés et réalise 1,3 milliard de dollars américains de bénéfices pour 6,7 milliards de chiffre d’affaires. DELTA offre une gamme complète de services en technologies de l’information ainsi que des solutions d’affaires. DELTA figure dans l’indice 100 de la Bourse de Toronto et a plus de 3 000 clients. En 2010, DELTA devient la quatrième entreprise indépendante de services et de conseil, spécialisée en technologie de l’information en Amérique du Nord.

Les services proposés sont :

- la gestion des technologies (capacité de gestion complète des infrastructures) ;
- la gestion des applications (maintenance et amélioration des applications d’affaires des clients) ;



- l’intégration de systèmes et services-conseils (établissement de la stratégie, planification, conception et mise en œuvre de solutions d’affaires et technologiques) ;
- la gestion des processus d’affaires (prise en charge de la gestion des processus d’arrière-guichet).

#### *Le contexte de l’externalisation*

L’origine de l’externalisation des fonctions financières et comptables de l’entreprise BETA se trouve dans la politique de réduction des coûts de l’endettement du groupe. Cette décision a été imposée par la société mère aux Etats-Unis en 2004. Après une expérience d’externalisation du système d’information avec un prestataire canadien depuis 2001, le groupe souhaite prolonger le projet en lui confiant les activités comptables de ses filiales.

#### **GAMMA - offshore**

GAMMA est un cabinet d’expertise comptable de huit associés, implanté dans le Nord de la France. Avec un chiffre d’affaires de 3 millions de francs en 1982 et un effectif de 24 personnes, ce cabinet approche aujourd’hui les 5 millions d’euros pour un effectif de 65 collaborateurs.

#### *Ses activités proposées sont :*

- expertise comptable (PME, artisans, commerçants, professions libérales) ;
- audits légaux : commissariats aux comptes, commissariats aux apports, à la fusion, à la scission, aux avantages particuliers ;
- audits contractuels (audits d’acquisitions, audits sociaux, revue ou mise en place des procédures, examen du contrôle interne) ;
- missions sociales (paie, conseil, contrat de travail) ;
- missions juridiques (assistance juridique en droit des affaires, en fiscalité) ;
- stratégie, management, finances ;
- assistance à la création d’entreprise ;
- accompagnement international : pour les entreprises étrangères qui veulent s’implanter en France compte tenu de la spécificité des normes françaises.

*Un peu d’histoire*

1929 : Création du cabinet. Ses activités étaient la tenue comptable pour une clientèle de commerçants et d’artisans.

1982 : Transformation du cabinet en Société d’Expertise comptable.

1985 : Création de l’activité de commissariat aux comptes.

*Le prestataire marocain*

Il s’agit d’une entreprise d’une vingtaine de salariés, spécialisée en saisie des factures, dirigée par un expert comptable marocain titulaire du diplôme d’expert comptable français.

*Le contexte de l’externalisation*

L’externalisation des activités comptables est la solution choisie par GAMMA pour faire face à un problème de gestion du personnel. Le dirigeant de cette entreprise rencontre des difficultés de management des employés de saisie liées au manque de motivation, aux difficultés de recrutement et au passage aux 35 heures. Ainsi, en 2001, l’entreprise a-t-elle décidé de confier toutes les activités de saisie à un prestataire marocain.

**Synthèse des trois cas**

	Cas 1 - ALPHA	Cas 2 – BETA	Cas 3 – GAMMA
Type d’externalisation	Onshore	Nearshore	Offshore
Type d’entreprise	SA à directoire	SNC	SA à conseil d’administration
Secteur d’activité	Commercial	Industriel	Service
Activité principale	Vente des vêtements	Production des électrodes et des cathodes en carbone et en graphite	Expertise comptable
Effectif	400	520	65
Chiffres d’affaire	92 millions €	134 millions €	5 millions €
Prestataire	Français	Canadien	Marocain

**Tableau 24 : La présentation des cas étudiés**

Ces trois entreprises représentent trois types possibles d’externalisation de la fonction comptable. Elles opèrent dans des secteurs d’activités différents. Cette diversité nous permettra d’avoir une vision globale sur l’externalisation de la fonction comptable. Nous analysons dans la partie suivante la prise de décision en insistant sur les facteurs communs et les particularités de chacun de cas.

### **Section 3 : L’étude empirique – la décision d’externalisation**

Dans cette partie, nous essayons de présenter les intérêts et les liens avec le cadre théorique présenté précédemment. L’étude empirique de la décision d’externaliser la fonction comptable de nos trois entreprises nous permettra de tester nos propositions relatives à la décision et aux critères de choix des activités externalisables.

#### **1. La prise de décision**

Notre premier cadre d’analyse s’appuie sur la théorie des coûts de transaction, l’approche ressources et la théorie néo-institutionnelle. Deux propositions concernant les facteurs expliquant le choix d’externaliser la fonction comptable et le processus de décision ont été formulées.

La première proposition explique la décision d’externalisation de la fonction comptable par les contraintes cognitives dans le but de réduire les coûts de transaction, par les contraintes de ressources et par les contraintes institutionnelles.

La deuxième proposition explique les quatre étapes du processus de décision : évaluation du design actuel, recherche des alternatives, évaluation de chaque alternative et choix de l’externalisation comme la meilleure solution.

Nous allons tester ces propositions dans notre étude empirique. Dans un premier temps, nous analysons les facteurs déterminants de la décision d’externaliser. Dans un second temps, nous étudions le processus de décision.

## **1.1. Les facteurs déterminants**

Dans notre première proposition, nous supposons qu’il existe trois facteurs déterminants d’externalisation de la fonction comptable : les coûts, les ressources et les pressions institutionnelles.

### **1.1.1. Le coût**

Parmi nos trois études de cas, deux entreprises ont choisi l’externalisation pour bénéficier de réductions des coûts :

- BETA : l’externalisation représente une solution permettant de réduire les charges ;
- GAMMA : le coût de la main d’œuvre à l’étranger est nettement inférieur au coût des salariés en interne.

#### ***1.1.1.1. Externaliser pour réduire les charges***

En 2001, le groupe BETA doit faire face à des coûts d’endettement importants. Il est contraint à chercher des moyens pour réduire les charges internes. Une des solutions adoptées est de recourir à la technologie et à l’externalisation pour diminuer les coûts de fonctionnement. Un contrat de partenariat sur dix ans a été signé avec un des plus grands fournisseurs l’ERP dans le but de moderniser le système d’information de l’entreprise. « *Ce partenariat est un élément essentiel à nos efforts de transformation et s’inscrit à notre programme de réductions des coûts* » affirme le président du Conseil et directeur de BETA. En 2004, suite au succès de l’externalisation du système d’information, le prestataire a proposé d’assurer également la fonction comptable du groupe en promettant de faire une économie de 16% par rapport aux coûts précédents.

#### ***1.1.1.2. Externaliser pour profiter de la main d’œuvre à bas coût***

L’entreprise GAMMA a confié une partie de ses activités comptables d’abord pour résoudre le problème de management, ensuite pour bénéficier du coût de la main d’œuvre étrangère. Dans de nombreux pays, le salaire minimum légal est plus de sept fois mois élevé qu’en France.

« *Un voyage en Pologne, au sein de notre filiale, nous a offert un éclairage nouveau : et si le travail de saisie se réalisait à l’étranger ? La saisie, un travail répétitif et routinier, ne demande ni créativité, ni connaissances techniques approfondies. Alors, avec la technologie actuelle, saisir des documents comptables à 20 kilomètres ou à 2.000 de chez soi, quelle différence ? Les opportunités d’un tel choix nous apparaissaient alors comme une évidence* », nous raconte le directeur du cabinet. De plus un diplômé de l’école de comptabilité de Casablanca dont le niveau Bac+2 à Bac+3 est équivalent à un Bac professionnel, un BTS en France, formé et supervisé par un expert comptable diplômé ou par un directeur technique de niveau Bac+5 avec 10 ans d’expériences en cabinet, est rémunéré entre 180€ (débutant) et 500€ brut (confirmé) par mois.

Cependant, la réduction de coûts n’est pas le premier argument pour justifier le recours à l’externalisation de GAMMA. Nous constatons que pour GAMMA et ALPHA que la question des ressources est essentielle.

### **1.1.2. Les ressources**

Le facteur décisif des ressources se manifeste différemment dans les trois cas :

- l’externalisation de la fonction comptable rentre dans la stratégie de recentrage sur le cœur de métier ;
- l’externalisation de la fonction comptable apporte des ressources spécifiques ;
- l’externalisation de l’activité de saisie résout le problème organisationnel lié aux ressources non spécifiques.

#### ***1.1.2.1. Externaliser pour recentrer les ressources internes***

##### ALPHA : externaliser pour se recentrer sur son cœur de métier

L’activité principale d’ALPHA est la distribution de textile. Pour se développer, l’entreprise a adopté une stratégie de recentrage sur le cœur de métier. Ainsi toutes les ressources sont-elles focalisées sur les activités stratégiques telles que le recrutement de nouveaux gérants, la recherche de nouvelles implantations, la maîtrise des stocks et des flux de marchandises. La fonction comptable fait partie des fonctions non stratégiques avec la formation, le recrutement, la sécurité, l’hébergement informatique, le transport, la distribution des

prospectus... Ces activités ont été externalisées pour éviter le dispersement des ressources internes. « *Notre objectif est clairement de concentrer tous nos efforts sur notre cœur de métier : le sourcing en amont, la sélection et l’animation des points de vente en aval* » (extrait du rapport annuel 2001 d’ALPHA).

#### GAMMA : externaliser pour se recentrer sur les activités techniques créant de la valeur ajoutée

Dans le cadre de GAMMA, l’externalisation lui permet de se recentrer sur des activités à forte valeur ajoutée. Pour le dirigeant, il s’agit d’une économie de temps de gestion du personnel. Les collaborateurs disposent de plus de temps pour faire de l’accompagnement et du conseil. « *Finis les problèmes liés au management du personnel, nous allions pouvoir ainsi mieux nous préparer à l’évolution de notre métier d’expert comptable (gérer un atelier ou faire du conseil) et anticiper l’avenir de notre profession (gestion de la comptabilité recette – dépense par les banquiers pour les TPE, PME)* » explique le directeur du cabinet.

#### **1.1.2.2. Externaliser pour profiter des ressources externes**

##### ALPHA : externaliser pour recourir à des spécialistes

En raison de la spécificité de la comptabilité de cette entreprise, le fait d’externaliser cette fonction dans un cabinet d’experts comptables représente une garantie de qualité des prestations réalisées par des spécialistes.

Dans chaque domaine (comptabilité, informatique...), un gérant associé ou un cadre s’appuie sur un réseau de partenaires extérieurs auquel il délègue l’ensemble des missions afin d’obtenir de meilleures prestations. « *Les frères et les membres de la famille, chacun s’occupe d’un poste de responsabilité (directeur commercial, directeur de ressources humaines). Ce sont des personnes qui étaient avant des commerçants. Il y a des fonctions qu’on apprend bien sur le terrain, mais la comptabilité ne s’apprend pas forcément sur le terrain comme la négociation. A un moment donné, il y a un problème d’organisation. En interne, il n’y a personne de compétent pour gérer la comptabilité. Aussi, la direction a décidé d’externaliser la fonction comptable*» (entretien avec le directeur financier).

BETA : externaliser pour suivre l’évolution technologique et réduire le délai

La politique centrale est de tirer profit des progrès technologiques. « *Cette externalisation s’inscrit dans le cadre des efforts existants de BETA pour mettre en place à l’échelle mondiale, des procédés efficaces et de haute qualité* » (directeur de BETA).

Suite à la réussite de la mise en place du logiciel J.D.Edwards au niveau de la société mère, l’entreprise souhaite développer le système intégré dans toutes ses filiales internationales en profitant de l’expérience du prestataire et de sa présence internationale. « *La gestion des fonctions d’affaires de cette nouvelle entente sera un complément au travail déjà accompli et permettra d’accroître les ressources disponibles afin de mener à terme le projet J.D.Edwards* », explique le dirigeant du groupe.

**1.1.2.3. Externaliser pour mieux organiser**

ALPHA : externaliser pour répondre au besoin d’une nouvelle organisation

D’après le directeur financier : « *Plus la structure est importante, plus il faut l’organiser. Un service comptable avec neuf personnes sans hiérarchie, c’est-à-dire sans chef comptable est un mode de fonctionnement trop petit, trop structuré pour la taille de l’entreprise. A un moment donné, s’il n’y a pas quelqu’un qui coordonne tout ça, ça ne marche pas bien. Il faut un chef d’orchestre* ». Or, les effectifs de la holding se trouvent considérablement limités, malgré la montée en puissance du groupe, chaque fonction est assumée par un spécialiste. En effet, l’entreprise nécessite une nouvelle organisation adaptée en permanence à sa taille et à ses exigences. « *Avec un concept de magasin bien arrêté et une organisation remise à plat grâce à l’externalisation, le groupe est aujourd’hui dimensionné pour accélérer fortement son rythme d’ouvertures* » (extrait du rapport annuel 2001)

GAMMA : externaliser pour éviter des problèmes organisationnels

Le premier problème lié au management du personnel pousse le cabinet d’expertise comptable GAMMA à se réorganiser. « *A cette époque, nous faisons face à un problème de gestion du personnel lié à la confrontation de deux modes de travail contrastés : d’un côté, des experts comptables adeptes d’un style de travail décontracté, flexible et basé sur le résultat ; de l’autre, des opérateurs de saisie suivant des méthodes plus rigides, centrées sur le temps passé* » explique le directeur du cabinet. D’après lui, le personnel de saisie manque



d’implication. L’augmentation des coûts salariaux, liés au passage aux 35 heures, auxquels s’ajoute une baisse de la capacité de production, crée un manque de motivation des employés. Comme leur travail ne nécessite pas de ressources spécifiques, le directeur pense que l’externalisation de la saisie l’aidera à réorganiser l’entreprise en se concentrant sur le management du personnel à forte valeur ajoutée.

Le second problème est lié au recrutement. Les candidats à des postes d’opérateur de saisie sont rares. Malgré les évolutions technologiques, ces missions de saisie se révèlent toujours aussi routinières et peu valorisantes. Or les collaborateurs compétents imposent souvent leurs conditions et refusent d’assurer la saisie des écritures.

Des difficultés croissantes de management du personnel à faible valeur ajoutée sont apparues, creusant un fossé professionnel et culturel entre les cadres et les employés de saisie, engendrant un effet négatif sur l’ensemble du cabinet. Face à cette difficulté de management, l’externalisation apparaît comme une solution permettant à la direction de résoudre ce choc culturel.

### **1.1.3. Les pressions institutionnelles**

La réduction de coûts et l’allocation des ressources sont des arguments forts pour expliquer la décision d’externalisation de la fonction comptable. Cependant, nous constatons que les contraintes institutionnelles jouent aussi un rôle décisif. Dans le cadre d’ALPHA, l’externalisation de la fonction comptable a pour but de répondre aux exigences des acteurs externes, notamment des investisseurs. Dans le cadre de notre entreprise BETA, il s’agit d’une externalisation mimétique qui suit l’exemple de la fonction d’informatique.

#### ***1.1.3.1. Externaliser pour répondre aux exigences des actionnaires***

Les activités comptables sont réglementées et normées. Le poids de l’environnement institutionnel est significatif, particulièrement pour les entreprises cotées. La fonction comptable est d’abord destinée à répondre aux différents besoins des utilisateurs externes. Plus l’entreprise se développe, plus les exigences des parties prenantes sont importantes. En 2000, l’ALPHA s’inscrit au marché libre d’Euronext Paris avec pour objectif de respecter les obligations légales des marchés réglementés pour être transférée au Second Marché. En raison

du manque de ressources internes et en vue de pouvoir répondre aux exigences des investisseurs, les dirigeants d’ALPHA ont identifié l’externalisation de la fonction comptable auprès d’un cabinet d’expertise comptable comme la meilleure alternative.

### ***1.1.3.2. Externaliser pour obéir la hiérarchie***

La plupart des travaux en sciences de gestion étudient des décisions stratégiques en prenant en compte les dirigeants ou les cadres occupant une position de décideur (Floyd et Woolridge 1996)<sup>198</sup>. « *Pourtant, de plus en plus fréquemment, les dirigeants ou les cadres supérieurs doivent faire face à des changements qui leur sont imposés* » (Melkonian 2006)<sup>199</sup>. C’est le cas de BETA : la société mère située aux Etats-Unis a imposé la décision d’externalisation à la direction de l’entreprise française. Il s’agit d’une relation assez complexe. Dans leurs travaux sur les résistances que les dirigeants de filiale peuvent déployer à l’égard des décisions imposées par leur la société mère, Kim et Mauborgne (1993)<sup>200</sup> montrent que les dirigeants sont capables de résister au changement imposé. La société utilise des exemples pour illustrer les objectifs des changements annoncés et réduire ces résistances. Dans le cadre de notre deuxième étude de cas, la décision d’externalisation ne vient pas de l’entreprise française, mais elle est imposée par la société mère. « *L’externalisation de la fonction comptable est la suite d’un succès du contrat de l’externalisation des systèmes des informations entre société mère et le prestataire* » précise le directeur financier de BETA. Selon lui, ce succès joue un rôle important dans l’acceptation par les cadres de la filiale de la décision imposée. La présence d’un exemple et la connaissance préalable du prestataire de la société mère renforcent la confiance et minimisent la perception au risque.

### **Synthèse**

Dans les trois études de cas présentées ci-dessus, nous constatons qu’une externalisation de la fonction comptable est rarement expliquée par un seul facteur (coût, ressources ou pression institutionnel). Les trois théories mobilisées dans notre proposition sont complémentaires. Cependant, dans chacun des cas, il y a toujours une théorie dominante.

---

<sup>198</sup> Floyd S., Woolridge B., 1996, *The Strategic middle-manager*, San Francisco : Jossey-Bass.

<sup>199</sup> Melkonian T., 2006, « Les cadres supérieurs et dirigeants face au changement imposé : le rôle de l’exemplarité », *Cahier de recherche*, EM Lyon.

<sup>200</sup> Kim C.W., Mauborgne R.A., 1993, « Procedural justice, attitudes, and subsidiary top management compliance with multinationals’ corporation strategic decisions », *Academy of Management Review*, vol.22, n° .3, pp.730-757.

Pour ALPHA, nous constatons que l’approche ressources est dominante et se justifie par la politique de recentrage sur le cœur de métier et la volonté d’accès à des ressources externe. La théorie des coûts de transaction et la théorie néo-institutionnelle apportent une explication complémentaire en insistant sur la spécificité de l’actif et la pression des investisseurs externes.

Pour BETA, nous constatons que la TNI joue le rôle déterminant dans la décision d’externalisation. En effet, la décision est imposée par la société mère. Cependant, si nous nous positionnons au niveau de la société mère, la théorie de coûts de transaction avec la réduction des coûts devient le premier facteur explicatif.

Pour GAMMA, nous remarquons que l’aménagement des ressources (recentrage sur les activités à forte valeur ajoutée) est l’argument principal de la décision d’externalisation des activités comptables. La théorie des coûts de transaction et la théorie néo-institutionnelle apportent des contributions en justifiant le choix de l’externalisation par la comparaison des coûts de la main d’œuvre et par l’impact de la loi relative aux 35 heures.

Théorie	ALPHA	BETA	GAMMA
TCT	Spécificité des actifs	Réduction des coûts	Réduction des coûts
RBV	<b>Stratégie de recentrage sur le cœur de métier</b> <b>Manque de ressources en interne</b>	Suivre l’évolution technologique et réduire les délais	<b>Recentrage sur les activités à forte valeur ajoutée</b>
TNT	Cotation	<b>Décision imposée par la société mère</b>	Législative (35h)

**Tableau 25 : Les facteurs explicatifs de l’externalisation de la fonction comptable**

Après avoir testé notre première proposition relative aux facteurs déterminants de la décision d’externalisation de la fonction comptable, nous testons notre deuxième proposition concernant le processus de la prise de décision.

## 1.2. Les processus de prise de décision

En étudiant les processus de décision sur le terrain, nous constatons que seule GAMMA suit les quatre étapes proposées par notre cadre d’analyse. L’étape de recherche des alternatives est clairement évoquée : la décentralisation est comparée à l’externalisation. Dans les deux autres cas, l’externalisation est considérée comme une suite logique de la culture de l’entreprise (ALPHA) ou à une décision de la société mère (BETA).

<b>Processus de décision</b>	<b>ALPHA</b>	<b>BETA</b>	<b>GAMMA</b>
Evaluation du design actuel	Oui	Oui	Oui
Recherche des alternatives	Non	Non	Oui
Evaluation de l’efficacité	Oui	Oui	Oui
Décision	Oui	Oui	Oui

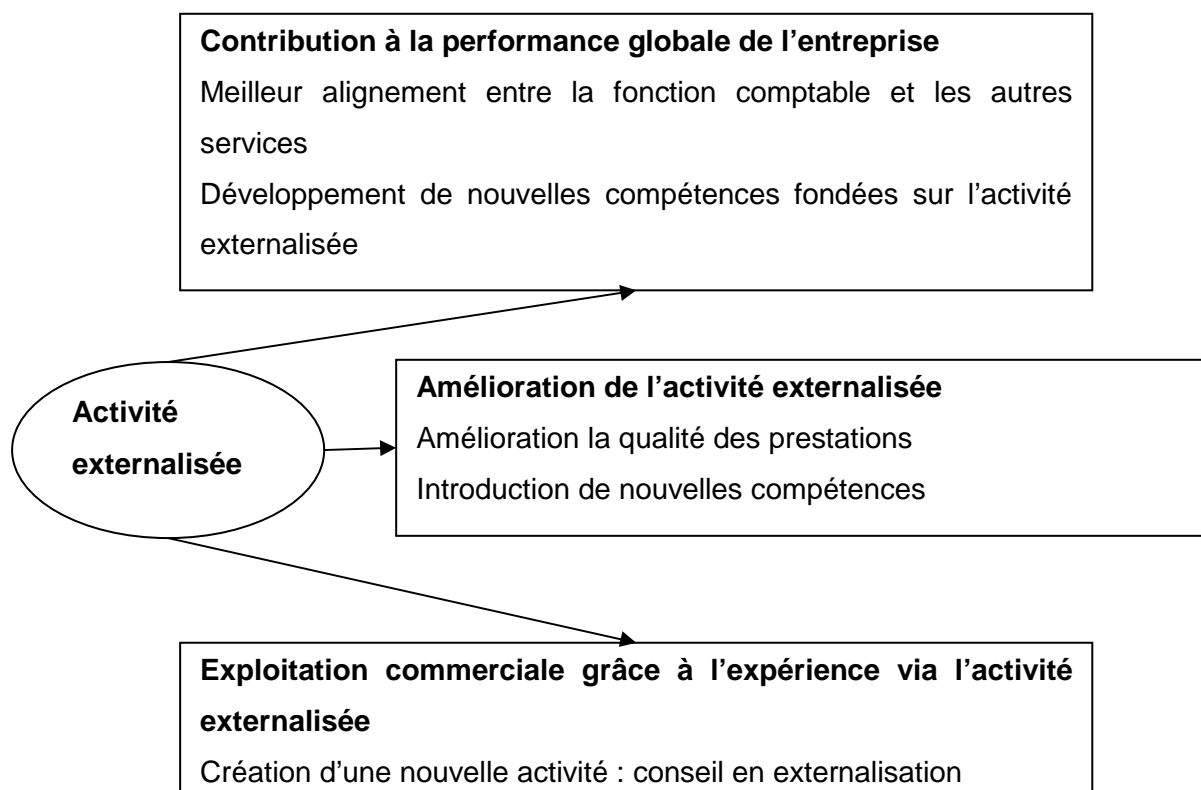
**Tableau 26 : Le processus de décision dans l’étude empirique**

Les trois entreprises confirment l’impact des tensions compétitives. Elles les obligent à mettre en cause leur organisation et à trouver une alternative qui offre le plus d’avantages en termes d’efficacité. En comparant avec les autres alternatives organisationnelles (décentralisation, centralisations, centre de services partagés), l’externalisation apporte non seulement une meilleure efficacité à la fonction comptable mais également à l’entreprise.

- Au niveau de la fonction comptable, l’externalisation permet d’accéder à des compétences externes (cas ALPHA, BETA). Elle est également considérée comme une solution qui offre des prestations de meilleure qualité (cas ALPHA, BETA) et une réduction de coût du fonctionnement (cas BETA, GAMMA) ;
- Au niveau de l’entreprise, l’externalisation est une décision stratégique. Elle rentre dans la politique globale à long terme de l’entreprise. L’externalisation permet donc d’améliorer la performance (les trois cas), d’avoir un meilleur alignement entre l’activité comptable et les autres services grâce à la technologie (BETA et GAMMA) et enfin une meilleure organisation en termes de management (ALPHA et GAMMA).

Ces deux niveaux d’intérêts sont complémentaires et indissociables. Nous remarquons un autre avantage de l’externalisation dans le cas GAMMA. En effet, l’externalisation peut aussi

devenir une activité commerciale qui accroît la valeur ajoutée de l’entreprise. Contrairement à la contribution à la performance globale de l’entreprise et à l’amélioration de la qualité de l’activité comptable, la création d’une nouvelle activité est rarement évoquée comme un argument pour l’externalisation de la fonction comptable (Domberger 1998)<sup>201</sup>. Nous constatons dans nos études de cas que cet élément est considéré comme un effet de l’externalisation. Dans notre troisième étude de cas, l’objectif de départ est de réduire les coûts et d’éviter des complications organisationnelles. Mais la réussite de l’externalisation a conduit l’entreprise à exploiter sa nouvelle compétence dans l’activité externalisée comme un nouveau produit. Grâce à son expérience, l’entreprise GAMMA a développé une activité de conseil relative à la mise en place d’une externalisation des activités comptables pour des cabinets qui souhaitent externaliser la saisie comptable.



**Figure 38 : Les avantages de l’externalisation de la fonction comptable, adaptée de Domberger (1998) et DiRomualdo et de Gurbayani (1998)**

Nous classons les avantages de l’externalisation de la fonction comptable observés dans nos études de cas dans le tableau suivant :

---

<sup>201</sup> Domberger S., 1998, *The Contracting Organization: A Strategic Guide to Outsourcing*, Oxford University Press.

Avantage	CAS ALPHA	CAS BETA	CAS GAMMA
Contribution à la performance globale	X	X	X
Amélioration de la qualité des activités comptables	X	X	X
Exploitation commerciale de l’activité comptable			X

**Tableau 27 : Les avantages de l’externalisation de la fonction comptable d’après l’étude empirique**

Les études de cas nous confirment la pertinence de notre cadre d’analyse relative à la prise de décision de l’externalisation de la fonction comptable. La théorie des coûts de transaction, l’approche ressources et la théorie néo-institutionnelle forment un cadre solide pour expliquer les facteurs déterminants de l’externalisation ainsi que les processus de décision. Cependant, l’étude empirique nous montre également la présence d’autres facteurs expliquant le choix d’externalisation de la fonction comptable.

### **1.3. L’apport de l’étude empirique**

En dehors des facteurs explicatifs présentés dans le cadre théorique (coûts, ressources, contraintes institutionnelles), nous constatons sur le terrain d’autres facteurs déterminants de la décision d’externalisation de la fonction comptable. Il s’agit de la fréquence des opérations d’externalisation et la volonté du dirigeant lors de la prise de décision.

#### ***1.3.1. Le rôle des habitudes (ALPHA)***

Notre cadre théorique de la décision d’externalisation mobilise trois théories de l’organisation principalement fondées sur les hypothèses cognitives. Selon celles-ci, le comportement des dirigeants est rationnel (Simon 1947) et conscient (DiMaggio et Powell 1983). Le choix stratégique est justifié par les questions d’efficience, de coût ou de légitimité... « *Les responsables stratégiques, les dirigeants devraient, plus que n’importe quel autre acteur, avoir un comportement réfléchi, non subordonné à des habitudes dont ils ne veulent pas être*

dépendants » (Lindbladh et Lyttkens, 2002)<sup>202</sup>. Cependant, Barabel et Meier (2002)<sup>203</sup> démontrent dans le cas des fusions que « *les dirigeants ayant une ou plusieurs expériences réussies dans le domaine des fusions sont souvent influencés par ces dernières et tentent de vouloir repérer les démarches qui ont été couronnées préalablement de succès* ». Ce point est relevé par Meer-Kooistra et Vosselman (2000)<sup>204</sup> comme une perspective de recherche : « *Pour la recherche future, il est conseillé d’étudier l’importance de la culture de l’organisation et les facteurs situationnels comme l’histoire de l’entreprise.* ».

Dans le cadre de l’externalisation, nous constatons dans notre première étude de cas que les dirigeants ont des habitudes qui influencent fortement leur décision.

- La première habitude concerne l’histoire de l’entreprise qui a une culture de croissance par une répartition d’associés plutôt que par l’embauche de salariés. Le directeur financier nous explique : « *L’histoire a commencé avec les initiatives de deux frères qui ont débuté dans la vente des vêtements. Ils ont acheté un camion et ont vendu de vêtements sur les marchés régionaux. Ces deux frères ont parcouru les marchés pendant des années et leur affaire a pris de l’ampleur. Au départ, il y avait un camion pour les deux, ensuite, il y eut deux camions pour chacun d’entre eux, puis les cousins, les neveux vinrent rejoindre les deux frères. Mais ceux-ci ne cherchent pas à embaucher des salariés quand leur affaire prit de l’ampleur. Cela ne les intéressait pas. Lorsque quelqu’un voulait s’associer avec eux, les deux frères lui disait « prends une part de la société, tu gagneras plus et cela te rapportera plus ». La particularité est que les deux frères cherchaient des associés, non des salariés. Cela a duré pendant des années... Pour faire progresser leurs affaires, ils ont cherché à rester sur le même modèle, c’est-à-dire continuer à ouvrir des magasins mais sans engager de salariés. Le groupe s’est développé de cette façon. L’associé qui travaille dans le magasin ne possède que 24% du magasin, les 76% qui restent sont détenus par le groupe* ». En effet, quand nous regardons la société, nous nous rendons compte qu’elle est à la fois un groupe coté de 400 personnes et un ensemble des petits magasins indépendants. Ce

---

<sup>202</sup> Lindbladh E. et Lyttkens C.H., 2002, “Habit versus Choice : The Process of Decision-making in Health-related Behaviour”, *Social Science and Medicine*, vol.55, n°33, p.451-465.

<sup>203</sup> Barabel M. et Meier O., 2002, « Biais cognitifs du dirigeant, Conséquences et Facteurs de renforcement lors de fusions acquisitions : Synthèse et Illustrations », *Finance Contrôle Stratégie*, vol.5, n°1, p.5-42.

<sup>204</sup> Meer-Kooistra J.V.D., Vosselman E.G.J., 2000, “Management control of interfirm transactional relationships : the case of industrial renovation and maintenance”, *Accounting, Organizations and Society*, n°25, p.51-77.

modèle présente des similitudes avec celui de l’externalisation avec le prestataire indépendant.

- La seconde habitude concerne la culture des commerçants de délégation des tâches aux spécialistes. *« Au début, puisqu’une centrale d’achat a été créée, une personne a été embauchée pour faire la comptabilité, et puis, deux, trois, quatre personnes. Les deux frères et les membres de la famille ne pouvaient être à la fois dans les magasins et à la centrale d’achat, ils ne pouvaient pas tout faire. Plus la structure est importante, plus il faut s’organiser. L’entreprise est passée d’une personne à une dizaine de personnes. Chacun des frères et des membres de la famille occupe un poste aux responsabilités différents (directeur commercial, directeur de ressources humaines). Ce sont des personnes qui étaient des commerçants. Il y a des fonctions qu’on apprend bien sur le terrain, mais la comptabilité ne s’apprend pas forcément sur le terrain comme la négociation. A un moment donné, il y a un problème d’organisation. En interne, il n’y a pas quelqu’un de compétent pour gérer la comptabilité. Aussi, la direction a décidé d’externaliser ce service ».*

Ces deux habitudes sont importantes dans le domaine de l’externalisation de la fonction comptable. La théorie des émotions et des habitudes (Baldwin 1988)<sup>205</sup> pourrait compléter les modèles cognitifs (Tversky et Kahneman 1986<sup>206</sup>, Arnott 1998<sup>207</sup>, Charreaux 2005<sup>208</sup>, Charreaux et Wirtz 2006<sup>209</sup>) pour expliquer les actions des acteurs, notamment des dirigeants. En effet, ceux-ci ont des habitudes acquises dans le quotidien de leur organisation qui leur permettent de concevoir et de mettre en œuvre leur stratégie. Ces habitudes se présentent comme une construction sociale cohérente qui permet de justifier leur choix et de renforcer la confiance en la réussite du projet. Le directeur financier du groupe nous confirme : *« La décision convenait bien à la culture d’externalisation de l’entreprise. C’est-à-dire le modèle de petits magasins fortement indépendants avec des employés en interne qui ne sont pas des salariés. Pour eux, le fait d’envoyer chaque semaine, la facture à un cabinet d’expertise comptable ne pose pas de problème car il n’y a pas de compétences en interne et nous*

---

<sup>205</sup> Baldwin J., 1988, Habit, Emotion and Self-Conscious Action, *Sociological Perspectives*, vol.31, n°1, pp.35-57.

<sup>206</sup> Tverske A. et Kahneman D. (1986), Rational Choice and the Framing of Decisions, *The Journal of Business*, vol.59, n°4, pp.251-278.

<sup>207</sup> Arnott D., 1998, A Taxonomy of Decision Biases, *Technical Reports*, Monash University.

<sup>208</sup> Charreaux G., 2005, Pour une gouvernance d’entreprise comportementale : une réflexion exploratoire, *Cahier du Fargo*, n°1050601.

<sup>209</sup> Charreaux G. et Wirtz P., 2006, *Gouvernance des Entreprises : nouvelles perspectives*, éditions Economica.



*sommes dans la logique des commerçants (modèle semi-intégré), l’externalisation est une solution tout à fait adaptée ».*

### **1.3.2. Le rôle du dirigeant (GAMMA)**

La fermeté du dirigeant joue un rôle décisif dans la réussite du projet d’externalisation. Nous savons que tous les dirigeants doivent faire face à trois problèmes majeurs : leur rapport à la tâche stratégique, leur rapport au système social et leur rapport aux structures de pouvoir (Strategor 1997, p.739). Nous constatons l’importance de la motivation, du charisme du dirigeant dans la prise de décision afin d’éviter les risques sociaux (rejet des salariés, par exemple). « *La volonté du chef de l’entreprise est importante mais pas suffisante. Il faut communiquer avec les salariés, bien avant que la décision ne soit prise* » explique le directeur du cabinet. En effet, la communication de la stratégie est considérée comme incontournable pour exposer les décisions stratégiques (Hendry 2000). La communication permet aux dirigeants non seulement d’informer sur les objectifs et la trajectoire de développement de l’entreprise, mais aussi de mettre en valeur leur engagement personnel et leur charisme afin de faciliter l’acceptation de la stratégie et d’obtenir les ressources des parties prenantes (Emrich *et al.* 2001, Flynn et Staw 2004).

	CAS ALPHA	CAS GAMMA
Facteur culturel	Histoire de l’entreprise	
Facteur humain		Volonté du dirigeant

**Tableau 28 : Les autres facteurs explicatifs de la décision d’externalisation de la fonction comptable**

Ainsi complétons-nous les deux facteurs déterminants de la décision d’externalisation de la fonction comptable. Notre cadre d’analyse se présente donc comme suit :

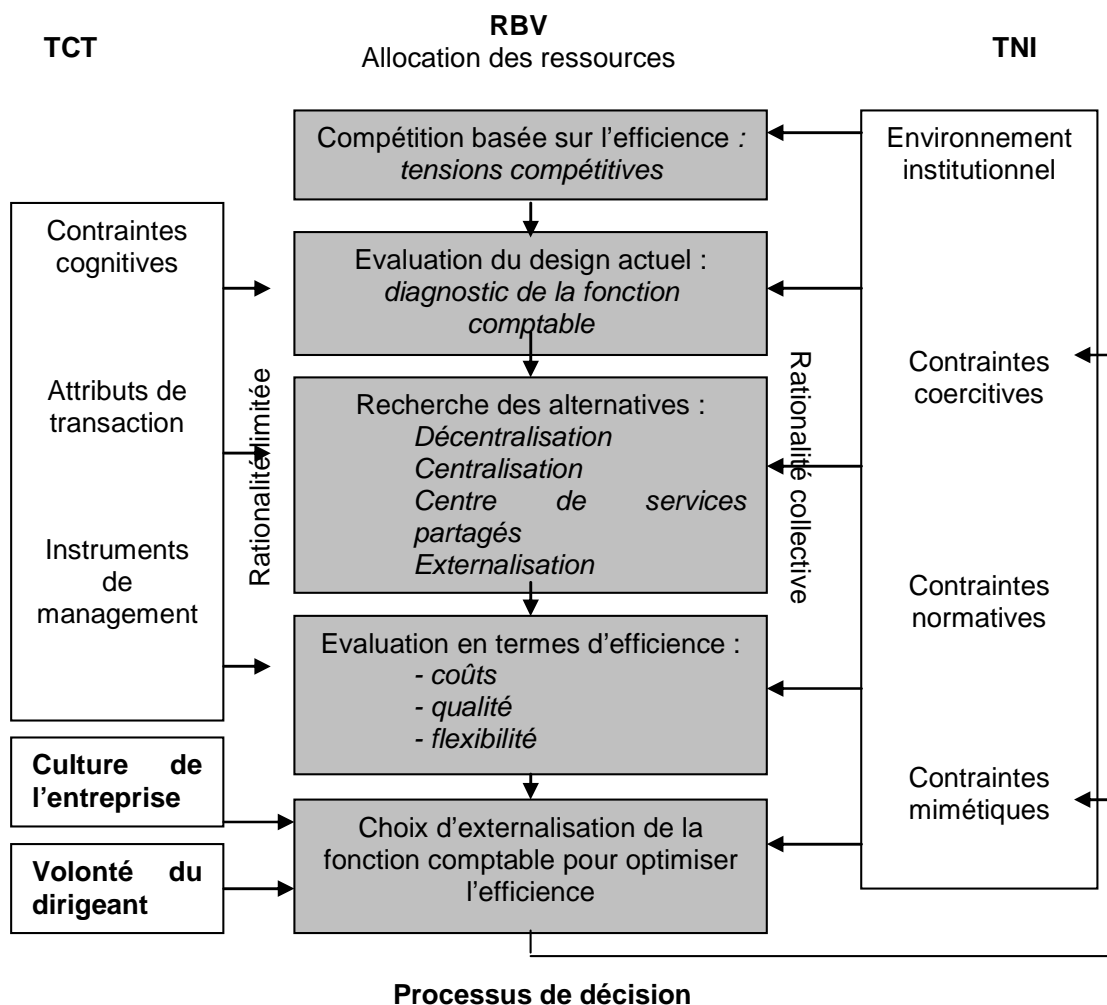


Figure 39 : Le cadre d’analyse définitif de la prise de décision de l’externalisation de la fonction comptable

En résumé, la décision d’externalisation de la fonction comptable peut être expliquée par cinq facteurs : les contraintes cognitives, les contraintes de ressources, les contraintes institutionnelles, la culture d’externalisation de l’entreprise et la volonté du dirigeant. En fonction de l’entreprise, la hiérarchie de ces facteurs peut être différente.

Après avoir répondu à la question : « continuer à faire en interne » ou externaliser la fonction comptable, nous étudions le choix du prestataire et la rédaction du contrat. Ces étapes jouent aussi un rôle essentiel dans la prise de décision.

## 2. Le choix du prestataire

D’après Barthélémy (2001), pour une entreprise externalisatrice, la question du choix du prestataire est cruciale. Ce choix se caractérise par les techniques et les critères de sélection.

### 2.1. Les techniques de sélection

Barthélémy (2001) identifie trois techniques de sélection :

- l’appel d’offres simple : tous les prestataires potentiels sont sollicités ;
- l’appel d’offres avec présélection : un petit nombre de prestataires est sollicité ;
- la sélection directe du prestataire : un seul prestataire est sollicité.

D’après Renard (2003)<sup>210</sup>, la technique par appel d’offres est la plus utilisée. Cependant, nous constatons que dans les trois cas que nous avons étudiés, un seul appel d’offre avec présélection a été lancé. Dans les deux autres cas, un seul prestataire est sollicité. Le prestataire a été choisi grâce à une relation préalable. Cette relation préalable permet à l’entreprise d’économiser des coûts *ex-post* (coûts de lancement de l’appel d’offres, coûts de dépouillement des propositions...). La direction est consciente de l’inconvénient de cette technique. En effet, l’absence de concurrence ne garantit pas le choix du meilleur prestataire. Néanmoins, « *la confiance est un facteur très important dans une opération stratégique* » nous confirment les directeurs d’ALPHA et BETA.

ALPHA : L’entreprise se fie aux recommandations de son Commissaire aux Comptes (par réputation via un tiers – confiance par compétence) ;

BETA : La société mère fait confiance au prestataire qui a réalisé avec succès l’externalisation du système d’information (confiance basée sur l’expérience) ;

GAMMA : Le dirigeant fait confiance aux compétences acquises en France par le cabinet marocain (confiance basée sur la réputation).

---

<sup>210</sup> Renard I., 2003, *Externaliser : Pourquoi et Comment ?*, Editions d’Organisation. 149p.

## **2.2. Les critères de sélection**

Il n’existe pas de liste de critères « types » (Barthélémy 2001). D’après l’auteur, il faut prendre en compte simultanément des critères objectifs (prix, performance, flexibilité, solidité financière, notoriété...) et des critères subjectifs (confiance, capacité à évoluer, échange de l’expertise...). Nous présentons ci-dessous les critères principaux des entreprises analysées et nous constatons qu’ils sont différents.

### **ALPHA a choisi un cabinet d’expertise comptable breton**

Les critères de sélection d’ALPHA sont :

- la qualité des prestations ;
- le prix ;
- la confiance ;
- la souplesse (adaptation aux besoins) ;
- la proximité.

Dans ce cas, l’entreprise met l’accent sur un des critères subjectifs qu’est la souplesse. Le prestataire doit avoir la flexibilité et la capacité à évoluer afin de pouvoir s’adapter aux besoins de son client.

### **BETA a choisi DELTA, une entreprise de service canadienne**

Le premier critère exigé est la promesse de réduction des coûts. L’entreprise compare ce que le prestataire propose (0,49% du CA) avec le coût du service réalisé en interne (0,65%).

Le deuxième critère est la confiance. Ce critère subjectif a été implicitement sélectionné. De plus, cette confiance provient à la fois de la réputation internationale du prestataire et de l’expérience vécue en 2001.

Les autres avantages du prestataire canadien sont l’absence de risque géopolitique et le même horaire que le siège social situé aux Etats-Unis.

### **GAMMA a choisi un cabinet d’expertise comptable marocain**

Si le choix du prestataire semble rapide et facile dans les deux cas précédents, dans le troisième cas, l’entreprise a dû effectuer une sélection rigoureuse basée sur plusieurs critères.

Le premier critère est le coût. Il s’agit du coût de main d’œuvre sur place et le coût de gestion lié à la distance (déplacement, communication...).

Le deuxième critère est la langue. Le critère linguistique est un des éléments essentiels dans le choix d’un pays. Pour un cabinet d’expertise comptable français, il est primordial que l’équipe gérant la partie externalisée soit parfaitement francophone. La matière comptable nécessite de comprendre les documents avant de pouvoir procéder à la saisie. Il faut pouvoir codifier les informations correctement non seulement en termes d’affectation mais aussi en termes de logique des écritures comptables. L’utilisation de la langue française est donc incontournable. Certains pays du Maghreb ont gardé cet usage de la langue française et une bonne connaissance de la culture française.

Le troisième critère est la stabilité politique. L’entreprise évite d’externaliser dans les pays en état de guerre ou dont le régime politique est instable.

Le quatrième critère est l’intérêt économique. Pour cela, l’entreprise s’est informée auprès de son ambassade sur les rapports de la France avec les pays choisis dans la mesure où les intérêts économiques français peuvent être la cible d’attaque en cas de tensions. Parmi ces pays, le Maroc présente une certaine stabilité politique offrant l’opportunité d’une externalisation réussie.

Le cinquième critère est les techniques. Le système comptable marocain offre l’avantage de présenter de grandes similitudes avec le plan comptable français. Cela facilite les échanges entre les deux parties.

Le sixième critère est le facteur humain. En effet, de nombreuses écoles marocaines forment de jeunes professionnels comptables de bon niveau.

Le Maroc, pays répondant le mieux à l’ensemble des critères, a donc été retenu. L’étape suivante est de choisir un cabinet d’expertise comptable. Dans un premier temps, GAMMA a

pris contact avec le Président du « Medef marocain ». Ensuite, le dirigeant a visité une dizaine de cabinets et rencontré les experts comptables du pays. Enfin, un cabinet dirigé par un diplômé d’expertise comptable a été sélectionné grâce à ses dix ans d’expériences dans un cabinet français.

### 3. La rédaction du contrat

Le contrat d’externalisation est une convention écrite par laquelle le prestataire s’engage à honorer des engagements envers l’entreprise client. Le contrat joue un rôle crucial dans la réussite ou l’échec du projet d’externalisation. Selon Barthélémy (2001), il existe trois types de contrats d’externalisation :

- les contrats classiques qui concernent des opérations standardisées ;
- les contrats néoclassiques qui concernent des opérations élaborées. Ils sont souvent rédigés avec des clauses formelles et détaillées ;
- les contrats relationnels qui concernent des opérations élaborées, mais ils ne sont pas formalisés et sont peu complexes. Leur rôle est avant tout de préciser les objectifs de la relation.

Dans le cadre de notre étude empirique, 2 contrats sur 3 sont de type néoclassique (voir l’exemple en annexe). Dans le cas n°2, nous n’avons pas pu obtenir un exemplaire du contrat, mais d’après les informations recueillies, il s’agit d’un contrat relationnel. La société mère considère l’externalisation comme un partenariat. Le contrat repose sur la confiance et l’expérience acquise. Le contrat est peu détaillé avec l’absence de clause de pénalité, notamment en cas de conflits.

	<b>ALPHA</b>	<b>BETA</b>	<b>GAMMA</b>
Date du contrat	2003	2004	2002
Durée prévue	6 ans	3 ans	3 ans
Durée réelle	6 ans	1 an et 8 mois	3 ans
Modification en cours	Oui	Non	Non
Renouvellement	Oui	Non	Oui
Type du contrat	Néoclassique	Relationnel	Néoclassique

**Tableau 29 : La rédaction du contrat**

Quel que soit le type de contrat, la liste des transactions doit être précisée. Pour l’entreprise, il s’agit des obligations que le prestataire s’engage à accomplir. Pour le prestataire, il s’agit de la base sur laquelle celui-ci facture son client. Ainsi le choix de ce paramètre des activités externalisées nécessite-il une attention particulière et l’accord des deux parties.

#### **4. Le choix des activités externalisables**

Notre revue de littérature nous a conduits à identifier trois critères de sélection d’une activité comptable externalisable : la criticité, la valeur et le coût. En appliquant ce modèle, nous tentons de comprendre le choix des activités dans nos trois cas.

##### **4.1. Les activités externalisées**

###### **Cas 1 : ALPHA**

Les activités externalisées sont :

- produits des activités ordinaires/ clients ;
- achats/ fournisseurs et assimilés ;
- investissements/ désinvestissements/ recherche et développement ;
- trésorerie ;
- avantages accordés au personnel/ frais professionnels ;
- production des informations financières ;
- production des comptes de groupes ;
- production du reporting financier ;
- production des documents fiscaux ;

Les activités à gérer en interne sont :

- définition des normes et méthodes comptables ;
- organisation, ressources et systèmes d’information ;
- gestion des arrêtés comptables.

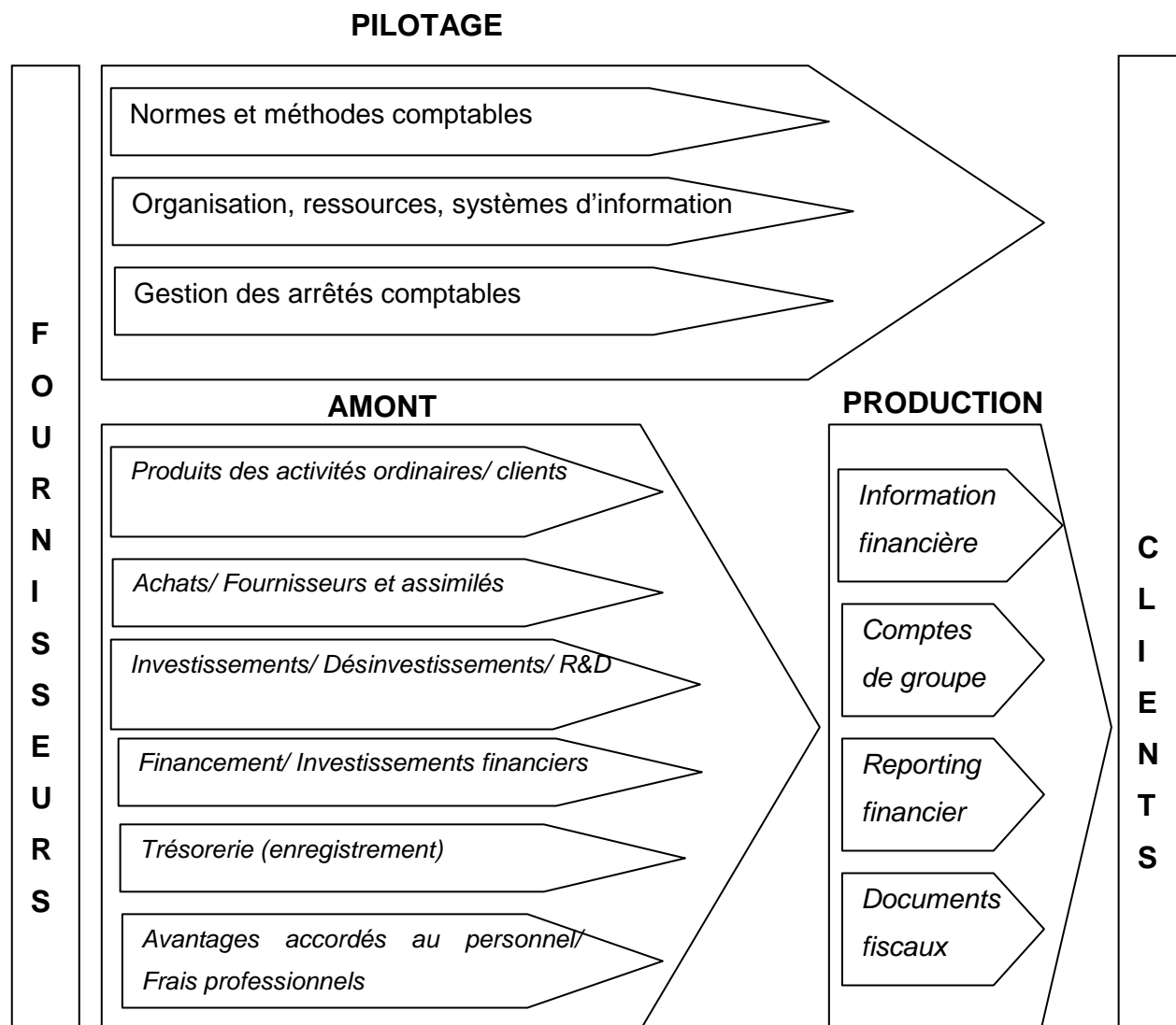


Figure 40 : Les activités comptables externalisées chez ALPHA

L’entreprise a externalisé neuf activités sur douze de sa fonction comptable. Il s’agit des activités en amont et celles de production.

Le critère principal du choix des activités externalisées de l’entreprise ALPHA est la qualité. En effet, le prestataire est un cabinet d’expertise comptable français. Il présente une garantie de qualité des prestations fournies.

Les trois activités non externalisées touchent au processus de pilotage en raison de leur criticité. L’entreprise estime que ces trois activités sont importantes pour les décisions stratégiques (gestion des arrêtés comptables, gestion de trésorerie…) et qu’elles ont des



impacts sur la fiscalité (méthode d’amortissement, par exemple). Ces activités restent sous le contrôle et la maîtrise de l’entreprise.

### **Cas 2 : BETA**

Quatre des cinq activités qui étaient gérées auparavant par BETA sont externalisées :

- la gestion des arrêtés comptables ;
- le produit des activités ordinaires/ clients ;
- les achats/ fournisseurs et assimilés ;
- le reporting financier.

En raison des problèmes techniques liés à l’ERP, le processus comptable relatif aux investissements et désinvestissements n’a pas été externalisé comme prévu. De plus, la fiscalité est toujours restée en France. Dans le cadre de *nearshore*, il est difficile d’externaliser des activités ayant une forte spécificité nationale. Les règles fiscales et sociales sont propres à chaque pays.

Les autres activités non externalisées concernent des activités gérées par la société mère telles que le pilotage, la production.

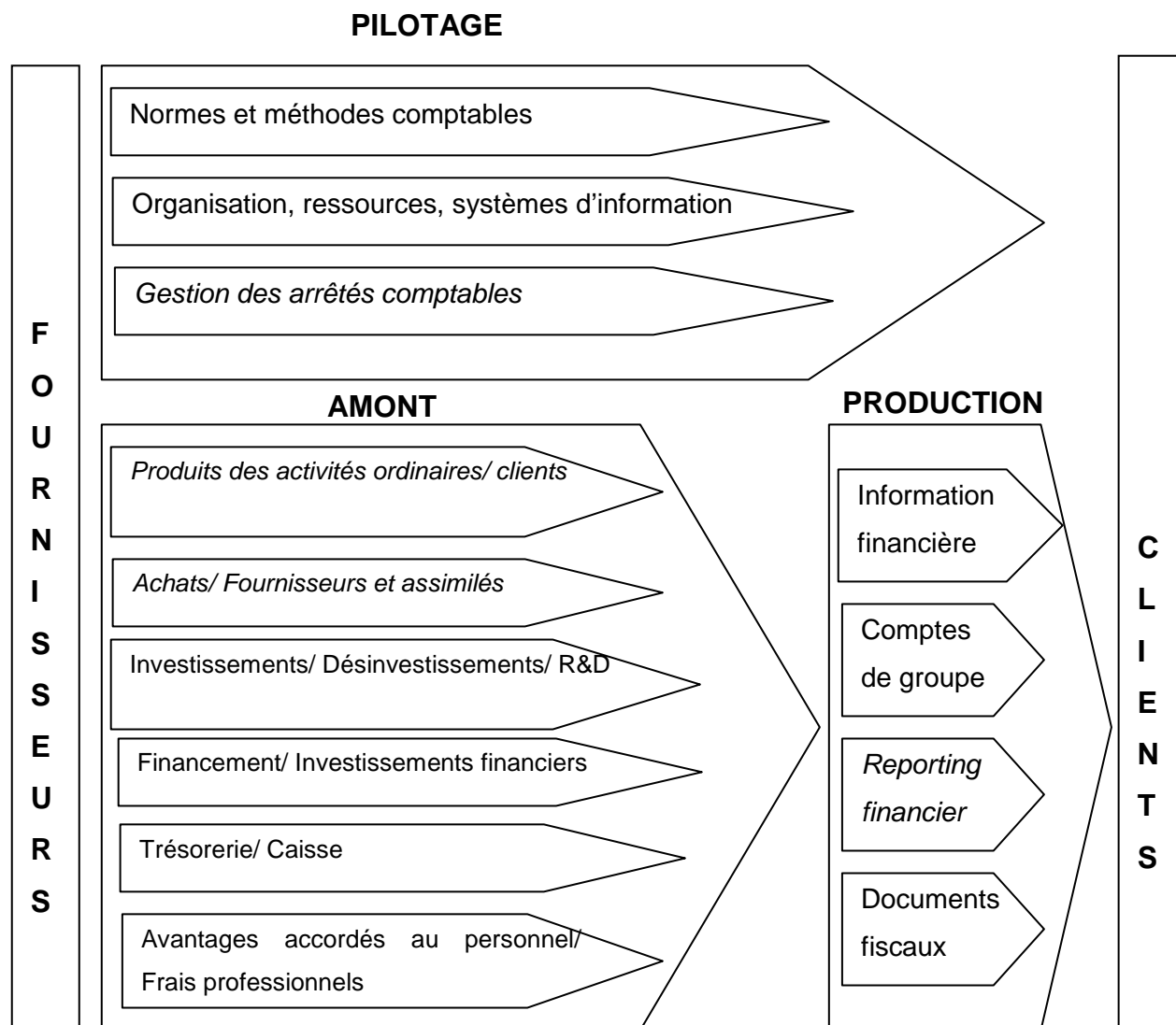


Figure 41 : Les activités comptables externalisées chez BETA

En externalisant toutes les activités gérées par la filiale, la société mère espère réduire les coûts de sa fonction comptable.

### Cas 3 : GAMMA

Les activités externalisées sont uniquement des activités en amont :

- les produits des activités ordinaires relatives à la tenue des comptes clients ;
- les achats/ fournisseurs et assimilés.

La raison principale de l’externalisation est le faible coût de la main d’œuvre dans les activités à faible valeur ajoutée. Ainsi le cabinet d’expertise comptable peut-il concentrer ses ressources sur des activités à forte valeur ajoutée telle que le reporting, le conseil, l’accompagnement...

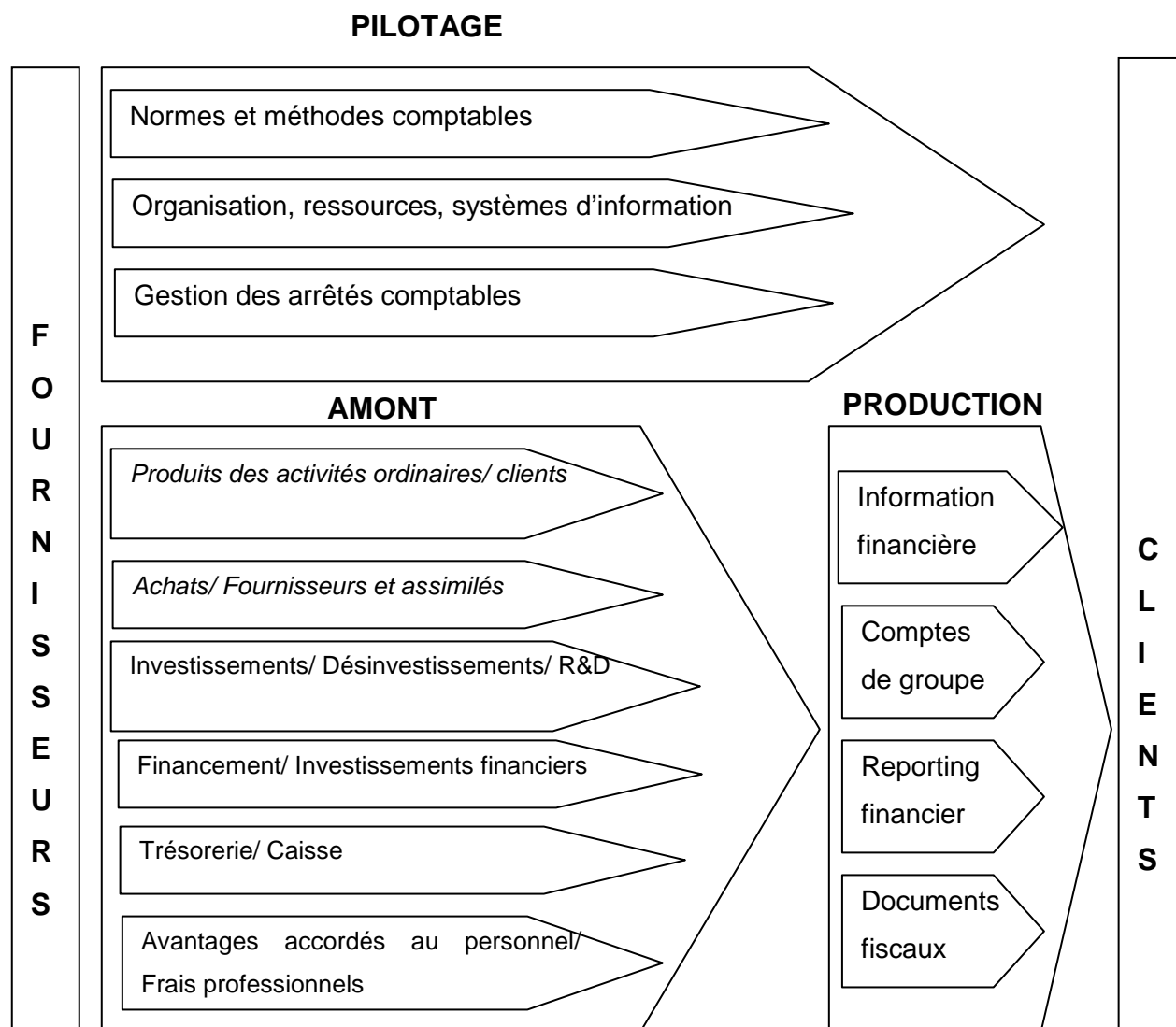


Figure 42 : Les activités comptables externalisées chez GAMMA

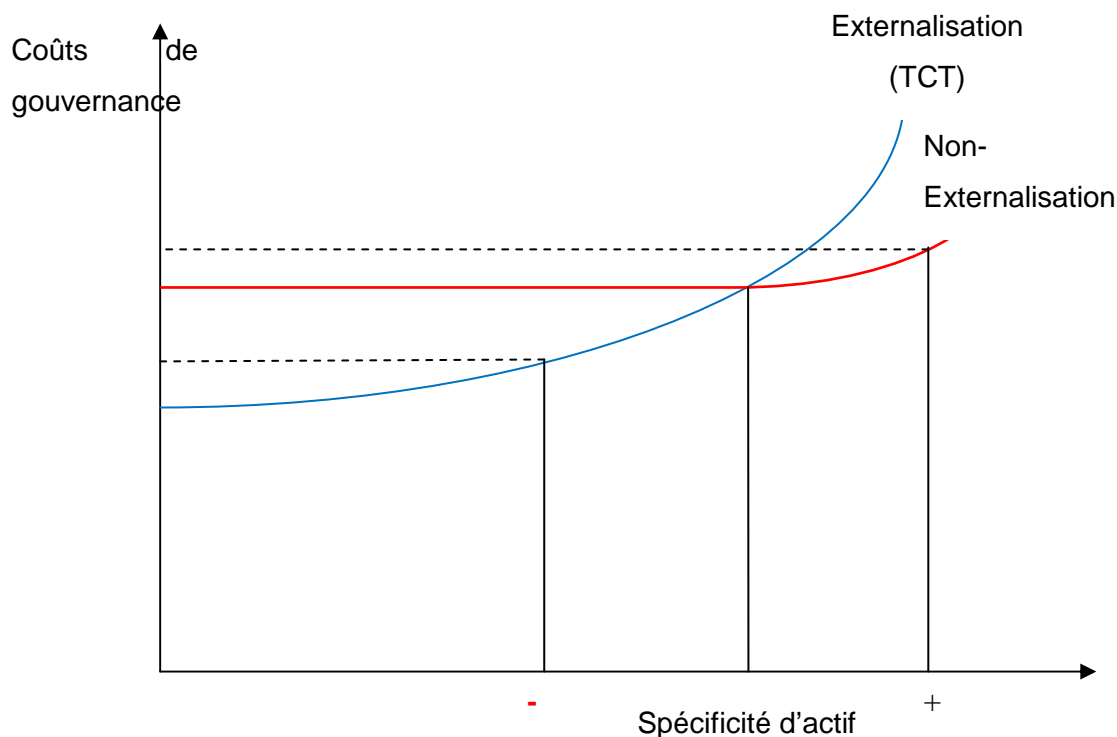
L’étude empirique montre que les activités les plus externalisées sont celles situées en amont, ensuite vient la production des informations comptables et financières (cas ALPHA – BETA – GAMMA). Il s’agit d’activités de faible criticité. Les activités de pilotage sont en général réservées à la gestion interne en raison de leur importance. En externalisant des activités comptables « non spécifiques », l’entreprise réduit ses coûts.

Le choix des activités externalisées et des activités non externalisées de trois entreprises peuvent être synthétisé dans le tableau suivant :

	Activités de pilotage		Activités en amont		Activités de production	
	Externalisées	Non externalisée	Externalisées	Non externalisée	Externalisées	Non externalisée
ALPHA	0	3	5	1	4	0
BETA	1	2	2	4	1	3
GAMMA	0	3	2	4	0	4
Total	1	8	9	9	5	7

**Tableau 30 : La synthèse des activités externalisées et non externalisées de trois entreprises**

Les activités en amont ayant une spécificité faible sont les plus choisies par les trois entreprises. Elles préfèrent garder en interne les activités de pilotage ayant une spécificité forte. Nous expliquons cette logique en comparant les coûts de gouvernance liés à la spécificité de l’activité dans le schéma suivant :



**Figure 43 : La comparaison des coûts de gouvernance avec la TCT adapté de Chiles et McMackin 1996<sup>211</sup>**

<sup>211</sup> Chiles T.H., McMackin J.F., 1996, « Integrating variable risk preferences, trust, and transaction cost economics », *The Academy of Management Review*, vol.21, n°1, pp.73-99.

Le schéma ci-dessus montre la différence de coûts de gouvernance entre « continuer à faire les activités comptables en interne » et « les externaliser chez un prestataire externe ». La seconde solution propose des coûts de gouvernance inférieurs grâce aux économies d’échelle réalisées par le prestataire. Plus l’actif est spécifique, plus le coût de gouvernance est important.

Cependant, la spécificité d’actif n’est pas le seul facteur expliquant la réduction des coûts de gouvernance. Dans les cas ALPHA et BETA, le coût des activités « critiques » externalisées telles que le reporting financier, la gestion des arrêtés comptables... est inférieur à celui en interne parce que l’entreprise se trouve dans un environnement institutionnel fort. L’entreprise externalise les actifs spécifiques pour éviter les coûts liés à l’exigence des investisseurs ou du marché réglementaire. Le schéma ci-dessous illustre la supériorité de la théorie néo-institutionnelle (TNI) dans le choix d’une activité à externaliser.

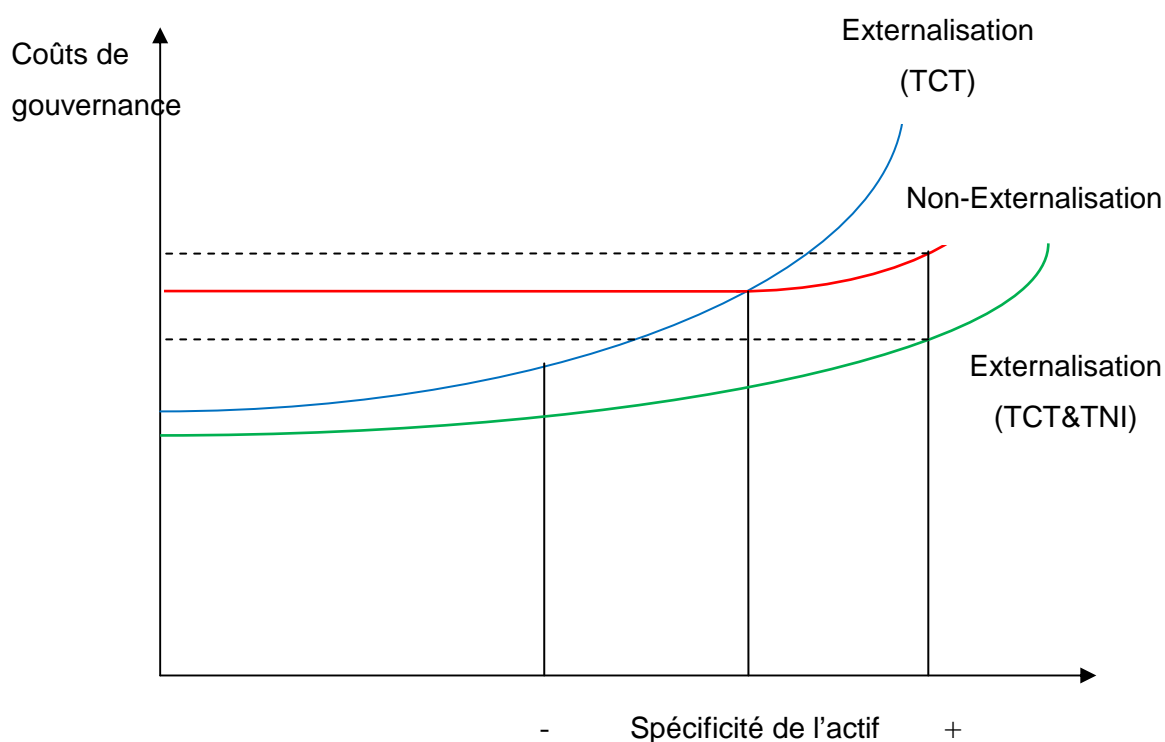


Figure 44 : Externalisation dans l'environnement institutionnel (adapté du modèle de Chiles et McMackin 1996)

Dans un environnement institutionnel faible, il est préférable d’exécuter des activités fortement spécifiques en interne car il s’agit de la solution la plus économique. Cependant, si les contraintes institutionnelles sont fortes, l’externalisation pourrait avoir un coût de gouvernance inférieur au coût de l’activité faite en interne.

#### 4.2. L’apport de l’étude empirique

Nous constatons que le choix des critères (criticité, coût, qualité) varie en fonction de la stratégie d’externalisation de l’entreprise et de sa relation avec le prestataire. Ainsi, la hiérarchie de ces critères n’est pas identique d’une entreprise à une autre.

	<b>Premier critère</b>	<b>Deuxième critère</b>	<b>Troisième critère</b>
Cas 1 – ALPHA	Qualité	Criticité	Coût
Cas 2 – BETA	Coût	Criticité	Qualité
Cas 3 – GAMMA	Criticité	Coût	Qualité

**Tableau 31 : Les critères de sélection des activités comptables externalisées**

Nous remarquons également le rôle du critère technique. En effet, même si l’activité répond aux trois critères : criticité, qualité, coût, elle n’est externalisable que si elle est compatible avec le logiciel d’externalisation. Dans le cas 2, l’entreprise et le prestataire n’ont pas réussi à paramétrer les règles françaises relatives aux immobilisations dans le progiciel intégré anglo-saxon.

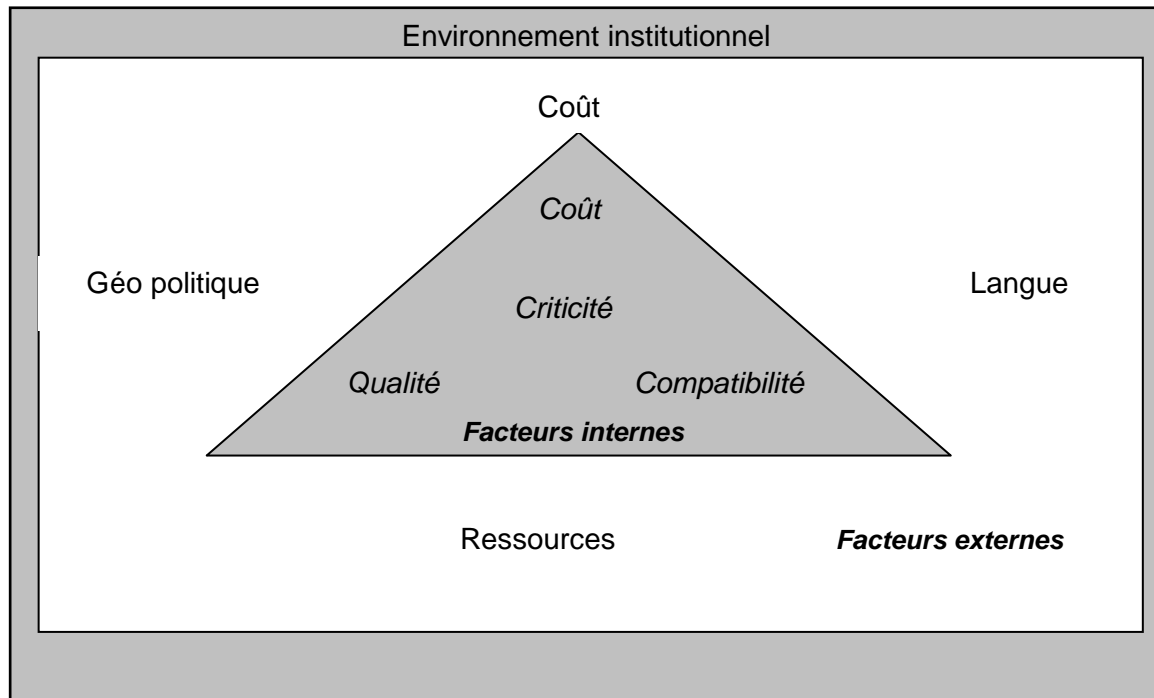
## CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

La première partie visait à étudier la prise de décision de l'externalisation de la fonction comptable. Les théories des organisations expliquent le recours à l'externalisation par trois facteurs dominants : la réduction des coûts, l'allocation des ressources et les pressions de l'environnement institutionnel. Les études de cas nous conduisent à valider la plupart de nos propositions. Néanmoins, des facteurs complémentaires sont observés. Il s'agit de l'influence de l'habitude d'externalisation de l'entreprise et du rôle du dirigeant dans la prise de décision de l'externalisation de la fonction comptable. En ce qui concerne le choix des activités externalisables, l'étude empirique nous démontre que la hiérarchie des trois critères (criticité, coût, qualité) varie d'une entreprise à l'autre. La compatibilité avec la technologie peut également jouer un rôle sélectif. L'ordre de ces critères n'est pas identique d'une entreprise à l'autre. Cela dépend de la stratégie de l'entreprise et de sa confiance envers le prestataire. Quant au choix de celui-ci, il se base sur des critères objectifs (dont les plus importants sont la compétence du prestataire, le coût proposé, la langue utilisée et le risque géo-politique) et des critères subjectifs (dont la confiance et la souplesse). Nous remarquons que la relation préalable avec le prestataire, le réseau professionnel influencent énormément le choix du prestataire et simplifient les étapes dans le processus de décision. Les critères subjectifs telles que la confiance et la souplesse sont souvent mis en avant. En fonction du type d'externalisation, les critères et les étapes de sélection peuvent être différents.

	<i>L'apport théorique</i>	<i>L'apport empirique</i>
<b>Facteurs déterminants</b>	Coût Ressources Pressions institutionnelles	Habitude Leadership
<b>Choix des activités</b>	Criticité Coût Qualité	Hiérarchie des critères Compatibilité
<b>Choix du prestataire</b>	Critères objectifs et subjectifs	Relation préalable Proximité Réseau professionnel Importance des critères subjectifs (souplesse, confiance)

Tableau 32 : La synthèse des résultats

En nous basant sur les apports des théories de l’organisation et les résultats de l’étude empirique, nous proposons ci-dessous une modélisation de la décision d’externalisation de la fonction comptable.



**Figure 45 : La décision, le choix du prestataire et l'activité externalisable**

Ce modèle fournit des critères permettant :

- de comprendre la décision d’externalisation de la fonction comptable ;
- de sélectionner le prestataire ;
- de déterminer les activités externalisables.

Le choix d’externaliser la fonction comptable peut être expliqué par la combinaison des trois théories : la théorie des coûts de transaction, l’approche ressources et la théorie néo-institutionnelle. Les contraintes de l’environnement institutionnel, la stratégie d’allocation des ressources et/ou la comparaison des coûts de transaction conduisent l’entreprise à recourir à un prestataire externe afin de répondre au besoin de légitimité, de se recentrer sur son cœur de métier et/ou de faire des économies. L’externalisation contribue à la performance globale de l’entreprise, à l’amélioration de la qualité des activités comptables et au développement d’une nouvelle activité commerciale.



L'étude empirique révèle le rôle décisif de la phase qui précède la décision. Nous remarquons dans les trois cas, son importance ainsi que celle de la relation préalable avec le prestataire. Ces tactiques permettent à l'entreprise de réduire ses coûts de transaction *ex-ante* constitués par le recherche d'information et les coûts de contractualisation (Williamson 1985<sup>212</sup>, Hennart 1983<sup>213</sup> et North 1990<sup>214</sup>) :

- les coûts de recherche comprennent les coûts de recherche d'information pour identifier et évaluer le prestataire ;
- les coûts de contractualisation comprennent les coûts de négociation et de rédaction du contrat ;

De plus, la connaissance préalable du prestataire est considérée comme un des facteurs déterminants de la réussite ou de l'échec d'un projet d'externalisation. Plus l'entreprise se prépare ou plus l'entreprise connaît le prestataire à l'avance, notamment en terme d'échanges, de communication, moins elle prend des risques.

Nous constatons que la relation préalable influence fortement le choix du prestataire et la rédaction du contrat. Les risques liés au comportement opportuniste du prestataire engendrent des coûts supplémentaires pour l'entreprise. Pour atténuer les effets de ces coûts de transaction, l'entreprise s'engage, élabore des mécanismes : sélection (*ex-ante*) et contrôle (*ex-post*) du prestataire (Bergen *et al.* 1992<sup>215</sup>, Grover *et al.* 1998<sup>216</sup>, Jacobides et Croson 2001<sup>217</sup>). Le fait de choisir un prestataire dont la relation a été préétablie conduit l'entreprise à réaliser des économies dans ses coûts de transaction.

Dans la seconde partie, nous étudions les facteurs clés de succès de l'externalisation à travers des phases post décisionnelles. Comme la première partie, nous essayons de confronter

---

<sup>212</sup> Williamson O.E., 1985, *The Economic Institutions of Capitalism*, Free Press, New York.

<sup>213</sup> Hennart J-F., 1983, "Explaining the swollen middle : Why most transactions are a mix of « Market » and « Hierarchy »", *Organization Science*, n°4, vol.4, pp.529-547.

<sup>214</sup> North D.C., 1990, *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge University Press, Cambridge, UK.

<sup>215</sup> Bergen M., Dutta S. and Walker O.C, 1992, « Agency Relationships in Marketing : A review of the Implications and Applications of the Agency and Related Theories », *Journal of Marketing*, vol.56, n°3, pp.27-30.

<sup>216</sup> Grover V., Teng T.C., Cheon M.J., 1998, "Towards a Theoretically-based Contingency Model", in *Strategic Sourcing of Information Systems*, L.P. Willcooks and M.C. Lacity (eds), Chichester, UK: Willey, pp.79-101.

<sup>217</sup> Jacobides M.G., Croson D.C., 2001, « Information Policy: Shaping the Value of Agency Relationships », *Academy of Management Review*, vol.26, n°2, pp.202-223.

l’étude théorique et l’étude empirique afin de proposer un modèle de gestion des processus d’externalisation de la fonction comptable.

---

**PARTIE II : LA GESTION DE L'EXTERNALISATION DE LA  
FONCTION COMPTABLE**

## Introduction de la deuxième partie

Dans la première partie, nous venons d’étudier le processus de décision de l’externalisation de la fonction comptable : pourquoi l’entreprise préfère-t-elle l’externalisation aux autres formes organisationnelles (centralisation, décentralisation ou centre de services partagés) ? Quels sont les facteurs explicatifs de ce choix ? Comment trouver un prestataire ? Comment sélectionner les activités à confier au prestataire ? Cependant, si l’externalisation est considérée comme la meilleure solution, comment expliquer la réintégration de la fonction comptable opérée par certaines entreprises après avoir recouru à un prestataire externe. En effet, la prise de décision n’est que le début du processus d’externalisation. Les étapes post décisionnelles sont déterminantes pour mener à bien le projet. Elles restent peu étudiées dans la littérature consacrée à l’externalisation de la fonction comptable.

Nous distinguons donc deux macro processus :

- le processus décisionnel, antérieur à la signature du contrat, qui a fait l’objet de notre première partie ;
- la gestion de l’externalisation qui regroupe les étapes postérieures à la signature du contrat qui fait l’objet de la deuxième partie.

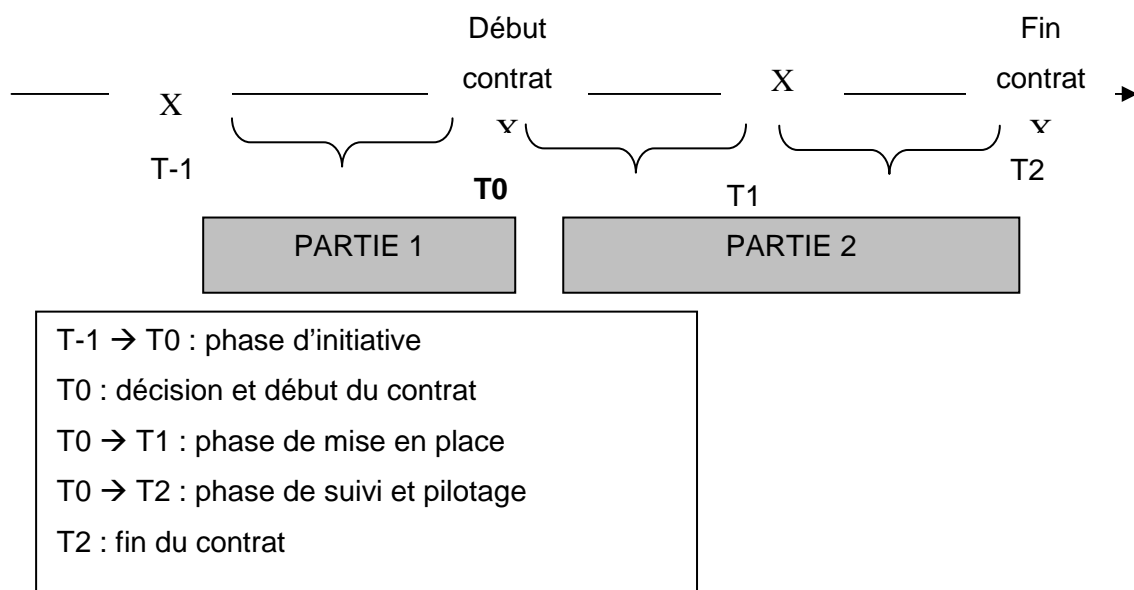


Figure 46 : Les processus de l’externalisation de la fonction comptable

Ainsi, dans cette seconde partie, nous étudions les processus post décisionnels : de la mise en place du contrat jusqu'à sa fin. Dès la signature du contrat d'externalisation, la fonction comptable entre dans la relation inter organisationnelle entre l'entreprise et le prestataire. Cette forme de gouvernance « hybride » se caractérise par des échanges de ressources et par la dépendance des deux parties. L'ambiguïté de la relation d'externalisation (à la fois contractuelle et partenariale) nécessite des ajustements mutuels en termes de contrôle et de confiance. Ces mécanismes de coordination influencent l'évolution et le résultat du projet d'externalisation.

L'objet de cette partie vise à déterminer les facteurs clés de succès d'externalisation de la fonction comptable. Quels sont les mécanismes de coordination permettant de mener à bien l'opération d'externalisation ? Afin de proposer un cadre d'analyse de la gestion de l'externalisation de la fonction comptable, nous articulons cette partie de la manière suivante :

- le chapitre 3 étudie les travaux théoriques sur la relation d'externalisation. En nous appuyant sur trois approches théoriques de la relation inter organisationnelle (l'approche transactionnelle, l'approche de l'échange relationnel et l'approche de la dépendance des ressources), nous formulons nos propositions et construisons notre cadre d'analyse ;
- Le chapitre 4 détaille notre démarche méthodologique. Nous adoptons l'approche processuelle et l'interface comme outil d'analyse en raison de leur pertinence dans l'étude des processus. Cette approche nous aidera à ouvrir « la boîte noire » pour comprendre le déroulement de chaque phase de la gestion de l'externalisation de la fonction comptable ;
- Le chapitre 5 explore, dans un premier temps, les trois processus de l'externalisation (la mise en place, le pilotage et la fin du contrat). Trois études de cas ont été réalisées, parmi lesquelles, deux cas d'externalisation réussie et un cas d'échec. Dans un second temps, nous confrontons l'étude théorique et l'étude empirique. Les résultats obtenus nous permettront de proposer un cadre d'analyse définitif.

## **Chapitre 3 : L’étude théorique – la gestion de la relation inter organisationnelle**

« Une externalisation ne se décrète pas et sa gestion ne s’improvise pas »

(Barthélémy et Donada 2007)

### **Introduction**

Selon Cohen (1997), « *les entreprises peuvent aussi mourir* » et les problèmes de management sont la deuxième cause de défaillance d’une entreprise après les problèmes commerciaux et financiers. Un projet d’externalisation peut échouer s’il n’y a pas un mode de management ou de gestion adapté. Contrairement aux nombreuses études sur la décision d’externaliser, la recherche sur la gestion d’une opération d’externalisation reste encore peu développée. Selon une étude de Willcocks et Lacity (1999)<sup>218</sup>, parmi les 116 cas d’externalisation étudiés de la fonction informatique, il y a 38% de réussites, 35% d’échecs. Il n’existe pas d’étude similaire relative à la fonction comptable. Notre objectif est de comprendre les facteurs qui conduisent l’entreprise à une externalisation réussie ou à un échec. D’après Alexander (1995)<sup>219</sup>, la meilleure façon pour comprendre la réussite ou l’échec d’un projet commun de deux entreprises est d’étudier comment la coordination inter organisationnelle a été mise en place car la coordination est le cœur de la relation inter organisationnelle.

La relation d’externalisation est une relation inter organisationnelle. C’est une relation entre deux parties liées par un contrat. La recherche sur le lien entre deux ou plusieurs organisations a été initiée par les travaux de Levine et White (1961)<sup>220</sup> ainsi que ceux de Litwak et Hylton

---

<sup>218</sup> Willcocks L. et Lacity M., 1999, “Information Technology Outsourcing – Pratiques, Lessons and Prospects”, *ASX Perspective*, April, pp.44-49.

<sup>219</sup> Alexander E.R., 1995, *How Organizations Act Together, Interorganizational Coordination in Theory and Practice*, Gordon and Breach Publishers.

<sup>220</sup> Levine S., White P.E., 1961, “Exchange as a Conceptual Framework for the Study of Interorganizational Relationships”, *Administrative Science Quarterly*, n°5, pp.583-601.

---

(1962)<sup>221</sup>. Ces auteurs, inspirés par la sociologie des organisations, s'intéressent aux échanges de ressources et de biens entre les organisations. Les recherches se sont multipliées grâce aux travaux sur les populations organisationnelles (Carroll 1985<sup>222</sup>, Hannan et Freeman 1989)<sup>223</sup>, sur les systèmes inter organisationnels (Hall *et al.* 1976)<sup>224</sup>. A partir des années 1980, la relation inter organisationnelle attire l'attention des chercheurs (Morrissey, Hall et Lindsey 1982, Mulford et Rogers 1982<sup>225</sup>, Whetten et Bozeman 1991<sup>226</sup>) qui essaient de trouver une définition et d'identifier le mode de coordination correspondant. Cette relation est ensuite étudiée dans les travaux sur les nouvelles formes organisationnelles telles que l'alliance, la coopération, le partenariat, le joint-venture...

La littérature sur la relation inter organisationnelle dans le cadre de l'externalisation nous aidera à formuler nos propositions. Ainsi, nous proposerons dans un deuxième temps un modèle de coordination permettant d'analyser les processus de gestion de l'externalisation de la fonction comptable.

---

<sup>221</sup> Litwak E., Hylton L.F., 1962, "Interorganizational Analysis: A Hypothesis on Coordinating Agencies", *Administrative Science Quarterly*, n°6, pp.395-426.

<sup>222</sup> Carroll G.R., "Organizational Environments : Ritual and Rationality", *Social Forces*, December, vol.64, Issue2, pp.528-529.

<sup>223</sup> Hannan M., Freeman J., 1989, *Organizational Ecology*, Cambridge: Harvard University Press.

<sup>224</sup> Hall R.A., Clark J.C, Giordano P.C, Johnson P.V., and Rockel M.V., 1976, "Patters of Interorganizational Relationships", *Administrative Science Quarterly*, n°22, vol.3, p.457-474.

<sup>225</sup> Mulford C.L, and Rogers D.L., 1982, "Definitions and Models", in: *Interorganizational Coordination: Theory, Research and Implementation*, eds, D.L. Rogers D.A. Whetten and Associates., Ames, IO: Iowa State University Press.

<sup>226</sup> Whetten D.A., Bozeman B., 1991, "Policy Coordination and Interorganizational Relations", p.77-104 in : *Shared Power: What Is It ? How Does It Work? How Can We Make It Work Better ?* Eds J.M. Bryson and R.C. Einsweiler, Lanham, MD: University Press of America.

## Section 1. La relation inter organisationnelle

Les recherches sur la relation inter organisationnelle se sont fortement développées dans plusieurs domaines : marketing, stratégie, économie organisationnelle... Les théories qui permettent d’aborder la relation inter organisationnelle sont nombreuses. Dans le cadre d’une externalisation, les théories les plus utilisées sont la théorie des coûts de transaction, la théorie de l’échange relationnel (Ring et Van de Ven 1992<sup>227</sup>, Kim et Chung 2003<sup>228</sup>, Barthélémy 2007) et la théorie de la dépendance (Heide et John 1988)<sup>229</sup>.

### 1. L’approche transactionnelle

Selon l’approche transactionnelle, les échanges sont analysés comme des transactions économiques. Parmi ces auteurs, Williamson (1979,1985) avec la théorie des coûts de transaction occupe une position dominante (Froehlicher 2001)<sup>230</sup>. L’idée principale de cette théorie consiste à adopter la structure de gouvernance la plus efficiente en fonction des caractéristiques des transactions. Williamson (1979, 1985) insiste sur une analyse de deux formes extrêmes de mode de gouvernance : le marché et la firme.

Selon les économistes libéraux, le marché est la seule institution économique efficace dans laquelle la « main invisible » du système de prix est réduite à une fonction de production, sans mécanismes de coordination interne, ni management, donc avec des coûts de transaction nuls (Ghertman 2006)<sup>231</sup>. Dans un marché parfait, le vendeur et l’acheteur se comportent selon le principe d’ajustement par le prix déterminé par l’offre et la demande. Le marché parfait est considérée comme la structure idéale de coordination (Alexander 1995).

---

<sup>227</sup> Ring P.S. et Van de Ven A.H., 2002, “Structuring, Cooperative Relationships Between Organizations”, *Strategic Management Journal*, n°13, pp.483-493.

<sup>228</sup> Kim S. and Chung Y-S., 2003, “Critical succes factors for is outsourcing implementation from an interorganizational relationship perspective”, *Journal of Computer Information Systems*, Summer, pp.81-89.

<sup>229</sup> Heide J.B and John G., 1988, “The Role of Dependence Balancing in Safeguarding Transaction-Specific Assets in Conventional Channels”, *Journal of Marketing*, n°52, January, pp20-35.

<sup>230</sup> Froehlicher T., 2001, « La dynamique de l’organisation relationnelle : conventions et réseaux sociaux au regard de l’enchevêtrement des modes de coordination », *Finance Contrôle Stratégie*.

<sup>231</sup> Ghertman M., 2006, “Olivier Williamson et la théorie des coûts de transaction », *Revue Française de gestion*, n°160, vol.1, p.191-213.



Cependant, selon les fondateurs de l'économie néo-institutionnelle, le marché est loin d'être parfait. Demsetz (1967)<sup>232</sup> compare le marché parfait comme un « état idéal de Nirvana » qui n'existe pas. Akerlof (1970) démontre que dans un système de prix, l'asymétrie d'information entre vendeurs et acheteurs amène les premiers à garder les bons produits et à sélectionner les mauvais pour les vendre. Le vendeur est le seul à posséder l'information relative à la qualité du produit. L'acheteur risque d'acheter de mauvais produits au même prix que les bons. Le marché fait donc une sélection adverse ou « la main invisible se met le doigt dans l'œil » (Ghertman 2006). Ainsi, l'obtention de l'information conduit à un coût supplémentaire pour l'acheteur. L'existence des coûts de transaction explique l'existence de la firme. Pour Coase (1937, 1984), la firme permet l'exécution de transactions à des coûts inférieurs à ceux du « marché ». Dans la firme, le système de prix est remplacé par un mécanisme de coordination interne.

D'après Williamson (1975), le choix de mode de coordination (marché) ou (firme selon Coase ou hiérarchie selon Williamson) se fait en fonction des coûts de transaction. Le mode de coordination dépend des caractéristiques de la transaction (spécificité de l'actif, fréquence), des facteurs humains (rationalité, comportement opportuniste) et des facteurs environnementaux (marché, incertitude). Autrement dit, les organisations économiques tentent de minimiser les coûts de transaction en effectuant un choix entre le marché et la hiérarchie. Selon Williamson (1985), quand l'incertitude est forte, quand les transactions sont récurrentes et quand la spécificité de l'actif est importante, les organisations ont tendance à adopter l'intégration verticale comme mode de gouvernance afin d'éviter les coûts élevés de transaction liés à la défaillance du marché. Dans la première partie, nous avons démontré que la réduction des coûts est un argument fort expliquant le choix entre « continuer à faire en interne » c'est-à-dire intégrer verticalement ou recourir à un prestataire externe en externalisant.

Si la théorie des coûts de transaction (Williamson 1975) est la plus mobilisée pour expliquer la décision d'externaliser, cette théorie n'évoque pas de façon explicite les relations inter organisationnelles. Cependant, ces relations ont été évoquées de manière implicite via les critiques de cette théorie.

---

<sup>232</sup> Demsetz H., "Toward a Theory of Property Rights", *American Economic Review*, vol.57, Mai, pp.347-359.

La première critique porte sur la dichotomie des deux modes de coordination : soit par le marché, soit par la hiérarchie. En réalité, les entreprises ont tendance à étendre leurs frontières organisationnelles en étant dépendantes des autres firmes. L’alternative la plus choisie n’est ni le marché, ni la hiérarchie. Il existe une forme intermédiaire qui s’appelle la forme hybride (Williamson 1991) qui repose sur les relations inter organisationnelles (Granovetter 1985, Powell 1990). D’après Ring et Van de Ven (1992), les formes hybrides basées sur le contrat sont les plus complexes à étudier. De nombreux travaux ont mobilisé l’approche transactionnelle pour étudier les relations de partenariat (Perlmutter et Heenan 1986), d’alliance (James 1985)<sup>233</sup>, de franchise (Friedlander et Gurney 1981)<sup>234</sup>, de coalition (Porter et Fuller 1986)<sup>235</sup> ou d’externalisation (Poppo et Zenger 1998)...

La deuxième critique porte sur la négligence de l’aspect relationnel entre le vendeur et l’acheteur dans l’approche transactionnelle. Selon l’analyse économique traditionnelle, les contrats sociaux sont implicitement inexistantes et la structure de coordination entre les organisations est plutôt celle de la main invisible des mécanismes de prix. Or, même dans une situation de marché parfait, les agents sont forcément reliés par des liens sociaux. Ils partagent certaines croyances et idéologies et agissent par rapport à certaines règles pré-établies. L’approche transactionnelle considère l’opportunisme comme le principe comportemental essentiel. Or, selon Ring et Van de Ven (1992), le comportement coopératif est plus répandu dans la relation inter organisationnelle parce que les contrats relationnels impliquent des investissements à long terme et nécessitent la confiance des deux parties. Dans le cadre d’un contrat d’externalisation de longue durée où la gestion de la relation joue un rôle important pour la réussite, il est essentiel de regarder l’opération dans une perspective de collaboration plutôt que dans une perspective transactionnelle (Kim et Chung 2003). Selon Ring et Van de Ven (1992), McFarlan et Nolan (1995)<sup>236</sup>, Kim et Chung (2003), l’externalisation rentre dans les contextes dynamiques face aux contraintes en temps réel, tandis que l’approche transactionnelle fournit une analyse statique et étudie les transactions de l’externalisation comme les événements séparés.

---

<sup>233</sup> James B.G., 1985, “Alliance the new strategic focus”, *Long Range Planning*, n°18, pp.31-41.

<sup>234</sup> Friedlander M., Gurney G., 1981, *Handbook of Successful Franchising*, Van Nostrand Reinhold, New York, 1981.

<sup>235</sup> Porter M.E., and Fuller M.B., 1986, “Coalitions and global strategies” in Porter M.E., (ed), *Competition in Global Industries*, Harvard University Press, Cambridge, MA, pp.315-343.

<sup>236</sup> McFarlan F.W., and Nolan R.L., “How to Manage an IT Outsourcing Alliance”, *Sloan Management Review*, Winter, pp.9-23.

La troisième critique de l'approche transactionnelle porte sur le critère de motivation. Williamson (1975, 1984) suppose que les managers sont motivés uniquement par des considérations d'efficacité. D'autres facteurs tels que la flexibilité, la valeur de l'action sont largement ignorés (Ring et Van de Ven 1992). Barnard (1938)<sup>237</sup> et Hayek (1945)<sup>238</sup> ont considéré la flexibilité comme le problème central de l'organisation économique. D'après Powell (1987)<sup>239</sup>, les pressions simultanées de l'efficacité et de la flexibilité poussent les entreprises à adopter la forme hybride. Williamson (1991) reconnaît que la flexibilité est la meilleure réponse face à l'incomplétude du contrat, notamment pour des contrats à long terme. Dans le cadre de l'externalisation, Barthélémy (2007) explique que la flexibilité permet non seulement de transformer les charges fixes en charges variables, mais aussi de faire face à des aléas de baisse ou de hausse de l'activité.

	<b>Approche transactionnelle</b>	<b>Apport à l'externalisation suite aux critiques</b>
Forme	Marché ou hiérarchie	Contrat
Comportement	Opportunisme	+ Confiance
Lien	Transaction	+ Relation
Motivation	Efficacité	+ Flexibilité

**Tableau 33 : L'apport de l'approche transactionnelle à l'externalisation**

Pour combler les limites de l'approche transactionnelle, nous développons ensuite l'approche d'échange relationnel qui est souvent considérée comme complémentaire (Fitzgerald et Willcocks 1994<sup>240</sup>, Ring et Van de Ven 1992).

---

<sup>237</sup> Barnard C., 1938, *The Functions of the Executive*, Harvard University Press, Harvard.

<sup>238</sup> Hayek F., 1945, "The use of knowledge in society", *American Economic Review*, vol.35, pp.519-530.

<sup>239</sup> Powell W., 1987, "Hybrid Organizational Arrangement: New Form or Transitional Development?", *California Management Review*, Fall, pp.67-87.

<sup>240</sup> Fitzgerald G. et Willcocks L., 1994, "Contracts and Partnerships in the Outsourcing of IT", Proceedings of the Fifteenth International Conference on Information Systems, December 14-17, Vancouver, Canada, pp.91-98.

## 2. L’approche de l’échange relationnel

L’approche de l’échange relationnel comme l’appelle Macneil (1980) est une extension de la description initiale de Williamson (1975). Il s’agit de l’approche dominante permettant de comprendre les relations inter organisationnelles (Alexander 1995). Elle repose principalement sur la théorie de l’échange social évoquée dans les travaux originaux sur les échanges non contractuels de Macaulay (1963), Blau (1964)<sup>241</sup>, Macneil (1978, 1980<sup>242</sup>). Cette approche suggère que la structure de gouvernance inter organisationnelle est le continuum entre deux extrêmes : le marché et la hiérarchie.

Les auteurs font la différence entre un échange transactionnel (forme marché) et un échange relationnel (forme hiérarchie). Dans un échange transactionnel, les acteurs autonomes poursuivent des intérêts propres et s’en remettent aux systèmes légaux et contractuels pour faire appliquer leurs obligations. Il s’agit, en général, de transactions à court terme dans lesquelles l’acheteur et le vendeur sont désignés pour faciliter le transfert des biens et services. La communication entre les parties est limitée et l’identité de chaque partie peut être complètement ignorée. Contrairement à un échange transactionnel, dans un échange relationnel, les acteurs poursuivent des intérêts communs (Dwyer *et al.* 1987)<sup>243</sup> et s’appuient sur des valeurs communes en espérant des bénéfices à long terme (Heide et Miner 1992)<sup>244</sup>. Chaque transaction doit être examinée avec ses antécédents et ses perspectives. Les participants s’attendent à une satisfaction complexe, personnelle et/ ou non économique.

L’approche de l’échange relationnel met l’accent sur les aspects comportementaux et processuels de la relation. Elle utilise la relation comme attribut de la structure de gouvernance (Kim et Chung 2003). Les chercheurs s’inscrivant dans cette approche étudient les mécanismes, plus sociaux qu’économiques, plus informels que formels. Ceux-ci permettent de gouverner les échanges et d’améliorer l’efficacité des relations inter

---

<sup>241</sup> Blau M.P., 1964, *Exchange and Power in Social Life*, New York, John Wiley & Son.

<sup>242</sup> Macneil I.R., 1980, *The New Social Contract*, New Haven, CT: Yale University.

<sup>243</sup> Dwyer F.R., Schurr P.H., and Oh S., 1987, “Developing Buyer-Seller Relationships”, *Journal of Marketing*, n°51, Avril, pp.11-27.

<sup>244</sup> Heide J.B. and Miner A.S., 1992, “The Shadow of the Future: Effets of Anticipated Interfaction and Frequency of Contract on Buyer-Seller Cooperation”, *Academy of Management Journal*, vol.35, n°2, pp.265-291.

organisationnelles (Larson 1992). Les mécanismes de contrôle informel remplacent progressivement ceux de contrôle formel (Ring et Van de Ven 1994).

Selon Macneil (1978), la structure inter organisationnelle (dont l'externalisation fait partie) est le continuum entre la relation transactionnelle et la relation relationnelle. Ces deux relations évoluent conjointement au développement de la coopération selon des phases successives (Dwyer *et al.* 1987, Larson 1992, Ring et Van de Ven 1994). « *Au début, la coopération porte sur des opérations peu risquées et peut s'appuyer sur des contrats classiques. Puis le succès de ces échanges permet aux partenaires de mieux se connaître, les incite à s'engager dans des opérations plus risquées et à approfondir la coopération* » (Nogatchwsky 2005). Les interactions répétées entre les individus font émerger des règles explicites (procédures de communication, règles de partage d'information) et des règles implicites (honnêteté, transparence, équité, réciprocité) permettant de consolider la coopération (Larson 1992). Ces dernières sont avant tout un moyen de se coordonner et d'atteindre des buts communs à long terme.

<b>Echange transactionnel</b>	<b>Externalisation</b>	<b>Echange relationnel</b>
Marché	Continuum entre les deux modes de coordination	Hiérarchie
Court terme (le présent)		Long terme (passé, présent, futur)
Pouvoir bilatéral		Pouvoir unilatéral
Intérêts propres		Intérêts communs, à long terme
Relation autonome entre le vendeur et l'acheteur liés aux systèmes légaux et contractuels	La relation Le contrôle plus informel que formel	Relation étroite avec des règles explicites et implicites
Communication limitée entre les parties		Interactions répétées
Echanges transactionnels avec le contrôle formel		Echanges sociaux avec le contrôle informel
Evaluation économique		Evaluation non économique
Exemple : achat d'essence dans une station de service		Exemple : employé en contrat à durée indéterminée

**Tableau 34 : L'apport de l'approche de l'échange relationnel à l'externalisation**

### 3. L’approche de la dépendance des ressources

Si l’approche transactionnelle et l’approche de l’échange relationnel mettent l’accent sur la transaction et la relation sociale, elles négligent un élément essentiel dans la relation inter organisationnelle : les ressources. La dépendance des ressources obligent l’entreprise à créer des liens avec les autres. L’évolution des ressources peut modifier les caractéristiques de la transaction et de la relation entre l’entreprise et son prestataire. Cette approche apporte des compléments à l’analyse de l’externalisation, approches encore peu exploitée dans l’analyse inter organisationnelle (Benson 1982)<sup>245</sup>.

L’argument de base de l’approche de la dépendance des ressources développée par Thompson 1967<sup>246</sup>, Pfeffer et Salancik 1978<sup>247</sup> et Aldrich 1979<sup>248</sup> est que les organisations sont dépendantes de leur environnement en raison des ressources dont elles ont besoin. Les ressources sont limitées. Aussi, pour les obtenir, l’organisation doit-elle adopter différentes stratégies (alliance, joint-venture, fusion ou acquisition ou externalisation...). La création des liens formels (comme la signature un contrat d’externalisation) avec les autres firmes devient une solution permettant de contourner leur problème d’incertitude environnementale (Thompson 1967) et de dépendance externe (Pfeffer et Salancik 1978).

L’approche de la dépendance des ressources est incorporée dans l’analyse inter organisationnelle pour comprendre les liens entre les organisations et l’environnement. « Analyser les relations inter organisationnelles au sein du réseau peut aider les gestionnaires à comprendre les relations de pouvoir et de dépendance qui existent entre leur organisation et d’autres acteurs du réseau » (Hatch 1997)<sup>249</sup>. Les ressources, attribut central de cette approche, sont vues comme le facteur majeur expliquant les relations organisationnelles et le comportement de l’organisation (Benson 1975)<sup>250</sup>. La solution pratique consiste à classer les ressources selon leur importance et leur rareté. Les ressources critiques sont indispensables au fonctionnement de l’organisation. Selon cet auteur, les

---

<sup>245</sup> Benson K.J., 1982, *A framework for Policy Analysis*”, *Interorganizational Coordination: Theory, Research and Implementation*, Iowa State University Press, Ames.

<sup>246</sup> Thompson J.D., 1967, *Organizations in Action*, New York: Mc Graw-Hill.

<sup>247</sup> Pfeffer J., Salancik G., 1978, *The External Control of Organizations*, New York: Harper&Row.

<sup>248</sup> Aldrich H. E., 1979, *Organizations and Environments*, Englewood Cliffs, N.J. : Prentice Hall.

<sup>249</sup> Hatch M.J., 1997, *Organization Theory*, Oxford University Press.

<sup>250</sup> Benson J.K., 1975, “The Interorganizational Network as a Political Economy” *Administrative Science Quarterly*, n°20, vol.2; pp.229-249.

ressources qui sont à la fois rares et critiques requièrent la priorité maximale dans les efforts organisationnels pour suivre et gérer les dépendances qui y sont liées parce qu'elles secrètent un pouvoir extrêmement puissant pour les autres acteurs du réseau. La gestion de cette dépendance a des conséquences sur la survie, le succès ou l'échec de l'organisation.

D'après Nogatchewsky (2005)<sup>251</sup>, la différence entre l'approche de la dépendance des ressources et l'approche transactionnelle repose sur le critère de la performance de l'organisation. Dans l'approche de la dépendance des ressources, la performance de l'organisation est déterminée par son efficacité (autrement dit par sa capacité à atteindre des résultats acceptables et à entreprendre des actions), alors que pour l'approche transactionnelle, elle est déterminée par l'efficience.

La différence entre l'approche de la dépendance des ressources et l'approche par l'échange relationnel réside dans la caractéristique de la relation. Dans la première approche, la rareté des ressources oblige les organisations à développer différentes stratégies afin d'éviter l'influence des organisations détenant ces ressources. Dans la deuxième approche, les organisations ont tendance à coopérer et essaient de mieux se connaître via des mécanismes sociaux.

Le tableau à la page suivante résume les principaux apports des trois approches inter organisationnelles :

---

<sup>251</sup> Nogatchewsky G., 2005, « Les configurations de contrôle dans les relations client-fournisseur », *Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Lille, Mai.

	<b>Approche transactionnelle</b>	<b>Approche de l'échange relationnel</b>	<b>Approche de la dépendance des ressources</b>
Unité d'analyse	La transaction	La relation	La ressource
Objectifs des acteurs	Intérêt personnel économique	Intérêts communs ou satisfactions sociales	Ressources critiques et autonomie
Critère de performance	Efficiences	Efficiences et flexibilité	Efficacité
Structure dominante	Marché/ Hiérarchie	Hybride	Echange
Finalité	Réduire l'incertitude Limiter l'opportunisme	Assurer la coordination des activités	Réduire l'incertitude Eviter la dépendance
Mécanismes de coordination	Systèmes légaux contractuels	Confiance Normes relationnelles	Mécanismes différents en fonction des ressources

**Tableau 35 : Les propositions majeures des trois principales approches inter organisationnelles, adapté de Nogatchewsky (2005)**

Quelles que soient les finalités de ces trois approches (limiter l’opportunisme, réduire la dépendance ou renforcer la confiance...), elles ont un point commun qui est de proposer un mécanisme de coordination. Dans la section suivante, nous effectuons une présentation détaillée du concept de coordination. Ensuite les trois approches (la transaction, la relation, la ressource) apportent un éclairage complémentaire des facteurs déterminants.



## Section 2. Les mécanismes de coordination de l'externalisation

La coordination est au cœur de la relation inter organisationnelle (Miller 1958<sup>252</sup>, Reid 1964<sup>253</sup>, Yep 1974<sup>254</sup>, Van de Ven *et al.* 1976<sup>255</sup>, Roger & Whetten 1982<sup>256</sup>). Elle procède de la gestion de trois visions : la relation entre l'entreprise et son prestataire, la ressource et la transaction (Aiken *et al.* 1975)<sup>257</sup>. Nous expliquons d'abord la notion de coordination. Ensuite, nous développons le contenu de chaque facteur.

### 1. La coordination

En nous appuyant sur les trois approches de la relation inter organisationnelle présentées ci-dessus, nous expliquons la nécessité de la coordination par trois raisons :

- l'incertitude, la rationalité limitée et l'opportunisme rendent impossible une répartition définitive des responsabilités et des rôles (approche transactionnelle) ;
- l'orientation des efforts des deux partenaires vers un but commun (Alter et Hage, 1993) (approche d'échange relationnel) ;
- les interdépendances sont le produit de la répartition des tâches (Malone et Crowston 1994) (approche de la dépendance des ressources).

La coordination inter organisationnelle occupe une place importante dans la théorie organisationnelle. Avant 1960, elle s'intéresse au contrôle des activités internes. Après cette date, elle a mis l'accent sur la gouvernance des contraintes externes. Les discussions sur le contrôle des ressources deviennent importantes (Katz and Kahn 1967, Thompson 1967). Parmi les options disponibles permettant d'augmenter le contrôle face à l'incertitude des

---

<sup>252</sup> Miller W-B., 1958, "Inter-institutional conflict as a major impediment to delinquency prevention", *Human Organization*, n°17, pp.20-23.

<sup>253</sup> Reid W., 1964, "Interagency coordination in delinquency prevention and control", *Social Service Review*, n°38, pp.418-428.

<sup>254</sup> Yep B., 1974, *An Elaboration of the Concept of Coordination in Interorganizational Research*, Ames, IA: Iowa State University.

<sup>255</sup> Van de Ven, Andrew H., Dennis C., Emmett et Richard Koenig, Jr., 1975, « Theoretical and Conceptual Issues in Interorganizational Theory », In *Interorganizational Theory*, Edité par Anant R. Negandhi, pp.19-38, Kent, Ohio: Kent State University Press.

<sup>256</sup> Rogers D. and Whetten D.A., 1982, *Interorganizational Coordination: Theory, Research and Implementation*, Ames, IA: Iowa State University Press.

<sup>257</sup> Aiken M., Dewar R., Di'Tomaso N., Hage J., et Zeitz G., 1975, *Coordination Human Services*, San Francisco: Jossey-Bass.

exigences environnementales, les accords collaboratifs entre les organisations sont considérés comme la meilleure solution.

Les recherches sur la coordination inter organisationnelle commencent à apparaître vers la fin des années 50 et le début des années 60. Les recherches empiriques sur la coordination commencent à émerger plus tard en 1960 principalement sous la forme d’études de cas. Celles-ci offrent une opportunité de donner des informations sur les processus de coordination, de refléter les problèmes rencontrés ainsi que les solutions pour éviter des erreurs. Les travaux pionniers sont les études d’Aiken et Hage (1968) sur les joint-ventures. Les modèles de coordination commencent à apparaître dans les années 70 (Warren 1970, Marrett 1971, Van de Ven 1976, Whetten 1977). Le milieu des années 70 voit apparaître les enquêtes sur les conséquences de la coordination (Rogers 1974, Paulson 1976, Hall *et al.* 1977, Van de Ven *et al.* 1979, Whetten et Aldrich 1979). Les champs de recherche progressent de la simple collaboration à la mise en place de la coordination. Celle-ci trouve de plus en plus son importance dans l’organisation car la « mise en ordre »<sup>258</sup> des actions lui permet de « s’adapter avec l’environnement ou de maximaliser la réalisation des objectifs » (Yep 1974)<sup>259</sup>. Mais que signifie exactement la coordination dans la relation inter organisationnelle ?

## 1.1. Définition

« Si vous ne savez pas qu’est ce qu’est la coordination, ce n’est pas parce qu’il n’y a pas de définition, mais parce qu’il y a trop de définitions différentes » (Alexander 1995). Mulford et Rogers (1982) nous fournissent trois raisons pour expliquer le manque de cohérence dans les définitions :

- la coordination signifie différentes choses pour différentes personnes ;
- Les processus de coordination sont accomplis à travers des stratégies distinctes ;
- Le nombre des éléments nécessaires pour la coordination est important.

---

<sup>258</sup> La coordination signifie “mise en ordre” ou “ordination” en latin.

<sup>259</sup> Yep B., 1974, *An Elaboration of the Concept of Coordination in Interorganizational Research*, Ames, IA: Iowa State University.

En effet, les définitions de la coordination sont abondantes. D'après Alexander (1995), la coordination inter organisationnelle peut être considérée comme un processus, une structure, une décision, une relation ou une action. Cela dépend du point de vue de chacun et de la situation. Dans le cadre de notre thèse, nous retenons la définition de White (1974) qui définit la coordination inter organisationnelle comme : « *le processus par lequel deux ou plusieurs organisations créent et/ou utilisent les règles de décisions pré-établies pour traiter collectivement leur tâche* ».

Le choix de cette définition est justifié pour deux raisons :

- elle met l'accent sur les règles de décision. En effet, l'aspect fondamental de la relation inter organisationnelle est la prise de décision (Mulford et Rogers 1982). La prise de décision inter organisationnelle est définie par White comme le processus par lequel les organisations essaient de réaliser leurs propres objectifs sous les contraintes imposées par leurs propres organisations et par leurs situations organisationnelles spécifiques dont elles n'ont pas le contrôle. Dans toutes les recherches de White, la prise de décision possède une dimension commune : le contrôle et l'allocation des ressources dans l'environnement inter organisationnel ;
- la coordination est vue comme un processus. Anderson et Narus (1991)<sup>260</sup> insistent aussi sur cette idée. Ces auteurs définissent la relation inter organisationnelle comme « *un processus dans lequel deux organisations forment au cours du temps des liens puissants et étendus, de type social, économique, de service et technique, dans le but de réduire les coûts et/ou d'augmenter la valeur reçue et ainsi d'en tirer un bénéfice mutuel* ».

## **1.2. Coordination ou Coopération**

La coordination est fréquemment confondue avec la coopération (Black et Kase 1963, O'Toole *et al.* 1972, Warren *et al.* 1974, Aiken *et al.* 1975). Ces deux formes diffèrent en fonction des règles de décision, du degré de formalisation, du type d'objectifs fixées, de la quantité des ressources impliquées, de la menace vis-à-vis de l'autonomie et des implications dans les liens horizontaux et verticaux.

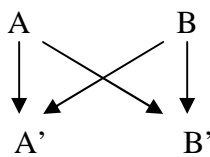
---

<sup>260</sup> Anderson J.C et Narus J.A., 1991, "Partnering as a focused market strategy", *California Management Review*, vol.33, n°3, pp.95-111.

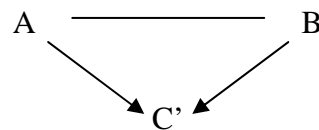
Morris (1963)<sup>261</sup> et Davidson (1976)<sup>262</sup> constatent que la coordination est souvent plus formelle que la coopération. La coordination nécessite des accords contractuels avec des objectifs et des tâches bien définis. Tandis que la coopération implique des décisions interdépendantes (Thomson 1967 et Mott 1968<sup>263</sup>) et des objectifs, les tâches ne sont pas clairement délimitées (Lindblom 1965)<sup>264</sup>.

Schermerhorn (1975)<sup>265</sup> tente d’identifier les caractéristiques de la coordination pour séparer celle-ci d’autres processus. Les buts de la coopération et de la coordination sont différents. La coopération est définie par cet auteur comme « *des relations délibérées entre les organisations autonomes pour accomplir les buts individuels* ». Dans la coordination, les décisions et/ ou les actions communes résultent des buts communs qui peuvent être différents des buts initiaux sélectionnés.

Buts de la coopération



Buts de la coordination



**Figure 47 : La différence entre la coopération et la coordination, Schermerhorn (1975)**

D’après White (1974), les liens entre les organisations résultant de coopérations sont temporaires et non formalisés. Ils ont moins d’effet permanent sur la structure verticale et horizontale d’une communauté.

---

<sup>261</sup> Moris R., 1963, “Basis Factors in Planning for the Coordination of Health Services”, *American Journal of Public Health*, n°53, p.59-72.

<sup>262</sup> Davidson S.M., 1976, “Planning and Coordination of Social Service in Multiorganizational Contexts”, *Social Service Review*, n°50, p.117-154.

<sup>263</sup> Mott Basil J.F., 1968, *Anatomy of a Coordinating Council: Implications for Planning*, Pittsburgh: University of Pittsburgh Press.

<sup>264</sup> Lindblom C.E., 1965, *The Intelligence of Democracy*, New York: The free Press.

<sup>265</sup> Schermerhorn J.R., 1975, “Determinants of Interorganizational Cooperation”, *Academy of Management Journal*, n°18, p.846-902.

La coordination nécessite l'implication des personnes se trouvant aux niveaux hiérarchiques élevés en raison de leur pouvoir de décision. Par contre, la coopération implique plutôt les personnes situées à un niveau inférieur dans la hiérarchie. Les efforts coopératifs sont relativement temporaires et arbitraires ; ils nécessitent moins de ressources. Les efforts de coordination, au contraire, sont plus permanents ; ils requièrent un comité plus large avec plus de ressources organisationnelles.

Enfin, Aiken et Hage (1968) constatent que la crainte de perte d'autonomie est le premier frein dans le choix d'un type de coordination comme le joint-venture. Les décisions communes sont relativement menaçantes pour l'autonomie organisationnelle. Il faut reconnaître que les organisations tentent de maintenir leur pouvoir et d'adopter des stratégies organisationnelles qui affectent le moins possible leur autonomie.

Nous synthétisons la différence entre la coordination et la coopération dans le tableau suivant :

<b>Critères</b>	<b>Coopération</b>	<b>Coordination</b>
Règles et formalités	Pas de règles formelles	Règles formelles
Buts et activités accentués	Individuels	Communs
Implications dans les liens horizontaux et verticaux	Pas d'implication sauf cas de l'accord	Liens verticaux et horizontaux peuvent être affectés
Ressources du personnel impliquées	Relativement peu – membres de rang inférieur dans la hiérarchie	Beaucoup – membres de rang supérieur dans la hiérarchie
Menace à l'autonomie	Peu	Beaucoup

**Tableau 36 : La différence entre la coopération et la coordination**

Dans le cadre de l'externalisation, nous parlons plutôt de la coordination. En effet, l'externalisation repose sur des règles formalisées par un contrat. Cette opération, considérée comme stratégique, implique non seulement la direction de l'entreprise mais également les salariés de l'entreprise et de son prestataire. Ainsi la question essentielle est-elle de trouver les mécanismes de coordination permettant aux deux parties d'atteindre les buts communs. En nous appuyant sur les trois approches de la relation inter organisationnelle, nous développons

maintenant les trois facteurs déterminants de la coordination : la transaction, la ressource et la relation.

## 2. La transaction

Selon Williamson (1974), les attributs de la transaction comprennent : la spécificité d’actif, l’incertitude et la fréquence. Ces éléments ont été développés dans la première partie pour démontrer l’apport de cette théorie à la décision d’externalisation de la fonction comptable (chapitre 3 – section 1.2). Ils sont également utilisés dans de nombreux travaux sur la gestion de l’externalisation : Bathélémy et Donada (2007), Leiblein (2003)<sup>266</sup>, Heide et Stump (1995)<sup>267</sup>, Nidumolu (1995)<sup>268</sup>, Norordewier (1990).

- La spécificité des actifs comprend : la spécificité physique, la spécificité humaine et la spécificité de site ;
- L’incertitude concerne les changements technologiques et réglementaires ;
- La fréquence fait référence au volume des transactions.

Dans sa recherche sur l’externalisation, Loh (1993)<sup>269</sup> a classé la spécificité technologique et la spécificité technique dans la spécificité physique. Dans le cadre de la fonction comptable, ces deux éléments sont fortement liés à des incertitudes technologiques et réglementaires. Celles-ci correspondent à l’adoption de nouveaux standards, de nouvelles fonctionnalités, à l’obsolescence des logiciels, à l’application de nouvelles normes... (Kim et Chung 2003). Nous pouvons observer la spécificité physique et l’incertitude au travers des informations comptables fournies, des logiciels, des programmes utilisés.

D’après Williamson (1974), parmi les autres spécificités, la spécificité humaine est la plus importante composante dans les industries à haute technologie et dans le secteur des services.

---

<sup>266</sup> Leiblein M., 2003, « The choice of gouvernance form and performance: Predictions from transaction cost, resource-based and real options theories », *Journal of Management*, vol 29, n°6, 2003, pp. 937-961.

<sup>267</sup> Heide J.B., et Stump R.L., 1995, “Performance Implications of Buyer-Supplier Relationship in Industrial Markets: A Transaction Cost Explanation”, *Journal of Business Review*, n°32, pp.57-66.

<sup>268</sup> Nidumolu S.R., “The Effect of Coordination and Uncertainty on Software Project Performance: Residual Performance Risk as an Intervening Variable”, *Information Systems Research*, n°6, volume 3, pp.191-219.

<sup>269</sup> Loh L., and Venkatraman N., 1993, “Determinants of Information Technology Outsourcing: A Cross-Sectional Analysis”, *Journal of Management Information Systems*, vol.9, n°1, pp.7-24.

---

Les attributs de la transaction comptable peuvent être présentés avec le schéma suivant :

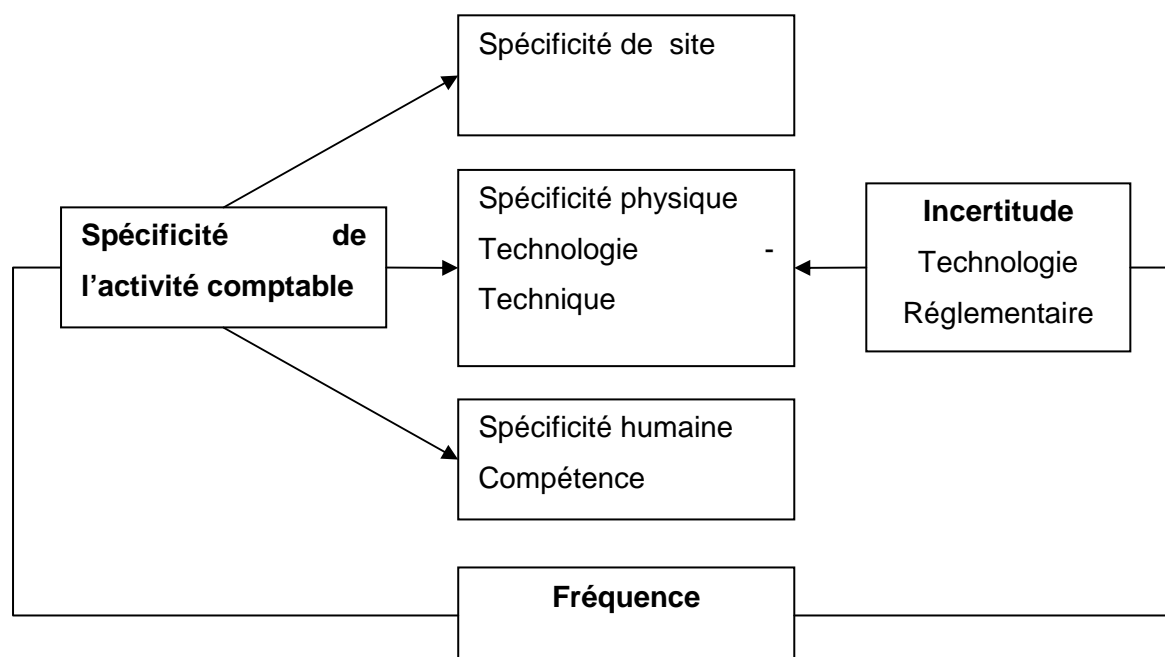


Figure 48 : Les attributs de la transaction comptable

La décision d'externalisation crée une forme hybride basée sur l'efficacité de la transaction. En fonction des attributs de la transaction, l'entreprise adopte des mécanismes de coordination différents. En se basant sur l'approche transactionnelle, notre troisième proposition sera comme suit :

**Proposition 2a :** La réussite de l'externalisation de la fonction comptable dépend de la gestion des transactions dont la spécificité est l'élément essentiel.

Cependant, la relation inter organisationnelle implique des échanges en termes de transaction mais aussi de ressources. Il est intéressant maintenant d'éclairer ce concept dans le cadre de la gestion de l'externalisation de la fonction comptable.

### 3. La ressource

Reid (1975) conceptualise la coordination comme « un échange de ressources entre les organisations ». L'échange peut inclure le transfert ou l'usage des ressources vers une autre

organisation pour répondre aux objectifs. Levine et White (1961) considèrent l’échange comme « *une activité volontaire entre deux ou plusieurs organisations dont les conséquences sont anticipées pour réaliser leur buts et leurs objectifs* » et la coordination comme le lien entre les ressources et les processus pour réaliser les objectifs souhaités (Jenning 1994)<sup>270</sup>.

Selon l’approche de la dépendance, les ressources sont les suivantes : les matières premières, le travail, le capital, les équipements, les compétences et les débouchés (Hatch 1997). Parmi ces éléments, les compétences sont considérées comme la principale ressource dans le domaine des services (Aiken *et al.* 1975)<sup>271</sup>.

Les compétences sont des systèmes générés par l’action et considérées comme des stocks de ressources s’épuisant à l’usage. « *Elles se construisent et s’enrichissent par apprentissage. C’est l’accumulation d’actifs techniques et de savoirs individuels et collectifs qui génèrent les compétences* » (Warnier 2005)<sup>272</sup>. Dans le cadre de la gestion de l’externalisation de la fonction comptable, les compétences peuvent être comprises comme la maîtrise des connaissances techniques. Elles se développent par l’apprentissage et se renforcent par utilisation. Pendant la phase de mise en place, les compétences se manifestent à travers la formation, l’échange ou l’intégration des savoirs-faires entre l’entreprise et le prestataire. Pendant la phase de pilotage et de suivi, les compétences se développent, s’accumulent jusqu’à devenir routinières. Cependant, les compétences ne sont pas faciles à observer (Makadok 2001)<sup>273</sup>. Dans l’étude empirique, elles seront appréhendées au travers du résultat des tâches fournies par les individus concernés et le résultat de la coordination des tâches (Helfat et Peteraf 2003)<sup>274</sup>.

L’externalisation, notamment dans le cas de transfert des ressources, introduit une dépendance de ressources entre l’entreprise et le prestataire. En nous appuyant sur l’approche de la dépendance des ressources, nous formulons la quatrième proposition :

---

<sup>270</sup> Jennings E.T., 1994, “Building Bridges in the Intergovernmental Arena : Coordinating Employment and Training Programs in the American States”, *Public Administration Review*, n°54, vol.1, p.52-60.

<sup>271</sup> Aiken M., Dewar R., Di’Tomaso N., Hage J., et Zeitz G., 1975, *Coordination Human Services*, San Francisco: Jossey-Bass.

<sup>272</sup> Warnier V., 2005, « La constitution des compétences stratégiques : le cas de l’industrie de la dentelle haut de gamme », *thèse de doctorat*, IAE - Université des Sciences et Technologies de Lille.

<sup>273</sup> Makadok R., 2001, “Toward a synthesis of ressource-based and dynamic capability views of rent creation”, *Strategic Management Journal*, vol.22, n°5, pp.387-402.

<sup>274</sup> Helfat C.E., Peteraf M.A., 2003, “The dynamic resource-based view : Capability lifecycles”, *Strategic Management Journal*, p.997-1010.



**Proposition 2b :** Parmi les différentes ressources, les compétences sont le facteur clés de succès de l'externalisation.

En dehors de la gestion des transactions et des ressources, la gestion de la relation peut aussi jouer un rôle essentiel dans la réussite de l'externalisation.

## 4. La relation

S'inspirant des travaux de Mer-Kooistra et Vosselman (2000) et de Barthélemy (2007), nous distinguons deux types de gestion de la relation d'externalisation :

- le contrôle ;
- la confiance.

### 4.1. La gestion par le contrôle

Le contrôle est « *la première façon pour une entreprise externalisatrice d'influencer les actions d'un prestataire ou fournisseur dans le sens de ses attentes* » (Barthélémy 2007). Le contrôle est défini comme « *toute influence créatrice d'ordre, c'est-à-dire d'une certaine régularité* » (Chiapello 1996)<sup>275</sup>. Le choix des modes de coordination dépend de la stratégie de contrôle mise en œuvre.

Il existe trois types de contrôle selon la théorie des coûts de transaction (marché et firme) et l'approche sociale (confiance) :

- le contrôle par le marché ;
- le contrôle bureaucratique ;
- le contrôle par la confiance.

Chiapello (1996) détaille les trois types de contrôle avec ses caractéristiques ainsi que les grands auteurs dans ce domaine.

---

<sup>275</sup> Chiapello E., 1996, « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 2, vol.2, septembre, p.51-74.

Type de contrôle	Objet du contrôle	Type de pilotage	Mécanisme de contrôle	Acteur principal
Contrôle par le marché	Résultat	Contrôle des outputs (Child 1984) <sup>276</sup>	Incitations Standardisation des résultats, règlements et procédures (Mintberg 1982 <sup>277</sup> , Fiol et Jouault 1991 <sup>278</sup> )	L’entreprise et le prestataire
Contrôle bureaucratique	Comportement (Ouchi 1979) <sup>279</sup> et résultat	Contrôle personnel centralisé (Child, 1984)	Supervision directe (Mintberg 1982), organisation formelle, hiérarchie (Ouchi 1979, Bouquin 2008 <sup>280</sup> )	L’entreprise
Contrôle par la confiance	Caractéristique du personnel (Merchant 1982) <sup>281</sup> Culture	Contrôle culturel (Lebas et Weigenstein 1986) <sup>282</sup>	Standardisation des normes et des qualifications (Mintberg 1982)	Auto contrôle du prestataire

Tableau 37 : Les différents types de contrôle d’après Chiapello (1996)

Le contrôle par le marché au sens strict est défini comme la mise en concurrence par les prix ; il est souvent régi par la loi de l’offre et de la demande. Dans le cadre de l’externalisation, ce type de contrôle correspond à la phase de sélection du prestataire par un appel d’offre. Au sens large, le contrôle par le marché repose sur la surveillance et la sanction avec une standardisation des résultats. Mais lorsque les transactions deviennent complexes, ce type de

<sup>276</sup> Child J., 1984, *Organization, A Guide to Problems and Practice*, London, Paul Chapman publishing Ltd, 2e édition, 309p.

<sup>277</sup> Mintzberg H., 1982, *Structure et dynamique des organisations*, Paris, Editions d’Organisation, 434p, traduit de l’américain (première édition américaine : 1989).

<sup>278</sup> Fiol M., Jouault P., 1991, “Pour un contrôle de direction », *Revue Française de Gestion*, janvier-février, p.82-90.

<sup>279</sup> Ouchi W.G., 1979, “A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms”, in *Management Science*, vol. 25, n°9, septembre, pp.833-848.

<sup>280</sup> Bouquin H., 2008, *Le contrôle de gestion*, Paris, PUF, 8e édition, 526p.

<sup>281</sup> Merchant K.A., 1982, “The Control Function of Management”, *Sloan Management Review*, summer, pp.43-55.

<sup>282</sup> Lebas M. et Weigenstein J., 1986, « Management control: The roles of rules, market and culture », *Journal of Management Studies*, n°23, May.

contrôle s'avère inefficace (Ouchi 1980)<sup>283</sup>. Concrètement, lorsque l'entreprise et le prestataire sont interchangeables, la possibilité de mise en concurrence est limitée et il est préférable de gérer l'externalisation par une relation hiérarchique, c'est-à-dire par le contrôle bureaucratique.

Le contrôle bureaucratique (ou contrôle par les comportements) se manifeste par deux types de pilotage : direct et indirect avec une évaluation formelle des processus de création de valeur. Le pilotage direct découle de l'autorité des supérieurs hiérarchiques. Cependant, ce type de pilotage direct n'assure qu'une coordination partielle (Salais 1989). L'entreprise recourt en général au pilotage indirect grâce à des instruments tels que les routines, les procédures justifiées, voire d'autres outils de mesure de la performance. Dans le cadre de l'externalisation, ce type de contrôle se manifeste pendant la phase de mise en place et de pilotage sous forme d'un contrat détaillé, de grilles d'évaluation, de reporting ou d'audit (Meer-Kooistra et Vosselman 2000).

Le dernier type de contrôle se base sur la confiance. Il s'agit de l'engagement moral ou d'une anticipation de la satisfaction des attentes. La confiance est perçue soit comme le résultat de la relation instaurée entre deux parties, soit comme la condition indispensable à la réalisation de la prestation. Le contrôle par la confiance utilise les mécanismes de coordination informels comme les valeurs partagées, les liens sociaux, le contexte historique et la culture (Macneil 1980)<sup>284</sup>. Dans le cadre d'une externalisation de la fonction comptable, la confiance de l'entreprise envers le prestataire peut être acquise avant la décision grâce au réseau professionnel, à la réputation ou l'amitié. La confiance permet d'avoir une flexibilité dans la rédaction du contrat. Avec le temps et l'expérience vécue, la confiance peut se renforcer.

Les mécanismes de coordination par le contrôle selon les trois phases de l'externalisation sont récapitulés comme suit :

---

<sup>283</sup> Ouchi W.G., 1980, "Markets, Bureaucracies and Clans", *Administrative Science Quarterly*, vol.25, mars, pp.129-141.

<sup>284</sup> Macneil I.R., 1980, *The new social contract*, New Haven, CT: Yale University Press.

<b>Phase</b>	<b>Décision</b>	<b>Mise en place</b>	<b>Suivi et pilotage</b>
<b>Contrôle du marché</b>	Appel d’offres	Contrat non détaillé, paiement basé sur les activités standardisées	Périodique
<b>Contrôle bureaucratique</b>	Présélection des prestataires potentiels	Contrat détaillé, paiement basé sur les activités réelles	Supervision, mesure de performance et évaluation, intervention directe
<b>Contrôle par la confiance</b>	Amitié, réputation	Flexibilité du contrat	Consultation personnelle, développement des confiances basées sur la compétence et sur l’expérience.

**Tableau 38 : Les modèles de contrôle dans la relation inter firmes, inspiré de l’étude Meer-Kooistra et Vosselman (2000)**

D’après Mer-Kooistra et Vosselman (2000), en fonction des caractéristiques de la relation transactionnelle, nous pouvons adopter tel ou tel type de contrôle. Le contrôle par le marché convient aux transactions mesurables, répétitives et ayant une spécificité d’actif faible. Le contrôle bureaucratique convient aux transactions moyennement mesurables, répétitives avec des caractères plus ou moins spécifiques. Le contrôle par la confiance est conseillé pour des actifs très spécifiques, difficilement mesurables.

Barthélémy (2007) ajoute le besoin de flexibilité. L’auteur explique que la gestion par la confiance ou par normes relationnelles est particulièrement adaptée lorsque l’entreprise a un grand besoin de flexibilité car ces mécanismes de coordination permettent de dépasser les limites inhérentes au contrôle formel bureaucratique ou de marché.

Nous synthétisons les types de contrôle selon les caractéristiques des transactions et des ressources dans le tableau suivant :

Type de contrôle	Transaction		Ressources	
	<i>Spécificité actif – Répétition + Incertitude -</i>	<i>Spécificité actif + Répétition – Incertitude +</i>	<i>Intégration -</i>	<i>Intégration +</i>
Marché	X		X	
Bureaucratique		X		X
Confiance		X		X

**Tableau 39 : Le type de contrôle selon la transaction et les ressources, adapté de Barthélémy (2007)**

## 4.2. La gestion par la confiance

La recherche sur la confiance a commencé dans le domaine de la psychologie avec les travaux de Deutsch (1958), Rotter (1967), Cook et Wall (1980), Clark (1993)... Dans le domaine économique, la confiance est souvent évoquée comme l'un des déterminants de la structure de gouvernance. Ross (1996), Calton (1998), Mothe (1999)... ont tenté de dresser des états de la littérature sur la confiance afin d'en esquisser une définition. Cependant, la notion de confiance est complexe car elle est « incommensurable » et comprend de nombreuses représentations. Les termes qui lui sont rattachés sont : la disponibilité, l'intégrité, la loyauté (Butler 1991), le bon vouloir, l'équité, l'opportunisme (Sako 1998), ou plus généralement la confirmation de promesse, la réceptivité, la compétence, la cohérence ou la discrétion...

La recherche sur la confiance dans la relation inter organisationnelle est apparue dans les années 80 (Mothe 1999) et a pris de l'ampleur à partir des années 90 avec les travaux de Ring et Van de Ven (1992), Mayer *et al.* (1995), Hosmer (1995), Ring (1996), Das *et al.* (2001). La plupart des chercheurs ont utilisé la méthode qualitative (étude de cas) pour étudier la confiance. Celle-ci est analysée au niveau institutionnel à travers des variables telles que la culture, les normes sociales, ou au niveau transactionnel à travers des variables telles que le pouvoir, la structure de gouvernance, la contrainte cognitive...

Cependant, il n'existe pas de théorie dominante de la confiance. Les chercheurs ont souvent opté pour la théorie des coûts de transaction en la contournant et en rejetant l'hypothèse de l'opportunisme de Williamson (1993).

La confiance est considérée comme l’un des facteurs qui favorise la relation inter organisationnelle (Sako 1998, Mothe 1999). Dans le cadre de la gestion de l’externalisation, nous étudions trois types de confiance selon trois sources différentes (Sako 1992)<sup>285</sup> :

- la confiance contractuelle ;
- la confiance basée sur la réputation ;
- la confiance basée sur l’expérience.

La confiance contractuelle est basée sur le respect du contrat et des obligations. Ce type de confiance ressemble au mécanisme de contrôle par le marché qui se base sur l’honnêteté, la conformité aux standards moraux avec des sanctions en cas de négligences. « *Les individus doivent faire ce qu’ils disent non seulement en raison des punitions mais aussi des récompenses potentielles* » (Lewicki et Bunker 1996)<sup>286</sup>. Les engagements écrits ou oraux permettent de réduire le comportement opportuniste. Plus la confiance contractuelle est importante, moins il y a de risque d’opportunisme (Neu 1991)<sup>287</sup>.

Le deuxième type de confiance est obtenu grâce à la réputation (Kreps et Wilson 1982<sup>288</sup>, Weigelt et Camerer 1988<sup>289</sup>). Il implique l’absence de comportement opportuniste. La confiance basée sur la réputation est relative à l’attente selon laquelle le prestataire assurera son rôle. Cette confiance est basée sur la compétence technique et le management au travers de standards professionnels que l’entreprise a pu développer auparavant au vu de la qualité des prestations fournies aux autres entreprises. Dans le cadre de l’externalisation de la fonction comptable, l’Ordre des experts comptables joue un rôle essentiel dans la notoriété du prestataire. L’entreprise peut acquérir cette confiance grâce à l’achat des compétences existantes du prestataire ou à l’investissement de celui-ci dans le développement du projet d’externalisation.

---

<sup>285</sup> Sako M., 1992, *Prices, quality and trust: Inter-firm relationships in Britain and Japan*. Cambridge: Cambridge University Press.

<sup>286</sup> Lewicki R.J. et Bunker B.B., 1996, *Developing and maintaining trust in work relationship*, in Kramer R.M., Tyler M. Kramer, *Trust in organizations: frontiers of theory and research*, pp.115-139, Thousand Oaks, CA:Sages Publications.

<sup>287</sup> Neu D., 1991, “Trust, contracting and the prospectus process”, *Accounting, Organizations and Society*, n°16, p.243-256.

<sup>288</sup> Kreps D., Wilson R., 1982, “Reputation and imperfect information”, *Journal of Economic Theory*, n°27, pp.253-279.

<sup>289</sup> Weigelt K., Camerer C., 1988, “Reputation and corporate strategic: A review of recent theory and applications”, *Strategic Management Journal*, n°9, vol.5, pp.443-454.

Le troisième type de confiance s'appelle « goodwill trust » (Dore 1983<sup>290</sup>, Bradach and Eccles 1989<sup>291</sup>, Sako 1991<sup>292</sup>) ou la confiance basée sur l'expérience. « *La clé pour comprendre ce type de confiance est qu'il n'y a pas de promesses explicites comme dans le cas de la confiance contractuelle, ni de standards professionnels fixés à atteindre, comme dans le cas de la confiance de compétences*<sup>293</sup> » (Mothe 1999). Cette confiance provient de l'expérience que l'entreprise a acquise auprès de son partenaire et se construit suite à des interactions et des échanges entre partenaires. Ils s'engagent à exploiter de nouvelles opportunités qui dépassent ce qui a été explicitement promis (Sako 1998). Dans le cadre de l'externalisation, il s'agit de la confiance de l'entreprise envers le prestataire qui s'engage à améliorer ses prestations déjà évaluées formellement. Ce type de confiance ne nécessite pas vraiment de contrôle car elle implique le respect absolu du prestataire envers des décisions ou des actions (Gambetta 1988)<sup>294</sup>.

D'après Sako (1992), la confiance évolue de la confiance contractuelle à la confiance basée sur l'expérience. Suivant les processus de l'externalisation, l'évolution de la confiance peut être résumée dans le tableau à la page suivante :

---

<sup>290</sup> Dore R., 1983, "Goodwill and spirit of market capitalism", *British Journal of Sociology*, n°34, vol.4, pp.459-482.

<sup>291</sup> Bradach J.L, Eccles R., 1989, "Markets versus hierarchies: From ideal types to plural forms", *Annual Review of Sociology*, n°15, pp.97-118.

<sup>292</sup> Sako M., 1991, "The role of "Trust" in Japanese buyer-supplier relationships", *Ricerche Economiche*, n°45, vol.2, pp.449-474.

<sup>293</sup> ou confiance basée sur la réputation

<sup>294</sup> Gambetta D., 1988, Can we trust trust? In D. Gambetta, *Trust, making and breaking cooperative relations*, Oxford: Basil Blackwell.

Phases	Avant décision et décision	Mise en place	Suivi et pilotage
<b>Mécanisme de coordination dominant</b>			<b>Apprentissage</b>
		<b>Intégration</b>	Intégration
	<b>Contrôle du marché</b>	Contrôle bureaucratique	Contrôle par confiance

**Tableau 40 : L'évolution de la confiance dans les processus de l'externalisation**

L’externalisation de la fonction comptable crée une relation contractuelle entre l’entreprise et le prestataire. En nous appuyant sur la gestion par le contrôle et par la confiance et l’approche de l’échange relationnel, nous formulons notre cinquième proposition :

**Proposition 2c :** La confiance basée sur l’expérience garantit la réussite de l’externalisation plus que la confiance contractuelle et la confiance basée sur la réputation.

Nos trois propositions supposent que la gestion des transactions, des ressources et de relation joue un rôle déterminant dans la réussite de l’externalisation de la fonction comptable.

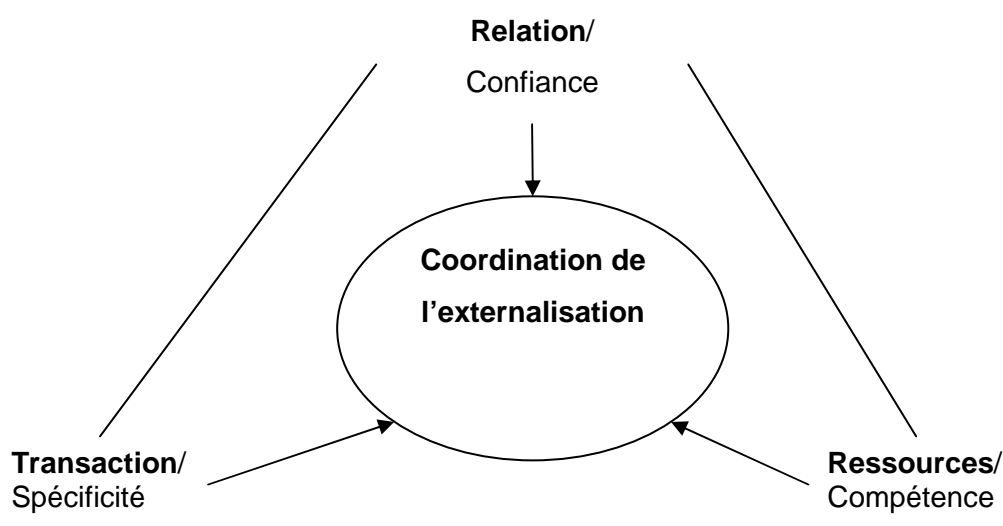


## Conclusion

La revue de la littérature relative à la relation inter organisationnelle (section 1) et l'analyse des mécanismes de coordination (section 2) nous ont permis de formuler nos trois propositions. Elles proposent trois facteurs qui garantissent la réussite de l'externalisation de la fonction comptable : la gestion de la spécificité des transactions, les compétences et la confiance basée sur l'expérience. Ces trois propositions s'articulent autour de trois visions associées à trois courants théoriques de la relation inter organisationnelle : l'approche transactionnelle, l'approche basée sur les ressources et l'approche de l'échange relationnel.

- La gestion des transactions reflète la gestion des informations comptables, des logiciels (spécificité physique), de la répartition des tâches, du planning de travail (fréquence) et du lieu de la réalisation des activités externalisées (spécificité de site) ;
- La gestion des ressources se base principalement sur la gestion des compétences (spécificité humaine) ;
- La gestion de la relation se manifeste dans l'évolution de la confiance de l'entreprise vis-à-vis de son prestataire.

Nous supposons que la réussite ou l'échec d'une externalisation dépend de la coordination de ces trois facteurs. Un déséquilibre entre ces trois facteurs conduit à un échec de l'externalisation. Ainsi, notre cadre d'analyse de la coordination des processus d'une externalisation de la fonction comptable peut se présenter comme suit :



**Figure 49 : Le modèle de la gestion des processus d'externalisation**

Avant de tester les propositions, nous exposons notre démarche méthodologique.

## Chapitre 4 : La méthodologie

Dans ce chapitre, nous expliquons nos démarches méthodologiques en justifiant le choix de l’approche processuelle pour étudier les processus post-décisionnels et le choix de l’interface pour analyser chaque processus.

### Section 1. L’approche processuelle

Depuis une quinzaine d’années, nous constatons le développement des recherches utilisant la méthode processuelle. « *La recherche sur le processus permet d’identifier des caractéristiques qui expliquent comment une firme passe d’une catégorie à une autre* » (Langley et Truax 1994)<sup>295</sup>. En effet, d’après Langley 1997<sup>296</sup>, 1999<sup>297</sup>, Pettigrew, Woodman et Cameron 2001<sup>298</sup>, Van de Ven et Poole 2005<sup>299</sup>, il s’agit d’une méthodologie pertinente pour étudier les phénomènes dynamiques comme le changement stratégique, l’innovation, l’apprentissage. « *Au cours de la présente décennie, on a redécouvert la nature essentiellement dynamique et processuelle des phénomènes stratégiques. Nous observons donc chez les chercheurs en gestion stratégique un intérêt croissant pour les études qualitatives visant à mieux comprendre les processus organisationnels tels que la formation de la stratégie, l’apprentissage, la globalisation, l’innovation et la prise de décision* » (Langley 1997). Selon l’auteur, la méthode processuelle permet d’appréhender les causalités multiples, les boucles et rétroactions au sein d’un même contexte (Langley 1999). En effet, le fait de décrire une entreprise à partir de ses processus est considéré comme un moyen de

---

<sup>295</sup> Langley A., Truax J., 1994, « A process study of new technology adoption in smaller manufacturing firms », *Journal of Management Studies*, n°31, vol.5, September.

<sup>296</sup> Langley A., 1997, « L’étude des processus stratégiques : défis conceptuels et analytiques », *Management International*, vol.2, n°1, p.37-50.

<sup>297</sup> Langley A., 1999, “Strategies for theorizing from process data”, *Academy of Management Review*, vol.24, n°4, pp.691-710.

<sup>298</sup> Pettigrew A.M., Woodman R.W., Cameron K.S., 2001, “Studying Organizational Change and Development : Challenges for Future Research”, *Academy of Management Journal*, n°44, vol.44, pp.697-713.

<sup>299</sup> Van de Ven A., et Poole M.S., 2005, “Alternative Approaches for Studying Organizational Change”, *Organizational Studies*, n°26, vol.6, pp.1377-1404.

mettre en évidence des liens de causalité entre les activités des différents acteurs de l'entreprise. Cela permet de compenser l'inconvénient de l'approche « hiérarchique » de l'organigramme qui est souvent critiquée pour sa rigidité.

De nombreux auteurs ont étudié les processus organisationnels au moyen de différentes méthodes : Barley (1986) avec les processus d'adoption de la technologie par la méthode ethnographique, Leonard-Barton (1990) avec les processus de transfert et Pettigrew (1992), Johnson (1987), Child et Smith (1992) avec les processus de changement stratégique par la méthode longitudinale et comparative, Glick *et al.* (1990) avec les processus d'adoption d'un nouveau modèle organisationnel par l'analyse des événements historiques, Van de Ven et Poole (1990) avec les processus d'innovation en suivant les événements en temps réel. Face aux nombreux modèles de processus proposés par la littérature du management stratégique, Van de Ven (1992)<sup>300</sup> essaie de réduire la confusion en distinguant trois types de processus :

- le processus comme une logique qui explique la relation causale entre variables indépendantes et dépendantes ;
- le processus comme une catégorie de concepts ou de variables qui reflètent les actions des individus ou des organisations ;
- le processus comme une séquence des événements qui décrit comment les choses changent dans le temps.

La première définition correspond au modèle « input-process-output » qui est inspiré de la théorie des variances de Mohr (1982)<sup>301</sup>. L'auteur propose le modèle de variance qui se base sur les corrélations entre les groupes de variables et un résultat spécifique pour analyser les phénomènes organisationnels. L'objectif de cette approche est d'ouvrir « la boîte noire » pour expliquer la causalité entre input et output.

La deuxième définition considère le processus comme une catégorie de concepts, d'actions individuelles et organisationnelles telles que la fréquence de communication, les flux de tâches, les décisions, la formulation de la stratégie... Cependant cette approche de processus

---

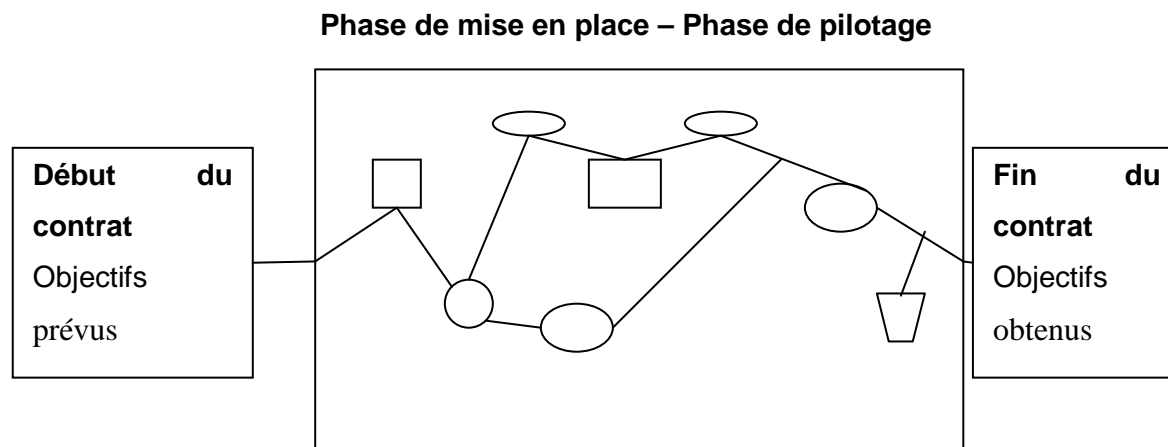
<sup>300</sup> Van de Ven A.H., 1992, "Suggestions for Studying Strategy Process: A research Note", *Strategic Management Journal*, vol.13, Special Issue: Strategy Process: Managing Corporate Self-Renewal (Summer), pp.169-191.

<sup>301</sup> Mohr L.B., 1982, *Explaining Organizational Behavior: The Limits and Possibilities of Theory and Research*, Jossey-Bass, San Francisco, CA.

ne correspond pas à l’objectif de notre recherche qui vise à comprendre et à expliquer les facteurs clés de succès de l’externalisation de la fonction comptable.

La troisième définition considère les processus sous forme d’une séquence d’événements ou d’activités qui décrivent comment les choses changent dans le temps. Contrairement aux deux précédents modèles qui mobilisent les éléments historiques, le troisième modèle nécessite une étude longitudinale systématique et une recherche en temps réel.

Parmi les trois approches de processus présentées ci-dessus, nous retenons la première et la troisième car elles correspondent mieux à notre objectif de recherche. En effet, le premier modèle « Input – Process – Output » développé par Langley (1999) et Van de Ven et Huber (1990)<sup>302</sup> nous permettra de comprendre ce qui conduit à la différence entre les objectifs prévus (input) et les objectifs obtenus (output) de chaque étape de l’externalisation de la fonction comptable (processus). Ces auteurs observent les conditions de départ (les variables dépendantes et indépendantes de Mohr 1982) et les résultats finaux (la causalité de Tsoukas 1989) et expliquent l’ordre temporaire des événements et des séquences (Abbott 1988).



**Figure 50 : L'analyse processuelle, inspirée de la théorie des processus de Langley (1999)**

Van de Ven et Huber (1990) insistent sur la pertinence de l’approche processuelle : « *Nous croyons que ces applications peuvent guider les futures recherches et mettent un pas en avant dans la compréhension des inputs, des processus et l’output de la variété de changement* »

---

<sup>302</sup> Van de Ven A., Huber C., 1990, “Longitudinal field research methods for studying processes for organizational change”, *Organizational Science*, n°1, pp.213-219.

*important de l'organisation* ». La troisième approche concerne en général une étude longitudinale. Elle a été développée par Pettigrew et son équipe (1990, 2001). Ces auteurs ont étudié en temps réel les processus de changements stratégiques et opérationnels dans différents secteurs industriels britanniques. Cette étude longitudinale et multi-cas semble donc la plus adaptée à une démarche comparative (Musca 2006<sup>303</sup>, Pettigrew 1990) car elle permet d'analyser de multiples facettes de changements aux différents niveaux verticaux et horizontaux ainsi que leurs interconnexions. Nous envisageons de comparer les différents cas afin de mieux comprendre la réussite et l'échec de l'externalisation de la fonction comptable à travers les processus.

Ainsi, dans un premier temps, nous déterminons les processus de la fonction comptable en nous interrogeant sur sa finalité (quelle est sa valeur ajoutée), ses activités (comment le processus se décompose-t-il en activités élémentaires), son début (comment le processus s'enchaîne-t-il à un fournisseur en amont), sa fin (à quel moment le processus se termine-t-il par la production d'une prestation à destination du client en aval).

Dans un deuxième temps, nous décomposons les processus d'externalisation de la fonction comptable selon le modèle séquentiel en trois phases : la décision, la mise en place et le pilotage. Nous réalisons des interviews avec des personnes qui jouent un rôle important dans les processus, selon le niveau étudié. Chaque interview dure environ 4 heures. Il est enregistré, transcrit et analysé. Pendant la première interview, nous utilisons un guide d'entretien dans le but de tracer les processus d'externalisation et de collecter des informations comparables pour chaque cas. Ensuite, il faut ajuster la collecte des données pour la deuxième phase (recherche inductive Eisenhardt 1989).

Cependant, avant d'aller sur le terrain, il nous paraît important pour un chercheur de choisir un outil d'analyse correspondant avec sa méthodologie. Le choix de l'interface dans l'analyse des processus nous permet d'analyser un nombre important de variables pour chaque processus.

---

<sup>303</sup> Musca G., 2006, «Une stratégie de recherche processuelle: l'étude longitudinale de cas enchâssés », *Management*, n°9, vol.3, p.153-176.

## **Section 2. L’interface comme outil d’analyse**

En considérant l’interface comme le zone d’échanges entre les frontières des organisations, nous expliquons dans un premier temps pourquoi nous choisissons l’interface comme outil d’analyse. Dans un second temps, nous présentons notre démarche méthodologique.

### **1. Le choix de l’interface comme outil d’analyse de la relation inter organisationnelle**

Scott (1961)<sup>304</sup> décrit la théorie des organisations modernes comme une approche systémique. Sa critique est la suivante : les théoriciens néoclassiques ne prêtent pas une attention adéquate aux problèmes de la relation inter organisationnelle ou à l’intégration des activités. Seule l’approche systémique permet de comprendre l’organisation comme un système de variables dépendantes mutuellement. L’approche systémique reconnaît les organisations comme des systèmes ouverts. Selon les sociologues, quand deux organisations s’engagent dans une relation, elles créent un « système social » dans lequel les actions de chacune deviennent inter dépendantes (Levine et White 1961). La perspective des systèmes ouverts considère l’organisation comme une entité requérant l’échange avec son environnement afin de survivre (Scott 1987). A ce titre, Aldrich (1975) identifie deux flux d’échanges avec l’environnement - l’information et les ressources – qui présentent des problèmes d’incertitude que l’organisation doit gérer. En effet, les combinaisons de parties en relation d’interdépendance déterminent les caractéristiques des systèmes. D’après Wiener (1962), « *les organisations devraient être considérées en tant que systèmes où il existe une interdépendance entre les parties distinctes mais dans lesquelles l’interdépendance existe à des degrés différents* ». De nombreux théoriciens considèrent que l’approche systémique est une source importante d’idées pour améliorer la conception des organisations (Johnson, Kast et Rosenzweig 1964). Ces auteurs ne cherchent pas simplement à décrire l’organisation mais aussi à la comprendre à travers une perspective managériale.

---

<sup>304</sup> Scott W.S., « Organization Theory : An Overview and an Appraisal » *Academy of Management Journal*, Avril, pp.7-26.

Aussi, l'approche processuelle est considérée comme une application de l'approche systémique. Le processus est défini comme un système d'activités ou un « *ensemble d'actions ou d'activités<sup>305</sup> interdépendantes dans le temps et dans l'espace quant à leurs coûts ou leurs conséquences et débouchant sur un résultat commun identifiable* » (Bouquin 2008)<sup>306</sup>. L'approche processuelle a été utilisée en stratégie par Michael Porter notamment sous le nom de « chaîne de valeur », articulation des activités dont dépend la pertinence de l'offre de l'entreprise et sa rentabilité. L'approche processuelle est notamment développée dans les activités logistiques où elle guide l'intégration des fournisseurs, fabricants, transporteurs et distributeurs (supply chain management). Elle constitue aussi le principe des progiciels de gestion intégrés ou ERP (Entreprise Ressource Planning). Ces progiciels permettent une vision intégrée en synchronisant les événements de la vie de l'entreprise avec les ressources de l'entreprise qui sont mobilisées, avec les flux comptables et les prévisions financières qui en résultent (Wagner 1999<sup>307</sup>, Lequeux 1999<sup>308</sup>).

Cependant, l'approche systémique et processuelle est confrontée à la complexité des systèmes et au danger de trop étendre les analogies basées sur l'opérationnalisation des systèmes complexes (Le Moigne 1973). Il nous faut un outil de recherche qui permette d'observer l'organisation comme un système ouvert et de faire le lien entre les processus. Cet outil est l'interface. Wren (1967) démontre la pertinence de l'interface comme outil de recherche pour étudier l'intégration des systèmes. L'analyse de l'interface contribue à la compréhension non seulement de la théorie des systèmes mais aussi à celle de l'évolution des relations inter organisationnelles. Dans le cadre de l'externalisation, l'interface est l'endroit où nous pouvons observer non seulement les liens entre les processus mais aussi les liens entre l'entreprise et son prestataire.

---

<sup>305</sup> Une activité est définie comme un ensemble des tâches complémentaires parce qu'ayant la même cause.

<sup>306</sup> Bouquin H., 2008, Le contrôle de gestion, Paris, PUF, 8e édition, 526p.

<sup>307</sup> Wagner R., 1999, La mise en œuvre d'un progiciel de gestion intégrée : le cas de SAP, Echanges, n° 133, mars, p. 48-50.

<sup>308</sup> Lequeux J.-L., 1999, Management avec les ERP, Paris, Edition d'Organisation.

## 2. La définition de l’interface et la démarche méthodologique

« *Personne n’a défini exactement le concept d’interface* » (Wren 1967). Les systèmes techniques identifient une interface homme – machine comme l’endroit où l’homme doit communiquer avec la machine et vice versa.

Etendu en pratique, le concept d’interface englobe les contacts entre les organisations. Il s’agit de la zone d’échanges entre les frontières des organisations (Wall et Adams 1974)<sup>309</sup>.

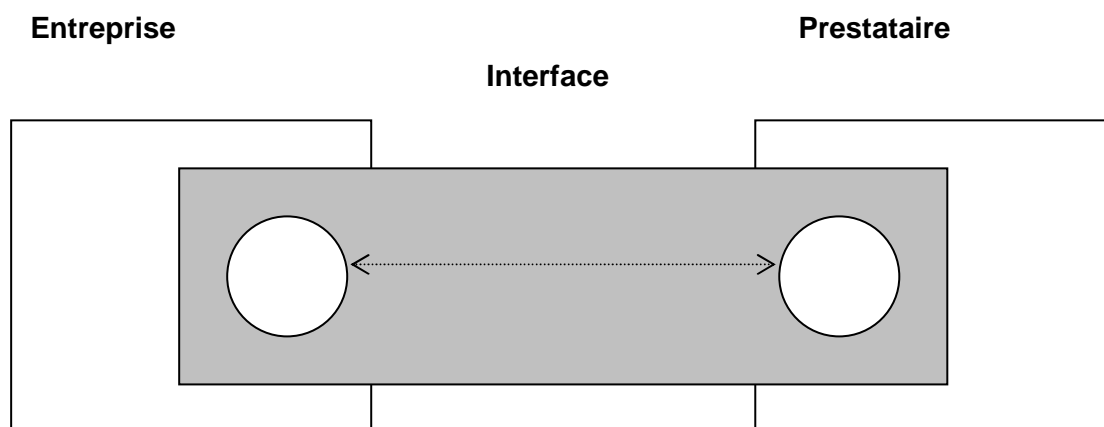


Figure 51 : Interface, adaptée au modèle de la frontière du système d’interaction de Wall et Adams (1974)

L’interface est créée quand le personnel, l’organisation, les systèmes ont besoin de se rencontrer. L’interface est le point de contact entre les organisations autonomes, néanmoins indépendantes mais en interaction pour coopérer et atteindre leur objectif. Evan (1966) propose le terme de « système d’organisation » ou d’organisation « focale » qui doit être étudiée à l’intérieur du réseau de ses interactions avec d’autres organisations dans son environnement. L’auteur n’utilise pas le terme d’interface mais suggère que les interactions dans le « système d’organisation » doivent être cartographiées par l’examen de « la frontière du personnel ». Autrement dit, l’interface permet de comprendre le « système

---

<sup>309</sup> Wall J.A. and Adams J.S., 1974, « Some Variables Affecting a Constituent’s Evaluations of and Behavior Toward a Boundary Role Occupant », *Organizational Behavior and Human Performance*, n°11, pp.390-480.



d'organisation » et les fonctions de « la frontière du personnel ». Elle clarifie le lien entre les relations « interfaciales » de l'entreprise et son environnement.

Quant à la relation inter organisationnelle, l'interface peut faciliter la compréhension de la relation entre les systèmes organisationnels et les sous-systèmes organisationnels. Chaque élément ou chaque sous-système à l'intérieur du système organisationnel doit être lié à d'autres éléments ; c'est le problème usuel de la coordination. Plus l'entreprise se développe, plus elle devient interdépendante. D'où l'importance de la théorie des organisations pour alimenter la recherche et la compréhension des problèmes d'interface. Plus le système se développe, plus ses interfaces changent. Les nouvelles relations sont établies et le lien du système doit réunir les nouveaux partenaires et les nouvelles structures.

Dans le cadre de notre recherche, nous distinguons trois types d'interface qui correspondent à notre modèle théorique :

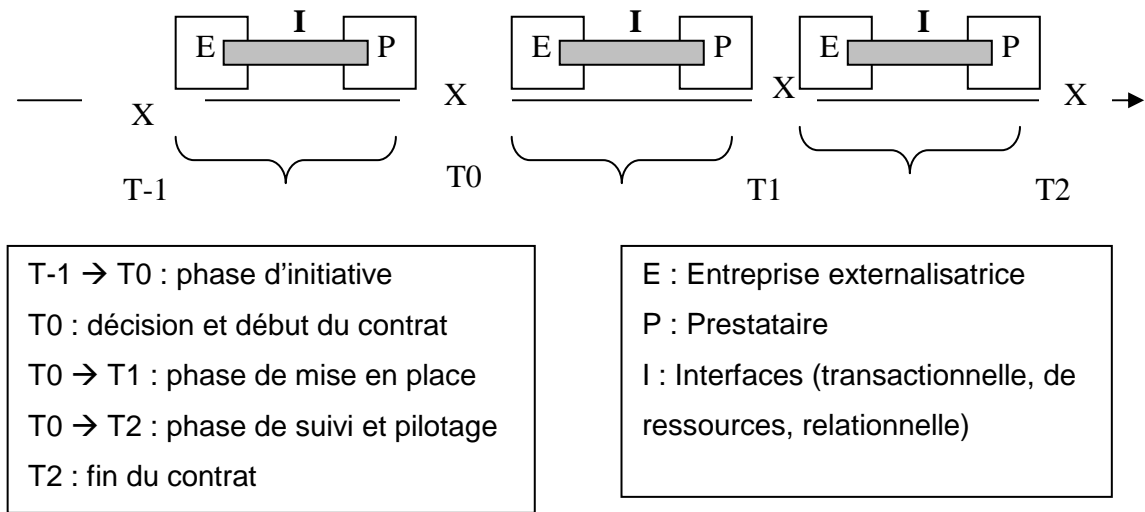
- l'interface transactionnelle ;
- l'interface de ressources ;
- l'interface relationnelle.

Chaque interface contient des éléments et des niveaux étudiés différents.

<b>Interface</b>	<b>Eléments étudiés</b>	<b>Niveaux étudiés</b>
Transactionnelle	Information comptable Programme utilisé Planning	Entreprises
De ressources	Compétence	Responsables+opérateurs
Relationnelle	Confiance	Comité de pilotage

**Tableau 41 : Les trois types d'interface**

Nous analysons ces trois types d’interface dans chaque phase du processus d’externalisation. Notre démarche méthodologique peut être schématisée comme suit :

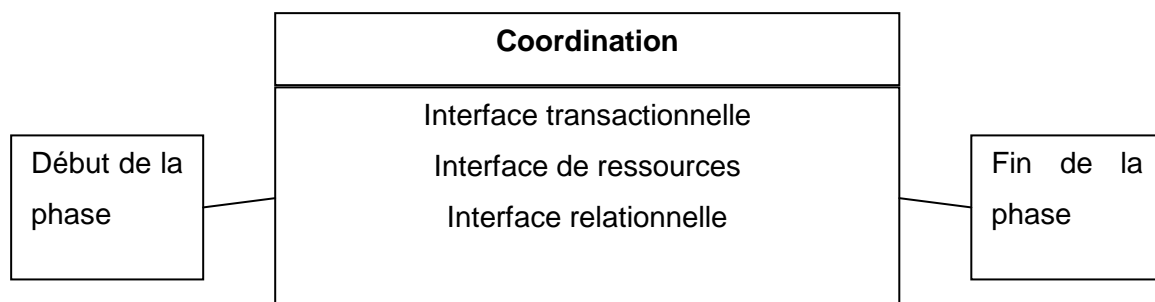


**Figure 52 : La démarche méthodologique par processus**

L’externalisation est une opération complexe. L’étude méthodologique est considérée comme le fil rouge qui nous guide une fois sur le terrain. L’approche processuelle nous aide à comprendre la causalité et les événements dans chaque étape (la mise en place, le pilotage et la fin du contrat). Utiliser l’interface comme seul outil d’analyse nous permet de ne pas être submergés par la multitude des facteurs contingents à l’étude empirique.

## **Chapitre 5 : L'étude empirique – la gestion des différentes phases du processus d'externalisation**

Après avoir construit un cadre d'analyse qui s'appuie sur trois éléments majeurs des théories de la relation inter organisationnelle (l'approche transactionnelle, l'approche d'échange relationnel, l'approche de la dépendance de ressource) et expliqué le choix de notre méthodologie processuelle, nous analysons la gestion de l'externalisation de la fonction comptable. Trois cas seront étudiés à travers les interfaces de trois phases : la mise en place, le suivi et la fin du contrat. Nous comparons le début et la fin de chaque phase. L'analyse des interfaces permettra de comprendre l'évolution et le déroulement de chaque processus.



**Figure 53 : L'analyse de la coordination de l'externalisation de la fonction comptable.**

Nous traitons ensuite des mécanismes de coordination de chaque phase, de chaque cas et comparons ensuite les trois cas.

## **Section 1. Les processus de la gestion de l’externalisation de la fonction comptable**

Nous présentons les trois processus (mise en place, pilotage et fin de contrat) de trois entreprises : ALPHA, BETA et GAMMA. Il s’agit d’entreprises dont nous avons déjà analysé la prise de décision d’externalisation de la fonction comptable dans la première partie de notre thèse. L’étude de leurs processus post-décisionnels nous offre une vision complète sur chaque démarche d’externalisation. L’originalité de ces trois études de cas – deux externalisations réussies, une externalisation en situation d’échec contribue à la richesse de notre étude empirique.

### **1. Une réussite : le cas ALPHA**

Il s’agit d’une externalisation réussie qui a duré officiellement 6 ans de 2003 à 2009. Quand la décision est prise, le seul objectif visé est le respect des obligations légales. A la fin du contrat, l’entreprise a non seulement atteint son objectif de départ, mais aussi atteint d’autres objectifs.

- au cours de la réalisation, les objectifs ont évolué. L’outil de l’externalisation doit répondre également aux objectifs décisionnels ;
- l’externalisation permet implicitement à l’entreprise de renforcer son modèle stratégique de salarié indépendant. Le directeur financier nous explique : « *Le fait que le gérant envoie directement ses documents au prestataire comptable, au lieu de les envoyer au groupe renforce notre schéma de gérant indépendant. En effet, chez nous, ce sont des salariés indépendants. Ils se sentent plus indépendants lorsque leur relation dans le domaine comptable n’est pas avec la société mère, mais avec quelqu’un de l’extérieur. Ce n’est pas vraiment notre objectif mais cela va bien à notre modèle et notre esprit* ».

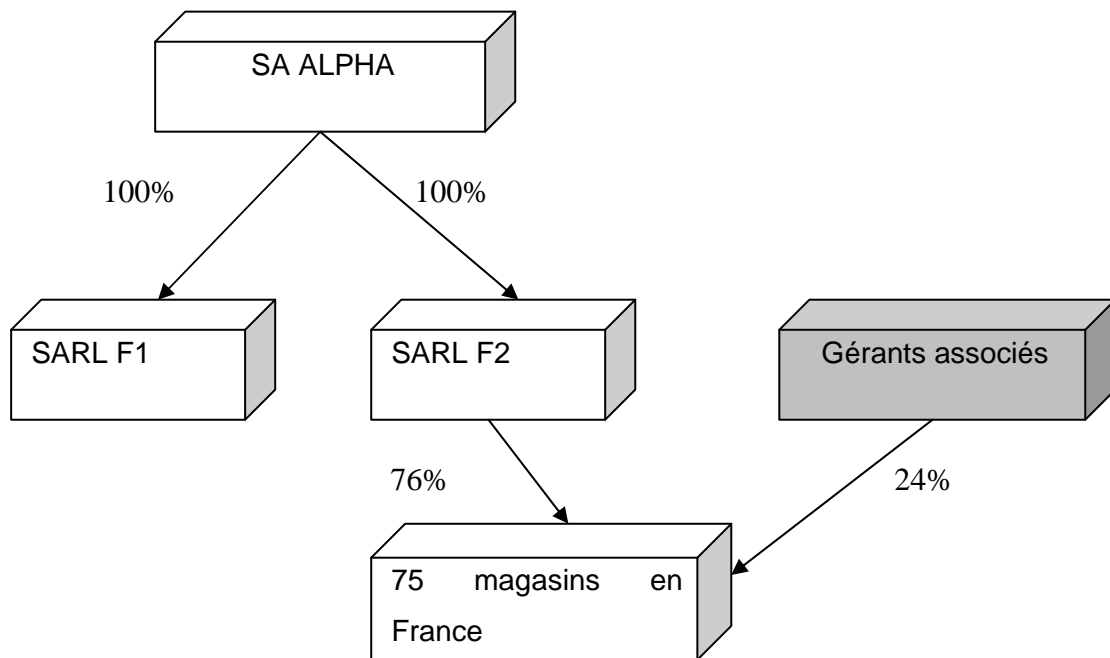


Figure 54 : La logique des magasins indépendants d'ALPHA

Les processus de l'externalisation d'ALPHA sont les suivants :

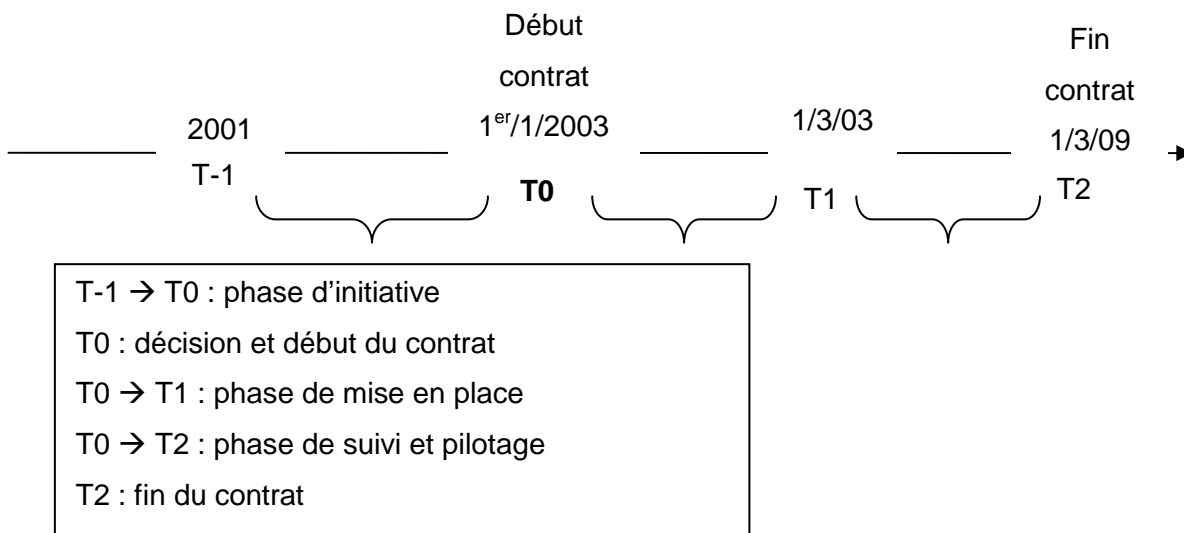


Figure 55 : Les processus d'externalisation d'ALPHA

Nous analysons maintenant chaque phase du processus à travers les trois interfaces transactionnelles, de ressources et relationnelles.

## 1.1. La phase de mise en place

Suite à l’externalisation, toute la comptabilité est transférée dans un cabinet d’expertise comptable externe. Le transfert (du personnel, du parc informatique et des pièces comptables) a lieu à la fin de l’année 2002. Cette phase est marquée par un changement organisationnel important au sein de l’entreprise. Auparavant, toute la comptabilité (des magasins et de la société mère) était centralisée au siège. Nous présentons dans le schéma suivant l’organisation de l’entreprise ALPHA avant et après son externalisation.

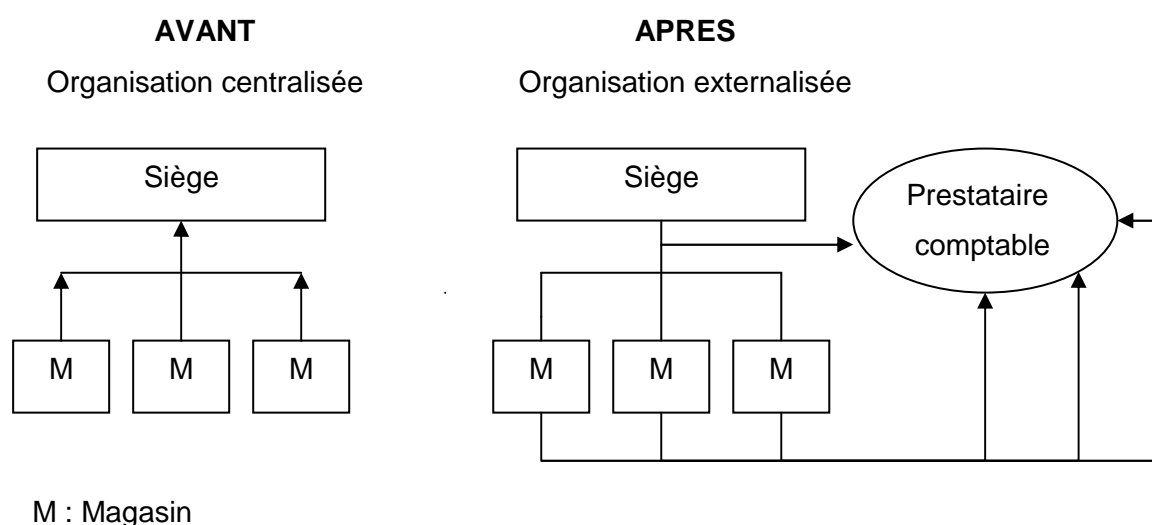


Figure 56 : L’organisation d’ALPHA avant et après l’externalisation de la fonction comptable

### 1.1.1. L’interface transactionnelle

Tous les documents comptables ont été transférés chez le prestataire. Concrètement, il s’agit des documents permettant de tenir et de contrôler la comptabilité de l’ensemble des sociétés du groupe, d’élaborer l’ensemble des déclarations fiscales et sociales des sociétés et de rédiger les documents juridiques. Le prestataire s’occupe désormais à la fois de tous les processus comptables en amont (clients, fournisseurs, enregistrement de la trésorerie) mais aussi en aval telles que les comptes du groupe, les documents fiscaux... Néanmoins, certaines transactions liées à la gestion des stocks restent en interne parce qu’il s’agit d’activités estimées « critiques » pour une entreprise de distribution. « La saisie des opérations d’achat des vêtements ainsi que les opérations de ventes aux magasins et l’enregistrement

*correspondant dans les magasins sera directement effectuée par vos services et ces saisies ne seront pas à notre charge* » (extrait du contrat initial envoyé par le prestataire).

Les équipements (ordinateurs, imprimantes) et les programmes informatiques appartenant au service comptable de l'entreprise sont également rachetés par le prestataire. Les logiciels et les matériels nécessaires à la connexion sont à la charge d'ALPHA.

Il n'existe pas vraiment de procédure écrite détaillée, mais des obligations ont été formalisées dans le contrat.

Plus précisément, le prestataire s'engage à :

- tenir et contrôler la comptabilité de l'ensemble des sociétés du groupe ;
- établir les arrêtés comptables et les comptes consolidés au 30 juin et au 31 décembre de chaque année ;
- élaborer l'ensemble des déclarations fiscales et sociales des sociétés ;
- rédiger les documents juridiques de l'assemblée générale annuelle.

L'entreprise ALPHA s'engage de son côté à :

- mettre à la disposition du prestataire, expert comptable, dans les délais convenus, l'ensemble des documents et informations nécessaires à l'exécution de la mission ;
- réaliser les travaux lui incombant conformément à la lettre de mission ;
- porter à la connaissance du prestataire les faits importants ou exceptionnels.

D'après la direction de l'entreprise, ces engagements sont suffisants pour une externalisation totale. L'entreprise ALPHA délègue la quasi-totalité de sa comptabilité au prestataire. Celui-ci assure tout la responsabilité relative à la qualité de la comptabilité fournie.

### ***1.1.2. L'interface de ressources***

Le prestataire est une société d'expertise comptable et de commissariat aux comptes. Les experts-comptables s'engagent à réaliser des comptes annuels en respectant les normes développées par le Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables.

Quant aux compétences opérationnelles, huit salariés d’ALPHA sur neuf sont transférés et embauchés par le prestataire. *« Il y avait, certes, de l’inquiétude chez les salariés car ils n’auraient pas alors, le même employeur et travailleraient dans un autre lieu. Mais le côté positif de l’opération était que ces salariés continueraient à travailler pour nous, leur ancien employeur. Cet aspect les rassurait »* nous indique le directeur financier.

Grâce aux efforts du prestataire (maintien des avantages sociaux, salaires...), le transfert des actifs humains s’est bien passé. En raison de ce transfert total, il n’y a pas de changement de ressources opérationnelles avant et après l’externalisation. Par rapport à la structure initiale de l’entreprise, l’équipe comptable est désormais encadrée par les experts-comptables du prestataire.

### ***1.1.3. L’interface relationnelle***

Durant la phase de mise en place, il n’y a pas de comité de pilotage formel parce qu’il n’y a ni chef comptable, ni directeur financier qui pilote le service comptable. Cependant, informellement, l’expert comptable du cabinet et les gérants du groupe ALPHA ont passé la plupart du temps à définir la répartition des tâches et à établir le planning... *« C’est bien là l’esprit d’une entreprise familiale »* nous explique le directeur financier.

Au niveau du service, un comptable est resté sur le site pour établir un lien fonctionnel entre le service interne et le prestataire externe lorsque l’expert comptable a besoin d’éléments (par exemple les primes, les congés payés).

Au niveau des salariés, avant le transfert, des rendez-vous communs sont pris. L’expert-comptable est, alors, à la disposition des salariés pour répondre à toutes leurs questions sur les conditions de travail, la rémunération...

Grâce à la communication préalable, une relation basée sur la confiance s’établit entre les salariés et leur nouvel employeur.



#### ***1.1.4. Mécanisme de coordination par confiance réciproque***

Nous remarquons qu'une confiance réciproque entre l'entreprise et le prestataire se manifeste dès la phase de mise en place. Le prestataire a gagné la confiance de l'entreprise grâce aux risques importants que son cabinet encourt. L'entreprise a également démontré sa fiabilité en confiant la comptabilité de toutes ses sociétés.

##### ***Du côté du prestataire : Acquisition de la confiance en prenant des risques***

La prise de risque du prestataire notamment en cas de réversibilité s'exprime dans de nombreux investissements :

- le prestataire a acquis le parc informatique grâce à des moyens importants ;
- il propose aux salariés transférés des conditions financières favorables avec la reprise de l'ancienneté ;
- il prend en charge tous les frais de communications (téléphoniques et postaux) de l'ensemble des sociétés du groupe ainsi que les fournitures de bureau ;
- enfin, il prend également en charge la formation au nouveau logiciel comptable acheté par ALPHA.

Parmi ces investissements, la reprise de tout le personnel du service comptable d'ALPHA représente un risque important pour le prestataire. En effet, le Code de travail impose le transfert des contrats de travail en cours vers le nouvel employeur en cas de reprise d'une activité. Cependant, la loi ne prévoit pas le retransfert du personnel par le client en fin de contrat. Le prestataire risque donc de se retrouver avec des employés (voire beaucoup de salariés) « en trop » en fin de contrat d'externalisation. *« Il n'est pas prévu que les salariés réintègrent l'entreprise si le projet échoue. Pour le cabinet d'expert-comptable, ce projet représente une grande partie de son activité. Il prend un risque important en cas d'échec. Imaginons que dans un an, le projet échoue, on arrête tout, que fait le cabinet avec tous ces investissements (matériel, recrutement) nous explique le directeur financier. De plus, la durée du contrat pose la question de la dépendance du prestataire par rapport au client. « Le cabinet nous a proposés de passer un contrat initial sur une durée longue. Ce contrat initial dure 6 ans. En quelque sorte, ce cabinet de petite taille prend ainsi un gros risque »* Grâce à cet engagement à risque, le prestataire a renforcé la confiance de son client.

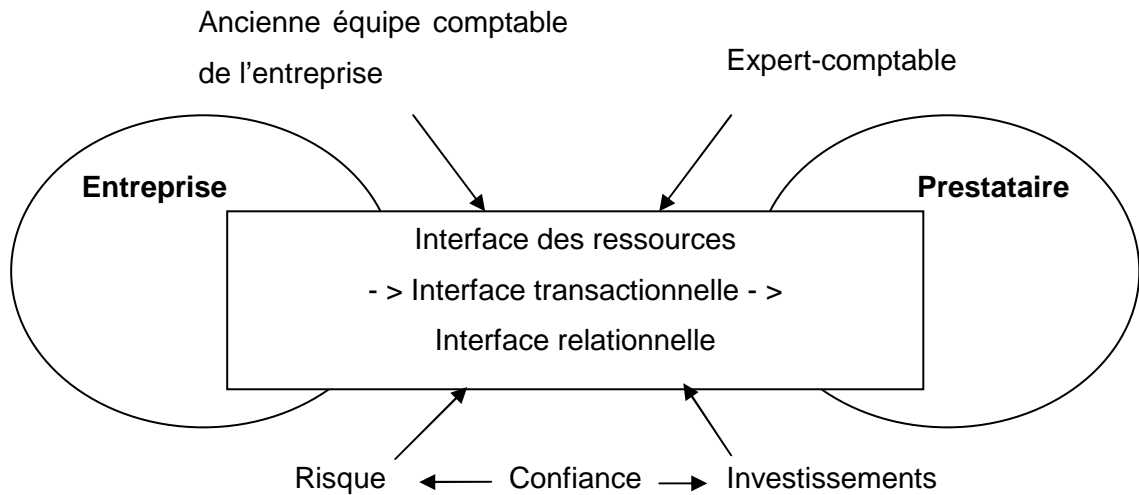
Face au risque important encouru dans le projet d’externalisation, le prestataire a, de fait, une obligation de réussite. En effet, ALPHA est son client le plus important parmi plusieurs d’autres entreprises. *« Si on compare notre taille et celle du prestataire, celui-ci n’a pas intérêt à échouer dans son projet. Pour lui, l’échec entrainera certainement de lourdes conséquences financières »* nous explique le directeur financier.

***Du côté de l’entreprise : Acquisition de la confiance en transférant la comptabilité de toutes les sociétés en même temps au prestataire***

ALPHA démontre sa confiance vis-à-vis du prestataire grâce à trois arguments :

- l’entreprise s’engage sur un contrat à très long terme (6 ans au lieu de 3 ans pour une externalisation habituelle) ;
- l’entreprise transfère toute la comptabilité y compris les ressources humaines et matérielles ;
- l’entreprise confie toutes les sociétés en même temps au prestataire. *« L’expert comptable aurait éprouvé des difficultés si au commencement de la transaction, nous lui avons confié deux magasins puis quatre... Mais nous lui avons confié tous les magasins, toute la société, en même temps, nous pouvons négocier et espérer un prix forfaitaire. L’expert comptable a une enveloppe globale, il peut estimer son gain chaque année sur six ans. Quand vous avez le périmètre, la durée, le montant, vous pouvez savoir si vous allez vous en sortir ou pas »* explique le directeur financier.

Malgré l’absence de comité de pilotage, les deux entreprises ont réussi la phase de la mise en place grâce à la bonne gestion des interfaces. Le transfert du personnel a été préparé avec la communication interne et externe. Le transfert des transactions se réalise avec l’acquisition totale des équipements. Cette étape a été marquée par la confiance et l’implication réciproques de deux côtés.



**Figure 57 : La gestion des interfaces dans la phase de mise en place d'ALPHA**

Nous résumons la phase de la mise en place d'ALPHA dans le tableau suivant :

		→		
		<i>Cause</i>	<i>Conséquences</i>	<i>Solution</i>
Début de la phase Fonction comptable centralisée	<i>Interface transactionnelle</i>	Augmentation des activités	Besoin d'augmenter le volume et d'améliorer la qualité des informations	Transfert de toutes les transactions comptables
	<i>Interface de ressources</i>	Manque de coordinateur	Pression des actionnaires	Transfert de toute l'équipe comptable
	<i>Interface relationnelle</i>	Prise de risque	Renforcement la confiance Contrat 6 ans renouvelable Transfert total	Investissement
		→		
		Fin de la phase Fonction comptable externalisée		

**Tableau 42 : La phase de mise en place chez ALPHA**

## 1.2. La phase de pilotage

La phase de mise en place ne dure que deux ou trois mois. Il n’y a pas vraiment de coupure entre cette phase et la phase de pilotage en raison du transfert total des effectifs et des équipements. L’entreprise n’a pas de problème d’organisation, de reclassement ou de paramétrage car elle transfère toute sa comptabilité chez le prestataire : le personnel, le logiciel, les ordinateurs, les missions... « *Nous ne changeons pas notre service comptable, nous le déménageons* » nous résume le directeur financier. Nous analysons le déroulement de cette étape de suivi et de pilotage à travers les transactions, les ressources et l’évolution de la relation entre l’entreprise et son prestataire.

### 1.2.1. L’interface transactionnelle

Le fait d’externaliser toute la comptabilité avec le transfert total a facilité la répartition des tâches. « *On n’a pas nécessairement de procédures écrites mais on sait clairement qui fait quoi* » explique le directeur financier. Le prestataire s’occupe de l’élaboration des comptes sociaux et des comptes consolidés. L’entreprise ALPHA se charge de la publication des comptes et des analyses. Un planning a été fixé afin que chacun puisse respecter les délais convenus.

Nous remarquons un élément important dans cette étape. Il s’agit de l’évolution des paramètres externalisés et de l’extension de l’objectif du comptable au décisionnel. Cet événement peut être expliqué par deux raisons :

- la difficulté de travailler sur les comptes pour la direction ;
- l’usage de la comptabilité comme outil de prise de décision.

Si l’externalisation permet au directeur comptable et financier de déléguer des tâches administratives dont la gestion du personnel au prestataire, pour consacrer la totalité de son temps à son métier, elle entraîne aussi certaines difficultés. Le fait de transférer au prestataire tous les processus de production des informations comptables demande au directeur comptable et financier plus de temps pour l’auto-apprentissage. Il nous explique : « *Avec la comptabilité externalisée, il me faut plus de temps pour m’approprier les comptes et assimiler leur contenu ; face à l’exigence des investisseurs du marché, je dois être capable à tout*

*moment de répondre aux questions des analystes financiers ; ce serait plus rapide pour moi si tout était fait en interne* ». En raison de la difficulté de travailler sur les comptes, l'entreprise a décidé d'élargir le périmètre externalisé en confiant au prestataire le reporting.

Comme nous l'avons expliqué dans les caractéristiques de la fonction comptable (introduction – section 1), nombre d'activités comptables sont interdépendantes avec d'autres fonctions. La comptabilité se trouve au cœur du système d'information financière. L'objectif de la fonction comptable n'est pas simplement de produire les comptes annuels. *« Quand l'entreprise se développe, il faut trouver un moyen pour que la comptabilité puisse répondre non seulement aux besoins légaux et fiscaux, mais également aux besoins internes décisionnels. Ainsi, il faut construire un système afin d'évaluer les méthodes d'enregistrements, d'organiser l'équipe autrement : une partie du contrôle de gestion au magasin, une partie du contrôle de gestion au siège »*. Ainsi, des activités complémentaires ont été transférées au cabinet en 2005 :

- reporting budgétaire mensuel ;
- compte de résultat consolidé trimestriel ;
- extension possible à d'autres prestations telles que la trésorerie, la télédéclaration de la TVA et des charges sociales.

La mise en place du système d'information de gestion se matérialise par l'ajout de prestations au fur et à mesure des échanges entre le directeur financier et l'expert comptable. Le directeur financier explique : *« L'expert comptable et moi, nous nous voyons assez souvent pour déterminer le mode de fonctionnement. J'ai un coordinateur en interne qui est resté dans l'entreprise et l'expert comptable, de son côté, est le coordinateur pour l'extérieur. On se rencontre souvent, voire en permanence dans ces moments là »*. Il ajoute : *« Pour moi, il est important de mettre en place un reporting de façon précise. C'est-à-dire, voilà, j'aimerais avoir tous les mois des informations (société par société, magasin par magasin, pays par pays...) sur tel ou tel secteur. Ces informations mensuelles me permettraient d'avoir une vue d'ensemble de la situation. Ensuite, je pourrais m'approprier les comptes et en tirer des explications. Le prestataire ne peut tout faire tout seul. Même s'il a une équipe derrière lui, il a besoin des informations qu'il ne possède pas pour réaliser le reporting »*.

En ce qui concerne l'investissement supplémentaire pendant la phase de pilotage, l'entreprise ALPHA se charge d'alimenter le logiciel Vision. Son prestataire contribue à :

- l’acquisition du logiciel Sage 100 pour 15 licences dont 2 laissées à la disposition d’ALPHA ;
- l’acquisition du logiciel Vision pour 2 licences dont 1 laissée à la disposition d’ALPHA ;
- l’achat d’un nouveau serveur permettant le bon fonctionnement des logiciels acquis ;
- la mise à disposition d’une personne réalisant le reporting mensuel et assurant les relations entre l’entreprise et le cabinet.

### ***1.2.2. L’interface de ressources***

Dans la phase de suivi, en dehors des compétences techniques, la compétence relationnelle est primordiale. Le contrat ne peut pas tout prévoir. La relation humaine est considérée comme un facteur de réussite. Cette relation englobe à la fois le dirigeant du cabinet et toute son équipe. Le directeur financier nous confirme : *« Il est important d’avoir un expert comptable qui soit l’interlocuteur non seulement auprès de la société mère, mais aussi, après, des magasins. Là aussi, nous apprécions d’avoir quelqu’un de souple, qui soit à l’écoute et qui prenne le temps de développer son côté relationnel et pas purement technique. Il est important d’avoir une équipe solide à la fois sur le plan technique mais aussi sur le plan comportemental. La gestion de cette équipe n’est pas simple car celle-ci doit avoir de bons contacts avec tous nos magasins ».*

La qualité des prestations fournies reflète la compétence technique dont dispose le cabinet. La compétence relationnelle se manifeste principalement dans l’interface relationnelle.

### ***1.2.3. L’interface relationnelle***

La relation d’externalisation se crée non seulement entre la direction de l’entreprise et le prestataire dont le directeur financier et l’expert comptable sont des interfaces, mais aussi entre les employés du cabinet et ceux des magasins. Comme nous l’explique le directeur financier : *« Aujourd’hui dans l’externalisation, je ne suis pas le seul à être en contact avec le cabinet. Il y a aussi tout le personnel des magasins. L’équipe comptable a été sectorisée, une comptable s’occupe d’un certain nombre de magasins et est en contact direct avec eux. Moi, je suis directeur financier et comptable, je ne connais pas toutes les connexions entre le*

*cabinet et nos magasins. Mais je sais que chaque magasin a sa comptable. La relation d'externalisation ne concerne pas uniquement l'expert-comptable et moi, mais tous les niveaux. La situation est différente si on a une structure centralisée ».*

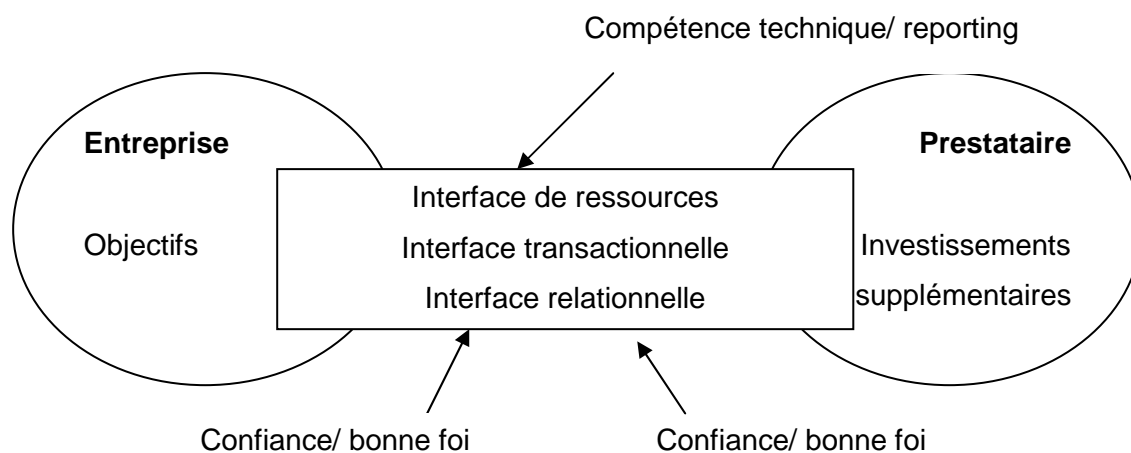
#### **1.2.4. Mécanisme de coordination par la confiance basée sur l'expérience**

Nous remarquons une évolution de la confiance par rapport à la phase de mise en place. Avec des échanges, le respect des engagements, des résultats satisfaisants, la confiance se renforce. Le directeur financier donne un exemple : *« Depuis l'ordinateur au bureau, on pourrait avoir accès à la comptabilité, un accès complet et parfaitement transparent. On arrive au bureau, on allume l'ordinateur, on peut se connecter à la comptabilité qui se trouve chez le prestataire. Mais nous nous sommes engagés à ne jamais intervenir en comptabilité. Le prestataire, de son côté, s'est engagé de ne pas intervenir dans les mouvements de trésorerie ou le règlement de salaires bien qu'il ait la possibilité de le faire ».*

La phase de pilotage a été un succès. Toutes les interfaces ont évolué par rapport à la situation de départ :

- l'extension des paramètres des transactions externalisées ;
- l'obtention des compétences techniques supplémentaires pour réaliser le reporting ;
- le renforcement de la confiance réciproque.

L'évolution des interfaces permet à l'entreprise d'atteindre ses objectifs. Les trois interfaces évoluent mutuellement : plus d'interface technique, plus de compétences, plus de confiance, plus d'investissements...



**Figure 58 : L'évolution des interfaces**

Nous résumons la phase de suivi et de pilotage dans le tableau suivant :

		<i>Cause</i>	<i>Conséquences</i>	<i>Solution</i>
		<i>Interface transactionnelle</i>	Caractéristique de la comptabilité Difficulté d’apprentissage des comptes	Externalisation du reporting
<i>Interface de ressources</i>	Compétence technique	Satisfaction	Extension des paramètres externalisés	
<i>Interface relationnelle</i>	Compétence relationnelle Echanges, respect des engagements	Confiance basée sur l’expérience	Externalisation d’activités plus critiques	

Tableau 43 : La phase de suivi et de pilotage chez ALPHA

### 1.3. La fin du contrat

Le premier contrat d’externalisation est arrivé à terme le 1<sup>er</sup> janvier 2009. Il a été renouvelé par tacite reconduction pour une durée de trois ans. « *On continue car le premier contrat se passe bien. Nous sommes contents et le prestataire aussi* » nous déclare le directeur financier. Les interfaces sont presque les mêmes que celles de la phase de suivi. Avec le temps, la confiance et la relation entre les deux entreprises se renforcent.



Nous résumons la phase de fin du contrat d'ALPHA dans le tableau suivant :

Début de la phase Objectif comptable et décisionnel		<i>Cause</i>	<i>Conséquences</i>	<i>Solution</i>	Fin de la phase Objectif comptable et décisionnel avec le renouvellement du contrat
	<i>Interface transactionnelle</i>	Satisfaction du résultat des prestations	Paramètres d'externalisation élargis	Reconducti- on pour 2 <sup>ème</sup> contrat de 3 ans	
	<i>Interface de ressources</i>	Compétence technique Compétence relationnelle	Compétence technique élargie		
	<i>Interface relationnelle</i>	Confiance	Confiance basée sur l'expérience		

**Tableau 44 : La phase de fin du contrat chez ALPHA**

En conclusion, l'externalisation de la fonction comptable de l'entreprise ALPHA a été un succès total. Malgré l'absence de relation préalable (avant la décision) et sa petite structure, le prestataire a réussi à créer une confiance qui représente le mécanisme de coordination principal, tout au long de l'opération d'externalisation. La confiance évolue grâce aux échanges informels, à la prise de risque des deux côtés (phase de mise en place) et à la satisfaction de la qualité des prestations fournies (phase de suivi).

Contrairement à l'entreprise ALPHA, l'entreprise BETA (cas 2) connaît bien le prestataire qui possède en outre une grande réputation due à sa structure importante. Cette opération sera néanmoins un échec.

## 2. Un échec : le cas BETA

Alors que la durée prévue du contrat d'externalisation était de 3 ans, l'opération s'est arrêtée au bout de 18 mois.

L'objectif principal de l'externalisation était la réduction des coûts. Une étude réalisée en 2001-2002 révèle que le coût de la fonction comptable de BETA est trop élevé par rapport aux entreprises équivalentes (secteur d'activité, chiffre d'affaires, taille). La comptabilité et la finance de BETA coûtent 0,65% du chiffre d'affaires. Le prestataire canadien DELTA promet d'offrir un coût de 0,49% du CA. Au final, le coût de la fonction comptable externalisé s'élève à 1,1% et l'objectif de réduire le délai de clôture des comptes de 7 à 5 jours n'a jamais été atteint. L'entreprise a donc rompu le contrat et réintègre ses activités.

<i>Coût de la FC par rapport au CA<sup>310</sup></i>	<i>Résultat prévisionnel</i>		<i>Résultat réel</i>		
	<i>Avant</i>	<i>Garantie</i>	<i>Economie prévue</i>	<i>Après</i>	<i>Ecart</i>
<i>En %</i>	<i>0,65%</i>	<i>0,49%</i>	<i>0,16%</i>	<i>1,15%</i>	<i>0,5%</i>
<i>En €</i>	<i>1 207 212</i>	<i>910 052</i>	<i>290 246</i>	<i>2 042 974</i>	<i>835 762</i>

**Tableau 45 : La comparaison des résultats prévisionnel et réel**

Le résultat réel est une augmentation du coût de la fonction comptable de plus de 0,5% par rapport à celui avant externalisation et de plus de 0,6% par rapport à l'engagement du prestataire.

<sup>310</sup> Chiffre d'affaires de 185 725 000 €.



Les transactions concernent à la fois des activités non spécifiques en amont telles que clients, fournisseurs et des activités spécifiques telles que le reporting et la gestion des arrêtés comptables<sup>311</sup>.

### ***2.1.2. L’interface de ressources***

Le transfert du personnel n’a jamais été envisagé parce que certaines tâches sont volontairement gardées en interne comme la fiscalité, la relation avec l’administration locale... Cependant, au sein du service, une réorganisation est engagée sans aucun licenciement. Sur quatorze personnes travaillant au sein de la fonction comptable et financière, six d’entre elles sont restées, six autres sont transférées dans d’autres services (achat, logistique, bureau d’études et ressources humaines), une a démissionné et une dernière est partie en retraite.

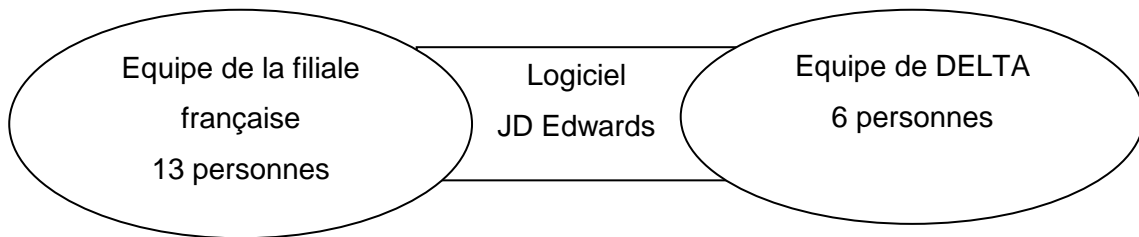
La réduction des effectifs français est compensée par l’arrivée des canadiens. DELTA constitue une équipe de six personnes dont un chef d’équipe. Cette équipe vient en France de mars à septembre pour suivre une formation. Cependant, durant cette étape de mise en place, l’interface de ressources pose des difficultés liées au manque de compétence de part et d’autre dans les équipes. En effet, du côté de BETA, le passage de l’ancien système comptable au nouveau système intégré n’est pas facile pour les comptables français. Adopter de nouvelles pratiques les oblige à se concentrer davantage et à consacrer plus de temps pour exécuter leur travail. Du côté des comptables canadiens, leur connaissance en informatique est limitée. En fait, l’équipe qui est venue pour installer l’ERP dans la phase de mise en place n’est pas la même équipe qui réalise l’externalisation de la fonction comptable. *« Ils n’ont pas plus de connaissances du nouveau système que nous. Il aurait fallu une formation pour l’équipe comptable canadienne, c’était prévu mais ce n’a jamais été fait ».*

---

<sup>311</sup> Revoir la section 3 du chapitre 2.

**2.1.3. L'interface relationnelle**

Il s'agit de la relation entre l'équipe française et l'équipe canadienne pendant la période de formation et d'échange de connaissances. L'équipe canadienne est venue sur place. L'équipe française explique à chaque salarié canadien les applications et les opérations quotidiennes afin de lui faciliter la compréhension des activités externalisées.



**Figure 60 : L'interface relationnelle durant la phase de mise en place chez BETA**

Nous constatons une implication forte du personnel français dans le transfert des connaissances conséquence de la politique sociale de l'entreprise qui ne prévoit pas de licenciements. Le fait que la formation se passe en France (pas de décalage horaire) avec l'utilisation du français a contribué à mener à bien cette étape. Nous résumons la phase de mise en place dans le tableau suivant :

	<i>Cause</i>	<i>Conséquences</i>	<i>Solution</i>
<i>Interface transactionnelle</i>	Développement du logiciel JD Edwards	Incompatibilité de certaines transactions	Adaptation au système
<i>Interface de ressources</i>	Différentes équipes concernant l'installation du logiciel et la mise en place de l'externalisation Passage de l'ancien au nouveau système comptable	Manque de compétences des deux parties	Plus de formation
<i>Interface relationnelle</i>	Implication de l'équipe française La même langue Le même site	Echanges intensifs et directs	Plus d'échanges

→
→

**Tableau 46 : La phase de mise en place de BETA**

Malgré quelques difficultés techniques, les deux équipes ont réussi à mener à bien la phase de mise en place. Une relation basée sur la confiance contractuelle règne à cette étape. Mais le niveau de connaissances en informatique des canadiens est considéré comme un facteur de blocage dans l’évolution de la confiance.

## **2.2. La phase de pilotage**

La phase de pilotage commence effectivement au 1<sup>er</sup> octobre 2004, c’est-à-dire lorsque les Canadiens retournent dans leur pays et travaillent seuls. Les difficultés qui conduisent à l’échec de l’opération d’externalisation se concentrent principalement dans cette étape. « *Les phases de décision, de mise en place s’étaient passées plus ou moins comme prévu. C’est pendant la phase de suivi et de pilotage que l’on a rencontré des problèmes* » explique le directeur financier de BETA. Pour comprendre ces problèmes à l’origine de l’échec, nous analysons les trois interfaces : transactionnelles, relationnelle et de ressource.

### **2.2.1. L’interface transactionnelle**

BETA et DELTA ont établi un planning détaillé de la liste des tâches à accomplir ainsi que du nombre d’heures nécessaires pour chaque opération. Le but de ce planning à J-15 (15 jours avant la clôture mensuelle des comptes) est d’arriver à un délai de clôture des comptes de 5 jours (voir l’annexe A5.2).

Cependant, le planning détaillé (des responsables, des informations, des tâches, du temps passé pour l’effectuer) ne permet pas de répondre à la question : comment procéder ? En effet, il manque une procédure écrite du côté de DELTA. « *Il ne s’agissait pas de choses compliquées car lorsque nous avons repris les activités, nous avions une personne qui avait établi une procédure très détaillée, et, sans être spécialiste en système informatique* » nous explique le directeur financier. Cependant, DELTA n’a pas accepté la proposition d’établir une procédure écrite. De plus, le planning de DELTA est « irréaliste » selon l’expérience du directeur financier : « *DELTA propose 172 heures nécessaires pour 5 jours. Cela veut dire moins de 7 heures de travail par jour pour 5 personnes pendant 5 jours. Or dans le passé, nous avons besoin de 560 heures* ».

Au final, en ce qui concerne le délai de clôture des comptes, le prestataire n'a jamais réussi à tenir un délai de 5 jours. Ils ont pris plus de temps que BETA, c'est-à-dire plus de sept jours. *« Il nous faut au maximum 5 jours de clôture en France. Pensez vous que nous y sommes ? 10 jours après la clôture, le rapport destiné aux actionnaires n'est toujours pas prêt. C'est incroyable ! »* (le directeur de la société mère le 28/10/2005).

Concernant la qualité de service, le gérant de BETA nous déclare le 19/08/05 : *« Nous sommes persuadés que le niveau de service n'est pas à la hauteur des objectifs. Par conséquent, nous ne pouvons pas accepter de payer les prestations inachevées »*.

### **2.2.2. L'interface de ressources**

Dans cette phase, l'interface de ressources pose le plus de difficultés. L'entreprise BETA critique son prestataire sur trois points :

- le manque de compétences techniques des opérateurs canadiens ;
- la difficulté dans le transfert des connaissances dans leur équipe (transfert interne) et entre l'équipe canadienne et l'équipe française (transfert externe) ;
- le manque de leadership.

#### Les compétences techniques

Les compétences techniques du prestataire sont une véritable préoccupation : *« Ici, nous avons rapidement noté de nombreuses erreurs inimaginables : des écritures erronées, des comptes manquants... Un audit en décembre 2004 le confirme. Aussi, avons-nous demandé que toutes les écritures nous soient envoyées pour approbation avant validation. Imaginez-vous le temps passé à vérifier, à chercher des erreurs et à les corriger ? »*. Par exemple, l'erreur liée au calcul (le solde du compte 840.0420.66 est calculé à 364.000€ au lieu de 3.571,19€ - 01/10/2005) ou l'erreur liée à l'absence de contrôle qui provoque un double enregistrement pour une seule écriture (30/08/2005). Dans le passé, l'équipe française de huit personnes faisait la clôture de comptes pour sept jours, cela équivaut à 56 journées de travail de 10 heures par jour. Pour arriver à cinq jours de clôture, il faut au minimum neuf personnes. En réalité, l'équipe canadienne ne comprend que 5,5 personnes. De plus, ces personnes n'ont pas d'expérience significative des particularités des normes comptables françaises.

### Le transfert des connaissances

L’origine de la difficulté de transfert des connaissances vient du turnover de l’équipe canadienne et du décalage horaire lié à la spécificité de site.

L’équipe a été changée plusieurs fois. Une seule personne a suivi le processus du début jusqu’à la fin. Tous les autres postes ont été changés plusieurs fois. « *Nous avons eu au moins trois interlocuteurs différents qui se chargeaient de la banque et de la trésorerie* » nous explique le directeur financier. Le directeur de la société mère ajoute : « *All the good people DELTA has are leaving. I just heard that Mr S. left* » (28/10/2005). De plus, il n’y a pas eu de transition entre l’ancien et le nouveau chef d’équipe, pas même un document écrit. Enfin, d’après les responsables de BETA, la formation interne de DELTA leur a semblé inefficace. Le préavis de départ du personnel au Canada est plus court qu’en France : deux semaines pour un cadre et une semaine pour un opérateur. Tout cela a généré des difficultés pour l’équipe française.

Pendant cette phase, les Canadiens travaillent chez eux. Il y a donc six heures de décalage entre la France et le Canada. « *Ici, on finit la journée, là bas, eux, la journée commence. Automatiquement, nous perdons une journée* ». De plus, la plupart des communications se passent de façon indirecte, souvent par mail. Ce moyen de communication ne satisfait pas l’attente d’interactions rapides et en temps réel, notamment en cas de difficultés.

### Le manque de leadership chez le prestataire

Beaucoup de soucis techniques et relationnels ont vraiment commencé à surgir en novembre 2004 lorsque le premier chef d’équipe de DELTA est parti (novembre 2004). Suite à son départ, un membre de l’équipe a eu une promotion et l’a remplacé. « *Cette personne n’avait pas du tout de compétences ni professionnelles, ni relationnelles, rien à voir avec le premier chef d’équipe en termes de compétence, d’organisation et d’expérience internationale* » nous déclare le directeur financier. L’incompétence du chef d’équipe canadien et l’insatisfaction du chef d’équipe français provoquent plusieurs conflits. Le directeur de la société mère est aussi du même avis « *Definitely, A. does not have the skills (leadership, knowledge, experience, communication) to be a team leader. Who would DELTA assign as French team leader ? There is no one available internally* ». Aussi la solution est-elle de mettre le chef d’équipe incompétent sous surveillance en attente d’être remplacé.



### ***2.2.3. L'interface relationnelle***

La confiance a rapidement fait place à la méfiance pour plusieurs raisons. La première est le manque d'implication de l'équipe canadienne : Il s'agit de la différence entre faire en interne et faire faire en externe. Le directeur financier explique : « *Quand on réalise notre comptabilité en interne, les personnes de la société se sentent responsables de ce qu'elles font car elles travaillent pour le compte de leur entreprise. Lorsque DELTA travaille, on a l'impression d'être traité comme un client banal. Il n'y a pas d'implication professionnelle* ». L'entreprise constate que les Canadiens finissent toujours leur journée de travail à 17h30, même les jours de clôture lorsqu'ils ont beaucoup des fichiers à préparer. « *Nous ne pouvons tolérer de recevoir les documents avec quatre jours de retard* ». De plus, l'équipe canadienne ne s'est pas adaptée à la culture française : « *On se trouve parfois dans une relation paradoxale. On a vraiment l'impression d'une relation client-fournisseur. Le fournisseur doit en principe essayer de mettre tout en œuvre pour satisfaire son client. Or il nous impose ce qu'il veut. Ainsi, certains jours sont chômés car fériés au Canada alors qu'ils ne le sont pas en France. C'est une relation totalement inversée par rapport à ce qui est habituel* » relate le directeur financier.

Nous résumons la phase de suivi et de pilotage dans le tableau suivant :

		<i>Cause</i>	<i>Conséquences</i>	<i>Solution</i>
		<i>Interface transactionnelle</i>	Nombre de transactions important	Retard
<i>Interface de ressources</i>	Compétences techniques limitées	Temps pour vérification et correction des erreurs Formation complémentaire	Plus de personnel Procédure écrite	
<i>Interface relationnelle</i>	Manque de leadership	Absence de supervision Conflit	Changement du chef d’équipe	

Tableau 47 : La phase de pilotage de BETA

#### 2.2.4. Mécanisme de coordination par méfiance et contrôle renforcé

Face à la dégradation des compétences et aux conflits rencontrés entre les deux équipes, l’entreprise BETA a dû utiliser le contrôle comme mécanisme de coordination dominant de cette étape.

Nous remarquons la nécessité de contrôles supplémentaires effectués par l’équipe française suite aux nombreuses anomalies constatées chez l’équipe canadienne. En principe, les écritures inférieures à 3000€ peuvent passer par le prestataire sans l’approbation de

l'entreprise client selon la loi Sarbanes-Oxley. Cependant, par manque de confiance, l'équipe française a vérifié toutes les écritures. « *Nous préférons regarder et approuver toutes les écritures avant que les Canadiens ne les enregistrent* ». Ce contrôle renforcé conduit à des heures de travail supplémentaires (non prévues) pour le directeur financier français et son équipe.

Les deux entreprises ont quand même essayé d'améliorer la relation. Du côté du prestataire, dans le but de regagner la confiance de son client en mai 2005, DELTA a embauché un superviseur en charge de l'ensemble de l'équipe canadienne. Cette personne est l'interlocutrice directe de l'équipe française. Son rôle est d'améliorer les tâches qualitatives chez eux, de recadrer les gens (contrôle de comportement, d'horaire...) et de servir d'interface en France à l'équipe canadienne pour améliorer la relation.

Du côté de l'entreprise BETA, en septembre 2005, le directeur financier est parti au Canada pour essayer d'améliorer la situation en l'analysant sur le fond et sur la forme. « *Après mon retour en France, 80% de l'équipe canadienne avait progressé. Les opérateurs ont commencé à faire ce qu'il fallait. La situation s'était donc améliorée, seul le chef d'équipe restait incontrôlable* ». La directrice de DELTA, refuse de reconnaître l'incompétence du chef d'équipe canadien en France. Elle explique « *We believe that A. has the technical abilities, knowledge and experience to support the France needs thus he will remain as team lead* ». Selon la directrice, les erreurs et les retards se justifient par la particularité de la comptabilité française et par la dispersion des informations provenant de plusieurs sites.

Toutefois, malgré les efforts des deux équipes, le contrat est abandonné car les objectifs ne sont pas atteints. Cet abandon permet également d'éviter des frais supplémentaires. « *La collaboration avec DELTA est de plus en plus difficile : démotivation, erreurs à répétition, mauvaise volonté évidente...* » avoue le directeur financier le 7 janvier 2006. D'après les Français, les Canadiens ont surestimé leur capacité et ont mis la barre des objectifs trop haute en promettant d'économiser les coûts et de réduire les délais. Le gérant de BETA confirme : « *Nous sommes tous d'accord : l'objectif de cinq jours est une erreur. Au départ, DELTA nous a promis 24% d'économie sur les coûts de la fonction comptable or nous nous trouvons avec un résultat de 73% de coûts supplémentaires chez BETA France* ».

En milliers euros	Avant	Après	Ecart
BETA SNC équipe finance	823	405	-418
BETA SA support <sup>312</sup>	41	216	175
Facture DELTA	0	<b>871</b>	
Total	864	1493	628
			Soit 73%

**Tableau 48 : La comparaison des coûts de la fonction comptable en France externalisée et réintégrée**

En regardant ce tableau, nous constatons que la facture de DELTA est supérieure aux coûts internes antérieurs. En ajoutant le coût du personnel maintenu en interne, l’externalisation coûte 73% plus chère.

### 2.3. La fin du contrat

La fin du mois de février 2006 marque l’arrêt du contrat d’externalisation entre BETA et DELTA. L’opération d’externalisation a duré 18 mois. La réintégration des activités comptables a été prévue du 15 novembre 2005 au 28 février 2006. Mais l’équipe française a réussi à reprendre l’opération pour le 31 janvier et à réaliser elle-même la clôture de janvier 2006.

BETA (France, Espagne, Suisse, Mexique) a demandé l’arrêt du contrat à la société mère. *« La direction interroge notre équipe sur les difficultés et nous demande si la partie est jouable. Nous répondons que, au vu des effectifs que nous avons conservés, notre équipe s’efforcera de réaliser le travail mieux que les canadiens, grâce à notre compétence, notre implication au travail et à l’absence de problèmes pratiques tel que le décalage horaire, la culture »*. Le directeur financier estime que son équipe peut faire des économies en établissant une comparaison entre les coûts actuels (externalisation) et les coûts futurs (réintégration).

<sup>312</sup> dans le cadre de l’externalisation, certaines activités telle que la trésorerie sont centralisées en Suisse.

### 2.3.1. L'interface transactionnelle

Toutes les activités ont été reprises sauf le cycle fournisseurs. Cette activité sera assurée par une des sociétés du groupe (BETA-Mexique) qui a reprise l'équipe personnel de DELTA Mexique.

L'équipe de BETA France continue à utiliser le logiciel JD Edwards. Cela permet d'utiliser une base commune pour toutes les sociétés et d'automatiser certaines transactions intra groupe.

Les modifications de l'interface transactionnelle sont présentées dans le tableau suivant :

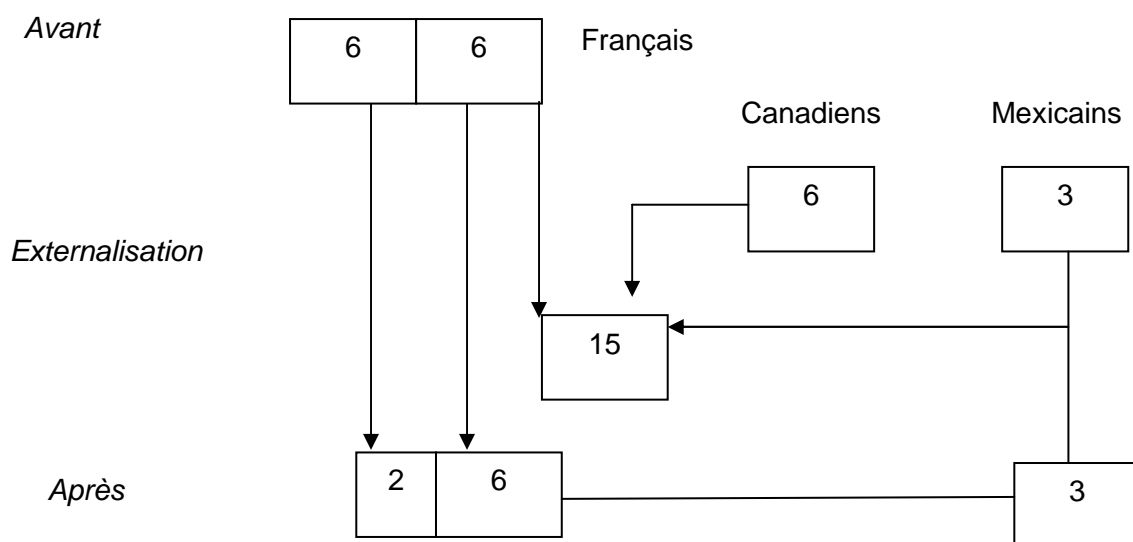
<b>Externalisation</b>	<b>Avant</b>	<b>Pendant</b>	<b>Après</b>
<i>Interface transactionnelle</i>	Système manuel et mécanique	Système intégré et automatique	Système intégré et automatique
Fournisseurs Notes de frais	BETA France	DELTA Canada	BETA Mexique
Transports ; trésorerie clients ; immobilisations	BETA France	DELTA Canada	BETA France
Analyse	BETA France	DELTA Canada (prévue mais pas réussie) BETA France	BETA France
Logiciel	Logiciel de comptabilité générale (Master Picee) Computer Associat Logiciel local Liaison via interface à lancer à la fin du mois Utilisateurs passifs	ERP – Edwards  Système intégré Base de données commune  Utilisateurs actifs	
Planning	Peu développé	Très développé	Très développé Procédure écrite
Site	France	Canada – France	France

**Tableau 49 : Les modifications de l'interface transactionnelle chez BETA**

### 2.3.2. L’interface de ressources

La fin du contrat nécessite des compétences de négociation avec le prestataire. La négociation des conditions financières, des pénalités... se déroule directement entre la société mère et DELTA.

En ce qui concerne l’acquisition de compétences internes, le service comptable a réintégré deux comptables sur six transférés auparavant dans un autre service. Le changement en termes de structure organisationnelle est schématisé comme suit :



**Figure 61 : Structure organisationnelle de la fonction comptable de BETA avant et après l'externalisation**

Toute l’équipe a ensuite bénéficié d’une formation de réintégration et d’une formation informatique sur l’ERP JD Edwards. Tous utilisent le même logiciel mais des modules différents.

### 2.3.3. L’interface relationnelle

Le directeur financier est retourné au Canada pour reprendre certaines activités. Ensuite deux autres personnes de l’équipe française y sont aussi allées deux fois. Cependant, la relation entre les deux équipes est assez tendue en raison des circonstances.

« Dès l'annonce de la rupture du contrat, nous avons eu quinze jours de transition. On constate alors des comportements différents. Certains canadiens ont trouvé du travail ailleurs. Donc, il n'y a pas de problème avec eux. D'autres, inquiets pour leur avenir, refusaient de coopérer. La transition se passait difficilement. Par exemple, ils nous laissaient gérer les problèmes seuls ou gardaient des informations qui nous appartenaient » nous dit le directeur financier de BETA. Le directeur de la société mère BETA éprouve le même sentiment: « *DELTA's attitude is far worse than I could ever imagine* ».

Le directeur de BETA ajoute : « *En France, nous sommes tous satisfaits de la décision de réintégration. Ca va bien se passer. Les frais sont moindres pour la société, la qualité est meilleure. Tout le monde (les auditeurs, les salariés, la direction) a noté l'amélioration* ».

<b>Externalisation</b>	<b>Avant</b>	<b>Pendant</b>	<b>Après</b>
<i>Interface relationnelle</i>	Même site Relation de collègues Communication directe	Sites différents Relation client-fournisseur Communication indirecte	Même site Relation de collègues Communication directe

**Tableau 50 : Les modifications de l'interface relationnelle chez BETA**

#### ***2.3.4. Le mécanisme de coordination***

La dégradation de la confiance renforce le contrôle, ce qui conduit à une augmentation des coûts de transaction *ex-post*. « *Malgré l'externalisation, nous sommes obligés de maintenir une équipe similaire pour suivre, contrôler et réaliser les différentes activités de DELTA. Cela n'était pas prévu car cela était le travail du personnel du prestataire* » nous explique le directeur financier.

En comparant les coûts du personnel, nous constatons une différence importante de coût de la fonction comptable entre l'externalisation (faire faire par DELTA) et la réintégration (faire par soi-même). L'externalisation coûte à BETA 1 663 117€ en coût de personnel (interne + DELTA). Après la réintégration, la fonction comptable lui coûte seulement 830 700€, soit 50% d'économie.

	<b>Salaires internes</b>	<b>Factures externes</b>	<b>Total</b>
Externalisation (11/2005)	723 117	940 000 (DELTA)	1 663 117
Réintégration (02/2006)	682 418	150 000 (Mexique)	832 418
<b>Ecart</b>			<b>- 830 700</b>

**Tableau 51 : L'estimation de la réduction des coûts du personnel avec la réintégration**

Le directeur financier explique : *« Je savais que nous pouvions réintégrer toutes les activités sans embaucher de personnel. Nous avons réaffecté les tâches. Notre répartition est plus adaptée car :*

- elle est basée sur les compétences de chacun ;
- le temps passé par chacun sur sa propre tâche est le même pour chaque salarié. Tout le monde a une charge de travail homogène.

*Quand on regarde leur répartition, la liste des tâches élaborée par DELTA était très déséquilibrée. Au cours des cinq jours avant la clôture, certains salariés travaillaient treize heures par jour, d'autres une heure ou une demi-heure par jour. Le déséquilibre était impressionnant ».*

Le directeur de BETA France résume la réussite de la réintégration. *« Le système est le même pour DELTA ou BETA. Nous avons réussi parce que nous avons des personnes de qualité. En plus, quand on est sur le même site, on gagne du temps. La communication passe vite et est efficace. La relation entre collègues de même entreprise facilite le travail ».*



### 3. Une réussite : le cas GAMMA

Il s'agit d'une externalisation internationale réussie qui a été renouvelée deux fois. Le contrat a débuté en janvier 2001 et a duré 3 ans.

Au départ, l'objectif de l'externalisation est simplement de pouvoir résoudre les difficultés de management du personnel liées aux 35 heures, au recrutement, à la gestion des opérateurs de saisie. A la fin du contrat, l'entreprise a non seulement pu résoudre le problème organisationnel mais a également pu atteindre d'autres objectifs : « *Entre 2001 et 2005, nous avons constaté une hausse de 24 % du chiffre d'affaires «tenue», évolution considérable au regard de la profession, une diminution de 40 % des heures passées par les collaborateurs sur les dossiers, une meilleure qualité de nos prestations conduisant à une hausse moyenne de nos tarifs (prix moyen de l'heure vendue passant de 50 € à 100 €) ainsi qu'une augmentation de 19 % du salaire moyen des collaborateurs* » nous explique le gérant.

Le processus de l'externalisation de GAMMA est le suivant :

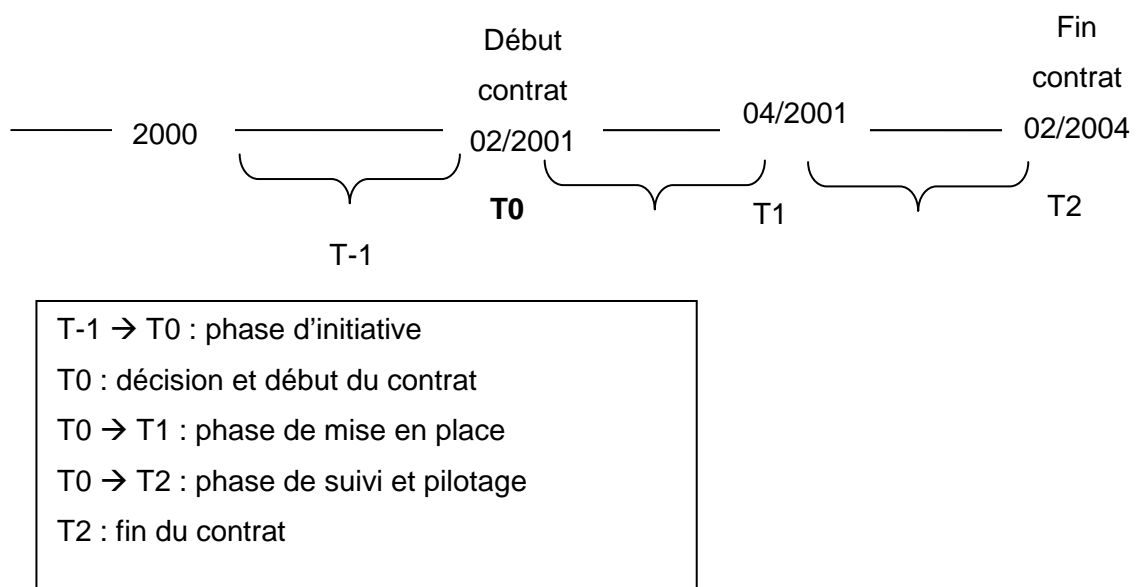


Figure 62 : Le processus de l'externalisation de GAMMA

### 3.1. La phase de mise en place

Cette étape dure environ deux mois. L’externalisation a modifié l’organisation de l’entreprise. Auparavant, le cabinet était composé de collaborateurs, d’experts comptables, de personnel administratif et d’opérateurs de saisie. Après l’externalisation des activités de saisie au Maroc, les opérateurs ont été reclassés à de nouveaux postes au sein de l’entreprise.

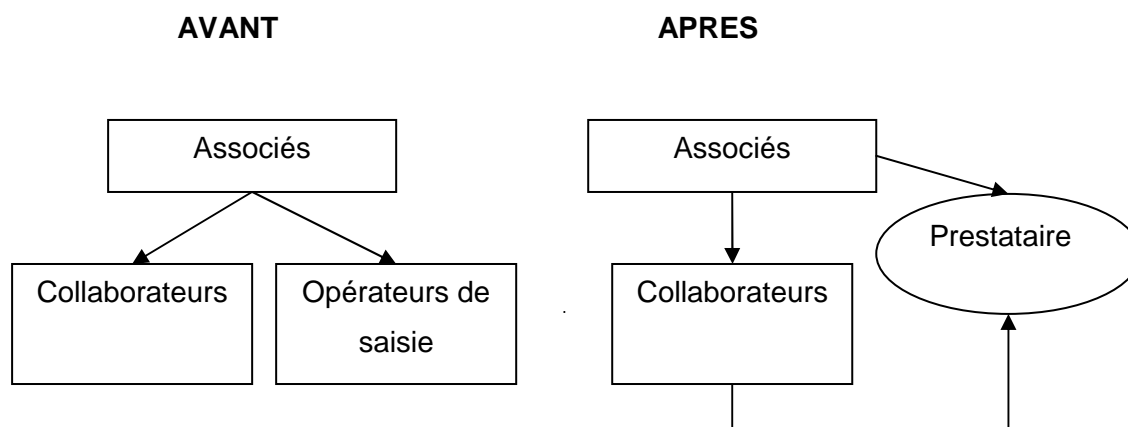


Figure 63 : L'organisation de GAMMA avant et après l'externalisation

#### 3.1.1. L'interface transactionnelle

L'étape la plus importante dans cette phase est la mise en œuvre du logiciel intégré Quadratus et l'installation d'une connexion à haut débit qui permet l'envoi rapide de fichiers de taille assez importante. Quadratus est une des solutions logicielles spécifiques pour les cabinets d'experts-comptables, développées par le groupe Cegid. Actuellement, plus de trois mille cabinets ont recours à cette solution intégrée et sur mesure. « *Les tâches quotidiennes sont automatisées au maximum dans le respect des normes. Cela permet au collaborateur d'avoir plus de temps pour d'autres activités. De plus, il peut échanger des informations avec son client et ses interlocuteurs à tout moment* » (un expert de Quadratus).

En effet, Quadratus offre de nombreux avantages pour les cabinets d'expertise comptable :

- ce logiciel répond aux besoins du cabinet : la production, la gestion, le contrôle ;
- il permet au cabinet d'avoir une souplesse d'utilisation avec un accès immédiat et un concept global ;

- il contribue à valoriser l'image du cabinet et à pérenniser la relation client.

GAMMA a mobilisé le fournisseur français de logiciel (Quadratus du groupe Cegid) sur le projet d'externalisation afin qu'il puisse prendre en charge le développement d'une interface transactionnelle interactive offrant :

- l'impact immédiat de la saisie ;
- l'affichage simultané des documents comptables : bilan prévisionnel, exploitation prévisionnelle, fonds de roulement, tableau de financement... ;
- une possibilité d'ajustement de l'étude de financement par une saisie directe sur le tableau ;
- l'accès permanent aux détails de calculs.

En dehors des aspects informatiques, la phase de la mise en place nécessite pour les deux cabinets (client et prestataire) de redéfinir ensemble les méthodes de travail :

- il faut un langage commun et des normes de travail communes (le plan comptable) ;
- il faut mettre en place un processus de suivi de l'avancement des dossiers pour éviter des oublis ou des doublons liés au fait que plusieurs personnes traitent le même dossier.

Les transactions concernant l'externalisation touchent uniquement des activités de saisie avec une faible spécificité liée au caractère normé et répétitif des transactions.

### ***3.1.2. L'interface de ressources***

Il n'y a pas de transfert dans cette externalisation. Le personnel de saisie français a été reclassé. Il s'agissait pour ces salariés de saisir cette opportunité pour évoluer au sein du cabinet en acceptant de nombreuses offres de formations et par là même, intégrer des postes plus valorisants. « *Les arguments ne manquent pas pour dépasser les craintes et la réticence du personnel. Il est important que le dirigeant sache convaincre en montrant sa ferme volonté d'externaliser* » (M.D, le directeur du cabinet). Afin d'éviter les conflits, l'entreprise a proposé des formations évolutives, créé de nouveaux postes et motivé le personnel par une valorisation du travail et une augmentation des salaires.

Le prestataire marocain est un diplômé d’expertise comptable et a dix ans d’expérience dans un cabinet d’expertise comptable français. Quinze personnes y travaillent à la saisie comptable (minimum BTS en comptabilité).

### 3.1.3. L’interface relationnelle

Il s’agit dans un premier temps d’une équipe de travail comprenant les responsables du cabinet français, les responsables du cabinet marocain et les spécialistes de Quadratus. Leur objectif est de déterminer la procédure de travail et l’installation technique. Ensuite, les cabinets français et marocain travaillent ensemble sur la mise en place.

Nous résumons la phase de mise en place dans le tableau suivant :

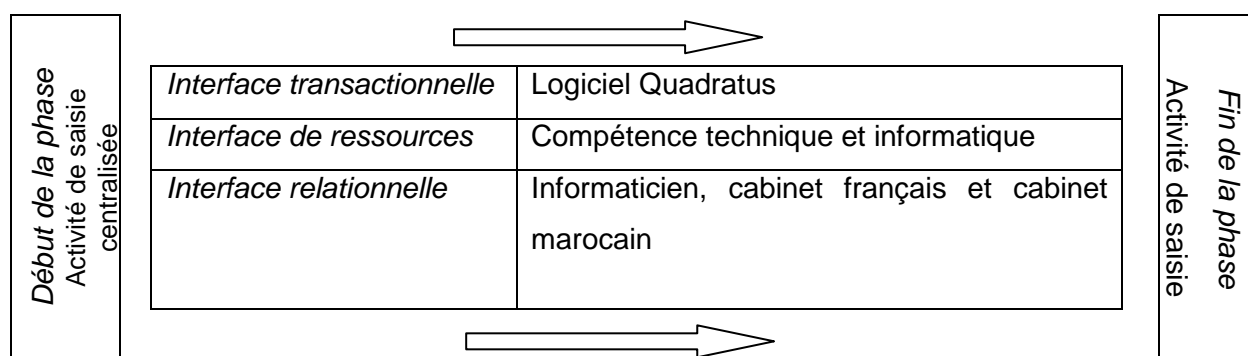


Tableau 52 : La phase de mise en place chez GAMMA

### 3.1.4. Mécanisme de coordination par la confiance contractuelle

En raison de l’absence de connaissance préalable, la relation est basée sur une confiance plutôt contractuelle avec un contrôle du respect des engagements de chaque partie. Le prestataire et le cabinet adhèrent des accords spécifiques écrits dans le contrat d’externalisation. La confiance repose essentiellement sur l’exécution avec succès des transactions transférées.

## **3.2. La phase de pilotage**

La première saisie des documents comptables au Maroc a eu lieu en 2001 et marque le début de la phase de pilotage.

### ***3.2.1. L'interface transactionnelle***

Les transactions se déroulent en plusieurs étapes :

La première étape concerne la numérisation intégrale de tous les documents constituant le dossier comptable du client.

Le cabinet GAMMA reçoit d'abord les documents comptables envoyés, de façon régulière, par ses clients. Ces pièces sont ensuite triées, scannées par nature de document et réparties par mois. Ces pièces doivent être validées avant d'être envoyées au prestataire marocain pour une saisie externalisée. Deux types d'envois sont possibles : soit par courriel, soit par transfert dans un répertoire du logiciel.

La personne en charge de la saisie de GAMMA peut envoyer également un bordereau qui permet de transmettre toute information utile telle que demande urgente ou date de retour souhaitée.

Le collaborateur marocain en charge de la saisie externalisée reçoit donc un e-mail avec le dossier concerné en pièce jointe. Il saisit des données en reprenant sur chaque image les informations essentielles. Ensuite, il génère les écritures correspondantes à la saisie et lie les pièces aux écritures.

Les documents saisis sont transférés vers les collaborateurs du cabinet GAMMA et vérifiés ensuite par ses superviseurs. Le superviseur dispose alors de tous les éléments pour vérifier son dossier et éventuellement le modifier. Il peut visualiser les pièces comptables numérisées qui sont reliées automatiquement aux écritures : un clic sur l'écriture ouvre l'image de la pièce concernée.

Enfin, la vérification terminée, les pièces sont rendues au client pour une révision des comptes. Les fichiers de travail sont détruits au Maroc afin d’éviter tout problème de confidentialité.



Figure 64 : Les étapes du pilotage de l'externalisation chez GAMMA

Les transactions entre les deux cabinets s’appuient sur un livre de procédure écrite dans lequel est précisé ce que doivent faire les collaborateurs français et marocains et ce que doit faire le superviseur.

Où	Qui	Tâche	Documents	Moyen
France	Client	Envoi	Pièces comptables	Courrier
	Employés du cabinet	Tri Scan	Pièces comptables	Scanneur
	Collaborateur	Validation	Pièce comptable	Microsoft office
	Employés du cabinet	Envoi	Pièces comptables – bordereau	Mail – Quadra
Maroc	Employés	Saisie	Données	Quadra
		Enregistrement	Ecritures	Quadra
		Retour en France	Données	Quadra
France	Collaborateur	Validation	Ecritures	Quadra
	Employés	Retour au client	Pièces comptables	Courrier
Maroc	Collaborateur	Destruction	Pièces comptables	Microsoft office

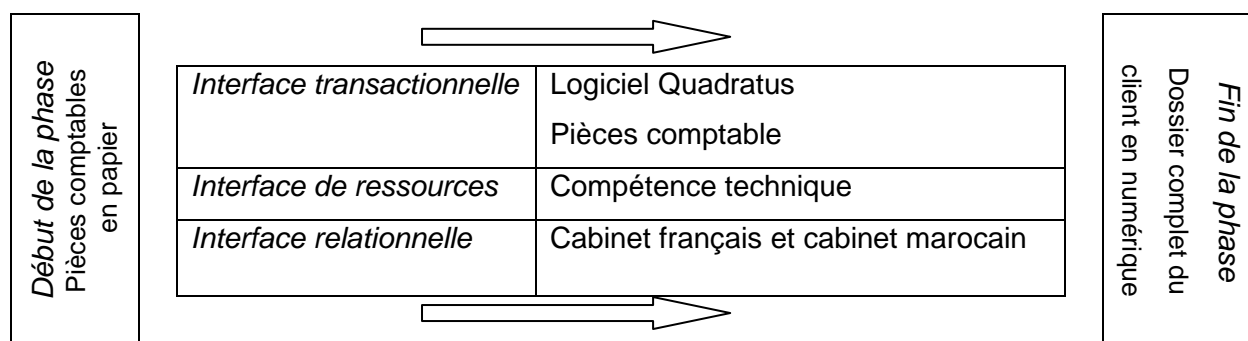
**Tableau 53 : L'exemple de la répartition des tâches chez GAMMA**

### 3.2.2. L'interface de ressources

Cette étape nécessite des compétences techniques et informatiques liées à la maîtrise du logiciel Quadratus. Pour la personne chargée de scanner et les opérateurs de saisie, la rapidité et la précision jouent un rôle essentiel dans leur tâche.

### 3.2.3. L'interface relationnelle

L'étape de suivi et de pilotage ne nécessite pas beaucoup de communications humaines. Les échanges se passent essentiellement par mail. Toutefois, l'équilibre de l'interface relationnelle dépend essentiellement de l'encadrement. Le responsable de projet du cabinet français, le dirigeant du cabinet et le responsable de projet du cabinet marocain, le fondateur du cabinet servent d'interface entre les deux équipes. « *Le responsable de projet a un rôle de médiateur. D'où l'importance de maintenir une bonne relation entre les collaborateurs de différentes cultures* » explique le directeur de GAMMA.



**Tableau 54 : La phase de pilotage chez GAMMA**

### ***3.2.4. Mécanisme de coordination par la confiance basée sur la compétence***

Nous constatons une évolution de la confiance suite au constat plutôt positif (réduction des coûts, gain de productivité...) perçu par le cabinet d’expert comptable français. La qualité des transactions effectuée démontre la compétence du prestataire marocain. Cela lui permet de renforcer la confiance du cabinet français.

### **3.3. La fin du contrat**

Le contrat d’externalisation est arrivé à son terme en 2004. Depuis, il a été renouvelé deux fois pour six ans au total. Le mécanisme de coordination à la fin du contrat se base sur une confiance basée sur l’expérience. Les deux cabinets (client – prestataire) ont même développé ensemble une autre activité et ont lancé un projet commun : le conseil en externalisation de la fonction comptable.



## 4. Synthèse

Nous venons de décrire et d'analyser les processus d'externalisation de chaque étude de cas. Afin d'obtenir une vision globale, nous synthétisons les trois projets d'externalisation de la fonction comptable dans le tableau ci-dessous :

	<b>Objectifs prévus</b>	<b>Objectifs atteints</b>	<b>Projet</b>
ALPHA	Respect des obligations légales	Respect des obligations légales Réponse aux objectifs décisionnels Renforcement du modèle de salarié indépendant	Réussi
BETA	Réduction de 0,16% du coût de la fonction comptable Réduction du délai de clôture de comptes de 7 à 5 jours ouvrés	Augmentation de 0,5% du coût de la fonction comptable Délai dépassé 7 jours	Echoué
GAMMA	Résolution du problème de management du personnel	Hausse de 24% du CA Gain de temps pour les collaborateurs (diminution de 40% des heures passées) Augmentation de 19% du salaire moyen des collaborateurs Meilleure qualité des prestations conduisant à une hausse moyenne des tarifs (prix moyen de l'heure vendue passant de 50€ à 100€)	Réussi

**Tableau 55 : La comparaison des objectifs des trois cas étudiés**

Nous résumons dans le tableau suivant les explications de cette réussite ou de cet échec à travers tous les processus post décisionnels : la mise en place, le pilotage et le suivi jusqu'à la fin du contrat.

Phase	ALPHA	BETA	GAMMA
<b>Avant décision</b>	2001-2003	2001-2004	2000-2001
<i>Facteur déclenchant</i>	Pression des facteurs externes	Coût d'endettement Différents logiciels de comptabilité	Problème de management du personnel et de recrutement
<i>Comment</i>	Stratégie de recentrage sur le cœur de métier	Stratégie de réduction des coûts de la société mère	Stratégie de réduction des coûts et de recentrage sur les activités à forte valeur ajoutée
<i>Événement</i>	Contrat de 6 ans	Contrat de 3 ans	Contrat de 3 ans
<i>Explications</i>	Manque de ressources internes	Economie de coût Mise en place ERP	Réorganisation
<i>Solutions</i>	Externalisation de toute la fonction comptable (en France)	Externalisation de la fonction comptable (au Canada)	Externalisation de la saisie (au Maroc)
<b>Mise en place</b>	Mars 2003	Jusqu'au 09/2004	Février 2001
<i>Objectifs</i>	Objectifs comptables	Le prestataire doit assumer seul les tâches requises à partir du 1 <sup>er</sup> /10/2004	Numérisation des dossiers clients et automatisation des traitements comptables
<i>Comment</i>	Transfert total du service comptable chez le prestataire	Arrivée d'une équipe canadienne de 6 personnes + 1 chef d'équipe Formation de 6 mois	Reclassement du personnel  Livre de procédure
<i>Événement</i>	Investissement du prestataire	Durée plus longue que prévue.	Installation du logiciel Quadratus
<i>Explications</i>	Acquisition de la confiance	Manque de formation pour les comptables canadiens et français	Interface commune par système intégré
<i>Solutions</i>	Dépendance réciproque	Coûts supplémentaires	Formation
<b>Suivi et pilotage</b>	Mai 2003	1/10/2004	Avril 2001
<i>Objectifs</i>	Objectifs comptables	Délai de 5 jours Promesse de coût Qualité équivalente	Gain de productivité Economie des coûts
<i>Comment</i>	Facturation par forfait	Edwards, Excel, Mail Equipe de 6 canadiens + chef d'équipe Equipe de 6 français + 3 Mexicains + Directeur financier	Externaliser des activités de faible valeur ajoutée  Installer un système interactif
<i>Événement</i>	Evolution des paramètres externalisés	Turnover de l'équipe canadienne	Amélioration de la qualité de service, augmentation de prix
<i>Explications</i>	Besoin d'un outil d'aide à la décision	Changement de l'équipe Décalage horaire Méconnaissance du système Manque de procédure écrite Manque d'implication Différence de culture	Coût de main d'œuvre Technologie
<i>Solutions</i>	Mise en place du reporting Acquisition de nouveaux logiciels	Superviseur canadien : Amélioration des choses qualitatives Recadrage de l'équipe Amélioration de la relation Formation du directeur comptable et financier français au Canada	Renforcement de l'investissement (scanner) et la confiance
<b>Fin de contrat</b>	2009	28/02/2006	2004
<i>Pourquoi</i>	Fin de contrat	Insatisfaction	Fin de contrat
<i>Comment</i>	Reconduction tacite	Hausse des coûts Dégradation de qualité, délai	Renouvellement
<i>Événement</i>	Acceptation de renouvellement	Décision d'abandon du 15/11/2005	Projet d'une nouvelle activité commune
<i>Explications</i>	Satisfaction	Faire mieux que faire faire	Demande des autres cabinets
<i>Solutions</i>	Dépendance réciproque	Déplacement du DF	Vente des expériences en externalisation

Tableau 56 : Les projets d'externalisation de la fonction comptable

Quels que soient les motifs qui conduisent les trois entreprises à externaliser, la gestion de l'externalisation se déroule toujours en trois étapes : la phase de mise en place, le suivi du déroulement de l'opération et la décision au terme du contrat (renouvellement ou rupture).

La phase de mise en place dépend principalement du choix des paramètres externalisés, de la distance géographique et de la politique de réorganisation de l'entreprise.

La phase de suivi et de pilotage se déroule sur la durée du contrat (à l'exception des ruptures anticipées). Au-delà de la mise en œuvre du processus comptable externalisé, cette phase permet à l'entreprise d'apprécier les avantages et les inconvénients de cette modalité organisationnelle par rapport aux objectifs initialement prévus.

Au terme des deux phases précédentes, la phase de fin de contrat conduira l'entreprise à négocier soit le renouvellement du contrat pour une nouvelle période, soit son non renouvellement. Cette dernière solution nécessite une nouvelle réorganisation de la fonction comptable.

Dans la partie suivante, nous discutons des clés de réussite de l'externalisation en analysant les mécanismes de coordination entre les trois interfaces à partir de la comparaison de nos trois cas.

## **Section 2 : La discussion des cas - les clés de la réussite**

Dans cette partie, nous discutons les résultats des cas. Nous examinons la relation entre les variables de la réussite de la gestion d'une externalisation. Nous étudions enfin d'autres facteurs qui n'ont pas été évoqués dans notre cadre théorique.

### **1. Les mécanismes de coordination**

Le résultat d'une externalisation dépend fortement des mécanismes de coordination qui se manifestent à travers la gestion des interfaces, la question de contrôle et la confiance entre l'entreprise et son prestataire.

#### **1.1. La gestion des interfaces**

En utilisant la grille des interfaces pour comprendre la gestion d'externalisation, nous constatons dans nos trois études de cas que le résultat d'un projet d'externalisation est fortement lié à la gestion de trois interfaces. Cette gestion se caractérise par trois éléments :

- la nécessité d'un équilibre des trois interfaces ;
- le rôle principal de l'interface de ressources ;
- une gestion trilatérale de l'interface.

##### La nécessité d'un équilibre des trois interfaces

Pour réussir un projet d'externalisation de la fonction comptable, il est nécessaire que les interfaces suivantes soient équilibrées :

- l'interface transactionnelle équilibrée signifie que le prestataire et l'entreprise fournissent les conditions nécessaires pour que les transactions puissent se réaliser comme prévu dans le contrat ;
- l'interface de ressources équilibrée signifie que le prestataire et l'entreprise utilisent des compétences techniques et relationnelles nécessaires pour chaque étape ;

- l'interface relationnelle équilibrée signifie que le prestataire et l'entreprise créent une relation étroite, de confiance.

	<b>ALPHA</b>	<b>BETA</b>	<b>GAMMA</b>
	<i>Réussite</i>	<i>Echec</i>	<i>Réussite</i>
<b>Interface transactionnelle</b>	Equilibre	Déséquilibre Certaines transactions non achevées, retardées ou erronées	Equilibre ++ avec extension des paramètres
<b>Interface de ressources</b>	Equilibre	Déséquilibre ++ échanges de compétences asymétriques (phase de mise en place) manque de compétences techniques et relationnelles (phase de suivi)	Equilibre
<b>Interface relationnelle</b>	Equilibre ++ avec la création d'un nouveau projet commun	Déséquilibre Conflit	Equilibre

**Tableau 57 : La gestion des interfaces de l'étude empirique**

Nous constatons également l'interdépendance des trois interfaces. Un changement dans l'une des trois interfaces entraîne des modifications dans les autres interfaces.

**ALPHA** : l'évolution d'une interface relationnelle entraîne l'évolution de l'interface transactionnelle. Pendant la phase de suivi et de pilotage, une évolution de confiance conduit à une extension des paramètres des activités externalisées ;

**BETA** : un déséquilibre de l'interface transactionnelle ou de ressources modifie l'interface relationnelle. Pendant la phase de suivi et de pilotage, les transactions erronées renforcent le contrôle et le manque de compétences détériorent fortement la confiance à l'égard du prestataire.

### Le rôle principal de l’interface de ressources

Nous percevons le rôle essentiel des compétences. Parmi les trois interfaces, l’interface de ressources est considérée comme le facteur principal. Dans les trois cas, les interviewés le confirment.

ALPHA : la compétence technique et relationnelle du cabinet, notamment celle de l’expert comptable, conduit à la réussite de l’externalisation de l’entreprise ALPHA ;

BETA : le manque de compétences de l’équipe canadienne et le manque de leadership sont la première cause de l’échec du projet d’externalisation de BETA ;

GAMMA : la compétence du cabinet marocain et la compétence managériale du directeur du cabinet français jouent un rôle décisif dans la réussite de l’externalisation des activités comptables de GAMMA.

### Une gestion trilatérale de l’interface

Nous observons que la relation est rarement bilatérale dans une externalisation de la fonction comptable. Quel que soit le type d’externalisation (*onshore*, *nearshore* ou *offshore*), un troisième partenaire joue un rôle important dans l’évolution des processus et dans le résultat de l’externalisation.

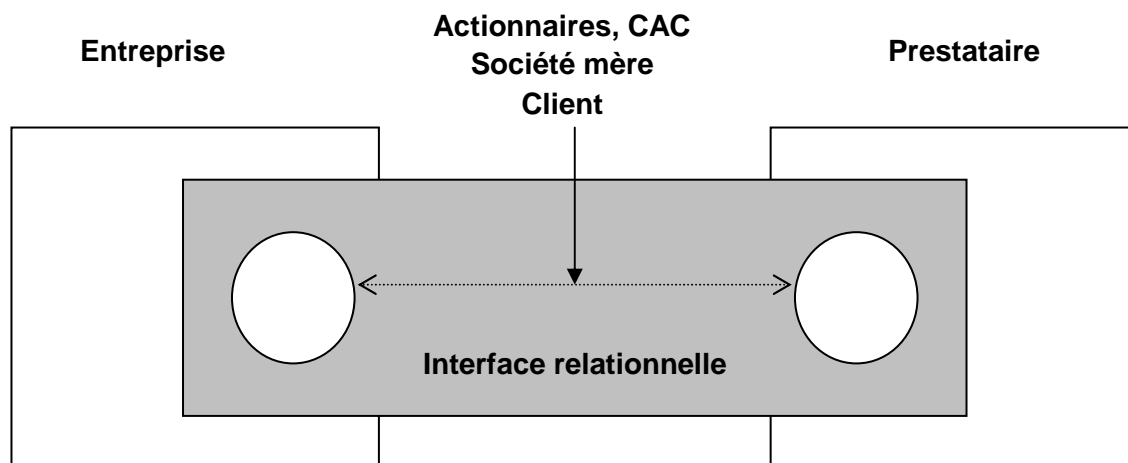


Figure 65 : L’interface relationnelle trilatérale

Chez ALPHA : les investisseurs exercent une pression sur la partie d'analyse qui conduit à une extension des paramètres des activités externalisées. Le commissaire aux comptes intervient dans l'élaboration du planning et exige la qualité des prestations ;

Le troisième partenaire pour BETA sont aussi les investisseurs qui obligent l'entreprise à renforcer le contrôle ;

Le troisième partenaire dans le cas GAMMA est le client qui exige un délai de traitement restreint et un niveau de qualité élevée.

Cette relation trilatérale dans l'externalisation de la fonction comptable pourrait être expliquée par deux raisons :

- premièrement, la comptabilité est une fonction transversale qui est en lien direct avec d'autres parties prenantes ;
- deuxièmement, la mise en place d'un système intégré favorise l'interconnexion de plusieurs utilisateurs.

En bref, la gestion des trois types d'interface est la clé de la réussite d'une externalisation de la fonction comptable. Cette gestion se déroule dans les opérations quotidiennes entre l'entreprise et son prestataire. Mais, cette relation n'est pas bilatérale car les tiers ont un impact direct ou indirect sur le projet d'externalisation, notamment dans les événements importants.

La gestion des interfaces détermine les mécanismes de coordination qui sont orientés plutôt vers le contrôle ou vers la confiance.

### ***1.1.1. Le contrôle***

Les mécanismes de coordination tournent autour de deux concepts : le contrôle et la confiance. La relation entre ces deux éléments est loin d'être claire (Das et Teng 1998). Selon Dyer (1997), la confiance elle-même doit être considérée comme un mécanisme de gouvernance efficient dans la relation inter organisationnelle. La présence de la confiance doit entraîner l'abandon de certains contrôles (Inkpen et Currall 2004)<sup>313</sup>. Nous constatons qu'une

---

<sup>313</sup> Inkpen A.C., Currall S.C., 2004, "The Coevolution of Trust, Control and Learning in Joint Ventures", *Organization Sciences*, vol. 15, n°5, pp.586-599.

externalisation réussie signifie une évolution de contrôle dans le sens suivant : contrôle par le marché vers le contrôle basé sur la confiance.

Phase / Coordination de la relation	Avant décision et décision	Mise en place	Suivi et pilotage
<b>Contrôle du marché</b>	Appel d’offres	Contrat non détaillé, paiement basé sur les activités standardisées	Périodique, en détails
<b>Contrôle bureaucratique</b>	Présélection des prestataires potentiels	Contrat détaillé, paiement basé sur les activités réelles	Supervision, mesure de performance et évaluation, intervention directe
<b>Contrôle par confiance</b>	Amitié, réputation	Flexibilité du contrat	Consultation personnelle, développement de la confiance basée sur la réputation et sur l’expérience

→ Évolution théorique du contrôle → ALPHA – réussite → BETA – échec → GAMMA – réussite

Figure 66 : L'évolution du contrôle

La confiance (ALPHA et GAMMA) permet à l’entreprise d’économiser les coûts de transaction *ex-post* tels que les coûts de surveillance et les coûts d’exécution (Williamson 1985<sup>314</sup>, Hennart 1983<sup>315</sup> et North 1990<sup>316</sup>) :

- les coûts de surveillance reflète les coûts associés au contrôle des engagements pour s’assurer que chaque partie remplit correctement ses obligations ;
- les coûts d’exécution reflètent les coûts associés à la négociation ou à la sanction dans l’hypothèse où le partenaire ne respecte pas ses engagements.

<sup>314</sup> Williamson O.E., 1985, *The Economic Institutions of Capitalism*, Free Press, New York.

<sup>315</sup> Hennart J-F., 1983, “Explaining the swollen middle : Why most transactions are a mix of « Market » and « Hierarchy »”, *Organization Science*, n°4, vol.4, pp.529-547.

<sup>316</sup> North D.C., 1990, *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge University Press, Cambridge, UK.



Par contre, une érosion de la confiance nécessite un renforcement du contrôle, ce qui entraîne des coûts supplémentaires tels que le coût de négociation, le coût de formation, de communication ou de rectification des erreurs (BETA).

### 1.1.2. La confiance

La confiance n'est pas un phénomène statique (Currall et Inkpen 2003)<sup>317</sup> : elle se construit, se stabilise ou se dissout (Rousseau *et al.* 1998)<sup>318</sup>. Une externalisation réussie signifie une évolution de la confiance : de la confiance contractuelle vers la confiance basée sur l'expérience.

			<b>Compétence basée sur l'expérience</b>
Niveau de confiance		<b>Confiance basée sur la réputation</b>	
	<b>Confiance contractuelle</b>		
Phase	<i>Avant décision et décision</i>	<i>Mise en place</i>	<i>Suivi et pilotage</i>
→ Évolution théorique de la confiance → ALPHA – réussite → BETA – échec → GAMMA – réussite			

**Tableau 58 : Les mécanismes de coordination dans les processus d'externalisation de la fonction comptable**

Kostova (1999)<sup>319</sup> suggère un effet positif de la confiance sur le succès des pratiques stratégiques. Selon lui, la confiance permet de réduire l'incertitude et d'augmenter la fiabilité perçue par le partenaire. Une externalisation réussie repose sur une confiance basée sur l'expérience. Ce type de confiance est la plus appréciée (Aulakh *et al.* 1996)<sup>320</sup>. Son acquisition nécessite du temps et de l'expérience.

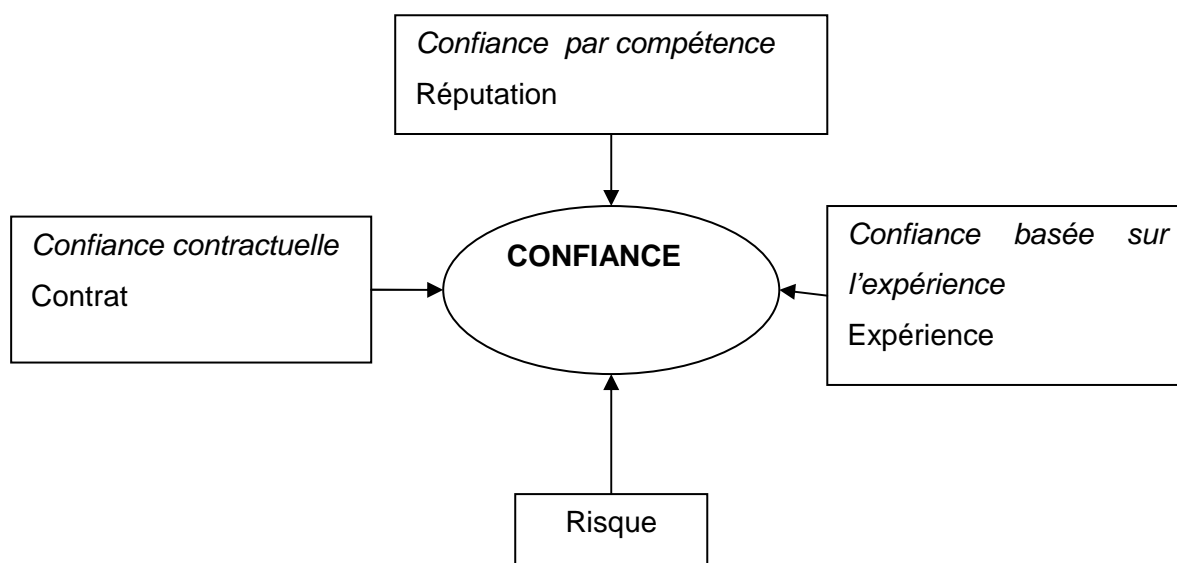
<sup>317</sup> Currall S.C., Inkpen A.C., 2003, Strategic alliances and the evolution of trust across levels, M. West, D. Tjosvold, K. Smith, eds. *International Handbook of Organizational Teamwork and Cooperative Working*, John Wiley and Sons, New York, pp.533-549.

<sup>318</sup> Rousseau D.M., Sitkin S.B., Burt R.S. and Camerer C., 1998, "Not so different after all: A cross-discipline view of trust", *Academy of Management Review*, n°23, vol.3, pp.393-404.

<sup>319</sup> Kostova T., 1999, "Transnational transfert of strategic organizational practices: A contextual perspective", *Academy of Management Review*, n°24, vol.2, pp.308-324.

<sup>320</sup> Aulakh P.S., Kotabe M. & Sahay A., 1996, "Trust and performance in cross-border marketing partnerships: A behavioural approach", *Journal of International Business Studies*, Special Issue, pp.1005-1032.

Nous remarquons que, chez ALPHA, les sources de confiance ne se limitent pas à la conviction dans la réalisation des obligations du contrat (confiance contractuelle) ni dans la réputation ou dans l’expérience mais aussi dans la prise de risque. Elle peut être interprétée comme de la confiance (Gabetta 1988<sup>321</sup>, Mayer *et al.* 1995<sup>322</sup>). En effet, la prise de risque du prestataire dans un processus d’interaction associée à l’opportuniste de l’entreprise démontre que ce prestataire est digne de confiance. Les réponses face aux « incidents critiques » influencent le développement de la relation (Ring et Van de Ven 1994)<sup>323</sup>.



**Figure 67 : Les sources de confiance**

Les investissements ou « otage financier » (Klein 1980<sup>324</sup>, Williamson 1983<sup>325</sup>) renforcent l’influence du prestataire » (Dyer 1997)<sup>326</sup>. Le risque crée des opportunités de confiance (Rousseau *et al.* 1998). Effectivement, nous constatons qu’après l’investissement, l’entreprise

<sup>321</sup> Gambetta D., 1988, Can we trust trust? D. Gambetta, ed. *Trust: Making and Breaking Cooperative Relations*. Blackwell, Oxford, UK, pp.213-237.

<sup>322</sup> Mayer R.C., David J.H., Schoorman F.D., 1995, “An integrative model organizational trust”, *Academy Management Review*, n°20, pp.709-734.

<sup>323</sup> Ring P.S. and Van de Ven A.H., 1994, “Developmental Processes of Cooperative Interorganizational Relationship”, *Academy of Management Review*, vol°19, n°11, pp.90-118.

<sup>324</sup> Klein B., 1980, “Transaction cost determinants of “unfair” contractual arrangements”, *American Economic Review*, n°70, vol.2, pp.356-362.

<sup>325</sup> Williamson O.E., 1983, “Credible commitments: Using hostages to supports exchange”, *American Economic Review*, n°73, vol.4, pp.519-535.

<sup>326</sup> Dyer J.H., 1997, “Effective interfirm collaboration: How firms minimize transaction costs and maximize transaction value”, *Strategic Management Journal*, n°7, vol. 18, pp.535-556.

ALPHA fait plus confiance à son prestataire. Ainsi les deux parties deviennent-elles étroitement dépendantes.

## 2. L'apprentissage et l'interdépendance

Si les notions de contrôle et de confiance sont largement exploitées dans la littérature de la relation inter organisationnelle (Das et Teng 1998<sup>327</sup>, 2001<sup>328</sup>, Dyer 1997, Nooteboom *et al.* 1997, Yan 1998...), le rôle de l'apprentissage organisationnel reçoit moins d'attention (Inkpen et Curral 2004). Nos études de cas ont prouvé que l'apprentissage et l'ajustement par une dépendance réciproque de deux parties sont également une des clés de la réussite de l'externalisation.

### 2.1. L'apprentissage organisationnel

L'apprentissage est souvent réservé à l'acquisition de compétences individuelles. Si nous transposons cette notion aux organisations, l'apprentissage organisationnel peut être défini comme « *un processus social d'interactions individuelles qui a pour but et pour résultat de produire de nouvelles connaissances organisationnelles ; qu'il s'agisse de savoirs ou de savoir-faire* » (Ingham 1994)<sup>329</sup>. Autrement dit, il s'agit d'« *un phénomène collectif d'acquisition et d'élaboration de compétences, qui plus ou moins profondément, plus ou moins durablement, modifie la gestion des situations et les situations elles-mêmes* » (Koenig 1994<sup>330</sup>). L'apprentissage organisationnel se manifeste sous diverses formes telles que la création et les modifications de routines (Levitt et March 1988), l'acquisition de connaissances (Kloot 1997<sup>331</sup>), la détection et la correction des erreurs (Argyris et Schön 1978<sup>332</sup>, 1996<sup>333</sup>)...

---

<sup>327</sup> Das T.K., Teng B.S., 1998, "Between trust and control: Developing confidence in partner cooperation in alliances", *Academic Management Review*, n°123, pp.491-513.

<sup>328</sup> Das T.K., Teng B.S., 2001, "Trust, control and risk in strategic alliances: An integrated framework", *Organization Studies*, n°22, pp.251-283.

<sup>329</sup> Ingham M ; 1994, « L'apprentissage organisationnel dans les coopérations », *Revue Française de Gestion*, janvier-février, pp.105-119.

<sup>330</sup> Koenig G., 1994, "L'apprentissage organisationnel: un repérage des lieux », *Revue Française de Gestion*, n°97, janvier-février, p.76-83.

<sup>331</sup> Kloot L., 1997, "Organizational learning and management control systems: responding to environmental change", *Management Accounting Research*, n°8, pp.47-73.

<sup>332</sup> Argyris C., Schön D., 1978, *Organizational learning*, Reading Mass: Addison-Wesley, 344p.

Les recherches sur le thème de l’apprentissage inter-organisationnel se sont multipliées depuis le début des années 90, notamment grâce aux travaux de Hamel (1991)<sup>334</sup>, Ingham (1994), Vasseur (1994), Doz (1996)<sup>335</sup>, Mothe (1996)... L’apprentissage est souvent perçu comme la modification de la connaissance (Prax 2000)<sup>336</sup> ; l’acquisition de l’information (Pfeffer et Sutton 1999)<sup>337</sup> ou la modification du comportement (Cyert & March 1963<sup>338</sup>, Morvan 1972).

D’après Levitt et March (1988)<sup>339</sup>, Huber (1991)<sup>340</sup>, l’apprentissage organisationnel contient quatre phases :

- l’acquisition de la connaissance ;
- la distribution de l’information ;
- l’interprétation de l’information ;
- la mémoire organisationnelle.

D’abord, les individus de l’organisation acquièrent de la connaissance. Cette étape est la préoccupation centrale de l’apprentissage organisationnel (Coopey 1995)<sup>341</sup>. Elle repose sur les moyens tels que la formation, la recherche de solutions, ou le contrôle de la performance... L’acquisition de la connaissance se déroule principalement pendant la phase de la mise en place de l’externalisation. Cette étape de transition correspond à « *une période où les gens doivent abandonner les pratiques en vigueur, pour en apprivoiser d’autres* » (Collerett *et al.* 2003)<sup>342</sup>. Les anciens automatismes n’ont plus leur place et les nouveaux ne sont pas encore acquis. D’après ces auteurs, ce passage vers de nouveaux automatismes active deux processus interdépendants : une désintégration des pratiques existantes et une

---

<sup>333</sup> Argyris C., Schön D., 1996, *Organizational learning II – Theory, Method and Practice*, Reading Mass: Addison-Wesley, 305p.

<sup>334</sup> Hamel G., 1991, “Competition for competence and inter-partner learning within international strategic alliances”, *Strategic Management Journal*, n°12, pp.83-104.

<sup>335</sup> Doz Y., 1996, “The evolution of cooperation in strategic alliances: Initial conditions or learning processes ?”, *Strategic Management Journal*, n°17, Summer Special Issue, pp.55-84.

<sup>336</sup> Prax J-Y., 2000, *Le Guide du Knowledge Management: Concepts et pratiques du management de la connaissance*, Dunod.

<sup>337</sup> Pfeffer J. et Sutton R., 1999, “Knowing « What » to do is not enough : Turning knowledge into action”, *California Management Review*, n°42, vol.1, pp.83-107.

<sup>338</sup> Cyert R.M., March J.M., 1963, *A Behavioral Theory of the Firm*, Prentice Hall, In.

<sup>339</sup> Levitt B., March J.G., 1988, “Organizational Learning”, *Annual Review of Sociology*, n°14, pp.319-340.

<sup>340</sup> Huber G.P., 1991, “Organizational Learning: The Contributing Processes and the Literatures”, *Organizations Sciences*, n°2, pp.88-115.

<sup>341</sup> Coopey J., 1995, “The Learning Organization, Power, Politics and Ideology”, *Management Learning*, n°2, pp.193-213.

<sup>342</sup> Collerett P., Schneider R., Legris P., 2003, « La gestion du changement organisationnel – Sixième partie – Gérer la transition », *ISO Management Systems*, novembre-décembre.

reconstruction de nouvelles pratiques. La phase de la mise en place exige des individus des deux parties des efforts importants. De plus, la connaissance relative aux transactions à caractères répétitifs et courts (la saisie, les écritures courantes...) est plus facile à acquérir que les transactions à caractères particuliers et longs (écritures spécifiques par exemple).

L'information est ensuite distribuée. Il s'agit de partager des informations venues de différentes sources (Cyert et Williams 1993)<sup>343</sup>. Quand l'information est largement diffusée dans l'organisation, l'individu et son équipe peuvent l'acquérir plus facilement (Huber 1991, Garvin 1993<sup>344</sup>). Nous constatons que la communication joue un rôle essentiel dans la diffusion de l'information. Les moyens de communication peuvent être favorables ou défavorables à l'apprentissage en fonction de la distance géographique ou de la différence de langage.

Une fois distribuée, l'information doit être interprétée, c'est-à-dire rendue compréhensible. Grâce à cette étape, les compréhensions partagées et les plans conceptuels sont développés (Daft et Weick 1984)<sup>345</sup>. La communication directe entre l'entreprise qui externalise et le prestataire accélèrent la compréhension de l'information. La proximité culturelle facilite l'interprétation de l'information.

Enfin, la connaissance et l'information peuvent être stockées pour un usage futur (Huber 1991). La mémoire organisationnelle comprend des expériences, des procédures, des technologies, des croyances et des cultures. L'apprentissage présume que l'expérience organisationnelle ne reste pas statique, mais elle se développe, se maintient et s'accumule (Levitt et March 1988).

Nous constatons que ces quatre concepts associés à l'apprentissage sont observés dans tous les processus d'externalisation. L'apprentissage aide au développement, au succès et à la pérennisation de celle-ci. L'apprentissage est considéré comme une condition permettant de

---

<sup>343</sup> Cyert R.M., Williams J.R., 1993, "Organizations, Decisions Making and Strategy: Overview and Comment", *Strategic Management Journal*, n°14, pp.5-10.

<sup>344</sup> Garvin D.A., 1993, "Building a Learning Organisation", *Harvard Business Review*, Jul-Aug, pp.78-91.

<sup>345</sup> Daft R.L., Weick K.E., 1984, "Towards a Model of Organizations as Interpretation Systems", *Academy of Management Review*, n°9, pp.284-295.

susciter une coopération durable entre les organisations (Dyer et Singh 1998<sup>346</sup>, Dyer et Nobeoka 2000<sup>347</sup>). Pour cela, l’entreprise et le partenaire doivent mettre en place des mécanismes favorisant un apprentissage organisationnel au cœur des interfaces.

ALPHA et GAMMA : beaucoup de mécanismes de gestion des interfaces sont favorables à l’apprentissage. Le transfert total des actifs matériels et humains, la technologie adaptée, les interactions fréquentes, la répartition des tâches, la confiance mutuelle... facilitent les processus d’apprentissage (acquisition, diffusion, interprétation, stockage). Grâce à des investissements importants dans les actifs et dans la relation, l’apprentissage joue seulement un rôle de moteur de la réussite de l’externalisation, mais il mène également à la création d’une rente relationnelle (Dyer et Singh 1998). Cette rente est générée par des relations d’échanges étroites et susceptibles de constituer pour chaque partie une source d’avantage concurrentiel (la flexibilité pour ALPHA, une nouvelle compétence à vendre pour GAMMA). « *On a externalisé la fonction comptable, ainsi, nous sommes inscrits dans un schéma qui nous incite à externaliser toutes les fonctions que nous réalisons moins bien que les prestataires externes. Aujourd’hui on a beaucoup d’activités externalisées (l’informatique, la communication, la logistique). C’est l’effet d’apprentissage* » nous explique le directeur financier d’ALPHA.

BETA : Contrairement à ALPHA et GAMMA, les processus d’externalisation de la fonction comptable de l’entreprise BETA contiennent plus de facteurs défavorables à l’apprentissage organisationnel. Parmi les facteurs défavorables (humain, culturel, géographique ou technique), le manque de leadership, le turnover du personnel et l’absence de procédure écrite sont les trois freins les plus marquants. En effet, le leadership permet de créer un climat encourageant les capacités et les pratiques nécessaires à l’innovation et à l’apprentissage (Swieringa et Wierdsma 1992)<sup>348</sup>. Après le départ de l’ancien chef d’équipe canadienne, l’incompétence du nouveau chef d’équipe entraîne une chute de confiance, un ralentissement de la distribution des informations... De plus, le turnover du personnel chez le prestataire crée un effet négatif sur la cohésion de l’équipe de travail qui joue un rôle central dans

---

<sup>346</sup> Dyer J.H., Singh H., 1998, “The Relational View: Cooperative Strategy and Sources in Inter-Organizational Competitive Advantage”, *Academy of Management*, vol.23, n°4, pp.660-679.

<sup>347</sup> Dyer J.H., Nobeoka K., 2000, “Creating and Managing a High-Performance Knowledge-Sharing Network: the Toyota Case”, *Strategic Management Journal*, vol.21, pp.345-367.

<sup>348</sup> Swieringa J., Wierdsma A., 1992, *Becoming a Learning Organization*, Addison-Wesley, Reading, MA.

l'acquisition et le transfert des connaissances. Enfin, la procédure écrite est considérée comme la mémoire organisationnelle essentielle. Le directeur financier a expliqué clairement ce sentiment dans un mail du 28/10/2005. « *Je vois un double avantage dans ce support : 1. un document écrit peut être utilisé si quelqu'un quitte DELTA. 2. lorsqu'on écrit une procédure, beaucoup de questions vont être posées : pourquoi telle ou telle tâche, comment procéder ? Des obstacles potentiels seront levés et cela nous permettra de mieux comprendre la raison de notre objectif et de nos différentes tâches* ».

<b>L'apprentissage</b>	<b>Facteurs favorables</b>	<b>Facteurs défavorables</b>
<i>L'acquisition de connaissance</i>	Les règles de gestion et le planning (ALPHA, BETA et GAMMA)	Le leadership défaillant Le turnover du personnel (BETA)
<i>La distribution de l'information</i>	La technologie (GAMMA)	Le décalage horaire (BETA)
<i>L'interprétation de l'information</i>	Le même langage (ALPHA, GAMMA)	La différence de culture (BETA)
<i>La mémoire organisationnelle</i>	Transferts d'actif humain et matériel ( ALPHA)	Le manque de procédure écrite (BETA) Le turnover du personnel (BETA)

**Tableau 59 : Les facteurs favorables et défavorables à l'apprentissage dans le processus d'externalisation de la fonction comptable**

Parmi les trois principales sources d'apprentissage (l'environnement, l'entreprise elle-même et le partenaire), l'externalisation de la fonction comptable concerne essentiellement la troisième, c'est-à-dire l'apprentissage inter organisationnel entre l'entreprise et son prestataire. Huber (1991) le qualifie un apprentissage « par greffe ». Ces apprentissages se produisent dans une configuration inter organisationnelle dans laquelle l'entreprise externalisatrice apprend en se trouvant confrontée au prestataire avec qui elle peut échanger et partager des connaissances et des savoir-faire (Leroy 1998)<sup>349</sup>.

<sup>349</sup> Leroy F., 1998, "Apprentissage organisationnel et stratégie", in H. Laroche, J.P. Nioche (Eds), *Repenser la stratégie : fondements et perspectives*, Vuibert : Paris.

Pour l’entreprise qui externalise, cet apprentissage organisationnel se manifeste sous deux formes : l’apprentissage provenant de l’externalisation et celui issu du partenaire<sup>350</sup> (Doz et Hamel 1998 et Parkhe 1991)<sup>351</sup>. Le premier type apparaît évident dans nos trois études de cas. En effet, les mécanismes d’apprentissage ont pour seul objectif de mener à bien le projet d’externalisation. Ils ne couvrent pas l’hypothèse de réintégration qui nécessite un apprentissage issu du partenaire, notamment en cas de transfert des actifs humains. Dans la phase de mise en place de l’externalisation, les transferts d’actifs, notamment d’actif humain, provoquent une perte de connaissances pour l’entreprise. Celle-ci doit faire face au risque de dépendance. Ce risque augmente dans la phase de suivi et de pilotage avec l’extension des périmètres des activités externalisées et des évolutions réglementaires et technologiques... Pour faire face à cette problématique, il faut créer un mécanisme de coordination qui soit la dépendance réciproque entre l’entreprise et le prestataire et devienne ainsi la clé du succès.

## 2.2. La dépendance réciproque

Rendre d’autres acteurs de l’environnement dépendants de l’organisation est une des stratégies pour gérer sa propre dépendance (Hatch 1997). Selon l’approche systémique, la notion d’interdépendance est décrite comme une caractéristique majeure de la relation inter organisationnelle. L’interdépendance est la conséquence de la volonté de deux ou plusieurs parties de coopérer pour atteindre un même objectif. La coordination devient donc une intervention intentionnelle qui rend les participants conscients de leur interdépendance. Il existe cinq sources d’interdépendance de la relation inter organisationnelle :

- l’interdépendance séquentielle où l’output de A sert l’input de B (Thompson 1967) ;
- l’interdépendance réciproque où A dépend de B qui dépend de A (Thompson 1967) ;
- l’interdépendance de communauté où A et B partagent les mêmes ressources limitées (Thompson 1967) ;
- l’interdépendance d’échelle où A et B réalisent ensemble des économies d’échelles (Eraly 1988<sup>352</sup>) ;

---

<sup>350</sup> Learning “about” a joint venture partner may be useful in applications beyond the joint venture. Learning “from” a joint venture partner can be used by parent firms to enhance strategic and operations in areas unrelated to the alliances activities.

<sup>351</sup> Parkhe A., 1991, “Interfirme diversity, organizational learning and longevity in global strategic alliances”, *Journal International Business Studies*, n°22, pp.579-602.

<sup>352</sup> Eraly A., 1988, *La structuration de l’entreprise*, Bruxelles: Editions de l’Université de Bruxelles.

---



- l'interdépendance de cohérence où A et B se mettent en commun pour atteindre une ressource (Malone *et al.* 1997)<sup>353</sup>.

Nous pensons que l'externalisation de la fonction comptable implique plutôt les deux premiers types d'interdépendance. Le couplage séquentiel concerne les opérations quotidiennes. La dépendance réciproque, considérée comme une approche active, rentre dans la stratégie de l'entreprise. Elle regarde la coordination moins comme un ajustement mutuel mais plus comme une relation gagnant – gagnant et évolutive. Cette approche se manifeste sous plusieurs aspects. Le directeur financier d'ALPHA nous l'explique :

- la dépendance réciproque par une prise de risque des deux côtés : « Du côté de l'entreprise, *« nous n'avons plus de logiciels, plus de personnel, nous étions complètement dépendants du prestataire »*. Du côté du prestataire, *« non seulement, il s'est engagé sur un contrat de 6 ans, mais, de plus, il a osé prendre des risques en lançant des investissements humains et matériels importants »* ;
- la dépendance réciproque par une flexibilité de deux côtés : *« Il s'agit de la dépendance réciproque pour équilibrer la balance. Il fallait que la relation soit intelligente des deux côtés. Il y avait un contrat d'un côté et une flexibilité de l'autre. C'est-à-dire pour que le projet soit réussi, il fallait fonctionner avec un contrat non rigide qui pouvait s'adapter à l'augmentation et à la diminution des activités de l'entreprise. Pendant toute la durée du contrat, nous avons réussi à le faire évoluer »*.
- la dépendance réciproque par une gestion interne *« Ce n'est pas parce qu'on externalise, qu'il n'y a pas de gestion en interne. Ceci est extrêmement important pour garder l'équilibre. L'externalisation implique que l'on gère en interne les interfaces et que l'on suive l'évolution de la fonction externalisée »*.

Nous remarquons qu'une interdépendance stratégique renforce la relation entre les deux entreprises et facilite l'intégration. Leur avenir est lié à certaines actions et aux investissements communs. Argyres et Liebeskind (1999)<sup>354</sup> évoquent *« l'inséparabilité de gouvernance »* qui décrit la situation dans laquelle il y a une interdépendance dans les

---

<sup>353</sup> Mahone T., Crowston K., Lee J., Pentland B., Dellarocas C., Wyner G., Quimby J., Osborne C., et Bernstein A., 1997, "Tools for inventing organizations: toward a handbook of organizational processes", Working Paper, MIT: Center for Coordination Science, 28 p.

<sup>354</sup> Argyres N.S., Liebeskind J.P., 1999, "Contractual commitments, bargaining power, and gouvernance inseparability: incorporating history into transaction cost theory", *Academy of Management Review*, n°24, vol.1, pp.49-63.

décisions. A travers la construction progressive de l’interaction, les parties développent des valeurs communes, à tel point que le prestataire d’ALPHA est considéré comme faisant partie d’entreprise.

## CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE

Les observations conduisent à valider nos propositions. L'étude empirique démontre l'impact de la gestion des transactions, des ressources et de la confiance sur la réussite de la gestion de l'externalisation de la fonction comptable. Les observations nous permettent également de formuler d'autres propositions. La réussite d'une externalisation de la fonction comptable dépend de plusieurs mécanismes de coordination :

- la gestion équilibrée des trois interfaces ;
- la volonté de développer un apprentissage organisationnel ;
- la stratégie de la dépendance réciproque.

Après l'étude théorique, méthodologique et empirique, nous proposons le modèle de gestion d'une externalisation de la fonction comptable suivant :

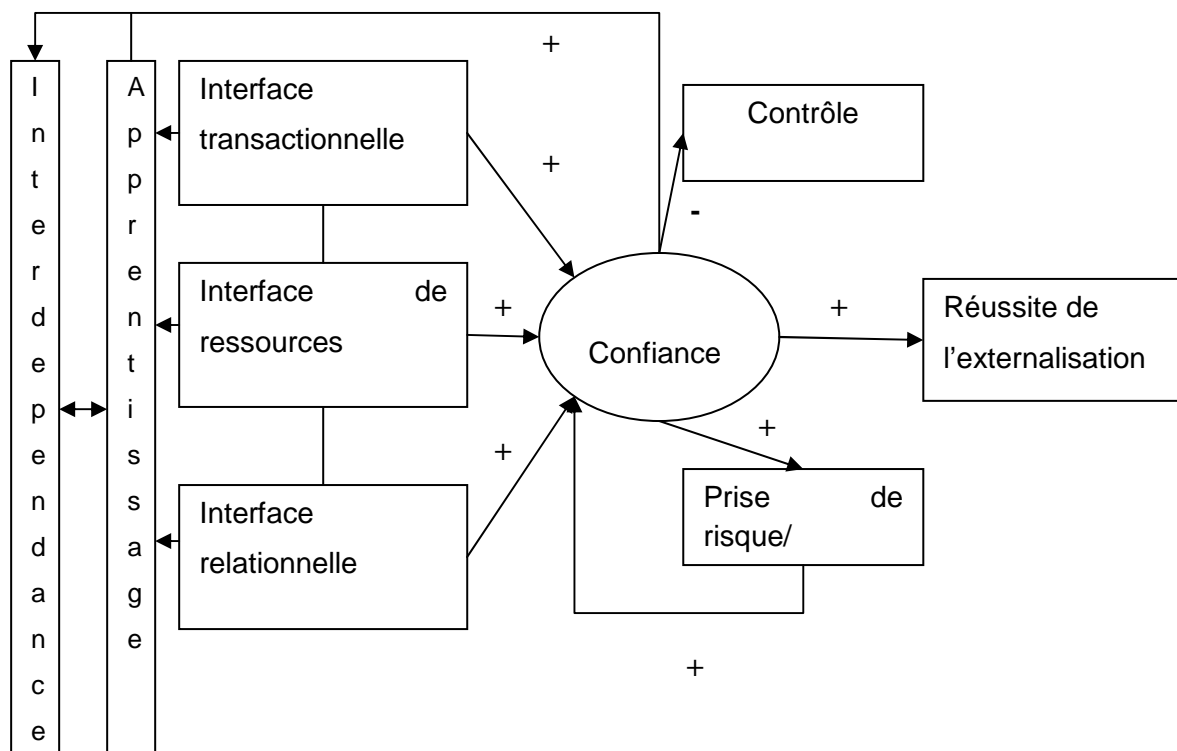


Figure 68 : Le modèle de la gestion d'externalisation de la fonction comptable

Ce modèle propose la confiance comme facteur central de réussite de l’externalisation. Autrement dit, une externalisation réussie doit reposer sur la confiance. Les mécanismes de coordination (la gestion des interfaces, l’apprentissage, l’interdépendance, le contrôle et la prise de risque) favorisent la construction de la confiance qui permet d’établir une relation durable entre l’entreprise et le prestataire et de réduire les coûts de contrôle. Au quotidien, l’entreprise copilote les activités externalisées avec le prestataire (externalisation + la gestion interne). L’externalisation se transforme d’une relation purement contractuelle à une relation partenariale.

<b>Mécanismes de coordination</b>	<b>Exemple</b>
Interface transactionnelle	Répartition des tâches adéquate Technologie adaptée
Interface de ressources	Compétence technique disponible Leadership
Interface relationnelle	Relation préalable
Apprentissage	Procédure écrite Transfert de connaissance
Dépendance réciproque	Ajustement Flexibilité du contrat
Prise de risque	Investissement d’actif et relationnel
Contrôle	Coût de surveillance et de réparation des erreurs Coût d’exécution en cas de sanction
Confiance	Confiance contractuelle (promesse, engagement) Confiance par compétence (réputation, relation préalable) Confiance basée sur l’expérience

**Tableau 60 : Les exemples de mécanismes de coordination**

---

## **CONCLUSION GENERALE**

---

L'externalisation de la fonction comptable est de plus en plus fréquente. Elle conduit à un changement organisationnel et nécessite une réelle réflexion stratégique.

C'est pourquoi, il nous est apparu intéressant d'analyser les différentes formes d'externalisation de la fonction comptable et d'étudier les processus complets, de la décision jusqu'à la fin du contrat.

Notre objectif, tout au long de cette thèse, a été de comprendre et d'expliquer la décision et la gestion de l'externalisation de la fonction comptable. La revue de la littérature nous a conduits, dans un premier temps, à combiner plusieurs approches afin de proposer un cadre d'analyse pour expliquer les facteurs déterminants de la décision et les mécanismes de coordination d'externalisation de la fonction comptable.

En ce qui concerne la décision d'externalisation de la fonction comptable, le choix de « faire ou faire faire » dépend de la stratégie de recentrage sur le cœur de métier de l'entreprise (l'approche ressources), de l'appréciation des coûts (la théorie des coûts de transaction) et aussi de l'environnement institutionnel dans lequel se situent l'entreprise et la fonction comptable. Nos observations nous ont également permis de montrer le rôle décisif d'autres facteurs tels que la relation préalable dans le choix du prestataire, l'importance de la technologie, la culture d'entreprise dans la décision d'externalisation et le choix des activités externalisées.

En ce qui concerne la gestion de l'externalisation de la fonction comptable, la coordination de la relation inter organisationnelle dépend de la gestion des compétences (approche de la dépendance des ressources), des transactions (approche transactionnelle) et de la relation entre l'entreprise et son prestataire (approche de l'échange relationnel). L'étude empirique a mis en évidence d'autres mécanismes de coordination tels que l'apprentissage organisationnel et la dépendance réciproque. Ces mécanismes peuvent être considérés comme d'autres clés de la réussite de la gestion de l'externalisation.

Dans cette conclusion, nous essayons de faire le bilan des résultats obtenus en montrant les apports, les limites et les perspectives qui peuvent être donnés à cette recherche.

## **Les apports de la recherche**

L'originalité de notre recherche a consisté à mettre en lumière l'externalisation de la fonction comptable :

- en étudiant la définition de l'externalisation et de la fonction comptable ;
- en travaillant sur la totalité des processus d'externalisation ;
- en observant les trois types d'externalisation (*onshore, offshore, nearshore*).

La première partie de notre thèse a eu pour objectif d'élaborer un cadre conceptuel nous permettant de choisir entre « continuer à faire en interne » ou externaliser la fonction comptable. Notre cadre conceptuel s'articule autour de différentes étapes : les apports des théories des organisations, la construction des propositions, l'explication de la méthodologie, la confrontation avec le terrain et la proposition d'une modélisation.

Nous avons poursuivi dans une seconde partie, le même cheminement. Le but de notre étude était aussi d'élaborer un cadre conceptuel permettant de comprendre les processus post-décisionnels d'externalisation de la fonction comptable. Ce raisonnement nous conduit à trois types de contributions : théoriques, méthodologiques et managériales.

### **Les contributions théoriques**

Sur le plan académique, il s'agit du premier travail qui étudie l'externalisation de la fonction comptable de façon complète. Nous cherchons à répondre aux trois questions : pourquoi externaliser la fonction comptable ? Quelles sont les activités comptables externalisables ? Comment gérer une opération d'externalisation de la fonction comptable ? Pour chaque question, nous nous appuyons sur les théories de l'organisation et proposons des cadres d'analyse d'externalisation de la fonction comptable.

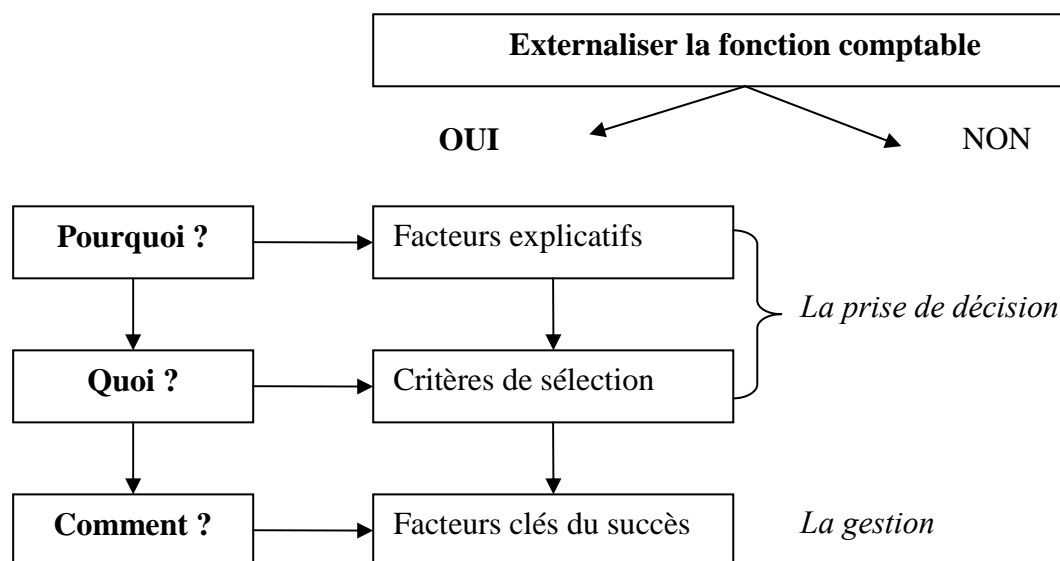
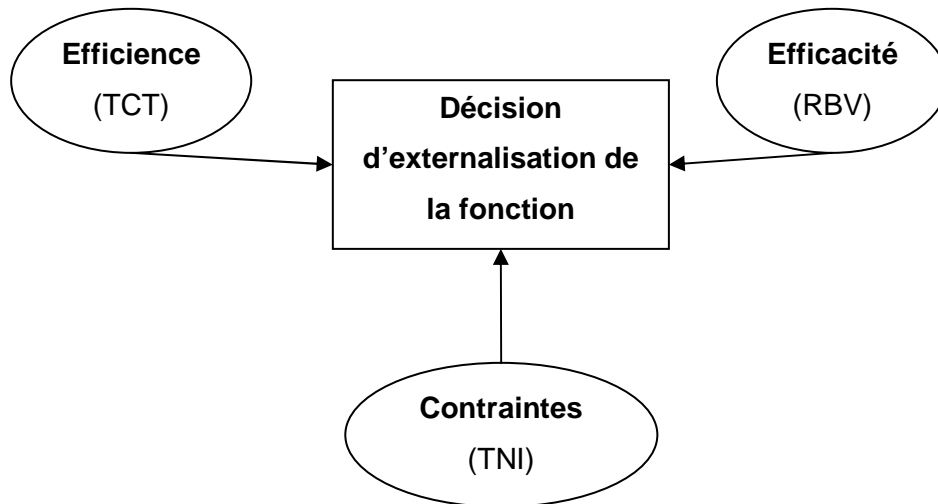


Figure 69 : Le cheminement des questions de recherche

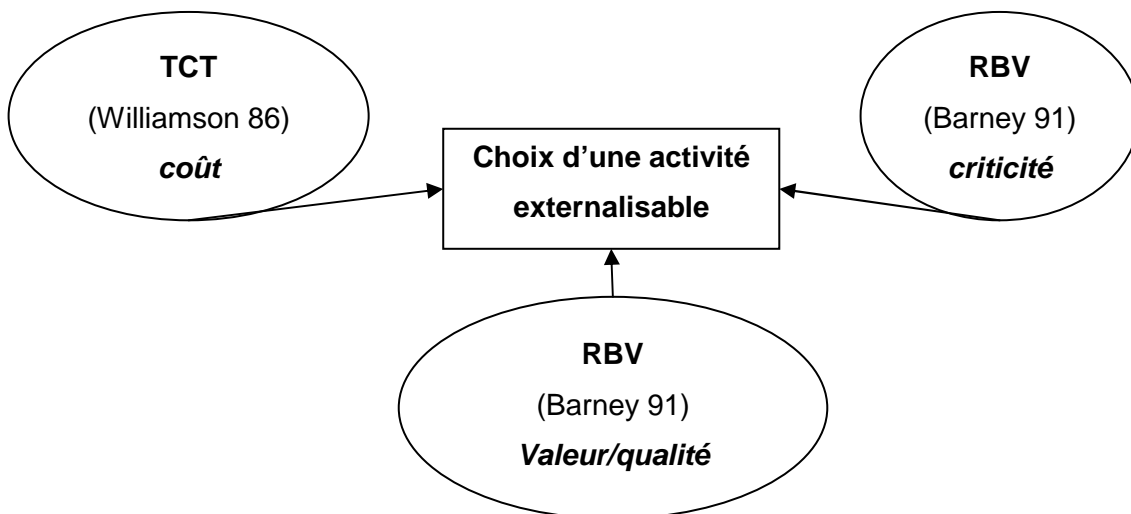
En effet, si les recherches sur l’externalisation se développent, les explications théoriques n’ont pas encore réussi à proposer un cadre conceptuel correspondant à la fonction comptable. Le principal paradigme reste celui de la théorie des coûts de transaction. La TCT explique le choix de la forme hybride telle que l’externalisation par la comparaison des coûts liés aux spécificités des actifs, aux risques d’opportunisme et à la fréquence des transactions... Cependant, la réduction des coûts n’est pas toujours l’argument principal. La décision peut être motivée par la stratégie de recentrage sur le cœur de métier. « *Do your best and outsource the rest* ». L’approche ressources démontre que l’entreprise a intérêt à concentrer ses ressources sur les activités principales qui dégagent un avantage concurrentiel et par conséquent à externaliser les activités périphériques. Toutefois, la question des coûts ou des ressources ne justifie pas toutes les raisons du recours à l’externalisation de la fonction comptable. La comptabilité subit une pression importante des institutions régulatrices. Face aux contraintes de l’environnement institutionnel, l’externalisation représente un moyen d’atteindre une certaine légitimité. Ainsi notre première contribution est-elle de proposer un cadre conceptuel qui mobilise la théorie des coûts de transaction, l’approche ressources et la théorie néo-institutionnelle. On y trouve donc la combinaison de trois logiques de la décision d’externalisation de la fonction comptable : efficacité, efficacité et contraintes.





**Figure 70 : La combinaison de trois logiques de la décision d'externalisation de la fonction comptable**

En prolongeant les apports à la décision d'externalisation, nous contribuons également à apporter des éléments de réflexion sur le choix de l'activité comptable externalisable. Notre logique repose sur trois critères majeurs : la criticité, le coût, la qualité. Les activités sont externalisables si elles n'ont pas de lien étroit avec le cœur de métier ou si elles n'ont pas de caractère stratégique. La sélection se fera ensuite en fonction de la comparaison des coûts et de la qualité entre « faire en interne » ou « faire faire par le prestataire ». L'ordre de ces critères varie d'une entreprise à l'autre. De plus, il ne faut pas négliger le rôle de la technologie. Outre le choix humain, la compatibilité technologique peut aussi déterminer l'option de l'externalisation d'une activité.



**Figure 71 : La combinaison de trois logiques du choix d'une activité externalisable**

La deuxième contribution porte sur le cadre d'analyse de la gestion de l'externalisation de la fonction comptable. Il s'agit du premier travail étudiant les mécanismes de coordination des processus post décisionnels. L'objectif vise à expliquer les facteurs clés de succès de la relation inter organisationnelle telle la relation d'externalisation de la fonction comptable. Nous nous appuyons sur les trois approches de la relation inter organisationnelle : l'approche transactionnelle, l'approche de l'échange relationnel et l'approche de la dépendance des ressources. L'analyse que nous avons menée nous a permis de présenter les opportunités proposées par ces théories et d'étudier la coordination de l'externalisation à travers la gestion des transactions, des ressources et de la relation entre l'entreprise et le prestataire. La combinaison de ces trois approches nous a permis de construire le modèle de la gestion de l'externalisation de la fonction comptable. Une externalisation réussie nécessite une gestion cohérente des trois interfaces. L'étude empirique a confirmé la pertinence de ces trois approches et a ouvert une perspective de la recherche relative à l'apprentissage et à la stratégie d'interdépendance.

## **Les contributions méthodologiques**

Notre travail apporte également quelques contributions méthodologiques :

- il s'agit de la première étude utilisant l'approche processuelle pour analyser l'externalisation de la fonction comptable ;
- notre travail est également la première étude utilisant l'interface comme outil d'analyse des mécanismes de coordination de la relation inter organisationnelle.

Notre travail a permis de faire avancer une recherche selon l'approche processuelle. Le résultat de l'étude empirique nous confirme que cette approche s'adapte parfaitement à l'analyse des processus et à la réponse à la question « comment ? ». Cette approche méthodologique fournit des outils pour comprendre ce qui se passe à l'intérieur de chaque processus organisationnel grâce au modèle « input-process-output ».

Une autre particularité de notre recherche repose sur le choix de l'outil d'analyse. Nous utilisons l'interface pour analyser chaque processus d'externalisation de la fonction comptable. L'interface nous semble encore peu développée dans la recherche de la relation

inter organisationnelle. Les observations nous ont montré que l'interface est un outil pertinent pour comprendre la relation d'externalisation ; c'est le lieu où se tisse le lien entre l'entreprise et le prestataire. Les problèmes de coordination qui conduisent à l'échec proviennent de la gestion hasardeuse d'une des trois interfaces : transactionnelle, relationnelle ou de ressources.

## **Les contributions managériales**

Notre étude peut être utile pour les entreprises qui ont déjà externalisé leur fonction comptable et celles qui hésitent encore entre continuer à gérer ce service en interne ou l'externaliser. En effet, il n'existe actuellement ni guide, ni modèle les aidant à prendre une bonne décision et à mener à bien leur projet. Aussi notre objectif managérial consistait-il à contribuer, au travers de cette thèse, à la compréhension de l'externalisation de la fonction comptable. Les deux modèles proposés aideront les entreprises à recourir ou pas à l'externalisation de la fonction comptable, à choisir les activités externalisables et notamment à utiliser les mécanismes de coordination adaptés pour gérer leur externalisation.

En ce qui concerne la décision d'externalisation, nous avons développé les avantages et les inconvénients de cette nouvelle forme organisationnelle. Nous l'avons comparée avec d'autres formes (centralisation, décentralisation, centre de services partagés). De plus, nous avons expliqué les processus de décision. Notre modèle de la décision d'externalisation réunit tous les facteurs déterminants : cognitifs, institutionnels et stratégiques. Cependant, *« l'expérience montre que souvent, après avoir lancé une initiative de changement, le management s'en désintéresse, pour se consacrer à d'autres dossiers. Il fait comme si, après avoir pris les grandes décisions et accepté le plan de travail, il suffisait de déléguer la suite aux niveaux inférieurs de l'organisation pour que la magie se produise »* (Collerett et al. 2003)<sup>355</sup>. Ainsi insistons-nous sur l'importance de la gestion des processus post décisionnels.

En ce qui concerne la gestion de l'externalisation, ce sujet nous paraît peu développé dans la littérature managériale, notamment les cas d'échec. Notre travail a montré trois exemples d'externalisation (internationale, nationale ou dans un pays proche). Ces expériences recueillies dans différentes entreprises nous ont permis d'identifier des facteurs clés de succès

---

<sup>355</sup> Collerett P., Schneider R., Legris P., 2003, « La gestion du changement organisationnel – Sixième partie – Gérer la transition », *ISO Management Systems*, novembre-décembre.

de l'externalisation. A l'aide de deux cas d'externalisation réussie et d'un cas d'externalisation d'échec, nous avons décomposé le déroulement du processus, étape par étape, du début jusqu'à la fin du contrat. Le croisement de l'étude théorique et de l'étude empirique nous a permis de valider nos propositions et de construire un modèle de gestion d'une externalisation réussie. Nous avons développé le lien entre les différents facteurs (transaction, ressources, relation). Nous avons insisté sur l'importance des éléments tels que les compétences, la construction de la confiance et le rôle de l'apprentissage organisationnel. Nous avons démontré également que la prise de risque pouvait être une solution pour contourner et transformer le risque de dépendance en stratégie d'interdépendance. Nous espérons que notre travail pourra aider les entreprises à trouver des mécanismes de coordination adaptés à leur externalisation.

## **Les limites et les perspectives de la recherche**

La première partie de cette section nous permettra de présenter les limites de la recherche. La seconde phase ouvrira des perspectives pour les recherches futures.

### **Les limites**

Notre recherche comprend trois limites principales : la première concerne la validité de l'étude qualitative, la seconde est liée à la méthode processuelle, enfin la troisième touche à la collecte des données.

L'étude qualitative est souvent critiquée en raison de son pouvoir de généralisation par rapport à l'étude quantitative. Nous avons essayé de sélectionner des cas pratiques qui correspondent à trois types d'externalisation. Ainsi avons-nous privilégié la validité interne de notre recherche au détriment de la validité externe. Celle-ci pourrait être renforcée par des recherches futures.

La deuxième limite repose sur l'approche processuelle. Malgré sa pertinence, le problème géographique ne nous a pas permis d'exploiter au maximum les avantages de cette approche. Les trois entreprises sélectionnées sont géographiquement éloignées l'une de l'autre. De plus, l'externalisation de leur fonction comptable ne s'est pas déroulée en même temps. Ces conditions ont créé des difficultés dans notre suivi des processus.

La troisième limite est relative à la collecte des données. Nos données proviennent principalement de l'entreprise qui externalise sa fonction comptable. Bien que notre objectif final vise à aider les entreprises « clients », la synthèse des données provenant des prestataires peut diversifier nos sources et renforcer la crédibilité de nos observations.

## **Les perspectives**

Les limites ci-dessus ouvrent la voie à des recherches futures. Plusieurs perspectives sont envisageables.

Une étude quantitative pourrait valider et généraliser nos propositions. Elle permettrait non seulement de tester notre étude sur l'externalisation de la fonction comptable, mais aussi de vérifier son application à d'autres fonctions de l'entreprise.

Une étude longitudinale sur un seul type d'externalisation pourrait affiner les résultats de notre recherche. En effet, privilégier l'étendue de trois types d'externalisation se fait au détriment de la profondeur de chaque typologie. En sélectionnant le même type d'externalisation à étudier, le chercheur pourrait obtenir des résultats plus comparables et approfondis.

L'extension de l'étude à plusieurs cas dans des secteurs différents permettrait d'identifier plus clairement les facteurs déterminants de la décision d'externaliser la fonction comptable et les facteurs clés de succès de sa gestion.

Certains points de la thèse auraient pu être davantage étudiés en profondeur tels que l'apprentissage, la dépendance et la phase ante-décisionnelle. En effet, le futur chercheur pourrait étudier des processus d'apprentissage en effectuant des études comparatives de l'apprentissage organisationnel dans l'entreprise externalisatrice et chez son prestataire. Une autre piste de recherche réside dans l'étude approfondie de l'influence de l'étape prédécisionnelle. Il s'agit d'identifier les facteurs déterminants de cette phase qui inspire la décision d'externalisation de l'entreprise. Enfin, le chercheur pourrait identifier toutes les stratégies de gestion du risque de la dépendance dans une relation inter organisationnelle, non seulement dans le cadre de l'externalisation, mais également dans le cadre d'une sous-traitance, d'une alliance.

**BIBLIOGRAPHIE**

**A**

- Aiken M., Dewar R., Di'Tomaso N., Hage J., et Zeitz G., 1975, *Coordination Human Services*, San Francisco: Jossey-Bass.
- Akerlof G., 1970, "The market for lemons: quality uncertainty and the market mechanism", *Quarterly Journal of Economics*, vol.84, n°3, p.488-500.
- Alchian A., Woodward S., 1988, "The firm is dead, long live the firm", A review of O.E. Williamson's *The Economic Institution of Capitalism*, *Journal of Economic Literature*, vol. 26, mars.
- Aldrich H. E., 1979, *Organizations and Environments*, Englewood Cliffs, N.J. : Prentice Hall.
- Alexander E.R., 1995, *How Organizations Act Together, Interorganizational, Coordination in Theory and Practice*, Gordon and Breach Publishers.
- Anderson J.C et Narus J.A., 1991, "Partnering as a focused market strategy", *California Management Review*, vol.33, n°3, pp.95-111.
- Antony R.N., 1988, *The Management Control Function*, The Harvard Business School Press, Noston, Traduit en français : *La fonction de contrôle de gestion*, Publi-Union, Paris, 1993.
- Argyres N.S., Liebeskind J.P., 1999, "Contractual commitments, bargaining power, and governance inseparability: incorporating history into transaction cost theory", *Academy of Management Review*, n°24, vol.1, pp.49-63.
- Argyris C., Schön D., 1978, *Organizational learning*, Reading Mass: Addison-Wesley, 344p.
- Argyris C., Schön D., 1996, *Organizational learning II – Theory, Method and Practice*, Reading Mass: Addison-Wesley, 305p.
- Arnold U., 2000, "New dimensions of outsourcing: a combination of transaction cost economics and the core competencies concept", *European Journal of Purchasing & Supply Management*, n°6, pp.23-29.
- Arnott D., 1998, *A Taxonomy of Decision Biases*, *Technical Reports*, Monash University.
- Arrègle J.L et Quélin B., 1999, « L'approche basée sur les ressources à la croisée des chemins », *Le Management stratégique des compétences*, Ellipses.
- Arrègle J-L. et Quélin B., 2002, L'approche fondée sur les ressources », *Stratégies, Actualités et Futurs de la recherche*, Martinet A-Ch., et Thiétart R-A., Edition Vulbert, Paris, p.273-288.
- Arrègle J-L., 2000, *Les nouvelles approches de la gestion des organisations*, Economica, p.193-238.



Aulakh P.S., Kotabe M. & Sahay A., 1996, "Trust and performance in cross-border marketing partnerships: A behavioural approach", *Journal of International Business Studies*, Special Issue, pp.1005-1032.

## **B**

Bailey W., Masson R., and Raeside R., 2002, « Outsourcing in Edinburgh and the Lothians », *European Journal of Purchasing & Supply Management*, vol.8, Issue 2, June, p.83—95.

Balakrishnan S., Wernerfelt B., 1986, « Technical change, competition and vertical intergration », *Strategic Management Journal*, vol.7, 1986, p. 347-359.

Baldwin J., 1988, Habit, Emotion and Self-Conscious Action, *Sociological Perspectives*, vol.31, n°1, pp.35-57.

Barabel M. et Meier O., 2002, « Biais cognitifs du dirigeant, Conséquences et Facteurs de renforcement lors de fusions acquisitions : Synthèse et Illustrations », *Finance Contrôle Stratégie*, vol.5, n°1, p.5-42.

Barnard C., 1938, *The Functions of the Executive*, Havard University Press, Harvard.

Barney J.B., 1991, « How a firm's capabilities affect boundary decision », *Sloan Management Review*, Spring, p.137-145.

Barney J.B., 1991, "How a firm's capabilities affect boundary decision", *Sloan Management Review*, Spring, p.137-145.

Barreyre P. Y et Bouche M., 1982, « Pour une meilleure compétition fondée sur la solidarité inter-entreprises : les politiques d'impartition » *Revue Française de Gestion*, p.8-17

Barreyre P-Y., 1968, *L'impartition: politique pour une entreprise compétitive*, Paris : Hachette, 319p.

Barthélémy J., 2001, *Stratégies d'externalisation*, Dunod.

Barthélémy J., 2002, « Comment l'externalisation vient aux entreprises », *L'Expansion Management Review*, Mars.

Barthélémy J., 2006, « « La renégociation des contrats d'externalisation : une analyse empirique », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 9, n°2, juin 2006, p. 6-29.

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

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

Batsch L., 1993, « La diversité des activités des groupes industriels : une approche empirique du recentrage », *Revue d'Economie Industrielle*, n°66, pp.33-50.

- Batsch L., 1993, *La croissance des groupes industriels*, Paris, Economica.
- Baumard P., Donada C., Ibert J., Xuereb J-M., 2003, « La collecte des données et la gestion de leurs sources », *Méthode de recherche en management*, dir. Thiétard R-A., Paris, Dunod, 2<sup>ème</sup> édition, pp.224-256.
- Benson J.K., 1975, “The Interorganizational Network as a Political Economy” *Administrative Science Quarterly*, n°20, vol.2; pp.229-249.
- Benson K.J., 1982, *A framework for Policy Analysis”, Interorganizational Coordination: Theory, Research and Implementation*, Iowa State University Press, Ames.
- Bergen M., Dutta S. and Walker O.C, 1992, « Agency Relationships in Marketing : A review of the Implications and Applications of the Agency and Related Theories », *Journal of Marketing*, vol.56, n°3, pp.27-30.
- Berger P.G., Ofek E., 1999, “Causes and Effets of Corporate Refocusing Programs”, *The Review of Financial Studies*, n°12, vol.2, pp.311-345.
- Bescos P-L., 2001, « Les compétences de la fonction gestion-finance: où en est-on actuellement ? », *Echanges*, n°180, pp.20-27.
- Bettis R.A., Bradley S.P., Hamel G., 1992, “Outsourcing and industrial decline”, *Academy of Management Executive*, n°6, pp.7-22.
- Blau M.P., 1964, *Exchange and Power in Social Life*, New York, John Wiley & Son.
- Bouquin H., 2000, “Contrôle et Stratégie”, in Collasse B., (ed.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, Paris, pp.533-546.
- Bouquin H., 2008, *Le contrôle de gestion*, Paris, PUF, 8e édition, 526p.
- Boutinet J-P., 2004, *Vers une société des agendas*, PUF, Paris.
- Boyer L., 1980, *Organisation et gestion de la production*, Paris, Les Editions d’Organisation.
- Boyer L., 2005, *50 ans de Management des Organisations*, Ed.d’Organisation, Paris.
- Bradach J.L, Eccles R., 1989, “Markets versus hierarchies: From ideal types to plural forms”, *Annual Review of Sociology*, n°15, pp.97-118.
- Buhner R., Tuschke A., 1997, Outsourcing, *Die Betriebswirtschaft* 57 (1), 20-30.
- Burgess R.G., 1982, *Field Research: A Source Book and Field Manual*, Londres, Allen et Unwin, 298p.
- Burlaud A., Simon C-J., *Le contrôle de gestion*, Collection Repère, 2006, p.9.
- Burns J., Yazdifar H.; 2001, “Tricks or treats ? The role of management accountants is changing”, *Financial Management*, March, pp.33-35.

C

Campos N.F., 2001, « Wille the Future Be Better Tomorrow ? The Growth Prospects of Transaction Economies Revisited », *Journal of Comparative Economic*, December, vol.29, Issue4, p.663-677.

Carroll G.R., "Organizational Environments : Ritual and Rationality", *Social Forces*, December, vol.64, Issue2, pp.528-529.

Carruthers Bruce G., 1995, "Accounting, ambiguity and the new institutionalism", *Accounting, Organizations and Society*, Oxford, Mai, Vol.20, Iss.4, p.313.

Casani F., Luque M.A., Soria P., 1996, « La problematica del outsourcing », *Economistas*, n°72, p.86-98.

Casta J-F., « La comptabilité et ses utilisateurs », *Encyclopédie de gestion*, Economica, 1997.

Chanson G., 2006, « Contributions à l'étude des déterminants de la décision d'externalisation », Thèse doctorale, IAE Lille.

Charreaux G. et Wirtz P., 2006, *Gouvernance des Entreprises : nouvelles perspectives*, éditions Economica.

Charreaux G., 2005, Pour une gouvernance d'entreprise comportementale : une réflexion exploratoire, *Cahier du Fargo*, n°1050601.

Charreire S. et Durieux F., 1999, « Explorer et tester », in Thietart R-A., *Méthodes de recherche en Management* », Dunod, Paris, pp.57-81.

Chenhall R. H., 2003, Management control systems design within ist organizational context: finding from contingency-based research and direction for the future" *Accounting, Organizations and Societies*, 28, 127-168.

Chevalier J., 1997, « Fonction comptable : l'évaluation de la qualité », *Revue fiduciaire comptable*, n°227, Mars.

Chiapello E., 1996, « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 2, vol.2, septembre, p.51-74.

Child J., 1984, *Organization, A Guide to Problems and Practice*, London, Paul Chapman publishing Ltd, 2e edition, 309p.

Chiles T.H., McMackin J.F., 1996, « Integrating variable risk preferences, trust, and transaction cost economics », *The Academy of Management Review*, vol.21, n°1, pp.73-99.

Click R.L., Duening T.N., 2004, *Business Process Outsourcing – The Competitive Advantage*, Wiley.

- Coase (1984) “The new institutional economics” *Journal of Institutional and Theoretical Economics*, 140 March: 229-31
- Cohen M.D., March J.G., Olsen J.P., 1972, ‘A Garbage Can Model of Organizational Choice’, *Administrative Science Quarterly*, Mar, vol.17, Issue1, p.1-25.
- Colasse B., 1997, « Qu’est-ce que la comptabilité ? », Encyclopédie de gestion, Economica.
- Colasse B., 2001, *Comptabilité générale*, Economica, 7<sup>e</sup> édition, p.7-8.
- Collerett P., Schneider R., Legris P., 2003, « La gestion du changement organisationnel – Sixième partie – Gérer la transition », *ISO Management Systems*, novembre-décembre.
- Combs, J.G., Ketchen, D.J., 1999, “Explaining interfirm cooperation and performance: toward a reconciliation of predictions from the resource-based view and organizational economics”, *Strategic Management Journal*, n° 20, 867–888.
- Conner K.R., 1991, « A historical comparaison of ressource-based theory and five schools of thought within industrial organization economics: do we have new theory of the firm?” *Journal of Management*, vol.17, n°1, pp.121-154.
- Conner K.R., Prahalad C.K., 1996, “A resource-based theory of the firm: knowledge versus opportunism”, *Organization Science*, n°7, vol.5, pp.477-501.
- Conso P. et Hemici F., 2005, *Gestion financière de l’entreprise*, Dunod, 11<sup>e</sup> édition.
- Coopey J., 1995, “The Learning Organization, Power, Politics and Ideology”, *Management Learning*, n°2, pp.193-213.
- Corbett M.F., 2004, *The Outsourcing Revolution : Why it makes sense and how to do it right*, Dearborn Trade Publishing.
- Corfmat D., Helluy A. et al. 2000, *La mutation du contrôle de gestion*, Editions d’Organisation, Paris.
- Currall S.C., Inkpen A.C., 2003, Strategic alliances and the evolution of trust across levels, M. West, D. Tjosvold, K. Smith, eds. *International Handbook of Organizational Teamwork and Cooperative Working*, John Wiley and Sons, New York, pp.533-549.
- Cyert R.M., March J.M., 1963, *A Behavioral Theory of the Firm*, Prentice Hall, In.
- Cyert R.M., Williams J.R., 1993, “Organizations, Decisions Making and Strategy: Overview and Comment”, *Strategic Management Journal*, n°14, pp.5-10.

**D**

- Daft R.L., Weick K.E., 1984, "Towards a Model of Organizations as Interpretation Systems", *Academy of Management Review*, n°9, pp.284-295.
- Das T.K., Teng B.S., 1998, "Between trust and control: Developing confidence in partner cooperation in alliances", *Academic Management Review*, n°123, pp.491-513.
- Das T.K., Teng B.S., 2001, "Trust, control and risk in strategic alliances: An integrated framework", *Organization Studies*, n°22, pp.251-283.
- David A., 2000, « Logique, épistémologie et méthodologie en sciences de gestion : trois hypothèses revisitées », in David A., Hatchuel A., Laufer R., *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*, Vuibert, Paris.
- Davidson S.M., 1976, "Planning and Coordination of Social Service in Multiorganizational Contexts", *Social Service Review*, n°50, p.117-154.
- Delmas M., Ghertman M. et Obadia J., 1997, "Logistic regression, segmentation modeling and gouvernance choice in the waste management industry", in M. Ghertman, J. Obadia et J-L. Allègle, *Statistical Models for Strategic Management*, Kluwer Academic Publishers.
- Demsetz H., "Toward a Theory of Property Rights", *American Economic Review*, vol.57, Mai, pp.347-359.
- Demsetz H., 1991, "The Firm in Economic Theory: A Quiet Revolution", *AER Papers and Proceedings*, 426-429. Traduit partiellement et publié dans *Problèmes économiques* (1999).
- Desfautaux E-A., Joffre P., (1997), « Coûts de transaction », *Encyclopédie de gestion*, Economica, p.750-776.
- Desreumaux A., (1994), « Problèmes organisationnels de la coopération interfirmes », *Les Cahiers de la Recherche*, CLAREE, IAE de Lille.
- Desreumaux A., 1996, « Nouvelles formes d'organisation et évolution de l'entreprise », *Revue Française de Gestion*, Janvier-Février, p.86-108
- Desreumaux A., Romelaer P., 2001, « Investissement et Organisation », in G. Charreaux (coordination), *Images de l'Investissement*, Vuibert.
- DiMaggio P.J. et Powell W.W., 1983, « The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields », *American Sociological Review*, n°48-2, p.147-160.
- Domberger S., 1998, *The Contracting Organization: A Strategic Guide to Outsourcing*, Oxford University Press.

Dondaldson L., 1990, "The Ethereal hand: Organizational economics and management theory", *Academy of Management Review*, n°15, vol.3, pp.369-382.

Dore R., 1983, "Goodwill and spirit of market capitalism", *British Journal of Sociology*, n°34, vol.4, pp.459-482.

Dougherty D., 2002, Grounded Theory Research Methods, in J.A.C. Baum (Ed.), *Companion to Organizations*, Oxford: Blackwell, pp.849-866.

Doz Y., 1996, "The evolution of cooperation in strategic alliances: Initial conditions or learning processes ?", *Strategic Management Journal*, n°17, Summer Special Issue, pp.55-84.

Dwyer F.R., Schurr P.H., and Oh S., 1987, "Developing Buyer-Seller Relationships", *Journal of Marketing*, n°51, Avril, pp.11-27.

Dyer J.H., 1997, « Effective interfirm collaboration: How firms minimize transaction costs and maximize transaction value », *Strategic Management Journal*, vol.18, n°7, pp.535-556.

Dyer J.H., Nobeoka K., 2000, "Creating and Managing a High-Performance Knowledge-Sharing Network: the Toyota Case", *Strategic Management Journal*, vol.21, pp.345-367.

Dyer J.H., Singh H., 1998, "The Relational View: Cooperative Strategy and Sources in Inter-Organizational Competitive Advantage", *Academy of Management*, vol.23, n°4, pp.660-679.

## E

Eisenhardt K.M., 1989, "Building Theories from Case Study Research", *Academy of Management Review*, n°14, vol.4, pp.532-550.

Ekholm B.G., Wallin J., 2000, « Is the Annual Budget Really Dead ? », *The European Accounting Review*, vol.9, n°4, pp.519-539.

Eraly A., 1988, *La structuration de l'entreprise*, Bruxelles: Editions de l'Université de Bruxelles.

## F

Fayol H., 1917, *Administration industrielle et générale*, Organisation, Paris, Dunod, 1946.

Fimbel E., 2002, « L'externalisation : Discriminants et facteurs de succès », *L'Expansion Management Review*, n° 104, Mars 2002, p. 60-69.

Fimbel E., 2003, « Nature, enjeux et effets stratégiques de l'externalisation : éléments théoriques et empiriques », *Revue Française de Gestion*, n°143, Avril-Mai.

Fimbel E., 2005, « Délocalisations et externalisations sur la sellette », *L'Expansion Management Review*, revue trimestrielle, septembre, n°118.

Fiol M., Jouault P., 1991, "Pour un contrôle de direction », *Revue Française de Gestion*, janvier-février, p.82-90.

Fitzgearld G. et Willcocks L., 1994, "Contracts and Partnerships in the Outsourcing of IT", *Proceedings of the Fifteenth International Conference on Information Systems*, December 14-17, Vancouver, Canada, pp.91-98.

Floyd S., Woolridge B., 1996, *The Strategic middle-manager*, San Francisco : Jossey-Bass.

Fontaine M., 2002, *Les aspects juridiques de l'Outsourcing*, Bruylant

Foss N., 1996, « Capabilities and the Theory of the Firm », *Revue d'Economie Industrielle*, vol.77, pp.7-27.

Friedlander M., Gurney G., 1981, *Handbook of Successful Franchising*, Van Nostrand Reinhold, New York, 1981.

Froehlicher T., 2001, « La dynamique de l'organisation relationnelle : conventions et réseaux sociaux au regard de l'enchevêtrement des modes de coordination », *Finance Contrôle Stratégie*.

## G

Gambetta D., 1988, Can we trust trust? In D. Gambetta, ed. *Trust: Making and Breaking Cooperative Relations*. Blackwell, Oxford, UK, pp.213-237.

Garrette B. et Dussauge P., *Les Stratégies d'alliance*, Paris, Edition d'Organisations, 1995.

Garvin D.A., 1993, "Building a Learning Organisation", *Harvard Business Review*, Jul-Aug, pp.78-91.

Gemain O., 2001, « L'efficience à l'épreuve de la stratégie d'entreprise » dans *La théorie des coûts de transaction* dirigé par P. Joffre, Vuibert.

Gerbier J., 1993, *Organisation et fonctionnement de l'entreprise*, Edition Tec & Doc.

Geyer D., 1996, « L'externalisation de tout ou partie de la fonction informatique de l'entreprise : Analyse théorique et comparaison France/ Allemagne », thèse doctorale de l'Université de Lille 1.

Ghertman M., 2000, « L'approche fondée sur les coûts de transaction » dans « Les nouvelles approches de la gestion des organisations » de J-L Arrègle, E. Cauvin, M. Ghertman, B.Grand, P. Rousseau, *Economica*.

Ghertman M., 2006, "Olivier Williamson et la théorie des coûts de transaction », *Revue Française de gestion*, n°160, vol.1, p.191-213.

Ghertman M., Préface à *Les institutions de l'économie* de Williamson O.E., p. 1-16, 1994.

Ghoshal S., Moran P., 1996, "Bad for practice: A critique of transaction cost theory", *Academy of Management Review*, n°12, vol.1, pp.13-48.

Gigot-Gaollard, 1995, *L'externalisation de la fonction comptable : un enjeu pour la profession*, Mémoire d'Expertise Comptable.

Gilley K., Rasheed A., « Making More by Doing Less: An Analysis of Outsourcing and its Effects on Firm Performance », *Journal of Management*, 26, 2006, p. 736-790.

Glaser B.G., Strauss A.L., 1967, *The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research*, Chicago, IL: Aldine.

Goss B., Sargis C., Sprimont P-A., 2001, "Les frontières de l'entreprise: Opérationnalisation dans le cadre d'une stratégie d'externalisation", *Xè conférence de l'AIMS Association International des Managements Stratégiques*.

Granovetter M., 1985, « Economic Action and Social Structure : The Problem of Embeddedness », *American Journal of Sociology*, n°91, volume 3, p.481-510.

Grant R-M., 1992, *Contemporary Strategy Analysis : Concepts, Techniques, Applications*, Cambridge, MA : Basil Blackwell.

Greaver M.F., 1999, *Strategic Outsourcing : A Structured Approach to Outsourcing Decisions and Initiatives*, AMACOM, New York.

Grenier C., Moine C., 2003, *Construire le système d'information de l'entreprise*, Foucher.

Grewal R. and Dharwadkar R., 2002, « The role of the Institutional Environment in Marketing Channels », *Journal of Marketing*, n°66, volume 3, p. 82-97.

Grover V., Teng T.C., Cheon M.J., 1998, "Towards a Theoretically-based Contingency Model", in *Strategic Sourcing of Information Systems*, L.P. Willcocks and M.C. Lacity (eds), Chichester, UK: Wiley, pp.79-101.

Grover, V., Malhotra, M.K., 2003, "Transaction cost framework in operations and supply chain management research: theory and measurement", *Journal of Operations Management*, vol.21, n°4, pp.457- 473.

## H

Hall R.A., Clark J.C, Giordano P.C, Johnson P.V., and Rockel M.V., 1976, "Patterns of Interorganizational Relationships", *Administrative Science Quarterly*, n°22, vol.3, p.457-474.

Hamdouch A., 2004, *L'économie industrielle en mutation*, Editions L'Harmattan.

Hamel G., 1991, "Competition for competence and inter-partner learning within international strategic alliances", *Strategic Management Journal*, n°12, pp.83-104.



- Hannan M., Freeman J., 1989, *Organizational Ecology*, Cambridge: Harvard University Press.
- Harrigan K., 1985, "Strategies for intrafirm transfert and outside sourcing", *Academy of Management Journal*, vol.28, n°4, pp.914-925.
- Hatch M.J., 1997, *Organization Theory*, Oxford University Press.
- Hayek F., 1945, "The use of knowledge in society", *American Economic Review*, vol.35, pp.519-530.
- Heide J.B and John G., 1988, "The Role of Dependence Balancing in Safeguarding Transaction-Specific Assets in Conventional Channels", *Journal of Marketing*, n°52, January, pp20-35.
- Heide J.B. and Miner A.S., 1992, "The Shadow of the Future: Effets of Anticipated Interfaction and Frequency of Contract on Buyer-Seller Cooperation", *Academy of Management Journal*, vol.35, n°2, pp.265-291.
- Heide J.B., et Stump R.L., 1995, "Performance Implications of Buyer-Supplier Relationship in Industrial Markets: A Transaction Cost Explanation", *Journal of Business Review*, n°32, pp.57-66.
- Helfat C.E., Peteraf M.A., 2003, "The dynamic resource-based view : Capability lifecycles", *Strategic Management Journal*, p.997-1010.
- Hennart J.F., 1991, "The transaction costs theory of joint ventures: an empirical study of Japanese subsidiaries in the United States", *Management Science*, vol. 37, n° 4..
- Hennart J-F., 1983, "Explaining the swollen middle : Why most transactions are a mix of « Market » and « Hierarchy »", *Organization Science*, n°4, vol.4, pp.529-547.
- Holcomb T-R., Hitt M-A., "Toward a Model of Strategic Outsourcing", *Journal of Operations Management*, n°25, 2007, p.464-481.
- Huber G.P., 1991, "Organizational Learning: The Contributing Processes and the Literatures", *Organizations Sciences*, n°2, pp.88-115.

## I

- Ingham M ; 1994, « L'apprentissage organisationnel dans les coopérations », *Revue Française de Gestion*, janvier-février, pp.105-119.
- Inkpen A.C., Currall S.C., 2004, "The Coevolution of Trust, Control and Learning in Joint Ventures", *Organization Sciences*, vol. 15, n°5, pp.586-599.

**J**

Jacobides M.G., Croson D.C., 2001, « Information Policy: Shaping the Value of Agency Relationships », *Academy of Management Review*, vol.26, n°2, pp.202-223.

James B.G., 1985, "Alliance the new strategic focus", *Long Range Planning*, n°18, pp.31-41.

Jean-Yves Eglem *et al.*, 2001, *Les mécanismes comptables de l'entreprise*, Gualino éditeur, p.9.

Jennings E.T., 1994, "Building Bridges in the Intergovernmental Arena : Coordinating Employment and Training Programs in the American States", *Public Administration Review*, n°54, vol.1, p.52-60.

Jensen M. et Meckling W., 1976, "Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and ownership structure", *Journal of Financial Economics*, n°3, pp.305-360

Joffre P., 2001, « Globalisation de l'entreprise », *Encyclopédie de gestion, Economica*.

**K**

Kay N.M., 1997, "Pattern in corporate evolution", *Oxford University Press*, New York.

Kim C.W., Mauborgne R.A., 1993, « Procedural justice, attitudes, and subsidiary top management compliance with multinationals' corporation strategic decisions », *Academy of Management Review*, vol.22, n° .3, pp.730-757.

Kim S. and Chung Y-S., 2003, "Critical succes factors for is outsourcing implementation from an interorganizational relationship perspective", *Journal of Computer Information Systems*, Summer, pp.81-89.

Kishore G.J, Nam K., Rao H.P ., Rajagopalan S., Chaudhury A., 2003, « Relationship perspective on it outsourcing », *Communications of the ACM 46 (12)*, pp.86-92.

Klein B., 1980, "Transaction cost determinants of "unfair" contractual arrangements", *American Economic Review*, n°70, vol.2, pp.356-362.

Klein H., 2002, « On the Theoretical Foundations of Current Outsourcing Research », in *Information Systems Outsourcing*, R. Hirschheim, A. Heinzl and J. Dibbern (eds), Berlin, Germany: Springer-Verlag, p.22-44.

Klein, Shelanski, "Empirical Research in Transaction Costs Economics: A Review and Assessment", *Journal of Law, Economics and Organization*, vol. 11, n° 2, octobre 1995.

Kloot L., 1997, "Organizational learning and management control systems: responding to environmental change", *Management Accounting Research*, n°8, pp.47-73.

Koenig G., 1994, "L'apprentissage organisationnel: un repérage des lieux », *Revue Française de Gestion*, n°97, janvier-février, p.76-83.

Koppelman U., 1996, Grundsatzliche Überlegungen zum Outsourcing In: Koppelman U. (Ed), *Outsourcing*, Schaeffer-Poeschel, Stuttgart, pp.1-9.

Kostova T., 1999, "Transnational transfert of strategic organizational practices: A contextual perspective", *Academy of Management Review*, n°24, vol.2, pp.308-324.

Kreps D., Wilson R., 1982, "Reputation and imperfect information", *Journal of Economic Theory*, n°27, pp.253-279.

Krüger W., Homp C., 1997, *Kernkompetenz-Management: Steigerung von Flexibilität und Schlagkraft im Wettbewerb*. Gabler, Wiesbaden.

## L

Lacity M. et Hirschheim R., 1993, "The Information systems outsourcing bandwagon", *Sloan Management Review*, vol.35, n°1, pp.73-87.

Langley A., 1997, « L'étude des processus stratégiques : défis conceptuels et analytiques », *Management International*, vol.2, n°1, p.37-50.

Langley A., 1999, "Strategies for theorizing from process data", *Academy of Management Review*, vol.24, n°4, pp.691-710.

Langley A., Truax J., 1994, « A process study of new technology adoption in smaller manufacturing firms », *Journal of Management Studies*, n°31, vol.5, September.

Langlois R.N., Foss N.J., 1997, "Capabilities and Governance: the Rebirth of Production in the Theory of Economic Organization", *DRUID Working Papers*, Copenhagen Business School.

Langlois R.N., Robertson P.L., 1995, *Firms, Markets and Economic Change: A Dynamic Theory of Business Institutions*, Routledge, London.

Lebas M. et Weigenstein J., 1986, « Management control: The roles of rules, market and culture », *Journal of Management Studies*, n°23, May.

Lee J-N., Huynh M.Q., Pi S-M, 2003, « IT outsourcing evolution : its past, present and future », *Communications of the ACM* 46(5), pp.84-89.

Leiblein M., 2003, "The choice of governance form and performance: Predictions from transaction cost, resource-based and real options theories", *Journal of Management*, vol 29, n°6, 2003, p. 937-961.

- Leiblein M., 2003, « The choice of governance form and performance: Predictions from transaction cost, resource-based and real options theories », *Journal of Management*, vol 29, n°6, 2003, pp. 937-961.
- Leiblein, M.J., Miller, D.J., 2003, “An empirical examination of transaction- and firm-level influences on the vertical boundaries of the firm”, *Strategic Management Journal*, n°24, pp.839–859.
- Lelarge G., *Organisation et gestion de l'entreprise*, CLET, 1989, p.15.
- Lequeux J.-L., 1999, *Management avec les ERP*, Paris, Edition d'Organisation.
- Leroy F., 1998, “Apprentissage organisationnel et stratégie”, in H. Laroche, J.P. Nioche (Eds), *Repenser la stratégie : fondements et perspectives*, Vuibert : Paris.
- Levine S., White P.E., 1961, “Exchange as a Conceptual Framework for the Study of Interorganizational Relationships”, *Administrative Science Quarterly*, n°5, pp.583-601.
- Levitt B., March J.G., 1988, “Organizational Learning”, *Annual Review of Sociology*, n°14, pp.319-340.
- Lewicki R.J. et Bunker B.B., 1996, *Developping and maintaining trust in work relationship*, in Kramer R.M., Tyler M. Kramer, *Trust in organizations: frontiers of theory and research*, pp.115-139, Thousand Oaks, CA:Sages Publications.
- Lindbladh E. et Lyttkens C.H., 2002, “Habit versus Choice : The Process of Decision-making in Health-related Behaviour”, *Social Science and Medecine*, vol.55, n°33, p.451-465.
- Lindblom C.E., 1965, *The Intelligence of Democracy*, New York: The free Press.
- Litwak E., Hylton L.F., 1962, “Interorganizational Analysis: A Hypothesis on Coordinating Agencies”, *Administrative Science Quarterly*, n°6, pp.395-426.
- Loh L et Venkatraman N., 1992, “Diffusion of Information Technology Outsourcing : Influence Sources and The Kodak Effect”, *Information Systems Research*, vol.3, n°4, pp.334-358.
- Loh L., and Venkatraman N., 1993, “Determinants of Information Techonology Outsourcing: A Cross-Sectional Analysis”, *Journal of Management Information Systems*, vol.9, n°1, pp.7-24.
- Louart P., 1999, « Efficience/ Efficacité » in Le Duff, R. (ed), *Encyclopédie de la gestion et du management*, Dalloz, p.344-345

**M**

- Macneil I.R., 1980, *The new social contract*, New Haven, CT: Yale University Press.
- Madhok A., 2002, « Reassessing the fundamentals and beyond: Ronald Coase, the transaction cost and resource-based theories of the firm and the institutional structure of production », *Strategic Management Journal*, vol. 23, pp. 535-550.
- Mahone T., Crowston K., Lee J., Pentland B., Dellarocas C., Wyner G., Quimby J., Osborne C., et Bernstein A., 1997, “*Tools for inventing organizations: toward a handbook of organizational processes*”, Working Paper, MIT: Center for Coordination Science, 28 p.
- Makadok R., 2001, “Toward a synthesis of resource-based and dynamic capability views of rent creation”, *Strategic Management Journal*, vol.22, n°5, pp.387-402.
- March J. et Simon H., 1958, “Organizations”, *New York : Wiley*.
- Martin A., 2007, « L'impartition de la R&D : Les spécificités d'une pratique de délégation atypique », *Thèse doctorale*, IAE Lille.
- Martinet A-C., 2002, *Le Management des Achats, Mélanges en honneur du Professeur P-Y Barreyre*, « Chapitre 1 : L'impartition et management stratégique », PUG.
- Masten S., “Transaction costs, mistakes, and performance: assessing the importance of governance”, *Managerial and Decision Economics*, vol. 14, 1993.
- Mayer J., *Le contrôle de gestion*, Que sais-je, PUF, 1991, septième édition, p.5.
- Mayer R.C., David J.H., Schoorman F.D., 1995, “An integrative model organizational trust”, *Academy Management Review*, n°20, pp.709-734.
- McCarthy I., Anagnostou A., 2004, « The impact of outsourcing on the transaction costs and boundaries of manufacturing », *International Journal of Production Economics*, Elsevier, vol.88, n°11, pp.61-71.
- McFarlan F.W., and Nolan R.L., “How to Manage an IT Outsourcing Alliance”, *Sloan Management Review*, Winter, pp.9-23.
- McIvor R., 2009, “How the transaction cost and resource-based theories of the firm inform outsourcing evaluation”, *Journal of Operations Management*, vol.27, Issue1, pp.45-63.
- Medkouri B., 2000, « La gestion des ressources financières de la firme : entre sécurisation interne et fragilisation externe », *Thèse doctorale*, Université des sciences sociales de Toulouse 1.
- Meer-Kooistra J.V.D and Vosselman Ed. G.J., 2000, “Management control of interfirm transactional relationships: the case of industrial renovation and maintenance”, *Accounting, Organizations and Society*, n°25, pp.51-77.

- Melkonian T., 2006, « Les cadres supérieurs et dirigeants face au changement imposé : le rôle de l'exemplarité », *Cahier de recherche*, EM Lyon.
- Merchant K.A., 1982, "The Control Function of Management", *Sloan Management Review*, summer, pp.43-55.
- Mévellec P., Le calcul des coûts dans les organisations, Collection Repère, 1995, p.3.
- Meyer J.W. et Rowan B., 1977, « Institutionalized organizations : Formal structure as myth and ceremony », *American Journal of Sociology*, Vol. 83, Issue 2, 340–363.
- Miles M.B., Huberman A.M., 1994, *Qualitative data analysis, an expanded sourcebook*, Second Edition, Sage Publications.
- Miles R. and Snow C., 1986, "Organizations: new concepts for new forms", *California Management Review*, vol.28, n°2, pp.68-73.
- Miller K.D., Leiblein M.J., 1996, "Corporate risk-returns relations: Returns variability versus downside risk", *Academy of Management Journal*, n°39, pp.91-122.
- Miller K.D., Reuer J.J., 1996, "Measuring organizational downside risk", *Strategic Management Journal*, n°23, vol.1, pp.77-89.
- Miller W-B., 1958, "Inter-institutional conflict as a major impediment to delinquency prevention", *Human Organization*, n°17, pp.20-23.
- Mintzberg H., 1981, *The structuring of organizations: a synthesis of the research*, Prentice-Hall.
- Mintzberg H., 1982, *Structure et dynamique des organisations*, Paris, Editions d'Organisation, 434p, traduit de l'américain (première édition américaine : 1989).
- Miranda S-M., Kim Y., 2006, « Professional versus Political Contexts : Institutional Mitigation and the Transaction Cost Heuristic in Information Systems Outsourcing », *MIS Quarterly*, n°33, volume 3, p.725-753.
- Mohr L.B., 1982, *Explaining Organizational Behavior: The Limits and Possibilities of Theory and Research*, Jossey-Bass, San Francisco, CA.
- Moris R., 1963, "Basis Factors in Planning for the Coordination of Health Services", *American Journal of Public Health*, n°53, p.59-72.
- Motol C., 2005, « Comptables : La fonction qui monte dans les entreprises », *Option Finance*, n°851, p.18-23.
- Mott Basil J.F., 1968, *Anatomy of a Coordinating Council: Implications for Planning*, Pittsburgh: University of Pittsburgh Press.

Mulford C.L., and Rogers D.L., 1982, "Definitions and Models", in: *Interorganizational Coordination: Theory, Research and Implementation*, eds, D.L. Rogers D.A. Whetten and Associates., Ames, IO: Iowa State University Press.

Musca G., 2006, « Une stratégie de recherche processuelle : l'étude longitudinale de cas enchâssés », *Management*, Vol.9 ; n°3, pp.153-176, Spécial Issue : Doing Case Study Research in Organizations.

## N

Neu D., 1991, "Trust, contracting and the prospectus process", *Accounting, Organizations and Society*, n°16, p.243-256.

Nidumolu S.R., "The Effect of Coordination and Uncertainty on Software Project Performance: Residual Performance Risk as an Intervening Variable", *Information Systems Research*, n°6, volume 3, pp.191-219.

Noel F., 2004, « Le conformisme : Décider de ne pas décider ou absence d'alternative » *Colloque « Raison(s) et Décision »*, IAE de Lille, 27 Mai

Nogatchewsky G., 2005, « Les configurations de contrôle dans les relations client-fournisseur », *Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Lille, Mai.

North D. C., 1994, "Economic Performance through Time", *The American Economic Review*, vol. 84, n° 3, juin, pp. 359-368.

North D.C., 1990, *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge University Press, Cambridge, UK.

Nutt P.C., 1993, "The Identification of Solution Ideas During Organizational Decision Making", *Management Science*, September, vol.39, Issue9, p.1071-1085.

## O

Oliver C., 1991, « Strategic Responses to Institutional Processes », *Academic of Management Review*, n°16-1, p.145-179.

Oliver C., 1997a, « Sustainable Competitive Advantage : Combining Institutional and Resource-Based Views », *Strategic Management Journal*, n°18-9, p.697-713.

Oliver C., 1997b, « The Influence of Institutional and Task Environment Relationships on Organizational Performance : The Canadian Construction Industry », *The Journal of Management Studies*, n°34-1, p.99-124.

Ouchi W.G., 1979, "A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms", in *Management Science*, vol. 25, n°9, septembre, pp.833-848.

Ouchi W.G., 1980, "Markets, Bureaucracies and Clans", *Administrative Science Quarterly*, vol.25, mars, pp.129-141.

## P

Papillon J-C., 2001, « Une synthèse de quelques critiques récentes de l'économie des coûts de transaction » *Entreprendre Série Vital Roux*, « Théorie des coûts de transaction » dirigé par P. Joffre, Vuibert

Parkhe A., 1991, "Interfirme diversity, organizational learning and longevity in global strategic alliances", *Journal International Business Studies*, n°22, pp.579-602.

Paulré B., 2000, *Les stratégies de recentrage dans les secteurs de haute technologie*, Ministère de l'Economie et des Finances.

Penrose E., 1959, *The Theory of the Growth of the Firm*, Wiley, New York.

Perdreau F., 1998, « Désengagements et recentrage en France : 1982-1992 », *Finance-Contrôle-Stratégie*, n°1, vol. 2, pp.137-165.

Perrow C., 1970, *Organizational Analysis, a Sociological View*, Tavistock Publications.

Peteraf M.A., 1993, « The cornerstone of the competitive advantage : a ressource-based view », *Strategic Management Journal*, n°14, p.179-191.

Pettigrew A.M., Woodman R.W., Cameron K.S., 2001, "Studying Organizational Change and Development : Challenges for Future Research", *Academy of Management Journal*, n°44, vol.44, pp.697-713.

Peyrard J., 1999, *Analyse financière*, Vuibert, 8è édition.

Pfeffer J. et Sutton R., 1999, "Knowing « What » to do is not enough : Turning knowledge into action", *California Management Review*, n°42, vol.1, pp.83-107.

Pfeffer J., Salancik G., 1978, *The External Control of Organizations*, New York: Harper&Row.

Picot, A., Reichwald, R., Wigand, R.T., 1996. *Die grenzenlose Unternehmung: Information, Organisation und Management*, 2nd Edition. Gabler, Wiesbaden.

Pierre Lassègue, 1993, *Lexique de comptabilité*, 3è édition, Dalloz.

Piget P., 1997, « Comptabilité analytique », *Encyclopédie de Gestion*, 2è édition, Economica.

Poppo, L., Zenger, T., 1998. "Testing alternative theories of the firm: transaction cost, knowledge-based, and measurement explanations for make-or-buy decisions in information services". *Strategic Management Journal* ,n°19, 853-877.

Porter M., 1986, *L'avantage concurrentiel*, InterEditions, Paris, 647p.



Porter M.E., and Fuller M.B., 1986, "Coalitions and global strategies" in Porter M.E., (ed), *Competition in Global Industries*, Harvard University Press, Cambridge, MA, pp.315-343.

Powell W., 1987, "Hybrid Organizational Arrangement: New Form or Transitional Development?", *California Management Review*, Fall, pp.67-87.

Prahalad C.K., Hamel G., 1990, "The Core Competence of the Corporation", *Harvard Business Review*, May-Juin, pp.79-91.

Prax J-Y., 2000, *Le Guide du Knowledge Management: Concepts et pratiques du management de la connaissance*, Dunod.

## Q

Quélin B., 1997, « L'outsourcing : Une approche par la théorie des coûts de transaction », *Réseaux*, n°84.

Quélin B., 2007, « L'externalisation : de l'opérationnel au stratégique » », *Revue Française de Gestion*, Octobre 2007, numéro 176, pages 113-129.

Quinn J.B et Hilmer F.G, 1994, "Strategic outsourcing", *MIT Sloan Management Review*, Summer, vol.35, n°4, pp.43-55.

Quivy R., Van Campenhoudt L., 1995, *Manuel de recherché en sciences sociales*, Paris, Dunod, 2ème edition, 287p.

## R

Rajagopalan N., Rasheed A.MA., et Data D.K., (1993), « Strategic Decision Processes : Critical Review and Future Directions », *Journal of Management*, vol.19, Summer, p.349-384.

Rasheed A., Gilley K.M., 2004, « Outsourcing in entrepreneurial ventures, in M. Hitt and D. Ireland (eds), *The Blackwell Encyclopedic Dictionary of Entrepreneurship*, Blackwell Publishers, Oxford.

Reid W., 1964, "Interagency coordination in delinquency prevention and control", *Social Service Review*, n°38, pp.418-428.

Renard I., 2003, *Externaliser : Pourquoi et Comment ?*, Editions d'Organisation. 149p.

Ring P.S. and Van de Ven A.H., 1992, "Structuring cooperative relationships between organizations", *Strategic Management Journal*, October, vol.13, n°7, pp.483-498.

Ring P.S. and Van de Ven A.H., 1994, "Developmental Processes of Cooperative Interorganizational Relationship", *Academy of Management Review*, vol°19, n°11, pp.90-118.

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.

Rogers D. and Whetten D.A., 1982, *Interorganizational Coordination: Theory, Research and Implementation*, Ames, IA: Iowa State University Press.

Ronan M., “How the transaction cost and resource-based theories of the firm inform outsourcing evaluation”, *Journal of Operations Management*, n°27, 2009, p.45-63.

Rothery B. and Robertson I., 1996, *The Truth About Outsourcing*, Gower Publishing Limited, Aldershot.

Rousseau D.M., Sitkin S.B., Burt R.S. and Camerer C., 1998, “Not so different after all: A cross-discipline view of trust”, *Academy of Management Review*, n°23, vol.3, pp.393-404.

Ryan B., Scapens R.W., Theobald M., 2002, *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*, Londres, Thomson, 2ème édition, 243p.

Ryan B., Scapens R.W., Theobald M., 2002, *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*, Londres, Thomson, 2ème édition, 243p.

## S

Sako M., 1991, “The role of “Trust” in Japanese buyer-supplier relationships”, *Ricerche Economiche*, n°45, vol.2, pp.449-474.

Sako M., 1992, *Prices, quality and trust: Inter-firm relationships in Britain and Japon*. Cambridge: Cambridge University Press.

Schermerhorn J.R., 1975, “Determinants of Interorganizational Cooperation”, *Academy of Management Journal*, n°18, p.846-902.

Scott W.S., « Organization Theory : An Overview and an Appraisal” *Academy of Management Journal*, Avril, pp.7-26.

Simon H., 1961, “Administrative behaviour”, 2d ed *New York: Macmillan*. Original publication 1947.

Simon, 1947, *Administrative Behavior*, New York, The Free Press.

Soulerot M., 2008, Le cas des programmes d’amélioration de la performance”, *Thèse doctorale*, Université Paris Dauphine.

Stake R.E., 2000, *The Art of Case Study Research*, Sage Publications, 192p.

Swieringa J., Wierdsma A., 1992, *Becoming a Learning Organization*, Addison-Wesley, Reading, MA.

## T

Taudin C., 2000, « Responsables comptables : Qui êtes-vous ? Où allez-vous ? », *Echanges*, n°169, pp.24-26.

Teece D.J., 1982, « Towards an Economic Theory of the Multiproduct Firm », *Journal of Economic Behavior and Organizations*, vol33, pp.39-63.

Teece D.J., Pisano G., Shuen A., 1997, « Dynamic capacities and strategic management », *Strategic Management Journal*, n°18, p.509-533.

Teller R., 1999, *Le contrôle de gestion*, Editions Management et Société, Paris.

Teo H.H., Wei K.K., Benbasat I., 2003, « Predicting Intention to Adopt Interorganizational Linkages : An Institutional Perspective », *MIS Quarterly*, n°27-1, p.19-50.

Thompson J.D., 1967, *Organizations in Action*, New York: McGraw-Hill.

Tolbert P.S., Zucker L.G., 1999, « The Institutionalization of Institutional Theory » in *Studying Organizations: Theory and Method*, S.R. Clegg and Hardy C. (eds), London, UK: Sage, p.169-185.

Tondeur H., de La Villarmois O., 2003, « L'organisation de la fonction comptable et financière – Centre de services partagés versus externalisation : solution alternative ou situation intermédiaire ? », *Comptabilité – Contrôle - Audit*, Tome 9, Volume 1, Mai, p.29-52.

Tort E. (2003) « Organisation et Management des systèmes comptables », *Dunod*.

Tverske A. et Kahneman D. (1986), Rational Choice and the Framing of Decisions, *The Journal of Business*, vol.59, n°4, pp.251-278.

## U

Usunier J-C., 1992, Commerce entre cultures, t.1., Paris, PUF.

Uzzi B., 1996, « The Sources and Consequences of Embeddedness for the Economic Performance of Organizations : The Network Effect », *American Sociological Review*, n°61, volume 4, p.674-698.

**V**

Van de Ven A., et Poole M.S., 2005, "Alternative Approaches for Studying Organizational Change", *Organizational Studies*, n°26, vol.6, pp.1377-1404.

Van de Ven A., Huber C., 1990, "Longitudinal field research methods for studying processes for organizational change", *Organizational Science*, n°1, pp.213-219.

Van de Ven A.H., 1992, "Suggestions for Studying Strategy Process: A research Note", *Strategic Management Journal*, vol.13, Special Issue: Strategy Process: Managing Corporate Self-Renewal (Summer), pp.169-191.

Van de Ven, Andrew H., Dennis C., Emmett et Richard Koenig, Jr., 1975, « Theoretical and Conceptual Issues in Interorganizational Theory », In *Interorganizational Theory*, Edité par Anant R. Negandhi, pp.19-38, Kent, Ohio: Kent State University Press.

Vitharana p., Dharwadka R., 2007, « Information System Outsourcing : Linking Transaction Cost and Institutional Theories », *Communications of the Association for Information Systems*, Volume 20, p.346-370.

Vitharana p., Dharwadka R., 2007, « Information System Outsourcing : Linking Transaction Cost and Institutional Theories », *Communications of the Association for Information Systems*, Volume 20, p.346-370.

**W**

Wagner R., 1999, La mise en œuvre d'un progiciel de gestion intégrée : le cas de SAP, *Echanges*, n° 133, mars, p. 48-50.

Wall J.A. and Adams J.S., 1974, « Some Variables Affecting a Constituent's Evaluations of and Behavior Toward a Boundary Role Occupant », *Organizational Behavior and Human Performance*, n°11, pp.390-480.

Warnier V., 2005, « La constitution des compétences stratégiques : le cas de l'industrie de la dentelle haut de gamme », *thèse de doctorat*, IAE - Université des Sciences et Technologies de Lille.

Weigelt K., Camerer C., 1988, "Reputation and corporate strategic: A review of recent theory and applications", *Strategic Management Journal*, n°9, vol.5, pp.443-454.

Wernerfelt B., 1984, "A resource-based view of the firm", *Strategic Management Journal*, n°.5, pp.171-180.

- Whetten D.A., Bozeman B., 1991, "Policy Coordination and Interorganizational Relations", p.77-104 in : *Shared Power: What Is It ? How Does It Work? How Can We Make It Work Better ?* Eds J.M. Bryson and R.C. Einsweiler, Lanham, MD: University Press of America.
- Willcocks L. et Lacity M., 1999, "Information Technology Outsourcing – Practices, Lessons and Prospects", *ASX Perspective*, April, pp.44-49.
- Williamson O. (1981) "The economics of organizational cognition: The transaction cost approach" *American Journal of Sociology*, 87: 548-577
- Williamson O. (2008), "Outsourcing : Transaction Cost Economics and Supply Chain Management", *Journal of Supply Chain Management: A Global Review of Purchasing & Supply*, May2008, Vol. 44 Issue 2, p5-16.
- Williamson O., 1991, "Markets, hierarchies and the modern corporation: An unfolding perspective" *Journal of Economic Behavior and Organization*, n°17, pp.335-352
- Williamson O., 1991, « Strategizing economizing and economic organization » *Strategic Management Journal*, n°12 (special issue), p.75-94.
- Williamson O., Watcher M., Harris J., 1975, "Understanding the Employment relation: the Analysis of Idiosyncratic Exchange", *Bell Journal of Economics*, n°6, p.258.
- Williamson O.E., 1983, "Credible commitments: Using hostages to supports exchange", *American Economic Review*, n°73, vol.4, pp.519-535.
- Williamson O.E., 1985, *The Economic Institutions of Capitalism*, Free Press, New York.
- Woodward J., 1965, *Industrial Organization: Theory and Practice*, Oxford University Press.

## Y

- Yep B., 1974, *An Elaboration of the Concept of Coordination in Interorganizational Research*, Ames, IA: Iowa State University.
- Yin R. K. , 1994, "Case study research: Design and Methods", *Sage Publications*
- Yin R.K., 2003, *Case Study Research: Design and Methods*, 3<sup>rd</sup> edition, Thousand Oaks, CA: Sage.
- Yip G-S., 2002, *Total Global Strategy*, Prentice Hall, USA.

## Z

- Zahn, E., Barth, T., Hertweck, A., 1998. Outsourcing unternehmensnaher Dienstleistungen in der Region Stuttgart: Ergebnisse einer empirischen Untersuchung. In: Gassert, H., Prechtel, M., Zahn, E. (Eds.), *Innovative Dienstleistungspartnerschaften: Neue Formen der*

Zusammenarbeit zwischen Industrie und Dienstleistern. Schaeffer-Poeschel, Stuttgart, pp. 109-137.

---

## **ANNEXES**

**A1 : Les processus de la fonction comptable**

**A2 : Les théories mobilisées dans les travaux sur l'externalisation**

**A.3 : Les publications françaises sur l'externalisation en sciences sociales**

**A.4 : L'exemple du contrat d'externalisation de la fonction comptable**

**A.5. La répartition des tâches des entreprises ALPHA, BETA et GAMMA**

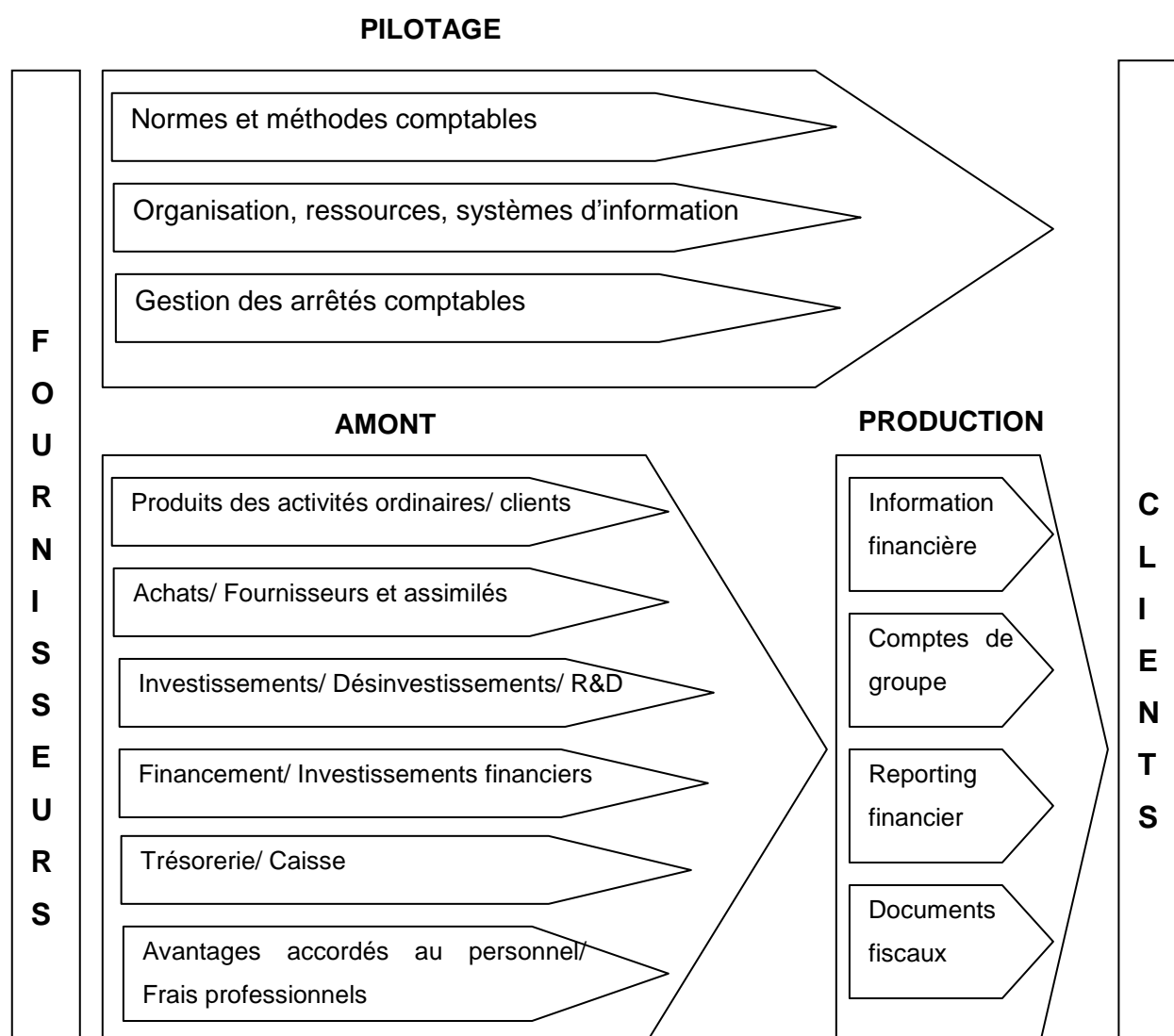
**A.6. Les outils méthodologiques**

## A1. Les processus de la fonction comptable

ACADEMIE DES SCIENCES TECHNIQUES COMPTABLES ET FINANCIERES

Groupe de travail G21

### PROCESSUS DE LA FONCTION COMPTABLE





## Normes et méthodes comptables

### **Définition du processus :**

#### *Finalité :*

Ce processus comprend les activités relatives à la définition et au contrôle de l'application des référentiels en vigueur et de la doctrine comptable.

#### *Liste des principales activités :*

- Détermination des référentiels et normes applicables (PCG, IFRS, US Gaap, fiscalité...).
- Définition et mise à jour du manuel comptable (normes applicables, options retenues, concepts comptables utilisés dans le groupe, traitements et schémas comptables pour les opérations propres au secteur d'activité ou au groupe, pour les opérations les plus importantes et pour les opérations complexes, retraitements à opérer en cas d'application de plusieurs référentiels comptables, plan de comptes, procédures comptables...).
- Veille réglementaire, et le cas échéant, recours à des spécialistes. Activités d'étude et de recherche de solutions aux problèmes spécifiques liés à l'application des règles comptables.
- Contrôle du respect des normes et référentiels comptables et financiers au sein de l'entreprise.
- Contrôle de conformité des informations comptables publiées avec les règles applicables.
- Formation, explication, diffusion en interne de la règle comptable.
- Définition et mise à jour des règles de conservation et d'archivage des documents à usage de preuves des enregistrements comptables.

#### *Début du processus :*

Évolution de l'activité de l'entreprise ou de la législation comptable.

#### *Fin du processus :*

Communication et contrôle de la bonne application de la doctrine comptable.

---

## **Management de l'organisation, des ressources et du système d'information comptable**

### **Définition du processus :**

#### *Finalité :*

Ce processus permet de faire évoluer l'organisation de la fonction comptable en vue d'une bonne application de la règle comptable au sein de l'entreprise. Il met également sous contrôle le système d'information comptable. Les activités de pure technique informatique (conception technique, programmation, exploitation ...), ne sont pas couvertes par ce processus.

#### *Liste des principales activités :*

##### ORGANISATION GENERALE :

- Mise en place et adaptation de l'organisation comptable (centralisation / décentralisation / externalisation des processus, organisation du service / département comptable, définition des relais comptables en dehors du service comptable...), notamment par rapport aux évolutions de l'environnement et du groupe.
- Conception et application de circuits d'information permettant :
  - l'exhaustivité de la capture des événements économiques pour chaque processus amont (achats, ventes, personnel, juridique, engagements hors bilan...);
  - une centralisation rapide et régulière des données vers la comptabilité ;
  - une uniformisation des traitements (réduction « à portion congrue » des exceptions à la règle générale).
- Mise en place et application de vérifications avant et après tout enregistrement générant un impact en comptabilité.
- Mise en place et exploitation systématique d'indicateurs qualitatifs et quantitatifs :
  - portant sur les événements ayant un impact en comptabilité ;
  - permettant de mesurer les anomalies et les incidents.

##### PILOTAGE ET MANAGEMENT :

- Adaptation des ressources (effectifs, compétences, technologie...) pour assurer le bon fonctionnement de la fonction comptable.
- Gestion des relations avec les commissaires aux comptes et les tiers financiers.

SYSTEME D'INFORMATIONS :

- Veille technologique quant aux évolutions des outils disponibles sur le marché et aux modalités pratiques d'organisation adoptées par d'autres entreprises.
- Maîtrise d'ouvrage dans les implantations et évolutions du système d'information comptable :
  - En liaison avec les évolutions du système d'informations de l'entreprise, conception et maîtrise de l'évolution de l'architecture du système d'information comptable (ERP, interfaces, mise en place d'applications de gestion intégrées...);
  - Participation à l'étude et à la sélection d'outils (cahiers des charges, dossiers de spécifications, tests et recettes...);
  - Conception des contrôles de bon fonctionnement;
  - Formation des utilisateurs à l'utilisation de l'outil informatique.
- Mise en place et maîtrise de la séparation des tâches dans les systèmes comptables et financiers. Lien avec la conception et la mise à jour des habilitations et des droits d'accès.
- Développement de la sécurité des traitements informatisés (« contrôles IT ») : environnement sécurisé, contrôles de cohérence et de traçabilité (blocage des doubles saisies, seuils à la saisie, accès limités pour les transactions "critiques" (comme le paiement), rapprochements automatisés...).
- Surveillance des procédures de sauvegarde des données et de reprise des activités après sinistre.
- Respect des obligations de conservation des pièces justificatives et des données informatisées.
- Veille des dispositions fiscales en matière de comptabilité informatisée.

*Début du processus :*

Évolution des processus amont et du système d'information de l'entreprise.

*Fin du processus :*

Mise en place d'une organisation et d'outils adaptés.

---

## Gestion des arrêtés comptables

### Définition du processus :

#### *Finalité :*

Ce processus comprend les activités de pilotage des clôtures.

#### *Liste des principales activités :*

- Établissement et mise à jour du planning des opérations de clôture.
- Identification des responsables de l'établissement de l'information comptable et financière et des différents acteurs qui participent à l'arrêté des comptes.
- Coordination des opérations de clôture (processus amont et processus de production de l'information).
- Contrôle et coordination dans la production des dossiers de justification des comptes.
- Mise en place de contrôles complémentaires par rapport aux contrôles opérés par les responsables de processus amont ou de production de l'information, analyse en particulier des suspens, de comptes non analysés, de rapprochements non effectués ou non approuvés..., engagement de mesures correctives.
- Traitement des opérations de comptabilité générale liées aux clôtures :
  - Traitement des divergences entre référentiels ;
  - Ecritures de provisions, d'abonnement et d'allocations automatiques ;
  - Ecritures liées aux capitaux propres ;
  - Devises et conversions monétaires (si applicable) ;
  - Vérification de la bonne conception et de la bonne application des procédures d'inventaire physiques ;
  - Ecritures de valorisation des stocks, de comptabilisation et de calcul des provisions ;
  - Événements post clôture ;
  - Engagements hors bilan...
- Mise en place de processus de qualité pour la collecte et l'exploitation des données publiées de nature non comptable (ex : effectifs, volumes...).

#### *Début du processus :*

Établissement et mise à jour du planning des opérations de clôture.

#### *Fin du processus :*

Mise à disposition des productions comptables.

## Production de l'information financière

### Définition du processus :

#### *Finalité :*

Ce processus comprend les activités relatives à la production et la diffusion de l'information financière (actionnaires, marché financier, analystes, établissements financiers, auditeurs externes, comité d'entreprise, centrale de bilan, ...). Les informations destinées aux services fiscaux et organismes sociaux ne font pas partie de ce processus.

#### *Liste des principales activités :*

- Conception et mise au point des rapports réglementaires (y compris l'annexe) dans le respect des normes et références établies.
- Réalisation et communication des informations à caractère relationnel ou statistique (analyses sectorielles ...).
- Mise à disposition des données comptables en vue de l'élaboration du reporting interne.

#### *Début du processus :*

Définition des besoins en termes d'information financière.

#### *Fin du processus :*

Mise à disposition des états financiers sociaux et des données en vue de l'élaboration du reporting.

## **Impôts, taxes et assimilés / Production des documents fiscaux**

### **Définition du processus :**

#### *Finalité :*

Ce processus comprend les activités relatives à l'établissement et à la communication des documents fiscaux.

#### *Liste des principales activités :*

- Préparation, établissement des divers documents fiscaux et réunion des justificatifs nécessaires correspondants :
  - liasse fiscale individuelle / intégration fiscale ;
  - déclaration de TVA et déclaration d'échange de biens;
  - taxes assises sur les salaires (taxe d'apprentissage, formation professionnelle, effort-construction...);
  - taxe professionnelle etc. ;
- Coordination et/ou recherche des réponses aux questions d'ordre fiscal.

#### *Début du processus :*

Prise de connaissance de l'évolution de la législation fiscale.

#### *Fin du processus :*

Établissement des documents fiscaux et rapports associés.

## Production des comptes de groupe / Intra-groupe

### **Définition du processus :**

#### *Finalité :*

Ce processus comprend les activités relatives aux opérations de consolidation des comptes de groupe.

#### *Liste des principales activités :*

Au niveau central :

- Mise en place du processus de consolidation (procédures et manuel, outil, liasses...).
- Détermination du périmètre de consolidation / analyse en particulier du bien fondé de l'exclusion de certaines sociétés.
- Optimisation de la répartition des travaux entre l'équipe centrale de consolidation, les paliers et les filiales.
- Elaboration d'instructions de clôture.
- Réception, contrôle et intégration des liasses de consolidation en provenance des filiales.
- Coordination et suivi des réconciliations inter compagnies / ajustements inter compagnies.
- Traitement des opérations de consolidation.
- Etablissement des tableaux de flux de trésorerie et de rationalisation de la charge d'impôt.
- Etablissement des états financiers et du dossier d'analyse.
- Rédaction des annexes.

Au niveau des filiales :

- Prise de connaissance des instructions de consolidation.
- Retraitement des comptes individuels et production des liasses de consolidation (fichier / papier).

#### *Début du processus :*

Prise en compte des normes comptables.

#### *Fin du processus :*

Mise à disposition d'états financiers consolidés fiables et réguliers.

## Investissements / Désinvestissements

### **Définition du processus :**

#### *Finalité :*

Ce processus concerne les activités de caractère comptable, relatives aux biens immobilisés incorporels, corporels et financiers.

Compte tenu des évolutions réglementaires il n'est pas procédé à des distinctions entre les actifs incorporels, corporels et financiers

#### *Liste des principales activités :*

- Identification des immobilisations, de leur décomposition en composants en fonction des critères définis par le manuel comptable (distinction charges immobilisations, location-financement, classification comptable ...).
- Vérification de la bonne application de la procédure d'engagement de dépenses.
- Contrôle de cohérence du montant de la production immobilisée.
- Détermination de la valeur d'entrée de l'immobilisation, documentation, analyse de l'incidence fiscale (taxe professionnelle ou taxe foncière) et comptabilisation.
- Réconciliation, le cas échéant, du logiciel de gestion d'immobilisations et de la comptabilité générale.
- Définition et mise à jour, en liaison avec les services techniques, des durées d'amortissement. Documentation de ces durées.
- Validation de la conception et contrôle de la bonne application des procédures d'inventaire physique.
- Détermination de la valeur d'inventaire, génération des amortissements, réalisation des tests de dépréciation.
- Mise à jour régulière de la comptabilité suite aux modifications, aux déplacements et aux cessions mises au rebut.
- Classement et archivage des documents.
- Tenue du registre obligatoire des immobilisations.

#### *Début du processus :*

Identification des immobilisations.

#### *Fin du processus :*

Intégration des écritures comptables, reflet des événements d'investissements et de désinvestissements.



<b>Produits des activités ordinaires / Clients et comptes rattachés</b>
---

**Définition du processus :**

*Finalité :*

Ce processus concerne les activités relatives à la tenue des comptes clients et comptes rattachés.

*Liste des principales activités :*

- Contrôle de la bonne application des règles (autorisation pour l'entrée de nouveaux clients, limites de crédit accordées...).
- Intégration manuelle et automatisée de la facturation en comptabilité générale et analytique.
- Comptabilisation des règlements reçus.
- Réconciliation, le cas échéant, entre la comptabilité générale / et la comptabilité auxiliaire.
- Préparation et diffusion des balances âgées.
- Détermination et dépréciation des créances clients.
- Recouvrement des créances / relances clients jusqu'au pré-contentieux.
- Gestion des opérations d'inventaire liées aux ventes (factures à établir, produits constatés d'avance...)
- Classement et archivage des documents.

*Début du processus :*

Enregistrement des données de facturation.

*Fin du processus :*

Apurement des comptes clients.

## Achats / Fournisseurs et comptes rattachés

### **Définition du processus :**

#### *Finalité :*

Ce processus concerne les activités relatives au traitement et au paiement des factures fournisseurs d'achat de biens et de services.

#### *Liste des principales activités :*

- Réception physique ou immatérielle des factures fournisseurs.
- Intégration en comptabilité fournisseurs.
- Rapprochement des factures / bons de commande / bons de réception ; Revue des contrôles et correction des anomalies;
- Mise en paiement automatique ou manuel des factures fournisseurs.
- Détermination des écritures d'inventaire liées à la clôture (factures non parvenues, charges constatées d'avance...).
- Réconciliation des comptes fournisseurs et des relevés fournisseurs.
- Classement et archivage des documents.

#### *Début du processus :*

Engagement de la dépense.

#### *Fin du processus :*

Apurement des comptes fournisseurs après traitement du paiement et transmission des données au centralisateur comptable.

## Trésorerie / Caisse

### **Définition du processus :**

#### *Finalité :*

Ce processus comprend les activités relatives au traitement des comptes bancaires et de la caisse, des encaissements et décaissements de l'entreprise, à l'aide de divers modes de paiement.

#### *Liste des principales activités :*

- Encaissements
  - Contrôle des encaissements à l'échéance, quel que soit le mode de paiement (chèque, traites, virements « classiques », virements commerciaux », cartes bancaires (CB, purchasing card...), espèces.
  - Envoi des traites clients en banque, suivi du portefeuille des effets à recevoir et des effets à l'encaissement.
- Décaissements
  - Emission des paiements : chèques manuels ou automatisés (et sécurisés), traites fournisseurs, virements commerciaux, envoi des avis de paiements aux fournisseurs, contrôle des décaissements à l'échéance.
  - Comptabilisation des écarts sur les paiements (frais de banque, écarts de change...).
  - Acceptation des effets fournisseurs à l'échéance et suivi du portefeuille des effets à payer.
- Suivi de la caisse et des banques
  - Intégration périodique des mouvements sur comptes bancaires transmis par les banques.
  - Etablissement automatique ou manuel des rapprochements bancaires.
  - Analyse des écarts, correction des anomalies, alerte en cas d'erreur ou de fraude (écritures en attente d'encaissements, décaissements non comptabilisés ou ne figurant pas sur les écritures de banque).
  - Suivi de la caisse et constatation des écritures de caisse, contrôle périodique de caisse.
  - Coordination avec les processus Fournisseurs et Clients.
  - Classement et archivage des documents.

#### *Début du processus :*

Le processus débute à la réception, pour enregistrement des informations relatives aux encaissements et aux paiements.

#### *Fin du processus :*

Le processus prend fin après établissement de l'état des rapprochements bancaires.

## Financement et instruments financiers

### **Définition du processus :**

#### *Finalité :*

Ce processus comprend les activités de comptabilité liées aux opérations de gestion de la trésorerie et de financement (gestion de la trésorerie et des instruments financiers)

#### *Liste des principales activités :*

- Contrôle périodique des encaissements et des décaissements avec les prévisions ; alerte en cas de dérive.
- Gestion de la trésorerie (placements ou découverts..) en fonction de la politique financière.
- Gestion des instruments financiers.
- Gestion du financement (gestion de la dette).

#### *Début du processus :*

Le processus débute à la suite des écritures relatives aux opérations de banque et lors de la prise de décision en matière de position financière (sur des instruments financiers ou sur des modalités de financement).

#### *Fin du processus :*

Le processus prend fin une fois que l'impact économique est déterminé et inscrit dans les comptes de l'entreprise.

<b>Avantages accordés au personnel / frais professionnels</b>
---

**Définition du processus :**

*Finalité :*

Ce processus comprend les activités relatives à la comptabilisation des éléments de paie et des charges associées, ainsi que le traitement comptable des engagements contractuels entre l'entreprise et les salariés (prêts, avances sur salaires, frais professionnels, ...).

En revanche, le processus n'inclut pas les activités relatives à l'établissement de la paie.

*Début du processus :*

Le processus débute à la prise en compte en comptabilité des éléments de paie, de charges sociales et assimilés et d'un engagement de dépenses par le salarié pris en charge par l'entreprise.

*Fin du processus :*

Le processus prend fin au règlement de la dette ou créance entre le salarié et l'entreprise.

## A2. Les théories mobilisées dans les travaux sur l'externalisation

<b>Auteurs</b>	<b>Théorie mobilisée</b>
Apte <i>et al.</i> (1997) Ang et Toh (1998)	Théorie des coûts de production Théorie des coûts de transaction Théorie financière
Cheon <i>et al.</i> (1995)	Approche de ressources Théorie de dépendance des ressources Théorie des coûts de transaction Théorie d'agence
Clark <i>et al.</i> (1995)	Théorie des coûts de transaction Pouvoir et politique
Cronk et Sharp (1995)	Théorie organisationnelle : cœur de métier, chaîne de valeur, avantage concurrentiel Théorie des coûts de transaction
Currie et Willcocks (1998) Jurison (1995) Kern (1999)	Théorie des coûts de transaction Théorie classique financière Théorie du contrat relationnel Théorie de la relation inter organisationnel
Klepper et Jones (1998) Lacity et Hirschleim (1993)	Théorie des coûts de transaction Modèle politique
Lee et Kim (1999)	Théorie d'échange sociale Théorie du pouvoir politique
De Looff (1997)	Division du travail et la coordination Théorie des coûts de transaction Théorie d'agence Stratégie compétitive Modèle politique
Mc Lellan <i>et al.</i> (1995)	Théorie organisationnelle : stratégie de réseau, dynamique du réseau, avantage concurrentiel
Quinn et Hilmer (1994)	Théorie organisationnelle
Smith et Mitra (1998)	Théorie financière
Barthélémy (2000) Meer-Koistra et Voosselman (2000)	Théorie des coûts de transaction Approche des ressources
Chanson (2007)	Théorie d'agence

---

### A3. Les publications françaises sur l'externalisation en sciences sociales

#### Les livres

(Source : Amazon)

Année	Titre	Auteur	Editeur
2000	Infogérance : Externalisation des systèmes d'information	Alain Champenois	Dunod
2001	Stratégies d'externalisation : Préparer, décider et mettre en oeuvre l'externalisation d'activités stratégiques	Jérôme Barthélémy	Dunod
2004	L'externalisation en pratique : Un plan type de contrat, des clauses entièrement rédigées, tous les pièges à éviter	Isabelle Renard	Edition d'Organisation
2004	Externalisation et sous-traitance dans les services d'information : Etat des lieux et perspectives	Isabelle Martin, Hind Mesloub, Florence Muet et Christine Pellat	ADBS édition
2007	Réussir une externalisation	Jean-Louis Bravard, Robert Morgan	Village mondial

**Les thèses***(Source : Système universitaire de documentation)*

Année	Titre	Auteur	Lieu
1993	Environnement et régulation du développement en économie mixte de marché, de l'externalisation à l'intégration institutionnelle en univers controversé	Olivier Godard, sous la direction de René Passet	Université de Paris 1
1994	Décision d'internalisation ou d'externalisation du développement de la recherche, application au secteur des anticorps monoclonaux et des kits de diagnostic biomédicaux	Fleurke Combier Roos, sous la direction de Raymond-A. Thiéart	Université de Paris 9
1994	L'externalisation du développement d'applications	Marie Hélène Delmond Yesou, sous la direction de Serge Lacrampe	HEC
1996	L'externalisation de tout ou partie de la fonction informatique de l'entreprise : analyse théorique et comparaison France/Allemagne	Dominique Geyer sous la direction de Alain Desreumaux	Université de Lille 1
1997	Choix stratégique en termes d'intégration ou d'externalisation du service après-vente par rapport au fabricant	Samer Dakak, sous la direction de Jacques Thepot	Université de Strasbourg 1
2001	L'externalisation des systèmes d'information : les facteurs de succès	Eric Fimbel, sous la direction de Christian Barrère	Université de Reims
2004	Le corporate venture ou l'externalisation de l'innovation dans un grand group industriel : le cas d'EDF	Sébastien Jumel sous la direction de Gilles Garel	Université de Marne-la-Vallée
2006	Contribution à l'étude des déterminants de la décision d'externalisation : Une analyse dans le secteur de l'édition scolaire	Guillaume Chanson, sous la direction d'Alain Desreumaux	Université de Lille 1
2007	L'impartition de la R&D Les spécificités d'une pratique de délégation atypique : une approche enracinée	Aude Martin, sous la direction d'Alain Desreumaux et de Régis Dumoulin	Université de Lille 1



**Les mémoires d'expert comptable***(Source : Centre de documentation des experts comptables et commissaires aux comptes)*

Année	Titre	Auteur
1995	Externalisation de la fonction comptable : un enjeu pour la profession	Muriel Gigot-Gaillard
1997	Externalisation de la fonction audit interne : jusqu'où les cabinets peuvent-ils aller ?	Stéphane Baller
1997	Externalisation avec l'évolution des nouvelles techniques : un nouveau service pour de nouvelles demandes	Valérie Creusot
1998	Rôle de l'expert comptable dans l'externalisation des activités informatiques de ses clients : proposition d'une démarche d'assistance	David Leclercq
1999	Un exemple d'externalisation de la fonction comptable auprès de petites entreprises et PME	Laurent Gilles
2000	Externalisation de la fonction comptable et budgétaire d'une société civile de construction –vente	Alain Artichaud
2000	Optimiser l'organisation comptable pour servir la qualité : externalisation, décentralisation, centres de services partagés	Antoine de La Morinerie
2000	Externalisation de la fonction de crédit-management : un nouveau service des cabinets d'expertise comptable	Pierre Revallier
2000	Externalisation des fonctions administratives et comptables : outil stratégique du développement des cabinets d'expertise comptable	Caroline Garmirian
2001	Enjeux et risques du processus d'externalisation de la fonction comptable	Corinne Eskenazi
2002	Externalisation des fonctions de base en cabinet : une nécessité ou une opportunité ?	Carine Roussel
2002	Externalisation de comptabilité : particularités contractuelles, application à l'externalisation de 350 hôtels	Damien Vercollier
2002	La réduction des délais de production des résultats comptables : un avantage concurrentiel pour les PME et le cabinet au profit des missions d'externalisation	Christophe Zech
2002	Externalisation du système d'information de l'entreprise dans un contexte d'infrastructure internet : mise en œuvre opérationnelle et contractuelle par l'utilisation de conventions de service	Bénédicte Pfaff

---

## **A4. L'exemple de contrat d'externalisation de la fonction comptable**

### **Clause de durée**

Le présent contrat est conclu pour une durée de X années à compter de la date d'entrée en vigueur. Il sera renouvelable tacitement par périodes successives de X ans sauf dénonciation par l'une ou l'autre des parties notifiées au plus tard six mois avant l'échéance suivante du présent contrat

### **Clauses de prix**

#### ***Prix***

Le cabinet est rémunère pour les prestations liées au contrat d'externalisation selon les modalités suivantes :

Les honoraires sont forfaitisés mensuellement, sur la base du périmètre constaté.

#### ***Révision des prix***

Les conditions financières seront révisées si l'équilibre financier du contrat d'externalisation était rompu du fait d'une modification dans l'environnement économique de l'entreprise ou de ses conditions d'exploitation ou d'organisation.

#### ***Indexation***

Le prix facturé sera revu chaque année au 1er janvier par application de l'indice SYNTEC publié à cette date, l'indice de base étant le dernier indice connu, soit ...pour..., la première révision intervenant au...

#### ***Facturation et modalités de paiement***

Les services visés dans le présent contrat seront facturés mensuellement le t du mois. Elles seront payées par prélèvement automatique le 25 du même mois.

En cas de non-paiement des honoraires, le cabinet se réserve le droit de suspendre les prestations prévues au contrat.

### **Clause de sécurité de l'exploitation informatique et sauvegarde des données**

A compter de la date d'entrée en vigueur, le cabinet prendra en étroite collaboration avec le client toutes les mesures raisonnables pour assurer la protection des données et fichiers en sa possession.

Les documents comptables demeurant en tout état de cause la propriété du client, le cabinet restituera après chaque clôture annuelle l'ensemble des supports informatiques appuyant le système d'information comptable.

### **Clause de confidentialité**

Le cabinet s'engage à prendre toute mesure utile pour protéger et conserver dans de bonnes conditions de sécurité les données et documents, quel qu'en soit le support ou la forme, qui lui seront confiés par l'entreprise pour l'accomplissement de sa mission ; il s'oblige également à en préserver le caractère confidentiel.

Les intervenants du cabinet sont soumis aux obligations suivantes :

- les experts comptables sont tenus au secret professionnel dans les conditions prévues à l'article 226-13 du nouveau Code Pénal,
- les collaborateurs employés par le cabinet sont soumis à un devoir de discrétion,
- les documents établis par le membre de l'Ordre sont adressés au client, à l'exclusion de tout envoi direct à un tiers, sauf accord écrit du client.

### **Clause d'archivage**

Les documents appartenant au client sont restitués chaque année après la clôture de l'exercice, le client faisant son affaire de leur archivage.

### **Clause de cession**

Le présent contrat ne pourra en aucun cas faire l'objet d'une cession totale ou partielle, à titre onéreux ou gracieux, par l'une des parties, sauf accord écrit et préalable de l'autre partie.

### **Clause de résiliation.**

Le cabinet et le client peuvent résilier le présent contrat dans les cas suivants :

- 
- non-respect de ses obligations par l'une des parties modifiant l'équilibre et l'esprit du contrat et après un délai de carence de X jours à compter de la date de mise en demeure,
  - non-paiement de deux mois de prestations ou existence d'incidents de paiement à répétition affectant la viabilité du contrat,
  - mise en redressement judiciaire ou liquidation des biens, auquel cas la résiliation interviendra immédiatement et automatiquement, sans qu'il y ait besoin d'une notification préalable.

Le cabinet accorde au client le droit d'arrêter le présent contrat à sa seule discrétion aux conditions suivantes :

- versement d'une indemnité forfaitaire égale à n fois le montant de la dernière facturation mensuelle,
- respect du délai de préavis.

L'acceptation de ce droit unilatéral est liée à l'acceptation expresse du client de verser comptant à la date effective d'arrêt d'exploitation, l'indemnité forfaitaire visée ci-dessus.

Quelle que soit la source de l'arrêt du contrat le cabinet remettra au client :

- l'ensemble des fichiers
- les documents comptables
- le personnel du client initialement repris par le cabinet.

### **Clause de réversibilité**

Le cabinet est maître des moyens à mettre en oeuvre dans le cadre du présent contrat d'externalisation. Toutefois, en vue de garantir une réversibilité totale du système comptable du client dans les meilleures conditions possibles, le cabinet s'assurera de ce qu'aucun choix ne puisse constituer un obstacle majeur - au plan technique - à une réversibilité de l'opération d'externalisation.

## A5. La répartition des tâches

### A5.1. ALPHA

Tâche	Juin	Juillet	Août	Septembre
Inventaire centrale d'achat	19-20-21			
Inventaires magasins	19-20-21			
Stocks-Calculs et valorisations	19 au 30	1 <sup>er</sup> au 06		
Stocks-Note de contrôle		09 au 13		
Stocks-Contrôle KPMG		16-17-18-19-20		
Stocks-Réunion d'arbitrage		17		
Stocks-Transfert des éléments HLP		20		
Holdings-Elaboration des comptes sociaux		1 <sup>er</sup> au 27		
Magasins-Elaboration des comptes sociaux		1 <sup>er</sup> au 31	1 <sup>er</sup> au 03	
SA ALPHA-Contrôle Secovec		30-31	1 <sup>er</sup> au 03	
Centrale d'achat+PMDIS-Contrôle KPMG			1 <sup>er</sup> au 03	
Magasins-Contrôle KPMG			06 au 10	
Consolidé-Elaboration des comptes			06-16	
Consolidé-Contrôles KPMG			21-22-23	
Directoire			27	
Comité d'audit			30	
Conseil de surveillance			30	
Publication des comptes				1 <sup>er</sup>
Réunion d'analystes				12
	ALPHA		CAC	
	Experts comptables		Vet+Expert s+CAC	

# A5.2. BETA

TASK #	BETA ACTIVITY DESCRIPTION	DAY	Who provides information? Specific GTI, CGI Person, JDE 3rd Party	What is the input? Spread Sheet, JDE Report, etc	Process JDE, Reconciliation, Excel Spreadsheet	(In Hours) to Process	Who gets the information? GTI, CGI, JDE, Excel Spreadsheet	What is the Report? JE, User Report, JDE	NDB CGI	NDB GTI	CALAIS CGI	CALAIS GTI	C.S. CGI
1	Prepare Netting file	-15	JDE	Vendor subsystem in JDE	Prepare netting file and send to bank	2	Bank	Global netting database file	Francesco		Francesco		Francesco
2	Analyse & prepare miscellaneous/manual AR invoices (related to previous close)	-10	GTI	Invoice list of items to re-bill: JEROME REVIEW	After locking the entries, send a requisition to Finance after making sure that all items on the list	3	GTI	Invoices	Francesco				Francesco
3	Valid Commissions automatic calculation / update conversion balance	-10	Glen Stone	JDE report	Reconciliation of GL account & report JDE	2	Julie Perrier	Reconciliation & JDE commission report	Francesco	Stone	n/a		Francesco
4	Verify period cost allocation reports (PC2, PC4)	-3	JDE	JDE Report	Verify Errors	1	Michela	R5830PC2_US90003 (Create Fact H), R5830PC4_US90003 (Ending Bal. at R31802_US90000-30-40450, R31804_US900020830)	Véronic		Véronic		
5	Run the process Manufacturing Accounting and take proper action to solve problems (errors on work orders)	-3	JDE	JDE Report	Verify Errors on Work Center	1	Michela		Véronic	M Besson			Delphine
6	Make sure Netting a/c is zero	-3				1			Francesco				Francesco
7	Book payroll entries F9999PAY clearout	-3	GTI	Bank file crypted information	Upload in JDE, validate+fix Book recurring entries in the system with approved previous email+ calculations when necessary	3	no one	JE	Francesco		Francesco		Francesco
8	Accruals for monthly expenses (see recurring JE sheets)	-2	GTI	email+JDE report		1	no one	JE	Bos				Bos
9	CIP transfer to F.A. (Quarterly)	-2	Yves Léger, GTI	Excel File		1	André	JE	André	Y Léger			Ulysse
10	Run entries after Update for rate table (conversion table from EUR to USD...)	-1				0	Bps		Bos				Bos
11	Entering payments to suppliers having a direct bank debit: PRL	-1	Nadia Cescon (Bank Statement)	ABN	JE and send AP-002 to Mexico	DAILY	Ariel	AP002	Ariel / Monterrey				Ariel / Monterrey
12	Run Inventory's reconciliation at inventory point	1	JDE (Scheduler)	JDE Report	Save reports	2	Michela	R5941001_US90019 to US90092	Véronic	M Besson	Véronic	Delphine	n/a
13	Send Inventory reports to D. Picquendar (Calais) + NDB reports to M. Besson	1	JDE (Scheduler)	JDE Report	Save reports	1	Michela	R59831A_US90001 & US90002	Véronic	M Besson	Véronic	Delphine	n/a
14	Preparation for the period cost allocation (PC2, PC4, via schedule)	1	JDE REPORTS	JDE REPORTS	Send Inventory Reports	1	D. Picquendar, M. Besson	R5941001 (versions for CALO), R59521A_US90002	Véronic		Véronic		
15	Reconcile Inventories (determine differences only) with GL control accounts and send to Flavio Schmitt & book JE	1	JDE Report	JDE Report	Verify if No Errors	1	Michela	R5930PC2_US90003, R5930PC4_US90003	Véronic	M Besson	Véronic	Delphine	n/a
16	Run the Period Cost Allocation P08, PC3, PC9, PC9B, PC3 + Send email to Christina Cirroco AFTER TASK 21	1	JDE	JDE Report & GL	Reconciliation on Excel	2	D. Picquendar, P. Castaing, D.	SOX ACCTS RECS SNC 2006 MM	Véronic	M Besson	Véronic		
17	Book freight adj entry before CALCULATION OF FEES	1	JDE	JDE Report	Generate reports before running PC10	1	Michela	R6930PC6_US90022824, R6930PC6_US90021, R6930PC3_US90002, R6930PC2_US90001 & R6930PC3_US90002	Véronic	M Besson	Véronic	Delphine	n/a
18	Calculation of fees: SNC-PECHINEY-UCC (Sales-commission)	1	GTI-Julie Perrier	Analysis on freight	JE	1	André	JE	André		André		André
19	Organic (sales tax) Carbon Savoie	1	JDE	JDE Report		1			Ulysse				Ulysse
20	Print AP & AR Open list & reconcile with GL accounts+A/P integrity test+ Closing AP module :Send to Jerome Ferrand	1	JDE			1			Ulysse				Ulysse
21	Print RNV list, and reconcile with GL accounts	1	JDE	JDE report open vendors & GL detail	Print the report&reconcile with GL account. When imbalance verify integrity and when balance close AP	1	Julie Perrier, Yves Léger	Reconciliation & JDE open vendor report	Francesco				Ulysse
22	Check all shipments have been invoiced with 24	1	JDE	JDE report RNV & GL detail	Print the report&reconcile with GL account.	1	Julie Perrier, Yves Léger	R43450+R43412	Ulysse				Ulysse
23	Receive usage of Raw Material from Ucar SA (AGM & ACS file Raw Mat from UCAR SA) and book JE	1	JDE	JDE subsystem sales not updated in Global inquiries	Download subsystem of sales that have not gone threw on an excel file Extract data from JDE to excel spreadsheet + send email	1	GTI	excel spreadsheet named sales not updated	Francesco				Francesco
24	BO Cost of sales, book adjustment: REVIEW CALCULATION METHOD FOR FREIGHT	1	JDE	JDE (CARDEX) INQUIRY & GL R104.700887004	Prepare calculation, get approval & process JE	1	Vincent Leblanc	JDE EXTRACTS FROM ITEM LEDGER INQUIRY TO EXCEL (PHANTOM PIECES)	Vincent		Vincent		
25	Get Cycle Billing Report (from the scheduler) & reconcile it with GL and reverse freight accrual	1	JDE, MICHELA	JDE Report	Excel Spreadsheet Compare allied AR statements with GL balance and send to allies	2	J. Perrier, P. Castaing	SNC BO SALES 2006 MM	Véronic		Véronic		
26	Send AR statement to allied : Send a copy to Stephane Beaugrand-Champagne	1	JDE R594211	JDE Report	Excel Spreadsheet Compare allied AR statements with GL balance and send to allies	1	ULYSSE	Cycle Billing SNC & CS	Ulysse				Ulysse
27	Distribute maintenance payroll to production department	1	JDE	JDE allied statements (report in JDE)		1	GTI	AR Statements to Allies	Francesco				Ulysse
28	Get from UCAR SA the conversion fee for a manufactured part receives from another plant	1	DELPHINE PICQUENDAR, YVES LÉGER	SPREADSHEET	CALCULATION AND JE	1	ANDRÉ P. CASTAING, M. Besson & D. Picquendar	JE	André	Y Léger	André	Delphine	André
29	From RNV list reclassify Allied accrual to account 2690 ALLIED (OLD P.O. since new coding now)	1	Vincent Leblanc	Email from Vincent Leblanc	Get Approval & Process Entry	1	JE		Véronic	M Besson			
30	Run foreign currency revaluation AP (+ allied reclassification)	1	JDE	GL detail	Identify all receipts in the wrong GL RNV and reclass to allied RNV	1	no one	JE	Ulysse				Ulysse
31	Run foreign currency revaluation AR (+ allied reclassification)	1	JDE	JDE Report	Apply a written procedure	1	no one	JE	Ulysse				Ulysse
32	Accruals for services invoices (+5000, confirmed by SSC Monterrey) : Send to Flavio, Jerome, Daniel, Michel Besson. Book the entries into the system for the energy (electricity, fuel, natural gas)	1	JDE	JDE Report	Apply a written procedure	1	no one	JE	Ulysse				Ulysse
33	Book scrap accrual from Ucar SA	1	CGI MONTERREY	SPREADSHEET	VALIDATION OF ACCRUALS & RECLASSIS	2	ANDRÉ	CONTROL TABLE, JE	Ulysse				Ulysse (Ulysse entry)
34	Reclassify VAT on bank charges (from cash application) & inform Y. Léger	1	Michel Besson (EDF_GDF)	Energy File from M. Besson & D. Picquendar	Prepare entries & get JE's approval	2	Michel Besson P. Castaing, M. Besson & D. Picquendar	ENERGIE RD VX RG mm 2006	Véronic	M Besson	Véronic	Delphine	
35	Reconcile Sales vs Costs in cie 81, make sure it is equal, if not, accrue a sale in cie 81 and a cost in cie 84	1	Vincent Leblanc, JDE	Email from Vincent Leblanc	Get Approval & Process Entry	1	JE	Excel Spreadsheet from Vincent for NDB & CAL	Véronic	M Besson	Véronic		
36	Run the allocations for Corporate SG&A 810980.2,3,5,6,995,996,4,7	1	JDE	JDE	Reclass the bank charges gross amount with its VAT	1	Yves Léger	JE	Ariel				
37	Book stock in transit (related to Allied invoices without RNV) Reconcile AP/ AR worldwide DON TUSE 0340 FOR NON INVENTORY	2	Francesco	Excel Spreadsheet	Book Entries + Excel Spreadsheet	1	ULYSSE	Reconciliation AR & AP excel file because this entry will generate an accrual that GTI will have to take.	Ulysse				
38	Run Allocation 4000040 to 4000045, 4000028 & 4000030 (to clear acct 811.9535, 811.9634, ...)	2	GTI AR statements	AR worldwide statements & RNV analysis	Analyze imbalance invoices with RNV & take proper accrual	8	GTI	AP allied reconciliations	Francesco	Véronic			Francesco
39	Reclassified 811.7058 xxxx per LOB (as E. Morineau's rule)	2	JDE BALANCE	JDE	Run Journal Allocation #4000040 to 4000045, 4000028 & 4000030	1		JA (Journal Allocation)	Véronic		Véronic		
40	Book the entry for the Overhead Allocation + Shipping: JA to post	2	INFO IN JDE	BALANCES IN ACCOUNTS	JE	2	JDE	JE	André				
41	Run the Period Cost Allocation PC7, PC7B & PC10 + get approval	2	Françoise Molliet, Nadia Cescon	Excel Spreadsheet, ABN Excel File	JE's and Reconciliation	8	Ariel	Foilder: Banque (Excel files)	Ariel				Ariel
42	Reclassify Capitalised maintenance to Job Costs accounts- Quarterly	2	JDE	JDE REPORTS	JE Report:Book Entry if necessary	1	Julie Perrier & Jerome Ferrand	AL Gross Margin /TB Cat 22	Véronic	M Besson			Ulysse
43	Intercompany balance with BRAZIL, JE + elimination	2	JDE	JDE REPORTS	Generate Reports, prepare excel spreadsheet and send PC10 for approval	3	P. Castaing, M. Besson, J. Perrier, D. Picquendar, A. Elizondo	R5930PC7_US90001 & US90002, R5930PC7B_US90001 & US90002, R5930PC10_US90001 & US90002	Véronic	M Besson	Véronic		
44	Transfer deb TVC of PCA specialites & cathod from calais to ndb 8128402.1104 .1105	2	YVES LÉGER, DELPHINE PICQUENDAR	EXCEL FILE	JE	3	ANDRÉ	JE	André	Y Léger	André	Y Léger	André
45	Book the entry for the Period Cost Allocation (PC10)	3	Brazil	EXCEL FILE		1	Ulysse	JE	Ulysse				Ulysse
46	Book the entry for the Variance Cost Allocation. Start on D2	3	JDE (PC10)	JDE REPORT (PC10), Excel Spreadsheet	Get Approval & Process Entry	1		FILE "NOB PC ALLOCATION" & "CAL PC10"	Véronic	M Besson	Véronic	Delphine	
47	Book UCAR Holdings activities (interests...) 3 JE (FINCO SA, SNC) + reclass of negative AR	3	JDE	JDE, Excel Spreadsheet	Prepare spreadsheet, get approval & process entry	5	P. Castaing, M. Besson, J. Perrier, D. Picquendar	"Variable Variance Allocation Method -NDBO" & "Calais BO & Variations"	Ariel				Ariel
48	Elimination of Loan and Interest between SNC & Holding (after47)	3	ABN Amro	Bank statements	JE entry related to the statement	1	no one	JE	Francesco				
49	SOX: Update the monthly Control Log (with Binder) JEROME DOESNT NEED THIS REPORT	3				1			André				André
50	Book Carbone Savoie Brazil figures: Send to Jerome Ferrand Review method of calculation ASAP	3	Excel Spreadsheet from Brazil	Excel Spreadsheet	Book Entries AL, AA, AC	2	ULYSSE	CS Brazil	Francesco				Ulysse
51	Capitalised maintenance COGS vs Inventory before calc of capitalised depn on stock - Quarterly	3	JDE, PC10 Allocation	JDE, PC10 Allocation	Prepare file, get approval & process entry	2		Capitalized Maintenance COGS vs Inventories QX YYYY (excel file)	Véronic		Véronic		
52	Capitalised depreciation on stock	3	JDE, PC10 Allocation	JDE, PC10 Allocation	Prepare file, get approval & process entry	2		Capitalized Depreciation on Stock QX YYYY (excel file)	Véronic		Véronic		

TASK #	BETA ACTIVITY DESCRIPTION	DAY	Who provides information? Specific: GTI, CGI Person, JDE, 3rd Party	What is the Input? Spread Sheet, JDE Report, etc	Process JE, Reconciliation, Excel Spreadsheet	(In Hours) to Process	Who gets the information? GTI, CGI, JDE, Excel Spreadsheet	What is the Report? JE, User Report, JDE	NDB		CALAIS		C.S.
									CGI	GTI	CGI	GTI	CGI
	Send inventory balance to CS (stock in SNC books)												
56	Determine from SNC the CS stock to be transferred + period costs/variances (invoiced) to CS: PROV 81	3		PCA File, Variable file, Inventory Rec by SBU	Excel invoice + send to Francesco & Ulysse	1				Véronic			Véronic
57	Reclassified general Period Costs to LOB + between 3rd party & Allied 8101-8104	3	Michela			2	Ulysse/Francesco	SNC Charges to CS (excel file) & Sox Accts Recs Inventory SNC		Véronic			Ulysse
58	JDE, PC10 Allocation	3	JDE, PC10 Allocation	JDE, PC10 Allocation	Prepare file, get approval & process entry	1	P. Castaing	Allocation X&Z MM YYYY (excel file)		Véronic		Véronic	n/a
59	Book INVOICE in CS for period costs + variances + BO + cycle billing PROV 84	3	Michela Famiglietti	Excel Spreadsheet	Book Entries + Excel Spreadsheet	1	ULYSSE	Recurring CS 03, CS 14		Francesco			Ulysse
60	Organic (sales tax) SNC	3				1				Francesco			
61	Allocations accounts cleared: TB 21 & TB 22	3	JDE	JDE: TB CAT CODE 22	Check if FC, OH & VC equal zero	1	Michela (SNC), ULYSSE (CS)	TB by CATEGORY CODE 22		André			André
62	RESTATEMENT prior to GM calculation	3				2				André			André
63	Send LOB 8101-8405 (GROSS MARGIN ) & RECONCILIATION OF 8105	3	JDE	JDE Download	Excel Spreadsheet	2	ULYSSE (CS), Michela (SNC)	All Gross Margin		Francesco			Ulysse
64	Reconcile Sales reports with GL sales accounts	3	JDE	JDE subsystem sales in Global Inquiries	Excel Spreadsheet	1	Cristina Cirocco	Excel file		Francesco, C. Cirocco			Francesco
65	Confirm bank balances, and transfer CT balances to account 2400	3	Ariel	GL Balance & Reconciliation sheet	Reconciliation sheet	1	Ariel	Sox Files		Ariel		Ariel	
66	Send a confirmation for tax calculation	3	GTI	SPREADSHEET	JE	1	ANDRÉ	JE		André, Y. Lejeur			André
67	Book Purchases entry of Inventory according to French GAAP (EPS)	3	JDE	JDE (Inventory Accounts, OV & PV doc type)	Prepare file, get approval & process entry	1	P. Castaing, Y. Lejeur, M. Besson	NDB EPS 2005 month, CAL EPS 2005 month (Excel files)		Véronic, André		Véronic	André
68	Income USGAAP tax calculation + Deferred Tax(DIT)	4	GTI	SPREADSHEET	JE	1	ANDRÉ	JE		André, Y. Lejeur			André
69	SOX : reconciliation of accounts	4	BPS TEAM	Excel Spreadsheet	Book Entries	8	ULYSSE	SOX		Bos		Bos	Bos
70	VAT netting journal entry (optional: can be posted in the following month)	4	Yves Lejeur	Excel Spreadsheet	Book Entries	1	ULYSSE	Journal Entry		André			Ulysse
71	Start elimination entries completed + Minority Interests (co 95-196) START ON D2	4	JDE+ Excel	Excel Spreadsheet	Book Entries + Excel Spreadsheet	4	ULYSSE	Elimination Co 95		André			Ulysse / André
72	Restatement of minority interests in AC (see file MIN INT)	4	ANDRE	SPREADSHEET	Book Entries	1	GTI, CGI, SNC, CS	JE		André			
73	Validation of restatement rates (AL-AC)	4				2				André			André
74	Start preparation translation currency accounts 9000 + FDC Reconciliation	5	JDE	ACCOUNTS BALANCES	JE	2	GTI	JDE		André		André	André
75	Restatement	5	JDE	JDE	LAUNCHED IN JDE	2	JDE	JDE		André		André	André
76	Prepare FDC file + check restatement rates for a/c 4000	5	ANDRE	ALL ENTRIES COMPLETED	GENERATE FDC REPORT	4	GTI, CGI, SNC, CS	JDE		André			
77	Send FDC file to France to inform results in USD and get feedback	5	ANDRE	JDE	RECONCILIATION	1	GTI, CGI, SNC, CS	NOTIFICATION		André			
78	Q schedules (Q1/Q1-YTD/Q2/Q3/Q7)	5	ANDRE			6				André		André	André
79	Sales volume report - Electrodes CC JEROME	5				1							Francesco
80	Complete Spend Plan- Period & Variable in E-room	6	JDE	JDE	E-room	7	Eroom	2005 SYNTHETIC PERIOD SPEND & 2005 SYN VARIABLE SPEND PLAN		Véronic			
81	Cost grid report	7	JDE	JDE	E-room	16	Eroom	2005 COST GRID		Véronic		Véronic	
82	Complete Spend Plan - SG&A in E-room	8	JDE	JDE Trial balance cat 5	Enter the amounts in E-room for the different departements	4	no one	E room spend plan		Francesco			
83	SOX : finalise review of accounts / Monthly basis	10				10				Francesco / team		Francesco / team	Francesco / team
84	Close G/L for the month	10	JDE	JDE	Close GL in Period and Year change	1	no one			Francesco			
85	Integrity report & Inquiry report from the General Journal Review to ensure all batches are posted	Whenever	Info in JDE			1	TIER2			Richard		Richard	Richard
						263							

**A5.3. GAMMA**

Où	Qui	Tâche	Documents	Moyen
France	Client	Envoi	Pièces comptables	Courrier
France	Employés du cabinet	Tri Scan	Pièces comptables	Scanneur
	Collaborateur	Validation	Pièce comptable	Microsoft office
	Employés du cabinet	Envoi	Pièces comptables – bordereau	Mail – Quadra
Maroc	Employés	Saisi	Données	Quadra
		Enregistrement	Ecritures	Quadra
		Retour en France	Données	Quadra
France	Collaborateur	Validation	Ecritures	Quadra
	Employés	Retour au client	Pièces comptables	Courrier
Maroc	Collaborateur	Destruction	Pièces comptables	Microsoft office



## A6. Les outils méthodologiques

### A61. La grille d'entretien téléphonique

Entreprise		Date	
Personne interviewée		Téléphone	

Votre entreprise a recouru à l'externalisation de la fonction comptable et financière.

#### Thème 1 : Fonction comptable

Avez-vous externalisé une partie ou la totalité de votre fonction comptable ?  oui  non

La fonction comptable avant l'externalisation était une organisation

- Centralisée
- Décentralisée

Les activités comptables étaient-elles :

- Spécialisées
- Standardisées

Quels sont les facteurs qui génèrent le plus des changements dans la fonction comptable ?  
(classer par l'ordre d'importance 1-2-3)

- la globalisation du marché
- l'intensité des concurrence
- l'évolution technologique

#### Thème 2 : Décision d'externalisation de la fonction comptable

Question 1 :

S'agit-il une externalisation externe (chez un prestataire externe)  oui  non

S'agit-il une externalisation interne (création d'un centre service partagé)  oui  non

*Question 2:*

La raison la plus importante de la décision d'externalisation est :

- question de coût
- question de qualité
- question de flexibilité organisationnelle

*Question 3 :*

La décision d'externalisation est-elle influencée principalement par :

- la mise en place de l'ERP
- les offres des prestataires externes
- la culture de l'entreprise

*Question 4 :*

Votre externalisation date depuis :

- Moins de 3 ans
- De 3 à 5 ans
- Plus de 5 ans

*Question 5 :*

Quels sont vos paramètres externalisés ?

- la production du reporting interne
- la production de l'information financière externe
- la production des documents fiscaux
- la production de la consolidation
- la comptabilité clients
- la comptabilité fournisseurs
- les achats et assimilés
- les coûts de revient
- les stocks et encours
- les produits et revenus
- les frais professionnels
- le personnel et assimilés

- la trésorerie
- la gestion du passage aux normes IAS/IFRS
- le contrôle interne
- autres...

*Question 6 :*

Y a-t-il des changements dans la relation entre la direction et le personnel avant et après la décision d'externalisation ?

*Question 7 :*

A partir de quel moment, avez-vous perçu des bénéfices ou des inconvénients de l'externalisation ?

### **Thème 3 : Processus d'externalisation de la fonction comptable**

***Objectif : identifier toutes les interfaces durant les processus***

Processus de sélection du prestataire

Quels sont les facteurs clés de succès de cette étape, d'après vous ?

Processus de mise en place

Quels sont les facteurs clés de succès de cette étape, d'après vous ?

Processus de pilotage

Quels sont les facteurs clés de succès de cette étape, d'après vous ?

Processus de fin du contrat

Quels sont les facteurs clés de succès de cette étape, d'après vous ?

Par rapport au contrat initial, les paramètres externalisés sont-ils

- réduits  (lesquels ?)
- intacts

- 
- élargis  (lesquels ?)

## **Thème 4 : Gestion des interfaces**

***Objectif : comprendre la gestion des interfaces***

Quels sont les échanges entre l'entreprise et le prestataire ?

Y a-t-il eu une évolution concernant les flux :

Evolution	de leur importance	de leur nature	de leur intensité
Flux physiques			
Flux financiers			
Flux humains			

### ***Interface contractuelle***

*Question 1 :*

Le contrat initial a été rédigé

- à partir d'un contrat type du prestataire ?
- à partir d'un contrat type de votre entreprise ?
- autres...

*Question 2 :*

Quelles sont les clauses présentes dans le contrat initial d'externalisation

- prix
- durée
- obligations
- confidentialité
- archivage
- résiliation
- clause de réversibilité
- clause de transférabilité
- autres...

*Question 3 :*

Le contrat est-il modifié durant la mise en œuvre de l'externalisation ?  oui  non

Si oui :

- en raison de l'incomplétude du contrat initial
- en raison de l'évolution des paramètres externalisés
- en raison du changement de l'environnement externe
- suite à la demande du prestataire
- autres...

***Interface technique***

*Question 4 :*

Les logiciels appartiennent-ils

- à votre entreprise
- au prestataire
- aux deux parties

*Question 5 :*

Les logiciels d'externalisation de la fonction comptable sont-ils connectés avec les autres services de votre entreprise ?  oui  non

***Interface relationnelle***

*Question 6 :*

Comment avez-vous connu le prestataire ?

- par le réseau professionnel
- par les appels d'offre
- autres...

*Question 7 :*

Connaissez-vous le prestataire avant la décision d'externalisation de la FC ?

*Question 8 :*

Comment fonctionne le comité de pilotage ?

*Question 9 :*

Comment gérez-vous le risque de dépendance vis-à-vis du prestataire (interne ou externe) ?

*Question 10 :*

Constatez-vous la relation avec votre prestataire est-elle simplement une relation client fournisseur ou plutôt une relation de partenariat ?

## **Thème 5 : Coordination**

*Question 1 :*

Avez-vous rencontré des problèmes de coordination avec le prestataire (interne ou externe) ?

Si non, pourquoi ?

Si oui, pourquoi ?

*Question 2 :*

Quels sont les éléments ayant les plus d'impact sur la coordination ? (classer par l'ordre d'importance)

- la précision de la transaction
- la fréquence de transaction
- la durée du contrat
- la distance géographique
- le système d'informatique
- le partage des informations
- la composition du comité de pilotage
- les outils d'évaluation
- la prise de décision commune
- la confiance

- autres...

*Question 3 :*

Quels sont d'après vous les éléments qui sont susceptibles de poser le problème de coordination ?

- La détermination des paramètres externalisés
- la répartition des responsabilités
- l'imprécision des transactions
- la spécificité de l'entreprise
- autres...

*Question 4 :*

Quels sont vos outils de contrôle ?

*Question 5 :*

Comment se prennent les décisions concernant l'externalisation ?

*Question 6 :*

Avez-vous eu des conflits ?

Sont-ils venus des opérationnels ou des administrateurs ?

*Question 7 :*

Comment ont-ils été réglés ?

*Question 8 :*

Comment communiquez-vous avec votre prestataire ?

*Question 9 :*

A votre expérience, quels sont les facteurs clés de la coordination dans une relation d'externalisation de la fonction comptable ?

## **Thème 6 : Apprentissage**

*Objectif : comprendre la gestion des connaissances*

Quels enseignements tirez-vous de cette externalisation ?

Est-ce que c'était un objectif initial ?

Sur quels critères évaluez-vous votre prestataire ? et votre externalisation ?

Comment qualifiez-vous les résultats obtenus ?

Que pensez-vous l'écart entre les résultats prévus et les résultats obtenus ?

Avez-vous l'impression de mieux connaître votre prestataire ?

Avez-vous depuis réalisé d'autres externalisation ?

Avez-vous élargie les périmètres de votre externalisation de la FC ?

Comment l'externalisation pourrait-elle évoluer ?

L'externalisation de la FC vous a-t-elle permis de découvrir de nouvelles d'opportunités d'affaire ?



## ***A62. La grille d'entretien semi-directif***

<i>Personne interviewée :</i>	
<i>Date d'entretien :</i>	
<i>Durée :</i>	
<i>Lieu :</i>	

### PRESENTATION DE L'ENTREPRISE

1. Histoire
2. Activités
3. Organisation
4. Critères d'échec ou de réussite
5. Comparaison des objectifs

### PRESENTATION DU PRESTATIRE

1. Histoire
2. Activités
3. Organisation
4. Critères d'échec ou de réussite
5. Comparaison des objectifs

### ANALYSE PROCESSUELLE

#### *La situation avant la décision d'externaliser (phase -1)*

1. Stratégie
2. Organisation
3. Fonctionnement
4. Fonction comptable

#### *La décision d'externaliser (phase 0)*

1. Qui
2. Quand
3. Pourquoi
4. Comment
5. Critères de sélection du prestataire

6. Outils
7. Règles de gestion
8. Événements
9. Difficultés et Facilité
10. Avis

*La mise en œuvre (phase 1)*

1. Qui
2. Quand
3. Pourquoi
4. Comment
5. Critères de sélection du prestataire
6. Outils
7. Règles de gestion
8. Événements
9. Difficultés et Facilité
10. Avis

*Le suivi et pilotage (phase 2)*

1. Qui
2. Quand
3. Pourquoi
4. Comment
5. Outils
6. Règles de gestion
7. Événements
8. Difficultés et Facilité
9. Avis

*La fin du contrat (phase 3)*

1. Qui
2. Quand

3. Pourquoi
4. Comment
5. Outils
6. Règles de gestion
7. Evénements
8. Difficultés et Facilité
9. Avis

## ANALYSE DE LA COORDINATION

*Description de chaque interface*

*Comparaison l'interface initiale et l'interface finale*

*Explication l'évolution par séquence d'événements*

### Interfaces transactionnelles

1. Contrat
2. Transactions
3. Logiciels

### Interfaces organisationnelles

1. Structure
2. Stratégie

### Interface de ressources

1. Compétence du personnel
2. Compétence du prestataire

### Interfaces relationnelles

1. Acteurs humains
2. Comité de pilotage
3. Confiance
4. Contrôle

### Relations entre les interfaces

1. Liaison
2. Interactions

## ANALYSE DES CONFLITS

1. Sources des conflits
2. Quels ont été les barrières ou les problèmes rencontrés au cours de chaque phase ?
3. Déroulement
4. Comment les conflits ont été détectés, évolués ?
5. Résolution
6. Quelles stratégies réactives et opérationnelles ont été employées pour faire face aux barrières ou aux problèmes ?
7. Avis
8. Quels enseignes tirez-vous de chaque conflit ?

## ANALYSE DE L'APPRENTISSAGE

### Acquisition des connaissances

- Qui
- Quel type de connaissance
- Quel contexte : situation de création, transmission du groupe à la filiale, par expériences précédents, par réseaux externes, par personnes transférées et intégrées

### Distribution des informations et partages des connaissances

- Qui
- Quelle fréquence
- Moyens de communication (médias, échanges directs)

### Interprétation des informations

1. Qui
2. Quel moyen
3. Quel langage utilisé
4. Utilisation des connaissances
5. Qui
6. Dans quel but

### Mémoire organisationnel

1. Mode de stockage d'informations
2. Expériences

DOCUMENTS A COLLECTER

1. Contrat
2. Ordre du jour des réunions
3. Rapport d'évaluation
4. Articles de journaux
5. Budgets
6. Brochures
7. PV de réunions
8. Plannings
9. Organigramme
10. Données testées