HAL
open science

L'externalisation de la fonction comptable et financière : études de cas

Hubert Tondeur, Olivier de La Villarmois, Thi Ngoc Vân Huynh

To cite this version:

Hubert Tondeur, Olivier de La Villarmois, Thi Ngoc Vân Huynh. L'externalisation de la fonction comptable et financière : études de cas. Normes et Mondialisation, May 2004, France. pp.CD-Rom. halshs-00594080

HAL Id: halshs-00594080

https://shs.hal.science/halshs-00594080v1

Submitted on 18 May 2011

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

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

L'externalisation de la fonction comptable et financière : études de cas

Hubert Tondeur, Olivier de La Villarmois et Thi Ngoc Vân Huynh
GREMCO / CLAREE, IAE de Lille
104 avenue du Peuple Belge 59043 Lille Cedex
hubert.tondeur@univ-lille1.fr olivier.de-la-villarmois@univ-lille1.fr

Résumé : L'externalisation de la fonction comptable et financière est une démarche fréquemment évoquée (par les prestataires de services) mais rarement mise en oeuvre. La présentation de quatre cas permettra de mieux comprendre les facteurs déclenchant de la démarche et les modalités pratiques de l'externalisation d'une fonction. L'intérêt de l'analyse de l'externalisation de cette fonction est que, malgré son statut de fonction support, elle est intimement liée à l'organisation.

Introduction

L'externalisation et la création de centres de services partagés (CSP) sont des évolutions organisationnelles éprouvées pour de nombreuses fonctions. Cependant elles apparaissent comme des innovations pour la fonction comptable[1]. Ce mouvement s'inscrit dans le contexte plus général de l'émergence des NFO (nouvelles formes d'organisation) qui se traduit, entre autres, par le développement des organisations en réseau (Desreumaux, 1996)[2]. L'externalisation et la création de centre de services partagés consistent à recentrer l'exercice de la fonction comptable, soit en la confiant à un prestataire externe, soit en la réalisant en " interne ", au sein d'une filiale spécialisée alors appelée CSP. Cette similitude des processus permet d'identifier des causes et des objectifs communs à de telles réorganisations. Le constat de départ tient dans l'inefficience du service voire, dans les cas les plus graves, dans son incapacité à répondre aux attentes des directions générales (inefficacité).
Ce travail se limite à l'analyse de l'externalisation de la fonction comptable et financière. Les questions auxquelles nous allons tenter de répondre sont multiples. Il s'agit tout d'abord de présenter cette pratique qui, dans le cas de la fonction comptable et financière est fréquemment confondue avec la sous-traitance. Ensuite, l'externalisation sera présentée comme une démarche permettant plus que la variabilisation des charges fixes puisqu'il s'agit d'une démarche de création de valeur par la réaffectation de ressources rares (financières et humaines) en passant d'une gestion interne à une relation client / fournisseur avec un prestataire de services.
Dans un premier temps, après avoir tenté de définir l'externalisation, nous présenterons les principales théories expliquant le choix de cette forme d'organisation et les modalités de sa mise en oeuvre. Dans un second temps, quatre études de cas fourniront des informations plus complètes sur les motivations, les difficultés rencontrées et les perspectives d'évolution de la relation client / prestataire à moyen terme.

Les théories explicatives de l'externalisation

Le choix d'une organisation particulière doit permettre de répondre à la question suivante : quel est l'agencement structurel qui permet de contribuer au mieux à la stratégie de l'entreprise en termes de maîtrise des coûts, de flexibilité, d'aide à la décision, de qualité informationnelle et de production de connaissances ?
Au-delà des agencements intra-organisationnels, l'entreprise est face à un choix binaire, celui de faire (en interne) ou celui de faire faire notamment au travers de l'externalisation.
Généralement, pour justifier le choix de réaliser en interne ou d'externaliser une activité ou une fonction les théories de la contingence et des coûts de transaction sont souvent évoquées. Toutefois, dès lors que nous nous fixons comme objectif d'analyser le contenu de

[1] A notre connaissance aucune étude empirique n'a été réalisée sur le sujet. Il existe toutefois des descriptions de la fonction comptable ou des opérations d'externalisation appliquées à d'autres fonctions, notamment la fonction informatique.
[2]Compte tenu de l'intensité de la relation liant les deux organisations, il n'est pas choquant de considérer le prestataire de services comme une unité du réseau de l'organisation qui externalise tout ou partie de son service comptable.

l'externalisation (l'élaboration du contrat, sa mise en œuvre, la gestion de la relation) ces théories ne sont plus suffisantes.
Pour positionner l'externalisation dans un cadre théorique il faut revenir à sa définition : « Il y a externalisation lorsqu'une firme décide de ne plus réaliser une activité de soutien ou une partie du processus de production en interne (1) mais de la confier à un prestataire externe. L'externalisation donne lieu au transfert des personnels et / ou des actifs concernés par ces activités(2) ». Cette définition et l'analyse de la pratique nous permettent de distinguer l'externalisation d'un certain nombre de pratiques et d'élargir le cadre théorique d'explication du phénomène.
L'externalisation se distingue de la sous-traitance dans la mesure où il s'agit (1) de sortir de l'entreprise une activité ou une fonction qui était réalisée en interne et que l'entreprise souhaite confier à un tiers externe prestataire. Alors que la sous-traitance consiste à confier tout ou partie d'un processus ou d'une production qui jusqu'alors n'était pas réalisé en interne. Ce qui implique qu'en cas d'externalisation il y ait eu des investissements préalables (en termes de technologie ou de savoir-faire) qu'il s'agit de redéployer auprès du prestataire externe.
Ce redéploiement n'est pas une cession pure et simple, il s'agit d'un transfert (2) ce qui induit une relation étroite entre l'entreprise procédant à l'externalisation et le prestataire externe. Ce transfert s'oppose à un désinvestissement par cession d'actifs et licenciement du personnel dans la mesure où l'externalisation porte sur des activités nécessaires au fonctionnement de l'entreprise qui feront l'objet d'une relation contractuelle prévoyant notamment les conditions de sortie de la relation c'est-à-dire la réinternalisation de l'activité ou le changement de prestataire. Il s'agira d'un mouvement de ressources et de compétences depuis l'entreprise vers son prestataire qui fera l'objet de la relation contractuelle future.
L'externalisation en tant que forme particulière de coopération interorganisationnelle[3] comprend deux aspects : d'une part la ré-allocation des ressources existantes qui peut notamment être expliquée par l'analyse des coûts de transaction et d'autre part la mise en place de la relation contractuelle et la production de savoirs et de savoir-faire qui nécessitent de recourir à d'autres cadres théoriques.
Le cadre explicatif de l'externalisation nécessite donc de recourir à des théories aussi différentes que la théorie de la contingence, la théorie des coûts de transaction, la théorie institutionnelle, la théorie de l'agence et la théorie des ressources.

La théorie de la contingence

La théorie de la contingence fournit un cadre d'analyse au recours à l'externalisation. La centralisation de la fonction comptable, facilitée par les évolutions technologiques, peut être rapprochée du paradoxe décrit par Bouquin (1994, pp.18-29) qui évoque l'émergence du contrôle de gestion en ces termes : les dirigeants sont parvenus à décentraliser (la prise de décision) tout en centralisant comme jamais auparavant (l'information). Les évolutions de la fonction financière se traduisent par une centralisation indiscutable de l'information fondée sur une décentralisation des opérations de production de l'information, conformément au "modèle" de la comptabilité événementielle. Les systèmes développés sont plus proches du terrain, plus conformes à la réalité économique, tout en présentant de grandes facilités

[3]Selon Koening (1996), les coopérations interorganisationnelles correspondent à des démarches stratégiques destinées à coordonner les actions d'organisations juridiquement autonomes

d'intégration. La théorie de la contingence permet d'expliquer le mouvement de centralisation (apparent) de la fonction comptable mais ne nous éclaire pas directement sur le choix des différentes configurations organisationnelles qu'il recouvre (centralisation traditionnelle, CSP ou externalisation). La théorie des coûts de transaction fournit un éclairage complémentaire.

La théorie des coûts de transaction

La théorie des coûts de transaction (TCT) permet d'expliquer le choix du recours à l'externalisation au travers du renversement de l'analyse de l'optimisation organisationnelle par le recours à l'intégration verticale (la désintégration verticale). La forme organisationnelle optimale pour réaliser une transaction doit permettre de minimiser les coûts de production et de transaction.
Il existe trois dimensions fondamentales caractérisant une transaction et déterminant la forme organisationnelle optimale : l'incertitude, la fréquence des échanges et le degré d'investissements spécifiques nécessaires à la réalisation de la transaction. Ces trois caractéristiques influenceront le comportement organisationnel des agents économiques et influeront sur les coûts de transaction. En matière d'externalisation :

- l'incertitude est reliée à la dépendance du client par rapport à son prestataire. L'incertitude peut aussi s'analyser par la dépendance ex-post et le hasard moral : en externalisant, le client s'expose à une perte de contrôle ;
- la fréquence est à relié à la répétitivité des tâches et à leur degré de complexité. Plus les tâches sont répétitives et peu complexes plus elles peuvent s'inscrire dans le cadre d'une externalisation ;
- la spécificité des actifs (matériels et immatériels) est la dimension la plus importante relative à la décision du choix de la structure de gouvernance. Elle détermine la possibilité ou non de redéployer l'actif dans d'autres contextes économiques, sans altération de la valeur de production (Williamson, 1985) et donc de le transférer à un autre agent économique qui prendra en charge la réalisation de la transaction.

En réalité, la solution adoptée n'est pas toujours rationnelle, c'est-à-dire qu'elle n'est pas nécessairement basée sur le critère d'efficience. Elle est aussi influencée par des logiques institutionnelles, notamment pour les activités réglementées telle que la comptabilité. « Les institutions de la gouvernance (firme, marché, hybrides, bureaucratie) sont encastrées dans l'environnement institutionnel » (Williamson, 1992).
Néanmoins, la vision de l'environnement institutionnel de la TCT semble restreinte car elle ne prend pas en compte les éléments sociologiques et cognitifs. La théorie institutionnelle propose une vision complémentaire de la décision d'externalisation.

La théorie institutionnelle

Meyer et Rowan (1977) analysent les impacts des environnements institutionnels sur les organisations. Les arguments de DiMaggio et Powell (1983) permettent une compréhension plus approfondie de l'externalisation de la fonction comptable. Il s'agirait d'un moyen d'atteindre une certaine légitimité, de se conformer aux règles. Les auteurs identifient trois types isomorphismes qui ne sont pas toujours faciles à dissocier :

- isomorphisme coercitif **:** les textes législatifs et réglementaires qui régissent l'activité comptable (ex : l'ordre des experts comptables) ;

- isomorphisme normatif : lié à la formation professionnelle, l'activité professionnelle ou les réseaux professionnels (ex : les syndicats professionnels) ;
- isomorphisme mimétique : induit des réponses standard aux incertitudes. Quand l'environnement est incertain et les objectifs sont ambigus, l'organisation a tendance à imiter le modèle des autres organisations qu'elle perçoit comme réussies.

S'inscrivant dans le même courant de pensée, Roberts et Greenwood (1997) analysent l'environnement institutionnel en distinguant deux sortes de contraintes :

- les contraintes « pré-conscientes » : ce sont les facteurs que les acteurs ne perçoivent pas parce qu'ils leurs semblent évidents. Par exemple : des règles sociales ou des guides de conduite…
- les contraintes « post-conscientes » : dans ce cas, les acteurs sont conscients de la nécessité de changement et des facteurs qui conditionnent leur 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.

Le processus du choix de l'externalisation de la fonction comptable dans le cadre d'analyse de Roberts et Greenwood (1997) appelé « efficience contrainte » peut être schématisé ainsi :

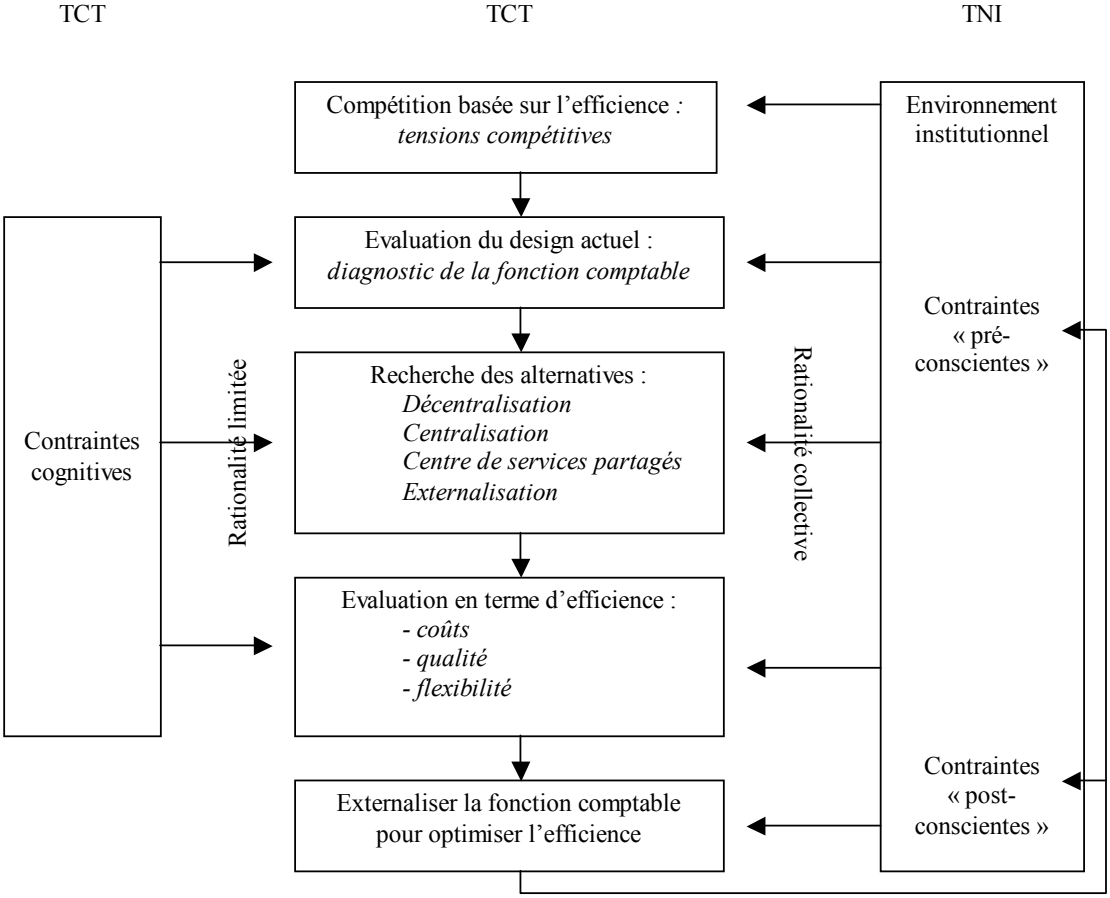

Figure 1 : D'après le cadre d'analyse du choix de design organisationnel de Roberts et Greenwood (1997)

La compétition fondée sur l'efficience conduit l'organisation à dresser un diagnostic de sa situation actuelle. Ensuite, les solutions sont identifiées et évaluées afin de choisir la plus

efficiente. Le critère de l'efficience est présent à toutes les étapes, mais la nouveauté de la vision de Roberts et Greenwood (1997) est d'introduire l'environnement institutionnel. En effet, tout au long du processus, le choix organisationnel est influencée par des multiples contraintes : contraintes cognitives, « pré-conscientes » et « post-conscientes ».
La théorie des coûts de transaction a constitué un cadre théorique largement utilisé dans l'analyse de l'externalisation et ce quelle que soit la fonction analysée. Toutefois, comme cette théorie est attachée à l'analyse du phénomène de l'intégration verticale qui est une forme organisationnelle d'optimisation des coûts de transaction, elle présente quelques limites notamment dans son apport quant à la rédaction des contrats qui vont permettre de recourir au marché tout en limitant les coûts d'agence ainsi que dans son absence d'approche de la gestion du transfert initial et de la gestion future des ressources et des compétences de l'entreprise vers le prestataire avec comme contrainte de permettre une éventuelle réintégration.
Les apports des théories de la contingence, des coûts de transaction et institutionnels ont été développés. Les théories de l'agence et des ressources proposent une vision plus dynamique.

La théorie de l'agence

La théorie de l'agence qui apporte un éclairage sur la gestion contractuelle de la relation entre l'entreprise externalisatrice et le prestataire de services au travers de l'analyse des contrats notamment de ceux, les plus complets, comportant des clauses relationnelles de suivi de la prestation. En effet, l'externalisation apparaît comme une forme de coopération inter-organisationnelle qui conduit à internaliser les transactions (objet de la production des fonctions externalisés) et à mettre en place des outils de coordination qui assureront le lien entre le prestataire et son client dans la gestion de la fonction.
C'est pourquoi, la théorie des coûts de transactions est utile pour expliquer le choix du recours à l'externalisation et la théorie de l'agence pour analyser le recours à la forme contractuelle pour formaliser les mécanismes de coordination.
En matière d'externalisation la coordination est basée sur des contrats qui portent principalement sur les résultats alors que la coordination au sein d'une organisation porte également à la fois sur les résultats mais également sur les activités et la gestion de la connaissance. La coordination sur les activités est essentiellement du ressort du prestataire. La coordination de la connaissance est à la fois du ressort du prestataire et du client qui a externalisé dans la mesure où il doit avoir la possibilité de changer de prestataire ou d'internaliser la fonction.
Cette problématique de coordination de la connaissance en matière d'externalisation, au-delà de son aspect contractuel, met en évidence l'importance de l'analyse de l'externalisation au travers du prisme des compétences et des ressources allouées pour assurer la coordination et l'évolution de la relation entre l'entreprise et son prestataire.

La théorie des ressources et des connaissances

La théorie des ressources et des connaissances permet d'expliquer le recours à l'externalisation comme un moyen d'optimiser l'utilisation de ses ressources pour son cœur de métier et de recourir à la complémentarité de l'offre des prestataires externes, dès lors que celle-ci est jugée plus performante que la prestation réalisée en interne. De plus, la

problématique de la gestion des compétences est au cœur de la problématique des entreprises des lors que l'on s'interroge sur la gestion de la réintégration de la fonction externalisée.
L'approche fondée sur les ressources et les compétences conçoit l'entreprise comme une collection de ressources productives (Penrose, 1959) dont l'objectif est de créer et d'allouer ces ressources mais également de valoriser des rentes (Quelin, 1996). L'entreprise n'est pas un outil d'optimisation organisationnelle opposé au marché mais un outil de création de ressources. Les ressources bien que définies de différentes façon peuvent être selon Barney (1991) considérées comme « tous les actifs, capacités, processus organisationnels, attributs de la firme, informations, savoir..., contrôlés par une firme qui lui permettent de concevoir et de mettre en œuvre des stratégies susceptibles d'accroître son efficacité et son efficience. »
Quant aux compétences, il s'agit d'ensemble de ressources individuelles et collectives qui permettent de réaliser une activité composée de routines organisationnelles ou de processus. Ces compétences seront stratégiques lorsqu'elles sont à la base d'un avantage concurrentiel et quelles sont durables, non transparentes, difficilement transférables et réplicables.
Dans le cadre de l'externalisation qui consiste à transférer à un tiers une activité réalisée en interne en transférant à la fois les actifs physiques et humains, la notion de transfert et de gestion des ressources et des compétences est au cœur de la relation entre les deux parties au contrat.
C'est pourquoi, cette théorie est utile à différents niveaux pour éclairer le phénomène de l'externalisation :

- elle peut permettre de justifier l'externalisation au travers du transfert à un prestataire de compétences jugées non stratégiques (n'ayant pas les qualités évoquées précédemment) afin de recentrer l'utilisation de ses ressources sur les compétences jugées stratégiques ;
- elle peut éclairer la prise en compte de la nécessiter de développer de nouvelles compétences dites stratégiques celles qui permettent de gérer la relation avec le prestataire du fait de l'incomplétude des contrats notamment la création de ressources et de compétences nécessaires à la réintégration des fonctions.

La « théorie » de l'apprentissage organisationnel

La théorie de l'apprentissage organisationnel vise à construire « une organisation qui est habile à créer, à acquérir et à transférer des connaissances ainsi qu'à modifier son comportement de manière à refléter leurs nouvelles connaissances et leurs réflexions stratégiques » (Garvin, 1993).
Dans un contexte turbulent et incertain, cela permet à l'organisation de se transformer au moins aussi rapidement, voire plus vite que l'environnement par anticipation. Cette théorie constitue un cadre d'analyse de l'externalisation de la fonction comptable en étudiant le processus d'apprentissage de l'entreprise lors de la mise en place de l'externalisation et lors du déroulement de la prestation. Une analyse similaire peut être développée du côté du prestataire.

Chaque courant théorique propose une approche complémentaire de l'externalisation :

Courant théorique	Approche contenu (pourquoi doit-on externaliser ?)	Approche processus (comment mettre en place et gérer la décision d'externalisation ?)			
	Décision d'externaliser	Etablissement du contrat	Organisation de l'externalisation	Gestion de la relation	Gestion de la fin du contrat
Théorie de la contingence	X				
Théorie des coûts de transaction	X				
Théorie institutionnelle	X				
Théorie de l'agence		X	X	X	X
Théorie des ressources et des compétences	X	X	X	X	
Apprentissage organisationnel				X	X

Tableau 1 : Synthèse des domaines d'explication des différents courants théoriques

Eléments méthodologiques

Contrairement à ce que pourrait laisser penser les nombreuses publications consacrées à l'externalisation de la fonction comptable, il s'agit d'une pratique encore assez rare (Tondeur et de La Villarmois, 2003). Plutôt que de tenter d'identifier ces organisations, nous avons choisi de nous rapprocher d'un prestataire, membre d'un réseau international. Cela représente un biais important car ce prestataire peut avoir développé une vision particulière de l'externalisation[4].

Notre étude a pour objet l'analyse de la mise en place de l'externalisation de la fonction comptable. Les principaux dossiers d'un prestataire de services leader sur le marché de l'externalisation de la comptabilité ont été passés en revue. Le domaine externalisé étudié, la comptabilité, est une activité réglementée qui, si elle n'est pas internalisée par l'entreprise, nécessite de recourir à un prestataire inscrit au tableau de l'ordre des experts-comptables. Le prestataire est donc une société d'expertise comptable qui nous a présenté ses différents dossiers sous couvert du respect du secret professionnel. Le temps moyen d'analyse d'un dossier peut être évalué à une journée, certaines des réunions se déroulant avec un associé d'autres avec deux associés responsables de l'activité externalisation.

Pour structurer notre entretien et la présentation des cas nous avons retenu les six phases proposées par Anderson (1995) : initiation, adoption, adaptation, acceptation, routinisation et

[4]Cette conjecture est validée par un des cas décrits *infra*. Le prestataire interrogé a repris un dossier qui avait posé des difficultés à deux autres acteurs importants du marché. Ainsi, le prestataire précédent avait des difficultés à traiter le dossier avec deux fois plus de personnel que le prestataire actuel. Cette situation laisse penser qu'il existe des méthodes de travail qui diffèrent significativement d'un opérateur à l'autre.

assimilation. Pendant la phase d'initiation (1), les besoins internes et les pressions compétitives incitent au changement et à la recherche de nouvelles solutions. L'adoption (2) recouvre la sélection d'une solution et la décision d'investir des ressources pour faciliter le changement. L'adaptation (3) permet de faire face aux imprévus et de surmonter les limites de la proposition initiale. L'acceptation (4) est le niveau minimum d'utilisation et de maintenance de la méthode pour que la méthode « survive ». Le remplacement complet des anciennes méthodes constitue la phase de routinisation (5). Il y a assimilation (6) lorsque la méthode est utilisée, souvent de manière inattendue, pour améliorer la performance et lorsqu'elle est parfaitement intégrée aux autres systèmes.
Les quatre cas décrits ont été choisis par le prestataire parce qu'ils sont représentatifs de son métier.

Les cas

Les interviews ont été menées en respectant la grille d'analyse. Par contre, outre quelques éléments de contextualisation, les retranscriptions ne concernent que les points saillants de chacun des cas.
Les deux premiers dossiers ont une taille significative et ont donné lieu à des transferts de personnel. Le troisième est le cas d'une entreprise en développement qui est accompagnée par le prestataire alors que le dernier cas est celui d'une organisation qui a une culture de l'appel d'offres et de l'externalisation.

Cas 1

Le premier cas est celui d'une entreprise du secteur de la distribution. La situation est en réalité plus complexe parce qu'il s'agit d'une fédération d'indépendants dans lesquels le groupe détient une participation de 26%. La fonction comptable était centralisée au sein d'une entité rattachée à la direction financière du groupe qui réalisait la prestation comptable pour des entités juridiquement autonomes dans lesquelles le groupe ne détenait qu'une participation minoritaire. Cette situation représentait un exercice illégal de la profession d'expert comptable dans la mesure ou il ne s'agissait pas d'une forme de centre de services partagés (une entité autonome de prestation comptable). En effet, l'entité de la direction financière ne travaillait pas pour des sociétés détenues par le groupe mais pour des indépendants. Face aux plaintes déposées auprès de l'ordre des experts-comptables, la décision d'externaliser la fonction comptable auprès d'une société d'expertise comptable (inscrite à l'ordre) a été prise.
Cette décision s'est traduite par le transfert de 80 personnes de l'entité du groupe vers le cabinet ayant obtenu le contrat d'externalisation. Toutefois, en pratique, au-delà du changement de convention collective les salariés ont connu peu de changement apparent car même les locaux ont été repris. Dans ces conditions, la mise en place de l'externalisation ne représente pas une évolution significative. La véritable évolution fut culturelle avec la mise en place des normes professionnelles et l'adoption concomitante de méthodes de travail propres aux cabinets d'expertise comptable (notamment le suivi de chacune des comptabilités des indépendants par l'instauration d'un dossier de travail normalisé). Cette externalisation a eu pour conséquence première d'améliorer la qualité de la prestation comptable fournit aux indépendants.

Toutefois, cette relation tripartite entre un groupe, des indépendants et le prestataire de services est très particulière au regard des pratiques courantes d'externalisation. En effet, l'indépendant est le client du prestataire qui est prescrit, recommandé, par le groupe pour lequel il devra réaliser un *reporting* comptable alors qu'il est lié par le secret professionnel à son client, l'indépendant. Pour respecter la déontologie professionnelle, le prestataire demande à ce que le secret professionnel soit levé vis-à-vis du groupe pour qu'il puisse lui transmettre directement le reporting. Moins de 5% des indépendants refusent cette levée du secret professionnel.
Par ailleurs, c'est le groupe qui assure le choix du prestataire et assure la négociation de la grille d'honoraires (en fonction du niveau d'activité) qui est ensuite appliquée aux indépendants.
Compte tenu de l'environnement un peu particulier, il n'y a pas de comité de pilotage. Par contre la qualité de la prestation est évaluée au moyen d'une enquête par questionnaire faite par le groupe auprès de ses franchisés. Une partie du questionnaire est consacrée à la prestation comptable. Toutefois, le prestataire n'a pas accès à cette information. Par contre, chaque mois, une réunion se déroule avec les responsables du groupe pour évoquer les projets d'investissements.

Cas 2

Il s'agit d'une chaîne d'hôtels dans laquelle traditionnellement il y avait un comptable sur chaque site. Cette forme d'organisation décentralisée de la comptabilité n'est plus tenable avec les nouveaux formats d'hôtellerie dits économiques. Avec l'arrivée d'un nouveau directeur financier, toute l'organisation a été remise à plat. Deux solutions étaient envisageables, soit l'internalisation totale avec une centralisation en région et au siége de la tenue comptable, soit une prestation plus globale confiée à un prestataire sur un périmètre étendu à tous les sites. Finalement l'option de l'externalisation a été choisie.
Le prestataire qui a été retenu était connu des dirigeants de l'entreprise car il les avait accompagnés dans le développement du groupe en réalisant une partie des montages financiers pour une partie des sites.
L'externalisation, malgré le nombre élevé d'hôtels concernés, n'a pas entraîné une reprise importante de personnel. Seulement trois personnes ont été transférées à cause du changement de site induit.
Le cabinet a développé deux formes d'organisation pour réaliser la prestation. Sur un site, une organisation par métier a été adoptée (clients et trésorerie pour une équipe et fournisseurs pour l'autre) contre un fonctionnement par dossier pour l'autre site (des collaborateurs qui gèrent l'intégralité des dossiers). La première forme d'organisation permet une formation plus rapide mais est démotivante pour les personnels. La seconde forme bénéficie des forces et faiblesses inverses : elle permet également d'envisager une évolution professionnelle au sein du cabinet.
Pour assurer le suivi de la prestation un comité de pilotage très lourd a été mis en place. Il s'agit d'une réunion mensuelle avec pour le groupe le directeur comptable, le directeur financier, s'il est disponible, deux adjoints du directeur comptable, un opérationnel (directeur régional du réseau), un représentant de l'audit interne et pour le prestataire le directeur de mission et deux chefs de mission. Des invités extérieurs peuvent être prévus en fonction de la thématique de la réunion tels que le responsable des systèmes d'information ou le responsable des achats, le prestataire informatique...

Les modalités d'évolution de la prestation n'avaient pas été prévues par le contrat. Suite au changement d'ERP du client, les modalités de tenue de la comptabilité fournisseurs ont été profondément modifiées ce qui a conduit à une augmentation significative de la charge de travail pour le prestataire. Le surcroît de travail consécutif à l'adoption du nouvel ERP a fait l'objet d'une facturation complémentaire. Ce surcroît devenant récurrent, les honoraires ont été renégociés. C'est le bon climat d'échange régnant au sein du comité de pilotage qui a permis cette renégociation.

Cas 3

Le troisième cas est un distributeur de taille plus modeste (quelques dizaines de points de vente) dont le modèle de développement est basé sur l'ouverture de magasins situés en centre ville ou en galerie commerciale. Il s'agit d'un cas particulier d'externalisation car, dès le démarrage de l'entreprise, les dirigeants avaient fait le choix de confier la comptabilité à un prestataire externe afin de ne garder qu'un directeur financier assurant également la fonction de contrôleur de gestion. Au départ, il s'agissait d'une sous-traitance classique réalisée par un expert comptable. Toutefois, le champ de mission dépassait celui de la simple tenue de comptabilité puisque celle-ci était élargie à la production d'outils de pilotage.
La prestation fournie initialement n'ayant pas été jugée satisfaisante par le client, celui-ci a décidé de recourir à un autre prestataire qui devait s'engager à suivre la croissance de son client, c'est-à-dire mettre les moyens humains et matériels à disposition de l'entreprise selon son rythme de croissance.
La mise à disposition d'outils de pilotage se traduit pour le client par une liaison directe avec les infrastructures informatiques du prestataire pour assurer la consultation de l'ensemble de l'information comptable et de gestion, le prestataire étant propriétaire des moyens informatiques installés chez le client.
Le suivi de la prestation est assuré par un comité de pilotage qui se réunit trimestriellement.
La particularité de ce dossier d'externalisation tient dans le périmètre de la prestation externalisée qui est très large : fournir, en plus de la prestation comptable, les outils de gestion. La distinction avec une tenue de comptabilité traditionnellement réalisée par un expert comptable est la taille du dossier mais surtout un paramétrage fait en collaboration avec le client et non pas seulement par le cabinet d'expertise comptable pour répondre à ses seules contraintes.

Cas 4

Le dernier cas est celui d'une SEM (Société d'Economie Mixte) qui exploite des parkings et réalise des aménagements urbains. La Caisse des Dépôts et Consignation proposait aux SEM, par l'intermédiaire d'une filiale (la SCET), la réalisation de prestations comptables au mépris du monopole des experts comptables. Cette situation était de moins ne moins tenable l'Etat se désengageant progressivement de ces structures ; une solution alternative devait être trouvée.
La culture comptable, voire la culture de l'organisation, étant une culture d'externalisation, l'internalisation de la prestation comptable n'a jamais été envisagée sérieusement. L'externalisation auprès d'un expert comptable était donc la seule solution pour répondre aux attentes de cette SEM.
Le choix des prestataires dans un environnement public s'est bien entendu fait au moyen d'un appel d'offres. Le premier appel d'offres reprenait les modalités de la prestation qui était

réalisée par la SCET, c'est-à-dire la tenue de la comptabilité mais aussi la mise à disposition d'un directeur et la gestion des moyens de paiement. Le prestataire a recherché des solutions avec des banquiers travaillant habituellement avec les collectivités territoriales. Aucune solution conforme aux normes professionnelles n'a été trouvée. Compte tenu de cette formulation, aucune réponse à l'appel d'offres n'a été obtenue. Des contacts ont été pris avec les responsables de la SEM afin que un nouvel appel d'offres conforme aux normes professionnelles des experts comptables soit lancé.
Une fois le contrat obtenu, des difficultés majeures sont apparues en particulier pour ce qui est de la transmission d'information entre l'ancien et le nouveau prestataire (obtention des balances). Les normes professionnelles doivent permettre d'éviter ces difficultés mais l'ancien prestataire n'étant pas une société d'expertise comptable, il n'y était pas soumis. Compte tenu des spécificités du secteur (public), un effort important de prise de connaissance du dossier par le prestataire a été réalisé.
L'application informatique de la SEM est utilisée par le prestataire. Sur 20 postes, 2 sont chez le prestataire. Après un démarrage difficile, la satisfaction du client s'est traduite par l'attribution de la tenue de la comptabilité d'une filiale au cabinet prestataire.

Synthèse / discussion

	Cas 1	**Cas 2**	**Cas 3**	**Cas 4**
Secteur	Distribution	Hôtellerie	Distribution	Aménagement urbain
Effectif du client	+ 10.000	+10.000	120	40
Périmètre de l'externalisation	Partiel d'autres prestataires interviennent sur d'autres zones géographiques	Partiel d'autres prestataires interviennent sur d'autres zones géographiques	Total	Total
Fonctions externalisées analysées	Comptabilité - reporting	Comptabilité - reporting	Comptabilité – reporting – outil de pilotage du contrôle de gestion	Comptabilité
Effectifs dédiés	53 etp	50 etp	2,35 etp	1,5 etp
Difficultés ordinales de l'ancien « prestataire » du client	Oui	Non	Non	Oui
Transferts (caractéristique essentielle de l'externalisation)	80 personnes (suite à un changement de site quelques années après l'initiation du contrat, il y a eu de nombreux départs)	3 personnes transférées (problème de changement de site)	Différence avec un dossier d'expertise classique : Paramétrage du dossier pour répondre aux attentes du client, mise en place de liaisons (avec la banque) et effectif dédiés. Différence aussi avec la durée du contrat.	Application informatique
Initiation	Appel d'offres	Appel d'offres	Appel d'offres	Appel d'offres
Contrat	3 ans tacite reconduction	3 ans reconductible par période de 3 années	3 ans reconductible par période de 2 années	3 ans normalement renouvellement par appel d'offres
Intérêts du cas	Relation tripartite	Deux méthodes de gestion (orientation fonction et orientation dossiers) A aussi accompagné le développement	Accompagnement d'une société en développement Comparaison avec les méthodes de travail des autres cabinets	Le cas des SEM avec historiquement des prestations proposées par la CDC

Tableau 2 : Synthèse des cas

L'analyse de ces quatre cas fait apparaître deux facteurs clefs pour l'explication de la décision d'externalisation : des structures organisationnelles particulières (succursalisme et plus

précisément des distributeurs et une chaîne hôtelière) et des contraintes réglementaires (le monopole de la tenue de comptabilité des experts comptables).

Discussion

Les cadres théoriques traditionnellement mobilisés pour expliquer l'externalisation ne sont que partiellement confortés par les observations réalisées. En effet, les contraintes réglementaires ne sont pas évoquées alors qu'elles occupent une place centrale dans le cas de la fonction comptable et financière avec le monopole des experts comptables. Par contre le paramètre structurel (théorie de la contingence) apparaît comme central tout comme l'approche ressources. Les organisations observées sont dans 3 cas sur 4 des formes de succursalismes et la volonté de mobiliser des compétences est fréquemment évoquée lorsque les contraintes réglementaires n'existent pas.
Les cas que nous venons de présenter peuvent faire l'objet d'une lecture plus analytique au travers de six axes principaux : la décision d'externalisation, l'audit de la situation, le choix du prestataire, la rédaction du contrat, la phase de mise en œuvre et le suivi de la prestation.

La décision d'externalisation

La décision d'externalisation relève de l'analyse des axes de création de valeur de l'entreprise, les ressources financières et humaines étant par nature des ressources rares, les dirigeants se doivent d'en optimiser l'utilisation et l'affectation. Il s'agit alors de mettre en évidence les fonctions stratégiques qu'il est souhaitable de conserver en interne et de délimiter celles qui peuvent faire l'objet d'une externalisation afin de recentrer les moyens humains et financiers vers celles qui concourent à la réalisation des objectifs stratégiques. La décision d'externalisation repose sur une recherche d'efficience relative à l'optimisation des ressources de l'entreprise dans le cadre d'une recherche d'une qualité comptable totale.

L'audit de la situation

Une analyse en termes de coût d'opportunité doit être menée afin de mettre en évidence les enjeux relatifs à l'externalisation d'une fonction comptable et financière. Quelles sont, au-delà de la dimension stratégique de la réaffectation des ressources, les éléments qui conduisent à envisager l'externalisation et quels seront les avantages pour l'entreprise de procéder à l'externalisation ? Concomitamment à cette phase d'analyse, une étude organisationnelle préalable permet de synthétiser toutes les contraintes (technologiques, déontologiques, financières, juridiques, contractuelles) auxquelles est confrontée l'entreprise. Dès cette phase d'audit, les principaux éléments constitutifs du contrat d'externalisation à prendre en compte vont apparaître.

Le choix du prestataire

Le choix du prestataire est systématiquement réalisé par appel d'offres sur la base d'un cahier des charges établit à partir des informations recueillies lors de la réalisation de l'audit des enjeux de l'externalisation et de la situation initiale de la fonction à externaliser.
Le choix du prestataire est réalisé sur la base du coût de la prestation, sur sa capacité à répondre aux contraintes techniques du client et sur sa capacité à gérer les éventuels transferts

de personnels. De plus, la pérennité du prestataire est une dimension importance du fait de la difficulté à gérer la réversibilité du contrat d'externalisation. Le choix du prestataire repose sur l'analyse des ressources et des compétences qu'il est capable de mobiliser pour mettre en œuvre une organisation comptable dédiée pouvant assurer l'accueil des personnels et de l'infrastructure technologique. Mais également assurer une variabilité de la prestation conforme aux besoins du client. C'est la raison pour laquelle les principaux acteurs du marché de l'externalisation de la fonction comptable et financière sont affiliés à des réseaux internationaux.
A ce niveau les contraintes institutionnelles sont fortes car seul le recours à des cabinets d'expertise comptable inscrits à l'ordre est possible.

La rédaction du contrat

L'externalisation est une démarche organisationnelle dont la réussite dépend notamment des relations entre le prestataire et l'entreprise. Cette relation est définie au travers d'un contrat qui permet de délimiter le périmètre de la prestation avec une identification précise des informations collectées et des informations produites et diffusées chez le client. Les délais doivent être précisés aussi bien pour la transmission d'information que pour la restitution. Le contrat doit prévoir la volumétrie de l'opération d'externalisation et surtout les évolutions de ce volume avec en parallèle l'évolution de l'enveloppe financière.
Le suivi de la prestation est assurée par des clauses de coordination qui comprennent des clauses de mesure de la qualité auxquelles sont assorties les éventuelles pénalités (à la charge du prestataire ou du client) en fonction de leur origine (carence dans la fourniture des informations nécessaires à la réalisation de la mission, carence dans la réalisation de la mission) et des clauses de supervision qui permettent d'assurer le lien entre le prestataire et son client et d'anticiper les éventuels difficultés pouvant conduire à la rupture du contrat.
Parallèlement aux clauses de suivi de la prestation, les clauses de réversibilité doivent apparaître de façon à anticiper l'arrivée au terme du contrat ou les éventuels litiges qui n'auraient pas été résolus à l'amiable entre les deux parties.
Ces contrats correspondent à des contrats relationnels qui comprennent des clauses assurant la régulation des incertitudes futures qui pourraient venir remettre en cause la relation contractuelle entre le prestataire et son client.

La phase de mise en œuvre

Le recours à l'externalisation répond à une volonté première de se recentrer sur le cœur de métier de l'entreprise. Il s'agit de recourir à une société spécialisée, d'expertise comptable, afin d'être à la pointe de la connaissance et de la technologie et de mettre en adéquation permanente la volumétrie du service (la prestation) avec les besoins de l'activité.
Apres la définition des besoins, le transfert à un seul prestataire permet de transférer une responsabilité globale sur l'ensemble de la fonction faisant l'objet de l'externalisation dans le cadre d'un partenariat contractualisé de long terme. Le prestataire prend à sa charge l'ensemble de la gestion de l'infrastructure, des personnels mais également des procédures comptables. Au-delà de la recherche de l'optimisation des moyens technologiques, l'externalisation permet aux personnels transférer de bénéficier des meilleures compétences dans leur domaine d'intervention. Ils deviennent des salariés d'un prestataire comptable.

La phase opérationnelle comprend une dimension humaine qui est souvent la pierre angulaire de la réussite de l'externalisation. A ce stade l'application de l'article L-122-12 du Code du Travail prévoit la possibilité de reprise du personnel sans rupture, ni modification du contrat de travail par le prestataire de services. Son application est souvent problématique dans le cadre de l'externalisation de la fonction comptable 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. Le plus souvent, cette convention n'est guère favorable au salarié dont le contrat de travail est repris. Par ailleurs, l'externalisation ne signifie pas suppression de tout le personnel interne affecté à la comptabilité. Il doit nécessairement y avoir une interface entre l'entreprise et le prestataire de façon à assurer l'optimisation de la transmission des informations.
La dimension technique est également essentielle, car l'externalisation vise à rendre le service comptable plus réactif, plus flexible et donc plus économique par une rechercher permanente de standardisation des outils et des pratiques à l'échelle d'un groupe ou d'un réseau. Le prestataire doit donc être en mesure, soit de reprendre le logiciel ou le progiciel comptable de l'entreprise, soit de lui offrir une solution adaptée à ses besoins actuels et futurs. Les outils informatiques sont localisés chez le client avec un accès du prestataire ou chez le prestataire avec un accès du client. Actuellement, les solutions Internet connaissent un engouement du fait de leur capacité à offrir un accès de saisie et de consultation à partir d'un simple point de connexion.

Le suivi de la prestation

Le suivi de la prestation est réalisé au travers des mécanismes de supervision et d'audit prévus au contrat. Il s'agit le plus souvent de la mise ne place d'un comité de pilotage qui permet de confronter les difficultés rencontrées par le client et le prestataire. Ces réunions se font sur la base de synthèses reprenant des indicateurs de performance du prestataire pour la réalisation de la mission qui lui a été confiée mais également du client en ce qui concerne la réalisation des engagements qu'il a pu prendre pour assurer une transmission correcte des informations nécessaires au travail de son prestataire. Ces comités de pilotage permettent de mesurer la performance actuelle, de fixer la performance future, de moduler la volumétrie de la prestation, de renégocier les honoraires… Le comité de pilotage est un lieu d'échange afin que le contrat d'externalisation ne soit pas seulement un contrat d'objectifs mais surtout un contrat collaboratif.

Conclusion

Le recours à l'externalisation de la fonction comptable repose sur une volonté de l'entreprise de concentrer ses ressources financières et humaines sur son cœur de métier. Le développement des fonctions de support nécessite à l'heure actuelle des connaissances de spécialistes et des moyens financiers conséquents pour maintenir un niveau de performance satisfaisant. Par ailleurs, le directeur financier qui a en charge une fonction comptable et financière importante consacre plus de temps à gérer les problèmes relatifs aux ressources humaines ou aux technologies qu'à des activités de direction financière. L'externalisation permet de confier à un prestataire la gestion de la production comptable et de recentrer le directeur financier sur les activités à forte valeur ajoutée ayant une dimension stratégique pour

l'entreprise. A ce stade, la théorie des ressources et les politiques de recentrage des entreprises constituent des éléments explicatifs de l'adoption de l'externalisation.
Toutefois, dans toutes les étapes de la mise en place de l'externalisation, le fil rouge est la recherche de l'efficience qui se traduit par un diagnostic, une recherche de toutes les solutions possibles et leur évaluation pour aboutir au choix de la solution la plus efficiente. La théorie des coûts de transaction permet alors d'expliquer le recours à l'externalisation.
Tout au long du processus d'externalisation, le choix organisationnel est influencé par des multiples contraintes : contraintes « pré-conscientes », ou « post-conscientes » dont l'origine provient du cadre institutionnel dans lequel évolue la comptabilité. Cette situation explique que le choix de l'externalisation de la fonction comptable ne suit pas uniquement la logique d'efficience mais également la logique institutionnelle.
L'activité comptable étant réglementée seules les sociétés inscrites à l'ordre peuvent réaliser ce type de prestation. C'est à la fois une garantie de qualité complémentaire pour le service rendu et une sécurité en cas de problème du fait de l'assurance professionnelle et du contrôle exercé par l'ordre des experts comptables sur ses membres. Il s'agit d'une contrainte coercitive imposée par l'environnement institutionnel de la comptabilité.
Le contrat qui répond à la définition des contrats relationnels de long terme (Brousseau, 1993) définit le champ d'intervention du prestataire et les engagements réciproques du prestataire et du client quant :

- aux délais de transmission de l'information et de restitution du traitement (clauses de coordination) ;
- aux modalités d'évaluation et de suivi de la prestation (clauses de coordination et clauses de supervision);
- aux modalités financières et à leur ajustement (clauses financières et d'assomption au risque);
- à la réversibilité éventuelle du contrat (clauses de durée).

La mise en place d'un comité de pilotage permet d'assurer le suivi de la réalisation de la prestation et d'ajuster ou d'anticiper les mauvais comportements des deux parties.
Au-delà du recentrage de l'utilisation des ressources sur le cœur de métier, l'externalisation permet de constater une amélioration de la prestation comptable tant en matière de qualité et de fiabilité qu'en matière de réactivité. Cette amélioration est bénéfique pour la qualité de l'information utile au pilotage de l'entreprise.
Nous constatons donc que l'externalisation de la fonction comptable peut être expliquée par plusieurs cadres théoriques notamment par le recours au cadre néo-institutionnel du fait du caractère réglementé de la profession et de la spécificité des entreprises de franchises.
Notons toutefois que la question du recours à l'externalisation pour réduire les coûts de l'entreprise reste posée.

Bibliographie

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

Anderson S.W. (1995), « A framework for assessing Cost Management System Changes: the case of activity-based costing implementation at general motors 1986-1993 », *Journal of Management Accounting Research*, Vol.7, pp.1-51.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Brousseau, E. (1993). L’économie des contrats. PUF.

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

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

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

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

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

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

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

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

DiMaggio P.J., Powell W.W. (1983), “The Iron Cage Revisited : Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields”, *American Journal of Sociology*, Vol. 48, Issue 2, April, pp.147–160.

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

Garvin D.A. (1993), “ Building a Learning Organization ”, *Harvard Business Review*, pp.78-91, juillet-août.

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

Gigot-Gaillard (1995), *L'externalisation de la fonction comptable : un enjeu pour la profession*, Mémoire d'Expertise Comptable.

Grant R. M. (1991), *Contemporary Strategy Analysis*, Blackwell.

Grenier C. (1999), " Systèmes d'information et comptabilité ", in B. Collasse (coord.), *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle, Audit*, Economica.

Guilhon B., Gianfaldoni P. (1990), " Chaînes de compétences et réseaux ", *Revue d'Economie Industrielle*, n° 51, 1° trimestre.

Jennings D. (1996), " Outsourcing Opportunities for Financial Services ", *Long Range Planning*, Vol.29, n°3, pp.393-404.

Koenig G. (1996), *Management stratégique – Paradoxes, interactions et apprentissages*, Nathan.

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

Lazéga E. (1996), "Arrangements contractuels et structures relationnelles", *Revue Française de Sociologie*, Vol. 37, p.439-456.

Liesman S. (1999), " BP Amoco Is Set to Outsource Accounting in $1.1 Billion Deal "; *Wall-Street Journal*, New York; Nov. 10, Eastern edition.

Loh L., Venkatraman N. (1992), " Diffusion of information technology outsourcing : influences sources and the Kodak effect ", *Information System Research*, Vol.3, n°4, December, pp. 334-358.

Lorino Ph. (1995), *Comptes et Récits de la Performance - Essai sur le pilotage de l'Entreprise*, Les Editions d'Organisation.

Malcolm I. (1999), " Shared Services :re-run of an old movie or part of a continuing evolution. ", *Management Accounting*, December, pp.32-34.

Meyer J.W., Rowan B. (1977), « Institutionalized Organizations : Formal Structure as Myth and Ceremony », *American Journal of Sociology*, Vol.83, n°2, September, pp.340–363.

Miles R.E. et Snow C.C. (1986), "Organizations : new concepts for new forms", *California Management Review*, vol. XXVIII, n°3, p.62-73.

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

Morris, A. (1999), " Could outsoucing help? ", *Management Accounting*, London, Novembre Vol.77, p.44.

Paillard J.-F. (1997), " Quels services peut-on externaliser ", *L'Entreprise*, juillet-août.

Poppo L., Zenger T. (1998), "Testing Alternative Theories of the Firm: Transaction Cost, Knowledge-Based and Measurement Explanations for Make or Buy Decisions in Information Services", *Strategic Management Journal*, 19, p. 853-877.

Quelin B. (1997), " L'outsourcing : une approche par la théorie des coûts de transaction ", *Revue Réseaux*, n°84, pp.91-93.

Quinn, J. B., Hilmer F. G. (1994), “ Strategic Outsourcing ”, *Sloan Management Review*, summer.

Roberts P.W., 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, April, pp.346-373.

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

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

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

Tondeur H., de La Villarmois O. (2003), “ L'organisation de la fonction comptable - Quelle forme de centralisation : centre de services partagés ou externalisation ”, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 9, Vol.1, mai.

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

Williamson O.E. (1992), “Markets, Hierarchies, and the Modern Corporation: an Unfolding Perspective”, *Journal of Economic Behavior and Organization*, Vol.17, pp.335-352.

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

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

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