



HAL
open science

Quels sont les facteurs déterminant à un développement du contrôle de gestion externalisé dans les entreprises ?

Bastien Rissoan

► To cite this version:

Bastien Rissoan. Quels sont les facteurs déterminant à un développement du contrôle de gestion externalisé dans les entreprises ?. Gestion et management. 2022. dumas-03885890

HAL Id: dumas-03885890

<https://dumas.ccsd.cnrs.fr/dumas-03885890>

Submitted on 6 Dec 2022

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.



Distributed under a Creative Commons Attribution - NonCommercial - NoDerivatives 4.0 International License

Mémoire de recherche

Quels sont les facteurs déterminant à un
développement du contrôle de gestion externalisé
dans les entreprises ?

Présenté par : RISSOAN Bastien

**Entreprise d'accueil : Synsafe, 12 Avenue
Jean Monnet, 26000 Valence**

Date de stage : du 04/04/22 au 01/07/22

**Tuteur entreprise : CONCHOU Jennifer
Tuteur universitaire : BIHR Marie-Hélène**

**Master 1
Master CGAO
Spécialité (ou Parcours)
2022 - 2023**

Synsafe

Avertissement :

Grenoble IAE, au sein de l'Université Grenoble Alpes, n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les mémoires des candidats aux masters en alternance : ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.

Tenant compte de la confidentialité des informations ayant trait à telle ou telle entreprise, une éventuelle diffusion relève de la seule responsabilité de l'auteur et ne peut être faite sans son accord.

RÉSUMÉ

Dans un contexte où l'externalisation est en développement dans les entreprises, ce mémoire présente les facteurs déterminants à un développement du contrôle de gestion externalisé dans les entreprises.

Dans un contexte externalisé, ce domaine revêt 2 aspects : la fonction de contrôle de gestion qui comprendra le métier de contrôleur de gestion ; mais également les systèmes de contrôle de gestion pour les procédures qui englobent la fonction.

L'entreprise a donc le choix entre deux processus d'externalisation qui présentent chacun des facteurs de réussite.

Ce mémoire amènera finalement à un archétype de facteurs favorisant le développement du contrôle de gestion externalisé.

SUMMARY

In a context where outsourcing is developing in companies, this thesis presents the determining factors for the development of outsourced management control in companies.

In an outsourced context, management control has two aspects: the management control function, which includes the management controller's job; but also, the management control systems for the procedures that encompass the function.

The company therefore has the choice between two outsourcing processes, each with similar but also different success factors.

This dissertation will finally lead to an archetype of factors favoring the development of outsourced management control.

MOTS CLÉS : Externalisation, Contrôle de gestion, Facteurs, Communication, Légitimité, Manager, Données

Outsourcing, Management control, Factors, Communication, Legitimacy, Manager, Data

REMERCIEMENTS

Je tiens à remercier dans un premier temps l'entreprise Synsafe qui m'a accueillie pour un stage de 3 mois dans lequel j'ai pu m'intéresser à l'externalisation du contrôle de gestion. Ces remerciements vont à la directrice Jennifer CONCHOU, mais également à tous les employés.

Je remercie Marie-Hélène BIHR qui a été ma tutrice universitaire avec qui j'ai pu valider le sujet ainsi que la problématique.

SOMMAIRE

AVANT-PROPOS	7
INTRODUCTION	8
PARTIE 1 : - LES MOTIVATIONS ET FREINS D'UNE STRATEGIE D'EXTERNALISATION DU CONTROLE DE GESTION	10
CHAPITRE 1 – TYPOLOGIE DE L'EXTERNALISATION DU CONTROLE DE GESTION	11
I. La fonction de contrôle de gestion externalisé.....	11
II. La création externe d'un système de contrôle de gestion.....	16
LES FACTEURS DE L'EXTERNALISATION DU SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION.....	18
CHAPITRE 2 – LES FACTEURS PSYCHOLOGIQUES	18
I. La légitimité du contrôleur de gestion externalisé	19
II. Le type de formation du dirigeant.....	21
CHAPITRE 3 – LES FACTEURS STRUCTURELS	22
I. La théorie des coûts de transaction et la théorie des ressources et compétences	22
II. L'influence de la taille de l'entreprise	24
III. L'incertitude économique	25
CONCLUSION DE PARTIE	25
PARTIE 2 : - LES FACTEURS DE REUSSITE DE L'EXTERNALISATION DU CONTROLE DE GESTION	26
CHAPITRE 1 – APPROPRIATION DU SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION	27
I. Les risques de l'appropriation en lien avec la légitimité du concepteur	27
II. Les 3 étapes théoriques de l'appropriation.....	29
III. Les apports théoriques de l'appropriation.....	30
CHAPITRE 2 – GESTION DES RELATIONS AVEC LA FONCTION DE CONTROLE DE GESTION EXTERNALISE.....	31
I. Le management des relations avec la fonction externalisée.....	31
CHAPITRE 3 – L'IMPORTANCE DU MANAGER DANS LA CREATION DU SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION	33
I. L'implication du manager source de pertinence des résultats.....	34
II. La pertinence de résultats sources d'utilisation par le manager	34
CONCLUSION DE PARTIE	36
CONCLUSION	37

AVANT-PROPOS

Le choix du sujet m'a paru évident peu de temps avant d'avoir commencé mon stage. En effet, durant des années d'études nous avons appris de manière théorique que le contrôle de gestion se réalise au sein d'une entreprise ou d'une organisation en général.

J'ai donc toujours eu une vue de ce domaine et de ce métier comme une partie prenante interne à l'entreprise sans jamais avoir pensé au fait d'externaliser cette activité.

J'ai réalisé mon stage dans une entreprise d'externalisation administrative et financière dans laquelle je me suis vite rendu compte que le contrôle de gestion théorique vu en cours n'existait pas vraiment au sein de ce type d'entreprise. Je me suis donc rapidement posé la question de savoir s'il était vraiment possible d'externaliser ce domaine malgré les contraintes que cela poserait.

Les travaux de littérature concernant ce sujet sont faibles. La rédaction de ce mémoire a pour but de donner un cadre général du sujet de l'externalisation dans le domaine du contrôle de gestion.

INTRODUCTION

La fonction du contrôle de gestion est en pleine évolution depuis ces dernières décennies. Plusieurs conséquences à cela, que ce soit l'évolution de nos économies, la prise en compte de nouveaux facteurs (environnementaux, sociaux), ou bien une vision différente de la fonction qui se rapproche de plus en plus du Business Partner que du simple agent de contrôle et de surveillance des coûts d'une entreprise.

Depuis plusieurs années, l'externalisation s'est introduite de plus en plus dans les stratégies des entreprises. Ce processus à démarrer avec des activités bénignes, mais commence à se développer davantage dans des activités sensibles.

Une des dernières évolutions dans le domaine du contrôle de gestion qui a encore peu était étudiée et mise en place est donc l'externalisation de cette fonction. Cette sous-documentation de ce thème pose plusieurs questions sur la faisabilité de ce domaine. Les entreprises, ont-elles des intérêts à l'externalisation de ce domaine ? Comment doit se passer cette externalisation et est-elle viable ? Si elle l'est, à qui est-elle destinée ? Et enfin comporte-t-elle des risques pour l'entreprise ?

Dans ce mémoire, nous allons donc poser un cadre théorique dans lequel il est viable d'externaliser le contrôle de gestion d'une entreprise.

Pour ce faire, nous verrons dans un premier temps les motivations et les freins d'une stratégie d'externalisation du contrôle de gestion. Nous commencerons par présenter une typologie du contrôle de gestion externalisé. Dans ce chapitre, il sera essentiel de comprendre la différence quand nous parlerons du contrôle de gestion (CDG) qui sera l'activité en général, la fonction de contrôleur de gestion (FCDG) qui sera orienté vers le métier en lui-même et enfin le système de contrôle de gestion (SCDG) qui représentera les outils et la structure du contrôle de gestion.

Nous verrons ensuite dans le prochain chapitre les facteurs psychologiques qui représenteront la perception de l'entreprise vis-à-vis de l'externalisation. Enfin pour clôturer la première partie, les facteurs structurels engendrant une décision d'externaliser le CDG.

La partie deux se concentrera sur les facteurs de réussite de l'externalisation du CDG. Après avoir pris la décision d'externaliser, il s'agira de comprendre comment ce processus peut être un succès, comment peut-il être optimisé et pérenne. Un premier chapitre sera orienté vers les

facteurs de réussite de l'externalisation du SCDG notamment à travers l'appropriation de ce système par l'entreprise, le second chapitre procédera à l'analyse de l'externalisation de la FCDG et du management influençant l'efficacité du processus. Enfin, nous démontrerons que le manager, à travers son implication, est le pivot central à la réussite d'une externalisation du CDG.

PARTIE 1 :

-

**LES MOTIVATIONS ET FREINS D'UNE STRATEGIE
D'EXTERNALISATION DU CONTROLE DE GESTION**

CHAPITRE 1 – TYPOLOGIE DE L'EXTERNALISATION DU CONTROLE DE GESTION

I. LA FONCTION DE CONTROLE DE GESTION EXTERNALISE

« Le contrôle de gestion est défini par le père de la discipline, Robert Anthony, comme le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'entreprise » (Lambert & Sponem, 2009). « L'acteur central du CDG est donc, sans ambiguïté, le manager et non le contrôleur de gestion » (Lambert & Sponem, 2009). Nous verrons par la suite l'influence du manager, notamment dans la partie de la collecte de données et la création des outils.

Dans la littérature, le contrôleur de gestion aborde principalement 2 rôles (Bollecker 2007) : la fonction de vérificateur et de contrôleur du chiffre. Il a pour principal objectif d'assurer que l'information financière est correcte en s'occupant du reporting et du contrôle interne, il reste assez indépendant vis-à-vis des parties prenantes internes.

À travers son rôle d'aide à la décision, sa mission principale va être d'apporter de l'information aux manager afin d'optimiser financièrement leurs processus et leurs prises de décisions.

À travers l'étude suivante, nous allons définir 4 modèles de la fonction de contrôleur de gestion afin de les confronter au processus stratégique de l'externalisation.

A. Le contrôleur de gestion discret :

Il est présent dans les entreprises où la logique financière n'est pas dominante, il se fait écraser par les fonctions de marketing et d'innovation qui sont les éléments centraux de la stratégie de l'entreprise.

Dans cette position, la fonction rencontre un problème de communication vis à vis du client des analyses, les informations fournies peuvent être totalement ignorées des managers. Son rôle de conseiller est donc totalement décredibilisé. Les tâches du contrôleur de gestion se retrouvent donc ordinaires et réduites en majorité à du reporting et du suivi budgétaire.

La fonction est discrète et exerce une faible autorité sur les managers, il remplit avant tout le rôle de surveillance pour ces derniers. La fonction doit laisser le champ libre à l'innovation et à la réactivité. (Lambert & Sponem, 2009)

Un type de contrôle de gestion viable dans l'externalisation :

Comme nous le verrons dans la partie sur la légitimité du contrôleur de gestion externalisé, celui-ci est dit externe à l'entreprise. Il aura donc une position adjacente à l'entreprise et donc son autorité sera grandement remise en question. De plus, les difficultés de communication pourront entraver le rôle d'accompagnateur des managers.

Le rôle du contrôleur de gestion discret correspond à la fonction externalisée. Il pourra agir de son côté en rendant les reportings et les suivis budgétaires aux managers. Il surveillera les managers en laissant libre champ aux activités opérationnelles.

En revanche dans une fonction externalisée, probablement mandatée par la direction, la légitimité des rendus peut être remise en question par les managers qui peuvent voir d'un mauvais œil qu'un individu extérieur incarne la surveillance des finances de l'entreprise.

B. La fonction de contrôle de gestion garde-fou :

Ce modèle se retrouve présent dans les entreprises où la stratégie principale se retrouve dans les ingénieurs et dans les commerciaux. « Les caractéristiques des marchés dans lesquelles l'entreprise se trouve ne permettent pas aux problématiques du contrôle de gestion de devenir vitales » (Lambert & Sponem, 2009).

Le contrôleur de gestion est vu comme le trésorier de l'entreprise, au service de la direction générale.

Les tâches sont comme pour le contrôleur de gestion discret, se limitant à du reporting et à du suivi des budgets pour le compte de la direction. Ce modèle n'a que très peu d'influence sur les managers et les opérationnels.

De plus, il est vu comme un agent de surveillance mandaté par la direction (des comparaisons avec la police de l'entreprise sont parfois évoquées.). Ce sentiment engendre une résistance des managers dans la communication des informations vitales au fonctionnement de la fonction du CDG. Il se contente des données tangibles, accessibles à travers la comptabilité et n'a que très peu de connaissances sur les processus. La seule influence sur les managers se limitant à l'autorisation des budgets alloués. (Lambert & Sponem, 2009)

Pour résumer, il rejoint le rôle de la fonction discrète en réalisant une surveillance des opérationnels tout en leur laissant le champ libre de leurs actions. La divergence se visualise à travers le client de cette surveillance qui cette fois est la direction générale.

Un type de contrôle de gestion viable dans l'externalisation :

Comme énoncé précédemment, ce modèle de la fonction se contente des informations mises à disposition par tout monde et réalise simplement du reporting et des suivis de budgets. Tout comme le « discret » il semble bien se marier avec une fonction externalisée pour les mêmes raisons citées que pour ce dernier (peu d'interaction avec les managers et faible autorité sur ces derniers). De plus, cette fois, il rend des comptes à la direction qui l'a mandaté. Une confiance plus grande peut donc se créer dans les comptes-rendus de la fonction externalisée. La direction pourra ensuite retransmettre certaines informations aux managers qui les percevront d'un œil plus légitime.

C. La fonction contrôle de gestion partenaire :

Dans cette fonction, la dimension financière est prise dans la stratégie des managers opérationnels. Les managers se concentrent donc dans le cœur de métier et délèguent les analyses au contrôleur de gestion. Les activités opérationnelles doivent pouvoir être comprises par le contrôleur, pour cela, les managers acceptent de partager leurs connaissances des processus et des modes de productions de l'entreprise.

Dans ce cadre, le contrôleur de gestion a pour client principal les managers opérationnels, mais également la direction générale pour qui elle réalise le reporting des activités.

La fonction de contrôleur de gestion devient partenaire des managers, il n'a plus seulement un rôle de surveillance et de tenue des comptes, mais vient conseiller les opérationnels dans leurs prises de décisions. Il prend un rôle de « Business Partenaire » avec les fonctions opérationnelles.

Cependant, il se voit « souvent interrompu par des demandes variées venant des opérationnels et ont parfois le sentiment de se faire accaparer par les managers. » (Lambert & Sponem, 2009)

Ce partenariat avec les activités opérationnelles, incite à prendre en compte la dimension financière par les managers. (Lambert & Sponem, 2009)

Un type de contrôle de gestion viable dans l'externalisation :

Au vu des caractéristiques théorique formulées précédemment, il semble être le contrôleur de gestion le plus compliqué à mettre en place de façon externalisé. Il revêt plusieurs aspects compliqués.

Le premier est l'obtention d'information de la part des opérationnels. L'externalisation ne se fera majoritairement pas dans le même lieu physique que les managers, l'obtention et la

compréhension des informations seront beaucoup plus compliquées par les contrôleurs de gestion. La détermination des demandes et des processus qui rentre en jeu pourra se révéler partiel. Il ne pourra donc pas réaliser son rôle de Business Partenaire auprès des opérationnels.

Le second aspect sera le client de la fonction qui sera principalement le manager. Tout comme la collecte, la communication des analyses auprès des opérationnels sera obstrué par la distance physique, par la qualité des données fournis par les managers (Nous verrons par la suite la centralité du manager dans cette fonction.). Enfin, encore une fois, la vision de la légitimité de ces contrôleurs extérieurs à l'entreprise sera un frein dans l'accomplissement de ses tâches.

D. La fonction contrôle de gestion omnipotente :

Enfin, le dernier modèle de contrôleur de gestion est celui pour lequel l'entreprise a dans sa stratégie la prise en compte systématique de la dimension financière. Cette dimension est le fil rouge de la stratégie.

Le contrôleur de gestion jouera un rôle de surveillance et de mise en tension constante des opérationnels dans leurs gestions des coûts. Ce rôle vient en « copilote » de la direction et aura même parfois des opportunités d'intégrer cette dernière.

Ses données viennent donc des managers qui ont une vision d'autorité du contrôleur de gestion et n'hésiteront pas à lui fournir les informations nécessaires. Le client sera sans aucun doute la direction pour laquelle il jouera un rôle de bras droit dans la gestion de la stratégie de l'entreprise. (Lambert & Sponem, 2009)

Un type de contrôle de gestion viable dans l'externalisation :

Le point flagrant dans ce modèle va être la légitimité de contrôleur externe que ce soit pour les opérationnels ou même la direction. Les managers, pourront-ils donner assez de crédit à une personne externe à l'entreprise qui aura mains prises sur leurs projets opérationnels ? La direction accordera t'elle assez de confiance à une personne externe dans le pilotage de la stratégie ?

Dans ce modèle, le contrôleur de gestion à une place très importante dans l'entreprise et reflète une grande autorité auprès des managers. Il est concrètement un copilote, un bras droit de la direction. À moins d'une confiance aveugle et d'une légitimité sans faille du CDG externalisé, il parait presque impossible que ce modèle puisse fonctionner.

E. Conclusion des caractéristiques théorique de la fonction de contrôle de gestion externalisé :

Nous avons une vue assez complète de 4 profils théoriques des contrôleurs de gestion en entreprise. Ils sont résumés dans le tableau 1 :

Tableau 1 : Résumé d'une typologie de la fonction du contrôle de gestion externalisé

	Discret	Garde-fou	Partenaire	Omnipotente
Autorité	Faible	Faible	Forte	Très forte
Fournisseur (Données)	Managers	Direction général	Managers	Managers
Client (Résultat)	Managers et direction général	Direction général	Managers	Direction général
Rôles	Vérification / contrôle	Vérification / contrôle	Aide à la décision locale	Aide à la décision stratégique
Externalisation	Il correspond bien, mais doit rendre des analyses auprès des managers.	C'est le modèle le plus adapté, du fait qu'il est une fonction support à la direction générale qui l'a mandaté.	Un modèle compliqué à mettre en place, car il a une forte autorité sur les managers qui peuvent remettre en compte sa légitimité.	Il est quasiment impossible d'externaliser ce modèle du fait de sa forte autorité dans l'entreprise.

Cette partie fait ressortir un archétype théorique de ce que doit être la FCDG externalisée. Le modèle du Garde-fou semble être le plus en association avec ce processus. Il est une fonction support à la direction générale et semble avoir peu d'autorité dans les analyses produites.

Il permet donc un libre champ d'action des dirigeants et des managers dans leurs prises de décisions et ne revêt pas l'image de « police » externe de l'entreprise.

Il se retrouve également moins face à des problématiques de communication aval et amont de la fonction, qui, dans le cas où elle serait externalisée, est plus complexe à réaliser. Cependant, nous verrons dans la dernière partie concernant les facteurs de réussite que le rôle du manager dans la réalisation d'un CDG est primordial du fait que le contrôleur de gestion a besoin d'information fiable provenant des différents services.

Pour conclure sur ces 4 profils, nous pouvons ressortir 3 points importants pour l'externalisation de la fonction. Le premier est la collecte d'informations auprès des différentes parties prenantes de l'entreprise qui peut être facteur de la réussite de ce processus. Le second va être le « client », pour qui est destinées les informations et les analyses des contrôleurs de gestion. Il sera principalement mandaté par la direction et aura donc plus de facilité à communiquer avec les mandataires. Enfin, ces 2 premiers points sont englobés par la légitimité que se représente l'entreprise du contrôleur de gestion externalisé. Cette légitimité répond à plusieurs questions : est-il possible d'avoir confiance ? Est-il assez impliqué dans l'entreprise et a-t-il les compétences pour comprendre les attentes de ses clients ?

Nous allons y répondre dans la partie sur les facteurs et enjeux de la mise en place d'un système de contrôle de gestion externalisé notamment via la fiabilité.

II. LA CREATION EXTERNE D'UN SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION

Le SCDG dans sa création passe tout d'abord par une phase de réflexion et de conception des outils en adéquation avec les objectifs de la fonction. Ainsi, cette phase peut être réalisée par l'utilisateur final, mais elle peut aussi être déléguée ou externalisée. Le concepteur sélectionne et organise les outils en fonction des objectifs attendus et définis par le dirigeant. Cependant, une vraie question de la légitimité du concepteur externe se pose. (Bernard, 2019)

Dans certains contextes notamment dans les petites entreprises, la direction aura besoin d'un SCDG sans avoir la fonction au sein de l'entreprise. Elle n'aura souvent pas le temps de créer elle-même ce SCDG, elle préférera déléguer ou externaliser. Le mandataire de l'externalisation devra donc expliciter toutes ses attentes au concepteur afin d'obtenir un système qui correspond à l'entreprise.

Comme nous le verrons par la suite, cette phase de compréhension des attentes des clients sera primordiale lors de l'appropriation des outils par la direction. Un manque de compréhension pourra totalement faire échouer l'externalisation.

Enfin, la question de la légitimité du concepteur du système sera un facteur central pour l'entreprise mandataire.

F. Conclusion de chapitre

À travers l'étude de (Lambert & Sponem, 2009), nous comprenons que la fonction ne se limite pas aux simples tâches de vérificateur et de contrôleur du chiffre, mais qu'il est possible de faire ressortir 4 types de contrôles de gestion distincts n'abordant parfois pas seulement ces 2 missions. Dans la partie 2, nous nous intéresserons à la gestion des relations avec la fonction externalisée.

Il sera également possible d'externaliser seulement la création du SCDG qui sera ensuite intégré dans l'entreprise. La partie 2 s'intéressera à l'appropriation par l'entreprise de ce système. Dans le chapitre suivant, nous établirons les principaux facteurs d'une décision d'externalisation. Ce sont différents facteurs seront également pris en compte dans la définition des tâches du contrôleur de gestion (type d'entreprise, « fournisseur » de données, « client » des résultats, légitimité du contrôleur de gestion).

LES FACTEURS DE L'EXTERNALISATION DU SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION

Le fait d'externaliser n'est pas anodin, l'externalisation consiste à déléguer une tâche ou une fonction à un acteur externe à l'entreprise. C'est donc une perte de contrôle direct sur une partie des processus de l'entreprise. Il est donc primordial de s'intéresser aux facteurs que l'entreprise devra analyser avant sa prise de décision.

Durant les recherches, plusieurs facteurs sont ressortis à travers différentes catégories qui se regroupent dans le tableau suivant que nous allons analyser par la suite :

Tableau 2: Résumé des facteurs d'influence du choix d'une externalisation

Facteurs psychologiques	Légitimité du mandataire Incertitude de déléguer Confiance des données parfois privées Type de formation du dirigeant
Facteurs structurels	Taille de l'entreprise Différentiel de coûts Différentiel de compétence Présence ou non d'une activité de gestion des coûts Activité économique du secteur Incertitude économique actuelle

CHAPITRE 2 – LES FACTEURS PSYCHOLOGIQUES

Ces facteurs correspondent aux caractéristiques psychologiques qui peuvent mener à une prise de décision. Ils sont propres à chaque individu et se ressentent par des traits de personnalités, la perception des autres. Ils sont donc par définition subjectifs.

Ces facteurs sont également influencés par le passé. Le terme philosophique du déterminisme définit bien la création de facteurs psychologiques. La théorie du déterminisme énonce que les phénomènes naturels et les faits humains sont causés par leurs antécédents.

Cette partie nous permet de comprendre l'influence des facteurs psychologiques dans la décision d'externalisé.

I. LA LEGITIMITE DU CONTROLEUR DE GESTION EXTERNALISE

Un facteur déterminant dans la prise de décision d'externaliser la fonction va être la légitimité qu'accorde l'entreprise à la personne ou à l'entité dans laquelle est confié les tâches. Cette légitimité peut être réelle, mais dans le cas d'une externalisation, on se concentrera principalement sur la légitimité perçue par le donneur d'ordre.

« La légitimité se définit comme une représentation sociale, fondée sur un apprentissage social, elle fait intervenir un jugement, une évaluation ». (Bernard & Culié, 2016)

L'évaluation de la légitimité a pour but de limiter la sensation de risque et d'incertitude pris par le donneur d'ordre. Elle va permettre au mandataire de donner ou non du crédit et de la confiance à un acteur externe.

« La légitimité s'appuie sur la réputation de l'acteur, sur le jugement de sa valeur intrinsèque et sur l'évaluation du résultat potentiel. » (Bernard & Culié, 2016)

A. Les facteurs théoriques de la légitimité à travers une étude fonctionnelle

Nous allons donc aborder le sujet de la légitimité via une étude qui s'intéresse aux différentes dimensions de la légitimité du concepteur du SCDG.

Cette étude fait ressortir 6 dimensions qui s'intègrent dans la légitimité, analysée via 2 fonctions. Parmi chaque fonction, il a été retenu 3 principaux facteurs qui influencent positivement le choix du profil.

Ces facteurs ont été résumés dans le tableau 3 dans l'ordre d'importance. Nous analyserons à la suite chacun des facteurs en fonction du profil du contrôleur de gestion.

Tableau 3 : Fiabilité de différent métier pour le contrôle de gestion externalisé

Facteur	Définition	Métreur (managers)	Expert-comptable
La notoriété et compétences dans le domaine mandaté	La reconnaissance d'une bonne réputation de l'individu ou de l'entreprise		La profession est reconnue par sa maîtrise des chiffres, mais également par ses études
La compréhension et les	Principalement jugées via le niveau	Le métreur est au cœur des opérations, il a donc une bonne maîtrise des	

compétences techniques	d'étude technique de l'individu	processus et des modes de productions	
La capacité à apporter des réponses	L'expérience professionnelle du secteur et de l'environnement	Il connaît les enjeux et le fonctionnement de l'entreprise	
La capacité à éliminer les incompréhensions	La capacité de communication des analyses ou des outils créés		Son expertise est ressentie comme rassurant pour les dirigeants
La personnalité	Le charisme et la capacité de rassurer, La capacité d'écoute		L'expert-comptable est vu comme ayant les qualités d'honnêteté, d'empathie, d'ouverture d'esprit
Le partage des symboles	Avoir des ressemblances avec la culture d'entreprise	Il est apprécié qu'il partage les mêmes valeurs du fait qu'il soit interne à l'entreprise	

B. La légitimité du contrôleur de gestion externalisé

Notoriété :

Le contrôleur de gestion peut être reconnu pour ses études spécialisées dans le domaine. Il peut être indépendant, sa notoriété dépend donc de lui-même. Il peut également travailler dans une entreprise d'externalisation dont la notoriété de son entreprise prévaudra sur celle du contrôleur de gestion.

Compétence technique et la capacité à apporter des réponses :

Tout comme l'expert-comptable, il ne dispose pas d'étude technique. Il peut en revanche avoir déjà travaillé dans le même secteur d'activité.

Dans le cas où il ne serait pas indépendant, les entreprises d'externalisation peuvent s'occuper des fonctions administratives, du juridique et financière. Étant au sein de ce type d'entreprise peut le rendre plus légitime à comprendre les problématiques techniques et les processus via l'activité de ses collaborateurs qui s'occupent des autres fonctions de l'entreprise.

La capacité à éliminer les incompréhensions :

Le contrôleur de gestion est par définition l'expert de la fonction. Il sera perçu comme le plus apte à communiquer sur ses analyses et ses comptes-rendus. Ce facteur est donc en totale adéquation avec la légitimité de l'individu.

La personnalité et le partage des symboles :

Ces deux points sont difficilement analysables du fait qu'ils peuvent varier d'un individu à l'autre. Cependant comme mentionné précédemment, ce sont les deux facteurs les moins importants pour un dirigeant pour évaluer la légitimité du mandataire.

De prime abord l'expert-comptable et le contrôleur de gestion se rapproche fortement dans leur légitimité. Ils sont tous les deux experts du domaine, bien que le contrôleur le soit à un degré supérieur.

Le facteur de la compréhension technique est celui qui peut entraver la légitimité du contrôleur de gestion, cependant dans le cas où il est salarié d'une entreprise d'externalisation, cela peut en partie couvrir son absence de connaissance du domaine et de l'entreprise.

En revanche dans le cas où il serait le créateur du SCDG, nous verrons par la suite que ça peut également entraver son appropriation par le mandataire.

Dans mon cas personnel, je suis en stage dans ce type d'entreprise, il m'est possible de demander des informations sur le fonctionnement de l'entreprise à mes collaborateurs qui s'occupe d'autres domaines du client, mais qui avec le temps ont acquis une compréhension des processus et des enjeux.

Cette étude a cependant une limite importante dans la certitude de ses résultats. L'étude a été réalisée sur un échantillon de 15 chefs d'entreprise. Bien que l'étude soit qualitative et réalisée via de longs entretiens, les réponses restent subjectives et propres à chaque dirigeant.

II. LE TYPE DE FORMATION DU DIRIGEANT

C'est un facteur secondaire, mais il peut faire partie des influences à l'externalisation du CDG. En effet, la décision finale d'externalisation reviendra souvent aux dirigeants, si ce n'est pas lui, cette partie peut également faire référence au preneur de décision.

Dans une étude menée sur des dirigeants, 38 % d'entre eux ont reçu des formations en gestion contre 62 % qui ont véritablement été formés en comptabilité. L'étude ressort qu'une majeure partie des dirigeants ont été formés en comptabilité, « paradoxalement, la conclusion

montre l'externalisation diminue quand le dirigeant a eu des études autres que la comptabilité
». (Valant Gandja, 2011)

CHAPITRE 3 – LES FACTEURS STRUCTURELS

Les facteurs structurels sont par définition relatifs à la structure de l'organisation. Ces facteurs sont concrets et objectifs ; opposable aux facteurs psychologiques.

Cette partie nous permet de comprendre comment des facteurs objectifs vont influencer la prise de décisions d'externaliser le CDG.

I. LA THEORIE DES COUTS DE TRANSACTION ET LA THEORIE DES RESSOURCES ET COMPETENCES

Ces théories posent un cadre simple qui admet qu'une activité qui sera gérée en externe apportera un différentiel de coût et de compétences à l'entreprise. Si ces différentiels sont favorables à l'entreprise, elle aura d'autant plus d'intérêt à externaliser son activité, a contrario elle privilégiera de conserver son activité en interne.

Deux théories permettent de faire ressortir ces différentiels. La théorie des coûts de transaction se concentre sur l'aspect financier. La théorie des ressources et compétences se concentre sur la capitale compétence d'une entreprise.

A. La théorie des coûts de transaction Olivier Williamson

Pour revenir plus en détail sur le différentiel de coût, cette théorie s'explique principalement par le différentiel de coût qu'engendre une externalisation d'une fonction. Une entreprise avec une faible nécessité de gestion des coûts n'aura aucun intérêt à avoir la fonction à temps plein dans l'entreprise. Si celle-ci nécessite seulement quelques heures par semaine, il sera moins coûteux pour l'entreprise d'externaliser. L'externalisation pourra généralement permettre de baisser les coûts de production, mais engendrera des coûts de transaction.

Ces coûts de transaction seront évalués selon trois risques (Valant Gandja, 2011), (Barthélemy, 2004):

- La mise en place de l'externalisation, le CDG externalisé ne pourra pas directement être efficace, que ce soit dans la création d'outil ou dans la fonction complète, un temps d'adaptation sera nécessaire et coûteux à l'entreprise.

- L'incertitude des performances du prestataire qui pourra varier selon la fiabilité du prestataire que nous avons vu précédemment, et de l'évolution de l'environnement.
- La quantité de travail externalisé qui pourra varier avec l'évolution économique de l'entreprise ainsi que le choix du modèle d'externalisation du CDG.

Le CDG peut avoir différentes activités. Une entreprise qui a seulement besoin de mettre en place des outils d'analyse des coûts de revient et des écarts, peut être amenée à une externalisation de la création des outils qui pourront par la suite être utilisés par le dirigeant ou un manager de l'entreprise.

En revanche si l'activité du CDG se veut complète passant par l'analyse des coûts, la création de budgets, le suivi des écarts suivis par des reportings mensuels se verra comme une activité récurrente nécessitant une plus grosse charge de travail pour la fonction et donc aura moins d'intérêt à être externalisée.

Cette approche par les coûts se concentre sur l'évaluation de rentabilité d'externaliser ou d'internaliser la fonction. Un paradoxe survient du fait que l'entreprise doit évaluer les coûts et donc faire du CDG afin de décider si elle devrait externaliser son CDG. Cette unique approche sera donc pas forcément celle abordée par l'entreprise. (Barthélemy, 2004)

Nous verrons par la suite que la théorie des coûts de transaction rejoint donc deux facteurs structurels, la taille de l'entreprise ainsi que l'incertitude économique globale.

B. LA THEORIE DES RESSOURCES ET COMPETENCES

Pour ce qui est le différentiel de compétences, celui-ci peut être motivé par le fait d'optimiser les compétences en externalisant. En effet, il s'agit pour l'entreprise d'évaluer les ressources mises à sa disposition afin de réaliser une activité. Si elle juge ses ressources faibles ou en manque elle devra les acquérir. Elle aura 2 choix, les acquérir en interne et donc réaliser des investissements d'actifs spécifiques. C'est-à-dire dans le cas de ce mémoire d'avoir un service de contrôle de gestion interne qui sera peut-être flexible, mais dont l'entreprise aura tout le contrôle.

Acquérir les compétences en externe en réalisant un investissement non-spécifique, mais flexible.

La théorie des ressources et compétences stipule que « dès lors que l'offre des prestataires est jugée plus performante que la prestation réalisée en interne, il faudra recourir à celle-ci ».

(Valant Gandja, 2011). De plus externaliser des fonctions que ne sont pas le cœur de métier et dont l'entreprise n'est pas experte pourra recentrer les ressources dans les activités principales de l'entreprise.

Cette théorie simplifie énormément le choix ou non de recourir à un prestataire externe. Cependant, nous avons vu précédemment que ce n'est pas si simple et que des facteurs psychologiques tels que la légitimité peut venir influencer la décision.

II. L'INFLUENCE DE LA TAILLE DE L'ENTREPRISE

D'après une étude réalisée, il s'avère que la taille de l'entreprise influence beaucoup la décision d'externaliser des travaux comptables. Le CDG étant une activité se rapprochant des travaux comptables, mais ayant ses propres spécificités, il faut garder un œil critique sur cette étude qui porte sur l'activité comptable.

Sur un échantillon de managers prétendant externaliser la fonction comptable, environ 44 % d'entre eux font partie d'une entreprise comprise entre 10 et 50 salariés et environ 54 % font partie d'une entreprise comprise entre 50 et 500 salariés (Nemmiche & Bendiabdellah, 2014).

Cette étude vient aux conclusions de l'auteur (Tort 2003) que la pratique de l'externalisation pour des activités administrative et comptable peut être une solution intéressante lorsque l'entreprise croît ou qu'elle souhaite se recentrer sur son cœur de métier.

De plus, les conclusions stipulent « qu'au-delà de 500 salariés, les services comptables des grandes entreprises se spécialisent sur leur métier de base ». (Valant Gandja, 2011)

Comme dit précédemment dans la partie de la théorie des coûts de transaction, la taille va être liée à l'accroissement des besoins d'activité de gestion des coûts (plus de collecte de données, plus d'analyse, plus de communication avec les parties prenantes) ce qui peut inciter à l'externalisation. Plus une entreprise aura une forte croissance, plus elle nécessitera une flexibilité dans ses activités de gestion.

Une raison supplémentaire sont les économies d'échelle, en effet plus l'entreprise est grande, plus la charge de travail est importante, plus ces économies seront élevées. (HUYNH Thi Ngoc Vân, 2004)

III. L'INCERTITUDE ECONOMIQUE

Dans un contexte d'incertitude économique comme celui qu'on a vécu durant la crise du Covid, un facteur important de pérennité d'une entreprise est sa capacité à s'adapter et à être flexible. Comme nous l'avons vu, la quantité d'activité du CDG est en partie liée à l'activité globale d'une entreprise. Dans ces périodes d'incertitudes, l'activité peut chuter ou reprendre très rapidement selon les conjonctures. Cette incertitude peut influencer l'entreprise à s'y préparer en externalisant une partie ou toute l'activité de gestion des coûts.

CONCLUSION DE PARTIE

Cette première partie a permis de comprendre l'archétype possible du contrôleur de gestion externe puis d'analyser les facteurs déterminant à la prise de décisions des entreprises d'externalisé leurs travaux de contrôle de gestion. Ces facteurs se sont retrouvés psychologiques notamment par la fiabilité ressentie du prestataire, mais également structurel soutenu en majorité par la théorie des coûts de transaction ainsi que la théorie des ressources et compétences.

Dans la seconde partie, nous verrons le lien qu'ont ces facteurs dans la réussite d'une externalisation d'un contrôle de gestion.

PARTIE 2 :

-

LES FACTEURS DE REUSSITE DE L'EXTERNALISATION
DU CONTROLE DE GESTION

Dans la première partie nous avons essayé de comprendre comment le CDG peut-être externalisée ainsi que les facteurs qui pousse à ce processus. La seconde condition au développement de ce processus se trouvera dans les facteurs de réussite de l'externalisation.

Nous avons décrit précédemment deux grands modèles d'externalisation dont nous allons analyser les principaux facteurs de réussite.

Dans un premier temps, nous verrons le cas où seule la création du SCDG est externalisée, une étape importante de l'appropriation devra se mettre en place. Nous verrons ensuite la gestion des relations de la fonction externalisée. Enfin, nous finirons par se rendre compte de l'importance du manager dans la création d'un CDG.

CHAPITRE 1 – APPROPRIATION DU SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION

Avant de comprendre comment mettre en place un processus d'externalisation du système de contrôle de gestion, il est intéressant de s'intéresser à l'appropriation de ce système par le mandataire.

I. LES RISQUES DE L'APPROPRIATION EN LIEN AVEC LA LEGITIMITE DU CONCEPTEUR

Un outil de gestion est créé dans un objectif prédéfini à l'avance. Il a pour but de transmettre la connaissance du concepteur à l'utilisateur. L'outil est donc fabriqué en vue d'être utilisé par un individu ayant des attentes. Bien que les outils soient formalisés à des objectifs et des attentes, en l'absence de contexte, ils en deviennent génériques. C'est seulement à travers le processus d'appropriation qu'ils deviennent spécifiques. L'utilisateur attend donc du concepteur une compréhension des enjeux de la création des outils. (Bernard, 2019)

« Les outils de gestion ne se déploient jamais sur un terrain vierge, mais doivent composer avec des logiques locales, des territoires institués... » (Bessire, Brillet, Grimand et Meric, 2012, p. 54).

Mole (2002) met en avant trois risques prépondérants à cette appropriation, le respect de la spécificité du secteur d'activité, la culture d'entreprise, la relation de proximité et d'échange entre le concepteur et l'utilisateur.

Comme nous pouvons le constater ces trois risques se rapprochent beaucoup des dimensions respectives de la légitimité de la fonction externalisée du contrôleur de gestion : « La compréhension et les compétences techniques » « Le partage de symbole » ; « La capacité à apporter des réponses et à éliminer les incompréhensions. » (Bernard, 2019)

Nous allons donc revenir synthétiquement sur ces 3 risques.

A. La spécificité stratégique de l'entreprise

Le premier risque présent est craint par le fait que le concepteur ne prenne pas en compte l'environnement dans lequel les outils et les analyses seront utilisés, il doit donc prendre « l'entreprise à la fois dans sa structure, dans sa dynamique et dans ses objectifs » (Cullière, 2006, p. 180). Le risque sera donc la création d'outils trop centrés sur la vision du créateur donc a fortiori trop générique pour les attentes de l'utilisateur.

B. La culture d'entreprise

Dans le premier risque, on parle de l'utilisation pure des outils et analyses. Ce second se concentre sur la pérennité de ces derniers. Selon Mole (2002). Bien que les outils puissent être efficaces dans leurs utilisations ; s'ils ne font pas ressortir les croyances et valeurs de l'utilisateur, il y a un risque que l'appropriation de ces outils deviennent seulement temporaire. La relation de proximité et d'échange entre le concepteur et l'utilisateur est nécessaire.

Enfin, la création d'outil efficace passe par la compréhension claire des attentes du donneur d'ordre. Il s'avère souvent que dans l'externalisation ou dans la délégation, des sous-entendus amenant à des hypothèses dans la compréhension des attentes. L'asymétrie d'information peut conduire à un hors sujet total de la tâche attribuée. Il est donc nécessaire qu'une relation étroite d'échange se crée entre le concepteur et l'utilisateur afin de réduire les risques d'asymétrie d'information. (Bernard, 2019)

L'humain étant un être subjectif et influencé par son passé (déterministe), il ne pourra jamais retranscrire parfaitement les attentes émises. Cependant, « une éventuelle divergence d'idées est sans conséquence à condition que la communication entre les deux parties soit suffisante. Associée à des confrontations d'opinions, cette divergence peut devenir enrichissantes. » (Barthélemy & Donada, 2007)

Ces trois risques théoriques vont pouvoir se révéler concrètement dans les trois étapes du processus d'appropriation qui se distingue dans la littérature (Proulx, 2002 ; Breton et Proulx, 2002 ; Vaujany (de), 2005 ; Bonneveux, Calmé et Soparnot, 2016)).

II. LES 3 ETAPES THEORIQUES DE L'APPROPRIATION

Nous allons étudier les étapes de l'appropriation à travers une étude dans laquelle le but a été de comprendre, en fonction du mandataire choisi, à quelle étape l'appropriation s'arrête. Les mandataires choisis sont les mêmes que ceux précédemment sélectionnées dans l'étude de la légitimité (mètreur et expert-comptable).

A. La compréhension des outils par l'utilisateur

La compréhension des outils se traduit par une période d'essai dans laquelle l'utilisateur apprend à les exploiter à travers des données antérieures, l'utilisateur réalise du "backtesting"(Bernard, 2019). La maîtrise des outils va être l'élément déclencheur de la seconde étape du processus d'appropriation.

Cette première étape est souvent fatale quand le concepteur est le mètreur. En effet comme évoqué dans la légitimité, le mètreur possède des compétences majoritairement opérationnelles, il est peu à l'aise dans la création d'outil. De plus il sera souvent trop concentré sur ses intérêts personnels dans la création d'outil du fait qu'il est des compétences moindres dans la gestion stratégique de l'entreprise. Le mètreur se confronte donc au premier risque présenté précédemment, la spécificité stratégique de l'entreprise.

B. Utilisation des outils avec les attentes du mandataire

Après la compréhension des outils par l'utilisateur, il s'agit maintenant de les confronter à la réalité. C'est-à-dire de repérer « la cohérence entre les outils et les attentes de l'utilisateur. » (Bernard, 2019).

L'utilisateur s'attend à recevoir des réponses concrètes afin de l'aider à la prise de décision grâce à outils en adéquation avec la stratégie d'entreprise, la culture et l'environnement économique qui l'entourent. Cette étape du processus d'appropriation consiste donc en l'activité « d'adaptation et de mise en adéquation de l'outil avec une utilisation déterminée » (Perez, Chalayer-Rouchon et Teyssier, 2005, p. 2).

L'expert-comptable échoue à cette étape. En effet, le point de vue extérieur de l'expert-comptable l'amène bien souvent à ne pas prendre en compte les nuances des secteurs d'activité, de la culture d'entreprise ainsi que des modes de gestion et de management. Cette absence de prise en compte est principalement due à une incompréhension des enjeux par l'expert-comptable.

Ses outils sont jugés générique par le mandataire, il n'arrive pas à retrouver sa vision de l'entreprise.

C. L'adoption et la créativité autour des outils

Cette dernière phase finalise le processus, l'utilisateur est satisfait des outils. L'étape précédente a cependant pu créer quelques conflits entre les attentes et les outils. Afin de résorber les doutes sur l'efficacité des propositions du concepteur, l'utilisateur va faire preuve de créativité pour améliorer les outils (Hussenot, 2008), (Bernard, 2019).

La communication et les relations entre le concepteur et l'utilisateur sur les méthodes utilisées durant la création des outils devient primordial. Cette étape peut être source de valeur ajoutée pour les travaux du concepteur. L'utilisateur aura la pleine maîtrise des outils du fait qu'il a accompagné à la finalisation de la mise en place du système de CDG au sein de son entreprise.

III. LES APPORTS THEORIQUES DE L'APPROPRIATION

Comme nous pouvons le constater, les risques présentés au début de ce chapitre ont un réel impact sur l'appropriation du SCDG par le dirigeant. Dans un premier temps, la principale barrière que nous retrouvons pour le métreur est celle des compétences du concepteur. Bien qu'il ait une bonne connaissance technique des processus et des modes de production de l'entreprise, celui-ci se voit freiné par ses capacités dans la création d'outil. De plus, il aura tendance à se focaliser sur des outils trop spécifiques de mesure opérationnels sans fournir des résultats de l'ensemble de l'entreprise.

Dans un second temps, l'expert-comptable n'a pas la connaissance des processus et des modes de production du métreur. Il aura à l'inverse tendance à créer des outils trop génériques qui ne s'adaptent pas à l'entreprise, à sa culture et à ses processus. Il est souvent reproché que l'outil fourni pourrait très bien correspondre à n'importe quelle entreprise ayant des similitudes avec l'entreprise mandataire.

L'expert-comptable fait face à un réel manque de connaissance de l'entreprise.

Dans ce chapitre, nous avons abordé la création du SCDG par l'expert-comptable. Cependant, ce mémoire porte sur le CDG. Il semble nécessaire de préciser que dans le cas d'une création d'outil, l'expert-comptable et le contrôleur de gestion externalisé en entreprise s'équivalent dans leurs compétences et dans leurs positions.

Le point clair de cette étude est la communication de la demande. D'une part le métreur à un manque de compétence et est trop spécifique dans sa conception, d'autre part l'expert-comptable à un manque de connaissance technique et en devient trop générique. Une question se pose : une entraide entre le manager et l'expert-comptable ne serait-il pas la recette dans la création d'un système de contrôle de gestion ?

Nous allons voir dans la dernière partie comment le contrôleur de gestion peut combler ce manque d'expertise technique grâce à la récolte de données en lien avec le manager. Cette partie montrera l'importance du manager dans la création d'un CDG externalisé.

CHAPITRE 2 – GESTION DES RELATIONS AVEC LA FONCTION DE CONTROLE DE GESTION EXTERNALISE

Dans le chapitre précédent, nous avons vu l'appropriation d'un SCDG. Cela sous-entend que l'externalisation entre le mandataire et le concepteur étaient dans un objectif temporaire. Nous allons maintenant voir le cas où la fonction entière est externalisée, amenant donc à une situation d'externalisation orientée vers le long terme et à la pérennité de ce processus. Afin que l'externalisation de la fonction soit saine, nous allons aborder la gestion des relations d'externalisation.

I. LE MANAGEMENT DES RELATIONS AVEC LA FONCTION EXTERNALISEE

Le management de ces relations se retrouve dans les travaux de littérature divisé en deux modèles de gestion : le contrôle, qui mettra soit sous tension le mandant soit sous hiérarchie du mandataire. Le second modèle est le management par les relations amenant à une relation d'équilibre et de confiance (Barthélemy & Donada, 2007).

Nous verrons par la suite que cette partie est en relation avec les facteurs engendrant l'externalisation exposés dans la première partie. Nous reviendrons sur la théorie des

compétences qui mentionne le différentiel de ressources et de compétences. Nous verrons que le degré de ce différentiel sera facteur du mode de management préconisé par la littérature. On réétudiera également le facteur d'instabilité du marché qui amène à une recherche de flexibilité.

A. Le management par le contrôle

Le premier type de contrôle va être celui par le marché de la concurrence. Il vise à mettre en tension et à comparer régulièrement le prestataire à ses concurrents. Nous allons vite voir que dans le cas de l'externalisation de la FCDG, cette gestion est impraticable.

En effet, si la décision d'externaliser vient d'un différentiel de compétences, plus celui-ci sera élevé moins le mandataire sera apte à évaluer et à déterminer la meilleure offre pour sa demande (Barthélemy & Donada, 2007), (Quélin, 2007).

De plus, ce type de contrôle engendre un turn-over des partenaires extérieurs. Le CDG met du temps à se mettre en place, freiné par la compréhension des enjeux, et la création du SCDG. Cette relation a donc pour but d'être pérenne.

Le contrôle bureaucratique a pour but cette fois de créer une relation hiérarchique entre le mandataire et le mandant afin de recréer un modèle interne à l'entreprise.

De même que pour la mise en concurrence, ce management n'est pas viable dans le cas où la décision d'externaliser vient d'un différentiel de compétence. En effet, les mandataires auront parfois du mal à exprimer tous leurs besoins, et pourront difficilement évaluer la qualité du travail du contrôleur de gestion.

En revanche le contrôle bureaucratique recrée une hiérarchie interne à l'entreprise qui peut faciliter les communications avec l'entreprise et ses parties prenantes.

Le mode de management le plus viable est tournée vers la gestion par les relations.

B. Le management par les relations

Ce management n'est pas orienté uniquement vers l'aspect économique. Il permet d'approfondir les relations sociales et la culture d'entreprise. Ce management a donc un but temporel, il permet de créer des relations pérennes basées sur la confiance (Barthélemy & Donada, 2007).

De plus, la création de valeur commune va aider aux bonnes relations, mais également comme nous l'avons vu précédemment, aider le contrôleur de gestion à comprendre les enjeux

de l'entreprise. Ce type de relations a donc deux effets positifs : pendant la mise en place du CDG externalisé puis dans la gestion des relations qu'on souhaite pérenne pour cette fonction.

De plus, afin de faire contraste avec le management par le contrôle, les entreprises pourront plus facilement communiquer auprès des travaux du contrôleur de gestion, le représentant de l'entreprise pourra comprendre de mieux en mieux la fonction, lui permettant de diminuer le différentiel de ressource et compétence et d'avoir une relation efficiente.

Enfin, ce management pourra réduire les risques de turn-over du mandant en lui accordant une confiance et une liberté dans ses travaux.

Afin de prendre un exemple concret, durant mon stage, j'ai pu retrouver 2 types de gestion énoncé précédemment. Le premier est la gestion bureaucratique, les missions sont données par le mandataire et les communications sont brèves. On suit les indications de ce dernier sans flexibilité. Pour des missions simples et cadrées comme du suivi de trésorerie ou des relances clients, ce mode de management convient très bien.

En revanche, dès que la mission se complexifie, amenant à une augmentation de besoin en information, ce management est beaucoup moins viable. Les faibles communications mènent parfois à une incapacité à réaliser la mission ou une réalisation des tâches en inadéquations avec le client. Ce management est souvent utilisé lorsque la relation est récente.

Une autre partie des entreprises gère leurs managements par les relations, cette gestion permet de combler la lacune de la communication que le management par le contrôle engendre. Les relations sont vouées à durer et les clients exprime beaucoup plus clairement leurs satisfactions ou insatisfactions quant aux travaux réalisés.

CHAPITRE 3 – L'IMPORTANCE DU MANAGER DANS LA CREATION DU SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION

Un sujet qui est beaucoup revenu pendant l'écriture de ce mémoire est la communication. Il paraît évident que l'externalisation ne peut se faire sans une bonne communication entre le mandataire et le prestataire. Nous avons vu un archétype de la fonction qui utilise majoritairement des informations disponibles à tout le monde, dans les bases de données de l'entreprise. Cependant, la communication avec les managers reste indispensable pour obtenir

des connaissances sur les activités opérationnelles. Nous allons voir dans ce dernier chapitre quelle place a le manager dans la réussite de l'externalisation du CDG.

Ce chapitre repose sur le postulat que la réussite d'un CDG passe bien évidemment par des outils, et analyses produites mais elle est indissociable de l'utilisation des résultats par les managers et la direction.

I. L'IMPLICATION DU MANAGER SOURCE DE PERTINENCE DES RESULTATS

La littérature montre dans un premier temps que « plus la contribution du manager au contrôle de gestion est importante, plus la pertinence des informations émises par le contrôleur de gestion est élevée. » (Godener & Fornerino, 2017). Cela se justifie naturellement par le fait qu'un effort venant des managers provoquera en retour chez son interlocuteur une obligation morale d'apporter des résultats de qualités. A l'inverse, un désintérêt du manager ne motivera pas le contrôleur de gestion à s'investir dans ses travaux.

Dans un système externalisé, ce facteur de réussite sera particulièrement compliqué à atteindre. Le prestataire sera probablement à distance à moins qu'une clause dans le contrat stipule sa présence sur les lieux. La distance sera une première barrière de l'implication du manager. La barrière psychologique comme nous l'avons vu précédemment sur la fiabilité du mandant ainsi que sa position externe à l'entreprise peut également entraver la motivation des managers à fournir des données qualitatives.

II. LA PERTINENCE DE RESULTATS SOURCES D'UTILISATION PAR LE MANAGER

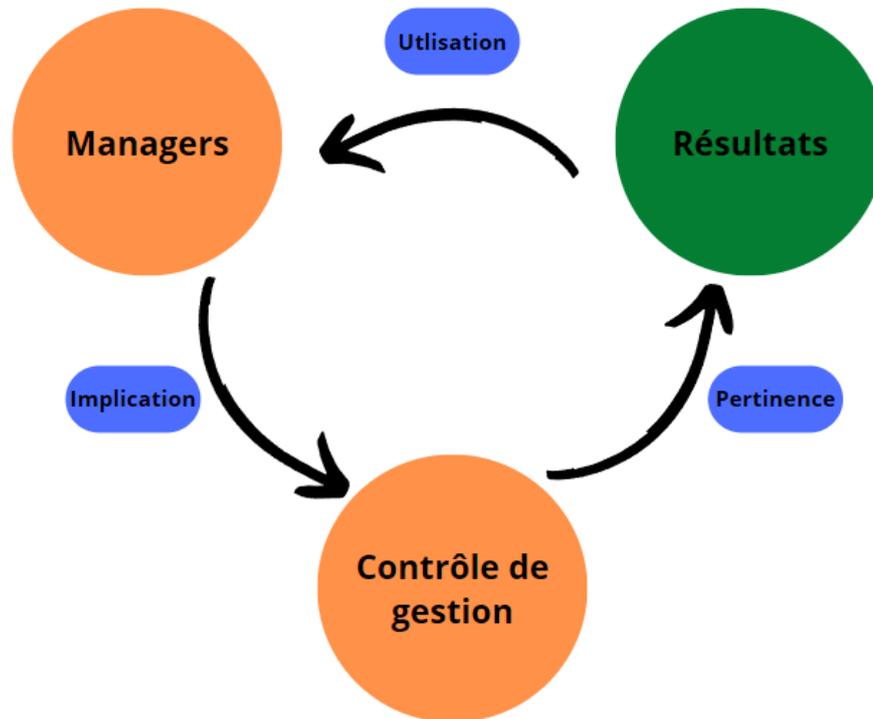
Si jamais cette première barrière est franchie la littérature rapporte que « plus la pertinence des informations émises par le contrôleur de gestion est forte, plus l'utilisation de ces informations par le manager est importante. » (Godener & Fornerino, 2017). La pertinence énoncée ici est celle ressentie par le manager. Si elle est forte, il aura tendance à prendre en compte des résultats du CDG.

Cette pertinence passe donc forcément par la qualité des données avec lesquelles le CDG a pu travailler. Elle sera le pivot central par lequel ce facteur de réussite sera atteint. Le postulat

de départ qui énonce comme facteur de succès l'utilisation des résultats du CDG par les managers revient en réalité dans les mains du manager qui se trouve à la base du processus.

On retrouve le processus dans le schéma ci-dessous :

Figure 1 : Schéma du processus d'utilisation des données de contrôle de gestion



Afin de faire le lien avec le chapitre précédent, une relation de management externe basée sur les relations est donc le modèle idéal pour l'externalisation du CDG.

Ce modèle aidera à la création/transition puis par la suite à la qualité des données obtenues qui engendreront une utilisation des résultats par les managers ainsi que la direction. Tout ce processus pourra devenir pérenne grâce à un management basé sur la confiance.

L'entreprise mandataire aura donc intérêt à favoriser l'implication du manager au contrôle de gestion afin d'utiliser au maximum l'investissement de l'externalisation. Le manager et le contrôle de gestion sont réciproquement importants dans la qualité respective de leurs travaux. La grosse limite qui se posera en barrière à cette relation sera le rattachement physique du CDG externe.

CONCLUSION DE PARTIE

Cette partie est revenue de manière pratique sur la première partie montrant de manière factuelle l'importance de plusieurs facteurs favorisant le développement du contrôle de gestion externalisé. Il est possible d'en citer deux principaux : en premier, la fiabilité de prestataire sera partie intégrante de la décision et de la réussite de l'externalisation. Le second point qui est forcément la communication entre le prestataire, la direction et les managers qui sera la base de la réussite du processus. Ces facteurs se retrouvent dans l'appropriation du SCDG et dans la gestion des relations avec la FCDG. Enfin le manager va être le pivot de cette communication tout au long du processus d'externalisation.

CONCLUSION

Pour conclure, nous avons pu voir que le développement du contrôle de gestion externalisé en entreprise n'est pas une chose aisée. Les caractéristiques du domaine sont peu permissives à cette stratégie.

Nous avons pu ressortir deux modèles plus favorables que les autres :

La fonction est externalisée, cependant, il est difficilement possible d'externaliser toutes les tâches que le domaine entoure. Les missions resteront majoritairement orientées vers des analyses et des reportings auprès de la direction. L'activité de "business Partner" et de conseil vis à vis des opérationnels sera mise de côté.

La création d'un système de contrôle de gestion qui nécessitera une bonne compréhension des attentes du mandataire.

La suite de la première partie a révélé les facteurs d'influence d'une externalisation du CDG. Ces facteurs se sont montrés psychologiques, touchant à la perception de l'entreprise. La fiabilité du potentiel prestataire est un point central de la décision, elle a également des incidences sur les facteurs de réussite du processus que nous avons vu dans la seconde partie.

Les facteurs sont également structurels à l'entreprise. Parmi eux, les différentiels de coûts et de compétences face aux prestataires sont les principales sources d'influence d'une externalisation. Le différentiel de compétence est cependant à considérer conjointement avec la fiabilité.

Durant la seconde partie, nous nous sommes intéressés à la réussite de cette externalisation. Pour ce faire, nous avons dans un premier temps vu que dans le cas de l'externalisation du SCDG, l'appropriation est le facteur de réussite. Elle passe par 3 phases et est fortement liée au prestataire choisi. La communication et la compréhension des attentes du mandataire sont vectrices de la réussite de l'appropriation.

Dans un second temps, nous avons analysé les relations et le management que les mandataires ont avec le prestataire qui externalise la fonction. Le type de gestion engendra la qualité et la pérennité de l'externalisation. Le management par le contrôle hiérarchique pourra se mettre en place, mais sera un frein majeur à l'efficacité des travaux du CDG. En revanche, un management basé sur les relations et la confiance aidera à la transition et à la qualité des rendus du CDG. De plus, une relation de confiance permettra une flexibilité et une pérennité de l'externalisation.

Enfin, le manager est le pivot central de la réussite d'un contrôle de gestion externalisé. Avec la direction, il est la personne qui utilisera les travaux du CDG. Cette adoption des analyses dépend de la pertinence des travaux. Son implication est donc primordiale afin d'apporter une compréhension approfondie des processus de l'entreprise et ainsi d'entraîner des résultats pertinents. L'utilisation des résultats revient donc au manager qui sera le déterminant de la qualité des travaux.

La suite de ce mémoire pourrait être l'analyse d'une mise en place contre d'un contrôle de gestion externalisé. Cette analyse reprendrait les facteurs cités dans ce mémoire, mais également de nouveau découvert lors de la mise en place.

BIBLIOGRAPHIE

- Barthélemy, J. (2004). Comment réussir une opération d'externalisation. *Revue française de gestion*, 151(4), 9-30. <https://doi.org/10.3166/rfg.151.9-30>
- Barthélemy, J., & Donada, C. (2007). Décision et gestion de l'externalisation. Une approche intégrée. *Revue française de gestion*, 177(8), 101-111. <https://doi.org/10.3166/rfg.177.101-111>
- Bernard, O. (2019). L'appropriation du système de contrôle de gestion par le propriétaire-dirigeant de petite entreprise : Trois étapes en lien avec le concepteur. *Revue internationale P.M.E.*, 32(1), 101-125. <https://doi.org/10.7202/1059182ar>
- Bernard, O., & Culié, J.-D. (2016). Le dirigeant de petite entreprise sollicite une aide pour la création d'un système de contrôle de gestion : La légitimité du concepteur. *Management & Avenir*, 86(4), 15-34. <https://doi.org/10.3917/mav.086.0015>
- Externalisation – Actualités Essentiel Gestion*. (s. d.). Consulté 6 juin 2022, à l'adresse <https://essentiel-gestion.fr/blog/tag/externalisation/>
- Godener, A., & Fornerino, M. (2017). Participation du manager au contrôle de gestion et performance managériale, une nouvelle approche. *Comptabilité Contrôle Audit*, 23(2), 85-110. <https://doi.org/10.3917/cca.232.0085>
- Lambert, C., & Sponem, S. (2009). La fonction contrôle de gestion : Proposition d'une typologie. *Comptabilité Contrôle Audit*, 15(2), 113-144. <https://doi.org/10.3917/cca.152.0113>
- Larousse, É. (s. d.). *Définitions : Déterminisme - Dictionnaire de français Larousse*. Consulté 6 juin 2022, à l'adresse <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/d%C3%A9terminisme/24804>

- Les choix stratégiques d'externalisation des services comptables dans une économie en développement* | Cairn.info. (s. d.). Consulté 6 juin 2022, à l'adresse <https://www.cairn.info/revue-recherches-en-sciences-de-gestion-2011-6-page-45.htm>
- L'externalisation du contrôle de gestion (1) – Actualités Essentiel Gestion.* (s. d.). Consulté 6 juin 2022, à l'adresse <https://essentiel-gestion.fr/blog/2016/03/07/lexternalisation-du-controle-de-gestion-1/>
- Nemliche, K., & Bendiabdellah, A. (2014). *Les Facteurs Favorisant Le Développement De L'externalisation Des S.I: Une Revue Systématique De La Littérature.* 07, 92. <https://doi.org/10.34276/1822-000-007-015>
- Quélin, B. (2007). L'externalisation : De l'opérationnel au stratégique. *Revue française de gestion*, 177(8), 113-128. <https://doi.org/10.3166/rfg.177.113-128>
- Valant Gandja, S. (2011). Les choix stratégiques d'externalisation des services comptables dans une économie en développement. *Recherches en Sciences de Gestion*, 87(6), 45-65. <https://doi.org/10.3917/resg.087.0045>

TABLES DES FIGURES

TABLEAU 1 : RESUME D'UNE TYPOLOGIE DE LA FONCTION DU CONTROLE DE GESTION EXTERNALISE.....	15
TABLEAU 2: RESUME DES FACTEURS D'INFLUENCE DU CHOIX D'UNE EXTERNALISATION	18
TABLEAU 3 : FIABILITE DE DIFFERENT METIER POUR LE CONTROLE DE GESTION EXTERNALISE	19
FIGURE 1 : SCHEMA DU PROCESSUS D'UTILISATION DES DONNEES DE CONTROLE DE GESTION	35

è

SIGLES ET ABREVIATIONS UTILISES

CDG : Contrôle de gestion

FCDG : Fonction de contrôle de gestion

SCDG : Système de contrôle de gestion

GLOSSAIRE

Contrôle de gestion : Le domaine de la gestion des coûts ; du reporting et du conseil financier.

Fonction de contrôle de gestion : Cette expression définit la personne qui réalise de contrôle de gestion, ça peut être le contrôleur de gestion, le métreur mais également l'expert-comptable.

Système de contrôle de gestion : On parle ici des outils et de la structure du contrôle de gestion.