

Élaboration d'un modèle théorique portant sur le rôle des pratiques des visas dans la relation entre les facteurs explicatifs de l'externalisation de la fonction comptable et la performance financière des PME en Côte d'Ivoire.

Development of a theoretical model on the role of visa practices in the relationship between the explanatory factors of outsourcing of accounting function and financial performance of SMEs in Côte d'Ivoire.

TOURE Ousmane Aboubakar

Enseignant chercheur

Docteur en Sciences de Gestion

Université Jean Lorougnon Guédé (UJLOG) de Daloa

Unité de Formation et de Recherche des Sciences Economiques et de Gestion

Laboratoire de Recherche en Economie et en Gestion (LAREG)

Côte d'Ivoire

SEOULOU Habib Blanchard

Enseignant chercheur

Docteur en Sciences de Gestion

Université Félix Houphouët BOIGNY (UFHB)

Université (Saisir directement le nom de l'Université)

Unité de Formation et de Recherche des Sciences Economiques et de Gestion

Laboratoire des Sciences des Organisations

Côte d'Ivoire

Date de soumission : 06/09/2024

Date d'acceptation : 09/10/2024

Pour citer cet article :

TOURE. O.A, SEOULOU. H.B. (2024) « Élaboration d'un modèle théorique portant sur le rôle des pratiques des visas dans la relation entre les facteurs explicatifs de l'externalisation de la fonction comptable et la performance financière des PME en Côte d'Ivoire », Revue Française d'Economie et de Gestion « Volume 5 : Numéro 10 » pp : 239-262.

Author(s) agree that this article remain permanently open access under the terms of the Creative Commons

Attribution License 4.0 International License



Résumé

Cet article de recherche vise à élaborer un modèle théorique de l'influence des facteurs explicatifs de l'externalisation de la fonction sur la performance financière des Petites et Moyennes Entreprises (PME) en Côte d'Ivoire. La démarche méthodologique adoptée privilégie une posture constructiviste doublée d'une approche abductive dans le cadre d'une étude qualitative. En premier lieu, nous sommes partis d'une exploration bibliographique en constituant une revue de littérature sur l'influence de l'externalisation de la fonction comptable sur la performance financière. En deuxième lieu, nous avons essayé d'établir le rôle des pratiques de visas dans la relation entre les facteurs d'externalisation comptable et la performance financière des PME. L'étude qualitative a conduit à réaliser huit entretiens avec des experts. Les résultats de cette étude qualitative ont été confrontés à la revue de la littérature et ont permis de formuler six (6) hypothèses liées au contexte ivoirien.

Mots clés : externalisation de la fonction comptable, visas et performance financière.

Abstract

This research paper aims to develop a theoretical model of the influence of the explanatory factors of the outsourcing of the function on the financial performance of Small and Medium Enterprises (SMEs) in Côte d'Ivoire. The methodological approach adopted favors a constructivist posture coupled with an abductive approach as part of a qualitative study. In the first place, we started from a bibliographical exploration by constituting a literature review on the influence of the outsourcing of the accounting function on financial performance.

Secondly, we tried to establish the role of visa practices in the relationship between accounting outsourcing factors and the financial performance of SMEs. The qualitative study led to eight interviews with experts. The results of this qualitative study were compared with the literature review and allowed to formulate six (6) hypotheses related to the Ivorian context.

Keywords : outsourcing of the accounting function, visas and financial performance.

Introduction

La comptabilité, discipline remontant à l'antiquité, n'a cessé d'évoluer ; son cadre et ses domaines de compétence se sont étendus. Cette spécialité, qui n'était auparavant destinée qu'à compter, est aujourd'hui un outil incontournable dans la vie d'une entreprise. En effet, en plus de présenter la situation financière et patrimoniale de l'entité, la fonction comptable est un outil d'aide à la décision pour les dirigeants et constitue un moyen de preuve vis-à-vis des tiers (Esnault et al., 1998).

Malheureusement, certains dirigeants cupides se sont servis de la liberté qui leur était accordée dans la tenue de leurs comptes pour influencer les décisions des tiers par le moyen des fraudes comptables¹ et des malversations. Les exemples des scandales financiers survenus il y a quelques décennies aux Etats-Unis et en Europe (Enron, Worldcom, Crédit Lyonnais...) et qui ont mis à mal la confiance qu'avaient les investisseurs dans l'information comptable, continuent d'alimenter l'actualité financière et comptable au plan global. Au regard de la méfiance née de ces événements, l'Union Européenne a décidé de rendre l'application des normes comptables internationales (IFRS/IAS) obligatoire pour toutes les sociétés cotées à partir de 2005 afin de redorer l'image de la comptabilité et d'en assurer la fiabilité. En Afrique, précisément dans l'espace OHADA, la réglementation comptable des états repose sur l'Acte Uniforme du 23 mars 2010 portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises. Le SYSCOHADA établit les normes comptables, le plan comptable, les règles de la tenue des comptes et de présentation des états financiers et de l'information financière. Face à cet accroissement des normes et pratiques comptables et aux évolutions technologiques sous-jacentes, certaines entreprises, principalement les PME, se retrouvent impuissantes. La nécessité de leur pérennité a conduit ces PME, en vue de répondre au mieux aux besoins et aux exigences de l'environnement, à rechercher des solutions alternatives et des techniques sophistiquées. C'est en cela que certaines ont adopté les nouvelles formes d'organisation parmi lesquelles l'externalisation. Tort (2003), estime que le recours à un prestataire extérieur en matière de comptabilité est avantageux pour les PME qui connaissent un développement rapide dans la mesure où le recours à cette solution est une caractéristique propre à ce type d'entreprises, quand bien même elle peut sembler d'emblée coûteuse.

L'externalisation, connue sous le vocable anglo-saxon d'*Outsourcing*, est un concept apparu dans les années 1980. Selon Barthélemy (2007), elle consiste à confier, à un prestataire

¹ « La fraude comptable consiste à présenter de manière intentionnelle des comptes ou une information financière ne représentant pas la réalité économique de l'entreprise » Mikaël Ouaniche , La fraude en entreprise : comment la prévenir, la détecter ou la combattre, Ed Maxima, 2015

extérieur, une prestation jusque là réalisée en interne. En règle générale, cette opération ne concerne que les activités comme les services généraux (nettoyage, sécurité, surveillance, restauration...).

Toutefois, une étude réalisée par Ernst & Young en 2008 sur 600 dirigeants d'entreprises européennes a démontré que cette pratique est également utilisée pour les activités dites sensibles en l'occurrence la fonction comptable.

D'autres travaux menés en 2001 par Ernst & Young sur la pratique de l'externalisation, ont permis de faire une synthèse de l'évolution de l'externalisation sur 3 années (1999, 2000 et 2001), tout en faisant un classement en fonction du type d'entreprises. Il ressort de ces travaux que l'externalisation est répandue dans les grandes entreprises depuis 1999, contrairement aux autres entreprises qui l'ont adoptée à partir de l'année 2000. Face à ce constat, il convient de comprendre les événements qui, entre 1999 et 2000, ont entraîné une adoption de cette pratique par les PME. Pour certains, la crise économique des années 2000 a conduit les entreprises à opter pour des méthodes qui leur permettent de se recentrer sur leurs activités. Jmal et Halioui (2011) ont identifié plusieurs facteurs expliquant le recours à l'externalisation de la fonction comptable par les PME. Pour ces auteurs, ces facteurs tournent généralement autour des avantages qu'ils procurent, et peuvent être d'ordre stratégique, organisationnel, financier et opérationnel. Aujourd'hui, nous constatons que cette pratique se développe de plus en plus dans les entreprises, principalement dans les PME.

Les résultats issus de la littérature montrent que dans un contexte de besoin d'informations fiables et face aux faibles qualifications de leurs ressources humaines, les entreprises sont emmenées à souscrire à un contrat d'assistance. De plus, les missions d'assistance comptable et fiscale améliorent la performance des entreprises et réduisent les redressements fiscaux. L'externalisation de la fonction comptable constitue donc un élément qui accroît la confiance de l'administration fiscale dans le traitement des données comptables des entreprises (Menchauoui, 2015 ; Hounkou, 2016 ; Djeudja, 2019).

Malgré ces opinions favorables et l'effet bénéfique de l'externalisation de la fonction comptable pour les PME, un grand nombre d'entre elles demeure dans des pratiques comptables peu élaborées.

Les écueils au développement des PME en Côte d'Ivoire concernent, selon le Ministère du Commerce, l'organisation de ces entreprises en tous les aspects (finances, gestion juridique, structurelle, organisationnelle et fiscale).

Pour Anassé (2013), la place des PME est centrale dans la production de richesse des États africains. La Côte d'Ivoire n'est pas en reste. Paradoxalement, nonobstant leur proportion (98%) au sein des entreprises dudit continent, ces PME demeurent sujettes à des fragilités puisque chaque année, plus de 10 000 de ces entreprises font faillite (DGI, 2023). En Côte d'Ivoire, ces faillites sont de 60% après trois ans et de 80% après cinq ans. Ces statistiques remettent au goût du jour le caractère primordial des politiques publiques des États de l'Afrique en vue d'assurer la pérennité des PME de ce continent.

Selon les auteurs (Fofana, 2016 ; Gondo, 2018) si ces PME ne sont pas viables, cela est dû à des problèmes de gestion, généralement liés à l'absence ou à l'inadaptation des outils de gestion et à la pression fiscale subie dès la création (CEPICI, 2014). A cette pression fiscale s'ajoute la mauvaise gestion comptable et fiscale du gérant, le plus souvent associé unique. Aboubakar & al. (2022) montre que la carence du système d'information comptable est un facteur explicatif des problèmes de croissance des PME. Pour lui, la probabilité de faillite des PME peut être diminuée lorsque les promoteurs-dirigeants externalisent leur comptabilité. Vangah (2018), à partir d'une étude menée sur les PME en Côte d'Ivoire, note comme facteurs défavorables à la croissance de ces entités, l'incompétence du dirigeant dans la gestion comptable et fiscale.

Au regard de ce tableau, dans le cadre du renforcement de la qualité de l'information financière des États membres de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA), cette organisation sous-régionale a rendu obligatoire les visas des états financiers des entreprises. Cette disposition relève de l'article 3 de la directive n°04/2009/CM/UEMOA instituant un Guichet Unique de Dépôt des États Financiers (GUDEF). Elle a fait l'objet d'une transposition dans le droit positif de chaque État. Il en est de même pour la Côte d'Ivoire. A cet effet, l'annexe fiscale à la loi n° 2015-840 du 18 décembre 2015 portant budget de l'État de Côte d'Ivoire pour l'année 2016 subordonne désormais la recevabilité des états financiers à la formalité préalable de visa.

Autrement dit, les états financiers collectés par le GUDEF doivent être préalablement visés par un expert-comptable inscrit au tableau de l'ordre des experts-comptables du pays concerné. Depuis lors la mission de visa des états financiers a été instituée et a pris forme sur le territoire ivoirien. En effet, le système fiscal de la Côte d'Ivoire est un système de type déclaratif ; il laisse, dans un esprit de sincérité, au contribuable, l'initiative de déterminer et de déclarer sous sa propre responsabilité son impôt.

Toutefois, dans la pratique, un tel système est porteur de risques d'irrégularités fiscales (rapport DGI, 2019). Ces irrégularités, surtout constatées au niveau des TPE et PME, sont dues au manque d'assistance et/ou de conseil aux comptables ou aux personnes en charge d'établir les états financiers annuels de synthèse.

Dans le souci de juguler un tant soit peu ces irrégularités, l'Etat ivoirien a pris soin d'associer son action à celle des Experts-Comptables. En effet, ces professionnels du chiffre inscrits au tableau de l'Ordre des Experts Comptables de Côte d'Ivoire (OEC-CI) doivent procéder à la certification des comptes de l'ensemble des sociétés du tissu économique de ce pays. Depuis toujours, ces derniers mènent des missions ponctuelles de commissariat aux comptes (CAC) dans les sociétés qui ont obligation de nommer un commissaire aux comptes. Cependant, les autres types de sociétés, plus petites par leur taille et leur chiffre d'affaires étaient laissées pour compte jusqu'à l'exercice 2016. L'arrêté n° 210/ MBPE/ DGI du 14 avril 2017 relatif au visa des états financiers et à l'attestation d'exécution de la mission de commissariat aux comptes est intervenu comme une réponse au besoin de ces TPE et PME. Cet arrêté rend obligatoire l'attestation d'exécution de la mission de visa ou de celle de commissariat aux comptes après le dépôt des états financiers des entreprises.

Afin d'aider les PME à éviter les faillites, les redressements fiscaux et atteindre la performance financière, il serait judicieux de mener une recherche sur la contribution des pratiques de visas, spécifiquement l'apport des pratiques de visas dans le processus de l'externalisation de la fonction comptable des PME. Dans ce but, trois variables clés sont mises en relation, à savoir : les facteurs d'externalisation, la pratique de visas et la performance financière des PME.

La principale question qui guide cette recherche est la suivante:

Quel modèle théorique faut-il élaborer en vue d'analyser le rôle des pratiques des visas dans la relation facteurs explicatifs de l'externalisation de la fonction comptable et performance financière des PME en Côte d'Ivoire ?

Cette question principale peut se décliner en plusieurs questions subsidiaires:

QS1 : Quelle est l'influence des facteurs explicatifs de l'externalisation de la comptable sur la performance financière des PME en Côte d'Ivoire?

QS2 : Quel rôle la pratique des visas joue-t-elle dans la relation entre les facteurs de l'externalisation comptable et la performance financière des PME en Côte d'Ivoire?

La présente problématique a pour objectif principal, pour ce qui est de la question de recherche, ***de proposer un modèle théorique de l'influence du rôle des pratiques des visas***

dans la relation facteurs explicatifs de l'externalisation de la fonction comptable et performance financière des PME en Côte d'Ivoire.

L'atteinte de cet objectif conduit à poursuivre les deux (2) objectifs spécifiques suivants:

OS1 : Établir l'influence des facteurs explicatifs de l'externalisation de la fonction comptable sur la performance financière des PME en Côte d'Ivoire

OS2 : Déterminer le rôle médiateur de la pratique des visas dans la relation entre les facteurs de l'externalisation comptable et la performance financière des PME en Côte d'Ivoire.

1. Revue de littérature et cadre théorique de la recherche

1.1. Définitions et clarification des concepts

1.1.1 L'externalisation de la fonction comptable

L'externalisation est définie par Quemener & al. (2012) comme : « un processus par lequel une entreprise confie à un prestataire extérieur la responsabilité de la gestion d'un domaine (ou d'une fonction) qu'elle-même assumait auparavant directement en interne au moyen d'une combinaison de ressources... ».

Selon l'AFNOR (1995) « l'externalisation est un service défini comme le résultat de l'intégration de services élémentaires, visant à confier à un prestataire spécialisé tout ou partie d'une fonction "client" dans le cadre d'un contrat pluriannuel à base forfaitaire, avec un niveau de service et une durée définie ».

De ce qui précède, nous retenons que l'externalisation est une opération qui consiste pour une entreprise dite cliente, à confier à un prestataire la gestion d'une ou plusieurs de ses activités qu'elle réalisait elle-même en interne.

1.1.2 La performance financière

La performance financière est étroitement liée à la performance économique. Les indicateurs Return On Investment (ROI) et Return On Equity (ROE), proposés par Alfred Sloan, sont utilisés communément pour mesurer la performance financière. L'indicateur spécifique EVA y a été rajouté à ce jour. Le ROI est un ratio qui mesure la rentabilité économique du capital utilisé par l'entreprise. C'est le rapport entre le résultat d'exploitation et les capitaux investis. Le ROE est un ratio qui mesure la rentabilité financière des capitaux apportés par les propriétaires de l'entreprise. C'est le rapport entre le résultat net et les capitaux propres. L'EVA (Economic Value Added) permet de mesurer la création de valeur pour l'actionnaire. C'est la différence entre le résultat opérationnel et les capitaux investis. Ainsi pour Salem et Charles (2015), la performance est le degré d'accomplissement des objectifs, des plans ou des programmes que s'est donné une organisation.

Selon Mallot et Jean-Charles (2016), la performance financière allie à la fois l'efficacité et de l'efficience. L'efficacité est le fait d'obtenir les résultats conformément aux objectifs définis. L'efficience ramène à la gestion optimale des moyens et des capacités en lien avec les résultats. Il en résulte que la performance financière est un indicateur de mesure de la réussite d'une organisation sur le plan de ses rendements financiers. Les résultats et la richesse produite permettent de mesurer la performance financière de l'entreprise. Les indicateurs de performance, nombreux, prennent en compte *la rentabilité, la profitabilité et l'autofinancement*. Les principaux indicateurs de la performance financière dans les PME sont le volume total des ventes (Chiffre d'affaires), le bénéfice annuel, la part de marché et la satisfaction financière du dirigeant (Touré & Séoulou, 2023).

1.1.3 Notion de petite et moyenne entreprise (PME)

La PME est une notion difficile à cerner puisqu'elle n'a pas de définition universelle (Benjamin et al., 2012). En Côte d'Ivoire, l'article 2 du décret n° 2012-05 du 11 janvier 2012 dispose : « la PME est une entreprise qui emploie en permanence moins de 200 salariés et dont le chiffre d'affaires hors taxe (CAHT) est inférieur ou égal à 1 milliard de francs CFA. » (Touré & Séoulou, 2023)

Ce texte répartit les PME en trois (3) catégories qui sont :

- Les micro-entreprises. Elles emploient en permanence moins de 10 salariés ou réalisent un chiffre d'affaires annuel hors taxes inférieur ou égale à 30 millions de francs CFA ;
- Les petites entreprises. Elles emploient en permanence moins de 50 salariés ou réalisent un chiffre d'affaires annuel hors taxes inférieur ou égal à 150 millions de francs CFA ;
- Les moyennes entreprises. Elles emploient en permanence moins de 200 salariés en permanence ou réalisent un chiffre d'affaires annuel hors taxes inférieur ou égal à 1 milliard de francs CFA.

Au total, la PME, dans le contexte ivoirien, est toute entreprise exerçant son activité en Côte d'Ivoire, indépendamment de la nationalité des propriétaires ou des dirigeants principaux, employant entre 5 et 200 personnes ou réalisant un chiffre d'affaires annuel hors taxes compris entre 0 et 1 milliard de francs CFA.

1.1.4 Notion de visas des états financiers

Le visa des états financiers, en ce qui concerne les Etats partie au traité relatif à OHADA, relève des dispositions de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique (AUSCGIE), en ces articles 289-1 ; 702 et suivants ; 853-13 ; 880. Ces dispositions édictées dans le cadre du renforcement de la qualité de

l'information financière des Etats membres de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA), rendent obligatoires la formalité de visa des états financiers. A cet effet, l'annexe fiscale à la loi n° 2015-840 du 18 décembre 2015 portant budget de l'Etat de Côte d'Ivoire pour l'année 2016 a subordonné la recevabilité des états financiers à la formalité préalable de visa.

La mission de visa a pour objet de vérifier la vraisemblance et la cohérence d'ensemble des états financiers de synthèse, ainsi que l'unicité, l'homogénéité et la comparabilité desdits états (Art 2 de l'arrêté n° 210/ MBPE/ DGI du 14 avril 2017).

La vraisemblance est le caractère raisonnable d'une information comptable ou non comptable contenue dans les comptes. Le caractère raisonnable s'apprécie d'une part, au regard des données permanentes communes relatives aux usages du secteur d'activité de l'entité concernée, et d'autre part, au regard des informations spécifiques recueillies par l'expert-comptable sur ladite entité.

La cohérence d'ensemble désigne l'absence d'anomalie apparente ou identifiable.

L'unicité désigne l'absence de multiplicité des états financiers annuels établis par l'entité.

L'homogénéité résulte de la mise en œuvre des méthodes comptables prévues par le référentiel comptable applicable à l'entité et identiques pour toutes les entités de même nature.

La comparabilité renvoie à la permanence des méthodes appliquées et des terminologies utilisées d'un exercice à un autre, sauf justification indiquée dans l'état annexé.

En d'autres termes, la procédure de visa vise à faire en sorte que la comptabilité des assujettis réunisse les caractères précités, à savoir la vraisemblance, la cohérence d'ensemble, l'unicité, l'homogénéité et la comparabilité.

1.2 Théories explicatives de l'externalisation de la fonction et des visas des états financiers

Ce cadre théorique est meublé par les théories ci-dessous :

1.2.1 La théorie positive de la comptabilité

Watts et Zimmerman (1978) sont les concepteurs de la théorie positive de la comptabilité (TPC). Il s'agit d'une théorie majeure en matière de recherche comptable. Elle a un rôle explicatif et prédictif sur le comportement des producteurs et des utilisateurs de l'information comptable, dans le but ultime d'éclairer la genèse des états financiers. Les études de Christenson (1983), Williams (1989), Raffournier (1990), Bescos et Mendoza (2018), Watts

et Zimmerman (1990) ont mis en exergue l'apport de la TPC dans la caractérisation des SIC des entreprises.

1.2.2 La théorie de l'agence et l'asymétrie informationnelle

Jensen et Meckling (1976) proposent une définition de la relation d'agence. Il s'agit d'une relation entre le propriétaire qui représente le principal, qui charge une autre personne qui est l'agent d'utiliser et de contrôler les ressources... Ces auteurs s'accordent à dire aussi que la situation de conflit d'agence, apparaît principalement avec la préparation de la gestion des résultats et la quête du profit. Il ne faut surtout pas occulter le fait qu'il y a une relation d'agence entre le dirigeant propriétaire et ses collaborateurs ou ses employés. Le dirigeant-propriétaire met en œuvre tous les moyens pour contrôler ses collaborateurs en vue d'assurer leurs performances et d'augmenter ses profits.

1.2.3 La théorie de la contingence

La théorie de la contingence est une conception des Woodward (1958), Burns et Stalker (1961), Lawrence et Lorsch (1967). La structuration des organisations, notamment les variables internes et externes ayant un impact majeur sur cette structuration, sont au cœur de cette théorie. La théorie de contingence étudie l'impact directe ou non, d'élément interne ou externe à l'organisation sur un ou plusieurs de ses composantes, ou de ses pratiques.

Le modèle suggéré dans cet article est un modèle intégrateur alliant les théories positive de la comptabilité, de l'asymétrie informationnelle et celle de la contingence.

1.3 Revue empirique et formulation des hypothèses de la recherche

Plusieurs travaux empiriques ont été menés sur l'externalisation afin d'en identifier les facteurs explicatifs. Cette section sera destinée, sur la base de ceux-ci, à étudier les liens entre la performance financière des PME et les facteurs explicatifs de l'externalisation comptable.

1.3.1 Le lien entre les facteurs stratégiques de l'externalisation et la performance financière

L'aspect stratégique joue un rôle déterminant dans la décision d'externalisation de la fonction comptable. Selon Meier et Olivier (2013), l'externalisation s'inscrit « dans une perspective stratégique menée par l'entreprise, qui repose sur une analyse approfondie du cœur de métier de la firme, des objectifs de croissance, des activités créatrices de valeur, des avantages concurrentiels distinctifs et des compétences clés ». Quelin (1997) affirme que : « Les activités ou opérations qui ne sont pas directement dans le cœur d'activité de l'entreprise font souvent l'objet de cessions pour des raisons de recentrage ». Tel est le cas de la fonction comptable qui est une fonction support de l'entreprise. Le recours à l'externalisation répond,

selon Tondeur et al (2011), à une volonté première de se recentrer sur le cœur de métier de l'entreprise. En externalisant les fonctions supports, dont la fonction comptable, les entreprises pourront dégager des ressources financières et managériales qu'elles pourront injecter dans les activités de base (créatrices de valeur). Selon Jmal et halioui (2011), ce processus fait partie du *reengineering* qui est considérée comme une démarche globale de restructuration qui peut s'accompagner de l'externalisation des processus les moins créateurs de valeur. C'est, selon le baromètre Outsourcing France, 2001, d'Andersen et Taylor (cité dans 25% des cas), la dernière raison qui motive l'externalisation. Selon le baromètre Outsourcing Europe 2008 de Ernst et Young, l'organisation stratégique est considérée comme la troisième raison (cité dans 28% des cas) sur quatre.

Les éléments qui précèdent nous conduisent à formuler l'hypothèse suivante :

Hypothèse 1 : *les facteurs stratégiques de l'externalisation de la fonction comptable influencent positivement et significativement la performance financière des PME en Côte d'Ivoire.*

1.3.2 La relation entre les facteurs organisationnels de l'externalisation et la performance financière

Gosse (2020) affirme que : « Les stratégies d'externalisation créent une nouvelle forme d'organisation, car les attributs de la relation avec les prestataires modifient l'organisation interne de l'entreprise cliente ». Opter pour l'externalisation revient à faire le choix d'une structure organisationnelle (Quelin, 2003). Selon Jmal et halioui (2011), les avantages organisationnels de l'externalisation de la fonction comptable viennent, dans une première étape, remédier aux défaillances de la hiérarchie et de la bureaucratie. En effet, l'allégement de la structure grâce au transfert des actifs physiques et humains permet aux directeurs de se libérer d'une partie de la gestion quotidienne de l'entreprise et de se consacrer aux problèmes stratégiques. La flexibilité organisationnelle permet également à l'entreprise de gagner en adaptabilité en fonction de la fluctuation de son niveau d'activité et de l'évolution de son environnement technologique.

L'externalisation peut répondre à certaines difficultés rencontrées par les dirigeants. Il peut s'agir d'un manque de compétence ou de motivation du personnel du service comptable, le départ d'un responsable, et de sur ou sous-activité. De plus, étant donné l'évolution de la technologie et du système d'information comptable, l'externalisation de la fonction comptable, du fait qu'elle soit confiée à des experts, permet d'obtenir des solutions à jour et optimales.

La recherche de souplesse et de simplicité est la deuxième raison au même titre que le facteur qualité et compétence explicative de l'externalisation selon le baromètre Outsourcing France 2001 d'Andersen et Taylor. Ce facteur est identifié comme le dernier selon le baromètre Outsourcing Europe 2008 de Ernst et Young. Il contribue à la pérennité et à la rentabilité des entreprises. Au regard des commentaires ci-dessous nous formulons l'hypothèse suivante : **Hypothèse 2** : *les facteurs organisationnels de l'externalisation de la fonction comptable influencent positivement et significativement la performance financière des PME en Côte d'Ivoire.*

1.3.3 Le lien entre les facteurs opérationnels de l'externalisation et la performance financière

L'externalisation est déterminante dans l'amélioration de l'activité comptable. En effet, Tort (2012), soutient que « La complexité comptable trouve son origine en particulier dans une réglementation dense et évolutive ». Selon cet auteur, les caractéristiques propres à la complexité des systèmes, soit évolutivité/instabilité, technicité accrue (ingénierie), interaction avec d'autres disciplines (Ex : droit, finances et économie) se retrouvent dans les domaines comptables. De plus, la tenue de la comptabilité étant aujourd'hui informatisée, sous contrainte de ressources limitées, la plupart des organisations n'ont pas toujours de budget disponible suffisant pour accéder aux toutes dernières technologies (Yun-Hsiang, 2008).

Selon Chanson (2012), il est fréquent que des artisans fassent appel à un expert-comptable pour la tenue de compte.

Selon l'article 13 de l'Acte Uniforme portant sur le Droit Commercial Général : « Tout commerçant, personne physique ou morale, doit tenir tous les livres de commerce conformément aux dispositions de l'Acte Uniforme relatif à l'organisation et à l'harmonisation des comptabilités des entreprises ».

En Côte d'Ivoire, les PME se tournent vers des Centres de Gestion Agréés (CGA)² ou des cabinets d'expertise comptables pour la tenue de leurs comptabilités.

Jmal et halioui (2011) affirment que : « Les professionnels disposent de deux atouts par rapport à leur client. D'abord, il leur est plus facile de suivre le développement de la discipline (les nouvelles réglementations et normes) et l'évolution des technologies qui y sont rattachées. Ensuite, il leur est plus facile d'attirer les meilleures compétences par le

² les CGA sont régis par le décret n°2002-146 du 11 mars 2002 instituant les Centres de Gestion Agréés et abrogeant le décret n°99-51 du 20 janvier 1999, et l'arrêté n°535/MEMEF/DGI du 30 décembre 2002 portant cahier des charges des Centres de Gestion Agréés.

recrutement et la formation de personnel qualifié et spécialisé ». Cette thèse est soutenue par Tondeur et villarmois (2004). Pour ces auteurs, l'externalisation de la fonction comptable consiste à « 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 ».

De même, pour Kadouamaï et degos (2017) : « Externaliser la comptabilité pour sa fiabilité permet à l'entreprise de la mettre à jour et de s'assurer qu'elle est parfaitement tenue, c'est-à-dire qu'elle est conforme au droit comptable et qu'elle respecte l'ensemble des obligations prescrites ». Aussi, en tenant compte des règles obligatoires imposées par l'OHADA aux états signataires, Gandja (2011) fait ressortir dans son étude que la décision d'externaliser les travaux comptables est fonction des exigences imposées par le nouveau système.

Le baromètre Outsourcing France 2001 de Andersen et Taylor Nelson Sofres identifie le facteur qualité et compétence comme la seconde raison explicative du recours à l'externalisation (cité dans 46% des cas). Il en est de même pour le baromètre Outsourcing Europe 2008 de Ernst et Young, dans lequel la meilleure qualité est citée en deuxième position dans 33% des cas. La proposition est la suivante :

***Hypothèse 3 :** les facteurs opérationnels de l'externalisation de la fonction comptable influencent positivement et significativement la performance financière des PME en C.I.*

1.3.4 Le lien entre les facteurs financiers de l'externalisation et la performance financière

Suivant la littérature, les facteurs financiers semblent être les principales motivations de l'externalisation en ce sens où elle permet à l'entreprise de bénéficier d'une flexibilité des coûts, de les réduire et de les maîtriser.

Cette assertion est soutenue par Guiennet et sauvage (2009) qui affirment que : « la motivation principale des entreprises à externaliser reste la réduction des coûts ». Ils soutiennent que l'externalisation partielle permet de diminuer considérablement les coûts administratifs, de diminuer les frais fixes en variabilisant les coûts et l'externalisation totale permet de réduire les coûts de personnel et d'obtenir l'engagement du prestataire sur des niveaux d'économies annuelles.

Pour Hayes et al (2000) : « l'externalisation permet de bénéficier des économies d'échelles. En effet, la spécialisation et l'expertise du prestataire ainsi que la mutualisation des actifs physiques et humains, permettent de réaliser des économies internes importantes d'où la réduction des coûts ». De même, selon Barthélemy et Donada (2007), l'externalisation permet

de gagner en flexibilité en transformant des charges fixes en charges variables puisque l'entreprise qui externalise certaines fonctions verse une rémunération au lieu d'investir dans du personnel et des équipements ».

Ces arguments au profit des facteurs financiers ont été confirmés par des enquêtes empiriques qui ont révélé leur importance en matière de décision d'externalisation. Selon le baromètre Outsourcing France 2001 de Andersen et Taylor Nelson Sofres, le facteur coût et efficacité (cité dans 58% des cas) est la principale raison pour les entreprises d'opter pour l'externalisation. Cette position a été confirmée dans le baromètre Outsourcing Europe 2008 de Ernst et Young dans lequel la réduction de coûts est citée dans 49% des cas.

***Hypothèse 4** : les facteurs financiers de l'externalisation de la fonction comptable influencent positivement et significativement la performance financière des PME en C.I.*

1.3.5 La relation entre les facteurs fiscaux de l'externalisation et la performance financière

La littérature montre que les facteurs fiscaux sont les principales motivations de l'externalisation en ce sens où elle permet à l'entreprise de bénéficier d'une flexibilité des charges fiscales. En effet, les entreprises notamment les PME bénéficient des exonérations fiscales lorsqu'elles suivies par des centres de gestion agréés (CGA) ou par des cabinets d'expertises comptables Djeudja et Djoum (2019).

Cette assertion est soutenue également par Guiennet et sauvage (2009) qui affirment que : « la motivation principale des entreprises à externaliser reste la réduction des coûts ». Ils soutiennent que l'externalisation partielle permet de diminuer considérablement les coûts administratifs, de diminuer les frais fixes en variabilisant les coûts et l'externalisation totale permet de réduire les coûts fiscaux et d'obtenir beaucoup des avantages fiscaux. Eu égard à tout ce qui précède nous émettons la proposition suivante :

***Hypothèse 5** : les avantages fiscaux liés l'externalisation de la fonction comptable influencent positivement et significativement la performance financière des PME en C.I.*

1.3.6 Le rôle des pratiques de visas dans la relation entre les facteurs de l'externalisation de la fonction comptable et la performance financière des PME en C.I.

La littérature sur les visas des états financiers conformément aux disposition juridiques et fiscaux l'AUSCGIE, en ces articles 289-1 ; 702 et suivants ; 853-13 ; 880 montrent l'apport considérable des pratiques de visas sur la recevabilité et sur la qualité des états financiers. Par ailleurs, les résultats de la phase qualitative exploratoire ont montré que les pratiques de visas ont un effet bénéfique pour les Etats et pour les entreprises. Dans le contexte ivoirien le

nombre des PME a considérablement augmenté. Sur la base de ces informations nous émettons la proposition suivante :

***Hypothèse 6 :** les pratiques des visas jouent un rôle médiateur dans la relation entre les facteurs de l'externalisation de la fonction comptable et la performance financière des PME en C.I.*

2. Approche méthodologique adoptée

2.1 Positionnement épistémologique

Paraissant comme le positionnement épistémologique le plus classique et le plus répandu dans la recherche en comptabilité, nous avons dans le cadre de notre recherche adopté l'approche constructivisme avec une logique d'abduction, car elle est la mieux à même de répondre aux objectifs de notre recherche. La démarche à laquelle nous avons eu recours et qui est le plus souvent attachée à ce paradigme, est dite hypothético-déductive.

2.2 Déroulement de l'enquête qualitative

Le déroulement de l'enquête qualitative a consisté dans un tout premier temps à l'élaboration du guide d'entretien. Pour ce faire, nous avons procédé dans un premier temps, à sa formulation, dans un deuxième temps à l'étude de sa fiabilité, et dans un troisième temps, nous sommes passés à l'administration du guide d'entretien.

2.3 Formulation du guide d'entretien

L'objectif de ce guide d'entretien a été de laisser le libre champ à l'enquêté de s'exprimer sur la question posée et de tirer, à la suite de ses allégations, les dimensions et/ou les éléments qui nous ont semblé pertinents pour la suite de notre travail de recherche. Le guide d'entretien est composé de questions formulées en fonction de thématiques déduites de notre objectif de recherche. Les thèmes abordés dans ce guide d'entretien sont les suivants :

- Les facteurs explicatifs de l'externalisation de la fonction comptable PME ;
- Les liens entre l'externalisation de la fonction comptable et la performance financière des PME ;
- Le rôle des pratiques de visas dans la relation facteurs explicatifs de l'externalisation de la fonction comptable et la performance financière.

2.4 Conduite des entretiens

Une interview en face-à-face a été retenue pour la conduite des entretiens après un pré-test du guide. Elle a été réalisée auprès de trois (3) Experts-Comptables composés d'une (1) femme et deux (2) hommes dont la tranche d'âge varie entre 43 et 68 ans. Le choix des répondants s'est fait d'une part, sur la base du fait qu'ils sont des Experts-Comptables ayant au moins 10

années d'expérience et qu'ils sont propriétaires de cabinets comptables et fiscaux. Pour les cinq (5) dirigeants de PME, ils sont propriétaires dirigeants ayant externalisé leur comptabilité. Aussi, la taille de l'échantillon se justifie par le principe de saturation théorique ou sémantique, Dano et al (2004). Les entretiens se sont déroulés dans divers endroits de la ville d'Abidjan, généralement à l'issue d'un rendez-vous pris avec les répondants dans un lieu choisi d'un commun accord. Le choix de la ville d'Abidjan est un choix fait pour la simple raison qu'elle est la capitale économique du pays et qu'elle regorge de plus de 87 % des PME en Côte d'Ivoire.

Lors des entretiens, chaque répondant a d'abord été mis en confiance avant de commencer. En effet, nous leur avons montré l'intérêt scientifique de l'étude, garanti leur anonymat et rassuré sur la confidentialité des enregistrements audio recueillis à l'aide d'un téléphone portable servant de magnétophone. Ensuite, s'est déroulée la conduite proprement dite de l'entretien en face-à-face avec le répondant.

Les entretiens se sont tenus sur cinq (5) jours avec une durée moyenne de 40 minutes par entretien. Elles se sont déroulées à divers endroits de la ville d'Abidjan selon les lieux de rendez-vous donnés par les Experts. Le tableau suivant donne les caractéristiques des personnes interviewées.

Le tableau suivant récapitule les caractéristiques des personnes enquêtées.

Tableau 1 : Caractéristiques des experts

Experts	Expérience	Structure/	Durée de l'entretien
EXP 1	26 ans	Cabinet Comptable et fiscale	36min
EXP 2	14 ans	Cabinet d'audit et contrôle de gestion	42min
EXP3	11 ans	Cabinet Comptable et fiscale	43min
DIR1	7 ans	Dirigeant-propriétaire de PME	37 min
DIR2	11 ans	Dirigeant-propriétaire de PME	41min
DIR3	9 ans	Dirigeant-propriétaire de PME	40min
DIR4	10 ans	Dirigeant-propriétaire de PME	38 min
DIR 5	11 ans	Dirigeant-propriétaire de PME	39min

Source : Les auteurs, à partir de l'enquête réalisée en 2023

Après avoir développé le déroulement des entretiens, nous passons à la description de la méthode d'analyse qualitative choisie.

2.5 Méthode d'analyse qualitative de l'étude

Une analyse de contenu a été retenue dans le cadre de l'analyse des données qualitatives en vue d'assurer la validité interne de notre recherche. Toutefois, nous avons opté pour une analyse de contenu thématique en ce qui concerne les données recueillies. Elle diffère de l'analyse de contenu lexicale dans le sens où elle n'oblige pas le chercheur à traiter de manière systématique la totalité du corpus (Gavard-Perret et al., 2012).

3. Résultats de la phase qualitative exploratoire

3.1 Résultat du recueil des verbatims

Les résultats de la phase qualitative exploratoire mené à l'aide du guide d'entretien sont récapitulés dans le tableau 2 ci-dessous;

Tableau 2 : Recueil des données des entretiens individuels

Verbatim	Rubrique	Code
<p>« ...Pour moi, les PME doivent tenir une comptabilité générale bien structurée et tenue par des personnes compétentes, sinon elles vont faire de mauvaises prévisions. Pour ce faire, l'externalisation facilite l'allègement de la structure et offre un avantage de flexibilité, améliore le système d'information interne et organisationnelle ... »</p> <p>« ...Il faut de bons comptables (...), quand je dis de bons comptables c est surtout ceux qui sont dans les cabinets. Ils mettent en place une bonne répartition des taches ...» ;</p>	FACTEURS ORGANISATIONNELS (ORG)	F.ORG 95%
<p>« ...la fiscalité est un point très important en matière de gestion, en cas de mauvaise déclaration fiscale les PME peuvent être lourdement sanctionnées par l'administration fiscale... » ;</p> <p>« ...Les PME bénéficient d'une réduction de moitié de leurs charges fiscales lorsqu'elles nous font appel ... » ;</p> <p>« ...De plus au vu des retours, les dirigeants sont encore plus rassurés de faire tenir leur fiscalité par un cabinet contrairement à certains comptables qui ne sont pas toujours à jour quant aux différentes reformes.. »</p>	FACTEURS FISCAUX (FFISC)	F. FISC 100%
<p>« ... l'avantage qu'ont les entreprises en nous confiant leur comptabilité, est que celle-ci est tenue par une équipe de spécialistes dans le domaine... Cela leur assure une bonne tenue de leur comptabilité. Par ailleurs les dirigeants peuvent mieux gerer les activités courants et d atteindre leurs objectifs.... »</p> <p>« ... il faut aussi noter que cette pratique est moins couteuse pour les PME et facilite une bonne allocation des ressources financières, humaines , matérielles ... »</p>	FACTEURS STRATEGIQUES (F.STR)	F.STR 70%

<p>« ...De mon point de vue, la principale raison de l'externalisation de la fonction comptable est la recherche d'un travail de qualité ... » ;</p> <p>«... La comptabilité est un élément à prendre au sérieux car la présentation d'états financiers erronés peuvent conduire à deux mauvaises décisions voir même mettre en péril la continuité de l'activité donc l'externalisation fait partie intégrante de la stratégies globale de toute entreprise. ... »</p>		
<p>«. ... Certains dirigeants préfèrent externaliser leur comptabilité pour éviter des détournements, pour améliorer leur gestion et pour bénéficier des prêts et avantages financières... »</p> <p>«. ... les dirigeants des PME préfèrent confier leur comptabilité aux cabinets d'expertises comptables et pour des raisons purement financières et surtout afin de rentabiliser ... » ;</p> <p>«. Personnellement, moi, je pense que les entreprises externalisent leurs comptabilités pour des raisons purement financier. Une telle décision favorise la maitrise des cours et permet d'éviter les détournement et les scandales finaniers ... » ;</p>	<p>FACTEURS FINANCIERS</p>	<p>F.FIN 95%</p>
<p>«. Personnellement, moi, je pense que les entreprises externalisent leurs comptabilités pour des raisons d'ordre pratique et surtout opérationnel . ce qui facilite le respect des délais de livraison et évite des gaspillages... » ;</p> <p>« (...) Une externalisation comptable s'explique simplement par un souci de réduction des couts afin de maximiser les profits. Par ailleurs cela facilite l'organisation de la gestion comptable et financière des fonds. C'est aussi une bonne stratégie pour les dirigeants de PME pour appliquer et respecter les règles comptables, fiscales et sociales ... ».</p>	<p>FACTEURS OPERATIONNELS (OPE)</p>	<p>F.OPR 90%</p>
<p>«. Personnellement, moi, je pense que l'instauration des visas des états financiers encouragent vivement l'externalisation de la fonction comptable chez les PME. Depuis les PME se sentent dans l'obligation d'externaliser leurs services comptables... On constate une ruée des PME vers les cabinets d'expertise et aussi vers les centres de gestion agréée» ;</p> <p>« (...) au moins les PME vont pouvoir rentabiliser, bénéficier des emprunts bancaires et éviter des redressements fiscaux... » ;</p>	<p>Rôle médiateur</p>	<p>MEDI 95%</p>

Source : Les auteurs, à partir de l'enquête réalisée en 2023

Les verbatims relatifs à la performance financière sont consignés dans le tableau suivant :

Tableau 2 : Recueil des données des entretiens individuels

Verbatim	Rubrique	Code
<p>« .. Personnellement, moi, je mesure ma performance à l'aide de l'évolution de mes ventes... » ;</p> <p>« (...) Une bonne performance financière se mesure par le bénéfice net... ».</p> <p>«. ... je mesure ma performance par ma part de marché et surtout par ma satisfaction... » ;</p> <p>«. ... je mesure ma performance par la rentabilité de mes capitaux propres... » ;</p>	<p>Performance</p> <p>Financière</p>	<p>PERF</p> <p>80%</p>

Source : Les auteurs, à partir de l'enquête réalisée en 2023

3.2 Formulation des hypothèses et présentation du cadre théorique

Sur la base de la revue de la littérature et des résultats de la phase qualitative nous formulons les six (6) hypothèses définitives suivantes :

HS1 : les facteurs stratégiques de l'externalisation de la fonction comptable influencent positivement et significativement la performance financière des PME en C.I.

HS2 : les facteurs organisationnels de l'externalisation de la fonction comptable influencent positivement et significativement la performance financière des PME en C.I.

HS3 : les facteurs opérationnels de l'externalisation de la fonction comptable influencent positivement et significativement la performance financière des PME en C.I.

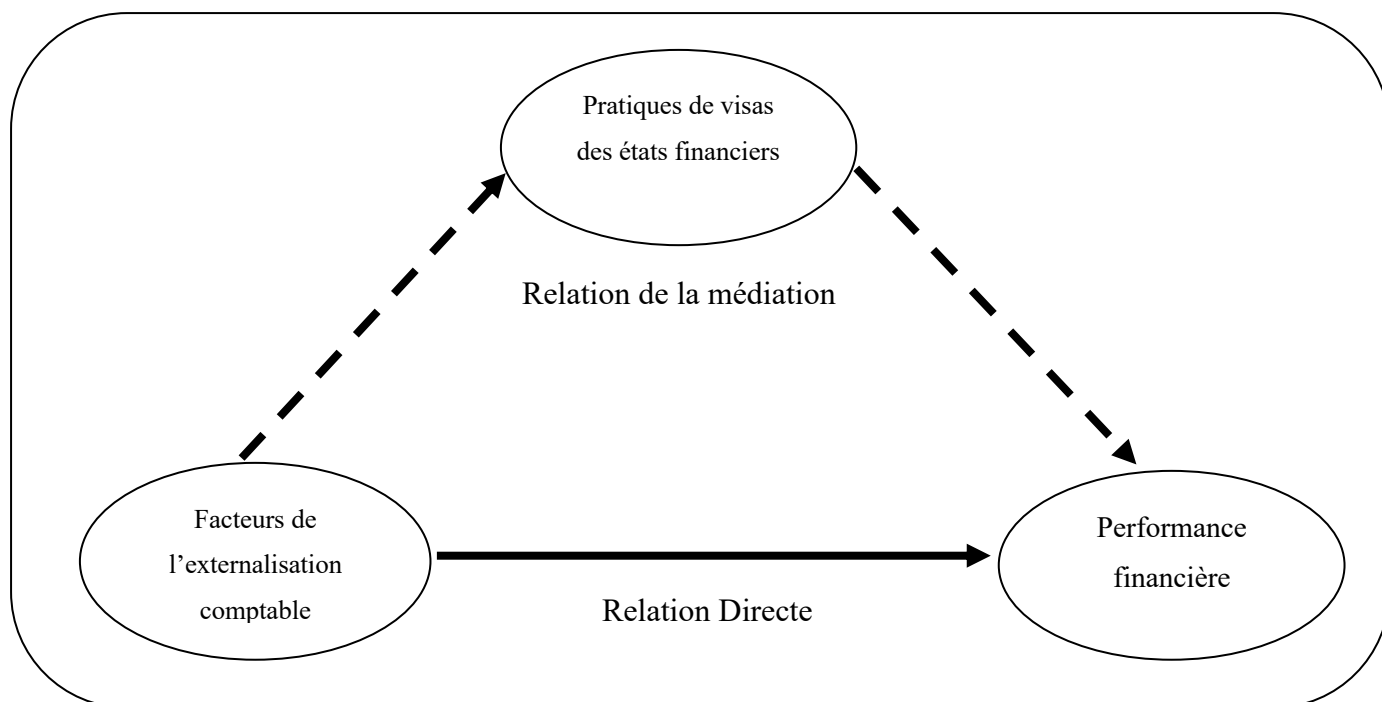
HS4 : les facteurs financiers de l'externalisation de la fonction comptable influencent positivement et significativement la performance financière des PME en C.I.

HS5 : les avantages fiscaux liés l'externalisation de la fonction comptable influencent positivement et significativement la performance financière des PME en C.I.

HS6 : la pratique des visas joue un rôle médiateur dans la relation entre les facteurs de l'externalisation de la fonction comptable et la performance financière des PME en C.I.

De ces hypothèses découle le cadre théorique de cette recherche :

Figure 1. Cadre théorique de cette recherche



Source : Les auteurs, 2024

Conclusion de la recherche

La recherche a porté sur l'élaboration d'un modèle théorique établissant le lien entre l'application des visas, les facteurs explicatifs du recours à des prestataires extérieurs à l'entreprise en matière de tenue de la comptabilité et l'efficacité et l'efficience dans la gestion des ressources financières des PME telles que définies en droit ivoirien³. Les deux raisons qui justifient le choix de ce sujet sont les suivantes. La première est que, le constat est indéniable que les PME jouent un rôle prépondérant dans le dynamisme économique des Etats émergents et plus spécifiquement des Etats membres de l'Organisation de Coopération et de Développement Economique (OCDE, 2009). Il en est de même en Côte d'Ivoire où les PME ont une contribution remarquable dans la création de richesse de la nation. La deuxième concerne l'ambition de développement de la Côte d'Ivoire qui passe nécessairement par la croissance durable de plusieurs secteurs d'activités dont notamment celui des PME. La conduite de cette recherche a reposé sur la question principale formulée tel qu'il suit : « quel modèle *théorique* faut-il élaborer en vue d'analyser le rôle des visas pour ce qui est du rapport entre les éléments de compréhension de l'externalisation de la fonction comptable et les rendements financiers positifs des PME en terre ivoirienne ? ». L'objectif, en menant

 3

pareille étude, était de mettre en place un modèle théorique qui réponde à la question de recherche qui s'y rapporte.

La revue de la littérature élaborée a parmi d'appréhender les concepts clés liés à l'externalisation de la fonction comptable, la performance financière et les pratiques du visa des états financiers en Côte d'Ivoire.

L'atteinte des objectifs de l'article a nécessité d'adopter une approche méthodologique constructiviste et une logique abductive centrée exclusivement sur la phase purement qualitative.

La revue de littérature théorique a servi à explorer les connaissances traitant de la question de l'influence des facteurs qui éclairent le rôle de l'externalisation sur la création de valeur des PME.

Cette revue de littérature a conduit à rendre intelligibles « la théorie de l'agence », « la théorie positive de la comptabilité » et « la théorie de la contingence ». L'étude qualitative a abouti à la formulation de six (6) hypothèses spécifiques au cas ivoirien et à proposition d'un cadre modèle.

Les contributions de ce papier s'analysent sur les plans théorique et méthodologique.

Au niveau théorique, l'originalité de cette recherche tient à ce qu'elle étudie le lien entre les facteurs de l'externalité et la performance financière dans l'environnement ivoirien.

De plus, cet article a mis en exergue le rôle médiateur dans cette relation.

En outre, cette recherche a abouti à l'élaboration d'un modèle théorique tel qu'évoqué supra. Ledit modèle met en lumière les éléments d'externalisation de la fonction comptable les plus adéquats en vue de baisser les charges de l'entreprise, notamment fiscales, et d'en améliorer les rendements financiers. Ces mesures prennent en compte la qualité de l'organisation comptable, des documents comptables et financiers produits et des données utilisées pour la prise de décisions.

Au plan méthodologique, le constat qui ressort de cette recherche est que les études qualitatives sont toutes aussi productives de résultats que toutes les autres (Dia, 2000 ; Assogba, 2007 ; Guemadji-Gbedemah et Dogbe-Semanou, 2012).

Au plan managérial cette recherche met en exergue les avantages de l'externalisation de la fonction pour les PME; les pratiques de visas des états financiers sont un atout stratégique pour les PME, leur permettant de maximiser leurs opportunités tout en minimisant les risques et les coûts.

Les limites peuvent s'appréhender sur le plan méthodologique et théorique ; l'étude qualitative présente des limites quant à l'omission probable de variables.

En guise de perspectives, cette étude pourrait être reprise, en certains de ses aspects. L'échantillon à considérer serait constitué de plusieurs PME locales sans tenir compte des secteurs d'activité. La technique à privilégier serait celle des équations structurelles, qui prend en compte toutes les variables manifestes. Une observation participante peut résoudre le problème de l'omission probable de variable.

BIBLIOGRAPHIE

1. Articles de revues

Barthélemy, J., & Donada, C. (2007). Décision et gestion de l'externalisation : une approche intégrée. *Revue française de gestion*, (8), 101-111.

Ben Youssef, N. & Oubouali, Y. (2020). « Taille, structure, culture de l'organisation et mesure équilibrée de la performance : une revue de littérature », *Revue Internationale des Sciences de Gestion* « Volume 3 : Numéro 4 » pp : 965 – 1001.

Boukar, H. (2018). Les facteurs de contingence de la croissance des micros et petites entreprises camerounaises. *La Revue des Sciences de Gestion*, (3), 75-83.).

Chapellier, P., & Abdallah (2016). Le système d'information comptable des dirigeants de PME syriennes: complexité et contingences. *Management Avenir*, (7), 48-72.

Chapellier, P., & Hammadi, A. (2019). Le Système d'Information Comptable des PME syriennes: Complexité et déterminants. *Congrès International Francophone des PME, CLAREE.[sans numérotation.]*, 1-15..

Djeudja, R., & Djoum, K. S. (2019). Externalisation de la fonction comptable: risque et enjeux du côté prestataire. *Revue internationale des Sciences de Gestion*, (2), 24-53.

Dieng, T. (2018). Le dirigeant de PME face à l'information comptable: une étude empirique au Sénégal. *La Revue Gestion et Organisation*, 10(1), 44-61.

Fofana A. (2016). Gouvernance familiale des PME en Côte d'Ivoire une analyse de l'effet-taille. *REVUE AFRICAINE DE MANAGEMENT*, 4(3).

Gavard-Perret, M. L., Gotteland, D., Haon, C., & Jolibert, A. (2012). Méthodologie de la recherche en sciences de gestion. *Réussir son mémoire ou sa thèse, 2.gestion*, (4), 9-30

Henninger, M. C., & Barraud-Didier, V. (2013). La complexité du lien adhérent-coopérative. La complexité du lien adhérent-coopérative: une relation marchande fondée sur des échanges sociaux. *Économies et sociétés*, (35), 1975-1993.

Houkoku, E. (2016). Faut-il externaliser la fonction comptable des entreprises Béninoises?. *Revue Africaine de Gestion*, 1(1), 1-26.

J. M., Haldma, T., et K., Dimante., (2020). Sustainability reporting in Central and Eastern European companies: Results of an international and empirical study. In *Sustainability Reporting in Central and Eastern European Companies* (pp. 11-49). Springer, Cham.).

Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3(4), 305-360.

Jmal, A., & Halioui, K. (2011, May). La décision d'externalisation de la fonction comptable: Facteurs explicatifs dans le contexte tunisien. In *Comptabilités, économie et société* (pp. cd-rom).

La Villarmois, O., Tondeur, H., et Vãn Huynh, T. N. (2003). L'externalisation de la fonction comptable et financière: définition et facteurs explicatifs. *Cahiers de la Recherche du*

Lavigne .B (2012), « Contribution à l'étude de la genèse des systèmes d'information comptable des PME : Une recherche empirique », Actes du XXIII^{ème} Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Toulouse. 15

Lavigne et ST-Pierre (2016), « Association entre le système d'information Comptable des PME et leur performance financière », 6^{ème} Congrès international francophone sur la PME octobre 2002-HEC-Montréal.

Lawrence, P. R., & Lorsch, J. W. (1967). Differentiation and integration in complex organizations. *Administrative science quarterly*, 1-47.

Ngongang.D (2017), « Analyse des facteurs déterminants du système d'information comptable et des pratiques comptables des PME tchadiennes », La Revue des Sciences de Gestion (n°224-225), p. 49-57.

Quemener, Y., & Fimbel, É. (2012, May). Mise en œuvre, usages et appropriation des outils de gestion: apports de la théorie de la régulation sociale. In *Comptabilités et innovation* (pp. cd-rom).

Raffournier, B. (1990). La théorie positive de la comptabilité: une revue de la littérature. *Economies et sociétés (Paris)*, 16.

Rechidi n. & Benazzou L. (2020) « L'aspect contingent du métier du contrôleur de gestion : rôles prescrits vs rôles réels», *Revue Internationale des Sciences de Gestion* «Volume 3 : Numéro 3» pp : 891 – 912

Thietart, S., & Rautou, P. E. (2020). Extracellular vesicles as biomarkers in liver diseases: A clinician's point of view. *Journal of Hepatology*. une économie en développement. *Recherches en Sciences de Gestion*, (6), 45-65.

Tort, E. (2012). La complexité comptable à l'épreuve des faits. *Gestion* 2000, 29(5), 45-57.

Aboubakar, D. T. O. & Raymond, D. K. K. (2022). L'influence des Caractéristiques du Système d'Information Comptable sur la Performance Financière des PME manufacturière en Côte d'Ivoire. *International Journal of Strategic Management and Economic Studies (IJSMES)*, 1(1), 19-36.

Toure, O. A. & Séoulou, H. B., (2023). Pratiques de gestion budgétaire et performance financière des Petites et Moyennes Entreprises en Côte d'Ivoire. *International Journal of Financial Accountability, Economics, Management and Auditing (IJFAEMA)*, 5(4), 558-580.

Vangah, Y. C. A. (2018). Les motivations de la pratique de la comptabilité d'intention : le cas de la Côte d'Ivoire. *Sciences économiques et de gestion*, 1(2). Vincennes-Saint Denis).

Watts et Zimmerman (1978), « Toward a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards », *Journal of Accounting Research*, pp.112-134.

2. Ouvrages

Esnault, B. & HOARAU C. (1998), Comptabilité financière, 2^{ème} édition, PUF.

Evrard. Y & al., (2013), Market : études et recherches en marketing. Fondements et méthodes, Nathan, 3^{ème} édition.

TORT, E. (2003), Organisation et management des systèmes comptables, Dunod, Paris.

3. Thèses

Boujarfaoui, M. & EL Ghazali, M. (2021). La diversité des systèmes de mesure de la performance des coopératives : un essai de modélisation.

Menchoui, I. (2015). *Identification et impact des pratiques de gestion fiscale sur la performance fiscale des groupes de sociétés: une étude menée dans le contexte tunisien* (Doctoral dissertation, Université de Franche-Comté).

4. Textes de lois et règlements

AUDICIF (2017) Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière adoptée à Brazzaville. p 1246.