

SOMMAIRE

- I. Introduction
- II. Définition
 - 1. Externalisation
 - 2. Concepts voisins
 - A. Externalisation et sous-traitance
 - B. Externalisation et impartition
 - C. Externalisation / concession / franchise
 - D. Externalisation / downsizing / reengineering
- III. Externalisation et fonction comptable
- IV. Les enjeux de l'externalisation de la fonction comptable
 - 1. Avantages
 - A. Stratégique : recentrage sur le cœur du métier
 - B. Financier : économie et maîtrise des coûts
 - C. Opérationnel : garantie de la qualité et de l'image
 - D. Organisationnel : allègement de la structure et gain de flexibilité
 - 2. Risques
 - A. Lié au prestataire : le risque opérationnel
 - B. Lié à la décision : le risque stratégique
 - C. Lié à la mise en œuvre : le risque social
 - D. Lié au suivi : le risque de dépendance et d'irréversibilité
 - 3. Facteurs clés de succès
- V. Rôle et Obligation de l'expert comptable
 - 1. Caractère obligatoire de la lettre de mission
 - 2. Rôle de l'expert comptable et nature de l'obligation qui lui incombe
- VI. Conclusion
- VII. Bibliographie

I. INTRODUCTION

Dans un environnement en continuelle mutation, hostile et mouvementé, les entreprises tendent à être plus flexibles et souples. Cette finalité ne peut s'acquérir que par l'entremise d'une stratégie permettant de réduire les coûts et se concentrer sur le cœur du métier. Dans cette optique, l'externalisation s'impose comme une stratégie innovante qui permet à l'entreprise de s'adapter à son contexte et de contrer la concurrence. Toutefois l'instauration d'un projet d'externalisation peut s'accompagner de plusieurs risques.

L'externalisation de la fonction comptable en particulier, est une démarche fréquemment évoquée par les prestataires de services. C'est sûrement une des plus anciennes fonctions externalisées, tout au moins sur un aspect, celui du recours à l'expert comptable. Aujourd'hui l'approche est différente, et devant la complexité des règles administratives et les perpétuels changements des règles fiscales et sociales, il est nécessaire de se renforcer sur son cœur de métier. Les fluctuations économiques font qu'il est préférable de transformer des charges fixes en variables et l'externalisation est un nouveau mode de management qui s'impose.

L'objectif de ce travail est double : définir cette pratique en identifiant ses avantages et ses risques, et exposer le rôle et l'obligation de l'expert comptable en tant que prestataire de services.

II. DEFINITIONS

1 1. Externalisation

Lacity et Hirscheim (1993) ont ainsi défini l'externalisation : « *L'outsourcing, dans la forme la plus basique peut être entendue comme l'achat d'un bien ou d'un service qui était auparavant réalisé en interne. L'outsourcing se caractérise aujourd'hui par un transfert de personnel et de l'équipement vers le prestataire qui devient également responsable des pertes et profits.* »

D'après ces auteurs, l'externalisation doit répondre aux trois critères suivants :

- La fonction doit obligatoirement avoir fait partie de l'entreprise ;
- L'existence d'un transfert de personnes et d'équipement vers le prestataire ;
- La mise en place d'une relation durable et étroite permettant un bon fonctionnement de l'entreprise.

Quélin et Barthélémy (2002) utilisent le terme « l'externalisation stratégique ». Elle relève d'une décision de la direction générale qui touche au cœur de métier de l'entreprise et à son périmètre d'activité.

1 2. Concepts voisins

Selon l'étude d'Ernst & Young en 2009 sur la pratique et les tendances du marché de l'externalisation en Tunisie, 67% des 130 dirigeants d'entreprises interrogés affirment savoir ce qu'on entend par externalisation. Cependant, le nombre de personnes ne différenciant pas l'externalisation de termes proches reste encore significatif.

Il semble donc nécessaire de préciser les différences entre l'externalisation et les concepts voisins qui lui sont fréquemment assimilés.

E. Externalisation et **sous-traitance**

La sous-traitance est définie comme une opération par laquelle un entrepreneur confie par un sous-traité, et sous sa responsabilité, à une autre personne appelée sous-traitant tout ou une partie de l'exécution du contrat de l'entreprise ou du marché public conclu avec le maître de l'ouvrage.

Fontaine (2002) a défini la sous-traitance comme étant « *une opération qui consiste à confier à un tiers l'exécution de tout ou une partie d'une prestation à laquelle on s'est soi-même engagé envers un cocontractant.* »

Des différences sont à relever entre l'externalisation et la sous-traitance

- Au niveau du contrat : concernant l'externalisation, il s'agit d'un contrat entre le client (l'entreprise externalisée) et le fournisseur (le prestataire). Le résultat final est au bénéfice de l'entreprise demandeuse. Tandis que pour la sous-traitance, il relève l'existence de sous-contrats. Le résultat sera au bénéfice du client final qui n'est pas forcément l'entreprise demandeuse.
- Au niveau de l'objet : dans le cas de l'externalisation, la fonction externalisée doit faire partie des fonctions internes de l'entreprise. Pour la sous-traitance, l'activité en question concerne l'exécution de tout ou une partie du contrat conclu avec un client.
- Au niveau des moyens : c'est le transfert de moyens qui différencie l'externalisation et la sous-traitance. La première donne lieu à un transfert des personnels et / ou des actifs concernés par ces activités. Dans la seconde catégorie, les prestations sont réalisées avec le personnel et le matériel du sous-traitant.
- Au niveau des obligations : la différence existe dans les obligations qui sont fixées aux prestataires. La sous-traitance se définit notamment par des obligations de moyens tandis

que l'externalisation oblige à des résultats. Dans les deux cas, le prestataire apporte des ressources. Dans le cadre de la sous-traitance, le client conserve le management de l'activité sous-traitée. En ce qui concerne l'externalisation, le prestataire assure également le management de l'activité externalisée.

F. Externalisation et **impartition**

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

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

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

Ainsi,

- L'externalisation et l'impartition visent toutes les deux à une meilleure compétitivité. La

première est basée sur une relation de type client-prestataire et la seconde est fondée sur la solidarité inter-entreprises (partenariat, coopération...).

- Il n'y a pas de transfert d'actifs dans l'impartition alors que celui-ci est la spécificité de l'externalisation.
- En raison de cette dernière caractéristique, l'impartition peut toucher les activités stratégiques faisant partie du cœur de métier de l'entreprise. Barreyer et Bouche (1982) mettent l'accent sur le partage de capacité et de spécificité. L'externalisation n'est conseillée que pour les activités périphériques ou supports. Ainsi, l'entreprise peut externaliser une partie ou la totalité d'une de ses fonctions (la comptabilité, la logistique...) mais il est rare qu'elle recoure à l'impartition pour une fonction entière.

G. Externalisation / **concession** / **franchise**

D'après Fontaine (2002), le point commun entre ces trois approches consiste en la mise en place d'une relation durable présentant des caractères intégratifs marqués.

Leur différence porte sur la destination finale de la prestation. Comme pour la sous-traitance, l'entreprise fait accomplir par un concessionnaire ou un franchisé une prestation qui est destinée à l'utilisateur final. La franchise diffère de la concession par l'usage d'une formule de commercialisation (brevet, marque...).

H. Externalisation / **downsizing** / **reengineering**

L'externalisation est proche du downsizing et du reengineering. Elle permet de réduire la taille de l'entreprise et d'améliorer sa performance. La différence est que le downsizing vise à se débarrasser définitivement de la fonction ou de l'activité entière. Et le reengineering élimine seulement les processus de faible valeur ajoutée.

III. EXTERNALISATION ET FONCTION COMPTABLE

La pratique d'externalisation a connu un développement d'une grande ampleur depuis une dizaine d'années. Elle touche à la fois le secteur industriel et celui des services. Les activités les plus externalisées sont la restauration, le nettoyage, le gardiennage.... Par contre, les activités plus stratégiques, telles que l'informatique et la logistique connaissent aussi un mouvement d'externalisation mais plus récent. La fonction comptable n'a pas échappé à ce phénomène. Selon l'estimation d'Ernst & Young (2009), la comptabilité reste encore une fonction peu externalisée en Tunisie (18% en 2009 contre 24% en 2007).

La comptabilité est définie comme un système d'organisation financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture. Elle représente une fonction indispensable, un vecteur de transmission de l'information contenue dans les états financiers de l'entreprise. Pour les demandeurs externes comme les actionnaires, les banques, le Tribunal de commerce..., la finalité de l'information financière s'inscrit dans un cadre très réglementé et accessible à un large public. Pour les acteurs internes, il s'agit de permettre et de favoriser la mesure de la performance interne, le contrôle de gestion et la politique générale de l'entreprise. Les informations internes reflètent la gestion de l'entreprise et traduisent de la manière la plus représentative possible sa réalité économique. Elles constituent des fondements des outils de pilotage pour les dirigeants.

L'externalisation appliquée à la fonction administrative et comptable constitue une innovation organisationnelle rendue possible avec le développement de l'informatique et des systèmes de gestion intégrés qui assurent une transmission de l'information en temps réel. Nous constatons actuellement le développement de cette forme d'organisation qui semble répondre à un souci

d'efficience des services administratifs et comptables.

L'externalisation est une évolution organisationnelle qui n'est pas une nouveauté mais qui apparaît comme tel dès lors que l'on envisage de l'appliquer à la fonction comptable et financière. Ce mouvement s'inscrit dans le contexte plus général de l'émergence des NFO (nouvelles formes d'organisation) qui se traduit, entre autres, par le développement des organisations en réseau. La relation d'externalisation est plus intense qu'une relation de sous-traitance, celle-ci se distinguant par des transferts de personnel et, parfois, de moyens techniques et le caractère dédié du personnel opérationnel du prestataire. L'externalisation consiste à recentrer l'exercice de la fonction comptable et financière en la confiant à un prestataire externe. Cette pratique représente un enjeu pour les entreprises à la recherche de meilleures configurations organisationnelles. Pour les professionnels libéraux de la comptabilité, l'externalisation constitue un nouveau marché.

Le domaine d'intervention de l'expert comptable dans une entreprise est très large et peut toucher plusieurs activités et processus pouvant être externalisés, dans ce contexte, il est nécessaire de définir les principales typologies des fonctions externalisables :

➤ Comptabilité générale :

- Enregistrement, centralisation et contrôle des opérations comptables.
- Gestion des clients
- Gestion des fournisseurs
- Elaboration de situations intermédiaires et de comptes annuels.
- Consolidation des comptes
- Reporting à la maison mère.

➤ Gestion et comptabilité analytique :

- Gestion comptable des stocks.
- Calcul des coûts de revient.
- Etablissement des budgets.
- Etablissement des tableaux de bord.
- Gestion financière.
- Préparation des opérations de trésorerie.
- Prévisions de trésorerie et plan de financement.
- Crédit management.

➤ Gestion administrative du personnel.

- Administration du personnel : bulletins de paie et déclarations sociales.
- Gestion du personnel : gestion des mouvements et des carrières.
- Gestion des conditions de travail.
- Gestion des actions de formation

➤ Juridique et fiscal.

- Secrétariat juridique.
- Tenue des registres légaux.
- Déclarations fiscales.

IV. LES ENJEUX DE L'EXTERNALISATION DE LA FONCTION COMPTABLE

L'externalisation est un mouvement stratégique. Elle comporte des avantages et des dangers pour l'entreprise externalisée. Après avoir expliqué les facteurs déterminants de la décision de l'externalisation de la fonction comptable, nous présentons les principaux risques pour l'entreprise qui externalise cette fonction, ainsi que les facteurs clés de succès pour minimiser ces risques et mener à bien la démarche de l'externalisation.

1. AVANTAGES

La stratégie militaire est connue dans le monde de gestion avec trois principes de guerre :

- La concentration des forces
- L'économie des moyens
- La mobilité

L'externalisation apparaît comme une des pratiques qui répond aux trois objectifs : recentrage sur le cœur de métier, économie des coûts et flexibilité.

A. Stratégique : recentrage sur le cœur du métier

La stratégie actuelle des grandes entreprises vise à se recentrer sur les compétences clés et à externaliser les activités considérées comme périphériques. La première raison repose sur la complexité de l'organisation liée à sa taille. Elle perd sa flexibilité et augmente ses coûts bureaucratiques. La seconde relève de l'analyse stratégique liée à la limite de ses ressources. Pour renforcer son avantage concurrentiel, l'entreprise doit les affecter en priorité aux activités contribuant plus à la création des valeurs. Porter (1986) a proposé la chaîne de valeur comme suit:

Infrastructure de la firme (dont la comptabilité fait partie)				
Gestion des ressources humaines				
Développement technologique				
Approvisionnement				
Logistique amont	Production	Logistique aval	Commercialisation et vente	Service

Activités principales

Chaîne de valeur, Porter (1986)

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

B. Financier : économie et maîtrise des coûts

Les gains financiers sont considérés comme le principal avantage de l'entreprise externalisée. Premièrement, elle bénéficie de l'économie d'échelle grâce à la spécialisation de l'expert. Deuxièmement, elle reçoit des liquidités grâce à la vente des actifs. Cette solution est particulièrement appréciée par les entreprises ayant connu des difficultés de trésorerie. Troisièmement, l'externalisation permet à l'entreprise d'éviter des investissements imprévisibles et non-nécessaires liés à l'évolution de la fonction comptable.

Au-delà des gains monétaires, l'externalisation rend la fonction financière plus dynamique et plus flexible. La variabilisation des charges fixes permet aux directeurs financiers de connaître les coûts réels de leur fonction comptable et de chaque prestation. Cela les conduit à une maîtrise des coûts par une connaissance préalable et une rationalisation des dépenses.

C. Opérationnel : garantie de la qualité et de l'image

D'abord, les entreprises cherchent dans l'externalisation de la fonction comptable une sécurité de la qualité en raison du caractère normalisé de cette activité. De plus, cela lui permet de bénéficier de multiples compétences car les cabinets d'expertise comptable regroupent des spécialistes pluridisciplinaires : droit social, fiscalité, consolidation...

De plus, la comptabilité évolue régulièrement en fonction du changement réglementaire (lois de finance, jurisprudences fiscales...). Son traitement nécessite la mise à jour des connaissances particulières. Pour cette raison, l'externalisation est apparue comme une pratique dynamique à double intérêt. L'entreprise externalisée peut à la fois suivre l'évolution de l'environnement et économiser les coûts de formations.

Les informations comptables sont à la fois un aide de décision pour la direction générale en interne et un des outils d'analyse pour les tiers ou les investisseurs. La dégradation de sa qualité en terme de conformité ou de délai peut avoir des conséquences sur l'image de l'entreprise. Dans les groupes ou dans les firmes managériales, les informations comptables reflètent leur image de marque et influence leur valeur boursière. Ainsi, le recours à un spécialiste est considéré comme un moyen de protection de l'image de performance de l'entreprise.

D. Organisationnel : allégement de la structure et gain de flexibilité

L'externalisation de la fonction comptable est marquée par deux avantages organisationnels

majeurs. Le premier concerne l'allégement de la structure grâce au transfert des actifs physiques et humains. Ainsi, les directeurs libérés d'une partie de la gestion quotidienne de l'entreprise ont plus de temps à se consacrer aux clients et à la stratégie. Le second repose sur la flexibilité organisationnelle en fonction de l'activité et en fonction de l'évolution technologique. En cas d'augmentation d'activité, l'externalisation permet à l'entreprise de trouver rapidement une solution car le nombre de personnels et de moyens mis à disposition par le prestataire varie selon son activité. En sens inverse, dans le cas de crise économique, en faisant appel à un prestataire extérieur, l'entreprise ne se soucie pas de la lourdeur des charges fixes ou de frais de personnel lié à la fonction externalisée. Elle peut concentrer ses ressources pour obtenir des opportunités permettant de s'en sortir plus vite que ses concurrents.

Tous ces avantages plaident pour le processus d'externalisation de la fonction comptable, toutefois, certains risques liés à l'externalisation méritent d'être explicités.

2. RISQUES

Au-delà des avantages incontournables de l'externalisation au niveau stratégique, financier, organisationnel et opérationnel, l'externalisation cache des dangers non négligeables. Ils existent dans toutes les phases. Ils peuvent provenir d'une mauvaise décision, d'un mauvais choix des paramètres, d'une gestion inappropriée des changements en interne, de problèmes concernant la coordination avec le prestataire... Nous présentons ensuite les cinq risques majeurs :

- Risque opérationnel
- Risque stratégique
- Risque social
- Risque de dépendance et d'irréversibilité

A. Lié au prestataire : le risque opérationnel

Selon l'étude d'Ernst & Young en 2009 sur la pratique et les tendances du marché de l'externalisation en Tunisie, la principale crainte envers l'externalisation en général réside dans la mauvaise qualité des prestations réalisées (31% en 2009 contre 23 en 2007). En matière d'externalisation de la fonction comptable, ce risque est lié au statut du professionnel choisis. (Expert comptable, membre de l'ordre ou pas, comptable, technicien en comptabilité). Théoriquement, le recours à un expert comptable membre de l'ordre garantie une meilleure qualité des travaux.

B. Lié à la décision : le risque stratégique

Un risque stratégique existe quand une entreprise se trompe sur son activité externalisée. Autrement dit, elle externalise une activité qui donne des avantages concurrentiels à long terme. Cela peut lui coûter cher en terme de réintégration. Ainsi, il est important pour une entreprise, avant de recourir à l'externalisation, d'identifier les fonctions faisant partie du cœur de métier et celle de supports.

La fonction comptable est souvent classée dans les activités de support. Cependant, l'entreprise doit se méfier du mimétisme car le choix de l'activité à externaliser dépend également de sa politique, de son organisation et de son métier. Si elle décide d'externaliser sa fonction comptable, il nous paraît aussi important de définir clairement, dans une lettre de mission, les paramètres à externaliser. Une externalisation de la totalité de la fonction comptable expose toujours plus au risque de dépendance qu'une externalisation partielle.

C. Lié à la mise en œuvre : le risque social

- Au niveau du personnel

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

Pour les salariés qui restent, l'externalisation traduit une dilution des responsabilités ou un changement d'activité.

- Au niveau du service

L'externalisation pourrait amener à une perte de synergie à l'intérieur de l'entreprise. L'entreprise se trouve privée de l'interaction fonctionnelle des compétences entre le service externalisé et les autres départements.

D. Lié au suivi : le risque de dépendance et d'irréversibilité

La plupart des risques liés à l'externalisation pour l'entreprise externalisée adviennent pendant le déroulement du contrat. La liste est longue :

- perte de compétence et de savoir-faire
- perte de contrôle
- perte de la maîtrise de ses informations
- création d'un lien de dépendance avec un tiers
- déploiement d'un manque de disponibilité

Le risque de dépendance est un frein important dans l'externalisation. Il est la conséquence de la perte de savoir-faire, de contrôle ou de maîtrise de la fonction. En ce qui concerne la fonction comptable, il faut ajouter aussi l'insécurité et la confidentialité des informations. La dépendance peut entraîner des risques de sous-performance voire d'irréversibilité.

La dépendance au prestataire, la concentration du marché de prestation, la capacité de réorganisation et le coût de réintégration de l'entreprise externalisée sont les raisons principales de l'irréversibilité du contrat d'externalisation.

La société qui externalise sa fonction comptable et son prestataire doivent être vigilants face à ces risques en essayant de les gérer. Nous expliquons ci-dessous les différents facteurs clés de succès d'une externalisation de la fonction comptable.

3. FACTEURS CLES DE SUCCES

Les principaux facteurs clés de succès d'un processus d'externalisation de la fonction comptable peuvent être résumés comme suit :

- Le recours en soi même à un expert comptable membre de l'ordre des experts comptables, constitue un facteur clé de succès. En effet, ce dernier, de part sa profession, et de part l'organisme auquel il appartient, est garant de la qualité des travaux, il maîtrise les nouvelles technologies et possède une culture de service. Il est régi dans l'exercice de sa fonction par des règles professionnelles et déontologiques.
- Les opérations réussies sont souvent le fait d'une implication forte de deux parties, l'entreprise cliente et l'expert comptable. C'est le fait d'avoir décidé cette opération à partir d'une réflexion stratégique, et de n'avoir pas pris cette décision pour se débarrasser d'un problème particulier qui constitue un facteur clé de succès.
- Le partage d'une culture commune entre l'expert comptable et son client.
- Une bonne communication en interne en particulier sur la planification de l'information
- Une interface fiable entre l'expert comptable et son client
- La mise au point d'indicateurs de mesure des résultats et des procédures de suivi de la prestation.
- La capacité d'assurer en interne la maîtrise d'ouvrage, en prévoyant une clause de réversibilité dans la lettre de mission, en effet, dans l'environnement instable actuel (évolution technologique

et réglementaire), la présence d'une clause de réversibilité n'est pas suffisante pour couvrir ce risque. La direction doit garder le contrôle des évolutions de la fonction comptable, ainsi que maintenir une bonne connaissance technique de cette fonction et exiger du prestataire une recherche constante d'amélioration de sa compétitivité.

- L'établissement d'un contrat, lettre mission, définissant la nature de la mission et les droits et obligations respectives des différentes parties intervenantes.

- Le processus d'externalisation, découlant d'une décision stratégique, devrait suivre une certaine méthodologie bien définie et qui se résume en 7 étapes :

- a. Engager une démarche de réflexion stratégique sur l'opportunité
- b. Définir le périmètre précis de départ et son évolution éventuelle
- c. Evaluer les coûts en interne des fonctions externalisables
- d. Mesurer les enjeux en termes d'équipements, d'échange d'informations, de transfert de personnel
- e. Examiner les incidences par rapport à des fonctions connexes de l'entreprise
- f. Avoir une vision de prestataires éventuels
- g. Écrire un cahier de des charges permettant de lancer une consultation

V. ROLE ET OBLIGATION DE L'EXPERT COMPTABLE

L'expert comptable, comme on l'a déjà invoqué, doit préparer une lettre de mission définissant sa mission, et ses droits et obligations. Cette obligation est prévue par le code de déontologie. Nous expliquons le caractère obligatoire de la lettre de mission avant de déterminer le rôle de l'expert comptable et la nature de l'obligation qui lui incombe.

1. CARACTERE OBLIGATOIRE DE LA LETTRE DE MISSION

L'article 11 du code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable invoque le caractère obligatoire d'un contrat écrit établie entre les experts comptables et leurs clients définissant leur mission et précisant les droits et obligations de chacune des parties.

Toute lettre de mission comprend généralement les éléments suivants :

- La qualification de la mission ainsi que sa description ;
- La référence, le cas échéant, aux normes professionnelles de l'Ordre ;
- Les obligations de chaque partie ;
- Les délais d'exécution ;
- Les conditions financières ;
- La durée de la mission ;
- La mention que toute modification importante de la mission fera l'objet d'un avenant ;
- Les modes de reconduction ou rupture le cas échéant ;
- Le mode de traitement des litiges.

Lorsque cela est nécessaire, elle doit faire l'objet d'une actualisation périodique. La lettre de mission, étant obligatoire, son défaut constitue une infraction au Code des devoirs professionnels.

Aussi, l'élaboration et la signature de la lettre de mission doivent être considérées comme des moments privilégiés entre le client et l'expert-comptable. En outre, ce document sert de preuve en cas de litige pour rechercher les responsabilités respectives.

La lettre de mission est le seul véritable moment où l'expert-comptable explique clairement à son client l'étendue et les modalités de sa mission, les honoraires correspondants ainsi que les devoirs et obligations de chaque partie. Il convient de ne pas perdre de vue que la plupart des clients n'a aucune idée des prestations de l'expert-comptable et encore moins du temps que la réalisation de ces prestations représente. Aussi, il appartient à l'expert-comptable de développer

l'ensemble de ses aspects. Ainsi, c'est l'occasion de faire en sorte que la mission proposée soit adaptée aux particularités du client ainsi qu'à ses besoins. Le professionnel doit profiter de ce moment pour discuter avec son client de son entreprise, de son organisation afin de définir le type de mission appropriée, de proposer et d'expliquer un budget d'honoraires. L'étendue de la mission ainsi que les honoraires pourront évoluer et feront alors l'objet d'un avenant à la lettre de mission. C'est le moyen également pour l'expert-comptable d'expliquer par exemple, les modalités de rupture de la mission par les parties et les précautions à prendre pour chacune d'entre elles. La lettre de mission ne doit pas seulement exister, elle doit aussi être actualisée, notamment pour ce qui est des honoraires.

2. ROLE DE L'EXPERT COMPTABLE ET NATURE DE L'OBLIGATION QUI LUI INCOMBE

L'entreprise attend naturellement du professionnel la meilleure prestation possible, sans toutefois toujours accepter de lui en fournir les moyens appropriés. À cet effet, l'expert comptable doit toujours veiller à accepter les seules missions qu'il peut réaliser et ne peut jamais se retrancher derrière l'insuffisance des honoraires pour excuser d'éventuelles lacunes.

L'une des principales obligations de l'expert comptable face à son client est généralement le conseil. En effet, le défaut de conseil constitue la fréquence la plus élevée des demandes de réparation des préjudices. Il convient de bien mesurer le périmètre de cette obligation, source fréquente de controverse à l'origine des désaccords. Trois devoirs principaux doivent être respectés : celui d'information, de mise en garde et d'exigence. Si l'expert-comptable ne fournit pas les meilleures informations fiscales et sociales et fait perdre des avantages à l'entreprise, le manque à gagner pourra lui être reproché. En revanche, il ne doit pas s'immiscer dans la gestion

et doit s'abstenir, même s'il y est invité, de se substituer au chef d'entreprise auquel incombe seul la prise de décision. A cet égard, il ne faut jamais oublier que l'expert-comptable doit veiller à fournir le meilleur conseil possible dans la mesure de ses connaissances actuelles et dans le respect de la législation qu'il a prêté serment de respecter et de faire respecter par ses clients. Naturellement l'obligation de moyens, et non de résultat, auquel est seulement soumis l'expert-comptable repose fondamentalement sur la nature de la prestation convenue par la lettre de mission, document obligatoire et normatif dont la rédaction impérative est absolument essentielle à la détermination des responsabilités. A cet égard, il apparaît que l'absence ou les lacunes de la lettre de mission caractérisent une faute déontologique qui se révèle toujours très préjudiciable au professionnel.

L'expert comptable, dans le cadre de l'exécution de sa mission est tenu à une obligation de moyens, toutefois, il est admis qu'une obligation de résultat peut exceptionnellement être mise à la charge de l'expert comptable lorsque toute idée d'aléa est exclue comme le dépôt des déclarations fiscales dans les délais réglementaires.

VI. CONCLUSION

L'externalisation est devenue progressivement pour les entreprises un mode d'organisation pertinent, en particulier pour la fonction comptable et financière.

Déléguer la responsabilité de tout ou partie de ses fonctions à un professionnel spécialisé constitue pour la majorité des entreprises utilisatrices une solution durable et souple et créatrice de valeur. La recherche d'un coût moindre est à nouveau identifiée par les entreprises comme le principal moteur de leur démarche. Cela n'est pas toutefois la seule motivation : la recherche de la conformité aux réglementations et le recours à des compétences accrues sont les motivations principales.

La complexité grandissante des affaires, la pression concurrentielle et la difficulté d'attirer en interne des ressources adéquates militent en faveur du recours à un prestataire externe spécialisé, dédié à cette activité. Ceci passe indiscutablement par une relation de partenariat entre l'entreprise et son expert comptable dans laquelle les responsabilités, droits et devoirs de chacun sont clairement définis.

VII. BIBLIOGRAPHIE

- DEA de Stratégie et Management des Organisations : Décision et enjeux de l'externalisation de la fonction comptable. HUYNH Thi Ngoc Vân. Université des Sciences et Technologies de Lille.
- L'externalisation de la fonction comptable et financière : définition et facteurs explicatifs : Olivier de la Villarmois, Hubert Tondeur et Thi Ngoc Vân Huynh.
- Fiche de bonnes pratiques de la fonction comptable et financière externalisé : Chambre de Commerce d'Industrie de Lyon.
- Article « Responsabilité civile et pénale de l'expert comptable » Le francilien des experts comptables N°54 été 2006.
- Article « Quand lettre de mission rime avec obligations » Paroles d'experts n°38-23-Février 2007.
- Baromètre Outsourcing 2009 : ERNST & YOUNG : Pratiques et tendances de l'externalisation en Tunisie.
- Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable