

La relation entre l'audit légal et le système de gouvernance des universités françaises : une étude de cas exploratoire

The relationship between legal audit and the governance system of French universities: an exploratory case study

EL KADDOURI Hamza, PhD.

Senior Lecturer in Accounting and Finance

University of Bedfordshire Business School

Research Centre for Contemporary Accounting, Finance and Economics

United Kingdom

hamza.elkaddouri@beds.ac.uk

Date de soumission : 09/04/2020

Date d'acceptation : 18/06/2020

Pour citer cet article :

EL KADDOURI, H (2020) « La relation entre l'audit légal et le système de gouvernance des universités françaises : une étude de cas exploratoire », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 4 : numéro 2 » pp : 1 - 22

Résumé

Le passage aux responsabilités et compétences élargies (RCE) stipulé par la loi Relative aux Universités (2007) s'est accompagné par l'obligation de certification des comptes des universités françaises par un auditeur légal. L'audit légal vient s'ajouter à une multitude de dispositifs de contrôles déjà en place. Basée sur une étude de cas exploratoire de l'université baptisée UNIVEX, cette recherche a pour objectif de mettre en lumière les perceptions des acteurs de la gouvernance de la mise en place de l'audit légal et montrer comment ce nouveau mécanisme contribue à la gouvernance des universités françaises.

Les résultats montrent comment l'audit légal interagit avec le système de mécanismes de gouvernance en place, particulièrement l'Agence Comptable, le Conseil d'administration et la Cour des comptes, et mettent en évidence, dans une approche systémique, les rôles de complémentarité et/ou de substitution joués par l'audit légal dans l'amélioration de l'efficacité du processus de gouvernance.

Mots-clés : Gouvernance ; Audit Légal ; Agence comptable ; Conseil d'administration ; Cour des comptes

Abstract

The transition to the expanded responsibilities and skills (RCE) stipulated by the LRU legislation in 2007 was accompanied by the introduction of legal audit as a new mechanism of control. The latter is added to a multitude of mechanisms of control within French universities. Based on an exploratory case study called UNIVEX, this article aims to analyse the perceptions of governance actors of the implementation of legal audit and show how this mechanism contributes to the governance of French universities.

The findings show how legal audit interacts with the governance system in place, particularly the Accounting Agency, the Board of Directors and the Court of Auditors, and highlight, in a systemic approach, the complementary and / or substitution roles played by the legal audit in improving the efficiency of the governance process.

Keywords: Governance; legal audit; Accounting Agency; Board of Directors; Court of Auditors

Introduction

L'internationalisation du secteur de l'enseignement supérieur et la concurrence accrue entre universités (Mignot-Gérard, 2012) dans un marché international (Brouillette et Fortin, 2004 ; Musselin, 2008) où s'est engagée une « bataille du savoir » (Wolton, 2010) ont conduit à mettre la gestion et la gouvernance de ces établissements au centre des préoccupations des Etats nation. En France, un ensemble de réformes, inspirées des principes du *New Public management* (Hood, 1991), ont été mises en place, elles sont supposées moderniser la gouvernance des universités, en passant d'une logique des moyens à une logique de résultats (Bezes et al. 2011 ; Carassus et al. 2011). Concrètement, ces réformes ont introduit un ensemble de mesures (renforcement de la contractualisation, modèle SYMPA...etc.) notamment l'adoption de la Loi Relative aux Universités (LRU) en 2007 qui permet aux universités d'accéder aux Responsabilités et Compétences Elargies (RCE) en leur accordant la possibilité de gérer la globalité de la dotation budgétaire, d'assurer le pilotage et la gestion financière. Le passage aux RCE s'est accompagné par le renforcement de la redevabilité (Boitier et Rivière, 2013b), en effet, la loi LRU a mis en place l'audit légal au sein des universités. L'introduction de ce dernier, s'inscrit dans un cadre marqué déjà par l'existence de nombreux mécanismes de contrôle dans les domaines comptables et financiers (Agence comptable, Conseil d'administration, Cour des comptes...etc). **Par conséquent, la question de la nécessité d'un contrôle supplémentaire et de la valeur ajoutée de l'audit légal au système de gouvernance en place se pose.**

Cette contribution, à visée exploratoire, cherche à cerner, à travers une étude de cas, les perceptions des acteurs du rôle de l'audit légal dans la gouvernance des universités. Concrètement, cette étude a un double objectif ; d'une part, elle vise à mettre en lumière les perceptions des acteurs de l'introduction de l'audit légal au sein des universités, et d'autre part, elle met en évidence la relation de complémentarité (Williamson, 1991 ; Milgrom et Roberts, 1992 ; Charreaux, 1996) et/ou de substituabilité (Williamson, 1983 ; O'Sullivan et Diacon, 1999 ; Fernández et Arrondo, 2005) perçue entre l'audit légal et le système de gouvernance existant.

La structure de ce papier s'établit sur quatre sections. La première section met en évidence la nature et le sens des relations pouvant exister entre les mécanismes de gouvernance. La deuxième section consiste en une revue de la littérature académique et des textes législatifs de la relation théorique entre l'audit légal et les mécanismes de gouvernance des universités. La troisième section présente la démarche de recherche poursuivie. La quatrième section expose

les résultats de cette recherche exploratoire. Enfin, une discussion des résultats et une conclusion termineront cet article.

1. La nature et le sens des relations entre les mécanismes de gouvernance

La gouvernance est définie comme un « *ensemble des mécanismes qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui "gouvernent" leur latitude managériale* » (Charreaux, 1997). Elle-même se définit dans le contexte des universités comme « *la possibilité qu'ont les dirigeants, en cherchant à satisfaire leurs propres intérêts, de s'écarter des objectifs que sont censés leur fixer 'les autorités de tutelle'* » (Charreaux, 2008). La littérature sur la gouvernance des organisations montre que les mécanismes de contrôle sont inter-reliés. Concernant la mise en place récente de l'audit légal dans les universités, il semble opportun de nous demander si des relations existent entre ce nouveau mécanisme et les mécanismes de contrôle existants. Deux points de vue théoriques nous guident dans notre questionnement :

Le premier point de vue supporte la complémentarité, c'est-à-dire que les dispositifs de gouvernance coexistent et développent une certaine synergie (Williamson, 1991 ; Milgrom et Roberts, 1992 ; Charreaux, 1996). Par contre, le deuxième point de vue affirme leur substituabilité en considérant que les mécanismes sont antagonistes et se relaient dans le temps (Williamson, 1983 ; O'Sullivan et Diacan, 1999 ; Fernández et Arrondo, 2005). Dans ce cadre, la revue de la littérature nous a permis de distinguer deux groupes de recherches étudiant la relation entre les mécanismes de gouvernance :

Dans le premier groupe, les auteurs analysent la relation entre les mécanismes de gouvernance dans une approche unidirectionnelle ; ils désignent un mécanisme pour analyser son impact sur un autre, les études empiriques sont abondantes dans ce sens. Nous pouvons citer à titre d'exemple les travaux qui se sont focalisés sur l'étude de la relation entre l'audit interne et l'audit externe. Les résultats de ces études sont divergents, il semble que la relation entre ces deux dispositifs est complexe et possible dans les sens de substituabilité et de complémentarité (Goodwin et Kent 2006b ; Blokdijsk et al. 2006). Par ailleurs, de Carassus et Gardes (2005) ont mis en évidence certaines défaillances des mécanismes de gouvernance (le Conseil d'administration, l'audit interne, le reporting financier, le droit de vote, les marchés des biens et services, financier et du travail) des entreprises et ont montré, dans une approche théorique, le rôle de complémentarité joué par l'audit légal.

Le deuxième groupe de recherches envisage plutôt l'existence d'une interrelation entre ces mécanismes, nous pouvons citer Compennolle (2009) qui a étudié l'interaction entre les

auditeurs externes et les comités d'audit au sein des entreprises du CAC 40, cette étude a montré, d'une part, que le comité d'audit est un dispositif qui contribue au renforcement de l'indépendance des commissaires aux comptes, et d'autre part, que l'audit légal est aussi un mécanisme de gouvernance fournissant de l'information pour aider les comités d'audit dans leurs principales missions. Nous pouvons citer également le travail de Bertin et Godowski (2012) qui ont étudié l'interaction, dans le processus d'audit, entre l'audit externe, le comité d'audit et l'audit interne. Les auteurs défendent l'idée qu'une forte interaction entre les trois acteurs du processus d'audit pourrait être source de développement d'une gouvernance cognitive en contribuant à une création de nouvelles connaissances à destination des membres du conseil d'administration de l'entreprise. Concernant notre recherche exploratoire, nous nous focalisons, dans une approche unidirectionnelle, sur l'analyse de l'impact de l'audit légal sur le système de gouvernance en place. Cependant, compte tenu du grand nombre de mécanismes de gouvernance existants au sein des universités (Biot Paquerot, 2006; Charreaux, 1997), nous nous limitons dans cette recherche à trois mécanismes. Concrètement, nous mettons en évidence les relations théoriques entre l'audit légal et les contrôles de l'Agence comptable, du Conseil d'administration et de la Cour des Comptes.

2. La relation entre l'audit légal et le système de gouvernance des universités

2.1. La relation entre l'audit légal et le contrôle de l'Agence comptable

L'introduction de l'audit légal dans les universités françaises n'exonère pas la responsabilité de l'Agent comptable vis-à-vis des magistrats de la juridiction financière. Ce constat permet d'écarter l'hypothèse de substitution entre ces deux mécanismes. Par ailleurs, la mise en place récente de l'audit légal dans certaines entités publiques¹, comme les grands ports maritimes, les châteaux, les organisations syndicales et patronales, suggère l'existence d'un effet de complémentarité entre l'audit légal et l'Agence comptable dans les universités, cet effet de complémentarité peut se situer à plusieurs niveaux : Tout d'abord, la mise en place de l'audit légal contribue à l'accroissement du domaine de la réflexion comptable, particulièrement vers l'amont du processus comptable. Plus concrètement, elle contribue au renforcement de la légitimité des demandes de l'Agent comptable vis-à-vis de l'ordonnateur. Ensuite, au niveau de la qualité comptable ; la complémentarité de mise en place de l'audit légal peut se traduire par son soutien de la position de l'Agent comptable sur les questions

¹« Table ronde : l'audit légal dans de nouveaux territoires » organisée par la Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes de Versailles en octobre 2009

liées à la qualité de l'information comptable et financière au sein de l'université. Enfin, au niveau du renforcement des actions de contrôle interne ; l'auditeur légal peut être un appui réel de l'Agence comptable face aux instances délibérantes. L'auditeur légal défend la qualité comptable devant le conseil d'administration et renforce la légitimité des demandes exprimées par l'Agent comptable.

De ce fait, nous pourrions être tentés de dire que l'intervention des auditeurs légaux est source de bienfaits pour les Agents comptables des universités, leur permettant ainsi de renforcer et compléter leur rôle dans la gouvernance des universités.

2.2. La relation entre l'audit légal et le contrôle du Conseil d'Administration

Dans le cadre de la théorie partenariale, le Conseil d'administration est considéré comme un mécanisme de gouvernance représentant l'intérêt des différentes parties prenantes de l'université (personnels, étudiants, Etat, collectivités territoriales, partenaires privés, fondations...etc.) (Charreaux, 1997 ; 2000). Pour participer aux processus décisionnels et assurer leur mission de contrôle des dirigeants, ces dernières ont besoin d'avoir accès à une information comptable et financière pertinente et fiable. La qualité de cette information s'évalue en fonction de « *sa capacité à reproduire une réalité qui ne soit biaisée ni par la perception et les jugements de l'émetteur, ni par la forme qui rend intelligible cette réalité* » (Michaïlesco, 2009). Par ailleurs, dans un contexte où certaines universités rencontrent des difficultés financières², les dirigeants peuvent parfois utiliser l'information comptable et financière comme une base argumentaire pour faire face aux pressions internes et « dépolitiser » la prise des décisions (Mignot-Gérard, 2006 ; Fabre, 2013 ; Boitier et Rivière, 2016) qui peuvent impacter le bien être de certaines parties prenantes, comme les coupes dans l'offre de formations, suppressions des heures de cours et de postes...etc. Dans ce cadre, l'audit légal peut être examiné comme mécanisme de gouvernance qui assure une fonction sociale à travers sa contribution à la réduction de l'asymétrie d'information entre le Président d'université et le conseil d'administration (Charreaux, 1997). L'auditeur légal atteste les états financiers produits et diffusés par les dirigeants des universités, et fournit ainsi au Conseil d'administration une information complémentaire et une assurance que le risque d'erreur et /ou de fraude lié aux comptes sociaux est non significatif (Robertson, 1993).

² 15 universités sont dans le rouge d'après le rapport annuel de la Cour des comptes dédié au budget de l'État, publié le 31 mai 2017.

Par conséquent, l'audit légal pourrait aider le Conseil d'administration de l'université dans l'accomplissement de ses missions notamment celles liées aux aspects comptable, financier et budgétaire, et contribuer ainsi à compléter le contrôle du conseil d'administration dans son rôle de mécanisme de gouvernance de l'université.

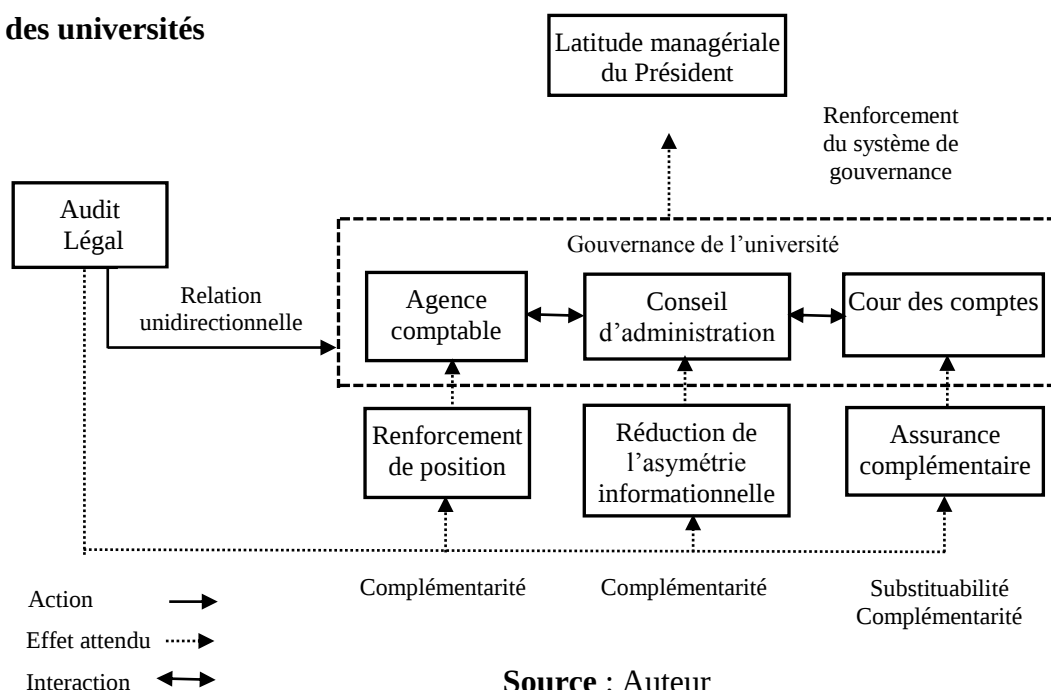
2.3. La relation entre l'audit légal et le contrôle de la Cour des Comptes

L'apport de l'audit légal au contrôle de la Cour des Comptes pourrait être d'une grande valeur ajoutée au niveau du contrôle juridictionnel mais aussi au niveau du contrôle de la qualité de gestion de l'équipe dirigeante de l'université. Concrètement, cet apport pourrait se situer, d'une part, au niveau de l'évaluation des dispositifs du contrôle interne par l'auditeur légal, une évaluation qui pourrait être exploitée par les magistrats pour compléter et orienter leur propre démarche d'évaluation des risques au sein des universités. Et d'autre part, au niveau de la certification des comptes ; une certification qui donnerait une assurance aux magistrats quant à la qualité des comptes et par conséquent un éventuel allègement des procédures du contrôle juridictionnel. La mise à disposition des travaux et résultats de l'audit légal entre les mains des magistrats pourrait contribuer à rendre leur processus de contrôle sur les questions comptables et financières plus efficace et plus efficient. Elle permettrait de réaliser des économies de coûts, par rapport à une situation où les magistrats travailleraient de manière complètement séparée des travaux des auditeurs légaux, et laisserait aux magistrats plus de marges pour se focaliser sur la seconde dimension de leurs contrôles, à savoir l'examen de la qualité de gestion des universités.

De ce fait, l'audit légal pourrait être, d'une part, un mécanisme de substitution au contrôle de la Cour des comptes dans ses missions de contrôle juridictionnel et de certification des comptes des universités, et d'autre, un mécanisme complémentaire au contrôle de la Cour des comptes dans sa partie concernant la qualité de gestion de l'ordonnateur.

Dans la figure 1, nous présentons un modèle théorique des relations entre l'audit légal et les trois mécanismes étudiés :

Figure N°1 : Les relations théoriques entre l'audit légal et le système de gouvernance des universités



3. Démarche méthodologique

Afin d'analyser l'apport de l'audit légal à la gouvernance des universités, nous allons nous focaliser sur les discours des parties prenantes impliquées dans le processus d'audit (Phillips et al. 2004). L'objectif est de mettre en évidence les perceptions des acteurs de la valeur ajoutée potentielle de l'audit légal et dans quelle mesure celui-ci peut contribuer au renforcement du système de gouvernance en place. Par conséquent, nous adoptons une approche qualitative basée sur une étude de cas (Yin, 2003). Cette approche permet de comprendre de façon substantielle la relation de l'audit légal avec les mécanismes de gouvernance en place grâce à un travail d'investigation approfondie sur le terrain (Hopper et Powell 1985). L'université étudiée baptisée UNIVEX. UNIVEX est une université française multi-sites (6 campus) et pluridisciplinaire composée d'environ 18 000 étudiants, 1 100 enseignants et enseignants-chercheurs (5 domaines de formation et 26 laboratoires de recherche) et 700 personnels administratifs. Elle est passée aux RCE le 1^{er} janvier 2011 au début du mandat de l'équipe présidentielle en place et gère un budget de 180 M €.

Nos données sont issues, principalement, d'entretiens menés avec les membres de l'équipe de direction (politique et administrative), les acteurs associés aux mécanismes de gouvernance étudiés (tableau 1) et de l'analyse de documents.

Tableau N°1 : Les acteurs de la gouvernance interrogés

Entretien	Fonction occupée	Durée entretien (en min)	Enregistrement ou Prise de notes
E1	Président d'université	30	Prise de notes
E2	Vice-président Conseil d'Administration	35	Enregistrement
E3	Vice-président aux moyens	60	Enregistrement
E4	Vice-président du CEVU	45	Enregistrement
E5	Directeur général des services	90	Enregistrement
E6	Directeur financier	55	Enregistrement
E7	Agent comptable	75	Enregistrement
E8	Contrôleur interne	55	Enregistrement
E9	Administrateur externe	35	Enregistrement
E10	Administrateur externe	80	Enregistrement
E11	Administrateur externe	30	Enregistrement
E12	Administrateurs interne	45	Enregistrement
E13	Administrateur interne	50	Enregistrement
E14	Magistrat Chambre Régionale des Comptes	75	Prise de notes
E15	Magistrat Chambre Régional des Comptes	30	Prise de notes
E16	Commissaire aux Comptes d'UNIVEX	60	Enregistrement
E17	Commissaire aux Comptes d'UNIVEX	40	Prises de notes
Total	17 entretiens	≈ 15 heures	

Source : Auteur

Les thèmes des entretiens menés avec ces acteurs portent sur leur perception de l'introduction de l'audit légal au sein des universités, leur perception des insuffisances du système de gouvernance en place, ainsi que sur l'apport potentiel de l'audit légal au système de gouvernance. Ces entretiens ont été retranscrits et analysés de façon thématique sur une métamatrice non ordonnée (Miles et Huberman, 1991), en parallèle de l'analyse des documents. Ainsi, nous-avons croisé les différents mécanismes de gouvernance en place et les réponses obtenues de chaque acteur, afin de positionner les énoncés discursifs recueillis.

4. Résultats

Dans cette section, nous exposons les réponses de nos interlocuteurs quant à leur perception de la décision de mise en place de l'audit légal au sein des universités et l'apport de ce nouveau mécanisme au système de gouvernance en place. En nous reposant sur la métamatrice établie, nous mettons en évidence les verbatim nous semblant comme les plus révélateurs.

4.1. Les perceptions des acteurs de la mise en place de l'audit légal au sein de l'UNIVEX

Nous avons interrogé nos interviewés sur leur perception de la mise en place de l'audit légal au sein de leur université. Les membres de l'équipe de direction (politique et administrative) indiquent qu'ils avaient, lors de la première année de certification, une perception négative de l'introduction de l'audit légal dans les universités :

« En 2010 (1^{ère} année de certification des comptes), il était vraiment vécu comme une sanction, c'est-à-dire que la réserve ou l'observation dans le rapport du CAC n'était pas vécue par l'équipe politique comme un levier d'amélioration de la qualité comptable, mais plutôt comme une sanction par rapport à la qualité du travail » (E5/DGS).

Cette perception négative est expliquée par plusieurs raisons ; d'abord, l'arrivée de l'auditeur légal dans un environnement déjà marqué par une multitude de dispositifs de contrôle comptable et financier, a conduit à le percevoir comme une couche de contrôle supplémentaire sans réelle valeur ajoutée :

« On se disait qu'on est déjà contrôlé par la chambre régionale des comptes, par le Rectorat, par l'Inspection des finances, par le Trésor, par l'Inspection du travail, donc toute une série de contrôle. On se disait que l'audit légal va être un contrôle de plus, on ne voyait pas l'intérêt » (E3/VP aux Moyens)

A côté de cela, certains répondants ont évoqué la divergence de culture professionnelle avec les CAC, ces derniers ont tendance à imposer des démarches de contrôle telles qu'elles sont appliquées dans le secteur privé et sans tenir compte des spécificités des universités :

« Dans leur première intervention les CAC ont effectué un contrôle très classique de l'entreprise privée sans tenir compte des particularités de l'université » (E6/Directeur Financier).

D'autres interviewés ont mis l'accent sur le coût financier et humain de la certification :

« Je pense que cette mission (certification) aurait pu être dévolue au Ministère des finances. La certification nous coûte 30.000 euros par année et je pense qu'avec ce montant on pourrait faire d'autres choses » (E5/DGS).

« L'intervention des auditeurs me prend 15 jours, des fois 3 semaines de travail supplémentaire » (E7/Agent comptable).

D'autres ont estimé qu'il s'agit seulement de « faire plaisir à une corporation des CAC en leur donnant de nouveaux marchés » (E4/VP du CEVU).

Malgré l'appréhension initiale générée par l'audit légal, la majorité des membres de l'équipe dirigeante interrogée, particulièrement les membres de l'équipe administrative, indique que sa perception négative de ce mécanisme de gouvernance a évolué « à l'issue de la deuxième et de la troisième année d'intervention qu'on s'est aperçu que la certification avait un apport » (E5/DGS) :

« Avec le temps, on a pris conscience de l'importance du rôle et de l'opinion délivrée par le CAC [...]. On a vraiment vu leurs observations comme leviers d'amélioration de bonnes pratiques [...]. Ils nous incitent à remettre en question nos méthodes de gestion et à nous rapprocher d'une certaine objectivité en matière de gestion » (E6/Directeur financier).

Après cette première exploration des perceptions générales des membres de l'équipe dirigeante de la mise en place de l'audit légal, nous allons mettre en évidence les perceptions des acteurs des apports potentiels de l'audit légal aux mécanismes de gouvernance en place.

4.2. L'apport de l'audit légal au contrôle de l'Agence comptable

Les résultats de cette étude exploratoire montrent que la mise en place de l'audit légal a contribué à la valorisation de la fonction comptable au sein de l'UNIVEX :

« L'intervention des CAC a valorisé le travail du comptable, parce qu'elle montre son intérêt et son importance » (E3/VP aux moyens)

« L'Agent comptable a une parole qui est difficile à porter dans un établissement comme l'université. Du coup l'arrivée des CAC a renforcé sa légitimité » (E2/VP du CA).

Cette valorisation a permis de renforcer la position de l'Agence comptable vis-à-vis des services de l'ordonnateur, l'Agent comptable s'appuie désormais sur le rapport de l'auditeur légal pour renforcer la légitimité de ses demandes auprès des services financiers de l'ordonnateur :

« Moi je suis très content qu'il y a des CAC, parce que comme par hasard quand c'est les CAC qui demandent de faire le retraitement de certaines opérations, les services de l'ordonnateur se motivent pour le faire. J'ai demandé la même chose à plusieurs reprises mais sans suite positive » (E7/Agent comptable).

« C'est (rapport des CAC) un vrai outil pour l'Agent comptable, je suis persuadé que cela réduit la latitude managériale du président qui se trouve contraint de répondre aux demandes de l'Agent comptable » (E3/VP aux moyens)

Ce renforcement de la position de l'Agence comptable se concrétise dans les suites positives que donnent désormais les services de l'ordonnateur aux demandes de l'Agent comptable, nous pouvons citer à titre d'exemples : la réalisation de l'inventaire physique, le découpage

en composant de l'immobilier, l'application du principe de séparation des exercices et la mise en place des amortissements.

Les personnes interviewées expliquent cette situation par l'existence d'une forte légitimité des auditeurs externes par rapport à celle de l'Agent comptable. Une légitimité qui découle, de leur indépendance et tout particulièrement de leur capacité à mettre des réserves sur la qualité des comptes et par conséquent impacter l'image de l'université en externe :

« C'est le Président qui évalue l'Agent comptable. Le rapport annuel fait sur la base de l'entretien d'évaluation, c'est le Président qui le fait [...]. Bon, on n'est pas dans le même rapport avec le CAC, ce dernier arrive avec une forte indépendance » (E5/DGS).

Nous observons que l'audit légal joue un rôle de complémentarité au contrôle de l'Agence comptable en contribuant à la valorisation de cette fonction et au renforcement de sa position par rapport à l'ordonnateur. Les demandes exprimées par l'Agence comptable, notamment en termes de retraitement des opérations et de passation de certaines écritures comptables, sont désormais mieux entendues par les services de l'ordonnateur qui chercheraient à éviter toute éventuelle réserve dans le rapport du CAC, qui risque de donner une image négative sur la qualité de leur management financier de l'université vis-à-vis des parties prenantes.

4.3. L'apport de l'audit légal au contrôle du Conseil d'administration

Dans l'UNIVEX, il semble que les parties prenantes représentées dans le Conseil d'administration ne perçoivent pas l'audit légal comme un mécanisme d'assurance et de réduction de l'asymétrie d'information vis-à-vis des dirigeants. Cette situation s'explique par diverses raisons ; tout d'abord, par la faible fréquence annuelle d'intervention du CAC au sein du Conseil d'administration et la courte durée de présentation de son rapport :

« Le CAC est présent une fois par an au Conseil d'administration, sa présentation ne fait même pas 15 minutes, les administrateurs ne comprennent rien, donc ils ne vont pas se parler » (E5/DGS)

Ce manque d'intérêt des administrateurs pour la présentation des CAC, s'explique aussi par une forte présence d'une « culture de budget » au sein du Conseil d'administration de l'université UNIVEX et par le manque de compréhension du rôle et de la place de la comptabilité générale dans la gestion de l'université:

« La culture comptable n'est pas partagée par tous les administrateurs, on est loin de là. Au niveau de mon université, je n'ai pas remarqué une investigation des administrateurs sur la base des informations présentées par le CAC. Il y a un grand débat quand on évoque le budget (rire), ce qui n'est pas du tout le cas quand il s'agit de la présentation des CAC [...].

Sur la manière dont sont exécutés les comptes, les administrateurs ont beaucoup moins d'intérêt et de curiosité » (E12/Administrateur externe)

Il s'explique aussi par un manque de compétences comptables et financières des administrateurs, notamment les administrateurs internes :

« Les élus, par manque de compétences financière et comptable, ne comprennent presque rien à leur (CAC) présentation » (E11/Administrateur externe)

« Je ne suis pas certaine que les administrateurs internes comprennent tout ce qu'il dit (CAC). Honnêtement il n'y a pas beaucoup d'échanges entre les administrateurs et le CAC » (E13/Administrateur interne).

Cette situation semble conduire au renforcement de la latitude managériale du Président de l'université :

« Cette situation renforce quelque part la position du Président et lui évite de répondre aux questions du Conseil d'administration concernant toutes les remarques soulevées par le CAC dans son rapport (rire) » (E2/VP au CA).

Face à la domination de la culture budgétaire et le manque de compétences comptables et financières des administrateurs, les membres du Conseil d'administration rencontrés ont exprimé la nécessité de sensibiliser les administrateurs (notamment les élus internes) de l'importance de la comptabilité générale comme étant un moyen et une trace de la politique de l'université à travers le renforcement de leurs connaissances par des formations en la matière :

« Il faut sensibiliser les administrateurs sur l'importance d'une comptabilité générale certifiée et fiable pour mieux structurer, mieux maîtriser des flux financiers, et faire des projections budgétaires » (E10/Administrateur externe)

Ces résultats mettent en évidence une faible contribution de l'audit légal à la réduction de l'asymétrie d'information au niveau du conseil d'administration, et un manque d'intérêt de la part des administrateurs au rapport présenté par les CAC, une situation qui s'explique particulièrement par une faible présence de l'auditeur légal au sein du conseil d'administration, une domination de la « culture de budget » et un manque de compétences comptables et financières des administrateurs internes.

4.4. L'apport de l'audit légal au contrôle de la Cour des comptes

La majorité des acteurs interrogée, indique la faiblesse de la valeur ajoutée en termes managérial et cognitif du contrôle réalisé par la Cour des comptes :

« Le problème du contrôle de la Cour des comptes c'est qu'il se base sur un référentiel de contrôle qui est un peu dépassé. Avec la Cour des comptes, on est sur un contrôle axé beaucoup plus sur la nature des pièces, sur l'imputation des dépenses aux bons comptes [...]. Ce qui n'est pas du tout le référentiel de contrôle des CAC, qui viennent sur des problématiques de qualité comptable » (E7/Agent comptable).

L'insuffisance du contrôle de la Cour des comptes s'expliquerait également, par son caractère discontinu et périodique :

« Le contrôle de la Cour des comptes est beaucoup trop irrégulier pour qu'il soit plausible, les magistrats viennent tous les 3 ou 4 ans voire même pas » (E5 /DGS).

Par ailleurs, les personnes interviewées ont avancé d'autres raisons explicatives de cette faiblesse du contrôle de la Cour des comptes, nous citons : son caractère général et transversal ne permettant pas d'approfondir l'analyse de l'aspect comptable et financier, sa démarche basée beaucoup plus sur la « constatation » et qui n'aboutit pas à d'importantes propositions d'actions d'amélioration, un faible suivi d'application des actions d'amélioration proposées et un délai important entre la date du contrôle et la restitution des rapports.

Quant à la relation entre les deux contrôles effectués par la Cour des comptes et les CAC, l'étude du cas l'UNIVEX permet de mettre en évidence un rôle de complémentarité joué par l'audit légal. En effet, il semble que l'auditeur légal complète le contrôle de la Cour des comptes par :

- Sa régularité d'intervention

« Le CAC est en train de devenir un partenaire, parce qu'on a un contrat de six ans, on le voit tous les ans et même plusieurs fois par année, donc il devient un 'partenaire structurel'. Je mets le mot entre guillemet parce qu'il a (CAC) sa fonction de contrôle. Alors que la Cour des comptes vient en général tous les 5 ou 6 ans » (E6/Directeur financier).

- Sa vérification régulière de l'application des actions d'amélioration

« L'apport des CAC a été très pédagogique et très structurant pour nous, on s'est amélioré et on continue à s'améliorer grâce à eux, c'est un contrat de 6 ans, ils sont de plus en plus exigeants. C'est itératif et pédagogiquement c'est très intéressant » (E5/DGS).

- Son analyse approfondie des aspects comptables et financiers

« L'audit légal est un contrôle technique autour notamment des axes du contrôle interne et de qualité comptable. Pour moi, les CAC sont des vrais professionnels de la finance et de la comptabilité, ce qui n'est pas le cas des magistrats de la Cour des comptes » (E8/Contrôleur interne).

Par ailleurs, il semble que l'audit légal joue un rôle de substitution au contrôle juridictionnel de la Cour des comptes. En effet, la certification des comptes par l'auditeur légal est perçue comme une assurance complémentaire pour les magistrats et leur permet de gagner en efficience et en efficacité et d'orienter leurs diligences pour se focaliser davantage sur l'examen de la qualité de gestion de l'ordonnateur :

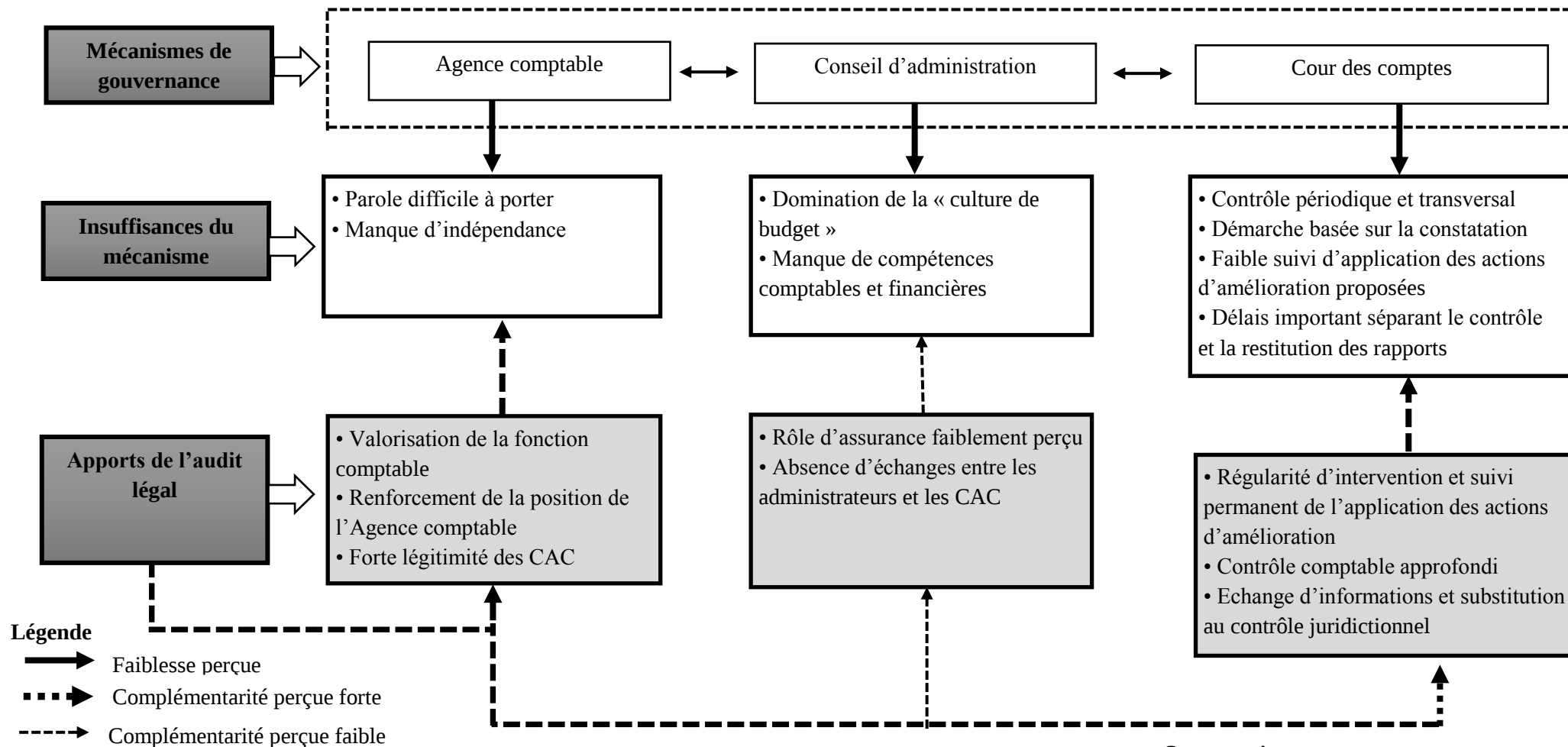
« Il (audit légal) permet de compléter les contrôles qu'on effectue sur les questions comptables et financières, ce qui nous permet de concentrer nos moyens sur la partie liée à l'examen de la qualité de gestion » (E14/Magistrat de la CRC).

« D'après mon expérience et les échanges que j'ai pu avoir avec les dirigeants au sein de l'UNIVEX, les contrôles de la Cour sont plus allégés sur la partie comptable, de sorte que la Cour se concentre plus sur le contrôle de la gestion de l'ordonnateur » (E17/CAC de l'UNIVEX).

Nous pouvons remarquer que l'audit légal contribue, d'une part, à compléter le contrôle de la Cour des comptes par sa régularité d'intervention, l'analyse approfondie des aspects comptables et financiers et le suivi permanent de l'application des actions d'amélioration. D'autre part, il remplit un rôle de substitution au contrôle juridictionnel en fournissant une assurance sur la qualité des comptes permettant à la Cour des comptes d'orienter son contrôle vers la qualité de gestion de l'UNIVEX.

La figure 2 résume les résultats liés aux perceptions des acteurs de la gouvernance de l'UNIVEX des insuffisances des trois mécanismes en place et de l'apport de l'audit légal, L'épaisseur des flèches dans la figure met en évidence l'importance du rôle de complémentarité perçue :

Figure N°2 : Perceptions des acteurs de l'apport de l'audit légal au système de gouvernance de l'UNIVEX



Source : Auteur

Discussion conclusive

Un premier résultat concerne l'étude de la perception de mise en place de l'audit légal au sein des universités ; Cette recherche a mis en évidence une évolution de la vision des membres de l'équipe dirigeante notamment les administratifs ; ces derniers indiquent que leur première perception de la mise en place de l'audit légal était négative. Cette perception négative a évolué vers une perception positive après la deuxième et la troisième année d'intervention des auditeurs. Cette évolution des perceptions s'inscrit dans les travaux de Lorino (1989) mettant en évidence l'existence d'un décalage dans le temps entre le coût perçus immédiatement d'un nouveau dispositif de contrôle et une valeur qui ne se produira que plus tard. Elle peut être aussi mise en liaison avec la littérature sur la légitimité et l'appropriation des outils de gestion (Suchman, 1995 ; Hatchuel et Weil, 1992 ; De Vaujany, 2006 ; Grimand, 2006, Chatelin et El Kaddouri, 2017). En effet, ces travaux montrent que la légitimité et par conséquent l'acceptabilité des nouveaux outils de gestion dépendent des perceptions des acteurs concernés par ces outils. La légitimité de ces derniers est obtenue dans la situation où les parties prenantes impliquées perçoivent une intégration et un renforcement de leurs intérêts durant et après l'implémentation du nouvel outil. Dans le cas de l'UNIVEX, il semble que la mise en place de l'audit légal a donné plus de pouvoir aux fonctions supports (Agence comptable et les services financiers), un pouvoir de produire des comptes selon ce que ces acteurs considèrent comme des bonnes pratiques, ce qui explique l'acceptation de ce mécanisme de gouvernance par les membres de l'équipe administrative de l'UNIVEX.

Concernant la valeur ajoutée éventuelle de l'audit légal par rapport aux mécanismes de gouvernance déjà en place, cette étude exploratoire met en évidence un rôle de complémentarité de l'audit légal. Tout d'abord, il semble que l'arrivée de l'auditeur légal a contribué à la valorisation du travail de l'Agence comptable de l'UNIVEX, une valorisation qui lui permet de renforcer sa parole et la légitimité vis-à-vis des services de l'ordonnateur et par conséquent de contribuer à la restriction de la latitude managériale du Président. En revanche, l'intervention de l'auditeur légal ne semble pas avoir le même apport au niveau du Conseil d'administration de l'UNIVEX. En effet, l'audit légal n'est pas perçu comme un moyen permettant de réduire l'asymétrie d'information entre le Président et les administrateurs (particulièrement les élus internes), mais beaucoup plus comme un renforcement de la bureaucratie et une ouverture des portes de l'université aux intérêts

corporatifs. Ce résultat corrobore l'étude de Scott (2009) sur les universités australiennes et anglaises qui montre que l'application des principes du NPM aux universités, à travers l'importation des dispositifs de gouvernance du secteur marchand, est perçue négativement par la communauté universitaire parce qu'elle tend à détruire la culture de « service public » sur laquelle reposent les universités publiques. Ce résultat s'inscrit également dans le travail de Chatelain-Ponroy et *al.* (2017) qui ont montré que dans les universités françaises, plus un individu est « engagé dans la défense des valeurs publiques de l'université » moins il sera « impliqué dans les systèmes de management basés sur la performance ».

Enfin, cette étude exploratoire montre que l'audit légal semble se substituer au contrôle juridictionnel de la Cour des comptes en fournissant un avis sur la qualité des comptes permettant aux magistrats de réorienter leur contrôle pour se focaliser davantage sur l'examen de la qualité de gestion, un résultat qui s'inscrit dans les travaux de Williamson (1983), O'Sullivan et Diacan (1999) et Fernández et Arrondo (2005) sur la thèse de substituabilité des mécanisme de gouvernance.

Globalement, les résultats mettent en évidence le rôle complémentaire de l'audit légal au système de gouvernance des universités, contribuant ainsi, dans une approche systémique, à l'amélioration de l'efficacité du processus de gouvernance. Ces résultats sont en accord avec les travaux qui portent sur l'articulation et la complémentarité des mécanismes de gouvernance (Williamson, 1991 ; Milgrom et Roberts, 1992 ; Charreaux, 1996 ; Compernelle, 2009 ; Bertin et Godowski, 2012).

Cette recherche peut être utile pour les dirigeants des universités et les autorités de tutelle dans le sens où elle contribue à mettre en lumière l'interaction de l'audit légal avec le système de gouvernance en place, mieux comprendre les rôles des auditeurs dans le contexte spécifique des universités, réussir la démarche de mise en place de l'audit légal et tirer profit de la mission de certification des comptes.

Par ailleurs, cette recherche permet d'identifier des zones d'amélioration de l'efficacité du processus global de gouvernance de l'université française. En effet, il semble que les membres du conseil d'administration ne prêtent pas un intérêt particulier aux travaux des auditeurs et ne perçoivent pas leur rapport comme un moyen de réduction de l'asymétrie d'information vis-à-vis des dirigeants. Ainsi, pour renforcer les relations et les échanges entre ces deux acteurs de la gouvernance, il est recommandé, comme le préconise l'ordonnance du

8 décembre 2008³, de mettre en place des comités d'audit au sein des universités composés d'administrateurs indépendants et ayant des compétences comptables et financières mais également des connaissances dans les domaines de gestion des risques et du contrôle interne.

Nous reconnaissons une limite à cette étude liée aux acteurs interviewés. En effet, la majorité de ces derniers sont à des titres divers des financiers, et donc peuvent avoir un intérêt plus ou moins grand à survaloriser l'apport de l'audit légal. Par conséquent, les résultats tirés de cette recherche sont discutés avec prudence et toujours relativement au cas étudié.

Concernant les perspectives de cette recherche, il serait opportun de faire une étude comparative avec d'autres secteurs publics comme celui de la santé et des collectivités territoriales où l'audit légal a été récemment introduit. Cette comparaison du rôle de l'audit légal dans la gouvernance des universités pourrait également se faire à l'international, surtout avec le système anglo-saxon, fer de lance de l'application des principes du New Public Management.

³ Mise en place par la transposition de la 8ème directive européenne du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés des entreprises.

BIBLIOGRAPHIE

- Bertin, E., Godowski, C. (2012). « Le processus global d'audit : source de développement d'une gouvernance cognitive ? », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, vol. 18, n°3, p. 145-184.
- Bezes, P., et al. (2011). « New Public Management et professions dans l'État : au-delà des oppositions, quelles recompositions ? » *Sociologie du travail*, vol. 53, p. 293-348.
- Biot-Paquerot, G. (2006). L'offre de formation des universités : une analyse par la théorie de l'architecture organisationnelle. Doctorat en sciences de gestion, Dijon : Université de Bourgogne.
- Blokdijk, H., Driehuisen F., Simunic D.A. and Stein M.T. (2006), « An Analysis of Cross-Sectional Differences in Big and Non-Big Public Accounting Firms' Audit Programs », *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, p: 27-48.
- Boitier, M., Rivière, A. (2013b). « Are French universities under control? » *Public Money and management*, vol. 33, n°2, p.105-110.
- Boitier, M., Rivière, A. (2016). « Les systèmes de contrôle de gestion, vecteurs d'une logique gestionnaire : changement institutionnel et conflits de logiques à l'université », *Comptabilité - Contrôle – Audit*, vol. 22, n°3, p. 47-79.
- Brouillette, V., Fortin, N. (2004), La mondialisation néolibérale et l'enseignement supérieur, CSO, Québec, Canada.
- Carassus D., (2008), « Les enjeux de la certification des comptes dans le cadre de la loi LRU », *Revue Objectif Etablissement*, n°30 , p.9-11.
- Carassus, D., Baradat, C., Dupuy, E. (2011). La caractérisation du pilotage universitaire : des pratiques adaptées à leur nouveau contexte ? Colloque AIRMAP, Université de Versailles-Saint-Quentin en Yvelines.
- Carassus, D., Gardes, N. (2005). Audit légal et gouvernance d'entreprise : une lecture théorique de leurs relations. Conférence internationale de l'enseignement et de la recherche en comptabilité Bordeaux, 29-30.
- Charreaux, G. (1996). Vers une théorie du gouvernement des entreprises. In *Le Gouvernement des Entreprises* (Eds, Charreaux G.). Paris, Edition Economica 1997, 421-469.
- Charreaux, G. (1997). *Le gouvernement des entreprises, Corporate Governance, Théories et faits*, Economica, Paris.
- Charreaux, (2000). *Le conseil d'administration dans les théories de la gouvernance*. Cahier de recherche FARGO.

- Charreaux, G. (2008). A la recherche du lien perdu entre caractéristiques des dirigeants et performance de la firme : gouvernance et latitude managériale. *Economies et Sociétés*, série K, n° K18.
- Chatelain-Ponroy, S., et al. (2017). « Is Commitment to Performance- based Management Compatible with Commitment to University “Publicness”? Academics’ Values in French Universities », *Organization Studies*, SAGE Publications, p.1-25.
- Chatelin, C. et El Kaddouri, H. (2017). « La mise en place de l’audit légal dans les universités : quelle(s) légitimité(s) ? ». *Gestion et management public*, volume 6 / 2(4), 37-66.
- Compernelle, T. (2009). « La construction collective de l’indépendance du commissaire aux comptes : la place du comité d’audit ». *Comptabilité – Contrôle – Audit*. Numéro thématique : p. 91-116.
- De Vaujany F.X. (2006). « Pour une théorie de l'appropriation des outils de gestion : vers un dépassement de l'opposition conception-usage », *Management & Avenir*, Vol. 3, n° 9, p. 109-126.
- Fabre, P. (2013). « Le doyen contrôleur des coûts : outils de gestion et allocation des ressources dans la gouvernance des universités », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, vol.19 n° 3, p.59-86.
- Fernández, C., Arrondo R. (2005). Alternative Internal Controls as Substitutes of the Board of Directors, *Corporate Governance Oxford*, vol.3, n° 6, p. 856.
- Goodwin-Stewart, J., and Kent, P., (2006 b), « The use of internal audit by Australian companies », *Managerial Auditing Journal*, vol. 21, n°1, p. 81-101.
- Grimand, A. (2006). Introduction : l’appropriation des outils de gestion, entre rationalité instrumentale et construction du sens, in Grimand, A., (Ed.), *L’appropriation des outils de gestion : vers de nouvelles perspectives théoriques ?*, Publications de l’Université de Saint-Etienne, Saint-Etienne, p.13-27.
- Hatchuel, A. et Weil B. (1992), *L’expert et le système*, Economica, Paris.
- Hill, C.W.L., Jones, T.M. (1992). « Stakeholder-agency theory ». *Journal of Management Studies*, vol. 29, n° 2.
- Hood, C. (1991). « A Public Management for all Seasons ». *Public Administration*, vol. 69, p.3-19.
- Hopper, T., Powell, A. (1985). « Making sense of Research into the organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions ». *Journal of Management Studies*, vol. 22, n°5, p. 429-465.

- Lorino, P. (1989). L'Économiste et le Manager. Éditions La Découverte.
- Michaïlesco, C. (2009). Qualité de l'information comptable. In Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit (Eds, Colasse, B.). Economica, 1023-1033.
- Mignot-Gerard, S. (2006). Échanger et argumenter. Les dimensions politiques du gouvernement des Universités françaises. Doctorat de Sociologie, Paris: Institut d'Études Politiques.
- Mignot-Gérard, S. (2012). « Le gouvernement d'une université face aux Initiatives d'Excellence : réactivité et micro-résistances ». *Politiques et management Public*, vol. 29, n° 3, p519-539.
- Miles, M., Huberman, M. (1991), Analyse des données qualitatives, De Boeck Bruxelles.
- Milgrom, P., Roberts, J. (1992). Economics, Organization and Management. Englewood Cliffs, N.J Prentice-Hall.
- Musselin, C. (2008). « Vers un marché international de l'enseignement supérieur ? », *Critique internationale*, vol. 2, n°39, p. 13-24
- O'Sullivan, N., S.R. Diacon, (1999). « Internal and external governance mechanisms: evidence from the UK insurance industry », *Corporate Governance: An International Review*, vol. 7, n°4, p.363-373.
- Phillips, N., Lawrence T.-B., Hardy, C. (2004). « Discourses and institutions ». *Academy of Management Review*, vol. 29, n°4, p. 635-652.
- Robertson, J.C. (1993). Auditing, Editions. Irwin 7ème édition.
- Scott, Alan, (2009). NPM in Perspective, L'enseignement supérieur entre Nouvelle Gestion Publique et dépression économique, Colloque Université de Paris Nanterre.
- Suchman M.-C. (1995), « Managing legitimacy: strategic and institutional approaches », *Academy of Management Review*, vol. 20, n°3, p. 571-610.
- Williamson O.E., (1983). « Organization from residual claimants and corporate control », *Journal of Law & Economics*, vol.26, p.351-366.
- Williamson, O.E. (1991). Spontaneous and Intentional Governance. *Journal of Law, Economics and Organization* 7 (n° special): 159-87.
- Wolton, D. (2010). « La prochaine bataille sera celle du savoir ». *Géo économie*, vol. 2, n° 53, p7-11.
- Yin, R.K. (2003). Case Study Research Design and Methods Tousand Oaks, California: Sage Publications