

L'évolution de l'audit légal dans le contexte public local : quel type d'audit pour répondre aux préférences des parties prenantes ?

Séminaire de recherche IMPGT, Aix-en-Provence

David CARASSUS
Marie CAUSSIMONT

29 avril 2016

SOMMAIRE

- 1. Éléments contextuels**
- 2. Question de recherche**
- 3. Présentation des ancrages théoriques et du modèle de la recherche**
- 4. Méthodologie de la recherche**
- 5. Principaux résultats**
- 6. Apports, limites et prolongements**



Un contexte marqué par des tensions relatives aux finances publiques



Un contexte de réforme de la décentralisation territoriale



Un contexte d'élargissement du périmètre légal de la certification des comptes publics (Etat, universités, hôpitaux...). Des textes récents ce qui concerne les collectivités locales :

- Article 47-2 de la Constitution, introduit en 2008
- Directive européenne du 8 novembre 2011 : un système de comptabilité publique soumis à un audit indépendant et externe
- Loi du 29 juillet 2011 de finances rectificative : le principe d'une certification
- Loi n°2015-991 du 07 août 2015 prévoyant une expérimentation pendant cinq ans de la certification des comptes des collectivités territoriales volontaires
 - Des modalités non précisées
 - Un possible transfert de l'audit issu du secteur privé

1. Éléments contextuels
2. Question de recherche
3. Présentation des ancrages théoriques/conceptuels et du modèle de la recherche
4. Méthodologie de la recherche
5. Principaux résultats
6. Apports, limites et prolongements

Ce contexte conduit à plusieurs interrogations :

- Comment dépasser les limites de l'audit légal existant ?
- Comment répondre aux besoins des parties prenantes en matière d'information auditée ?

D'où la question qui a guidé notre recherche :



Quel type d'audit externe est adapté au contexte public local actuel et aux préférences de ses parties prenantes ?



SOMMAIRE

1. Éléments contextuels
2. Question de recherche
3. **Présentation des ancrages théoriques/conceptuels et du modèle de la recherche**
4. Méthodologie de la recherche
5. Principaux résultats
6. Apports, limites et prolongements



Un cadre général : la théorie des parties prenantes (TPP)

- **Rôle de l'audit dans la TPP** : un mécanisme de gouvernance en permettant de réguler les conflits d'intérêts et l'asymétrie d'information entre les parties prenantes (Jensen et Meckling, 1976; Evan et Freeman, 1990)
- **PP identifiées** : les détenteurs d'intérêts primaires (Clarkson, 1995) plus un groupe de détenteurs d'intérêts secondaires conformes aux PP communales identifiées par Carassus (2002)

Citoyens-usagers-contribuables	Comptables publics
Elus	Magistrats de la CDC et des CRC
DGS et DGA	Préfets/Membres serv. Préfectures
DAF et fonctions liées	Journalistes
Autres agents territoriaux	Banquiers
	Commissaires aux Comptes (CAC)
- **Nature des besoins des PP en terme de reddition des comptes et d'audit en contexte public local** : des visions hétérogènes
=> D'où la difficulté de trouver une solution d'audit qui satisfasse toutes les PP

Un cadre spécifique : l'audit expectation gap (AEG)

- **Définition** : « *situation dans laquelle les auditeurs fonctionnent de façon considérée, dans une certaine mesure, comme étant différente de celle qu'exigent les parties [...]* » (Humphrey et al. ; 1993)
- Des **pratiques** remises en question à l'occasion de scandales financiers (Carmichael, 2004 ; Masson et De l'Epine, 1996 ; Porter et Gowthorpe, 2004)
- **Rôle de l'audit / AEG** : moyen de restaurer la confiance (Bertin, 2004 ; Bertin et al., 2002 ; Colasse, 2005 ; Pochet, 2009 ; Watts et Zimmerman, 1983)
- Plusieurs **facteurs à l'origine** d'AEG persistants
 - Nature/Responsabilité/Indépendance/Compétences : The Canadian Institute of Chartered Accountants, 1988 ; De Beelde et al., 1999 ; Dieter et De Gager, 1993 ; Dewing et Russel, 2001 ; Hudaib et Haniffa, 2007 ; Humphrey et al., 1993 ; Koh et Woo, 2001 ; Lin et Chen, 2004, 2002 ; Lowe, 1994 ; Nazri et al., 2004 ; Siddiqui et Nasreen, 2005 ; Tanko, 2011
 - + Communication : Albouaini (2011) élargissant l'approche de Humphrey (1997)

L'audit externe : un concept multi-attributs

Nature

(Abdullah Zaid, 1997 ; Best et al., 2001 ; Dixon et al., 2006 ; McEnroe et Martens, 2001)

et qualité de l'audit

(Bertin, 2004 ; DeAngelo , 1981 ; Lee et Stone, 1995 ; Parasuraman et al., 1985 ; Portal, 2011 ; Watts et Zimmerman, 1978, 1983)

- Objectifs (Humphrey, 1997 ; Lee et Azham ; Mikol, 2009 ; Porter et al., 1996 ; Power, 2011 ; Sikka et al., 1998)
- Objets (Dixon et al., 2004 ; Mikol, 2009 ; Power , 1996 ; 2003)
- Fréquence d'intervention (Berry et Wallace, 1986)
- Désignation de l'auditeur (Brooks, 1989 ; Dewing et Russell, 1997 ; Prat dit Hauret, 2003)
- Financement de la rémunération de l'auditeur (Francis et Ke, 2006 ; Sikka, 2009)

Responsabilité de l'auditeur

(Alleyne et Howard, 2005 ; Humphrey et al., 1993 ; Porter, 1997 ; Reynolds et Francis, 2000 ; Willekens , 1996)

Communication de l'auditeur

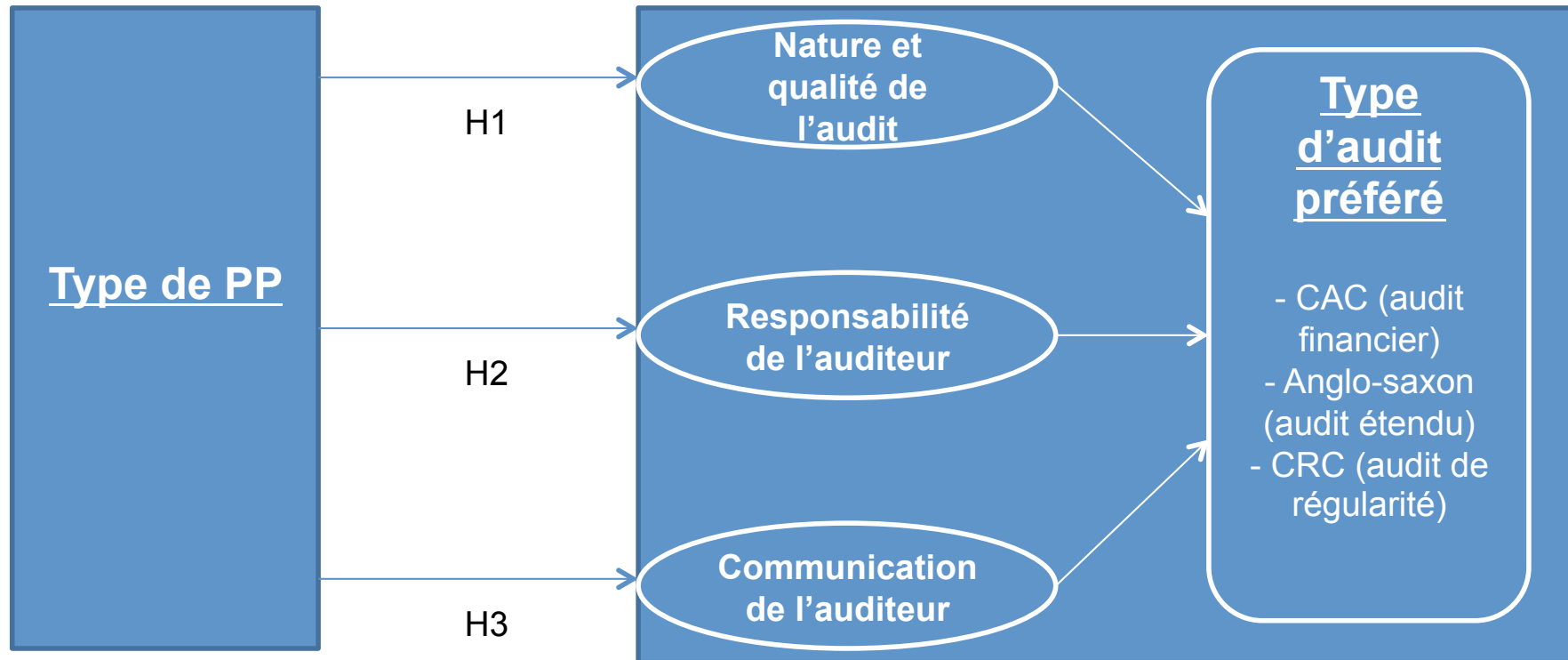
Gist et al., 2005 ; Gonthier-Besacier, 1994, 1998, 2006 ; Hatherly et al., 1990, 1991 ; Hronsky, 1998 ; Kelly et Mohrweis, 1989 ; Leung et Chau, 2001 ; Monroe et Woodliff, 1994 ; Parasuraman et al., 1985 ; Porter et al., 2009)

- Modalités du rapport d'audit (Abbadi, 2014 ; Acevedo, 2005 ; Asare et Wright, 2012 ; Gonthier-Besacier et al., 2014 ; Soltani 1992)
- Principaux destinataires (Friedberg et Lutrin ; 2001 ; Schelluch et Gay, 2006)
- Recommandations (Albouaini, 2011)

Une étude comparative des pratiques d'audit externe des collectivités locales

- Le choix de proposer une terminologie dédiée pour les **3 types d'audit** identifiés
 - L'audit de type CAC qualifié d' « *audit financier* » (Carassus, 2002)
 - L'audit de type territorial anglo-saxon qualifié d' « *audit étendu* » (Carassus, 2002)
 - L'audit de type CRC : un audit que nous qualifierons d' « *audit de régularité* »
- Chacun des types d'audit étant caractérisé par les **attributs** précédents.
Illustration :

Attributs	Sous-attributs	CAC (audit financier)	Anglo-saxon (audit étendu)	CRC (audit de régularité)
Nature/ qualité	Fréquence	Annuelle	Annuelle	4 à 6 ans
	Rémunération	Par l'audité	Par l'audité	Par l'Etat



Hypothèse H1	Le type de PP influence la <u>nature et la qualité de l'audit</u> préférées dans le contexte public local.
Hypothèse H2	Le type de PP influence la <u>responsabilité de l'auditeur</u> préférée dans le contexte public local.
Hypothèse H3	Le type de PP influence la <u>communication de l'auditeur</u> préférée dans le contexte public local.

1. Éléments contextuels
2. Question de recherche
3. Présentation des ancrages théoriques/conceptuels et du modèle de la recherche
4. **Méthodologie de la recherche**
5. Principaux résultats
6. Apports, limites et prolongements



Méthodologie quantitative mobilisée : l'analyse conjointe

- Un processus dont le potentiel pour le **marketing** a été révélé par Green et Rao (1971) emprunté aux psychométriciens Luce et Tukey (1964)
 - Un réalisme à l'origine de l'utilisation dans des milliers d'études scientifiques et industrielles chaque année (Cliquet, 2001 ; Green et Srinivasan, 1978, 1990 ; Meyer-Waarden et Zeitoun, 2005)
 - Un potentiel exploité au bénéfice d'autres disciplines
- Un **modèle de choix** qui permet d'identifier les sujets possibles de compromis pour les personnes placées en situation de choix
 - Ex: « *Préférez-vous être beau et malade, ou laid et en bonne santé ?* » (Liquet, 1995)
 - Renseigne sur les systèmes de valeurs à travers les classements et préférences exprimés (Green et Srinivasan, 1978, 1990 ; Johnson, 1974, 1976 ; Liquet, 2001 ; Rao et Winter, 1978)

Les préférences individuelles

Les valeurs d'importance

- Un protocole expérimental en **six étapes** (Green et Srinivasan, 1978, 1990 ; Green et Krieger, 1994 ; Liquet, 1995) devant être adapté aux contraintes de l'étude



Les principales étapes du processus d'analyse conjointe retenu

- Choix de proposer des **profils complets** (Bettman et al., 2000 ; Green et Srinivasan, 1978 ; Huber, 1997 ; Meyer-Waarden et Zeitoun, 2005) : audits présentés sous forme de cartes descriptives à classer (Auty, 1995 ; Green et Srinivasan, 1978, 1990)
- 18 cartes possibles (3*2*3 modalités) : passage à **9 cartes** pour l'enquête
 - Mobilisation d'un outil mathématique : le plan factoriel fractionnel orthogonal calculant les cartes à supprimer pour ne pas surcharger les capacités cognitives des répondants (Green et Srinivasan, 1978, 1990 ; Liquet, 1995, 2001 ; Wittink et al. 1989, 1994)
 - Conserve la possibilité de meilleure combinaison, même hybride et non présentée
- Construction progressive/test de l'enquête (DeZoort et al., 2012) à l'aide d'un **plan d'expérience** en 6 sous-étapes : 129 personnes physiques dont 15 experts
- Conception d'un site internet et **déploiement** de l'enquête à l'échelle nationale: 23 356 personnes physiques et 144 structures contactées => 477 réponses
- **Estimation** du modèle : Monanova (Kruskal, 1965), Tau de Kendall et test t

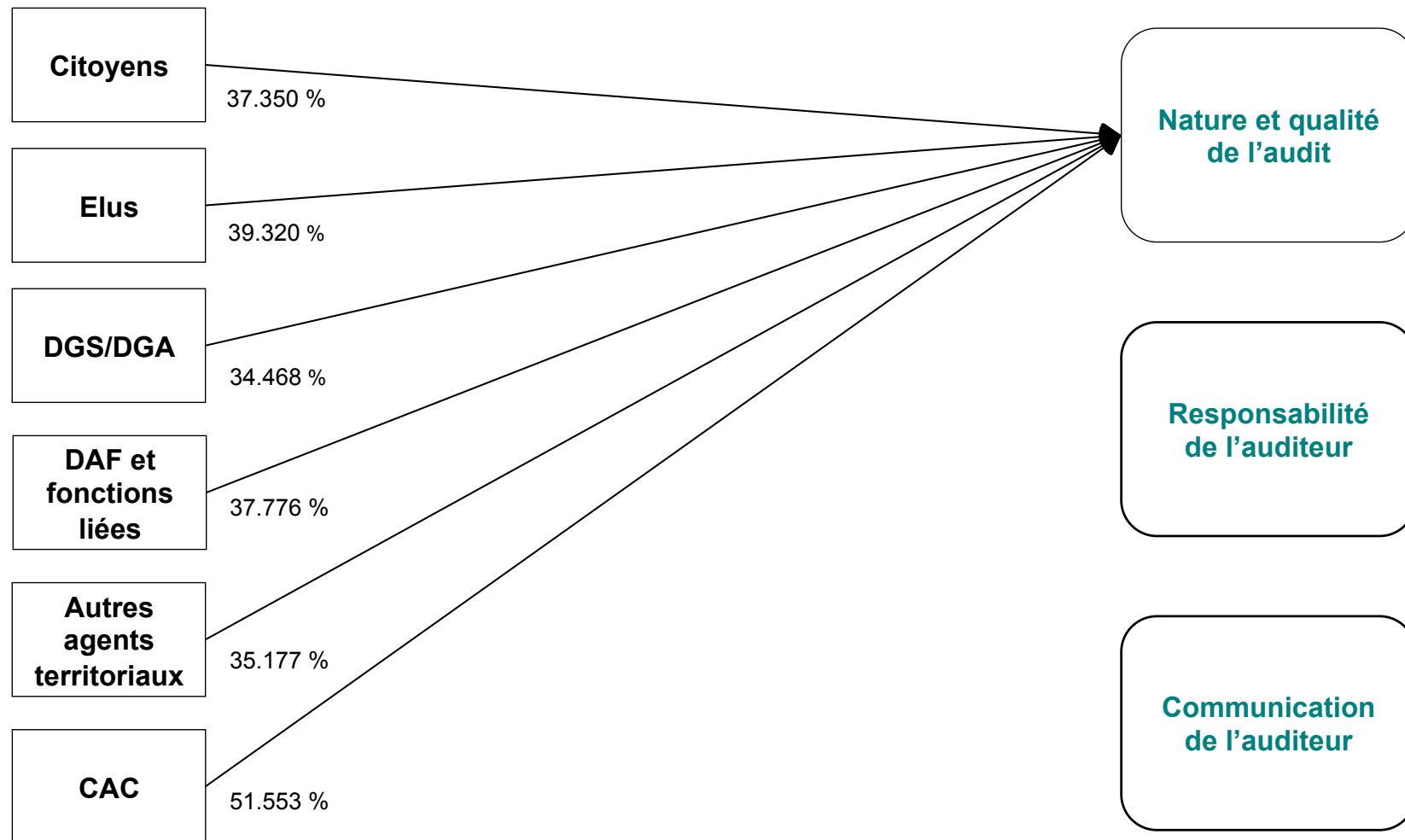


SOMMAIRE

1. Éléments contextuels
2. Question de recherche
3. Présentation des ancrages théoriques/conceptuels et du modèle de la recherche
4. Méthodologie de la recherche
5. Principaux résultats
6. Apports, limites et prolongements

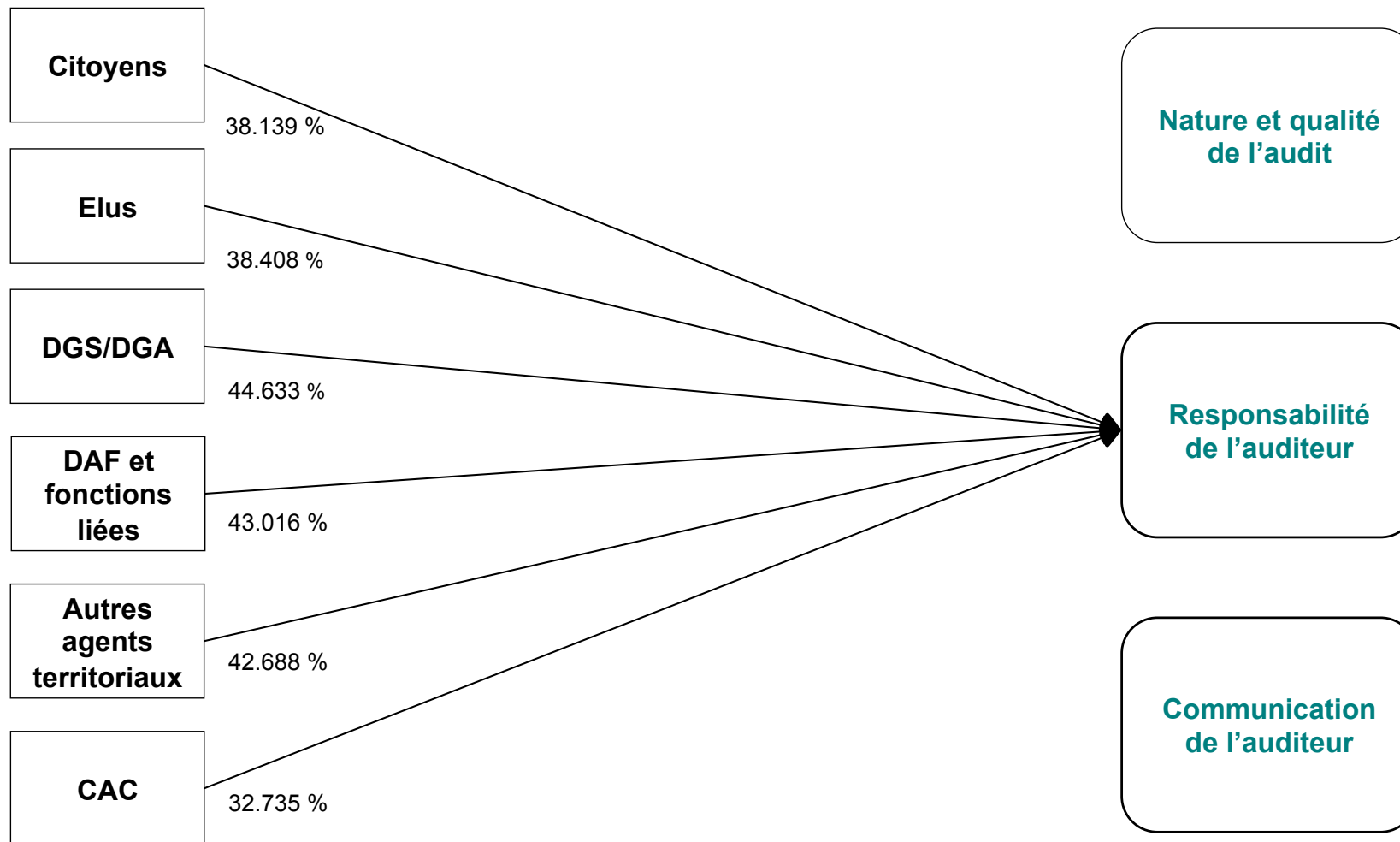


Valeurs d'importances accordées aux attributs par les PP : nature et qualité de l'audit



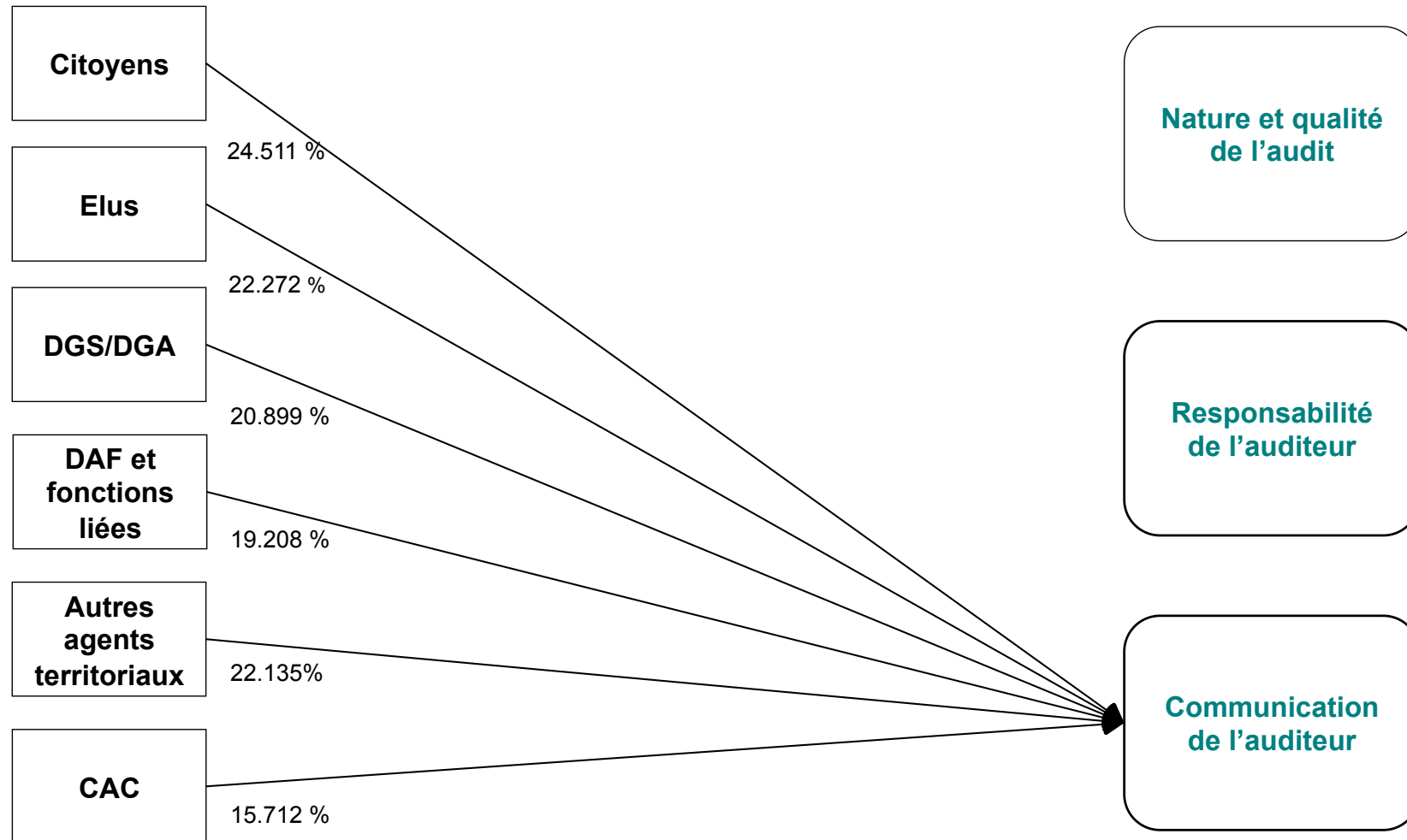


Valeurs d'importances accordées aux attributs par les PP : responsabilité de l'auditeur





Valeurs d'importances accordées aux attributs par les PP : communication de l'auditeur

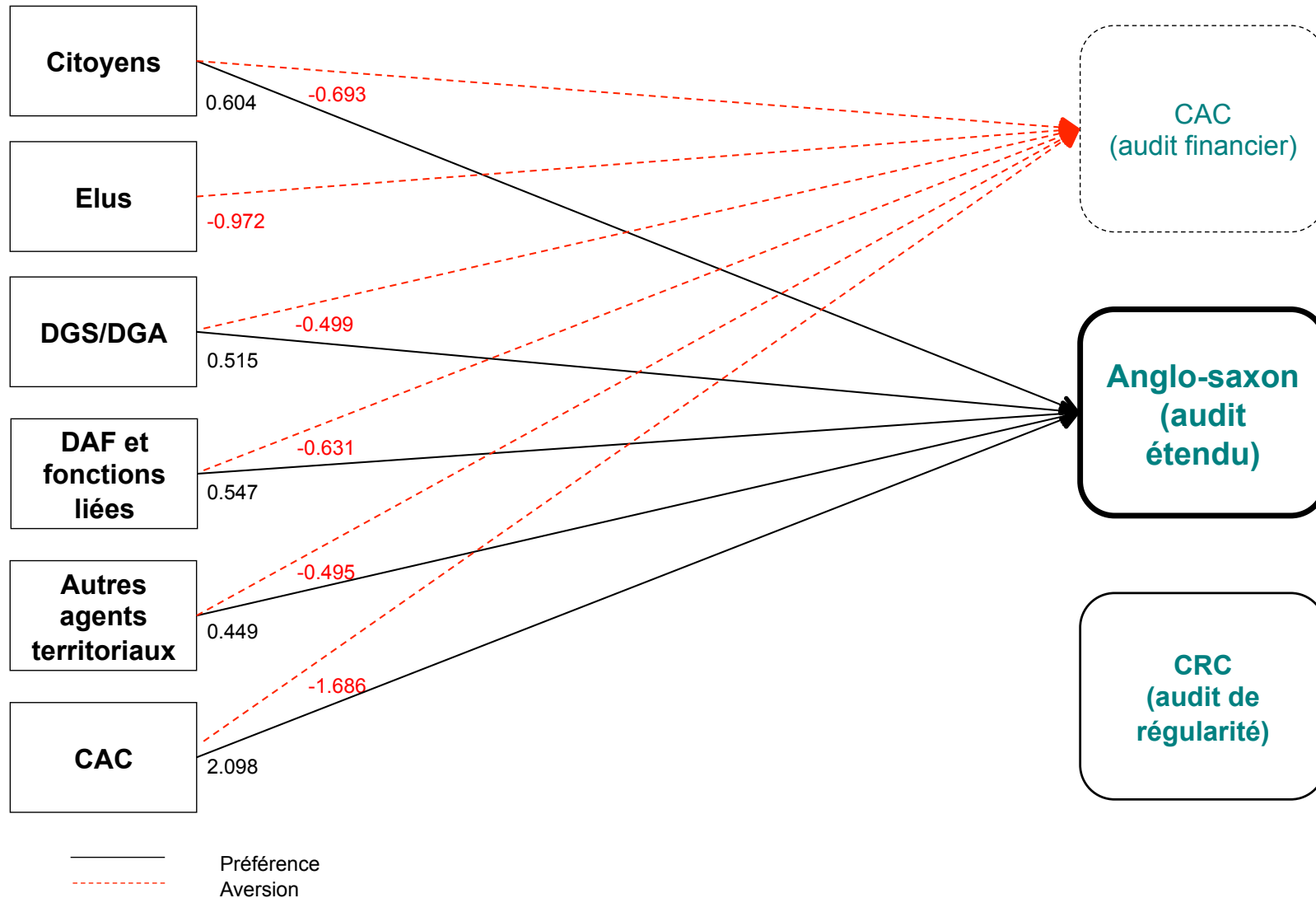




5. Principaux résultats : préférences

H1 invalidée
partiellement

Le type de PP n'influence pas la nature et la qualité de l'audit préférées
pour les PP suffisamment représentées

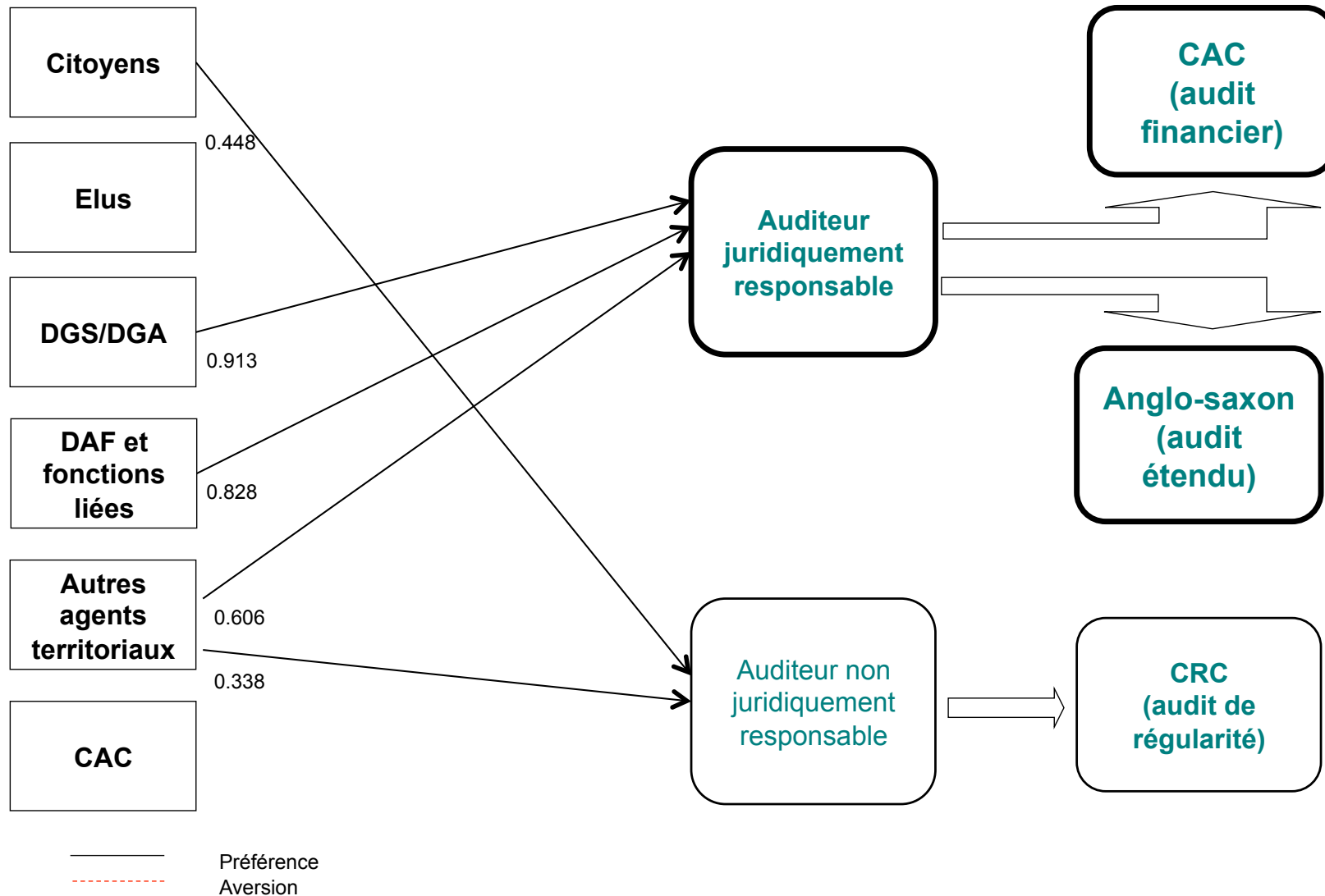




5. Principaux résultats : préférences

H2 validée
partiellement

Le type de PP influence la responsabilité de l'auditeur préférée pour les PP
présentant des données significatives

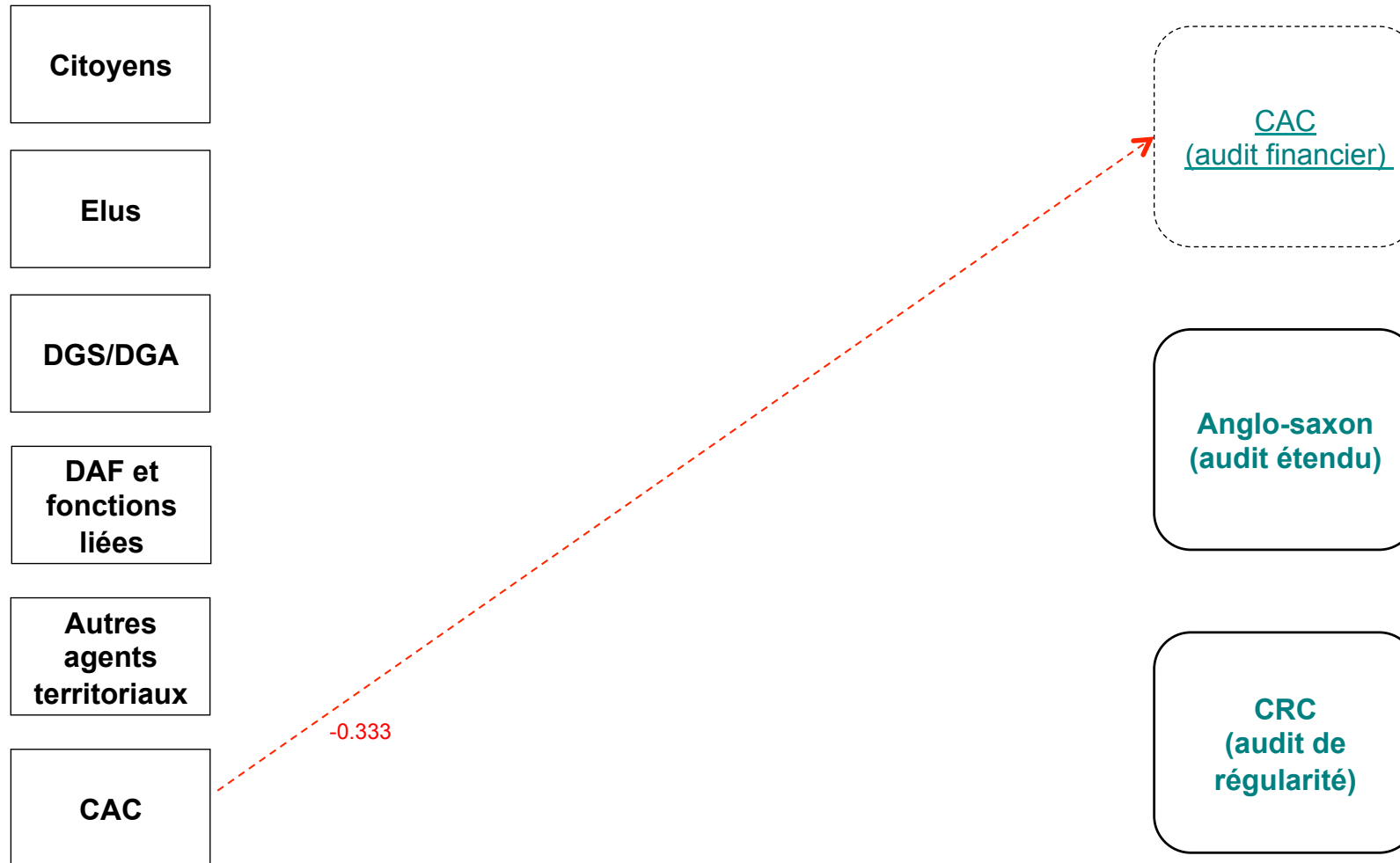




5. Principaux résultats : préférences

H3
indéterminée

Pas d'information significative quant à l'influence du type de PP sur la communication de l'auditeur préférée



— Préférence
- - - Aversion



Question de recherche : Quel type d'audit externe est adapté au contexte public local actuel et aux préférences de ses PP ?



Réponse : Il consiste en la combinaison :

- D'une nature et d'une qualité de type anglo-saxon, comprenant notamment des objectifs centrés la notion d'assurance et l'optimisation de la gestion, une fréquence annuelle et une désignation par l'Etat ;
- D'une responsabilité juridique de l'auditeur ;
- D'une nécessaire communication dont la forme est indifférente.



Une préférence pour un **audit étendu** (pour la nature/qualité et la responsabilité) : en cohérence avec la nature des financements concernés



Une préférence **contraire à la tendance actuelle**

Retour sur la littérature pour éclairer les résultats

- **Citoyens** : un intérêt dépassant les attentes
 - Malgré le courant majoritaire de littérature : une motivation au contrôle de l'action publique, pouvant être liée au contexte
 - Une vision conforme au transfert à un expert de l'acquisition de l'information publique (Downs, 1957) et à l'audit comme chien de garde (Shapiro, 1987)
- **Elus** : un faible taux de réponse révélant des problèmes posés par la question
 - Pourraient se trouver dans un « *nœud de contradictions* » (Bourdieu, 1972)
 - Une possible anticipation de coûts supérieurs aux bénéfices (Downs, 1957)
- **DGS et DGA / DAF** et fonctions liées : un écho à un courant non majoritaire
 - Des résultats opposés à une volonté d'asymétrie informationnelle (Giroux, 1989 ; Niskanen, 1971)
 - Des répondants qui s'inscrivent plutôt dans la perspective offerte par Breton et Wintrobe (1982) : le choix d'actions efficaces et de communication
- **Commissaires aux comptes** : des résultats a priori surprenants. Une possible position de citoyens / Ou une nécessaire adaptation au terrain / Ou une insatisfaction (écho au *regulatory gap* de Humphrey, 2008)



SOMMAIRE

1. Éléments contextuels
2. Question de recherche
3. Présentation des ancrages théoriques et du modèle de la recherche
4. Méthodologie de la recherche
5. Principaux résultats
6. Apports, limites et prolongements

- **Apports conceptuels et théoriques :**



Caractérisation spécifique du concept d'audit externe dans le secteur public local français



Révélation du potentiel de l'analyse conjointe dans le champ disciplinaire de la comptabilité, du contrôle et de l'audit



Mise à jour des travaux de recensement des alternatives méthodologiques en analyse conjointe

- **Apports institutionnels et managériaux :**



Grille du système de valeurs des PP en matière d'audit



Identification d'un type d'audit adapté au contexte public local français dans le contexte de la loi n°2015-991 du 07 août 2015 notamment

- Nécessité d'un remplacement des pratiques actuelles des CRC
- Révélation du caractère inadapté au contexte public local du type d'audit retenu dans le cadre de récentes mesures de certification des comptes publics
- Identification de nature à orienter les pratiques managériales de préparation à la certification

- **Limites :**



Des limites classiques inhérentes aux méthodes quantitatives



Un manque de représentation significative de certaines PP et des limites liées à la méthodologie mobilisée, conduisant à envisager des prolongements

- **Prolongements :**



Comprendre en profondeur les résultats et mécanismes interrogés



Un nouveau sujet de recherche à part entière sur les pré requis à la certification des comptes des collectivités locales

- Le référentiel comptable et de reddition des comptes et son application
- Systèmes de contrôle interne et de management de la gestion publique locale

Merci de votre attention



Centre de
Recherche et
d'Etudes en **G**estion

