



**HAL**  
open science

# Les enjeux de la certification des comptes dans le cadre de la loi LRU

David Carassus

► **To cite this version:**

David Carassus. Les enjeux de la certification des comptes dans le cadre de la loi LRU. 2008. hal-03080190

**HAL Id: hal-03080190**

**<https://hal.science/hal-03080190>**

Submitted on 17 Dec 2020

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

## Les enjeux de la certification des comptes dans le cadre de la loi LRU

David Carassus - [david.carassus@univ-pau.fr](mailto:david.carassus@univ-pau.fr)

Maître de conférences en sciences de gestion - Diplômé d'expertise comptable

Vice-président chargé de l'organisation et des moyens

Université de Pau et des Pays de l'Adour – Centre de recherche et d'études en Gestion

A partir du 1<sup>er</sup> janvier 2009, la loi relative aux Libertés et Responsabilités des Universités (LRU), promulguée en août 2007, oblige les universités, dont la demande d'autonomie a été validée par le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche, à faire certifier ses comptes par un commissaires aux comptes. Or, si le rôle du commissaire aux comptes est relativement bien connu dans son objet d'application original, celui des sociétés commerciales, il apparaît opportun d'analyser les enjeux à la certification des comptes dans les universités, en tant qu'objet d'application spécifique. Faut-il y voir un mode de contrôle externe supplémentaire, au-delà des interventions, dans les domaines comptables et financiers, des magistrats des Chambres Régionales des Comptes, des inspecteurs de l'IGAENR, du comptable public, du trésorier-payeur général ou encore du préfet ? Ou bien faut-il l'analyser comme un mode original disposant de fonctions adaptées au nouveau contexte d'autonomisation des universités ?

D'une manière générale, la certification des comptes est associée, en tant que mode d'audit externe légal, à des finalités sociales et économiques. En effet, et en suivant ROBERTSON<sup>1</sup>, il apparaît que dans les sociétés commerciales, le commissaire aux comptes assume le rôle social d'attestation de l'information financière que les utilisateurs n'ont ni les compétences, ni les ressources, ni le temps pour s'assurer par eux-mêmes de leur véracité. L'audit externe y est ainsi considéré comme « *un moyen de contrôle social lié à la supervision et à la sécurisation de l'obligation de reddition des comptes* » (FLINT<sup>2</sup>, p. 6), ou comme une forme de contrat social structurant les relations entre les parties prenantes à l'audit (GAA<sup>3</sup>, p. 7).

De ce rôle social général permettant une régulation entre les différentes parties prenantes, internes et externes, semble pouvoir être dégagé deux fonctions pour la certification des comptes dans le contexte universitaire, particulièrement adaptées à leurs nouvelles libertés et responsabilités.

La première de ces fonctions couvre **des enjeux de nature managériale**. En effet, l'intervention du commissaire aux comptes est, en interne, génératrice de valeur ajoutée en tant que « *moyen de régulation de l'organisation en proposant des améliorations et corrections au système existant* » (JORAS<sup>4</sup>). La performance du management universitaire requiert un dispositif organisationnel identifiant et améliorant les procédures et les pratiques ne répondant pas notamment aux critères de conformité ou de fiabilité. Les systèmes internes de contrôle y contribuent ; l'audit externe les complète (MORSE<sup>5</sup>, p. 200) en testant les pratiques du système interne, en identifiant les problèmes, et en proposant des améliorations possibles. Par son analyse des risques, qu'ils soient de nature contextuelle, conjoncturelle, métier ou organisationnelle, par sa mission permanente, par son analyse d'une nécessaire continuité d'exploitation, par l'assurance qu'il apporte sur de possibles faits délictueux, le commissaire aux comptes constitue alors une source d'apprentissage pour les universités.

Cet enjeu managérial intéresse, au premier titre, l'équipe dirigeante universitaire en particulier pour prendre des décisions de nature comptable et financière. Dans le cadre de sa démarche générale, le commissaire aux comptes est, en effet, attentif aux risques généraux liés à l'entité auditée, en particulier à ses politiques générales, ses perspectives de développement, ou son organisation administrative et

<sup>1</sup> ROBERTSON Jack C., « Auditing », Ed. Irwin 7ème édition, 1993.

<sup>2</sup> FLINT D., « Philosophy and principles of auditing: an introduction », Houndmills UK: Mac millan Education, 1988.

<sup>3</sup> GAA James C., « The auditor's role : the philosophy and psychology of independence and objectivity », in « Audit Symposium XI », Proceedings of the 1992 Deloitte and Touche/University of Kansas Symposium on Auditing problems, Edited by R.P. SRIVASTAVA, pp. 7-43, 21 and 22 may 1992.

<sup>4</sup> JORAS Michel, « Les fondamentaux de l'audit », Ed. Préventique, 1997.

<sup>5</sup> MORSE Ellsworth H., « Auditing efficiency and economy », in « State audit : developments in public accountability », edited by B. GEIST, Holmes & Meier Publishers, Inc., 1981.

comptable, aux risques liés à la nature et au montant des opérations traitées, ainsi qu'aux risques liés à la conception et au fonctionnement des systèmes. Grâce à l'opinion donnée sur ces points, l'équipe dirigeante pourra alors disposer d'une analyse externe de la qualité de son organisation comptable et financière afin de l'aider dans sa prise de décision. Or, cet enjeu managérial semble d'autant plus important dans le contexte universitaire actuel, marqué à la fois par un renforcement de leur autonomie, mais aussi par une nécessaire amélioration de la qualité de l'information comptable et financière au regard des standards internationaux actuels.

Au-delà de cet enjeu managérial, la certification des comptes semble aussi couvrir **des finalités de nature politique**. L'auditeur, en tant que tierce partie, participera en effet à l'amélioration de la crédibilité de l'information utilisée dans les relations entre tous les acteurs qui font partie de la gouvernance universitaire. Dans cette perspective, la certification des comptes peut être analysée, tout d'abord, comme un moyen d'assurance. Apparaissant avec l'incertitude à propos d'opérations ou d'information, l'opinion de l'auditeur externe a ainsi pour objet d'accroître l'utilité de l'information financière pour des utilisateurs placés en situation d'asymétrie (CASTA, MIKOL<sup>6</sup>, p. 109). Ensuite, la certification des comptes peut aussi être vue comme un moyen de participation à l'obligation de reddition des comptes. Dans cette logique, NORMANTON<sup>7</sup> considère ainsi l'audit externe public comme une étape intermédiaire à l'obligation de reddition des comptes, complétant la diffusion d'une information financière en tant qu'élément principal du compte-rendu. Pour être complète, l'obligation de reddition des comptes passe par l'analyse indépendante d'un tiers extérieur à la relation, par la communication à des personnes autres que les personnes ayant déléguées leur pouvoir, possédant les capacités de faire des critiques et des propositions (STEWART<sup>8</sup>, p. 13).

Cet enjeu politique intéresse un nombre important d'acteurs universitaires. Au premier titre, pour l'Etat, l'intervention d'un commissaire aux comptes dans les universités représente un enjeu institutionnel important permettant une mise en cohérence avec sa propre certification par la Cour des comptes, où les opérateurs universitaires sont mis en cause<sup>9</sup>. Pour l'Etat toujours, la certification des comptes constitue aussi un enjeu relationnel majeur dans le cadre contractuel. A ce titre, elle est d'ailleurs proposée par le Sénat comme un mode d'évaluation qualitative globale de l'amélioration de la gestion administrative des universités. La certification des comptes pourrait alors être partie prenante dans le cadre du nouveau SYstème de répartition des Moyens à la Performance et à l'Activité (SYMPA) entre l'Etat et les universités<sup>10</sup>. Ensuite, cet enjeu politique est présent pour d'autres financeurs, existants ou potentiels. Les collectivités locales dans le cadre de conventions, l'Europe pour des contrats de recherche, les fondations, les partenaires publics-privés, ou bien encore les banques sont autant de partenaires intéressés à une crédibilisation des informations comptables et financières permettant non seulement une reddition des comptes de qualité, mais aussi une analyse fiable en fonction des besoins spécifiques.

Pour autant, ces enjeux managériaux et politiques semblent tenir à deux **conditions** principales. La première, liée aux commissaires aux comptes, appelle en effet le choix d'un intervenant indépendant et compétent. L'appartenance à un réseau national ou international, la taille du cabinet et sa spécificité dans le secteur public (collectivités territoriales, établissements publics nationaux, etc.) paraissent constituer autant de caractéristiques nécessaires à la bonne réalisation de cette nouvelle mission. A ce titre, le choix d'un commissaire aux comptes parmi les titulaires dégagés dans l'accord cadre proposé par l'AMUE semble constituer une garantie de qualité<sup>11</sup>. La seconde des conditions concerne, elle, les

<sup>6</sup> CASTA Jean-François, MIKOL Alain, « Vingt ans d'audit : de la révision des comptes aux activités multiservices », Comptabilité, Contrôle, Audit, « Les Vingt ans de l'AFC », mai 1999.

<sup>7</sup> NORMANTON E. Leslie, « Reform in the field of public accountability and audit : a progress report », in « State audit : developments in public accountability », edited by B. GEIST, Holmes & Meier Publishers, Inc., 1981.

<sup>8</sup> STEWART J.D., « The role of information in Public Accountability », in A.G. HOPWOOD and C.R. TOMKINS (eds), « Issues in Public Sector Accounting », London, pp. 13-34, 1984.

<sup>9</sup> Comptes certifiés depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006 dans le cadre de la LOLF : <http://www.ccomptes.fr/CC/documents/RCE/Certification-comptes-2007.pdf>

<sup>10</sup> Rapport d'information n° 382 (10 juin 2008) fait au nom de la commission des affaires culturelles et de la commission des finances : <http://www.senat.fr/noticerap/2007/r07-382-notice.html>

<sup>11</sup> <http://www.amue.fr/finances/metier/articles/article/un-accord-cadre-pour-la-certification-des-comptes-a3c/>

D. Carassus / Enjeux de la certification des comptes dans le cadre de la loi LRU universités et l'Etat. En effet, il semble opportun, en prévision de la certification des comptes à venir d'engager dès à présent ou de densifier des améliorations à la fois sur la qualité des contrôles internes comptables, mais aussi sur la qualité des comptes eux-mêmes. En particulier, des évolutions paraissent devoir être engagées concernant la gestion de la masse salariale et la gestion patrimoniale, thématiques au cœur du processus d'autonomisation. Si ces conditions n'étaient pas prises en considération, les dimensions managériales et politiques liées à la certification des comptes, évoquées infra, pourraient ne pas être présentes. La liste de réserves sur la qualité des comptes produits pourrait, ensuite, être aussi longue que celles mentionnées par la Cour des comptes dans le cadre de la certification des comptes de l'Etat. Enfin, la certification des comptes pourrait, à tort, être perçue comme un contrôle supplémentaire sans réelle valeur ajoutée.