



HAL
open science

COMPORTEMENT DES AUDITES DANS LE PROCESSUS D'AUDIT : LE CAS DU CONTROLE DES ASSOCIATIONS PAR LES FINANCEURS PUBLICS

Rahma Chekkar, Eric-Alain Zoukoua

► **To cite this version:**

Rahma Chekkar, Eric-Alain Zoukoua. COMPORTEMENT DES AUDITES DANS LE PROCESSUS D'AUDIT : LE CAS DU CONTROLE DES ASSOCIATIONS PAR LES FINANCEURS PUBLICS. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France. pp.CD ROM. halshs-00460412

HAL Id: halshs-00460412

<https://shs.hal.science/halshs-00460412>

Submitted on 28 Feb 2010

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.

COMPORTEMENT DES AUDITES DANS LE PROCESSUS D'AUDIT : LE CAS DU CONTROLE DES ASSOCIATIONS PAR LES FINANCEURS PUBLICS

Rahma CHEKKAR

LSMRC - Lille School of Management Research Center

Groupe ESC Lille – Campus de Paris

Tour la Villette – 6 rue Emile Reynaud

75916 Paris Cedex 19

rahmachekkar@gmail.com

Eric-Alain ZOUKOUA

LOG - Laboratoire Orléanais de Gestion

Université d'Orléans – Faculté DEG

Rue de Blois – BP 4732

45067 Orléans Cedex 2

eric-alain.zoukoua@univ-orleans.fr

Résumé :

Cette recherche propose de comprendre le rôle du comportement de l'audité dans le processus d'audit et son influence sur la qualité de l'audit. Les auteurs étudient un processus particulier, celui de l'audit des associations par les financeurs publics. Au travers de six missions d'audit réalisées pour le compte d'un financeur public, les auteurs montrent que le comportement des audités (en termes de participation à ce même processus autrement dit d'implication dans la transmission d'informations) peut menacer la bonne réalisation d'une mission d'audit.

Mots clés : Processus d'audit – Comportement – Audités - Associations – Financeurs publics

Abstract :

This research aims at understanding the role of the auditees' behaviour in the audit process, and its influence on the audit quality. The authors study a particular audit process : the audit of associations by State fund providers. Through six audit engagements carried out for the account of a State fund providers, the authors show that the auditees' behaviour (in terms of participation in this process, in other words transmission of information) can threaten the good realization of an audit engagement.

Key words: Audit process – Behaviour – Auditee – Associations -State fund providers

INTRODUCTION

De Angelo (1981, p. 186) définit la qualité d'un audit comme la probabilité conjointe évaluée par le marché qu'un auditeur donné découvre une anomalie ou irrégularité significative dans le système comptable de l'entreprise auditée et rende compte de cette anomalie ou irrégularité. Cette définition est réductrice dans la mesure où elle limite l'audit à un audit comptable mais elle a le mérite de mettre en avant les qualités de détection et de révélation de l'auditeur. La première qualité renvoie selon les auteurs à la compétence de l'auditeur (celle-ci dépend des capacités technologiques et intellectuelles de l'auditeur) et la seconde renvoie à la qualité d'indépendance. Un audit serait de qualité si il résulte d'un processus mêlant à la fois compétence et indépendance des auditeurs (Citron et Taffler, 1992, p. 344). Dans les recherches antérieures, la qualité de l'audit a ainsi été appréhendée à travers la qualité de l'auditeur (De Angelo, 1981 ; Citron et Taffler, 1992, Prat dit Hauret, 2003 ; Tong, 2006). Pour évaluer, mesurer la qualité de l'audit, les auteurs ont identifié des substituts à la qualité d'audit (exemple : les caractéristiques liées aux équipes d'audit ...). Les études ont également identifié les comportements des auditeurs réducteurs de la qualité d'audit (Manita et Chemangui, 2007). En revanche, si les recherches antérieures étudient le comportement des auditeurs, le comportement des audités n'a pas fait couler beaucoup d'encre dans les écrits académiques. Pourtant le comportement des audités fait partie intégrante du processus de contrôle. Selon la typologie de Chiapello (1996), tout mode de contrôle intègre six éléments, dits facteurs d'influence. Parmi ces éléments, le comportement du contrôlé est identifié comme une dimension d'analyse des modes de contrôle¹. Notre recherche s'intéresse à cette dimension d'analyse, qu'est le comportement des audités, à notre connaissance non étudiée dans le cas de l'audit externe. Ce qui nous amène à soulever plusieurs questions : le comportement des audités peut-il réduire, nuire à la qualité du processus d'audit ? Peut-il nuire à la qualité de détection et la qualité de révélation de l'auditeur ? Ces questions sont d'autant plus intéressantes, si l'on convient que les relations entre les auditeurs et les audités sont parfois ambiguës (Richard et Reix, 2002). La bonne réalisation de la mission d'audit est conditionnée par l'adhésion, la participation des audités tout au long du processus. Selon Richard et Reix (2002), « l'audit est un processus qui comprend plusieurs étapes {planification, évaluation du contrôle interne, contrôle direct des comptes, travaux de fin de mission) et aboutit à la production d'un rapport d'audit ».

Pour éclairer la problématique du comportement de l'audité, nous avons mené une étude exploratoire sur un processus d'audit bien particulier : celui de l'audit des associations par les financeurs publics. Nous avons ainsi mené une observation participante à travers six missions d'audit réalisées au sein d'une collectivité territoriale entre septembre 2004 et février 2005. Si notre travail s'intéresse à la question du comportement des audités dans le processus d'audit à travers nos observations, il présente également l'originalité d'investir un objet très peu étudié dans les recherches françaises en sciences de gestion à savoir le contrôle externe des

¹ Chiapello (1996) précise toutefois que sa typologie est élaborée à partir des travaux existants sur le contrôle, ces derniers laissant peu de place à l'étude des sources d'influence externes, autrement dit des contrôles externes, comme les audits externes. Toutefois, cet angle d'analyse nous semble tout à fait adapté pour étudier le processus d'audit externe.

associations (on peut citer toutefois les travaux de Lande, 2001, Carassus, 2003, Fabre, 2005, Zoukhoua, 2008). Le processus d'audit des associations par les financeurs publics, et plus particulièrement par les collectivités territoriales, en fait partie. Pourtant si l'audit est largement pratiqué dans le secteur privé, il tend à s'imposer comme un outil de contrôle des associations par les collectivités territoriales. Celles-ci semblent en effet progressivement gagnées par la culture de l'audit dans le cadre de leurs relations avec leurs satellites associatifs. D'ailleurs, Cédric Mauduit, responsable du service méthodes et instruments de gestion du conseil général du Val-d'Oise, interrogé dans la *Gazette des Communes* confie que sa collectivité, à l'instar de nombreuses collectivités territoriales, réalise depuis 1999 chaque année entre douze et quinze audits sur un panel d'associations qui bénéficient de plus de 23 000 euros² de subventions.

L'audit de ces structures par les pouvoirs publics est d'autant plus justifié que les associations se sont imposées dans de nombreux secteurs d'activité comme des partenaires privilégiés des pouvoirs publics. De nombreuses activités déployées par les associations s'inscrivent dans le champ de compétence des pouvoirs publics. Ces derniers confient fréquemment aux associations la réalisation de certains projets moyennant une allocation de ressources. Selon Tchernonog (2005), ces ressources sont octroyées aux associations par l'Etat (12%), les collectivités territoriales (communes et regroupement de communes, 14%), les conseils généraux (10%), les conseils régionaux (4%), l'union européenne (1%), les organismes de prestation sociale (7%), divers organismes de l'administration centrale et sociale (3%). Si l'importance des concours publics dans le fonctionnement des associations génère une forte dépendance des initiatives de celles-ci vis-à-vis des pouvoirs publics (Pfeffer et Salancik, 1978), ces derniers retirent également des avantages de leur coopération avec les associations (Orange, 1992 ; Deporcq, 1993).

L'allocation de ces ressources rend nécessaire l'évaluation, le contrôle, l'orientation par les pouvoirs publics (Henriet, 1999 ; Lande , 2001 , Fabre ; 2005) en raison de l'impact des actions menées par ces organisations sur les politiques publiques ; des exigences accrues des citoyens, des partenaires financiers et des instances de contrôle des pouvoirs publics qui les obligent à disposer d'informations transparentes sur leurs partenaires associatifs et donc à intensifier leur contrôle pour pouvoir justifier du bien-fondé des actions engagées, ainsi que de l'opportunité des moyens alloués ; de la contrainte financière qui les oblige à gérer au mieux les deniers publics dans un contexte de forte pression fiscale.

Face à cette nécessité de contrôle, les financeurs publics mettent en œuvre une diversité de dispositifs (Fabre, 2005 ; Oster, O'Regan et Millstein, 2000). L'audit des associations n'est toutefois pas une pratique nouvelle. Il s'agit d'une notion déjà présente dans les années 1930. En effet, la question du contrôle des associations, et plus précisément des organismes bénéficiaires de concours publics, est une préoccupation ancienne formalisée en France par les décrets du 25/06/1934³ et du 30/10/1935⁴. Les contrôles alors mis en place par ces deux

² Au-delà de ce seuil, la signature d'une convention entre associations financeurs publics est obligatoire.

³ Ce décret impose à toute association, société ou collectivité privée subventionnée par l'Etat de communiquer au ministre-ordonnateur un exemplaire de ses budgets et comptes annuels.

textes constituent essentiellement des contrôles administratifs effectués sur la base des pièces transmises par l'association et visaient uniquement à vérifier la conformité de l'usage des ressources allouées à l'objet de l'association. Le décret-loi du 20/03/1939, est venu ensuite renforcer ces dispositions en instituant le contrôle sur pièce et sur place des associations par des acteurs indépendants des ordonnateurs à savoir l'inspection des finances et la cour des comptes. Il précise notamment que « les associations ainsi que les fondations reconnues d'utilité publique dont plus de la moitié des ressources est fournie par l'Etat seraient soumises aux vérifications de l'inspection des finances et de la cour des comptes » (article 5). L'audit des associations a connu un fort développement en France à partir des 1990 avec la loi du 07/08/1991⁵ qui étend le pouvoir d'investigation de la cour des comptes aux comptes d'emploi des ressources collectées auprès du public. Cette loi est perçue comme le texte ayant permis la mise en œuvre effective des audits. Ce sont d'ailleurs les investigations menées dans les années 1990 par la cour des comptes auprès d'associations telles que l'ARC, les Restos du cœur... qui ont permis de révéler les détournements et autres dysfonctionnements dans le maniement des fonds collectés auprès du public (abus dans l'usage des ressources mises à disposition et irrégularités dans le fonctionnement de ces organisations).

En relevant ces nombreux dysfonctionnements, ces investigations ont permis de conférer à l'audit l'image d'un dispositif de contrôle efficace, et de mettre en évidence la problématique de transparence des associations plaçant cette préoccupation au cœur des relations entre les associations et leurs financeurs, tant en ce qui concerne la gestion des ressources qu'en ce qui concerne la réalisation des actions financées. C'est dans ce contexte que les financeurs publics se sont mis à auditer leurs satellites associatifs.

Cet article est articulé de la façon suivante. Le processus d'audit des associations par les financeurs publics constituant un objet de recherche peu étudié, nous préciserons tout d'abord cet objet de recherche (1.) avant de proposer une typologie du comportement des audités dans le cadre de ce processus d'audit en montrant dans quelle mesure le comportement de l'audité a un impact sur la qualité de l'audit (2.). Les choix méthodologiques relatifs à notre investigation empirique seront ensuite présentés (3.). Enfin nous exposerons et discuterons les résultats issus de notre observation participante (4.).

⁴ Ce décret soumet toute association, œuvre ou entreprise ayant reçu une subvention, au contrôle des délégués de la collectivité.

⁵ Loi n°91-772 du 07/08/1991 relative au congé de représentation en faveur des associations et au contrôle des comptes des associations faisant appel à la générosité publique

1. L'OBJET DE RECHERCHE : LE PROCESSUS D'AUDIT DES ASSOCIATIONS PAR LES FINANCEURS PUBLICS

Notre recherche s'articule autour du processus d'audit des associations par les financeurs publics. Nous préciserons dans cette première partie cet objet de recherche, assez peu étudié dans la littérature. Nous justifierons tout d'abord son existence en précisant les motivations pour les financeurs publics à mettre en place un processus d'audit de leurs satellites associatifs (1.1.). Ce point nous permettra de comprendre quel intérêt les financeurs publics ont à mettre en place un tel processus et dans quelles circonstances l'audit est devenu une pratique tant prisée par les financeurs publics. Nous exposerons ensuite les finalités vers lesquelles tend ce processus (qualité de l'audit) (1.2.).

1.1. Les motivations des financeurs publics à la mise en place d'un processus d'audit de leurs satellites associatifs

L'objectif de cette section est de préciser ce qui a incité les financeurs publics à mettre en place des dispositifs de contrôle de leurs satellites associatifs. Nous exposerons les motivations théoriques et pratiques des financeurs publics à la mise en place d'un processus d'audit des associations. D'un point de vue théorique, la relation entre les financeurs publics et les associations, bien que spécifique, peut être assimilée à une relation d'agence. L'audit des associations est tout d'abord présenté comme un dispositif de surveillance permettant la réduction de coûts d'agence dans cette relation (1.1.1.). D'un point de vue pratique, la mise en place des dispositifs de contrôle par les financeurs publics de leurs satellites associatifs trouve son fondement dans la recherche d'un nouveau management public (1.1.2.).

1.1.1. La mise en place du processus d'audit motivé par la volonté de réduire les coûts et risques d'agence dans la relation entre les financeurs publics et les associations

La réglementation n'est pas la seule source de motivation à la mise en place de dispositif de contrôle des associations. Watts et Zimmerman (1983), dans leur histoire de l'audit eu Royaume-Uni et aux Etats-Unis, montrent que l'émergence des dispositifs d'audit précède les réglementations et apparaît comme une activité volontaire destinée à réduire les coûts d'agence. L'audit des associations s'inscrit à notre avis dans cette logique. Nous montrerons tout d'abord que l'audit des associations se trouve au cœur d'une relation d'agence (1.1.1.1.). Ensuite, en reprenant les concepts de la théorie de l'agence, nous envisagerons l'audit comme un mécanisme mis en place pour surveiller et discipliner les dirigeants d'associations (1.1.1.2.) et ainsi réduire les risques et coûts d'agence propres à cette relation (1.1.1.3.)

1.1.1.1. La relation d'agence entre les financeurs publics et les associations

La relation entre associations et financeurs publics est une relation d'agence au sens de Jensen et Meckling (1976). Ces derniers définissent la relation d'agence comme un contrat dans lequel une (ou plusieurs) personne, le principal a recours aux services d'une autre personne, l'agent, pour accomplir en son nom une tâche quelconque, ce qui implique une délégation de

nature décisionnelle. Une relation d'agence unit ainsi un mandataire à son mandant. Cette relation est établie dans le but d'agir dans l'intérêt du principal, autrement dit l'Etat ou la collectivité, tout en permettant à l'agent d'en tirer une contrepartie.

La relation que nous étudions dans cet article est une relation d'agence dans la mesure où les financeurs publics ont recours à l'expertise des associations pour gérer une activité (convention d'objectif), un service public (délégation de service public), des prestations (marchés publics). L'initiative du besoin exprimé ou de l'action envisagée peut émaner de l'une ou l'autre des parties. Par ailleurs, la contrepartie dont tire l'association est différente : subvention ou prix. Aussi, l'instruction pour l'application du code des marchés publics du 09/09/2001 précise cette distinction : "il y a marché public lorsque l'administration exprime de son initiative un besoin qui lui est propre et qu'elle demande à un prestataire extérieur de lui fournir les prestations de services de nature à satisfaire ce besoin en contrepartie d'un prix. En revanche, il y a subvention lorsqu'il s'agit pour une personne publique d'apporter un concours financier aux activités d'une association qui a bâti un projet spécifique".

La problématique de séparation entre mandataire et mandant est ainsi identifiable dans cette relation entre organisations du secteur public et organisations du tiers secteur. Or les concepts de la théorie de l'agence ont été à l'origine mobilisés dans l'étude des relations entre les actionnaires et les dirigeants dans le secteur privé. Ce courant est en effet issu des analyses de Berle et Means (1930) portant sur les conséquences de la séparation entre actionnaires (propriété) et dirigeants (décision, gestion). Aussi, il convient de s'interroger sur la pertinence de l'application des concepts de la théorie de l'agence au secteur public et au tiers secteur. Les spécificités de ces secteurs remettent-ils en cause l'applicabilité des concepts d'agence ? Concernant le secteur public, Carassus et Laborde (2002), rappellent en effet les difficultés d'application au secteur public des modèles d'agence développés tels qu'ils sont utilisés dans le secteur privé. Les auteurs soulignent ainsi que la relation principal – agent peut être différente dans le secteur public où « le principal a peu de motivations à surveiller l'agent ». Malgré ces spécificités des relations d'agence dans le secteur public, les remèdes traditionnels aux problèmes d'asymétrie d'information restent « plausibles » : « favoriser la transparence pour accroître le contrôle, créer et faire appel à une partie indépendante pour surveiller et s'informer sur les actions de l'agent ». Concernant le tiers secteur, Labie (2005) s'interroge également sur la pertinence de l'adoption de cette approche shareholder pour analyser les organisations du tiers secteur, dont font partie les associations. Bien que ne défendant pas une logique actionnariale, ces entreprises rencontrent les mêmes problématiques de gouvernance.

1.1.1.2. Les risques d'agence entre directeurs d'association et financeurs publics

L'existence d'un consentement mutuel (issu d'un contrat explicite ou implicite) n'occulte pas une possible divergence des intérêts entre principal et agent. En effet, dans cette relation, l'agent détient un avantage informationnel qui peut faire naître des comportements opportunistes le conduisant à accroître son intérêt personnel. Il peut vouloir garder le pouvoir décisionnel qu'il peut tirer, notamment, de ses informations. Cette relation d'agence présente alors les risques suivants identifiés dans la théorie de l'agence : il s'agit des risques d'asymétrie de l'information (qu'elle soit volontaire ou non), d'aléa moral (non-respect de l'ensemble des règles et accords passés), d'anti-sélection (cette situation d'asymétrie d'information peut amener le principal à choisir un bien ou service de moins bonne qualité, et

l'agent à adopter un comportement de passager clandestin). Cette relation présente alors des coûts : il s'agit des coûts liés à la surveillance de l'agent, appelés "coûts d'agence". Pour minimiser les risques, le principal va mettre en place des dispositifs incitant l'agent à réaliser l'action tout en dévoilant la totalité des informations. L'existence d'une possible divergence d'intérêt et asymétrie d'information entre les parties rend nécessaire la mise en place de mécanismes de surveillance, parmi lesquels, l'audit a été identifié comme solution dans la littérature (Charreaux, 1997).

L'audit est une discipline ancienne. Les premiers audits semblent avoir été oraux dans leur forme et juridiques dans leur structure. L'auditeur qui faisait office de juge présidait un groupe qui relatait les faits de gestion. Pour Flint (1998), les propriétaires des ressources, ne pouvant pas toujours effectuer eux-mêmes les contrôles, recourent aux services d'un tiers indépendant (l'auditeur) dont les vérifications donnent naissance à l'audit. Pour effectuer un audit, Flint (1998) estime qu'il faut que deux conditions soient impérativement réunies : il doit exister une relation d'engagement, à savoir l'obligation pour l'une des parties (l'agent) de rendre compte de ses actes auprès d'une autre partie (le principal) ; cette relation doit être complexe de telle sorte que les principaux soient physiquement éloignés des agents et n'aient pu personnellement vérifier leurs actes.

Dans le cas de la relation qui lie les financeurs publics et les associations, les financeurs publics (les principaux) doivent s'assurer que les dirigeants d'associations (agents) agissent conformément à leurs intérêts. L'audit est justifié dans son fondement par le risque que les agents puissent exposer les principaux à des aléas moraux en agissant contre leurs intérêts (Power, 2005). Aussi le contrôle de la gestion des ressources confiées aux agents par un tiers indépendant s'avère nécessaire dans la mesure où il permet de réduire l'espace discrétionnaire de ceux-ci. L'audit comme mécanisme de surveillance ne peut en effet être efficace que s'il est de qualité : auditeur compétent et indépendant. Les financeurs publics, dans le cadre de leur coopération avec leurs satellites associatifs, ont, pour la mise en œuvre des audits, le choix entre externaliser ces prestations (audit mandaté) en recourant à des professionnels indépendants (cabinets d'audit ou à des consultants) ou réaliser celles-ci en régie directe. Dans ce dernier cas, elles doivent disposer des ressources humaines nécessaires compte tenu des compétences que nécessite ce type de missions (audit en régie directe).

1.1.1.3. Responsabilités et risques encourus par les financeurs publics

Comme le prévoit la théorie de l'agence, les concours financiers alloués aux associations exposent les personnes agissant au nom des organismes de financement ainsi que les organisations elles-mêmes à un certain nombre de risques. La multiplication de ces risques, relevant du contentieux, sont à notre sens à l'origine du recours à un dispositif de contrôle comme l'audit dans la coopération entre l'association et ses financeurs publics. Parmi ces risques, une distinction peut être faite entre les risques inhérents à l'action des membres de ces organisations et ceux touchant les organisations.

Risques encourus par les personnes agissant au nom des organismes de financement public ⁶	Responsabilités et risques encourus par les organismes de financement public
<p>Risques pouvant concerner les élus (les plus exposés) mais également toute personne dépositaire de l'autorité publique ou chargée d'une mission de service public (les fonctionnaires territoriaux ou les fonctionnaires de la fonction publique d'Etat)</p> <p>Exemples de risques pesant sur les élus :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Risque de conseiller ou d'élus intéressés • Risque de gestion de fait de fonds publics et de sanctions de suspension de mandat et d'inéligibilité qui lui est attaché • Non respect des dispositions du code des marchés publics sur la mise en concurrence pour l'attribution des délégations de service public ou des marchés publics • Délit de favoritisme • Prise illégale d'intérêt <p>= Risques pas sans conséquence sur les entités finançant les associations. Elus pas les seuls à courir des risques dans le cadre de leur coopération avec les associations → Organisations qu'ils engagent pouvant faire l'objet de sanctions inhérentes à des actes commis par leurs membres.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Responsabilité du financeur public susceptible d'être engagée en cas de gestion de fait des fonds publics. Financeur public solidaire des actes de gestion des associations financées (Risque ne concernant que les collectivités territoriales. Services déconcentrés de l'Etat non concernés par ce risque) • Possible implication des financeurs publics (au titre des contributions financières allouées aux associations) dans une action de recherche en responsabilité ou de comblement de passif, lorsque les fonds alloués n'étaient pas des subventions mais un marché public ou une délégation de service public déguisés. Dans ce cas, possible requalification par le juge d'une convention d'objectifs passée entre une association et son financeur public en une prestation de services qui en principe relève des marchés publics ou d'une délégation de service public. Possible annulation de la délibération autorisant le versement de la subvention avec l'obligation pour l'association de restituer les fonds perçus (Eventuelles sanctions pénales pour délit de favoritisme à l'encontre des personnes ayant décidé l'attribution de ces fonds). • Risque pour le financeur public de financer une association non habilitée à percevoir des subventions parce qu'elle n'a pas effectué les différentes annonces légales à cet effet (dépôt de statut en préfecture...) ou encore d'attribuer une contribution financière à des associations dont les activités n'entrent pas dans son champ de compétences ou à des associations qui, en principe, n'en n'ont pas besoin au regard de leur situation financière.

Tableau 1 - Responsabilité et risques encourus par les financeurs publics

1.1.2. La volonté d'un nouveau management public

L'audit des associations trouve à notre avis son fondement dans la recherche d'un nouveau management public. Le recours à des mécanismes efficaces pour le contrôle de leurs satellites associatifs par les financeurs publics s'inscrit à notre sens dans un cadre de modernisation du fonctionnement des services publics dans l'optique d'une gestion efficace et efficiente des deniers publics. La modernisation du fonctionnement des services publics se traduit entre autres par l'instauration d'une nouvelle logique dans la gestion de la chose publique visible à travers notamment la modification du système d'information comptable et financier des financeurs publics. Nous préciserons tout d'abord les apports de ce nouveau paradigme au secteur public, à savoir l'introduction d'une logique de contrôle (1.1.2.1.). Cette nouvelle logique se veut rechercher une meilleure maîtrise des risques contentieux, et une meilleure

⁶ Personnes agissant au nom des financeurs publics dans le cadre de leurs missions et plus particulièrement dans celui de leur coopération avec les associations : il s'agit des élus et des fonctionnaires territoriaux pour les collectivités territoriales, des fonctionnaires d'Etat pour les services déconcentrés de l'Etat, des assimilés fonctionnaires pour les établissements publics nationaux à caractère administratif.

efficacité de l'usage des fonds publics, ce qui se traduit par la multiplication des contrôles à l'égard des financeurs publics notamment par les chambres régionales des comptes (1.1.2.2.).

1.1.2.1. Logique de contrôle et nouveau management public

Le *New Public Management* qualifie une modification en profondeur de la nature de l'administration publique. Concrètement, il consiste en la mise en œuvre dans les administrations publiques d'un ensemble d'idées, de modes de fonctionnement empruntés aux cadres conceptuels de pratiques administratives du secteur privé à but lucratif. Il met l'accent sur le contrôle des coûts, la transparence financière, l'autonomie des services, la déconcentration des compétences, la contractualisation de leurs relations, l'accentuation de la responsabilité envers l'usager en instaurant avec lui une logique de client en matière de qualité des services et l'instauration d'une logique de pilotage de la performance fondée sur l'élaboration d'indicateurs de mesure de performance (Lewis, 1993 ; Power, 2005). Ce changement consiste ainsi à adopter les démarches utilisées par les organisations du secteur privé pour gérer les organisations du secteur public et tenter de résoudre leurs problèmes. Les principaux problèmes auxquels sont confrontés les pouvoirs publics sont l'existence de risques pouvant mettre en cause la responsabilité juridique des pouvoirs publics. Aussi, le *New Public Management* (Crozier, 1997) a favorisé le développement de la prise en compte des risques évoqués précédemment dans la gestion des collectivités territoriales.

Le New Public Management a une orientation vers le risque axée sur le contrôle développant une logique évaluation. L'évaluation constitue un instrument de modernisation de la gestion publique. En effet, comme le souligne Crozier (1997), la logique évaluative permet d'éclairer la signification réelle d'un résultat dans le court terme et dans le plus long terme dans un système humain complexe et d'analyser les mécanismes qui y ont conduit. La mise en place du contrôle des satellites associatifs par les pouvoirs publics s'inscrit dans ce changement de paradigme, dans cette logique d'évaluation, de contrôle guidée par la maîtrise des risques. L'audit dépasse ainsi la ligne de démarcation entre management des entreprises privées et management des organisations publiques pour s'inscrire dans cette logique de nouveau management public. Dans ce contexte, la mission fixée aux différents contrôles mis en œuvre par les financeurs publics et particulièrement aux audits est entre autres de maîtriser l'ensemble des risques inhérents à la coopération entre les financeurs publics et leurs associations satellites. Le recours à l'audit traduit ainsi la volonté des financeurs publics d'améliorer leur coopération avec les associations en s'inspirant du modèle des entreprises à but lucratif.

Cette logique a rendu nécessaire la modernisation du système d'information comptable et financier des financeurs publics. L'audit des associations par les financeurs publics est en effet extrêmement lié au changement des modes de reddition des comptes et s'inscrit dans une tendance de fond liée à une mutation en profondeur des dispositions législatives et réglementaires relatives aux systèmes d'information comptable et financier des pouvoirs publics. Cette mutation se traduit dans les collectivités territoriales par le renouveau du cadre budgétaire et comptable marqué notamment par la mise en place de l'instruction comptable M14. Pour ce qui concerne les services déconcentrés de l'Etat, ce mouvement de modernisation s'inscrit dans la diffusion d'une nouvelle culture de gestion impulsée par la loi organique n°2001-692 du 01/08/2001 relative aux lois de finance dite LOLF. Dans son article

27, la LOLF exige notamment la tenue de trois systèmes comptables : une comptabilité budgétaire, une comptabilité financière et une comptabilité de gestion ou de coût. La mise en place de ces différents systèmes comptables, qui constitue une nouveauté pour les services de l'Etat, induit une nouvelle logique dans la gestion de l'argent public.

1.1.2.2. Un suivi des associations exigé par les instances contrôlant les financeurs publics

Comme nous l'avons évoqué précédemment, les concours financiers alloués aux associations peuvent exposer les financeurs à de nombreux risques pouvant entraîner d'importantes difficultés financières. Pour pallier à cela, les chambres régionales des comptes incitent les collectivités à effectuer un suivi des satellites avec lesquels des conventions ont été établies. Aussi, la transparence exigée des financeurs publics par leurs propres instances de contrôle (chambres régionales des comptes et préfectures) dans le cadre de leur coopération avec leurs satellites associatifs explique le recours à l'audit par les collectivités territoriales.

Le contrôle effectué par les chambres régionales des comptes a été institué par la loi du 02/03/1982 sur les droits et libertés des communes, des départements, et des régions qui a créé les chambres régionales des comptes. Cette loi a fait de ces organisations les contrôleurs par excellence des collectivités territoriales. Les chambres régionales des comptes déploient un contrôle sur pièces et sur place assorti d'une lettre d'observation. C'est dans ce cadre qu'elles recommandent généralement aux financeurs publics à la fois plus de transparence dans leurs relations avec les associations et plus de rigueur dans le contrôle de l'usage des ressources qui leurs sont allouées. Elles les incitent à mettre en place des mécanismes de contrôle efficaces à cette fin⁷. Les chambres régionales des comptes, dans le cadre de leur contrôle de la qualité de la gestion communale, axent leur contrôle sur la régularité et efficacité de la gestion. Parmi les principales anomalies détectées «les anomalies dans la gestion déléguée de services publics locaux aux associations ou aux sociétés d'économie mixte. Outre le contrôle des chambres régionales des comptes, les collectivités territoriales, peuvent également être contrôlées par les préfectures. Lande (2003), dans son étude sur la ville de Sens, précise toutefois que ces deux contrôles ne s'inscrivent pas dans la même optique d'une part et n'ont pas la même teneur d'autre part. En effet, contrairement au contrôle des préfectures principalement axé sur l'équilibre des différentes sections budgétaires et sur le respect des délais dans l'adoption des budgets, le contrôle des chambres régionales est plus approfondi et s'étend aux relations entre ces organisations et leurs satellites dont les associations

Quant aux services déconcentrés de l'Etat, sous l'influence du comptable public (trésorier payeur général) qui assure le décaissement des fonds alloués aux associations, ils sont invités à adopter un contrôle rigoureux de leurs satellites associatifs. L'audit comme mécanisme de contrôle des satellites associatifs résulte ainsi du contrôle des financeurs publics par leurs

⁷ L'étude menée par le cabinet BST Consultant-In extenso et publiée dans la Gazette des Communes du 17 mai 2004 montre que les collectivités territoriales adhèrent progressivement à ces recommandations. En effet, cette étude révèle que sur la période 1993-2002, 49% des lettres d'observations rédigées par les Chambres régionales des comptes contenaient des observations sur les subventions que ces dernières accordaient aux associations ; sur la période 2001-2002, seules 28% des lettres d'observations des Chambres Régionales des Comptes en faisaient mention

propres instances de contrôle. Ces dernières, à travers leurs missions, les incitent à recourir aux « meilleures pratiques » pour le suivi de leurs satellites associatifs.

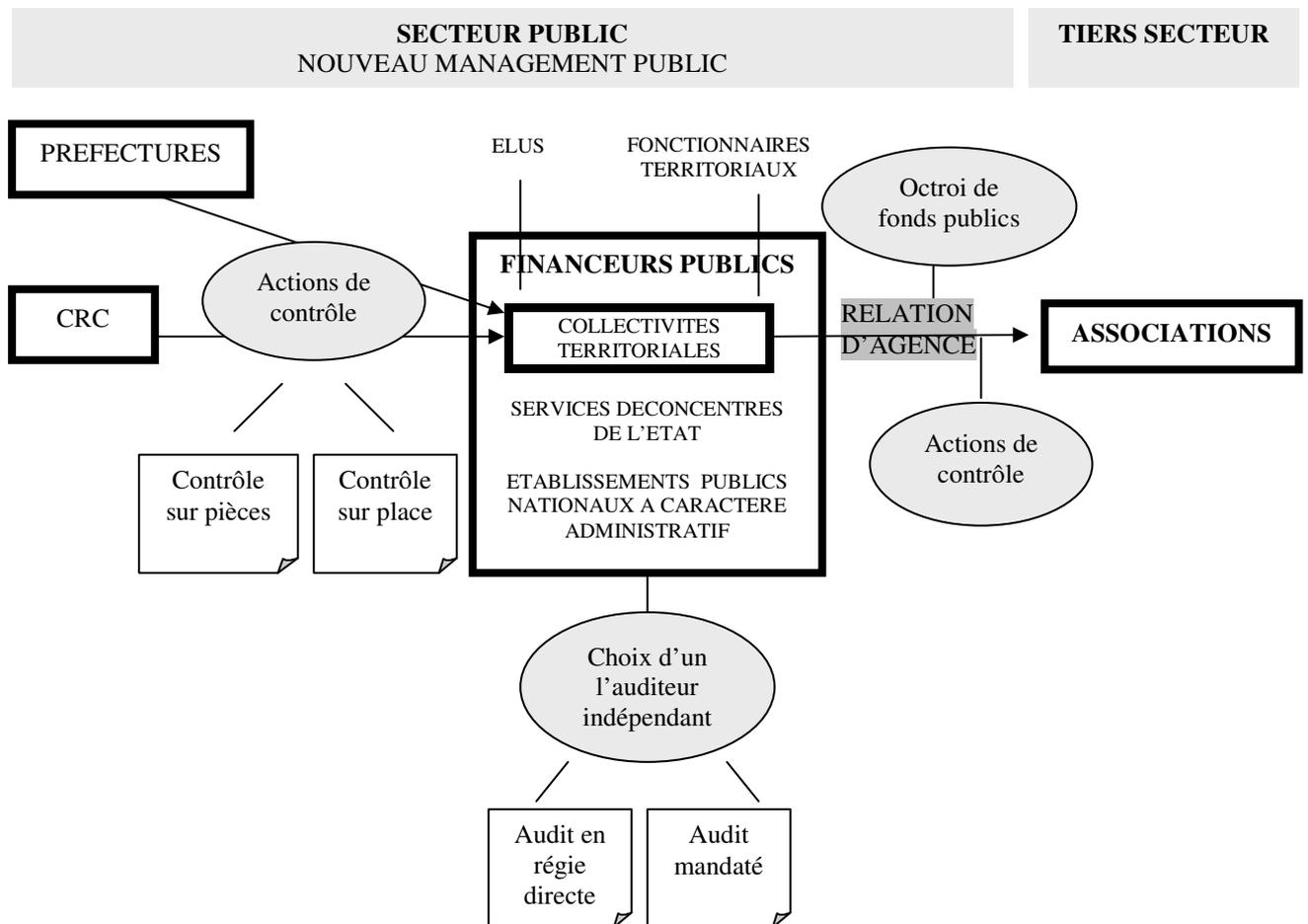


Figure 1 – Fondements du processus d’audit des associations par les financeurs publics

1.2. Les finalités de l’audit des associations

Face à de tels enjeux, les collectivités territoriales sont ainsi amenées à mettre en place des dispositifs permettant d'assurer une meilleure efficacité de l'usage des fonds publics qui leurs sont accordés, de détecter et prévenir les risques financiers, juridiques, organisationnels, d'évaluer l'action des associations au regard des politiques publiques mises en œuvre par la collectivité. La mise en place d'un processus d'audit est alors la solution de par ses objectifs identifiés dans la littérature à savoir détecter les risques et formuler une opinion.

Comme nous l'avons précisé dans la précédente section, l'audit des associations par les financeurs publics dépasse aujourd'hui le cadre strictement financier. Son champ d'investigation est plus large que celui l'audit légal des comptes. Le corolaire de cet élargissement est une évolution des finalités des contrôles effectués par les financeurs publics.

1.2.1. Un audit avec comme finalité le contrôle de conformité, de légalité

Ce premier type de contrôle s'attache à la recherche d'anomalie, ou irrégularité significative dans la gestion des associations. L'auditeur doit ensuite rendre compte de ces dysfonctionnements relevés. L'audit a connu des évolutions.

Selon Brown (1962), avant 1940, l'objectif premier de l'audit était principalement la détection et la prévention de fraudes. De même, Carassus et Cormier (2003) relèvent qu'au début du vingtième siècle, l'objectif principal de l'audit, qu'il s'agisse de l'audit interne ou l'audit externe, était la « détection de la fraude et sa prévention en servant de moyen de dissuasion ». C'est ce qui ressort de l'ouvrage de Dicksee (1905), qui assignait à l'audit l'objectif de détecter les fraudes, les erreurs techniques, et les erreurs de principe comptable. Carassus et Cormier (2003) citent également Montgomery (1912) qui quelques années plus tard marque une évolution des objectifs de l'audit vers « la détermination des conditions financières actuelles et des résultats de l'entreprise ». L'objectif de détection des fraudes et des erreurs devenant mineur. Power (2005) indique également que jusqu'au vingtième siècle, l'audit a toujours été étroitement associé à la détection des fraudes ou d'erreurs. Il souligne d'ailleurs que dans l'imaginaire collectif, la plupart des gens ont tendance à l'associer à la recherche des fraudes. Pour preuve, quand les auditeurs ne parviennent pas à découvrir des fraudes qui plus tard sont révélées, l'on suppose que le processus d'audit a d'une certaine manière échoué.

Néanmoins au-delà de la seule découverte des fraudes, aujourd'hui la tendance en matière d'audit est à émettre une opinion sur une situation donnée. Cette opinion a pour objectif de renforcer la crédibilité de l'objet audité. En audit financier par exemple, il s'agit pour l'auditeur d'émettre une opinion sur les états financiers. Il s'exprime sur la sincérité, la fiabilité et l'image fidèle de ceux-ci à la situation de l'entreprise au jour de leur arrêté.

Longtemps associée au seul domaine comptable et financier qui s'est imposé comme le champ d'application naturel de ce dispositif de contrôle (Courret et Ingalens, 1994), la pratique de l'audit s'est progressivement étendue à d'autres champs d'intervention jusqu'à être galvaudée dans certaine circonstance. Ainsi il existe des audits environnementaux, des audits opérationnels, des audits informatiques... Cette pratique désormais institutionnalisée touche dorénavant toutes les formes organisationnelles y compris les pouvoirs publics et les entités avec lesquels ceux-ci ont des liens contractuels.

1.2.2. Un audit avec comme finalité le contrôle de l'efficacité et le conseil

L'autre finalité de l'audit est l'évaluation des actions des associations : l'audit a ainsi comme autre finalité le contrôle de l'efficacité, en comparant les résultats aux objectifs assignés et aux moyens mis en œuvre. Dans le cadre de la coopération entre les associations et les financeurs publics, l'audit a, en plus du contrôle de l'usage des ressources et du contrôle des activités réalisées, pour mission d'assurer la maîtrise des risques auxquels s'exposent les financeurs publics dans le cadre de leur coopération avec les associations. L'audit permet ainsi de prévenir ou de limiter les risques et de conseiller les organisations afin d'améliorer la coopération entre financeurs publics et associations.

2. LE COMPORTEMENT DES AUDITÉS PENDANT LE PROCESSUS D'AUDIT

Si la littérature nous apporte des éléments précieux permettant de décrire et comprendre le processus d'audit des associations, très peu d'éléments concerne les comportements des audités lors de ce processus. Cette deuxième partie a pour objectif d'analyser le comportement des associations - auditées durant le processus précédemment décrit. Si la qualité de l'audit nécessite des auditeurs compétents et indépendants, il faut également que les audités se prêtent à l'audit en adoptant une attitude positive vis-à-vis de ce processus de contrôle. Nous adoptons ici une approche comportementaliste en étudiant l'impact de l'exercice de ce type de contrôle sur le comportement des audités. Nous précisons dans un premier temps le rôle des audités dans le processus d'audit (2.1.). Dans un second temps, nous aurons recours à des typologies existantes pour caractériser le comportement des audités (2.2.).

2.1. Le rôle et participation des audités dans le processus d'audit

Nous précisons tout d'abord le rôle de l'audité dans le processus d'audit (2.1.1.). Nous expliquerons ensuite dans quelle mesure le comportement des audités peut nuire à la qualité de l'audit (2.1.2.).

2.1.1. Rôle de l'audité dans le processus d'audit

Si le comportement des contrôlés est très présente dans la littérature consacrée à l'approche comportementale en contrôle de gestion (Godener et Fornerino, 2005), il n'en est pas de même dans la littérature sur l'audit. La littérature sur le contrôle de gestion peut toutefois nous éclairer sur la compréhension des processus de contrôle externe.

Godener et Fornerino (2005) mettent ainsi en évidence le rôle essentiel des contrôlés, que sont les managers, dans le processus de contrôle de gestion. Selon les auteurs « la participation des managers de l'entreprise dans le processus de contrôle de gestion – tant comme fournisseur d'informations que comme utilisateur de l'information – est indissociable du succès du processus de contrôle de gestion ». En effet, les managers - contrôlés jouent « un rôle déterminant en matière de qualité de l'information véhiculée et traitée dans le cadre du processus ». Godener et Fornerino (2005) caractérise ainsi le degré de participation des managers au processus de contrôle de gestion aussi bien des actions de transmission d'informations que des actions de prise en considération des informations reçues (autrement dit l'intégration les apports du contrôle dans leur action quotidienne).

Le processus d'audit externe s'arrêtant à la production du rapport d'audit⁸, les actions de prise en considération par les audités des informations reçues des auditeurs ne font pas partie intégrante de ce processus. Ainsi, dans le cadre de notre étude sur le comportement des audités dans le processus d'audit nous retiendrons comme caractéristique principale du comportement, de la participation des audités les actions de transmission d'informations par les audités. Celle-ci soulève la problématique d'asymétrie d'information. Cette transmission

⁸ Cf. définition de Richard et Reix (2002) fournie en introduction de notre article.

d'information n'est en effet pas spontanée. En effet, en matière de transmission, l'asymétrie d'information offre en effet aux contrôlés, dirigeants d'association, la possibilité de ne pas fournir toute l'information qu'ils détiennent et rendre ainsi difficile le travail la détection et de révélation de l'auditeur.

2.1.2. Comportement de l'audité et qualité de l'audit

La qualité de l'audité peut alors à notre sens être menacée par le comportement adopté par l'audité en particulier dans le comportement de transmission d'informations évoqué précédemment. Nous évoquerons successivement dans quelle mesure les qualités de compétence (2.1.2.1.) et d'indépendance (2.1.2.2.) de l'auditeur peuvent être menacées par le comportement de l'audité.

2.1.2.1. Comportement des audités et qualité de compétence des auditeurs

Colasse (2007) souligne que la qualité de compétence de l'auditeur suppose « le concours de l'audité pour s'exprimer pleinement ». L'auteur ajoute toutefois que « ce concours ou cette collaboration sont évidemment ambigus : personne n'aime être contrôlé! ». L'audité peut alors faire de la résistance car il détient l'information dont a besoin l'auditeur pour accomplir sa mission. Il a donc les cartes en mains pour empêcher l'auditeur de s'exprimer pleinement dans sa compétence, en gênant l'auditeur dans ses investigations, si bien que dans de nombreux cas, l'audité se trouve « dans une position de supériorité par rapport à l'auditeur et peut l'empêcher de manifester sa compétence intrinsèque ».

Colasse (2007) fournit quelques exemples d'entraves à la mission des commissaires aux comptes : l'audité peut gêner l'auditeur « par exemple, en tardant à lui remettre les documents qu'il demande ; en lui remettant des documents « bruts de fonderie » dont l'exploitation sera coûteuse en temps ; en se montrant plus ou moins disponible pour répondre à ses questions, plus ou moins clair dans les réponses fournies, etc. ». Ainsi, une réticence en termes de transmission d'information peut nuire à la compétence de l'auditeur

2.1.2.2. Comportement des audités et qualité d'indépendance des auditeurs

La qualité d'indépendance des auditeurs peut également être menacée par l'attitude des audités. Dans ce sens, Colasse (2007) précise que « l'indépendance du commissaire aux comptes n'est pas qu'une affaire d'incompatibilités fixées par le droit et d'éthique individuelle », cette qualité peut être menacée tant bien même que ces incompatibilités sont absentes et que les auditeurs sont intègres. En effet, pour pouvoir exercer sa qualité de compétence, l'auditeur a besoin de la participation de l'audité. L'auditeur se trouve toutefois dans une « position d'infériorité » par rapport à l'audit. Pour pallier à cette infériorité, l'auditeur peut être amené à développer une relation avec l'audité, que Richard et Reix (2002) qualifient de « relation de parité ». Ce type de relation peut paraître nécessaire aux yeux des auditeurs, dans le but de favoriser « le partage de l'information », et « le bon accomplissement de leur mission ». Ces relations, dépassant parfois la sphère professionnelle, avec les audités peuvent compromettre l'indépendance des auditeurs. Les qualités de compétence et d'indépendance sont alors liées et Les auditeurs doivent ainsi constamment rechercher un équilibre entre l'indépendance et la compétence. Si l'auditeur entretient de bonne relation

avec les audités, les audités lui transmettront plus facilement l'information qu'ils détiennent. A l'inverse, «à vouloir être très indépendant», l'auditeur peut «se voir priver d'informations», et donc «perdre de sa capacité d'investigation et se trouver limité dans l'expression de sa compétence» (Colasse, 2007).

2.2. Proposition d'une typologie du comportement des audités

Dès lors, plusieurs comportements sont possibles chez le audités faisant naître des jeux d'acteurs. Les audités peuvent jouer avec le degré de transmission d'informations aux auditeurs, ce qui vient plus ou moins limiter la compétence de ces derniers. Les audités peuvent également travailler leur relation avec les auditeurs, ce qui vient plus ou moins limiter l'indépendance de ces derniers. L'objectif de cette section est de proposer une typologie du comportement des audités. Pour cela, nous nous sommes basés sur la littérature existante et sur notre connaissance du processus. Nous avons élargi notre recherche au comportement des contrôlés dans plusieurs processus de contrôle et pas seulement l'audit. Nous avons retenu la typologie proposée par Chiapello (1996). Après avoir présenté cette typologie (2.2.1.), nous l'adapterons au processus d'audit.

2.2.1. Attitudes du contrôlé dans la typologie de Chiapello (1996)

Se basant sur les travaux antérieurs, Chiapello (1996) identifie plusieurs attitudes possibles face au contrôle. Les trois catégories de comportement figurent dans le tableau ci-dessous.

Implication morale <i>Attitude positive</i> <i>Commitment</i>	« la personne contrôlée l'est volontairement, nourrit des sentiments positifs par rapport à l'organisation et est très impliquée dans la vie de la structure »
Relation instrumentale <i>Attitude évaluative,</i> <i>Involvement</i> <i>Relation de calcul</i>	« La personne contrôlée a une relation à l'organisation qui est instrumentale et fondée sur le calcul. Elle cherche avant tout à satisfaire son intérêt. Elle sera sensible particulièrement aux récompenses permettant un accroissement de son bien-être matériels ».
Aliénation <i>Attitude négative</i> <i>Relation de contrainte</i>	« La personne contrôlée l'est contre son gré. Elle est dans la situation du prisonnier dans sa prison et subit une contrainte physique »

Tableau 2 - Attitudes du contrôlé d'après Chiapello (1996)

2.2.2. Typologie des comportements des audités dans le processus d'audit

La typologie de Chiapello (1996) permet d'identifier trois types de comportement possible des audités dans le processus d'audit : une attitude positive (2.2.1.1.), un comportement réfractaire une attitude négative (2.2.1.2.) et une attitude évaluative (2.2.1.3.).

2.2.2.1. Une attitude positive des audités dans le processus d'audit

L'audité nourrit un sentiment positif vis-à-vis de l'audit. L'audité a conscience que le contrôle s'inscrit dans une logique pédagogique et d'apprentissage à travers les préconisations, à court, moyen et à long terme formulées par l'auditeur lors du processus d'audit.

2.2.2.2. Une attitude négative des audités dans le processus d'audit

« Combien de fois n'a-t-on pas entendu un ex-audité s'exclamer : « J'ai subi un audit ! » Jonquières (2006, p.91). Chiapello (1996) parle d'aliénation pour désigner cette situation où l'audité subit l'audit. Comment expliquer cette attitude négative de l'audit face à l'audit ?

L'audit est une fonction d'évaluation. A ce titre, le processus d'audit peut être perçu comme un dispositif de surveillance, et vécu comme un moyen de pression, comme un outil contraignant par les audités. L'audité n'a dans ce cas conscience que de la logique disciplinaire ou de découverte de fraude. L'audit peut a priori être perçu comme relevant principalement d'un mécanisme de sanction.

Cela peut entraîner chez les audités des réactions négatives. Ces réactions négatives ne sont pas propres à l'audit mais au contrôle en général. Ces réactions peuvent limiter le degré d'implication des audités dans le processus, qui vont être réticent à transmettre les informations dont ils disposent par peur que des anomalies ne soient découvertes. Ils vont adopter un comportement réfractaire caractérisé par une résistance à l'influence que constitue le contrôle.

2.2.2.3. Une attitude évaluative des audités dans le processus d'audit

L'audit, et les mécanismes de surveillance en général, ont été développés notamment pour limiter l'opportunisme des dirigeants. Ces dispositifs ne sont pas forcément considérés comme étant subis par les contrôlés. Ces derniers vont en effet essayer de les manipuler, de neutraliser ces mécanismes avec pour objectif d'éviter les sanctions résultant d'une éventuelle découverte de leurs comportements opportunistes par les auditeurs.

3. UNE INVESTIGATION EMPIRIQUE PORTANT SUR L'AUDIT DE SIX ASSOCIATIONS : EXPOSE DES CHOIX METHODOLOGIQUES

Lors de la recherche doctorale d'un des auteurs (Zoukhoua, 2008), ce dernier en position d'auditeur a mené une investigation empirique, prenant la forme d'une observation participante, entre septembre 2004 à février 2005, et a pu décrire les situations vécues en relevant les éléments relatifs au comportement des audités susceptibles d'avoir un impact sur le succès des missions d'audit de satellites associatifs d'une collectivité territoriale. Nous précisons dans cette partie les choix méthodologiques que nous avons été amenés à opérer. Le mode de collecte des données (3.1.), le contexte de l'investigation empirique (justifiant le recours par cette collectivité à l'audit pour le contrôle de ses satellites associatifs) (3.2.) et les caractéristiques des cas étudiés (associations inscrites au programme annuel des audits auxquels nous avons participé) (3.2.) sont explicités dans cette troisième partie.

3.1. La collecte des données

L'objectif de notre recherche est d'analyser le comportement des audités lors du processus d'audit. Une analyse documentaire est rendue impossible compte tenu de l'inexistence de publications permettant d'observer notre objet de recherche. En effet, le comportement des audités ne peut être observé que par l'auditeur en exercice. Aussi, faute de publications en la matière, nous avons conduit une observation participante au travers de plusieurs études de cas afin d'explorer la question du comportement des audités. Les études de cas ont été réalisées par l'adoption d'une approche ethnographique consistant en l'observation des personnes dans leur territoire et à interagir avec elles dans un langage et selon des termes qui leur sont propres. Les données des études de cas ont en effet été recueillies à l'aide d'observation participante. Notre investigation empirique a consisté en la conduite de six missions d'audit d'associations permettant d'observer et de faire ressortir le comportement des audités. Les études de cas sont appropriées pour étudier un processus

3.2. Présentation du contexte des études de cas réalisées au sein d'une communauté de communes

Nous avons eu l'opportunité de participer à des missions d'audit réalisées par une collectivité, à savoir une communauté de communes. Cette section permet de préciser dans quel contexte notre observation participante a pu être menée. Nous précisons tout d'abord dans quel contexte la collectivité étudiée a-t-elle recours aux associations (3.2.1.) et dans quel contexte la collectivité a été amenée à auditer ces associations (3.2.2.),

3.2.1. La communauté de communes et le recours aux associations dans l'exercice de plusieurs compétences

Il convient tout d'abord de préciser à quel titre cette collectivité territoriale est en relation avec des associations. La communauté de communes étudiée est née de la volonté de 22 communes d'agir en commun sur leur territoire. Cette structure intercommunale disposait au titre de l'année 2004, d'un budget de 239 millions d'euros et employait environ 500 salariés repartis dans treize directions. Comme toute structure intercommunale, la communauté de communes a pour objectif d'associer les communes au sein d'un espace de solidarité en vue d'exercer en commun un certain nombre de compétences. Aussi, sa création entraîne un dessaisissement immédiat et total des communes dans les compétences transférées (compétences dites exclusives)⁹. Les différentes compétences (exclusives ou partagées) reconnues à la communauté de communes sont articulées autour de six politiques publiques : l'environnement, les infrastructures et les déplacements, le développement économique, la cohésion sociale, l'aménagement de l'espace, le projet de trame verte. Au titre de chacune de ces compétences la collectivité est amenée à travailler avec des associations¹⁰. En effet, pour

⁹ Ceci n'exclut pas que certaines compétences soient exercées de façon partagée entre les communes.

¹⁰ Cette coopération est significative dans le champ de la cohésion sociale. En effet, l'action de la collectivité en matière de cohésion sociale ne peut être mise en œuvre sans l'action du réseau associatif. Par exemple, dans le cadre de la politique de la ville, la collectivité intervient dans les champs suivants : prévention spécialisée (via un conventionnement avec le conseil général et le service départemental de prévention spécialisée par substitution

la mise en œuvre de ces différentes compétences, la collectivité s'appuie essentiellement sur les associations en attribuant à celles-ci des ressources afin qu'elles puissent mettre en œuvre des actions ou des projets à même de satisfaire les besoins identifiés dans ces différents domaines. Dans chacun de ces champs de compétence, les associations se sont ainsi imposées comme des partenaires indispensables.

3.2.2. Le contrôle des associations par la collectivité

Pour ce qui est du contrôle de sa coopération avec ses satellites associatifs, la collectivité s'est pendant longtemps contentée des informations produites par ceux-ci sur ses activités. Les contrôles, quand ils étaient effectués, portaient essentiellement sur les actions financées et leurs conditions de mise en œuvre. Le contrôle de l'usage effectif des ressources et de la transparence financière occupait une place marginale. Par ailleurs, le contrôleur de gestion nous confiait qu'avant son arrivée, le contrôle financier des satellites associatifs était souple, pas vraiment formalisé, voire quasi inexistant en ce qui concerne certaines associations. C'est à la suite de son recrutement en 2002 que le contrôle des associations s'est progressivement formalisé et que les premiers audits des satellites associatifs ont été mis en place. Toutefois, nous constatons à travers notre présence dans cette collectivité que, bien que l'action du contrôleur de gestion ait été décisive dans la mise en œuvre des audits, l'institutionnalisation de ce dispositif a été favorisée par l'adhésion à la fois de la hiérarchie et des élus. En effet, la prise de conscience de la nécessité de renforcer le contrôle des satellites à travers un mécanisme tel que l'audit a été déclenchée par le contrôle de leur collectivité par la chambre régionale des comptes.

3.3. Présentation des cas étudiés

Le choix des cas a été imposé. En effet, bien que le contrôleur de gestion engagé par la communauté de communes pilote et réalise les missions d'audit, le choix des associations à auditer ne lui incombe pas directement. Nous précisons tout d'abord le mode de désignation des six associations auditées par la communauté de communes (3.3.1.). Le déroulement des missions d'audit est ensuite explicité (3.3.2.).

3.3.1. Les associations à auditer : un choix révélant principalement des décisions des élus et des chefs de services opérationnels

aux communes), prévention des toxicomanies, des conduites addictives et des conduites à risques, et soutien aux victimes. Il en est de même pour l'insertion par le logement où la collectivité a choisi avec les associations pour principaux interlocuteurs d'axer son action sur : le développement de l'offre de logements locatifs très sociaux, le soutien aux associations qui pratiquent la sous-location, la définition des besoins en logement d'urgence, l'étude des besoins en logement pour les personnes âgées afin de définir des produits adaptés. Un constat similaire peut également être effectué dans le champ de l'insertion par l'emploi où outre la gestion du PLIE (plan local pour l'insertion et pour l'emploi), la collectivité apporte dans le cadre de compétences partagées avec les communes une aide : aux entreprises d'insertion ; aux régies de quartier ; aux associations intermédiaires.

Dans le cadre de son pouvoir d'investigation¹¹, la chambre régionale des comptes, de la région de la collectivité, a effectué en 2003 un audit de cette communauté de communes sur la période 1994-2003. Dans son rapport d'observations, la chambre régionale des comptes a entre autres émis des recommandations concernant le renforcement du contrôle des satellites associatifs de cette collectivité territoriale (le rapport mentionne notamment les faiblesses du contrôle *a posteriori* pour les années précédant l'arrivée du contrôleur de gestion). Elle a alors invité la communauté de communes à poursuivre les efforts de contrôle des satellites associatifs en mettant en œuvre des mécanismes efficaces permettant le suivi des associations à enjeu. Selon elle, les audits des satellites associatifs mis en place par le contrôleur de gestion vont dans le bon sens et doivent être réguliers et renforcés par d'autres mécanismes afin de permettre une gestion rigoureuse et transparente de la coopération entre la communauté de commune et les associations. Ainsi, suite aux recommandations de la chambre régionale des comptes, et sous l'impulsion des élus et du directeur général des services assisté du contrôleur de gestion, la collectivité territoriale a pris un certain nombre de mesures à savoir : effectuer chaque année des audits dans un certain nombre de satellites associatifs ; auditer à intervalle de cinq ans les associations percevant les subventions les plus importantes ou celles avec lesquelles les liens sont réguliers ; mettre en place des conventions d'objectifs et de moyens systématiquement quelque soit le montant ; mettre en place un observatoire financier des associations... Ainsi, chaque année, entre juin et décembre, le contrôleur de gestion définit, sous l'autorité de son responsable hiérarchique (le directeur général des services), le planning de ses interventions.

Comme le relève Fabre (2005, p. 32) « au moins trois catégories d'acteurs interviennent dans le processus de contrôle des associations : les directions opérationnelles (appelées couramment « services instructeurs) et les directions fonctionnelles (contrôleur de gestion, services financiers, services « vie associative », mais aussi les élus ». Il soulève à juste titre la question de la répartition des tâches entre ces différents acteurs dans le processus de contrôle des associations. Une telle question peut également être étendue dans le cadre de cette collectivité au choix des associations à intégrer dans le programme annuel d'audit. En ce qui concerne ce choix, les rôles semblent être clairement répartis. L'action des élus et des services instructeurs est ici capitale.

En effet, à la différence de ces derniers (qui sont en contact direct avec les associations, qui travaillent étroitement avec elles, reçoivent leurs dirigeants, et dans certains cas peuvent mettre un nom et un visage sur certains dossiers d'associations), le contrôleur de gestion à qui incombe la réalisation des audits n'a aucun lien avec les associations ou leurs représentants. Il ne connaît les associations qu'à travers les dossiers qui lui sont transmis par les services instructeurs. Il ne participe par conséquent pas directement au choix des associations à auditer.

¹¹ La loi du 2 mars 1982, relative aux droits et libertés des communes, des départements et des régions a, outre le transfert des compétences de l'échelon national vers les territoires, reconfiguré le contrôle des comptes publics avec la création des chambres régionales des comptes. Dorénavant, c'est à ces dernières qu'incombent de juger les comptes des collectivités territoriales.

Ce choix, motivé par diverses raisons, est essentiellement effectué par les élus et les responsables des services instructeurs sur la base d'informations ou de contacts qu'ils ont pu avoir. Dans le cas des six missions d'audit auxquelles nous avons participé, celles-ci ont été exécutées pour les motifs divers qui seront exposés ultérieurement.

C'est dans ce cadre que nous avons intégré la collectivité territoriale de septembre 2004 à février 2005 et avons effectué en collaboration avec le contrôleur de gestion l'audit de six associations financées par celle-ci. Cet audit portait sur les trois derniers exercices comptables c'est-à-dire : 2001, 2002 et 2003. Le tableau ci-dessous fournit une synthèse des principales caractéristiques des associations à auditer :

Associations	A1	A2	A3	A4	A5**	A6**
Cause sociale	Centre de soin avec et sans hébergement pour les toxicomanes et activité de prévention et d'information	Réduction des risques liés aux conduites addictives en milieux festifs	Insertion par l'économique (collecte, vente, remise en l'état, sous garantie d'appareils électroménagers d'occasion)	Insertion par l'environnement pour des personnes en situation de grande précarité	Développement technologique et accompagnement des créateurs d'entreprises innovantes	Développement et promotion économique
Ressources globales en 2003 et contribution de la collectivité*	1 173, 7 k€ dont 70,7 k€ versés par la collectivité	101, 2 k€ dont 13,4 € versés par la collectivité	617,7 k€ dont 13,7 k€ versés par la collectivité	232, 4 k€ dont 36,1 k€ versés par la collectivité	705 k€ dont 100% versés par la collectivité	900 k€ dont 100% versés par la collectivité
Politique publique sous-tendant l'allocation des ressources	Cohésion sociale (Prévention des toxicomanies, des conduites addictives et des conduites à risques)		Cohésion sociale (Insertion par l'économique, PLIE)		Développement économique (Aide à la création d'entreprises, action pour les pépinières d'entreprises, transfert de technologie...)	

Tableau 3 - Description des associations composant le plan d'audit

3.3.2. L'audit : un processus en plusieurs phases

Après la désignation des associations à auditer par les élus et les services instructeurs, le processus d'audit à proprement parler se déroule en trois phases. Il débute avec la notification de l'audit aux associations à auditer (3.3.2.1.). Celle-ci laisse ensuite la place à la phase d'instruction du contrôle, dite phase d'audit sur site (3.3.2.2.). Le processus prend fin avec la phase de restitution (3.3.2.3.)¹². L'ensemble des missions a été effectué en collaboration avec

** Les associations A5 et A6 sont des associations parapubliques créées par le maire de la ville la plus importante de la structure intercommunale. Formant à l'origine une seule et même structure juridique, elles ont été scindées en deux associations juridiquement indépendantes avec chacune leur propre direction suite au transfert de la compétence développement économique à la structure intercommunale. Ces deux associations ont pour président statutaire le président de la collectivité

* Données extraites des conventions et des comptes annuels des structures auditées.

¹² L'ordonnancement ainsi suivi dans la réalisation des audits est identique à celle utilisée par les chambres régionales des comptes dans la mise en œuvre de leur contrôle.

le contrôleur de gestion et avec l'appui des services instructeurs dans la phase d'évaluation des actions financées.

3.3.2.1. La notification de l'audit : première prise de contact entre l'auditeur et l'association

L'audit est notifié par un courrier adressé au président de l'association avec copie à son directeur général pour les informer de la mise en œuvre d'un audit. Ce courrier rédigé par le contrôleur de gestion et signé par le directeur général des services donne des indications sur le déroulement de l'audit, sur sa nature et sa durée : audit flash ou audit beaucoup plus long¹³. Une liste de documents à produire en complément de ceux dont la collectivité dispose déjà est également fournie. La phase de notification de l'audit donne lieu à la première prise de contact entre l'auditeur (dans le cas présent le contrôleur de gestion de la collectivité) et l'association. Cette phase de notification montre que les audits ne sont pas effectués de manière inopinée. Les associations auditées sont averties et les modalités de l'intervention (période et durée d'intervention, personnes rencontrées...) sont définies conjointement par les dirigeants de celles-ci et par l'auditeur.

3.3.2.2. L'exécution de l'audit : un contrôle à dimension multiples

La phase d'instruction du contrôle ou phase de l'audit sur site requiert une bonne connaissance du mode global de fonctionnement des associations, des activités de celles-ci mais surtout une excellente maîtrise de la comptabilité privée et publique, de la fiscalité ainsi que des techniques d'audit. Les contrôles effectués dans le cadre de ces audits ont en effet porté respectivement sur les aspects juridiques, les aspects comptables et financiers, la fiscalité, les aspects relatifs au droit social. Ces premiers contrôles constituent des contrôles de conformité. Ensuite, nous avons effectué une évaluation des résultats des actions financées par la collectivité. Ce contrôle renvoie à un contrôle d'opportunité.

La méthodologie qui a dominé cette phase d'instruction du contrôle était celle de l'audit financier. En effet, une large place était accordée aux contrôles permettant d'assurer la transparence financière des associations auditées afin de maîtriser les risques auxquels la collectivité ou ses élus pouvaient faire face du fait de leur coopération avec ces organisations. Chacune des associations auditées a donc fait l'objet des contrôles ci-dessous décrits (tableaux 5 et 6) aux termes desquels un rapport a été rédigé et présenté lors d'une réunion de restitution.

¹³ La durée de la mission d'audit peut différer d'une association à une autre. Ainsi, suivant les situations, nous organisons soit un audit flash (2 à 3 jours de contrôle approfondi sur site) ou des audits beaucoup plus longs avec plusieurs visites sur site et des interviews des principaux responsables de l'association. Les audits plus longs concernent généralement les associations percevant les contributions financières les plus importantes. Ces audits plus longs ont ici concerné les associations A5 et A6. Dans les autres associations, ce sont des audits flash qui ont été effectués.

CONTENU DU CONTROLE DE LEGALITE	
Contrôle juridique	<p>Objectif : Détecter les risques contentieux</p> <ul style="list-style-type: none"> - Vérifier l'existence d'une vie associative pleine et entière et surtout indépendante de celle de la collectivité dans l'optique d'écarter tout risque de requalification de l'association en une structure dite transparente dont l'existence serait fictive. - Vérifier que les statuts des associations sont à jour et conformes à la réalité actuelle de ces organisations. Vérifier le fonctionnement effectif des instances dirigeantes de l'association et l'existence pour toutes les décisions faites de délibérations avec le respect des conditions de quorum et de majorité. - Vérifier si des élus de la collectivité étaient membres des instances dirigeantes de l'association (afin d'éviter tout risque de gestion de fait, de prise illégale d'intérêt ou de délit de favoritisme). Le cas échéant, vérifier que ces élus ne participent à aucune délibération concernant l'allocation des ressources par la collectivité à cette association.
Contrôle comptable et financier Contrôle en 2 volets : 1 effectué sur pièces au sein de la collectivité et 1 sur site	<p>Objectif : Vérifier l'usage effectif des ressources allouées par la collectivité</p> <p>Volet 1 : Analyse préalable de la structure financière de l'association au titre des exercices audités, à partir des états financiers certifiés par le commissaire aux comptes ou le cas échéant établis par l'expert-comptable et transmis annuellement aux services instructeurs :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Déterminer le degré de dépendance de l'association vis-à-vis des ressources qui lui étaient allouées par la collectivité - Vérifier l'absence d'excédents de trésorerie (matelas de trésorerie important) - Vérifier l'absence de sur-subvention (risque de saupoudrage) au titre des actions financées par la collectivité territoriale. En cas de sur-subvention, réduction par la collectivité de sa contribution compte tenu des contraintes financières. <p>Volet 2 :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Vérifier, d'une manière générale, les différents cycles d'exploitation des associations et surtout l'usage fait des ressources allouées par la collectivité. Contrôler le processus de l'allocation des ressources à l'incidence comptable de l'utilisation des ressources (Décision d'attribution des ressources à l'association par le conseil de communauté et signature de la convention → Versement par la collectivité → Délibération des instances dirigeantes de l'association à propos de l'usage des ressources → Engagement de la dépense → Pièces comptables afférentes aux dépenses effectuées avec les ressources → Ecriture correspondant à ce montant dans le grand livre → Incidence dans la balance). - Contrôler les notes de frais, et les dépenses de fonctionnement de l'association (Comparer avec celles d'associations comparables – Détecter les abus et dérives).
Contrôle fiscal et social	<p>Objectif : Détecter les risques en comblement de passif vis-à-vis de l'administration fiscale. Etudier de la situation de l'association au regard des impôts commerciaux (TVA, IS...) ou de la taxe sur les salaires, des charges sociales.</p>

Tableau 4 - Les contrôles de légalité mis en œuvre lors du plan d'audit

CONTENU DU CONTROLE DE L'EFFICACITE	
Contrôle et évaluation des actions financées par l'association	<p>Volet généralement non effectué par le contrôleur de gestion mais par le responsable du service instructeur ou par le fonctionnaire chargé du suivi du dossier de l'association (son interlocuteur direct) au sein de la collectivité.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Evaluation à la fois quantitative et qualitative des activités financées par la collectivité et des résultats obtenus. Evaluation faite également sur la base de certains indicateurs¹⁴
	<ul style="list-style-type: none"> - Interroger les responsables de l'association sur leurs pratiques internes au regard des réalités et des évolutions de la conjoncture de leur champ d'intervention afin de déterminer les éventuels axes pour faire évoluer leur coopération avec la collectivité. - Vérifier, outre les conditions de réalisation des actions financées, dans quelle mesure la mission de l'association a été atteinte. Si objectifs non atteints, recherche des causes afin de déterminer si la collectivité devait s'impliquer davantage ou si elle devait arrêter sa collaboration avec l'association

Tableau 5 - Les contrôles d'efficacité mis en œuvre lors du plan d'audit

¹⁴ Exemple d'indicateurs dans le cas d'une association d'insertion par l'économique : taux de retour à un emploi durable dans le secteur lucratif, nombre de CDI ou de CDD de plus de 6 mois ...

3.3.2.3. La restitution de l'audit : une phase de conseil plutôt que d'inquisition

La phase de restitution constitue une étape essentielle des missions d'audit dans la mesure où elle détermine la suite de la coopération entre la collectivité et les associations auditées. Cette phase de restitution se déroule en deux temps. Tout d'abord au cours d'une procédure contradictoire intervenant au terme de la phase d'instruction du contrôle, un premier rapport d'audit confidentiel est rédigé et transmis aux dirigeants de l'association. Ces derniers peuvent l'amender en contestant son contenu ou certaines de ses conclusions et y apporter tout en les justifiant les correctifs qu'ils jugent nécessaires. Une fois la procédure contradictoire achevée, la version définitive du rapport d'audit est rédigée et présentée lors d'une réunion en présence des élus chargés du domaine d'intervention de l'association, des dirigeants de l'association et des responsables des services instructeurs, par le contrôleur de gestion. Ce rapport d'audit donne ensuite lieu à des échanges entre les différents acteurs présents sur la base des recommandations à court, moyen et long terme effectuées par le contrôleur de gestion aussi bien pour l'association que pour la collectivité.

4. LES RESULTATS : ANALYSE DES DONNEES RECUEILLIES LORS DE SIX ETUDES DE CAS A TRAVERS LE REGARD DE L'AUDITEUR

L'analyse des six cas vécus par l'auditeur est présentée ci-dessous. La recherche a mis en évidence les trois types d'attitude évoqués par Chiapello (1996). A partir des situations vécues par l'auditeur, nous avons classé nos observations en fonction des trois catégories de comportement des audités établies antérieurement. Les comportements adoptés par les six associations auditées seront successivement présentés

4.1. Les attitudes positives de l'audité durant le processus d'audit

4.1.1. Cas de l'audit de l'association A2

Association	Finalité de l'audit	Origine de la décision d'auditer	Durée
A2	<p>Légitimer la volonté des élus d'arrêter le versement de subventions allouées à l'association au regard de sa situation et des risques pour la collectivité.</p> <p>Légitimer, compte tenu du comportement de cette association, la solution consistant à confier le champ de la prévention et de l'information sur les conduites addictives à chaque commune.</p> <p>Rumeurs de tensions entre les dirigeants de cette association, d'un détournement de fonds effectué par un ancien président (procédure pénale en cours), de pertes chroniques à cause de dossiers de subvention non préparés ou déposés à temps, d'un turn-over élevé de responsables salariés, de conflits prud'homaux entre l'association et son ancienne directrice.</p>	Élus et responsable service opérationnel	Audit flash (2 à 3 jours)

Tableau 6 – Finalité, origine et durée de l'audit de l'association A2

L'audit a été réalisé en présence de la présidente et de la coordinatrice de l'association. Cette dernière fait office de responsable salariée de l'association. La présidente et la coordinatrice de l'association étaient présentes tout au long de la mission. La mission d'audit réalisée dans cette association a suscité une forte adhésion des équipes dirigeantes aussi bien bénévoles que salariées. Ces dernières ont fait preuve d'une disponibilité à 100% et d'une entière coopération dans la mise à disposition de tous les documents ou pièces justificatifs demandés. L'audit s'est donc déroulé dans un climat de sérénité et les dirigeants rencontrés étaient davantage dans une logique de coopération et l'attitude des audités pouvait ainsi être interprété : « vous êtes les bienvenues, on n'a rien à cacher ». Les personnes rencontrées n'ont pas adopté de comportement de rétention d'information. Au contraire, elles cherchaient à montrer qu'il y avait une nouvelle équipe dirigeante qui a redressé la situation de l'association et que la collectivité devait continuer à lui allouer les ressources nécessaires à la mise en œuvre de ses activités. L'objectif affiché était de dire, il y a certes eu des problèmes par le passé, mais aujourd'hui la barre est redressée, tout est transparent et la situation de l'association est saine.

Par ailleurs, l'audit semblait « bien tombé » pour eux puisqu'il leur permettait d'afficher les mesures de redressement mis en œuvre par la nouvelle équipe dirigeante. Les personnes rencontrées dans cette association ont fait preuve de qualité d'écoute et avaient des attentes positives vis-à-vis de l'audit car elles savaient que la suite de leur coopération avec collectivité dépendait en partie des résultats de l'audit.

Pourtant, la mission était menée au départ avec comme objectif de trouver des éléments pour motiver l'arrêt des subventions à celle-ci à cause des problèmes qu'elle rencontrait dans son fonctionnement et des risques éventuels pour la collectivité. Mais notre audit a relevé que cette association avait été profondément réorganisée avec l'aide de sa fédération nationale qui a « repris les choses en main ». L'association s'était donc organisée autour d'une nouvelle présidente et d'une nouvelle coordonnatrice (nouvelle dirigeante salariée). Certains financeurs qui s'étaient retirés lui faisaient de nouveau confiance. Nos contrôles très approfondis n'ont relevé aucun élément qui justifiait que la collectivité arrête de la financer d'autant plus que les structures du secteur à but lucratif auxquelles la collectivité souhaite confier l'activité effectuée par cette association n'allaient couvrir qu'une partie des activités de celles-ci. De même, elles n'avaient pas la même connaissance du public auquel les activités de l'association étaient destinées. Nous avons alors porté ces informations dans notre rapport d'audit et l'avons conclu par l'importance pour la collectivité de continuer à assurer le financement de cette association

4.1.2. Cas de l'audit de l'association A4

Association	Finalité de l'audit	Origine de la décision d'auditer	Durée
A4	Association financée au titre d'un dispositif dont la collectivité à la compétence exclusive PLIE.	Responsable du service opérationnel	Audit flash (2 à 3 jours)

Tableau 7 – Finalité, origine et durée de l'audit de l'association A4

L'audit s'est déroulé dans d'excellentes conditions. Aussi bien le président, le trésorier et le directeur étaient présents et très heureux du déroulement de la mission. Ils ont mis toutes les

informations désirées à notre disposition, aucune rétention d'information n'est à relever. Les personnes rencontrées dans cette association ont fait preuve d'ouverture et étaient dans une logique de coopération. En effet, toutes les remarques ou dysfonctionnements relevés étaient systématiquement interprétés comme des points d'amélioration du fonctionnement de leur institution. Les finalités de l'audit ont été bien perçues et le processus d'audit dans son ensemble a été globalement bien accepté.

4.1.3. Cas de l'audit de l'association A5

Association	Finalité de l'audit	Origine de la décision d'auditer	Durée
A5	Financements importants alloués à 100% par la collectivité. Le président de la collectivité est également président de droit de l'association et d'autres élus sont membres de ses instances dirigeantes. Audit effectué suite à la recommandation de la Chambre régionale des comptes de contrôler toutes les associations à enjeu. L'association fait partie des structures percevant les subventions les plus importantes et elle n'a jamais été auditée.	Elus, suite aux recommandations de la chambre régionale des comptes	Audit approfondi

Tableau 8 – Finalité, origine et durée de l'audit de l'association A5

L'audit s'est déroulé dans d'excellentes conditions. Nous avons observé de la part du président-délégué et du directeur général, de même que de l'ensemble des salariés rencontrés, une adhésion totale et une coopération pleine et entière à la mission d'audit. Nous n'avons relevé aucune réticence à nous fournir les informations demandées. Ces derniers donnaient des réponses claires et précises à nos différentes interrogations. Aucune entrave n'a été constatée, l'association a pleinement joué le jeu.

4.2. Les attitudes négatives de l'audité durant le processus d'audit

Association	Finalité de l'audit	Origine de la décision d'auditer	Durée
A1	Evaluer l'opportunité entre continuer à financer les actions ou projets effectués par cette association dans le cadre de compétences partagées avec les communes ou confier son exécution à chaque commune qui pourra recourir pour l'exécution d'activité de ce type au secteur marchand à travers l'intervention de médecins rémunérés	Élus	Audit flash (2 à 3 jours)

Tableau 9 – Finalité, origine et durée de l'audit de l'association A1

Plusieurs membres des équipes dirigeantes étaient présents lors de l'audit : la présidente, le vice-président et la directrice. Nous avons relevé des tensions lors de la mise en œuvre des contrôles : la présidente a exigé la présence de son expert-comptable (qui plus est l'un des principaux associés de l'un des cabinets le plus réputé du département) alors que celle-ci n'était souhaitable seulement que l'après-midi du second jour de la mission consacré au contrôle des comptes. Tout portait à croire que la présidente était méfiante car elle pensait que l'audit devait permettre d'entériner des décisions déjà prises par les politiques (élus). Aussi pour elle, ce contrôle ne servait à rien.

En effet, l'audit ne représentait qu'un contrôle supplémentaire qui concrètement n'allait rien apporter de plus à l'association d'autant plus qu'elle avait déjà fait l'objet de deux audits l'année précédente. Les dirigeants de l'association A1 ont estimé que l'audit ne devait se limiter qu'aux activités et actions financées par la collectivité. Il ne devait pas être étendu à toutes les activités de l'entité. Ainsi, à la demande de l'association, le directeur départemental de la DDASS, son principal financeur nous demandait dans un courrier de limiter nos contrôles uniquement aux activités financées par la collectivité. Une telle manière de procéder est guidée par les réalités du terrain. En effet, les collectivités territoriales n'ont pas un pouvoir de contrôle universel, elles ne peuvent contrôler que les actions qu'elles financent. Il convient de noter un certain cloisonnement des financeurs.

La directrice n'a pas souhaité répondre aux questions ou fournir toute information en dehors des activités subventionnées par la collectivité et qui pourtant ont un lien évident avec les activités financées par la collectivité. Ainsi, l'audit n'a porté que sur les actions financées, ce qui fait qu'en soi, ce sont des contrôles partiels et non globaux comme ceux du commissaire aux comptes. Le bon déroulement de la mission a été entravé par le fait que les contrôles n'ont porté que sur les projets financés par la collectivité.

Les contrôles effectués se sont déroulés dans une certaine tension surtout en ce qui concerne les contrôles liés à l'usage des fonds alloués par la collectivité. Ce contrôle a pris une tournure politique. Pour eux, l'audit a davantage été perçu comme un contrôle d'abord politique et donc comme allant à l'encontre de l'autonomie et de la flexibilité qui caractérise la gestion des associations. Le contrôle mis en œuvre n'était pas perçu comme indépendant et ceci bien que l'auditeur rappelait en début de mission son indépendance vis-à-vis de la collectivité lorsqu'il intervenait en tant qu'auditeur. Nous avons pu ressentir une attitude de résistance et une méfiance vis-à-vis de l'issue des audits.

4.3. Les attitudes évaluatives de l'audité durant le processus d'audit

4.3.1. Cas de l'audit de l'association A3

Association	Finalité de l'audit	Origine de la décision d'auditer	Durée
A3	Association financée au titre d'un dispositif dont la collectivité à la compétence exclusive PLIE. Importante subvention d'investissement attribuée à cette association 3 ans plus tôt. Nécessité de vérifier sur site la réalisation des éléments financés et d'évaluer leur impact sur les activités de l'association.	Responsable du service opérationnel	Audit flash (2 à 3 jours)

Tableau 10 – Finalité, origine et durée de l'audit de l'association A3

La mission d'audit a été réalisée uniquement en présence du directeur salarié (il convient de noter une absence totale d'implication des dirigeants de droit lors de la mission d'audit). L'absence du président et de tous les autres membres des instances dirigeantes (bureau ou conseil d'administration) était justifiée par des motifs professionnels. Pourtant la date de la mission avait été fixée de manière à au moins rencontrer ceux-ci pendant quelques instants.

La mission à proprement parlé s'est déroulée dans une ambiance courtoise emprunte tout de même de tensions. En effet, le directeur mettait les informations à notre disposition au compte-goutte. De même, certaines questions relatives à ses prérogatives en matière d'engagement financier de l'association qui ne donnait pas lieu à une délégation de pouvoir ou à un plafond clairement définis, ou encore celle relative à une prime de 6000 euros qui lui a été versé sur les deux dernières années alors que ces exercices comptables étaient déficitaires et dont on ne retrouve aucune trace des délibérations des comptes rendus du Conseil d'administration, semblaient occasionner une gêne de sa part et des réponses souvent succincts. En effet, il faut préciser qu'il y a un certain nombre d'informations auxquelles nous n'avons pas eu accès parce qu'ils n'étaient pas à jour ou que le directeur ne les avaient pas en sa possession, notamment les comptes rendus de conseil d'administration de l'année en cours.

Toutes ces remarques l'on conduit à se braquer à certains moments de notre audit. Néanmoins au fil du déroulement de la mission, lorsqu'il s'est aperçu que celle-ci ne visait pas uniquement à relever les dysfonctionnements mais, entre autres à rechercher à travers des conseils des voies d'amélioration du fonctionnement de l'association et *in fine* la coopération entre l'association et la collectivité, cela a contribué à détendre une atmosphère la première journée du contrôle fut tendu. A titre d'exemple, les préconisations formulées au terme de l'audit de l'association A3 montre que l'audit de cette association a surtout permis outre la réduction des risques pour la collectivité, de trouver des moyens de renforcer ou de créer des synergies entre la collectivité et l'association. Ainsi ce mécanisme qui *a priori* peut être perçu comme disciplinaire notamment dans sa mise en œuvre se révèle être un mécanisme qui comporte également une dimension conseil. L'audit dans la coopération entre les financeurs publics et les associations n'obéit donc pas nécessairement à une logique unique de sanction.

4.3.2. Cas de l'audit de l'association A6

Association	Finalité de l'audit	Origine de la décision d'auditer	Durée
A6	Financements importants alloués à 100% par la collectivité. Le président de la collectivité est également président de droit de l'association et d'autres élus sont membres de ses instances dirigeantes Audit effectué suite à la recommandation de la Chambre régionale des comptes de contrôler toutes les associations à enjeu. L'association fait partie des structures percevant les subventions les plus importantes et elle n'a jamais été auditée.	Elus, suite aux recommandations de la chambre régionale des comptes	Audit approfondi

Tableau 11 – Finalité, origine et durée de l'audit de l'association A6

Globalement, l'audit s'est déroulé dans de bonnes conditions. Il convient toutefois de noter que le directeur semblait parfois gêné et peu à son aise dans la justification de certaines dépenses liées à ses notes de frais et aux résultats atteints. En effet, dans certaines circonstances, il a fait preuve d'une coopération limitée notamment pour justifier les honoraires de certains cabinets de consultants auxquels recourt l'association dans le cadre de ses activités. Il a fait également fait preuve de réticence vis-à-vis des contrôles portant sur les notes de frais et sur certaines dépenses qui peuvent être qualifiés de somptuaires, ou encore sur l'évaluation de ses résultats qui paraissent au regard des moyens mis à sa disposition largement inférieurs à ceux d'associations de taille comparable.

CONCLUSION

Les missions d'audit commanditées par les financeurs publics, et plus précisément les collectivités territoriales, visent à s'assurer du bon usage des ressources mises à disposition, et à encadrer les risques encourus par celles-ci et ses élus dans le cadre de leur coopération avec les associations. Bien que suscitant des réserves chez certains dirigeants d'associations, réserves traduites dans les tensions vécues lors de la mise en œuvre des contrôles, les audits sont perçus par les collectivités territoriales comme des mécanismes efficaces. Si la mise en œuvre de ces mécanismes permet aux collectivités de respecter les recommandations de leurs instances de contrôle (chambres régionales des comptes plus particulièrement), ceux-ci permettent aux financeurs de s'assurer de la fiabilité et de l'efficacité de leur coopération avec leurs satellites associatifs (ce qui *in fine* leur assure de s'appuyer sur des partenaires fiables et efficaces pour la mise en œuvre des politiques publiques). Ainsi, dans le cadre des six missions d'audit réalisées, les contrôles menés permettaient d'évaluer, outre la transparence financière de l'association, les risques encourus par la collectivité dans le cadre de sa coopération avec l'association.

Dans leur mise en œuvre, ces missions d'audit ne se sont pas toujours déroulées dans un climat empreint de sérénité. En effet, certains contrôles, particulièrement ceux concernant les dépenses importantes ou certains investissements dans du matériel informatique dont le niveau de sophistication nous paraissait complètement en inadéquation avec les besoins réels de l'association, les notes de frais ou encore les dépenses dites somptuaires (note de restaurants, repas...), étaient source de tensions. Certains dirigeants associatifs d'ailleurs vivaient ces audits comme des contrôles à charge et cela malgré le fait que l'auditeur dans ses propos liminaires et tout au long de son intervention rappelle son indépendance vis-à-vis de la collectivité. Le climat de tension persistait au moins le premier jour de la mission. Au fil du déroulement de la mission, d'une part avec les différents conseils que nous leur prodiguions sur leur organisation, d'autre part quand ils ont véritablement pris conscience des objectifs de la mission : mieux comprendre les activités de l'association pour mieux la faire progresser, l'accompagner quelle que soit la décision (de continuer ou même dans le cas extrême d'arrêter le financement), l'atmosphère progressivement se détendait.

Les réticences d'information dont ont fait preuve certaines associations rendent la mission de l'auditeur très compliquée, ce dernier pouvant parfois difficilement manifester sa compétence. En revanche, nous n'avons pas relevé dans les cas étudiés de comportements visibles chez les audités cherchant à entraver la qualité d'indépendance de l'auditeur.

A travers cette étude exploratoire, notre recherche a permis de montrer que la participation des audités à l'audit (à travers leur implication dans la transmission d'information) est une composante essentielle au processus d'audit. Il semble que cette participation doit être renforcée pour améliorer la qualité des audits. Ce renforcement passe à notre sens une démystification de l'audit et une communication sur une perception positive de l'audit. Pour valider ces propos, il faudrait au préalable démontrer empiriquement que la perception du processus d'audit par les audités a une influence sur le comportement de ces derniers. Une étude plus approfondie est alors nécessaire. Une telle recherche est d'autant plus intéressante qu'elle s'inscrit plus largement dans la recherche de réponse à la question suivante : Comment

piloter efficacement le processus d'audit externe ? Comment faire évoluer le métier de l'auditeur externe pour assurer un tel pilotage ? Une des voies d'évolution du métier de l'auditeur externe ne serait-elle pas de favoriser l'acceptation de l'audit par les audités ?

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Berle, A.-A. et Means G.-C. (1930), "Corporations and the public investor", *The American Economic Review*, Vol. 20 No.1,
- Brown R.-G. (1962), "Changing audit objectives and techniques", *The Accounting Review*, August 1962, pp. 696-702.
- Carassus D. et Laborde D. (2002), « L'impact politique de l'audit financier de début de mandat : une étude empirique des villes de plus de 20 000 habitants », Actes du 23^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Toulouse, Mai 2002.
- Carassus D. (2003), " L'audit externe des villes et de leurs satellites : contribution à la compréhension des pratiques contractuelles dans une perspective d'évolution du système d'information de gestion local ", Thèse de doctorat, sous la direction du Professeur Jean-Jacques Rigal, Université de Pau et des Pays de l'Adour
- Carassus D. et Cormier D. (2003), «Normes et pratique de l'audit externe légal en matière de prévention et de détection de la fraude », *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol. 9, Tome1, Mai 2003, pp. 171-188.
- Chiapello E. (1996), « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome2, Vol 2, pp 51-75
- Citron D.-B. et Taffler R.-J. (1992), "The audit report under going concern uncertainties: an empirical analysis", *Accounting and Business Research*, vol. 22, n°88, pp.337-345.
- Charreaux G. (1997), *Le gouvernement des entreprises : corporate governance, théories et faits*, Economica.
- Crozier M. (1997), " La contribution de l'analyse stratégique des organisations à la nouvelle gestion publique ", in Finger M., Ruchat B. (ed.), *Pour une nouvelle approche du management public. Réflexions autour de Michel Crozier*, Paris, Seli Arslan, pp.33-56.
- Colasse B. (2007), *Les fondements de la comptabilité*, Paris, France: Éditions La Découverte, 2007.
- Couret A. et Ingalens J. (1994). *L'audit social, Que sais-je ?*, 2^o édition.
- De Angelo L.-E. (1981), "Auditor independence, low balling, and disclosure regulation", *Journal of Accounting and Economics*, n°3, pp.113-127.
- Deporcq, D. (1993), « Sociétés d'économie mixte et associations : entre souplesse et contention », *Revue Française de Finances Publiques* 43 : 63-79.
- Dicksee L.-R. (1905), *Auditing*, Editions Robert H. Montgomery, New York.
- Fabre P. (2005), *Le contrôle de l'association par les mairies françaises : Etude comparative portant sur les secteurs sport, culture et prévention de la délinquance*, Thèse de doctorat, sous la direction des Professeurs Alain Burlaud et Georges Gallais-Hamono, Université d'Orléans.
- Flint D. (1988) , *Philosophy and Principles of Auditing*, London, Macmillan.
- Godener A. et Fornerino M. (2005), "Pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion ». *Comptabilité Contrôle Audit*, Janvier 2005, pp. 12-56.

- Henriet A. (1999). « L'impartition opportuniste : une spécificité du management public local » Actes des Deuxièmes Rencontres Ville Management, Dalloz, 413-431.
- Jensen M.-C. et Meckling W.-H. (1976), "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure", Journal of Financial Economics, Vol. 3, pp. 305-360, 1976.
- Jonquière M. (2006), Manuel de l'audit des systèmes de management à l'usage des auditeurs et des audités Paris, France, AFNOR, 2006.
- Labie (2005), in Finet A. et al. (2005), Gouvernement d'entreprise, Enjeux managériaux, comptables et financiers, Editions De Boeck, Paris-Bruxelles, 269 p.
- Lande E. (2001). « Le contrôle externe des associations par les organismes de financement », Actes du 22^{ème} Congrès de l'Association francophone de Comptabilité, Metz, Mai 2001
- Lande E. (2003), «Le système d'information des communes permet-il de mesurer le risque financier? », La revue du Trésor, No.2, Février.
- Lewis N. (1993). «The citizen's charter and next steps: a new way of governing? », The Political Quarterly, Vol.3, No.6, pp. 316-326.
- Manita et Chemangui, (2007), Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit: une revue critique », Actes du 28^{ème} Congrès de l'Association francophone de Comptabilité, Mai 2007.
- Montgomery R.-H. (1912), Auditing Theory and Practice, Ronald Press, New York, 1912.
- Orange G. (1992) Les stratégies non budgétaires des villes, Thèse de doctorat de sciences de gestion, Université de Caen.
- Oster S., O'Regan K., Millstein I. (2000). «Governance practices among nonprofit organisations contracting with New York City », Work paper series E, public management, Yales School of Management,.
- Pfeffer J., Salancik G. R. (1978). The external control of organizations: a resource dependence perspective. New York , Harper Collins.
- Power M., (2005), La société de l'audit : l'obsession du contrôle, Entreprise et Société, La Découverte.
- Prat-dit-Hauret C. (2003), "Audit et développement moral cognitive", Finance Contrôle Stratégie, vol. 6, n° 3, pp.117-136.
- Richard C. et Reix R. (2002), "Contribution à l'analyse de la qualité du processus d'audit : le rôle de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes", Comptabilité Contrôle Audit, Vol. 1, Tome 8, Mai 2002, pp.151-174.
- Tchernonog V. (2005), « Les associations en France, poids, profils et évolutions ».
- Tong L. (2006), "Does Opinion Shopping Impair Auditor Independence and Audit Quality?", Journal of Accounting Research, Vol 44 , pp 585-618
- Watts R.-L. et Zimmerman J.-L. (1983), « Agency problems, auditing and the theory of the firm: some evidence», Journal of Law and Economics, vol. 26, pp. 613-633.
- Zoukhou, E.-A. (2008), Quelle gouvernance pour les associations loi 1901 ?, Thèse de doctorat, sous la direction du Professeure Dominique Bessire, Université d'Orléans.