



La certification des comptes des collectivités locales : enjeux et pertinence de l'application du modèle Lolfique

David Carassus

► To cite this version:

David Carassus. La certification des comptes des collectivités locales : enjeux et pertinence de l'application du modèle Lolfique. Revue française de finances publiques - RFFP, Librairie générale de droit et de jurisprudence / Lextenso (en ligne), 2009. hal-02431103

HAL Id: hal-02431103

<https://hal-univ-pau.archives-ouvertes.fr/hal-02431103>

Submitted on 16 Dec 2020

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

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

La certification des comptes des collectivités locales : enjeux et pertinence de l'application du modèle Lolfique

David Carassus - david.carassus@univ-pau.fr

Maître de conférences en sciences de gestion - Diplômé d'expertise comptable
Université de Pau et des Pays de l'Adour – Centre de recherche et d'études en Gestion

Résumé

La LOLF peut-elle servir de modèle aux collectivités locales, en particulier en ce qui concerne l'obligation de certification des comptes ?

Pour répondre à cette question, deux points principaux sont évoqués. Le premier tente d'évaluer les enjeux de la certification des comptes pour les acteurs de la gouvernance locale. Sur ce point, il apparaît que les enjeux sociétaux, politiques et managériaux attachés à la certification des comptes rendraient pertinent et utile ce type d'intervention externe. Le second analyse les modalités possibles de cette certification. Différents modèles sous-jacents, objectifs couverts et objet concernés y sont évoqués en tentant de dégager des caractéristiques adaptées au contexte local actuel.

Au total, il apparaît tout d'abord que le modèle global de certification des comptes prévu dans le cadre de la LOLF peut être considéré comme créateur de valeurs ajoutées dans le contexte local français. Ensuite, les modalités d'intervention, aujourd'hui prévues dans la LOLF pour les comptes de l'Etat, pourraient être considérées comme pouvant servir de modèle aux collectivités locales. Même si des améliorations devraient être apportées et des adaptations réalisées, une approche guidée par une démarche d'audit plus que par une logique de surveillance, des objectifs aussi focalisés sur la performance publique locale, ainsi que des informations certifiées non seulement plus globales que les seuls états comptables, mais aussi adaptées aux besoins des utilisateurs pourraient, en effet, être privilégiés afin de répondre aux enjeux actuels sous-tendus par la mutation du contexte public local.

* * *

Depuis le début des années 1990, le contexte public local est en particulier marqué par l'émergence d'un débat sur la certification des comptes locaux, débat que LAURENT (1995) qualifie déjà de complexe car il est « *certainement celui qui, en matière de transparence financière, est aujourd'hui le moins bien balisé* ». Les réflexions de ce débat sont principalement focalisées autour de deux questions, le qui et le comment, et concernent de manière plus générale l'intervention éventuelle des commissaires aux comptes, des cabinets d'audit et de conseil dans le secteur public. Les interrogations du Comité consultatif de la modernisation comptable et budgétaire sont à ce propos symptomatiques : « *Qui portera la responsabilité de les certifier, selon quelles modalités et quelles seront leurs sanctions ? L'actuelle procédure du contrôle de légalité peut-elle tenir lieu de certification ? Quel peut et doit être, en la circonstance, le rôle respectif de la CRC, du comptable et du préfet ?* » (LAURENT, 1992, p. 73).

Ce débat oppose au total deux conceptions. La première prône la mise en place d'une certification des comptes locaux comme évolution des contrôles externes publics. Cette certification serait, en effet, nécessaire à la réduction d'insuffisances qui, outre celles mises en évidence par un rapport du Sénat de l'époque (AMOUDRY, 1998), concernent l'absence de responsabilité des magistrats financiers, la déconnexion des observations des Chambres Régionales des Comptes (CRC) du processus d'information local, ou encore l'insuffisance des pouvoirs d'investigation des comptables publics. L'Ordre des Experts-Comptables (OEC) proposait déjà en 1991 au Comité consultatif pour la réforme de la comptabilité communale, le principe d'une révision légale annuelle des comptes des collectivités locales. D'après DE KERVILER, alors présidente du comité secteur public de l'OEC, « *un bon contrôle extérieur devrait constituer la contrepartie logique des attributions étendues, transmises eu niveau local depuis la décentralisation* » (DE GAULMYN, 1991). En 1992, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) s'inscrit dans cette voie et consacre ses 9^{èmes} assises nationales au rôle du commissaire aux comptes dans l'environnement des collectivités locales. La certification de la situation financière des satellites et celle des comptes des collectivités locales (CNCC, 1992) y sont considérées comme des évolutions souhaitables, voire inéluctables. En 1995 et 1996, une deuxième vague d'opinion se manifeste, non plus en provenance d'organisations professionnelles de la comptabilité et de l'audit, mais des acteurs locaux eux-mêmes. Ainsi, RICHARD (1995, p. 64), président du Crédit Local de France, DELEVOYE (LES ECHOS, 1996, p. 47), président de l'Association des Maires de France, ainsi que certains élus locaux dans l'étude de l'Institut de la Décentralisation (LAURENT, 1995, p. 7) se positionnent en faveur de la certification des comptes locaux. Enfin, en 2000, WATHELET (2000), président de section d'une CRC, établit un essai prospectif sur la mise en place d'une certification des comptes, des budgets et des rapports financiers locaux. Cette évolution répondrait, d'après l'auteur, à « *un système surdimensionné de contrôle externe tutélaire et sous-dimensionné de contrôle externe non tutélaire qui se révèle bureaucratique, non attractif et bloqué* ». Un peu plus tard, CARASSUS (2002) analyse, lui, les enjeux et modalités de la transférabilité du modèle privé de certification des comptes aux collectivités locales.

A cette conception de l'évolution des contrôles externes publics, s'opposent des magistrats financiers ou comptables publics qui considèrent la certification des comptes locaux comme un faux problème. En effet, pour eux, les procédures d'exécution, de comptabilisation et de contrôle édictées par les règles de la comptabilité publique constituent des garanties suffisantes. Le triptyque de contrôle assuré par le Préfet, d'abord, un comptable public séparé de l'ordonnateur et responsable pécuniairement, ensuite, et par une CRC jugeant les comptes émis par le comptable et examinant la gestion de la collectivité locale, enfin, leur apparaît ainsi comme un système équivalent, sinon plus ambitieux, à une certification des

comptes par des commissaires aux comptes (CHARTIER¹ ; PRADA et al., 1993). Dans le même sens, certains pensent qu'une telle évolution aurait pour conséquence de transférer les responsabilités de contrôle de l'Etat à des tiers privés, et donc de conduire à une augmentation des coûts du contrôle externe public, puis de soulever des difficultés liées à la conciliation des logiques de vérification privée et publique (CASANAVE²).

Depuis cette période, la question de la certification des comptes publics locaux est restée ouverte, toujours d'actualité notamment en raison de la mise en œuvre de la Loi Organique sur les Lois de Finances (LOLF) au niveau de l'Etat. En effet, cette dernière prévoyant, dans son article 58, la certification des comptes nationaux depuis le 1^{er} janvier 2006, il devenait alors paradoxal que les comptes de l'Etat soient certifiés, au contraire des comptes des collectivités locales. Que cela soit de manière générale (LAMBERT et MIGAUD, 2005) ou de manière spécifique (RICHARD, 2006), la question de l'application du modèle Lolfique en matière de certification des comptes s'est alors posée avec vigueur. Or, à notre connaissance, cette question n'a ni fait l'objet d'analyses approfondies, ni trouvé de réponses pertinentes. A cette fin, nous nous proposons donc ici de traiter cette problématique en abordant de manière plus précise plusieurs sous questions. En l'occurrence, nous chercherons, tout d'abord, à déterminer les besoins potentiels que représenterait la certification des comptes pour les collectivités locales (partie 1). Ensuite, nous analyserons les modalités possibles de cette certification dans le contexte public local. Dans ce sens, nous évoquerons trois éléments clés. Le premier fait référence au modèle de certification, en opposant des démarches focalisées sur une logique de contrôle ou sur une logique d'audit (partie 2). Le second concerne, lui, les objectifs de certification, en distinguant des finalités élémentaires guidées par la régularité, la sincérité et l'image fidèle et des finalités plus complexes influencées par l'amélioration de la performance publique locale (partie 3). Le troisième élément clé est lié à l'objet de certification, en séparant les états comptables, de manière basique, et les informations publiques locales, de manière plus générale (partie 4). Pour cela, nous comparerons le cas des collectivités locales françaises en la matière avec le niveau national, mais aussi avec des pratiques à l'échelle internationale.

I) Les enjeux de la certification des comptes pour la gouvernance locale

D'une manière générale, la certification des comptes est associée, en tant que mode d'audit externe légal, à des finalités sociales et économiques. En effet, et en suivant ROBERTSON (1993), il apparaît que dans les sociétés commerciales, le commissaire aux comptes assume le rôle social d'attestation de l'information financière que les utilisateurs n'ont ni les compétences, ni les ressources, ni le temps pour s'assurer par eux-mêmes de leur véracité. L'audit externe y est ainsi considéré comme « *un moyen de contrôle social lié à la supervision et à la sécurisation de l'obligation de reddition des comptes* » (FLINT, 1988), ou comme une forme de contrat social structurant les relations entre les parties prenantes à l'audit (GAA, 1992).

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

La première de ces fonctions couvre **des enjeux de nature managériale**. En effet, l'intervention du commissaire aux comptes peut être analysée, en interne, comme génératrice de valeur ajoutée en tant que « *moyen de régulation de l'organisation en*

¹ In LES ECHOS, 1996.

² In CNCC, 1992.

proposant des améliorations et corrections au système existant » (JORAS, 1997). Or, la performance du management public local semble requérir un dispositif organisationnel identifiant et améliorant les procédures et les pratiques ne répondant pas notamment aux critères de conformité ou de fiabilité. Les systèmes internes de contrôle y contribuent ; l'audit externe les complète (MORSE, 1981) en testant les pratiques du système interne, en identifiant les problèmes, et en proposant des améliorations possibles. Par son analyse des risques, qu'ils soient de nature contextuelle, conjoncturelle, métier ou organisationnelle, par sa mission permanente, par son analyse d'une nécessaire continuité d'exploitation, par l'assurance qu'il apporte sur de possibles faits délictueux, le commissaire aux comptes constitue alors une source d'apprentissage pour les collectivités locales.

Cet enjeu managérial intéresse, au premier titre, l'équipe dirigeante locale en tant qu'outil d'aide à la décision. Dans le cadre de sa démarche générale, le commissaire aux comptes est, en effet, attentif aux risques généraux liés à l'entité auditée, en particulier à ses politiques, ses perspectives de développement, ou son organisation administrative et comptable, aux risques liés à la nature et au montant des opérations traitées, ainsi qu'aux risques liés à la conception et au fonctionnement des systèmes. Grâce à l'opinion donnée sur ces points, l'équipe dirigeante pourra alors disposer d'une analyse externe de la qualité de son organisation afin de l'aider dans sa prise de décision. En outre, cet enjeu managérial semble d'autant plus important dans le contexte public local actuel, marqué à la fois par un renforcement de leurs compétences, mais aussi par une nécessaire amélioration de la qualité de l'information comptable et financière, notamment en regard des standards internationaux.

Au-delà de cet enjeu managérial, la certification des comptes semble aussi couvrir **des finalités de nature politique**. L'auditeur, en tant que tierce partie, participera en effet à l'amélioration de la crédibilité de l'information utilisée dans les relations entre tous les acteurs qui font partie de la gouvernance locale. Dans cette perspective, la certification des comptes peut être analysée, tout d'abord, comme un moyen d'assurance. Apparaissant avec l'incertitude à propos d'opérations ou d'informations, l'opinion de l'auditeur externe a ainsi pour objet d'accroître l'utilité de l'information financière pour des utilisateurs placés en situation d'asymétrie (CASTA, MIKOL, 1999). Ensuite, la certification des comptes peut aussi être vue comme un moyen de participation à l'obligation de reddition des comptes. Dans cette logique, NORMANTON (1981) considère ainsi l'audit externe public comme une étape intermédiaire à l'obligation de reddition des comptes, complétant la diffusion d'une information financière en tant qu'élément principal du compte-rendu. Pour être complète, l'obligation de reddition des comptes passe par l'analyse indépendante d'un tiers extérieur à la relation, par la communication à des personnes autres que les personnes ayant délégué leur pouvoir, possédant les capacités de faire des critiques et des propositions (STEWART, 1984).

Cet enjeu politique intéresse un nombre important d'acteurs publics locaux. Au premier titre, pour l'Etat, l'intervention d'un commissaire aux comptes dans les collectivités locales représente un enjeu institutionnel important permettant une mise en cohérence avec sa propre certification par la Cour des comptes. Pour l'Etat toujours, la certification des comptes constitue aussi un enjeu relationnel majeur dans le cadre contractuel. Ensuite, cet enjeu politique est présent pour d'autres parties prenantes, existantes ou potentielles. D'autres collectivités locales partenaires dans le cadre de projets communs, l'Europe pour des subventions, ou bien encore les banques sont autant de partenaires intéressés à une crédibilisation des informations comptables et financières permettant non seulement une reddition des comptes de qualité, mais aussi une analyse fiable en fonction des besoins spécifiques.

Après cette évaluation des enjeux de la certification des comptes pour les acteurs de la gouvernance locale, il apparaît que les enjeux sociétaux, politiques et managériaux attachés à la certification des comptes rendent pertinent et utile ce type d'intervention externe. Les modalités possibles de cette certification se doivent donc d'être étudiées. La première d'entre elles concerne le modèle de certification.

II) Le modèle de certification des comptes publics locaux : contrôle vs audit

Lorsque la certification est évoquée, deux modèles se dégagent (CARASSUS et RIGAL, 1999). Le premier est influencé par une logique de **contrôle**. Dans ce cadre, les interventions externes privilégient alors des vérifications sur pièce et sur place, une analyse de l'exhaustivité des transactions, des thématiques récurrentes (achats, ressources humaines, etc.), des interventions en moyenne quadriennales ou encore des observations souvent négatives et peu suivies. Cette logique, privilégiée par un nombre important de pays européens continentaux (CONSEIL DE L'EUROPE, 2002), sous-tend en particulier les interventions des Chambres Régionales des Comptes au niveau local français, à plusieurs titres.

Tout d'abord, en ce qui concerne la période d'intervention, celle-ci reste aléatoire et décalée des faits. Même si le président de la CRC décide annuellement du programme des travaux, le calendrier de contrôle est en effet un mystère (BOYER et DE CASTELNAU, 1997, p. 34). Le rythme d'intervention, en moyenne quadriennal, peut être variable suivant la collectivité. La pertinence de ces contrôles semble, de plus, être remise en cause dans la mesure où un décalage temporel important existe entre les faits et la révélation de l'irrégularité ou de l'inefficacité. En outre, il est assez fréquent que les gestionnaires en cause ne soient plus responsables de la collectivité au moment où sont rendues publiques les observations définitives des magistrats financiers.

Ensuite, en ce qui concerne les méthodes de collecte des éléments probants, les CRC effectuent généralement des contrôles sur pièces et sur place afin d'obtenir les éléments sur lesquels seront fondés les jugements, avis ou observations. Le contrôle de la gestion d'une collectivité, ainsi pratiqué, débute habituellement par un examen des pièces à la disposition de la CRC et du dossier de la collectivité (contrôles antérieurs, coupures de presse et correspondances). Après une évaluation de l'état général des finances de la collectivité, le magistrat fixe le champ de ses investigations en sachant que les dépenses de personnel, les procédures de marchés publics et les investissements constituent des domaines essentiels (BOYER et DE CASTELNAU, 1997, p. 155). Cette procédure rigoureuse des magistrats financiers semble trouver toutefois ses limites dans les durées importantes d'exécution des contrôles qui augmentent d'autant plus le décalage de l'observation avec les faits. De plus, le contrôle exhaustif de l'ensemble des opérations de la commune ne semble pas pertinent en regard de la complexité des questions examinées.

Enfin, en ce qui concerne le contrôle de la gestion des villes, les observations définitives des CRC communiquées à l'assemblée délibérante reprenant les irrégularités et les inefficacités de la gestion municipale, ont aussi fait l'objet de nombreux débats (COUR DES COMPTES, 1997, pp. 89-117) dont le plus important touche la « politisation » des communications. Même si les contrôles des CRC se caractérisent par une instruction contradictoire et une collégialité des décisions, garantissant l'indépendance et l'impartialité des conclusions, les élus critiquent particulièrement la communication d'une lettre d'observations définitives à l'assemblée délibérante, sa publication dans la presse, ainsi que le manque de confidentialité de certaines observations provisoires dans un délai proche des élections. La forme des observations est, elle aussi, l'objet de critiques. En effet, les lettres d'observations définitives ne comprennent que des remarques essentiellement négatives, qui suggèrent pour le lecteur un sentiment de faute commise par la collectivité concernée. L'aspect

péjoratif du contrôle prend alors le pas sur la normale contrepartie aux libertés accordées par les lois de décentralisation.

Le second modèle de certification est, lui, influencé par une logique d'**audit**. Ce modèle, plus novateur et plus original que le premier, est principalement utilisé par certains pays d'influence anglo-saxonne. Le Canada, les Etats-Unis, l'Australie, le Royaume-Uni, les Pays-Bas (CARASSUS et RIGAL, 1999), la Nouvelle-Zélande (GLASS, 2005), l'Afrique du Sud (SAICA, 2006), le Danemark ou la Finlande (CONSEIL DE L'EUROPE, 2002) sont notamment concernés, en privilégiant des méthodes de travail inspirées du secteur privé.

De façon générale, ce type de modèle de certification repose sur deux éléments caractéristiques. Le premier de ces deux éléments clés fait référence à la logique sous-tendue par l'audit, guidée par l'obligation de reddition des comptes. D'après de nombreux auteurs, l'obligation de rendre compte existant entre les parties concernées par l'audit constitue en effet une hypothèse fondatrice des normes d'audit public (ATH, 1989). Le GAO mentionne, ainsi, que les agents publics sont, non seulement, « *responsables d'une utilisation efficiente, économique et efficace des ressources permettant d'atteindre les objectifs pour lesquels elles ont été fournies* », mais aussi qu'ils « *sont obligés de rendre compte au public et aux autres niveaux et unités du secteur public, des ressources qui leur ont été allouées pour les besoins des programmes et services* ». Il indique, ensuite, que « *l'audit financier et l'audit de performance contribuent pour une large part à la satisfaction de l'obligation de rendre compte* ». Dans ce sens, l'audit peut être considéré comme un moyen dans le but de répondre à l'obligation de reddition des comptes (GEIST, 1981, p. 3). De manière cohérente, FLINT (1988, p. 20) considère l'obligation de reddition des comptes comme la première condition d'existence d'un audit externe. Cette interrelation fait dire à NORMANTON (1981), dans le contexte public, qu'il est « *impossible de considérer l'audit sans examiner le sujet vaste et controversé de l'obligation de reddition des comptes, car sans responsabilité il n'y aurait pas d'audit indépendant, et sans un tel audit il n'y aurait pas de vraie obligation de reddition des comptes* ».

Le second des éléments caractéristiques du modèle d'audit est appréhendé à travers son approche centrée sur l'analyse des risques. Alors que jusqu'aux années 1920, les techniques de l'audit externe sont caractérisées par des contrôles détaillés et de nombreux pointages (PORTER et al., 1996), l'augmentation du volume des transactions et des enregistrements comptables à vérifier ainsi que la découverte de fraudes importantes donnent un élan décisif à la mise en forme d'une méthodologie spécifique à l'audit externe (COMBRES et al., 1993). Si l'approche traditionnelle permet de vérifier l'exactitude des opérations, elle devient, en effet, « *rapidement onéreuse lorsque le nombre et la complexité des opérations croît dans l'entité, et que pour former son jugement, l'auditeur doit contrôler un pourcentage significatif de transactions* » (BETHOUX et al., 1986, p. 148). Dès lors, l'audit externe se tourne, progressivement, vers une approche connue sous le nom d'« *approche par les systèmes* ». Le principe général de cette approche est fondé sur l'analyse et l'évaluation du contrôle interne pour l'orientation de l'audit. L'auditeur détermine alors la nature et l'étendue de ces interventions en fonction de l'analyse des contrôles internes existants. BETHOUX et al. (1986, p. 148) constatent, ainsi, que « *l'approche par les systèmes consiste à analyser et à apprécier les circuits de création et d'enregistrement des informations financières, à déterminer si les contrôles mis en place par entité sont suffisants pour en assurer la fiabilité* ». De ce fait, si l'auditeur s'assure que les systèmes sont fiables, dans leur conception et leur fonctionnement, il pourra limiter l'étendue de ses travaux dans la suite de sa démarche d'audit. Cette approche par les systèmes peut aussi être caractérisée par une analyse des risques englobant l'activité de l'organisation audité. L'auditeur est alors attentif, dans sa démarche générale, aux risques généraux liés à l'organisation audité, tels que sa structure, ses politiques générales, ses perspectives de développement, aux risques

liés à la nature et au montant des opérations traitées, ainsi qu'aux risques liés à la conception et au fonctionnement des systèmes.

Lorsque le cas de l'Etat Français est analysé depuis la mise en œuvre de la LOLF, il s'avère que le modèle de certification utilisé semble relever plus d'un modèle d'audit que de contrôle. En effet, au regard des deux caractéristiques du modèle d'audit, il apparaît que, contrairement aux cas des collectivités locales, les interventions externes légales, effectués au cas particulier par la Cour des comptes, participe à l'amélioration à la fois de l'obligation de reddition des comptes, mais aussi du fonctionnement des systèmes de contrôle interne. La procédure annuelle de certification ou le chaînage vertueux entre budget primitif N+1 et le compte administratif N-1 participent, par exemple, à l'intégration des conclusions des opinions données au processus de décision, et donc contribuent au premier élément clé du modèle d'audit. Les nombreuses observations constructives, et suivies, réalisées dans le cadre des deux premières interventions de la Cour des comptes spécifiquement à la certification des comptes de l'Etat participent, elles, au second élément clé du modèle d'audit.

Concernant la certification, deux modèles se dégagent donc. Le premier est focalisé sur une logique de contrôle, principalement utilisé au niveau local par la plupart des pays européens continentaux. Le second est, lui, guidé par une logique d'audit, mis en œuvre à la fois au niveau local dans la plupart des pays d'influence anglo-saxonne, mais aussi de manière plus récente au niveau de l'Etat français avec la mise en application de la LOLF. Si des divergences de pratiques existent concernant le modèle de certification, il en est aussi de même concernant les objectifs.

III) Les objectifs de certification : régularité vs performance publique locale

Lorsque les objectifs de certification sont distingués, deux tendances émergent aussi dans ce cas. La première, élémentaire, regroupe les interventions externes influencées par l'analyse du respect des **objectifs de régularité, de conformité ou de légalité**. Ce type de certification, qualifiée de normative, est alors fondée sur la comparaison des pratiques locales avec des règles et lois, en particulier sur le plan comptable. C'est en particulier le cas de nombreux pays européens continentaux, notamment l'Allemagne, l'Espagne, et la France. Pour la première, les contrôles d'une Cour des comptes consistent, tout d'abord, en un contrôle comptable qui a pour objet de vérifier que les pièces justificatives des dépenses et des recettes sont complétées et conformes aux règlements. Ensuite, il s'agit de vérifier si la loi de finances et les prévisions budgétaires ont été respectées, notamment en matière d'imputation des dépenses aux bons chapitres et articles. En Espagne, les organes régionaux de contrôle externe vérifient, non seulement, si les états comptables de l'entité contrôlée ont été élaborés et présentés en accord avec les principes comptables qui lui sont applicables, mais aussi, si l'entité contrôlée observe la norme légale qui doit encadrer son activité. Dans le cas de la France, le contrôle juridictionnel des CRC s'ajoute aux contrôles de régularité sur les mandats effectués par les comptables du Trésor et aux contrôles de légalité des délibérations effectués par les Préfets. Le contrôle de régularité est tout d'abord effectué par le comptable public dans le cadre de sa mission de contrôle des pièces justificatives liées aux paiements et aux recettes des collectivités locales. Cette mission se traduit par le refus, d'une part, de prendre en charge un titre de recette dont la recette n'est pas autorisée et, d'autre part, de prendre en charge un mandat traduisant une opération frappée d'anomalies. Le contrôle de la dépense par le comptable, sanctionné éventuellement par la mise en cause de sa responsabilité personnelle et pécuniaire, porte exclusivement sur la régularité formelle des justifications produites. Le contrôle de régularité est ensuite réalisé par les CRC lors du contrôle juridictionnel des comptes du comptable public et lors du contrôle de la gestion des communes. La compétence juridictionnelle des CRC est fondée sur le jugement des comptes des comptables publics locaux et sur l'appréciation de leur

responsabilité. Leurs jugements portent sur la régularité des comptes et des pièces produites à l'appui de ces comptes. Cette rigueur repose sur le contrôle incontournable de la présence et de la régularité des pièces justifiant la comptabilité et les opérations de recettes et de dépenses. Il s'agit aussi de vérifier que le comptable a bien exercé l'ensemble des contrôles qu'il est tenu d'effectuer, notamment quant à l'origine et au montant des recettes et dépenses (JOXE, 1994, p. 5). Le contrôle de la gestion, aussi effectué par les CRC, porte en partie aussi sur la régularité de la gestion de l'ordonnateur. Au-delà du contrôle des comptes du comptable public, les contrôles exercés dans ce cadre couvrent l'ensemble des opérations de la gestion locale. Les CRC s'assurent notamment du respect des règles prévues par le Code des marchés publics, de celles concernant les rémunérations et le régime indemnitaire des personnels locaux, les frais de déplacements des élus, les transactions immobilières, les conventions, etc. Le contrôle vise la régularité juridique des opérations réalisées et de celles qui ont pu ne pas être comptabilisées (TAMION, 1994, p. 83).

La seconde des tendances en matière d'objectifs de certification, complémentaires à la première seulement dans certains pays, est elle focalisée par l'analyse de la **performance** des opérations, des actions ou des programmes publics locaux. Ce type d'intervention est alors beaucoup moins normative, les références ou règles en la matière étant difficiles à mettre en exergue, et plus complexe car guidées par des notions sous-jacentes, en particulier celles d'économie, d'efficacité, d'efficience et d'impacts, plus difficiles à apprécier et à mesurer. Pourtant, un certain nombre de pays, notamment ceux sous influence anglo-saxonne, se sont engagés, sur les vingt dernières années, dans ce type d'appréciation en complément des objectifs de régularité, de conformité et de légalité.

Aux Etats-Unis, tout d'abord, malgré la relative séparation entre ces deux prestations (LANDE, 1994), des normes spécifiques imposent ainsi aux auditeurs d'intégrer ces critères d'analyses complémentaires dans leurs missions d'audit qualifié, selon les auteurs, de performance, de management ou opérationnel. Ajoutés aux audits traditionnels, ces audits forment alors le cadre général du contrôle externe des entités publiques caractérisé par la présence de plusieurs organisations professionnelles et d'une pluralité de normes. Dans ce cadre, les standards d'audit généralement acceptés (GAAS), établis par l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), constituent le support principal de l'audit des organisations privées ou publiques. Le GAO s'appuie ainsi sur ces normes pour constituer la base de ces standards d'audit public. Ces premières normes relatives aux audits traditionnels sont complétées à la fois par des normes supplémentaires précisant la spécificité de la démarche d'audit financier en milieu public, mais aussi par des normes de travail et de rapport concernant l'audit de performance. Ce cadre plus étendu qui regroupe les standards d'audit des gouvernements généralement acceptés (GAGAS) dépasse en effet les critères de fiabilité et de conformité pour intégrer, notamment, les notions d'économie et d'efficience. Ces audits ont ainsi pour objet de déterminer *« si l'entité acquiert, protège et utilise ses ressources (personnels, biens, espace) économiquement et avec efficience, quelles sont les causes de pratiques non efficaces ou non économiques, et si l'entité s'est conformée aux lois et règlements concernant les questions d'économie et d'efficience »*. Les GAGAS abordent aussi les audits de programme qui ont pour objet de déterminer dans quelle mesure *« les résultats souhaités ou les bénéfices fixés par le corps législatif ou par un autre organe doté d'autorité sont obtenus, les organisations, les programmes, les activités ou les fonctions s'avèrent efficaces, et, si l'entité s'est conformée aux lois et règlements appropriés aux programmes »* (ATH, 1989). Cette vision d'ensemble des standards d'audit aux Etats-Unis est, enfin, globale lorsque sont intégrées les normes relatives au Single Audit Act de 1984. Celui-ci renforce les exigences concernant les audits des entités recevant des aides fédérales importantes pour former un cadre d'audit très vaste. Les audits conformes à ces standards devront au total être constitués de deux rapports d'audit concernant l'examen des états financiers et la conformité des opérations, ainsi que de deux rapports

supplémentaires. Le premier rapport supplémentaire concerne le système de contrôle interne de l'entité grâce auquel une assurance raisonnable de la conformité des programmes d'assistance financière fédérale avec les lois et les règlements en vigueur devra être obtenue. L'auditeur doit aussi préparer un deuxième rapport qui présente les analyses de coûts effectuées. Le Single Audit Act prévoit, enfin, que soit rapportée toute découverte liée à des agissements illégaux ou à des irrégularités.

Le Canada, ainsi que le Royaume-Uni, connaissent une évolution identique en ayant intégré à leur modèle d'audit public les notions d'économie, d'efficacité et d'efficacités. Concernant le Québec, FOMERAND (1991) observe d'ailleurs que les normes d'audit des organisations gouvernementales sont issues du modèle américain. « *La procédure d'audit, même si elle opère dans un contexte urbain spécifique, reprendra largement les modèles nord-américains et ont déjà été largement utilisés depuis 1960 dans les collectivités québécoises pour évaluer leur fonctionnement, leurs performances et leurs résultats* ». Dans le même sens, BETHOUX et al. (1986, p. 23) constatent que les concepts et les méthodes développés au Canada sont très proches de ceux du GAO. Cette évolution s'est concrétisée au Canada par le développement de la vérification intégrée. D'après la Fondation Canadienne de la Vérification Intégrée (FCVI), les membres du corps législatif fédéral et de certains corps législatifs provinciaux se sont aperçus, au cours des années 1970, « *qu'ils n'obtenaient pas l'information nécessaire sur la performance ; ils sentaient un vide en matière de reddition des comptes* » (FCVI, 1994). La vérification intégrée s'est ainsi développée en tant qu'« *évaluation des systèmes et pratiques de gestion ou une évaluation des déclarations de la direction en matière de performance qui permet de déterminer la fidélité de l'information communiquée* ». Ces pratiques, qui s'approchent voire se confondent avec le modèle américain, se formalisent par l'adoption de « *normes de vérification de l'optimisation des ressources* » par l'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA). Au-delà de la vérification des états financiers, trois modèles de vérification intégrée sont préconisés par la FCVI, sans qu'aucun ne soit considéré supérieur à l'autre. Le premier modèle, qui prédomine actuellement dans la pratique, fait l'objet d'un rapport axé sur les systèmes et les pratiques de gestion. Ces systèmes et pratiques sont appréciés afin de déterminer dans quelle mesure l'organisme vérifié accorde l'importance voulue aux questions touchant l'économie, l'efficacité et l'efficacités. Cette méthode de vérification intégrée, utilisée tant par les vérificateurs législatifs que par les cabinets d'expertise comptable, se distingue par son appréciation directe sur la base de critères raisonnables. Le second modèle aboutit à un rapport orienté sur l'attestation des déclarations de la direction en matière de performance. « *Le vérificateur se prononce sur l'intégralité et l'exactitude des déclarations préparées par la direction à l'intention du corps législatif ou administratif, ou encore de toute autre partie intéressée* » (FCVI, 1994). De manière cohérente à la méthode de l'audit financier, le vérificateur exprime une opinion sur les déclarations que présente la direction de l'organisme vérifié et améliore ainsi la crédibilité de ces déclarations. Le troisième modèle est lui axé sur la vérification de la performance. « *Le vérificateur prépare lui-même un rapport sur la performance de l'organisme lorsque le corps législatif ou administratif n'a pas reçu de déclarations de la direction* » (FCVI, 1994). Entre ces trois modèles, le choix est essentiellement établi en fonction des circonstances et des besoins propres à chaque organisme.

En ce qui concerne le Royaume-Uni, l'introduction des concepts d'économie, d'efficacité et d'efficacités s'est traduite par la mise en place d'un audit désigné « *Value For Money* » par le Local Government Finance Act de 1982 et le National Audit Act de 1983. Il est alors demandé aux auditeurs internes et externes de considérer le « bon emploi de l'argent » dans la conduite de leurs examens (DUNN, 1996). Ce type d'audit est défini par GLYNN (1993, p. 113) comme « *un mélange de l'audit conventionnel et du conseil en management* ». En cela, il s'appuie sur l'indépendance, l'objectivité et les méthodes des auditeurs financiers, complété par des compétences propres aux consultants en management. L'auditeur doit,

ainsi, non seulement effectuer des observations aux responsables de la formulation initiale des objectifs, mais aussi proposer des recommandations d'amélioration des systèmes et des méthodes de management.

Sur le plan des objectifs de certification, deux tendances peuvent donc être distinguées au plan local à l'échelle internationale. Lorsque ce même critère est utilisé pour apprécier la situation du cas français au plan national, plusieurs dispositifs différents peuvent être mis en évidence. Le premier fait référence à l'article 58-5 de la LOLF qui prévoit « *la certification de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes de l'État accompagnée du compte-rendu des vérifications opérées* ». De manière cohérente à la tendance élémentaire mise en évidence antérieurement, ce premier objectif privilégie ainsi une analyse normative sur des critères de régularité et de conformité comptable. Les autres dispositifs, complémentaires du premier, sont, eux, guidés par les articles 58-3 et 58-4 de la LOLF, qui demandent respectivement le « *dépôt d'un rapport préliminaire conjoint au dépôt du rapport mentionné à l'article 48* » (rapport sur l'évolution de l'économie nationale et sur les orientations des finances publiques) et le « *dépôt d'un rapport conjoint au dépôt du projet de loi de règlement, relatif aux résultats de l'exécution de l'exercice antérieur et aux comptes associés, qui, en particulier, analyse par mission et par programme l'exécution des crédits* ». Dans ce dernier cas, l'objectif privilégié est alors celui d'une appréciation de la performance non seulement des actions prévues, mais aussi des réalisations effectives. Les objectifs liés aux notions d'économie, d'efficacité et d'efficience sont ainsi utilisés en complément de la régularité et de la conformité, le niveau national français se distinguant des pratiques locales.

IV) Les informations certifiées : états comptables vs informations publiques locales

Au-delà du modèle et des objectifs de certification, nous analysons enfin l'objet de certification. A l'analyse des concepts et des pratiques locales, il apparaît que ce dernier peut être double, en l'occurrence, dans un premier cas les seuls **états comptables**, dans un second les informations publiques locales, de manière plus générale.

Le premier de ces deux modèles est focalisé sur des analyses portant sur les réalisations comptables annuelles, à travers le compte administratif ou son équivalent, dans une logique de flux et, dans certains cas, pluriannuelles, à travers le bilan dans une logique de stock. La plupart des pays, qu'ils relèvent du continent européen ou de l'influence anglo-saxonne, sont concernés. Toutefois, dans les premiers de ces pays, les rapports concluant les interventions externes légales apparaissent être distincts des principaux documents financiers communaux. Ils ne s'insèrent pas en effet dans le processus d'information local qu'il soit interne ou externe, ceci pouvant être expliqué par l'absence de permanence de leurs contrôles. En outre, les traditions historico-politique de ces pays conduisent à une utilisation de ces informations quasiment par le seul Etat central. En Allemagne, les organismes de contrôles externes produisent des rapports annuels et des rapports spéciaux à destination des autres cours des comptes régionales, des parlements et gouvernements régionaux. Les conclusions de ces examens ne sont pas rendues publiques (CRCC VERSAILLES, 1992). En République d'Autriche, les rapports d'activités sont fournis au parlement et au gouvernement du Land. Les rapports sur les contrôles des comptes des communes sont eux donnés au gouvernement régional et au maire concerné. En Espagne, les rapports des organismes de contrôle sont transmis à la Cour des comptes de l'Etat, aux parlements régionaux et à l'exécutif régional. En Italie, les rapports sur l'activité de contrôle de chaque comité de contrôle sont fournis au Conseil Régional. Pour l'ensemble de ces pays, l'objectif de ces rapports reste le même : il s'agit d'informer l'échelon administratif et politique supérieur et le corps législatif sur la façon dont l'administration locale vote et exécute le budget. De plus, dans la plupart de ces pays, la transmission des rapports de contrôle aux médias, aux organes de délibération et à toute personne intéressée ne semble pas contrecarrer cette logique. En effet, il semble que les modalités de communication

utilisées, en particulier celles liées à la nature des observations réalisées et la périodicité de cette communication, ne participent que faiblement au processus d'information local (CARASSUS, 2001).

Le second de ces deux modèles appréhende lui de manière plus générale les **informations publiques locales**. En effet, dans ce cas, les analyses portent sur des informations globales (rapports annuels, d'activité, etc.), intégrant des données à la fois quantitatives (fonctionnement, investissement) et qualitatives (utilisation des services publics locaux, etc.), adaptées aux besoins informationnels des utilisateurs, et pouvant même porter sur le groupe territorial dans le cadre de consolidation des comptes. Ce modèle plus global que le premier s'est développé plus récemment dans certains des pays sous influence anglo-saxonne. A la différence de la situation des pays concernés par les premières pratiques, les comptes des entités locales sont publiés avec les conclusions des intervenants externes légaux. Les missions étant annuelles, la communication de leurs opinions est dès lors possible en même temps que les états financiers correspondants. De plus, comme nous l'avons montré précédemment, leurs interventions intégrant aussi une dimension d'analyse de la performance, la nature des informations, objets de l'audit, est alors non seulement plus large, mais aussi adaptée aux besoins des utilisateurs des rapports d'audit.

En Grande-Bretagne, tout d'abord, le Chartered Institute of Public Finance and Accountability (CIPFA) détaille les règles de présentation d'un rapport annuel financier type d'une collectivité locale. Celui-ci comprend quatre parties : l'avant propos, la présentation des principes comptables, les états financiers et des informations diverses. Le rapport d'audit sur les comptes de la collectivité est intégré dans cette dernière partie. L'auditeur y mentionne son opinion sur les états financiers présentés dans les parties précédentes. Ces rapports sont, en outre, diffusés auprès d'un large public dont l'analyse des besoins a permis de créer des groupes spécifiques. Ainsi, le CIPFA distingue les utilisateurs de services, les fournisseurs de ressources, les employés et les autres utilisateurs dont les contribuables.

Aux Etats-Unis, le rapport de l'auditeur fait aussi partie intégrante des différents états financiers publiés par les collectivités locales. Les normes de rapports établies par le GASB prévoient en effet que l'information présentée doit être « *vérifiable, non biaisée et représente fidèlement ce qu'elle est censée représenter* ». La fiabilité, en tant que caractéristique nécessaire à la diffusion d'une information de qualité, est alors assurée par l'intervention d'un auditeur externe. Les différentes catégories de rapports financiers (JONES, 1994), qu'ils soient généraux (le *General Purpose Financial Statements*), globaux (le *Comprehensive Annual Financial Report*) ou spécifiques (le *Popular Reporting*) respectent ces caractéristiques qualitatives, notamment en annexant le rapport de l'auditeur. Ces différentes formes de rapport permettent, de plus, d'adapter l'information financière aux besoins de chaque type d'utilisateur. Ainsi, le *Popular reporting* est adressé aux utilisateurs de services, aux partenaires financiers et aux citoyens. Dans la pratique, l'aspect physique de ces rapports peut toutefois être « *très variable, allant de la plaquette dispendieuse avec photos couleurs au document de base établi sur micro-ordinateur* » (JONES, 1994, p. 69).

Au Canada enfin, les rapports financiers types des administrations locales, dont la forme et le contenu sont détaillés par l'ICCA, se retrouvent sous des formes similaires. Dans ce cas aussi, le rapport du vérificateur fait partie du rapport annuel au même titre que les états financiers et que le rapport de la direction émanant du conseil de l'entité. Il fournit une opinion professionnelle indépendante sur la fidélité de la présentation de l'information dans les états financiers.

D'une manière générale, les rapports des auditeurs et vérificateurs de l'ensemble de ces pays semblent jouer un rôle prépondérant dans la publication des rapports financiers auprès des acteurs locaux. En assurant principalement la fiabilité de l'information financière locale,

mais aussi en participant à sa cohérence, à sa comparabilité et à son utilité, les conclusions de l'auditeur externe améliorent la crédibilité des états financiers publiés. CARPENTER et SHARP (1992) montrent d'ailleurs que cette mention est un point clé du contenu de l'information financière publiée.

Sur le plan de l'objet de certification, deux modèles se dégagent donc aussi. En ce qui concerne le niveau national français, l'application de la LOLF a ici aussi modifié les pratiques antérieures. De manière classique, l'article 58-5 prévoit les états comptables (résultat, bilan, annexes) comme support de certification. Toutefois, les interventions de la Cour des comptes concernent aussi, dans le cadre des articles 58-3 et 58-4, comme indiqué précédemment, à la fois les résultats de l'exécution de l'exercice antérieur par mission et par programme, mais aussi des informations prévisionnelles relatives aux orientations des finances publiques³. Là encore, le modèle Lolfique mis en œuvre au niveau national se différencie donc des pratiques publiques locales françaises, focalisées sur les seuls états comptables et déconnectées du processus de communication locale.

Conclusion

Lorsque sont comparés les trois éléments clés de la certification à l'échelle internationale, deux modèles semblent se dégager. Le premier, mis en œuvre par la plupart des pays européens continentaux, fait référence à une logique de contrôle, à des finalités élémentaires guidées par la régularité, la conformité et la légalité, ainsi qu'à un objet de certification focalisé sur les seuls états comptables. Le second, engagé plus récemment par la plupart des pays d'influence anglo-saxonne est, lui, axé sur une logique d'audit, sur des objectifs de certification privilégiant aussi l'amélioration de la performance publique locale, ainsi que sur des informations publiques locales, plus générales que les états financiers.

De plus, les pratiques actuelles au niveau de l'Etat français montrent que la mise en œuvre de la LOLF place aujourd'hui le niveau national dans le second modèle alors que le niveau local reste lui dans le premier. Compte tenu des nombreuses limites du premier modèle de certification mises en évidence, il apparaît ainsi que le modèle Lolfique pourrait être une évolution des pratiques locales actuelles françaises. Dans une dimension managériale, il apparaît en effet qu'une intervention externe légale n'est efficace que si elle est largement associée au processus organisationnel de décision à travers l'apprentissage collectif ou la révision ex post de décisions prises (GRUNOV, 1986). Or, nous avons mis en évidence que la nature des contrôles externes locaux actuels, focalisés sur la régularité des opérations et leurs conditions d'exercice, notamment la périodicité d'intervention des CRC, les déconnectaient du processus d'information interne. Une évolution de ces modes actuels, guidée par le modèle Lolfique utilisé au plan national, pourrait répondre à ces limites, non seulement en prenant en considération des finalités orientées vers l'amélioration des performances et l'évaluation des politiques publiques, mais aussi en se fondant, par une approche systémique, sur la qualité des contrôles internes existants, eux-mêmes en pleine mutation. Par ailleurs, dans l'ambition d'un système démocratique local qui se voudrait être plus participatif, le modèle Lolfique apparaît ici aussi être en mesure d'améliorer l'obligation de reddition des comptes. En effet, la comparaison des pratiques locales françaises à celles des pays anglo-saxons exprime un véritable déficit d'information financière à destination des acteurs locaux, expliquée en partie par la nature et les conditions d'exercice des

³ Une analyse des évolutions économiques constatées depuis l'établissement du rapport mentionné à l'article 50 ; Une description des grandes orientations de sa politique économique et budgétaire au regard des engagements européens de la France ; Une évaluation à moyen terme des ressources de l'Etat ainsi que de ses charges ventilées par grandes fonctions ; La liste des missions, des programmes et des indicateurs de performances associés à chacun de ces programmes, envisagés pour le projet de loi de finances de l'année suivante.

interventions externes légales actuelles. Le modèle Lolfique, utilisé au niveau national français mais aussi par les pays sous influence anglo-saxonne en contexte local, semble constituer un moyen de réponse à ces enjeux. Par une reddition des comptes ordonnée par des objectifs spécifiques, il participe au dynamisme de la démocratie locale. Par son imbrication au système de contrôle interne, qu'il complète et fait évoluer, il contribue à la maîtrise et à la performance de la gestion locale.

La question de l'application du modèle Lolfique au contexte local français semblant trouver une réponse positive, il reste toutefois à définir plusieurs conditions opérationnelles d'application. Tout d'abord, il serait en effet nécessaire de déterminer la nature des auditeurs, question largement débattue et source de blocages importants. Doivent-ils être des auditeurs privés, comme c'est le cas aux Pays-bas (CONSEIL DE L'EUROPE, 2002) ? Les magistrats financiers locaux doivent-ils continuer à exercer ce type d'intervention, même si elle fait l'objet de mutation ? Serait-il pertinent d'associer ces deux types d'acteurs, comme c'est le cas en Angleterre ? Ensuite, il serait aussi nécessaire de définir les impacts de ce type de mutation, en particulier sur les relations contractuelles entre l'Etat et collectivités locales. La mise en œuvre du modèle Lolfique dans le contexte local pourrait-il avoir une incidence sur l'allocation des moyens par l'Etat aux collectivités locales, en particulier par le biais des audits de performance ? Enfin, il serait nécessaire de préciser les impacts de ce type de mutation sur les autres interventions externes légales. Quelle influence pourrait avoir l'application du modèle lolfique de certification aux collectivités locales sur la séparation entre l'ordonnateur et le comptable ? Telles sont quelques-unes des questions auxquelles il faudra apporter des réponses dans le futur. Le modèle Lolfique de certification des comptes pourrait alors aussi être implémenté dans le contexte public local, gage d'amélioration de sa performance, dans une dimension managériale, et de son dynamisme démocratique, dans une dimension politique.

Bibliographie

- AMOUDRY Jean-Paul (Président), « Chambres régionales des comptes et élus locaux », Les rapports du Sénat, Commission des finances - Commission des lois, n° 520, 1997-1998.
- ATH, « Version bilingue des normes d'audit du GAO », Clet, 1989.
- BETHOUX Raymond, KREMPER, POISSON Michel, « L'audit dans le secteur public », Clet, 1986.
- BOYER Bénédicte, CASTELNAU Régis (DE), « Portrait des chambres régionales des comptes », L.G.D.J., Collection décentralisation et développement local, 1997.
- CARASSUS David, « De l'obligation d'une reddition des comptes audités pour un renforcement de la démocratie locale », 5èmes Rencontres Ville - Management à Bayonne, Edition Dalloz, Thèmes et Commentaires, 2001.
- CARASSUS David, « L'audit externe des villes et de leurs satellites », Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Pau et des Pays de l'Adour, janvier 2002.
- CARASSUS David, « Le rôle de l'audit financier externe des villes : cadre d'analyse et perspectives de recherche », in " Le Maire-Acteur social ", Deuxièmes rencontres Ville-Management, Bayonne, Septembre 1998.
- CARASSUS David, RIGAL Jean-Jacques, « Les contrôles externes des finances locales en Europe et en Amérique du Nord : vers un modèle hybride ? », Revue Française de Comptabilité, avril 1999.
- CARPENTER F., SHARP F., « Popular reporting: local government financial reports to the citizenry », GASB Research Reports, 1992.
- CASTA Jean-François, MIKOL Alain, « Vingt ans d'audit : de la révision des comptes aux activités multiservices », Comptabilité, Contrôle, Audit, « Les Vingt ans de l'AFC », mai 1999.
- CNCC, « Le rôle du commissaire aux comptes dans l'environnement des collectivités locales », Synthèse des 9ème Assises Nationales, 1992.
- COMBRES J-E., BROUSSE P., DELSOL et al., « Audit financier et contrôle de gestion-fondements et pratiques », Publi-Union, 1993.
- CONSEIL DE L'EUROPE, « Procédures et gestion budgétaire au niveau des collectivités locales », Rapport du comité directeur sur la démocratie locale et régionale, mai 2002.
- COUR DES COMPTES, « Démocratie locale et chambres régionales des comptes », Les Editions du Journal Officiel, 1997.
- CRCC VERSAILLES, « Le contrôle des comptes des collectivités locales », Informations et débats, avril 1992.
- CSOEC, " Etude transversale des contrôles de l'activité administrative en Europe ", 57ème Congrès National des secrétaires généraux et directeurs généraux des collectivités territoriales, Perpignan, 26-28 novembre 1997.

DEMEESTERE René, " Une analyse comparative des systèmes comptables budgétaires et de contrôle financier des villes dans différents pays ", *Revue Politique et Management Public* vol.14 n° 3, Septembre 1996.

DEXIA, " Les finances locales dans les 15 pays de l'Union Européenne ", 1997.

DFID (Department for International Development), « Characteristics of different external audit systems », 2004.

DITTENHOFER Mort, « Auditing to improve performance in government support functions », in « Perspectives on performance measurement and public sector accounting », E.BUSCHOR & K.SCHEDLER editors, Haupt, 1994.

DOUGLAS Patricia, « Government and non profit accounting Theory and practice », Harcourt Brace Javinovitch, 1991.

DUNN John, « Auditing theory and practice », Prentice Hall, 1996.

EDWARDS John Richard, « The municipal audit - a professional power struggle », Paper presented at the 17th annual Congress of the European Accounting Association, Venice, Italy, 6-8 april 1994.

EURORAI, " Les Institutions régionales de contrôle externe des finances publiques : une étude comparative ", Organisation européenne des institutions régionales de contrôle externe des finances publiques, 1997.

FACCHINETTI Imerio, " Le contrôle des établissements municipaux en Italie ", *Revue Française de Comptabilité* n° 250 ,novembre 1993.

FCVI, « Vérification intégrée : introduction », FCVI, 1994.

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

FOMERAND Gérard, " L'audit des collectivités en France et dans les pays francophones ", Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence , 1991.

FOWLES A.J., « Changing notions of accountability : a social policy view », *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 6 n° 3, 1993.

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

GAULMYN I. (DE), « Réforme de la comptabilité : les experts-comptables guignent le marché de la certification des comptes communaux », *Les Echos*, 23 juillet 1991.

GEIST B., « State audit : an introduction », in « State audit : developments in public accountability », edited by B. GEIST, Holmes & Meier Publishers Inc., 1981.

GIBERT Patrick, « L'évaluation de politique : contrôle externe de la gestion publique », *Revue Française de Gestion*, 2003/6, n°147.

GLASS Roy, « The relations between internal and external audit in the public sector », Annual conference, Office of the controller and auditor general, New-Zealand, November 2005.

GLYNN John F., « Public sector financial control and accounting », Cambridge MA: Blackwell Publisher, 2nd ed., 1993.

GRAY Andrew, JENKINS Bill, « Codes of accountability in the New public sector », Accounting, Auditing and Accountability Journal, vol. 6 n° 3, 1993.

GRUNOV Dieter, « Internal control in public administration », in « Guidance, control, and evaluation in the public sector », F-X. KAUFMAN, Walter de GRUYTER (eds), Berlin-New York, 1986.

HENLEY D., LIKIERMAN A., PERRIN J., EVANS M., LAPSLEY I., WHITEOAK J., « Public sector accounting and financial control », Chapman and Hall, 4th edition, 1992.

HERBERT Leo, KILLOUGH Larry N., STEISS Alan Walter, « Accounting and control for governmental and other nonbusiness organizations », Mc Graw-Hill Book Company, 1985.

ICCA, « L'information financière publiée par les administrations locales », Toronto, ICCA, 1986.

JONES Rowan, « Forme et nature des rapports financiers des villes américaines », La revue du Trésor n° 5, 1994.

JORAS Michel, « Les fondamentaux de l'audit », Ed. Préventique, 1997.

JOXE Pierre, « Les chambres régionales des comptes », Cour des comptes, 1994.

KEASEY Kevin, WRIGHT Mike, « Issues in corporate accountability and governance : an editorial », Accounting and Business Research, vol. 23, n° 91A, pp. 291-310, 1993.

KELLY John J., HANSON Hugh, « Improving accountability - Canadian public accounts committees and legislative auditors », Canadian Comprehensive Auditing Foundation, 1981.

KIMMANCE Peter, « The widening scope of local government audit and private sector participation », in A.G. HOPWOOD and TOMKINS C.R. (eds), « Issues in Public Sector Accounting », London; pp. 229-247, 1984.

LAMBERT A., MIGAUD D., « La mise en oeuvre de la loi organique relative aux lois de finances : réussir la LOLF, clé d'une gestion politique responsable et efficace », rapport au gouvernement , 2005.

LANDE Evelyne, « L'audit des collectivités locales américaines » , Revue Française de Comptabilité mai 1994.

LANDE Evelyne, « Les villes et l'information financière consolidée », Actes du 17ème Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Valenciennes, 1996.

LAURENT Philippe, « Transparence financière et démocratie locale », in « La décentralisation, réforme de l'Etat », édité par Michel CROZIER et Sylvie TROSA, Boulogne-Billancourt, Ed. Pouvoirs Locaux, 1992.

LAURENT Philippe (sous la direction), « Finances locales, transparence financière et démocratie », Rapport, Institut de la Décentralisation, janvier 1995.

- LEROUX Monique F., « L'évaluation des finances publiques au Canada : du compte rendu à la reddition de comptes », 5ème Conférence Secteur Public de la FEE, Cannes, 3 Décembre 1994.
- LES ECHOS, « Les villes livrées aux audits : les nouveaux maires font chiffrer l'ampleur des déficits », Jeudi 7 mars 1996.
- LOVELL Alan, « Notions of accountability and state audit : a UK perspective », *Financial Accountability and Management*, vol.12 n° 4, pp. 261-280, november 1996.
- LULIN Elisabeth, « Les relations entre les services financiers de l'Etat et les collectivités locales : étude comparée France, Allemagne, Espagne, Grande-Bretagne, Italie, Pays-Bas », in Colloque « La comptabilité publique - Continuité et modernité », Bercy, 25-26 Novembre 1993.
- MAGNET Jacques, « Classification des institutions supérieures de contrôle financier », *Revue Française de Finances Publiques* n° 38, 1991.
- MALAN Ronald M., FOUNTAIN James R. Jr., ARROWSMITH Donald S., LOCKRIDGE II Robert L., « Performance auditing in local government », *Government Finance Officers Association*, 1984.
- MASER Joseph, « Internal audit and external audit : the perspective of the public sector », *Annual conference of the Institute of Internal Auditors*, July 2007.
- MEDNICK Robert, « Reinventing the audit », *Journal of Accountancy*, august 1991.
- MIKOL Alain, « L'évolution du commissariat aux comptes et de l'audit », AFC, Actes du 13ème Congrès, Bordeaux, 21/23 mai 1992.
- MORSE Ellsworth H., « Auditing efficiency and economy », in « *State audit : developments in public accountability* », edited by B. GEIST, Holmes & Meier Publishers, Inc., 1981.
- MUNOZ Ramon, CANALES José Manuel, « Le tribunal des comptes d'Espagne », *Revue Française de Finances Publiques* n° 36, 1991.
- NOBES Christopher, « L'objectif du rapport annuel et de l'audit externe », RFC n° 263, janvier 1995.
- NORMANTON E. Leslie, « Reform in the field of public accountability and audit : a progress report », in « *State audit : developments in public accountability* », edited by B. GEIST, Holmes & Meier Publishers, Inc., 1981.
- ORSONI Gilbert, « La Cour des comptes des Communautés européennes », *Revue Française de Finances Publiques*, n° 36, 1991.
- PAF (Public Audit Forum), « The different roles of external audit, inspection and regulation : a guide for public services managers », november 2002.
- PAF (Public Audit Forum), « What public sector bodies can expect fro their auditors », march 2000.
- PAILLART Isabelle, « Démocratie locale et nouvelles techniques d'information et de communication », *Pouvoirs*, n° 73, 1995.

- PERRON Christophe, " Les contrôles internes et les contrôles externes au sein de l'Union Européenne ", in " Contrôle interne et contrôle externe dans les collectivités territoriales ", CRC, Les Editions du JO, 1997.
- PORTER Brenda, HATHERLY David, SIMON John, « Principles of external auditing », Ed. Wiley, october 1996.
- PRADA J., « Faut-il opposer contrôle privé / contrôle public ? », Revue Française de Finances Publiques n°43, 1993.
- RAMAHOLIMIHASO Madeleine, " Audit et secteur public à Madagascar " , Revue Française de Comptabilité.
- RICHARD Pierre, « Le temps des citoyens - Pour une démocratie décentralisée », Presses Universitaires de France, collection Politique d'Aujourd'hui, 1995.
- RICHARD Pierre, « Solidarité et performance : les enjeux de la maîtrise des dépenses publiques locales », Ministère délégué au budget et à la réforme de l'Etat, décembre 2006.
- ROBERTS John, « The possibilities of accountability », Accounting, Organization and Society, vol. 16 n° 4, pp. 355-368, 1991.
- ROBERTSON Jack C., « Auditing », Ed. Irwin 7ème édition, 1993.
- RUCIRETA Maria-Annunziata, " Les contrôles externes sur les actes des collectivités locales dans le système juridique italien ", Revue Française de Finances Publiques n° 43, 1993,
- SAICA (South African Institute of Chartered Accountants », « Guide on performance audit in the public sector », 2006.
- SCHEID Jean-Claude, " Le reporting communal : pratiques anglo-américaines et loi ATR ", Revue Française de Finances Publiques n° 47, 1994.
- SCHEID Jean-Claude, « Le reporting communal: pratiques anglo-américaines et loi ATR », Revue Française de Finances Publiques n° 47, 1994.
- SINCLAIR Amanda, « The chameleon of accountability : forms and discourses », Accounting, Organizations and Society, vol.20 n° 2/3, pp. 219-237, 1995.
- STEWART J.D., « The role of information in Public Accountability », in A.G. HOPWOOD and C.R. TOMKINS (eds), « Issues in Public Sector Accounting », London, pp. 13-34, 1984.
- TAMION E., « Le rôle et le fonctionnement des Chambres Régionales des Comptes », La Gazette, 26 septembre 1994.
- WATHELET Jean-Claude, « Budget, comptabilité et contrôle externe des collectivités territoriales - Essai prospectif », Edition l'Harmattan, collection finances publiques, 2000.
- WIRTSCHAFTSREUHANDER Kammer der, " Les experts-comptables et le secteur public en Autriche ", RFC n° 255, avril 1994.
- ZILLER Jacques, " Administrations comparées : les systèmes politico-administratif de l'Europe des douze ", Edition Montchrestien, 1993.