



**HAL**  
open science

## Audit public, audit privé

Damien Bo, Philippe Luu

► **To cite this version:**

Damien Bo, Philippe Luu. Audit public, audit privé. Comptabilités, économie et société, May 2011, Montpellier, France. pp.cd-rom. hal-00646767

**HAL Id: hal-00646767**

**<https://hal.science/hal-00646767>**

Submitted on 30 Nov 2011

**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.

# ***AUDIT PUBLIC, AUDIT PRIVE***

Damien Bo, Maître de Conférences, Université de Nice Sophia-Antipolis, IAE, CRIFP EA1195, damien.bo@unice.fr et Philippe Luu, Ingénieur Statisticien, Université de Nice Sophia-Antipolis, CRIFP EA1195, philippe.luu@unice.fr

**Résumé :** Cet article présente la question du développement de l'audit externe des collectivités publiques par les cabinets privés. Il s'attache à comparer les résultats obtenus par un audit juridictionnel classique de la Chambre Régionale des Comptes et ceux obtenus par un audit mené par un cabinet privé sur la même collectivité locale : la Ville de Nice. Il s'agit de s'interroger sur l'apport d'un mouvement qui suit les réformes de type *New Public Management* et qui tend à remplacer le contrôle juridictionnel classique par des outils directement issus du privé. **Mots clefs :** Audit, Collectivités locales, New Public Management.

**Abstract :** This paper presents the issue of private audit firms growing involvement in auditing public government. It compares the results of a traditional French jurisdictional audit from the *Chambre Régionale des Comptes* and the results of a private audit of the same local government: Nice Municipality. It aims at questioning the ongoing movement tending, according to the New Public Management ideology, to replace classical audit processes by practices directly inspired by private management. **Keywords :** Audit, Local government, New Public Management.

## **Introduction**

L'audit par des organismes privés d'entités publiques se développe. Aux Etats-Unis, ce sont même des citoyens qui ont commandé l'audit de la ville de Tulsa par le célèbre cabinet *KPMG*<sup>1</sup>. Ce mouvement s'inscrit pleinement dans le développement du *New Public Management* anglo-saxon. Celui-ci prône l'application stricte des méthodes du privé à l'administration publique. En France, le mouvement a pris moins d'ampleur pour des raisons à la fois idéologique et technique. Ainsi, dans l'édition française de son célèbre livre, *La Société de l'Audit*, Michael Power (2005, p.8) l'explique par l'existence ancienne d'une régulation des autorités publiques *à la française* incarnée par l'institution de la Cour des Comptes.

Malgré tout, la France connaît aussi un intérêt croissant pour l'audit par des cabinets privés. Ce dernier étant sensé remplacer un contrôle administratif traditionnel plus intéressé aux procédures qu'aux résultats. L'objet de cette étude est de comprendre ce qu'apporte de plus le recours aux cabinets privés en comparant les produits finaux : les rapports d'audit. Elle a bénéficié d'une opportunité méthodologique : l'audit de la Ville de Nice par un grand cabinet privé, commandée par le nouveau Maire lors du changement de mandat, sur une période de gestion déjà contrôlée par la Chambre régionale des comptes.

---

<sup>1</sup> [www.tulsaworld.com](http://www.tulsaworld.com) consulté le 22 décembre 2010.

## 1. Revue de la Littérature

Dans le programme des réformes inspirées par le *New Public Management*<sup>2</sup>, l'audit occupe une place importante (Hopwood, 1984 ; Stewart, 1984 ; Gendron, Cooper et Townley, 2001 ; Pallot, 2003).

Le *New Public Management* (NPM) ne se réfère pas à un modèle unifié mais plutôt à une galaxie de concepts et d'idées à la source des réformes contemporaines de l'administration publique des pays développés voire aussi des pays en développement (Rhodes, 1994). Le cœur de toutes ces réformes repose sur la conviction que le management des entités publiques doit prendre exemple sur celui des entités privées. Il doit notamment adopter le triangle : Economie, Efficacité et Efficience. La réforme française issue de la Loi Organique relative aux Lois de Finances du 1<sup>er</sup> août 2001, plus connue sous l'acronyme « LOLF », constitue à ce titre un exemple de réforme issue d'une matrice NPM.

Les réformes de type NPM tendent à inverser la croissance des gouvernements que ce soit en termes de dépenses ou en termes de personnel, voire à privatiser ce qui n'est pas au cœur des institutions (Hood et Schuppert, 1988 ; Dunsire et Hood, 1989). Il s'agit d'une conception *a minima* de l'Etat dont la seule légitimité est de pallier les défaillances du marché. On est donc dans la cadre d'une technologie libérale de gouvernement au sens de Michel Foucault (2004).

On peut parler avec Yvon Pesqueux (2007) de « *désinstitutionnalisation de l'Etat administratif* ». Ce dernier auteur montre comment le principe d' « *accountability* » est un des piliers des réformes de type NPM. Or, selon lui, le principe de responsabilité/rendre des comptes « *présente par contre l'intérêt de légitimer le recours au contrôle externe et de fonder d'autant les juteuses prestations de l'audit qui y sont associées* » (Pesqueux, 2007, p.74).

Historiquement, la mission fondamentale de la cour des comptes est le contrôle des comptes de l'Etat depuis sa création en 1807. La Loi Organique Relative aux Lois de Finance promulguée le 1<sup>er</sup> Août 2001 et entrée en vigueur totalement en 2006 ajoute au jugement des comptes des comptables publics et au contrôle de la gestion, une mission de certification des comptes (Portal, 2010).

---

<sup>2</sup> Nous conservons le terme anglo-saxon car la traduction littérale : « Nouveau Management Public » renvoie, selon les auteurs considérés, exactement à son origine ou en constitue une variante moins libérale.

Concernant les collectivités locales, la première loi de décentralisation du 2 mars 1982 entraîne, non seulement un accroissement important des compétences, des pouvoirs et des moyens de financement mais aussi la suppression des tutelles administratives et financières pesant sur leur administration. Les anciens mécanismes de contrôle préfectoral et ceux exercés par les trésoriers-payeurs généraux sont remplacés par des procédures de régulation faisant intervenir des juridictions indépendantes du pouvoir exécutif<sup>3</sup>. Une nouvelle catégorie de juridiction est donc créée en 1982, les chambres régionales des comptes inspirées de leur grande sœur, la cour des comptes. Celles-ci possèdent dès l'origine trois missions principales<sup>4</sup> :

- Porter un jugement sur les comptes des collectivités et établissements publics locaux, leurs jugements pouvant être contestés par appel devant la Cour des Comptes ;
- Veiller au bon emploi des deniers publics et du patrimoine de ces collectivités et, le cas échéant, vérifier les comptes des organismes de droit privé qui reçoivent leur concours et depuis la loi du 8 février 1995, les comptes des délégations de service public ;
- Participer à l'exercice du contrôle budgétaire destiné à remplacer les pouvoirs de tutelle budgétaire détenus par les préfets.

La loi du 21 décembre 2001 portant modification du Code des juridictions financières précise le contenu de l'examen de gestion. Il est prohibé de porter toute appréciation sur l'opportunité des objectifs définis par les assemblées délibérantes ; le contrôle porte sur la régularité des actes de gestion, sur l'économie des moyens mis en œuvre et sur l'évaluation des résultats atteints par rapport aux objectifs.

Alain Mikol (2000) distingue trois types d'audits : financier, audit de la gestion et audit opérationnel. Néanmoins, comme le note Marine Portal (2010, p.64) : « *l'audit de la gestion, l'audit opérationnel et l'audit de performance sont des notions très proches l'une de l'autre. On ne peut donc écarter le fait qu'elles se confondent parfois dans la définition d'un seul et même exercice d'audit.* » Ainsi, les trois missions principales associées aux CRC couvrent, au moins dans les textes, l'ensemble des missions d'audit possibles.

---

<sup>3</sup> Lande (2002) note qu'il subsiste un contrôle de la part du préfet sur les documents budgétaires des collectivités portant essentiellement sur l'équilibre et la sincérité des comptes.

<sup>4</sup> Source : Site du bicentenaire de la Cour des Comptes, [www.bicentenairecourdescomptes.fr/historique-crc](http://www.bicentenairecourdescomptes.fr/historique-crc) consulté le 22 décembre 2010.

Evelyne Lande (2002) profite de la réforme de la comptabilité des communes issue de l'instruction M14 pour analyser la capacité du système d'information des villes à mesurer le risque financier. Elle note dans cette étude l'incapacité du contrôle externe traditionnel, et notamment les contrôles des chambres régionales des comptes, à correctement saisir la situation des collectivités. David Carassus et *al.* (2003, p.13) sont plus confiants en comparant le système anglo-saxon et le français, ils notent que concernant les finalités du contrôle juridictionnel effectué par la Chambre Régionale des Comptes « *aux notions d'honnêteté et d'exactitude ont succédé les principes d'économie, d'efficacité et d'efficience, même si la régularité des opérations est toujours examinée* ».

L'étude présentée ici va s'attacher à comparer les contenus des deux audits, privé et public, afin de distinguer l'apport éventuel du recours à un cabinet privé pour cet exercice. Il n'est pas question ici de parler de qualité d'audit mais plutôt de se pencher sur l'étendue des audits, les principales notions examinées et la capacité à saisir dans la partie financière des audits, les grands équilibres.

## **2. Méthodologie**

La méthode retenue ici est celle de l'analyse de contenu. « *L'analyse de contenu* stricto sensu se définit comme une technique permettant l'examen méthodique, systématique, objectif et, à l'occasion, quantitatif de certains textes en vue d'en classer et d'en interpréter les éléments constitutifs, qui ne sont pas totalement accessibles à la lecture naïve. » (Robert et Bouillaguet, 2007, p.4).

Les sources de la méthode remontent à la rhétorique et l'herméneutique des grecs anciens, mais les avancées de la linguistique et de l'informatique au cours des années 1970 lui ont conféré une certaine légitimité scientifique. La présente étude utilise deux raffinements modernes de l'analyse de contenu : la lexicométrie assistée par ordinateur et le *mapping* à dire d'expert, plus précisément le modèle développé par Mizrahi et Ness-Weisman (2007) pour analyser l'effectivité d'audits de villes israéliennes.

### **2.1 Description des rapports d'audit**

Le « *rapport d'observations définitives sur la gestion de la Ville de Nice* » de la Chambre Régionale des Comptes a été arrêté en 2006. Il couvre la période 1999-2004 et contient des projections sur les exercices 2005, 2006 et 2007. Pour l'analyse textuelle, il faut noter qu'il

comprend 19 330 mots. « *L'audit de début de mandat* » du cabinet privé est rendu au nouveau maire le 1<sup>er</sup> novembre 2008. Il couvre la période 2003-2007 et contient des projections sous forme de scénarii. Il contient 20 434 mots. Notons ici, la quasi inexistence de tableaux récapitulatifs ou de graphiques dans le rapport des la CRC à l'inverse du rapport du cabinet privé.

## 2.2 Lexicométrie assistée par ordinateur

Il existe de nombreux logiciels sur le marché, nous avons retenu *WordMapper*® pour sa simplicité d'utilisation. Il permet d'obtenir une série de différentes classes de termes présentes dans le *corpus*. Les représentations graphiques obtenues automatiquement, fournissent directement un graphe des liens entre les termes. La distance respective entre les termes est proportionnelle à leur fréquence de cooccurrence. Cela étant, un ordinateur peut discerner les relations complexes entre les mots, mais ne peut pas vraiment reconnaître les idées en tant que telles. Ici, la méthode est fondée sur les associations de mots au sein d'une même unité de sens. Il s'agit d'une méthode statistique qui « imite » en quelque sorte le travail humain de classement. L'analyse des associations entre des mots clés suppose que ces relations existent. C'est donc à partir de ces catégories homogènes de mots que la recherche peut se faire. L'analyse utilise comme outil, le logiciel *Wordmapper*® (version 8) dont la technologie exploratoire se situe, selon ses créateurs, entre la lexicométrie et l'analyse de contenu. Le schéma utilisé ici a pour objet de représenter des *clusters*. Un *cluster* est défini ici, comme un ensemble de mots utilisés ensemble. Un *cluster* est représenté par le mot qui y figure le plus fréquemment. Pour garder un niveau de lisibilité satisfaisant aux graphiques, le logiciel a été paramétré à 300 mots significatifs. Les schémas indiquent pour chaque *cluster* sa centralité – sur l'axe horizontal– et sa densité –sur l'axe vertical–. La centralité indique le nombre de liens entre un cluster et les autres clusters : plus l'indice de centralité est élevé et plus ce cluster est au cœur du discours analysé. La densité du cluster mesure l'importance des liens unissant les éléments constituant le cluster : plus cet indice est fort et plus le cluster est homogène. En divisant le schéma en 4 zones nous obtenons le schéma suivant (figure 1).

Nord Ouest Forte densité Faible centralité	Nord Est Forte densité Forte centralité
Sud Ouest Faible densité Faible centralité	Sud Est Faible densité Forte centralité

Figure 1 : Grille de compréhension des résultats issus de *Wordmapper*®

Cette étude n'utilise qu'une partie des capacités du logiciel. En effet, les documents ayant déjà trait à un thème commun, la gestion de la Ville, ce travail cherche uniquement à percevoir quels sont les thèmes les plus occurrents (et non les cooccurrences de thèmes) quand les différents auditeurs concernés traitent de ce sujet. Les deux schémas obtenus sont donc une simple recension des termes qui apparaissent le plus, respectivement dans le rapport de la Chambre Régionale des Comptes et dans celui du cabinet privé.

### **2.3 Méthode par le *mapping* à dire d'expert**

Mizrahi et Ness-Weisman (2007) cherchent dans leur étude à appliquer la méthode *Analytic Hierarchy Process* dont le but est de mesurer par le calcul d'un score, l'effectivité des audits de municipalités israéliennes. Pour ce faire, ils commencent par développer une grille de défaillances possibles à partir d'une analyse systématique des rapports d'audits de municipalités pour détecter les activités et les problèmes sujets à audit. Le groupement en meta-catégories se fait pour ensuite faciliter l'administration de questionnaires aux experts de l'audit de villes. Ils poursuivent en attribuant des poids respectifs aux défaillances selon les dires d'experts pour calculer un score global d'effectivité des audits. Notre étude se contente de reprendre la grille de lecture des défaillances qui peuvent être relevées lors des audits des municipalités permettant une synthèse du contenu des deux rapports d'audits concernés. La définition empirique des critères fait que leur valeur individuelle, ou relative à d'autres critères potentiels peut être sujette à discussion. Ces critères restent cependant un moyen simple de comparer de manière objectivée l'étendue des audits.

## **3. Résultats**

Ce qui frappe à la première lecture du graphique de nœuds de mots (« *clusters* ») issu de l'analyse textuelle du rapport de la CRC (figure 2), est que le nœud le plus central et le plus récurrent est le couple « *marché/procédure* ». On retrouve l'idée centrale de la critique à l'égard du contrôle externe juridictionnel qui ne se concentrerait que sur les procédures en oubliant l'analyse des résultats. Pour le cabinet privé (figure 3), l'accent est plutôt mis, comme on pouvait l'attendre aussi, sur des questions d'équilibre financier : « *brute/épargne* », « *provision* » et « *fiscalité/préserver* ».

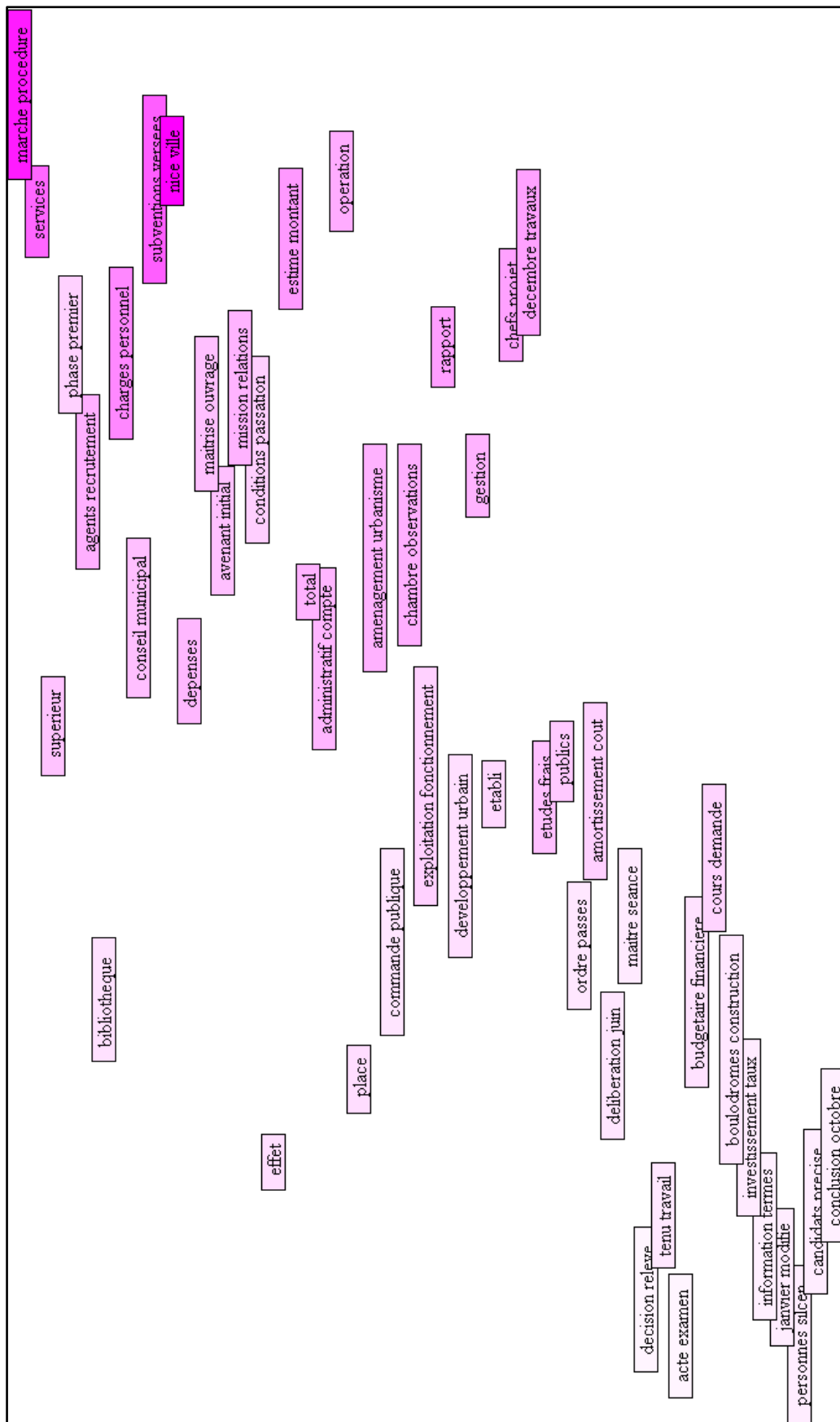


Figure 2 : Résultats obtenus par Wordmapper® sur le rapport de la CRC





La question des ressources humaines se retrouve dans une position médiane dans les deux analyses : « *charges/personnel* » pour la CRC (figure 2) et « *agents/effectif* » pour le cabinet (figure 3).

Avec l'échelle retenue de 300 mots significatifs, le graphique issu de l'analyse du rapport de la CRC n'affiche pas de référence à la dette tandis que l'on retrouve dans celui issu du cabinet privé quatre clusters : « *capacité/désendettement* », « *dégradation/ratios* », « *dette/encours* » dans une position médiane et « *emprunts/taux* » dans une position dense et centrale.

Comme c'est souvent le cas avec ce type d'analyse automatisée, les conclusions à tirer doivent être très prudentes. Ainsi, l'absence de la question de la dette dans les graphiques issus de la CRC ne signifie pas que la CRC n'a pas abordé la question mais plutôt, que la présentation faite n'insiste pas autant sur la question que le rapport d'audit du cabinet privé. De même, la question de la place dense et centrale de la référence aux procédures n'implique pas forcément l'oubli d'autres questions par la CRC, elle marque seulement le soin particulier qu'apporte la Chambre à ces questions.

Il est donc essentiel de dépasser la première analyse offerte par les logiciels pour embrasser des techniques plus systématiques bien que plus manuelles pour offrir une carte (« *mapping* ») de l'étendue des différents audits (tableau 1). Le tableau obtenu montre la différence d'étendue entre l'audit à caractère strictement financier du cabinet privé et celle protéiforme de l'audit juridictionnel. Seule la question des déficiences dans les procédures de paiement (« *deficiencies in payment procedures* ») est abordée par le cabinet privé sans être évoquée par la CRC.

Concernant spécifiquement l'analyse des grandes masses de l'analyse financière. Les deux audits se croisent particulièrement sur l'année 2004. Le tableau 2 en offre une synthèse. On remarque une faible différenciation des calculs selon la nature de l'auditeur. La CRC sous-évalue les dépenses d'équipement de 8% par rapport au cabinet privé et surévalue de 6% les produits bruts de gestion. Concernant les dépenses d'équipement, les projections de la CRC en 2006 fixent à un rythme annuel de 160-170 M€ entre 2005 et 2007. Projections pessimistes puisque le cabinet privé constate 160 M € en 2005, 153 M€ en 2006 et 152 M€ en 2007.

37 items	Cabinet Privé	CRC
<b>Meta-category 1: deficiencies in the area of policy making</b>		
A – findings and deficiencies in the area of decision making		✓
B – findings and deficiencies in the area of policy making		✓
C – findings and deficiencies in the area of procedure determination		✓
<b>Meta-category 2: deficiencies in the area of planning</b>		
A – deficiencies in the area of project planning		✓
B – long-term planning		
C – yearly planning		
D – surveys		
E – deviation in operation		
F – advisers' support		
<b>Meta-category 3: deficiencies in the area of budgeting</b>		
A – deficiencies in the area of budget planning	✓	✓
B – budget implementation	✓	✓
C – internal transfers without permission		
D – deviations in the development budget		
E – expenses without authoritative permission		
F – findings and deficiencies in the area of payment procedures	✓	✓
G – deficiencies in payment procedures	✓	
H – budgetary control	✓	✓
I – deviation from budgetary procedures		
J – budgetary deviations		✓
<b>Meta-category 4: deficiencies in the area of human resources</b>		
A – lack of/extra workers	✓	✓
B – findings and deficiencies in the area of personal discipline		
C – findings and deficiencies in the area of training and promotion		
D – findings and deficiencies in the area of ranking and ranks		
E – findings and deficiencies in the area of standards		
F – findings and deficiencies in the area of procedures		✓
G – findings and deficiencies in the area of reports		
H – findings and deficiencies in the area of supervision and control		✓
I – findings and deficiencies in the area of privacy		
J – findings and deficiencies in the area of human resources policy		✓
<b>Meta-category 5: deficiencies in the area of operation and inventory</b>		
A – findings and deficiencies in the area of inventory distribution		
B – findings and deficiencies in the area of inventory counting		
C – findings and deficiencies in the area of acquisition		
D – findings and deficiencies in the area of maintenance		
E – findings and deficiencies in the area of computing		
F – findings and deficiencies in the area of tenders		
G – findings and deficiencies in the area of procedures		
H – findings and deficiencies in the area of supervision and control		✓
I – findings and deficiencies in the area of vehicle use		
J – findings and deficiencies in the area of safety		

**Tableau 1 : Comparaison des audits à partir de la grille de Mizrahi et Ness-Weisman (2007)**

Chiffres 2004	CRC	Cabinet Privé
Charges brutes de personnel	232 M€	232 M€
Produits bruts de gestion	574 M€	540 M€
Dépenses d'équipement	135 M€	147 M€
Endettement	321 M€	321 M€

Tableau 2 : Comparaison de l'analyse des grandes masses par les deux audits

S'agissant du volet financier, le facteur différenciateur le plus important est la critique par le cabinet privé du coefficient de mobilisation fiscale inférieur à la moyenne des communes de même strate. Critique qu'il est juridiquement impossible pour la Chambre Régionale des Comptes de porter. Cette fracture se retrouve bien dans les analyses textuelles automatisées : la fiscalité apparaît dans le noyau dense et central du rapport privé et, est absent du rapport de la CRC.

#### 4. Discussion et Conclusion

Il n'est pas question ici de remettre en cause la qualité du travail des cabinets privés. Si, comme le montre la méthode de *mapping*, l'étendue des questions abordée est moindre, il ne faut pas oublier que d'une part, l'objectif de l'audit par cabinet privé au changement de mandat est plus restreint et dirigé principalement, dès la définition de la mission, vers les questions d'équilibre financier ; d'autre part, il ne faut pas occulter les temps d'audit : quelques semaines pour le cabinet privé à plusieurs mois, voire années, pour la Cour Régionale des Comptes. La finalité de cette communication est plutôt de questionner la pertinence de la décision d'un recours à un cabinet privé par le nouveau maire alors même que la CRC avait fait un travail approfondi mettant en exergue, y compris en projection, rien de moins que ce que le cabinet privé trouve deux ans plus tard :

- Un transfert d'agents de la Ville à la Communauté d'Agglomération Nice Côte-d'Azur (CANCA) qui n'a pas donné lieu à réduction du nombre de fonctionnaires puisque suite au transfert il y a eu un recrutement massif ;
- Une augmentation des dépenses de fonctionnement dans un contexte de plafonnement des recettes ;
- Un programme d'investissement lourd et inadapté aux besoins réels de la population ;
- Un assèchement progressif des capacités d'autofinancement.

Par ailleurs, comme semble le prouver le tableau 2, le travail de la CRC n'est pas aveuglé par l'articulation budget-comptabilité, les variations entre les deux analyses étant limitées. D'autant que comme le montrent Jacques Spindler et David Huron (1998), les collectivités locales peuvent faire appel aux CRC pour une mission limitée à l'audit financier lors des changements de mandat.

Notons ici la récupération politique qui a été faite des deux rapports. Celui mené par le cabinet privé a été utilisé par le nouveau maire pour critiquer son prédécesseur avec lequel la bataille électorale a été féroce. Tandis que celui mené par la CRC a été utilisé par l'ancien maire pour défendre son bilan.

La présente étude a pour limite son approche strictement documentaire. La recherche ne s'est pas penchée sur la dynamique apportée par les audits, notamment lors des réunions de rendu des rapports. La méthode *AHP* développée par Mizrahi et Ness-Weisman évalue notamment l'effectivité des audits en étudiant le poids relatif des défaillances relevées et le nombre de points qui ont donné lieu à une action concrète de la part des villes auditées. Il serait intéressant de s'entretenir avec l'actuelle direction financière de la Ville de Nice et l'ancienne, pour connaître l'impact réel *a posteriori* des résultats d'audit et donc de pouvoir continuer la méthode *AHP* jusqu'au produit final. Evidemment, il serait aussi intéressant d'accéder à un nombre de rapports d'audits de collectivités plus importants de la part de cabinets privés pour en mesurer plus systématiquement l'étendue et la portée. Enfin, sur le plan conceptuel, il faudrait mener une réflexion sur la signification des Soldes Intermédiaires de Gestion appliqués aux collectivités publiques. En effet, le rapport d'audit privé s'appuie sur ces soldes mais on peut s'interroger sur leur applicabilité à une activité non-marchande<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Les travaux de Yuri Biondi (2007), s'ils n'analysent pas spécifiquement cette question, peuvent être porteurs de solutions à travers la notion d'entité économique.

## Bibliographie

Biondi, Y. et al. (2007). *The firm as an entity: implications for Economics, Accounting and the Law*. Routledge Editions.

Carassus, D. et Gregorio, G. (2003). Gouvernance et audit externe legal : une approche comparée à travers l'obligation de reddition des comptes. *9ème journées d'histoire de la comptabilité et du management*, Paris.

Dunsire, A. et Hood, C.C. (1989). *Cutback management in public bureaucracies*. Cambridge University Press.

Foucault, M. (2004). *Naissance de la Biopolitique, cours au Collège de France 1978-1979*. Editions Gallimard Seuil.

Gendron, Y., Cooper, D.J. et Townley, B. (2001). In the name of accountability: state auditing, independence and New Public Management. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 14 (3), 278-310.

Hood, C.C. et Schuppert, G.F. (1988). *Delivering public services in Western Europe: sharing Western European experience of para-government organization*. London: Sage Publications.

Hopwood, A. (1984). Accounting and the pursuit of efficiency. In *Issues in public sector accounting* (Eds, Hopwood, A. G. and Tomkins C.). Oxford: Philip Allan, 167-187.

Huron, D. et Spindler, J. (1998). *Le management public local*. Editions L.G.D.J.

Lande, E. (2002). Le système d'information des communes permet-il de mesurer le risque financier ? *23<sup>ème</sup> Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Toulouse.

Mikol, A. (2000). Les formes d'audit. In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion, audit* (Eds, Colasse, B.). Editions Economica, 733-742.

Mizrahi, S. et Neiss-Weisman, I. (2007). Evaluating the effectiveness of auditing in local municipalities using Analytic Hierarchy Process (AHP): a general model and the Israeli example. *International Journal of Auditing* (11): 187-210.

Pallot, J. (2003). A wider accountability ? The audit office and New Zealand's bureaucratic revolution. *Critical Perspectives on Accounting*, 14 (1/2), 133-155.

Pesqueux, Y. (2007). *Gouvernance et privatisation*. Editions Presses Universitaires de France.

Portal, M. (2010). *La politique de qualité de la certification des comptes publics*. Editions Universitaires Européennes.

Power, M. (2005). *La société de l'audit: l'obsession du contrôle*. Editions de la découverte

Rhodes, R.A.W. (1994). The hollowing out of the state: the changing nature of the public service in Britain. *Political Quarterly*. 65(2), 138-151.

Robert, A.D. et Bouillaguet, A. (2007). *L'analyse de contenu*. Editions Presses Universitaires de France.

Stewart, J.D. (1984). The role of information in public accountability. In *Issues in public sector accounting* (Eds, Hopwood, A. G. and Tomkins, C.). Oxford: Philip Allan, 13-34.