



HAL
open science

Les contrôles externes légaux des collectivités locales : les voies d'évolution

David Carassus

► **To cite this version:**

David Carassus. Les contrôles externes légaux des collectivités locales: les voies d'évolution. Revue Française de Comptabilité, 2003. hal-03073673

HAL Id: hal-03073673

<https://hal.science/hal-03073673>

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.

Le contrôle externe légal des collectivités locales : les voies d'évolution

David CARASSUS

Maître de conférences en Sciences de gestion (IAE de Pau)

Expert-comptable mémorialiste

<http://www.univ-pau.fr/~carassus/>

RESUME :

Dans un contexte marqué par une évolution des lois de décentralisation, les contrôles externes légaux des collectivités locales semblent nécessairement devoir être reconsidérés, surtout lorsqu'ils connaissent des insuffisances tant sur la forme que sur le fond. Les premiers changements envisagés, au début des années 1990, s'orientent vers une certification des comptes des collectivités locales. Or, cette tentative d'adaptation de méthodes privées de contrôle aboutit à de fortes oppositions focalisées sur la qualité des intervenants, publics ou privés, et sur les conditions opérationnelles de la certification. Pour apporter une réponse à la nécessaire évolution des contrôles externes publics locaux, nous choisissons donc d'élargir les voies de changement au-delà de la simple imitation en considérant les pratiques innovantes de ces collectivités en matière de contrôle externe. Les fonctions et finalités des audits externes volontairement engagés par les collectivités locales pourraient alors constituer un support à l'évolution des contrôles externes légaux déficients.

MOTS -CLES : contrôle externe, collectivités locales, certification, audit externe

Les différentes composantes du système d'information de gestion local ont connu ces dernières années d'importantes évolutions, tant légales que volontaires. Ces mutations se caractérisent, entre autres, par une modernisation du cadre comptable et budgétaire, par un élargissement de la communication volontaire et légale, ainsi que par un développement des pratiques de contrôle de gestion et d'évaluation des politiques publiques locales.

Au plan des pratiques de contrôles externes, ces évolutions, d'abord formalisées par le développement des audits sous une forme contractuelle, ont conduit à l'émergence d'un débat sur la certification des comptes locaux. Le Sénat dans son rapport n° 520 (AMOUDRY, 1998) identifie en effet les problèmes de délais d'intervention des Chambres Régionales des Comptes (CRC), d'absence de procédures de recours ou de délimitation difficile entre contrôle de régularité et contrôle d'opportunité. D'autres mettent en évidence les limites quantitatives et qualitatives des contrôles préfectoraux¹. Face à ces insuffisances qui ont fait l'objet d'une large littérature, des réflexions devaient ainsi être engagées sur les voies d'amélioration ou voies alternatives aux modes actuels de contrôles externes locaux.

1) Emergence d'un débat sur la certification des comptes des collectivités locales

Le désordre perçu des organisations publiques, marqué pour certaines villes par des difficultés, voire des scandales financiers, et pour d'autres par une insuffisante maîtrise de la gestion locale, semble appeler la refonte du contexte externe public, adapté à une complexité croissante et aux changements de notre société. Largement influencé par les méthodes de contrôle utilisées par les entreprises privées, un débat sur la certification des comptes locaux a alors émergé².

Les réflexions de ce débat sont principalement organisées 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).

¹ Cf. rapports annuels de la Cour des Comptes.

² Par deux fois, LAURENT qualifie celui-ci de complexe et remarque, notamment, qu'il est « *certainement celui qui, en matière de transparence financière, est aujourd'hui le moins bien balisé* » (LAURENT, 1995, p. 56).

Ce débat oppose 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 le rapport du Sénat, concernent l'absence de responsabilité des magistrats financiers, la déconnexion des observations des 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, présidente du comité secteur public de l'OEC à cette date, « *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 (CNCC, 1992, p. 47) et celle des comptes de la ville (CNCC, 1992, p. 52-53) 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), alors 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, 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. Cet auteur propose ainsi une réunification du contrôle financier, en faisant du teneur de comptes interne le comptable public unique de la collectivité, complétée par l'instauration d'un audit financier légal annuel des comptes et des budgets 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* ».

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

(CHARTIER³ ; PRADA et al., 1993, p. 527). 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 liés à la conciliation de logiques de vérification privée et publiques (CASANAVE⁴).

Ce débat opérationnel et technique ne semblant pas trouver d'issue, il semble nécessaire d'envisager de manière plus générale les voies d'évolution du contrôle externe légal. Même si la certification des comptes serait susceptible d'après GERMOND, président de la CNCC en 1993, d'éviter les désordres perçus ou constatés dans certaines communes, ainsi que de prévenir des évolutions dangereuses mal décelées par le système en place⁵, des pratiques innovantes doivent en effet être aussi prises en considération comme possible évolution du contrôle externe actuel.

2) Les évolutions possibles du contrôle externe légal des collectivités locales

Comme dans tout changement au sein d'organisations publiques, entendu comme « *une modification, observable dans le temps, d'une situation existante et qui affecte l'organisation ou le fonctionnement d'une entité, d'une manière non provisoire* » (AMIEL et al., 1998, p. 217), deux voies peuvent être prises en considération comme perspectives d'évolution : celle de l'imitation et celle de l'innovation (METCALFE⁶).

Concernant la première de ces voies, celle de l'imitation, le changement consisterait en la transposition de la certification des comptes aux villes françaises, dont nous avons déjà abordé les premiers débats. La tentation en la matière pourrait, en effet, consister au transfert direct des principes et méthodes en place dans les entreprises privées dont les exemples sont déjà nombreux au plan local. Le développement des politiques tarifaires tendant à aligner le comportement des collectivités sur un modèle de marché, la logique de filialisation par le jeu des relais constitués par des SEML, ou encore la mise en place progressive d'une fonction contrôle de gestion dans la collectivité correspondent ainsi à cette logique de transfert par imitation. Or, plusieurs auteurs soulignent assez tôt les limites de cette transposition directe. LE LAMER (1986, p. 241), par exemple, constate que la plupart des importations de modes managériales issues du secteur privé dans les années 1980 se sont révélées de « *fausses pistes* », la gestion de la commune relevant

³ In LES ECHOS, 1996, p. 47.

⁴ In CNCC, 1992, p. 58.

⁵ Déclarations à la tribune de l'Expansion à l'occasion des Assises Nationales de décembre 1991.

⁶ In BOUCKAERT et HALACHMI, 1995, p. 13.

d'abord de modes de gestion particuliers. L'expérience ramène en effet au réalisme, et ce faisant à la complexité. Ajoutées aux défis techniques, de nombreuses contraintes culturelles et identitaires (LABOURDETTE, 1996) font que la tentation du transport intégral des principes et outils du modèle privé aux collectivités locales doit être nuancée, voire remise en cause.

Concernant la seconde voie d'évolution, celle de l'innovation, le changement consisterait en la mise en place de moyens nouveaux et distincts des formes actuelles de contrôle externe légal. D'après BOUCKAERT et HALACHMI (1995, p. 13), cette voie de l'innovation permettrait le développement de changements structurels au niveau interorganisationnel, différenciant ainsi le management public d'un management privé plus focalisé sur l'amélioration des capacités micro-organisationnelles.

Au-delà de ces deux possibles évolutions, BOUCKAERT et HALACHMI (1995, p. 13) évoquent aussi la possibilité que les voies de l'imitation et de l'innovation soient considérées de façon concomitante. Appliquée au changement des contrôles externes publics légaux, cette logique demanderait d'appréhender des formes de contrôle à la fois originales pour les collectivités locales par rapport aux modes existants, mais aussi déjà appliquées dans d'autres types d'organisations. Or, ces formes semblent déjà exister au travers des pratiques volontaires et contractuelles de l'audit externe. Ces dernières représentent, en effet, un changement conceptuel comparé aux moyens légaux de contrôles publics, ainsi qu'une adaptation de contrôles externes existants dans les organisations privées ou semi-privées.

Plus qu'une simple transposition de la certification des comptes, comme cela est envisagé par plusieurs acteurs locaux, dont nombre d'élus municipaux, les voies d'évolution des contrôles externes légaux semblent alors devoir être envisagées de manière plus générale et moins instrumentale. Dans cette logique, l'analyse des pratiques volontaires locales d'audit externe, révélant leurs fonctions et finalités, renseignera sur les besoins et attentes des acteurs locaux en matière de systèmes de contrôle et d'information à mettre en œuvre. Le changement, s'appuyant sur les pratiques existantes des collectivités locales, serait alors mieux accepté et intégré.

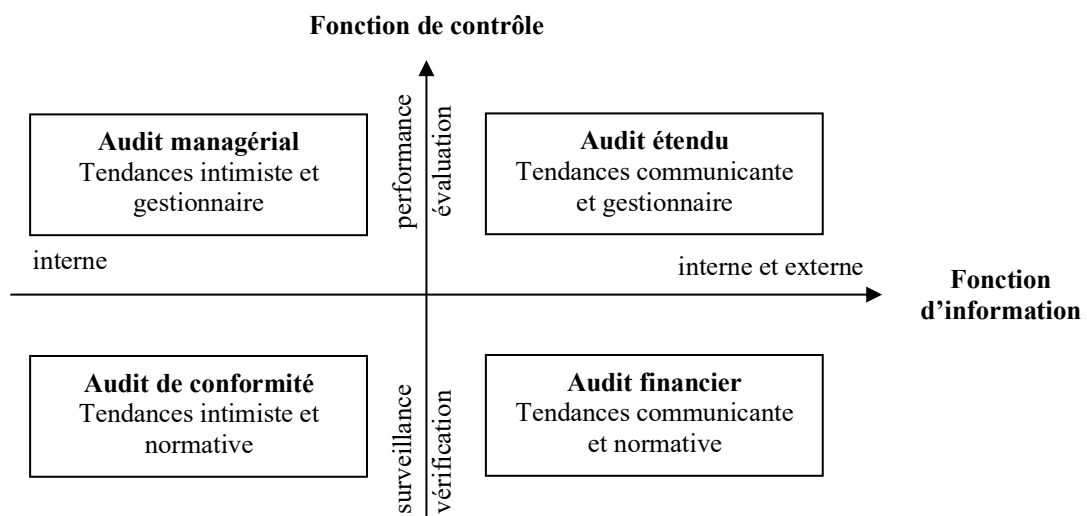
3) Les pratiques contractuelles d'audit externe comme base de l'évolution des contrôles externes légaux

Les pratiques contractuelles d'audit externe se développent dans les collectivités locales au début des années 1980 lorsque plusieurs villes de gauche basculent à droite. Les nouveaux maires décident alors de produire un bilan de la gestion socialiste deux années après la victoire de la

gauche au plan national (LORRAIN, 1993, p. 500). Les élections municipales de 1989, puis celles de 1995, amplifient le phénomène, l'audit de début de mandat devenant quasiment un réflexe pour un nouveau maire (COURTOIS, 1995, p. 6). La médiatisation par la presse des conclusions des auditeurs est d'ailleurs de plus en plus importante. Le début de l'année 2001, après les élections municipales de mars 2001, ne déroge d'ailleurs pas à la règle.

Le comportement des villes en matière d'audit externe contractuel est ici décrit sur la base d'analyses empiriques réalisées sur la période 1995-2000⁷. En combinant les fonctions de contrôle et d'information de l'audit externe, la classification suivante est obtenue :

Figure 1 : Typologie fonctionnelle d'audit externe contractuel



Dans ce cadre, quatre types d'audit externe peuvent être distingués. L'audit de conformité répond à un besoin de vérification d'opérations ou d'informations par rapport à des normes existantes. Sa finalité est seulement interne, à la différence de l'audit financier dont les conclusions sont destinées à être diffusées à l'extérieur de la commune. Le terme « audit financier » est entendu ici dans son acception traditionnelle, héritée du secteur privé. Cet audit remplit un rôle d'assurance et d'information des tiers. L'audit managérial répond, lui, à des besoins d'amélioration de la performance des activités publiques et d'évaluation *a priori* et *a posteriori* des politiques publiques. Comme l'audit de conformité, ces conclusions ne sont pas vouées à être communiquées à l'extérieur de la commune, mais à être utilisées en interne à des fins managériales. Elles pourront être utilisées pour prendre des décisions aux niveaux opérationnel, stratégique ou politique. L'audit étendu répond, enfin, au même besoin de contrôle, mais il est destiné en plus à informer les acteurs externes de la collectivité. Le terme étendu est ici utilisé pour signifier que ce type d'audit cumule une fonction de contrôle complémentaire et une fonction d'information interne et externe.

⁷ CARASSUS, 2002.

A l'analyse des données empiriques sur la période considérée, il apparaît que les pratiques contractuelles locales constituent à la fois un moyen d'assurance et un moyen contribuant à la maîtrise de l'organisation audité. L'appréciation de la situation financière de la ville en début de mandat, ainsi que l'analyse de conformité des pratiques des organisations satellites sont des exemples de la première de ces finalités. Dans une logique complémentaire, l'audit externe contractuel peut ensuite être considéré comme un dispositif d'assistance au pilotage et à la maîtrise des organisations. La performance du management local paraît requérir, en effet, un dispositif organisationnel identifiant et améliorant les procédures et les pratiques ne répondant pas aux critères d'économie, d'efficacité et d'efficacités. Les systèmes internes de contrôle y contribuent ; l'audit externe les complète en testant les pratiques du système interne, en identifiant les problèmes, et en proposant des améliorations possibles.

L'audit externe contractuel renseigne ainsi les décideurs locaux. Ce rôle de conseiller est d'autant plus important dans les collectivités territoriales où les élus ressentent des difficultés à savoir ce qui se passe réellement concernant les activités dont la gestion est déléguée, voire même dans leurs propres services administratifs et techniques. Au-delà de cette information directe, l'audit externe contractuel constitue également un moyen de légitimation, sur les plans interne et externe, par le statut indépendant de l'auditeur mais aussi par le référentiel utilisé. Cette fonction de légitimité est largement perceptible dans les cas des audits de début de mandat, où après avoir dressé un bilan défavorable de la gestion municipale passée, l'audit permet alors de justifier les changements politiques à mettre en œuvre et apparaît comme une méthode d'accompagnement du changement, comme une rupture avec la gestion passée ou comme un acte fondateur. En substituant une logique technico-scientifique à une logique politique (ABIKER, 1996, p. 36), les auditeurs externes contractuels préservent ainsi les maires de la polémique⁸.

Ces descriptions de pratiques permettent au total de connaître le comportement des collectivités locales en matière d'audit externe contractuel, au-delà des expériences de début de mandat largement médiatisées. Ces descriptions permettent aussi, et surtout compte tenu de la question évoquée ici, de préciser les dimensions qui différencient les pratiques d'audit contractuelles et le modèle de certification des comptes actuellement en vigueur dans les entreprises privées. Ainsi, pour apporter une réponse définitive à la question de la certification de comptes des collectivités locales, il apparaît que l'objectif de ce mode de contrôle, centré sur l'attestation des états financiers sur la base de critères de sincérité, de régularité et d'image fidèle, semble trop restreint voire

⁸ A ce propos, CARASSUS et LABORDE (2002) montrent qu'un audit de début de mandat, dont l'engagement peut être largement associé au changement d'équipe municipale, n'a pas d'impact politique, escompté au moment de son engagement, sur la réélection de l'équipe municipale à la prochaine échéance locale.

inadapté aux finalités politico-managériales du comportement des villes françaises en matière d'audit externe contractuel. En effet, le mode de contrôle externe à mettre en œuvre ne doit pas, semble-t-il, seulement contribuer à garantir la qualité des informations financières, mais doit aussi participer à la maîtrise de leur gestion.

Conclusion) Vers une nécessaire évolution légale des contrôles externes publics locaux associant imitation et innovation

En matière d'évolution des contrôles externes publics locaux, les premiers débats se focalisant sur la possible application de la certification des comptes aux collectivités locales datent du début des années 1990. Face aux insuffisances des contrôles externes publics existants, une problématique instrumentale émerge en effet, et parvient à de fortes oppositions focalisées sur la qualité des intervenants, publics ou privés, et les conditions opérationnelles de la certification. L'enquête de WATHELET (2000, p. 333), qui se place dans ce cadre d'analyse, aboutit d'ailleurs à des résultats inverses à ceux attendus. La majorité des gestionnaires des grandes collectivités territoriales n'estime pas, en effet, que la réunification du contrôle financier complétée par l'instauration d'un audit financier légal annuel des comptes et des budgets locaux constitue un progrès par rapport à la situation existante.

Pour apporter une réponse à la nécessaire évolution des contrôles externes publics locaux, nous avons choisi d'élargir le débat centré sur l'imitation par les collectivités locales de méthodes privées. Nous considérons ainsi les pratiques innovantes de ces collectivités en matière de contrôle externe au travers des engagements d'audit externe contractuel. Les analyses engagées permettent, non seulement, de décrire les pratiques volontaires locales, mais aussi, et surtout, de montrer que les besoins des acteurs locaux en matière de contrôle externe dépassent largement les fonctions et finalités de la certification des comptes.

De plus, il apparaît que la nature des fonctions de contrôle et d'information de l'audit externe contractuel marquée dans le contexte local par des finalités politico-managériales, pourrait constituer une voie d'évolution du contrôle externe public. Cette perspective, qui pourrait être engagée de façon légale pour répondre aux principales critiques formulées à l'encontre des pratiques publiques actuelles, mettrait en œuvre un moyen de contrôle externe local à la fois innovant et actuel. Cette possible évolution, qui rapprocherait le cas français du modèle de contrôle

externe public appliqué dans les pays anglo-saxon⁹, répondrait au total à des enjeux managériaux et politiques.

Dans une dimension managériale, ce nouveau type de contrôle externe permettrait, en étant largement associé au processus organisationnel de décision, un apprentissage collectif et une révision ex post de décisions prises. Or, de nombreux auteurs montrent en quoi la nature des contrôles externes 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. L'audit externe appliqué au contexte public local rentre dans cette perspective, non seulement en prenant en considération des fonctions de contrôle 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. De plus, dans une dimension politique et dans l'ambition d'un « nouveau » système démocratique local, il apparaît que l'information possède une valeur pédagogique permettant à l'électeur de réapprendre à être un citoyen. Or, l'insuffisante qualité de l'information financière locale, expliquée en partie par la nature et les conditions d'exercice des contrôles externes publics actuels, ne permet pas aux élus locaux et aux fonctionnaires territoriaux de répondre des responsabilités qui leur ont été conférées, et aux citoyens d'exercer un contrôle politique éclairé.

Une évolution légale des contrôles externes publics locaux actuels, largement inspirée des pratiques contractuelles locales et non pas d'un modèle inadapté de certification des comptes, constitue une réponse à ces enjeux. Par une reddition des comptes ordonnée par des objectifs spécifiques, l'audit externe 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 de la gestion locale.

⁹ Cf. CARASSUS et RIGAL (1999).

BIBLIOGRAPHIE

- ABIKER David**, « Les consultants dans les collectivités locales », LGDJ, 1996.
- AMIEL Michel, BONNET Francis, JACOBS Joseph**, « Management de l'administration », De Boeck Université, 1998.
- 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.
- BABER William R.**, « Towards understanding the role of auditing in the public sector », *Journal of Accounting and Economics*, 1983.
- BOUCKAERT Geert, HALACHMI Arie**, « The challenges of management in a changing world », in « The enduring challenges in public management. Surviving and excelling in a changing world », Geert BOUCKAERT and Arie HALACMI (eds), San-Francisco: Jossey-Bass, 1995.
- CARASSUS David**, « L'audit externe des villes et de leurs satellites : contribution à la compréhension des pratiques contractuelles dans une perspective d'évolution du système d'information de gestion local », Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Pau et des Pays de l'Adour, IAE, 2002.
- 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.
- CARASSUS David, LABORDE David**, « L'impact politique des audits de début de mandat », Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Toulouse, Mai 2002.
- CHAN James L., JONES Rowan H., LUDER Klaus G.**, « Modeling governmental accounting innovations : an assesment and future research directions », *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, vol. 9, pp. 1-19, Jai Press, 1996.
- CNCC**, « Le rôle du commissaire aux comptes dans l'environnement des collectivités locales », Synthèse des 9ème Assises Nationales, 1992.
- COURTOIS D.**, « L'audit de début de mandat : un exercice nécessaire ? », *La Gazette*, 30 octobre 1995.
- GAULMYN I. (DE)**, « Réforme de la comptabilité : les experts-comptables guignent le marché de la certification des comptes communaux », *Les Echos*, 23 juillet 1991.
- 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.
- LABOURDETTE André**, « Les difficultés des méthodes de gestion privée dans les communes », in « Le Maire-Entrepreneur ? », Publié à l'occasion des premières rencontres « Ville-Management » à Biarritz, sous la direction de Jean-Jacques RIGAL et Robert LE DUFF, Presses Universitaires de Pau, 1996.
- LAURENT Philippe (sous la direction)**, « Finances locales, transparence financière et démocratie », Rapport, Institut de la Décentralisation, janvier 1995.
- 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.
- LE LAMER C.**, « L'évolution de la gestion communale en France depuis vingt ans », *Annuaire des Collectivités Locales*, 1986.
- LES ECHOS**, « Les villes livrées aux audits : les nouveaux maires font chiffrer l'ampleur des déficits », Jeudi 7 mars 1996.
- LORRAIN Dominique**, « La décentralisation comme une histoire en train de se faire », in « Gouvernement local et politiques urbaines », Actes du Colloque international, sous la direction de Sylvie BIAREZ et Jean-Yves NEVERS, CERAT, Grenoble, 2-3 février 1993.
- LUDER Klaus**, « Accounting for change : market forces and managerialism in the public sector », Paper presented at the 17th annual congress of the European Accounting Association, Venice, 6-8 april 1994a.
- OECD**, « Livre blanc de le réforme de la M12 », *Revue Française de la Comptabilité* n° 225, juillet - août 1991.
- PRADA M. et al.**, « La modernisation de la gestion des collectivités locales et des établissements publics », Colloque « La comptabilité publique - continuité et modernité », Paris, novembre 1993.

- RICHARD Pierre**, « Le temps des citoyens - Pour une démocratie décentralisée », Presses Universitaires de France, collection Politique d'Aujourd'hui, 1995.
- RUBIN Marc A.**, « Municipal selection of a state or external auditor for financial statements audit », Journal of Accounting and Public Policy vol. 11, pp. 155-178, 1992b.
- SCHEID Jean-Claude**, « Comptabilité et audit des collectivités publiques locales aux Etats-Unis », in BURLAUD Alain et al., « Mélanges en l'honneur du Professeur P. LASSEGUE », Vuibert Gestion, 1991.
- WATHELET Jean-Claude**, « Budget, comptabilité et contrôle externe des collectivités territoriales - Essai prospectif », Edition l'Harmattan, collection finances publiques, 2000.