



HAL
open science

Les contrôles externes des finances locales en Europe et en Amérique du Nord : vers un modèle hybride ?

David Carassus, Jean-Jacques Rigal

► To cite this version:

David Carassus, Jean-Jacques Rigal. Les contrôles externes des finances locales en Europe et en Amérique du Nord : vers un modèle hybride ?. Revue Française de Comptabilité, 1999. hal-03073879

HAL Id: hal-03073879

<https://hal.science/hal-03073879>

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.

LES CONTRÔLES EXTERNES DES FINANCES LOCALES EN EUROPE ET EN AMERIQUE DU NORD : Vers un modèle hybride ?¹

David CARASSUS

Expert-comptable stagiaire – Cabinet France Défi Midi Pyrénées - Toulouse
Doctorant à l'Université de Pau et des Pays de l'Adour – I.A.E.

43 C, rue Corneille
31 100 TOULOUSE
Tel : 05 61 43 68 98

e-mail : david.carassus@univ-pau.fr

Jean-Jacques RIGAL

Professeur à l'Université de Pau et des Pays de l'Adour
Domaine universitaire – I.A.E.

Avenue du Doyen Poplawski
64 000 PAU

Tel : 05 59 80 75 44

e-mail : jean-jacques.rigal@univ-pau.fr

RESUME

Les contrôles externes financiers des collectivités locales et de leurs satellites obéissent à des finalités et des procédures différentes selon les cultures politiques régionales et les contenus des activités. La question reste posée de la singularité de ces systèmes de contrôle, tant sur les plans théoriques des comportements et des attentes des acteurs d'une part, que sur les plans méthodologiques et opératoires, en particulier quant à l'acceptation par les organisations contrôlées, d'autre part.

L'étude qui sera ici présentée s'efforce de dresser un tableau des pratiques, et sans doute des attentes sous-jacentes. Les organes chargés du contrôle externe et la nature des contrôles effectués sont examinés dans les différentes formes qu'ils prennent en **Europe** et en **Amérique du Nord**. Cette diversité apparente montre cependant des cohérences que nous tentons de décrire par à une analyse comparée en nous limitant aux contrôles externes appliqués dans les villes.

Les modèles de contrôle influencés par la tradition historico-politique de chaque pays sont mis en évidence autour de deux types principaux : un modèle d'influence " française " à vocation de vérification de certaines règles et un modèle d'influence " anglo-saxonne " organisé autour des méthodes d'audit. Entre ces cas aujourd'hui marqués, cette étude laisse toutefois entrevoir une possible émergence d'un modèle hybride de contrôle externe des finances locales, vers lequel pourrait évoluer le système français actuel.

¹ Article publié dans la Revue Française de Comptabilité, Avril 1999.

D'une manière générale, les contrôles des collectivités locales et de leurs satellites sont différents en fonction du régime juridique auquel est soumis l'entité contrôlée. Les entreprises possédées ou financées par les collectivités locales, qui obéissent également aux règles de droit privé et exercent des activités industrielles ou commerciales, sont la plupart du temps soumises aux mêmes obligations que les sociétés du secteur privé. C'est le cas en **France** des sociétés d'économie mixte locale et de certaines associations.

Par contre, les entités de droit public, en particulier les villes, sont soumises à des obligations différentes en matière de contrôle de l'information financière. Les organes chargés du contrôle externe (partie I) et la nature des contrôles effectués (partie II) prennent en outre des formes différentes dans la plupart des pays d'**Europe** et d'**Amérique du Nord**. Cette diversité apparente montre cependant des cohérences que nous tenterons de décrire grâce à une analyse comparée en nous limitant aux contrôles externes appliqués dans les villes de ces différents pays. Les modèles de contrôle influencés par la tradition historico-politique de chaque pays seront mis en évidence, en laissant toutefois la place à la possible émergence d'un modèle hybride.

I) Autorités chargées du contrôle externe des finances locales

Malgré des situations contrastées suivant les pays, deux traditions principales peuvent être distinguées en matière de dispositifs de contrôle des entités de droit public². D'une part, les pays ayant un contrôle assuré par une Cour des comptes, et, d'autre part, les pays ayant recours à des organes souvent constitués par des professionnels de la comptabilité.

Les organes de tutelle financière, de contrôle *a priori* des budgets ou d'autorisation d'emprunt ne sont pas ici abordés. Les commissaires de district au **Luxembourg**, les institutions de contrôle des Länder de Vienne et du Vorarlberg en **Autriche**, les services de contrôle des comptes du Ministère de l'environnement en **République d'Irlande** et en **Irlande du Nord**, le secrétariat d'Etat du Ministère de l'environnement au **Royaume-Uni**, les institutions de contrôle du Département des Finances en **Suisse** relèvent de cette catégorie.

1) Existence et influence d'une Cour des comptes

La Cour des comptes en **France**, en **Belgique** et en **Italie**, le *Tribunal des Cuentas* en **Espagne** et le *Tribunal des Contas* au **Portugal** agissent en tant qu'organes indépendants du gouvernement. Les fonctions de contrôle externes des entités de droit public sont effectuées directement par elles-mêmes, ou bien par des institutions semblables au niveau régional comme c'est le cas en **France** avec les Chambres Régionales des Comptes.

² **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.

Dans la plupart des cas, comme pour la Cour des comptes en **France**, ces organes ont le statut et la fonction d'une cour de justice. Ces cours sont des organes collégiaux auxquels sont attribués non seulement le contrôle des opérations financières publiques mais aussi la juridiction sur les agents d'exécution³.

L'influence de ces Cours reste tout de même variable selon les pays.

En **République Fédérale d'Allemagne**, la responsabilité de la vérification comptable des états financiers est partagée entre la Cour des Comptes des Länder et les services d'audit interne propres aux collectivités. La Cour des comptes allemande n'exerce pas, en outre, de fonction juridictionnelle.

En **Autriche**, la Cour des comptes représente l'organe de contrôle suprême pour la vérification des comptes et de la gestion des biens dans les domaines fédéral, régional et communal. Celle-ci est secondée par des institutions régionales de contrôle dont l'organisation et l'indépendance vis à vis de l'Etat est différente suivant le Land. En outre, peu de domaines sont ouverts aux experts-comptables dans le cadre du contrôle de la gestion publique. Seules certaines institutions universitaires, sous certaines conditions de chiffre d'affaires, peuvent être contrôlées par des auditeurs privés indépendants.

Dans le cas de **l'Italie** et de **l'Espagne**, l'influence des Cours des comptes reste plus limitée. En **Espagne**, les Cours des comptes nationales et régionales exercent une fonction juridictionnelle et une fonction de contrôle permanent. Malgré la loi de fonctionnement du 5 avril 1988, il semble toutefois que les contrôles effectués soient peu crédibles, non seulement par le manque des moyens et des effectifs, mais aussi par la politisation du mode de recrutement⁴. En **Italie**, la Cour des comptes exerce les fonctions de juridiction en matière de comptabilité publique et de contrôle de la bonne gestion financière de certaines collectivités locales. L'ensemble de ces contrôles est pourtant de faible portée puisque même si la Cour peut déclarer l'illégalité des actes administratifs, elle ne saurait les annuler ou les remplacer par ses propres décisions⁵.

2) Présence d'organes professionnels de la comptabilité

Certains pays ne possèdent pas de telles juridictions de contrôle externe des entités de droit public. Ces pays, en plus de certains dont la Cour des comptes ne produit pas des contrôles satisfaisants, ont eu recours à des organes professionnels de la comptabilité afin de répondre à la nécessité de contrôle des comptes publics. Les **Pays-Bas**, par exemple, ont engagé un contrôle externe des collectivités locales en ayant recours à la certification annuelle des comptes par un expert-comptable choisi par la collectivité. ZILLER (1993) considère la Chambre Régionale des Comptes néerlandaise comme une pseudo-juridiction, justifiant l'intervention de professionnels de la comptabilité. D'autres pays, par contre, ne

³ **MAGNET Jacques**, " Classification des institutions supérieures de contrôle financier ", Revue Française de Finances Publiques n° 38, 1991.

⁴ **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.

⁵ **CLEMENTE Georgio, RUCIRETA Maria-Annunziata.**; " La Cour des comptes italienne "; Revue Française de Finances Publiques n° 36; 1991.

possèdent pas d'institution étatique de contrôle des comptes publics. C'est le cas des pays du **Royaume-Uni**, des **Etats-Unis** et du **Canada**. Ceux-ci ont mis en place des contrôleurs généraux qui décident seuls des contrôles à entreprendre et des suites à leur donner. Les organes de contrôle de ces pays peuvent être considérés comme indépendants par rapport à l'Etat, même s'ils relèvent dans l'exercice de leurs fonctions du corps législatif⁶. Parmi ces derniers pays, les pratiques de contrôle externe des finances locales sont aussi très variées.

L'**Angleterre** et le **Pays de Galles** font assurer la certification des comptes des collectivités locales par des experts-comptables privés ou publics (*districts auditors*) sous la supervision et dans le cadre des règles établies par une autorité indépendante, l'*Audit Commission For Local Authorities and The National Health Services*.

L'**Ecosse**, elle aussi, pratique la certification des instances locales par des sociétés privées d'expertise comptable et par des vérificateurs publics. La *Commission for Local Authority Accounts in Scotland*, créée à partir du 1er avril 1975 par le *Local Government Act de 1973*, assure la cohérence et la fiabilité des procédures de contrôle. Comme dans le cas de l'**Angleterre** et du **Pays de Galles**, le financement de ces organes est effectué par les honoraires perçus sur les organismes contrôlés. Les rapports effectués sont transmis au *Comptroller and Auditor General*, chef du *National Audit Office*.

Les **Etats-Unis**, ou encore le **Canada**, pratiquent largement l'audit des documents financiers des collectivités locales. Pour les **Etats-Unis**, ces audits sont effectués soit par des auditeurs publics, soit par des auditeurs privés suivant des normes établies respectivement par le *General Accounting Office*, et par le *American Institute of Certified Public Accountants*. Le **Canada** reprend la même organisation avec le Bureau du vérificateur général et le *Canadian Institute of Certified Accountants*. Les cabinets de comptables agréés canadiens effectuent ainsi la vérification des municipalités, de nombreuses institutions publiques tels les établissements de santé ou les commissions scolaires locales⁷.

Dans la classification effectuée ici, l'**Italie** occupe une place particulière. Le modèle italien de contrôle externe des collectivités locales se situe en effet à la confluence des deux modèles analysés précédemment, le modèle à influence française de contrôle externe par une Cour des comptes et le modèle à influence anglo-saxonne de contrôle externe par un organe professionnel de la comptabilité. Le modèle italien traduit bien à la fois la variété des modes organisationnels retenues pour opérer le contrôle externe des collectivités locales, et leurs ressemblances d'arbitrages entre maîtrise publique du contrôle des finances locales, technicité et indépendance du contrôle. Ainsi, depuis 1990, une nouvelle loi et un décret sont venus compléter les contrôles juridictionnels et non-juridictionnels exercés par la Cour des comptes (cf. I.1) :

- la loi n°142/1990, qui a introduit d'importantes modifications à l'égard du contrôle des comités régionaux de contrôle (CO.RE.CO), créés par la loi n° 62/1953, sur les actes des provinces, des communes et des autres organismes locaux. Ces comités sont dorénavant

⁶ MAGNET Jacques, Idem.

⁷ 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.

constitués par quatre réviseurs, choisis par le Conseil Régional, sur des listes de professionnels comptables, avocats ou commerciaux, et d'un expert choisi parmi les fonctionnaires du Ministère de l'Intérieur;

- le décret n° 77 de 1995, qui a précisé les modalités de révision économique et financière des établissements municipaux, des provinces et des communautés de montagne par un organe de surveillance interne appelé "collège des réviseurs comptables". Ce collège, considéré comme un organe autonome même s'il est lié à la collectivité locale par un rapport de service, est constitué de trois réviseurs (un seul si la population est inférieure à 5000 habitants) nommés parmi les inscrits aux ordres des "Dottori Commercialisti", "Ragioneri Collegiali" ou "Revisori Contabili"⁸.

L'opposition marquée entre les deux modèles dominants de contrôle externe se trouve donc atténuée par l'apparition de modes de contrôle hétérogène combinant organes "publics" et organes "privés". Même si la dichotomie reste toujours valable, les prémises d'un modèle hybride de contrôle externe se font ressentir. L'Italie en est un exemple.

La coexistence de deux modèles de contrôle externe et la présence de formes intermédiaires se retrouvent aussi dès que l'on compare la nature des contrôles à opérer.

⁸ **CINELLI Renato**, " Le réviseur aux comptes dans les administrations locales en Italie ", Lettre d'information aux collectivités locales " Avec les experts-comptables ", Semaine du 26 novembre 1997.

II) Nature du contrôle externe des finances locales

Les objectifs des contrôles externes des finances locales effectués par les différents organes évoqués ci-dessus sont souvent présentés suivant trois aspects : contrôle de légalité, contrôle de régularité et contrôle de “ l’économicité ”⁹. La portée et le contenu de ces contrôles restent variables suivant les pays. Au niveau des actes et des comptes des collectivités locales, ceux-ci s’étendent du contrôle de légalité au contrôle de fiabilité, et se présentent à des stades de développement différents au niveau plus général du contrôle de la gestion locale.

1) Du contrôle de légalité des actes administratifs et financiers au contrôle de fiabilité des comptes

La plupart des organes de contrôle externe qui ont été passés en revue pratiquent une vérification de l’exactitude matérielle des comptes et de la réalité juridique des opérations financières des collectivités locales. C’est le cas notamment de la **République Fédérale d’Allemagne**, de l’**Espagne**, et de la **France**.

Les contrôles d’une Cour des comptes d’un Land en **République Fédérale d’Allemagne** consiste, 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 Chambres Régionales des Comptes 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. Il a pour objectif principal de vérifier la régularité des opérations faites par les comptables publics. Les Chambres Régionales des Comptes vérifient ainsi que les comptes sont réguliers, mais surtout que le comptable public a bien exercé l’ensemble des contrôles qu’il est tenu d’effectuer quant à l’origine, et au montant des recettes et des dépenses. Il est à noter que ce contrôle doit être effectué dans certains cas par les Trésoriers-payeurs généraux ou les receveurs particuliers des finances.

D’autres pays exigent le suivi d’objectifs plus ambitieux que ceux de légalité et de régularité. Ils privilégient les contrôles de fiabilité des comptes en assurant des missions

⁹ Qualificatif utilisé par l’organisation **EURORAI** dans “ Les Institutions régionales de contrôle externe des finances publiques : une étude comparative ” pour qualifier les contrôles d’efficacité, d’efficience et d’économie en République Fédérale d’Allemagne.

proches de l'audit comptable et financier des entreprises privées. Le **Canada**, les **Etats-Unis**, les **Pays-Bas**, le **Royaume-Uni** et, dans une moindre mesure, l'**Italie** sont dans ce cas.

L'**Italie** pratique des contrôles de légalité et de régularité des actes des collectivités locales par l'intermédiaire des comités régionaux de contrôle. Le contrôle de légalité consiste en une vérification de conformité de l'acte administratif aux normes et aux principes généraux du règlement législatif dans l'examen du budget et des comptes annuels. Par la loi n°142/1990, ce type de contrôle s'est étendu à la cohérence interne des actes et à la correspondance des données comptables avec les délibérations et les pièces justificatives, respectivement suivant les principes de cohérence du budget et de vraisemblance.

Par contre, les contrôles des comptes des communes par le "collège des réviseurs comptables" vont, eux, au delà des missions traditionnelles. Une attestation du bilan donnant acte de la régularité comptable et financière de la gestion de la collectivité doit être notamment effectuée¹⁰.

Les missions effectuées par les organes de contrôle externe du **Royaume-Uni**, des **Pays-Bas**, du **Canada** ou des **Etats-Unis** peuvent, elles, être assimilées à de véritables audits comptables et financiers. En effet, ils utilisent, contrairement à l'**Italie**, des méthodes de contrôle identiques à celles des entreprises privées. De façon générale, ces audits reposent sur une identification des risques, un examen du contrôle interne, un contrôle des comptes et des études sur le coût de certaines activités.

En **Angleterre** et au **Pays de Galles**, les commissions d'audit ont notamment pour mission de s'assurer que les dépenses des instances locales et leurs comptes-rendus financiers sont conformes à la loi. En **Irlande du Nord**, les principales responsabilités des contrôleurs sont de certifier que les comptes donnent une image fidèle des opérations, de répondre aux questions des électeurs locaux et de régler les écritures contraires à la loi, les défauts de comptabilisation ainsi que les pertes dues à un comportement délictueux. Aux **Etats-Unis** et au **Canada**, les auditeurs ont pour objectif d'exprimer une opinion sur la fidélité des documents financiers des collectivités locales par rapport à leur situation financière et à leurs résultats. Dans le cadre de vérifications spécifiques, ces auditeurs doivent, non seulement, apprécier la conformité des actes et des comptes des collectivités locales avec les lois, mais aussi, vérifier l'efficacité du contrôle interne.

Il apparaît donc clairement des comparaisons précédentes qu'aux différences entre institutions de contrôle, orientées "publiques" ou "privées", semble donc se superposer

¹⁰ D'une manière plus générale, le décret n° 77/1995 a prévu deux types de fonctions à cet organe :

- des fonctions de contrôle et de vigilance. Celles-ci ont pour but de vérifier l'application et le respect des normes sur la comptabilité publique et sur les exécutions comptables, la correcte publication des résultats de gestion et l'observation des décisions prises par le Conseil. Ces fonctions sont constituées entre autres par des contrôles de l'acquisition des recettes, de l'engagement des dépenses, de l'administration des biens, de la tenue de la comptabilité, de l'exécution des travaux publics les plus importants;

- des fonctions de conseils et de propositions ayant pour but de réaliser une meilleure efficacité, productivité et économie de la gestion.

des différences d'objectifs et de méthodes dans les contrôles exercés. Ici encore, l'**Italie** semble se situer entre les deux modèles dominants en opérant une attestation du bilan de la collectivité locale en interne.

2) Le contrôle de l'efficacité, de l'efficacité et de l' conomie

En sus des contrôles déjà évoqués, certains pays ont développé des contrôles de la gestion locale. Ceux-ci se situent au niveau global de la collectivité locale, et non plus au niveau spécifique d'un acte ou d'un compte.

En **République Fédérale d'Allemagne**, la vérification de l'économie effectuée par les Cours des comptes des Länder consiste à apprécier si les tâches de l'Etat pourraient être remplies de façon plus efficace, c'est à dire avec moins de personnel et/ou d'équipement, ou encore d'une autre manière.

En **France**, les Chambres Régionales des Comptes " examinent la gestion " des collectivités locales. Elles s'assurent ainsi de l'emploi régulier des fonds publics par les institutions dont elles jugent les comptes, par les organismes que ces institutions subventionnent ou par les sociétés dont elles détiennent une part significative du capital. Le contrôle de la gestion porte non seulement sur la régularité de la gestion de l'ordonnateur ou de dirigeant, mais aussi sur l'efficacité de la gestion.

Au **Royaume-Uni**, un des objectifs des organes de contrôle externe est de promouvoir l'efficacité, l'efficience et l'économie dans l'emploi des fonds par les instances locales. Ce contrôle est défini comme un contrôle sur le bon emploi de l'argent (*Value for Money-Auditing*).

En prolongement de leurs audits financiers, les auditeurs des **Etats-Unis** pratiquent également des audits de performance. Les frontières entre ces deux prestations sont dès lors peu tranch es¹¹.

A côté de ces pays où le contrôle de la gestion des collectivités locales s'est déjà développé, certains pays tentent à l'heure actuelle d'étendre leurs contrôles dans cette voie. Il s'agit de la **République d'Irlande**, de l'**Espagne** et de l'**Italie**.

La mission formelle du contrôle financier des collectivités locales en **République d'Irlande** n'inclus pas l'étude de l'efficacité, de l'efficience et de l' conomie. Néanmoins le rapport coût-résultat est toujours un sujet d'attention lors d'un contrôle.

En **Espagne**, la loi organique de la Cour des Comptes n  2/1982 du 12 mai va dans le sens d'une mise en place d'un contrôle de la gestion du secteur public. Dans son article 13, celle-ci prévoit que " *la réalisation des prévisions et l'exécution des budgets de l'Etat, des communautés autonomes, des collectivités locales et autres entités soumises au régime budgétaire public est basé sur des critères d'efficience et d' conomie* ". Toutefois, il

¹¹ **LANDE Evelyne**; " L'audit des collectivités locales américaines " ; Revue Française de Comptabilité; mai 1994.

semble que ce type de contrôle rencontre des difficultés de définition d'indicateurs cohérents et d'acceptation par la plupart des contrôleurs.

En **Italie**, les comités régionaux de contrôle n'effectuent pas de contrôle de l'efficacité et de l'économie. Toutefois, deux organes différents remplissent ces missions. Tout d'abord, la chambre des collectivités locales, créé par la loi n° 51/1982, doit examiner et évaluer la gestion financière des établissements municipaux de plus de 8000 habitants, et établir un rapport annuel présenté au Parlement. Ensuite, le "collège des réviseurs comptables" exerce des fonctions de conseils et de propositions ayant pour but de réaliser une meilleure efficacité, productivité et économie de la gestion. Les tâches principales sont constituées par des avis sur la proposition du budget, sur les plans financiers, sur les gestions confiées aux circonscriptions ou à des tiers, ou bien des avis sur les rapports avec les entreprises spéciales.

La dichotomie valable jusqu'ici, en terme d'organes et d'objectifs de contrôle, semble se distinguer moins précisément dans le cas du contrôle de la gestion locale. Tous les pays analysés ont en effet mis en place de telles missions ou tentent actuellement de le faire. Toutefois, les pays sous l'influence du modèle "anglo-saxon" connaissent des niveaux de développement plus importants en ayant mis en place des normes de comportement, de travail et de rapport.

CONCLUSION

Au total, la comparaison au niveau international des organes de contrôle externe des finances locales et de la nature de ces contrôles met en évidence deux orientations dominantes. Seule l'**Italie** semble combiner les deux approches.

- un modèle de contrôle externe "français" ou "continental", où les contrôles sont effectués par des Cours des comptes et par des institutions semblables au niveau régional avec des objectifs quasiment limités aux contrôles de légalité, de régularité et de bonne gestion. Une logique budgétaire est ici privilégiée, de façon cohérente à la seule utilisation en interne par l'administration de l'information comptable contrôlée. Les pays concernés sont, entre autres, la **France**, la **République Fédérale d'Allemagne**, l'**Autriche**, l'**Espagne**, la **République d'Irlande**, la **Suisse** et le **Portugal**.

- un modèle de contrôle externe "anglo-saxon" où les contrôles sont effectués par des organes constitués de professionnels de la comptabilité. Les méthodes de contrôle sont voisines de celles de l'audit de l'entreprise privée. Les objectifs de ces contrôles vont au-delà de l'audit "privé" privilégiant aussi les audits de performance. L'information comptable étant à la fois utilisée en interne par l'administration et en externe par les partenaires et les citoyens¹², des logiques budgétaire, financière et patrimoniale sont à la

¹² **SCHEID Jean-Claude**, " Le reporting communal : pratiques anglo-américaines et loi ATR ", Revue Française de Finances Publiques n° 47, 1994.

base de ce modèle. Les **Pays-Bas**, les **Etats-Unis**, le **Canada** et le **Royaume-Uni** (avec des restrictions pour l'**Irlande du Nord**) relèvent principalement de cette catégorie.

La **France** se situe à l'heure actuelle dans le premier cas. Toutefois, par l'intermédiaire de réformes comptables (procédures comptables M14 et loi ATR), elle tente d'introduire une logique managériale de diffusion de l'information comptable des collectivités¹³. Dans l'avenir, l'évolution des contrôles externes des finances locales françaises devra donc prendre en considération la fiabilité des comptes¹⁴ afin de mieux informer le partenaire externe et citoyen. Le modèle appliqué en **Italie** combinant organes "publics" et "privés" de contrôle, les objectifs d'audit suivis par le modèle "anglo-saxon", mais aussi les techniques et méthodes utilisées par la Cour des comptes des Communautés Européennes se rapprochant des outils "privés"¹⁵ pourraient constituer les bases d'une amélioration des contrôles actuels en **France**. L'opposition marquée entre les deux modèles dominants pourrait alors être atténuée par l'apparition d'un modèle hybride de contrôle externe des finances locales répondant aux nouveaux besoins des acteurs locaux¹⁶.

¹³ **LE DUFF Robert, RIGAL Jean-Jacques** (éditeurs), "Le Maire-Entrepreneur ?", Premières rencontres Ville-Management, Biarritz, PUP, 1996.

¹⁴ **CSOEC**, "L'information sur la gestion locale : les préalables à sa fiabilité", à paraître.

¹⁵ **ORSONI Gilbert** (1991) et **PERRON Christophe** (1997) décrivent l'utilisation par la Cour des comptes des Communautés européennes d'outils de contrôle fondés sur les systèmes et procédures internes à l'organisation contrôlée, et non plus seulement sur les documents justificatifs. Ces liaisons fonctionnelles étroites entre contrôle externe et contrôle interne ne sont pas sans rappeler les outils utilisés dans le cadre d'audit financier des entreprises privées.

¹⁶ **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, à paraître.

BIBLIOGRAPHIE

- 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, à paraître.
- CINELLI Renato**, “ Le réviseur aux comptes dans les administrations locales en Italie ”, Lettre d’information aux collectivités locales “ Avec les experts-comptables ”, Semaine du 26 novembre 1997.
- CLEMENTE Georgio, RUCIRETA Maria-Annunziata**, “ La Cour des comptes italienne : réalités et perspectives ”, Revue Française de Finances Publiques n° 36, 1991.
- 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.
- CSOEC**, “ L’information sur la gestion locale : les préalables à sa fiabilité ”, à paraître.
- 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.
- 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.
- FOMERAND Gérard**, “ L’audit des collectivités en France et dans les pays francophones ”, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence , 1991.
- LANDE Evelyne**, “ L’audit des collectivités locales américaines ”, Revue Française de Comptabilité mai 1994.
- LE DUFF Robert, RIGAL Jean-Jacques** (éditeurs), “ Le Maire-Entrepreneur ? ”, Premières rencontres Ville-Management, Biarritz, PUP, 1996.
- 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.
- 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.
- MUNOZ Ramon, CANALES José Manuel**, “ Le tribunal des comptes d’Espagne ”, Revue Française de Finances Publiques n° 36, 1991.
- ORSONI Gilbert**, “ La Cour des comptes des Communautés européennes ”, Revue Française de Finances Publiques, n° 36, 1991.
- 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.
- RAMAHOLIMIHASO Madeleine**, “ Audit et secteur public à Madagascar ”, Revue Française de Comptabilité.
- 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,
- SCHEID Jean-Claude**, “ Le reporting communal : pratiques anglo-américaines et loi ATR ”, Revue Française de Finances Publiques n° 47, 1994.
- 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.