



HAL
open science

De l'obligation d'une reddition des comptes audités pour un renforcement de la démocratie locale

David Carassus

► To cite this version:

David Carassus. 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. hal-03080730

HAL Id: hal-03080730

<https://hal.science/hal-03080730v1>

Submitted on 17 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.

De l'obligation d'une reddition de comptes audités pour un renforcement de la démocratie locale française

David CARASSUS

A.T.E.R. à l'Institut d'Administration des Entreprises de Pau et des Pays de l'Adour
Rue Carrère de Bertranet
64420 ESPOEY
david.carassus@univ-pau.fr

RESUME

Malgré les évolutions légales engagées, la qualité de l'information financière des villes françaises reste insuffisante. Au plan international, ces pratiques s'opposent à des modes de communication financière et de contrôles externes largement influencés par le modèle d'audit externe, qui, lui, permet de répondre des responsabilités conférées. Sa contribution à une obligation de reddition des comptes, indispensable au renforcement de la démocratie locale, fait de l'audit externe une voie d'évolution de contrôles publics français déconnectés du processus d'information interne et externe local. Cette nécessaire transparence informationnelle, qui demanderait une modification de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, pourrait, alors, permettre de répondre à un souci de concertation et d'association des citoyens à la vie locale.

PLAN

1) L'insuffisante qualité des moyens français de l'information financière locale au plan international.....	3
1.1.) Des conclusions de contrôles français déconnectées d'un processus d'information local encore insuffisant.....	4
1.2) Des rapports financiers anglo-saxons validés à destination des différents acteurs locaux.....	8
2) Contribution de l'audit externe à l'obligation de reddition des comptes.....	11
2.1.) Définitions et dimensions de l'obligation de reddition des comptes.....	12
2.2) Une origine et une évolution publique commune	15
2.3) L'audit externe en tant que moyen répondant à l'obligation de reddition des comptes	18
Conclusion.....	21

MOTS-CLES : Obligation de reddition des comptes, Audit externe légal, Information financière locale, Démocratie locale, Transparence

Ces dernières années, la comptabilité publique locale française a évolué d'une comptabilité budgétaire de trésorerie à une comptabilité financière patrimoniale. Les nombreuses dispositions introduites par les deux principales réformes, à savoir la loi d'Administration Territoriale de la République (A.T.R.) et la norme comptable M14, rapprochent, en effet, la comptabilité des communes de celle utilisée par les autres organisations économiques en obligeant l'alignement sur le P.C.G. 82. La comptabilité publique essentiellement axée sur le suivi et l'exécution du budget s'oriente ainsi vers une comptabilité où l'information financière locale joue un rôle prépondérant en devenant une information globale orientée vers les partenaires externes de la ville et vers de nouveaux besoins de gestion.

Toutefois, alors que la comptabilité publique locale évolue pour devenir un facteur d'information et de contrôle au sens large et plus seulement un facteur de vérification de l'exécution budgétaire, les contrôles externes légaux ne suivent pas, eux, la même évolution. Malgré le renforcement des contrôles externes depuis les lois de décentralisation, ceux-ci restent axés sur la vérification des actes et opérations budgétaires en fonction d'une logique administrative bénéficiant essentiellement à l'Etat. Les contrôles externes des communes françaises suivent, en effet, une logique administrative et juridictionnelle où les objectifs de conformité à la loi, de régularité et d'efficacité sont privilégiés. Or, ces contrôles connaissent certaines insuffisances, notamment par un manque de moyens mis à disposition. Une périodicité de contrôle trop importante, des méthodes de collecte des éléments probants trop exhaustives, des critères hétérogènes de comparaison constituent quelques-unes des manques relevés par le rapport n° 520 du Sénat concernant l'intervention des Chambres Régionales des Comptes (C.R.C.).

Cette situation, quasiment identique dans la plupart des pays européens influencés par un modèle « continental » de contrôle externe et d'information, implique que l'exécutif local rend en réalité des comptes plus aux autorités de contrôle qu'à ses électeurs, qui possèdent dans la majorité des cas peu d'information sur la gestion locale. Cette logique, que nous appelons ici administrative car mise en place, effectuée et bénéficiant à l'Etat central, s'oppose à une logique de responsabilité et de reddition des comptes appliquée dans les pays d'influence anglo-saxonne. La notion d'*accountability*, recouvrant ces deux dernières dimensions et traduite ici par l'obligation de reddition des comptes, requiert en effet que tout

gouvernement, qu'il soit local ou national, soit responsable devant les citoyens des ressources publiques collectées et des actions pour lesquelles celles-ci ont été utilisées. Cette responsabilité publique et politique est fondée sur le principe que les citoyens ont un droit de savoir, un droit de connaître ouvertement les événements déclarés qui peuvent conduire à un débat public entre les citoyens et les élus représentatifs. Ce droit de savoir, fondateur d'une démocratie représentative, existe aussi dans la plupart des pays continentaux mais sous des formes différentes. En France, il est mis en évidence par l'article 15 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen qui établit que : « *La société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration* ». Toute personne a ainsi le droit de prendre connaissance de l'administration des finances publiques auprès de tout agent public. Dans les pays à influence anglo-saxonne, la relation entre la société et l'agent public s'inverse. La notion d'*accountability* oblige, en effet, tout agent public à rendre compte de son administration à la société.

Le développement de cette obligation de reddition de comptes, en contrepartie des délégations de responsabilité données par les électeurs, nous semble nécessaire en France afin que le contrôle politique et la démocratie locale soient dynamisés, voire activés. La description de la qualité des différentes formes d'information financière locale, comparée au plan international, met en évidence, dans une première partie, l'insuffisance des pratiques françaises malgré les évolutions engagées. L'audit externe local est alors envisagé, dans une seconde partie, comme un moyen permettant de répondre à une nécessaire obligation de reddition des comptes, impliquant dans le cas français l'évolution d'un modèle de contrôle externe à celui d'un audit externe.

1) L'insuffisante qualité des moyens français de l'information financière locale au plan international

A l'échelle de l'Europe et de l'Amérique du Nord, CARASSUS et RIGAL (1999) mettent en évidence deux orientations de contrôle externe public, un modèle regroupant la plupart des pays continentaux, où la France est présente, et un modèle regroupant les pays sous influence anglo-saxonne. Nous complétons, ici, cette analyse comparative par une étude des logiques de communication de l'information financière locale de ces mêmes pays en insistant, toutefois, sur le cas français. Cette dernière étude, révélatrice des orientations des modèles de contrôle externe, oppose un modèle continental marqué par un processus d'information insuffisant et un modèle anglo-saxon caractérisé par des rapports financiers validés à destination des acteurs locaux.

1.1.) Des conclusions de contrôles français déconnectées d'un processus d'information local encore insuffisant

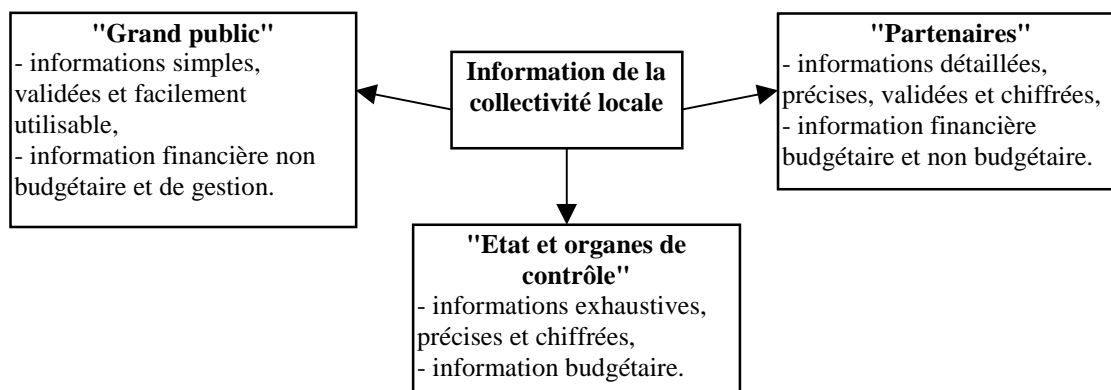
Dans les pays influencés par le modèle « continental », les rapports concluant les contrôles externes sont distincts des principaux documents financiers communaux. Il ne s'insère pas dans le processus d'information local qu'il soit interne ou externe, ceci pouvant être expliqué par l'absence de permanence de leurs contrôles. En outre, les traditions historico-politique de ces pays conduisent à une utilisation de ces informations quasiment par le seul Etat central¹.

En République Fédérale d'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 (Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes de 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.

Dans la plupart de ces pays, la transmission des rapports de contrôles aux médias, aux organes de délibération et à toute personne intéressée ne contrecarre pas cette logique. Les insuffisances liées à la communication des observations des C.R.C. en France ou l'initiative de publication des rapports de contrôle laissée aux organismes contrôlés en Espagne sont là pour le démontrer. De plus, et ceci malgré les évolutions légales et volontaires dans certains de ces pays, l'information locale connaît certaines insuffisances. Le changement de statut de cette information ne semble pas, en effet, suffire pour répondre aux besoins des acteurs locaux. Dans le cas français, que nous prenons ici pour exemple, ces utilisateurs ont été identifiés par le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (1994). Mis à part les fonctionnaires territoriaux et les élus locaux, ce dernier identifie trois grands groupes dont les besoins en information peuvent être différenciés par sa qualité et son type.

¹ La notion d'Etat central est ici entendue comme regroupant l'ensemble des gouvernements, administrations et organismes publics locaux, régionaux ou nationaux. Rentrent notamment dans cette catégorie les organismes de contrôles externes des finances locales.

Figure 1 : Les utilisateurs de l'information locale en France et leurs besoins



Source : CSOEC, 1994.

Le premier groupe, « grand public », principalement formé des citoyens, n'est pas forcément demandeur d'informations très détaillée. Les préférences des citoyens se tournent en effet vers une information gratuite, plus claire et simple, même au détriment de la quantité d'informations. L'information municipale doit aussi s'inscrire dans une optique de service public et de gestion, être actualisée, sincère, transparente, validée et s'intégrer le plus possible au quotidien des administrés. L'information financière non budgétaire constitue aussi pour certains une source de renseignement, notamment sur l'état des dettes en cours. Le second groupe, qualifié de « partenaires », a besoin au contraire d'information chiffrées, précises, détaillées et validées. Les partenaires financiers ou économiques utilisent une information financière, constitué des états financiers de la collectivité, et non plus de gestion, souvent dans une optique d'appréciation de la situation financière de la collectivité. Cependant, ils utilisent les documents budgétaires (budget primitif et décisions modificatives) à défaut de posséder des états financiers synthétiques. Le troisième groupe, « Etat et organes de contrôles », a, lui aussi, besoin d'une information précise, exhaustive et chiffrée. Tous types d'informations (information financière ou de gestion) lui sont communiqués. Toutefois, la nature des contrôles effectués, que cela soit dans un but statistique ou de vérification, fait que seuls les documents budgétaires sont utilisés.

Compte tenu de l'ensemble de ces critères, et malgré les évolutions engagées, l'information locale française disponible à l'heure actuelle semble être insuffisante. Une étude relativement récente sur l'information financière des villes (LANDE, 1996) révèle, notamment, que 86 % des personnes interrogées estiment l'information « non accessibles aux personnes non averties en finances locales ». Globalement, des critiques peuvent être faites quant à la pertinence, à la lisibilité, à l'accessibilité et à la fiabilité de l'information locale.

Concernant sa pertinence et sa lisibilité, les documents disponibles, et notamment ceux prévues par la loi A.T.R., fournissent une information hétérogène et complexe. Le bilan, le budget primitif, le compte administratif, l'annexe (pour les communes de plus de 3 500 habitants), les ratios de synthèse (pour les communes de plus de 10 000 habitants) sont autant de documents qui noient les utilisateurs sous une masse d'informations aussi disparate que confuse. « Trop d'information tue l'information » alors que les utilisateurs ont besoin mais d'une information simple et facilement utilisable. Le type d'information disponible ne correspond pas non plus à l'attente des utilisateurs, et notamment des citoyens. Alors que ces derniers demandent une information liée à la nature et à la performance des services publics existants, les seuls documents disponibles concernent une information budgétaire ou financière brute. La lisibilité de l'information locale est aussi affectée par le manque d'analyse globale de la collectivité en tant que groupe. Même si l'annexe des comptes locaux doit comprendre une présentation agrégée des résultats du budget principal et des budgets annexes de la commune, cette simple addition ne fournit pas une information homogène et cohérente de la ville et de ses satellites. Les utilisateurs ont, au contraire, besoin d'une information consolidée permettant d'apprécier les comptes de manière globale, et non pas partielle. La qualité et le type d'information accessible actuellement nuisent donc à sa pertinence et à sa lisibilité.

Concernant son accessibilité, le droit à l'information permet la liberté d'accès aux documents administratifs de caractère non nominatifs à toute personne physique ou morale. Toutefois, aussi bien au niveau des mairies que des services déconcentrés de l'Etat, la demande de communication des budgets et comptes d'une commune génèrent de nombreuses difficultés. Même si la loi ATR prévoit la mise à disposition des documents budgétaires communaux, il reste à l'administré à trouver le service compétent et à chercher l'information souhaitée parmi une masse importante de documents. Dans le cas de refus de communication ou d'absence de documents, une procédure longue et complexe peut alors être engagée. Après une demande de communication (écrite de préférence), le maire dispose en effet d'un délai d'un mois pour répondre favorablement ou refuser de façon motivée. Lorsque le maire refuse de façon expresse ou tacite, le demandeur dispose d'un délai de deux mois pour saisir la Commission d'Accès aux Documents Administratifs (C.A.D.A.). Cette dernière émet alors un avis dans le délai d'un mois de sa saisine, notifié à la commune et au demandeur. Dans le cas de refus définitif de communication ou d'absence de réponse par le maire dans le mois de l'avis de la C.A.D.A., le demandeur peut alors introduire un recours auprès du tribunal administratif. Le juge possède six mois pour se prononcer. Au total et en cas de procédure contentieuse, la mise à disposition de documents administratifs peut durer 11 mois à partir de la demande de communication. La diffusion, et non plus seulement une mise à disposition des documents sur la gestion locale, devrait donc être envisagée. Globalement, l'accessibilité de l'information

locale demande de résoudre différents problèmes. Le support, le lieu et la facilité d'accès ainsi que le type d'information disponible doivent permettre à tous citoyens ou partenaires non seulement de disposer sans difficulté des documents demandés, mais aussi de permettre une comparabilité dans le temps et dans l'espace. Dans le cas des sociétés commerciales, la loi du 24 juillet 1966 a résolu ces types de problème en prévoyant une obligation de dépôt des comptes au greffe du tribunal de commerce. Toute personne peut ainsi disposer des comptes annuels (bilan, compte de résultat, annexe), du rapport de gestion, et s'il existe du rapport général du commissaire aux comptes de la société commerciale de son choix. L'obligation de dépôt des comptes et documents budgétaires dans un organisme public pourrait être envisagée pour les collectivités locales afin de résoudre les problèmes actuels d'accessibilité.

Concernant sa fiabilité, il est nécessaire de distinguer les informations obligatoires des informations communiquées volontairement par les collectivités. Les informations dites obligatoires (compte administratif, budgets, etc.) sont soumises aux contrôles externes publics légaux. Même si ceux-ci connaissent des insuffisances ne donnant pas à ces informations obligatoires une garantie totale de fiabilité, les informations volontaires, qui se développent depuis quelques années sous la forme de rapport financier ou de rapport d'activité ne sont, elles, pas contrôlées. WATHELET (2000, p.136) constate, à ce propos, que *« le fait qu'aucune norme légale n'encadre leur établissement et qu'aucun expert externe n'est chargé d'émettre une opinion sur la fiabilité des informations notamment financières et comptables qu'ils fournissent à l'appui des comptes n'est pas sans poser un problème au regard de la notion d'image fidèle »*. Les C.R.C., intervenant quelquefois plusieurs années après la communication volontaire de ces informations, ne peuvent en aucun cas garantir la fiabilité de cette information. L'auteur rajoute d'ailleurs qu'il est *« à craindre que la médiocre transparence des états financiers des collectivités locales s'accompagne ici ou là d'une fausse transparence du rapport de gestion ou/et du rapport de gestion abrégé dit rapport annuel »*.

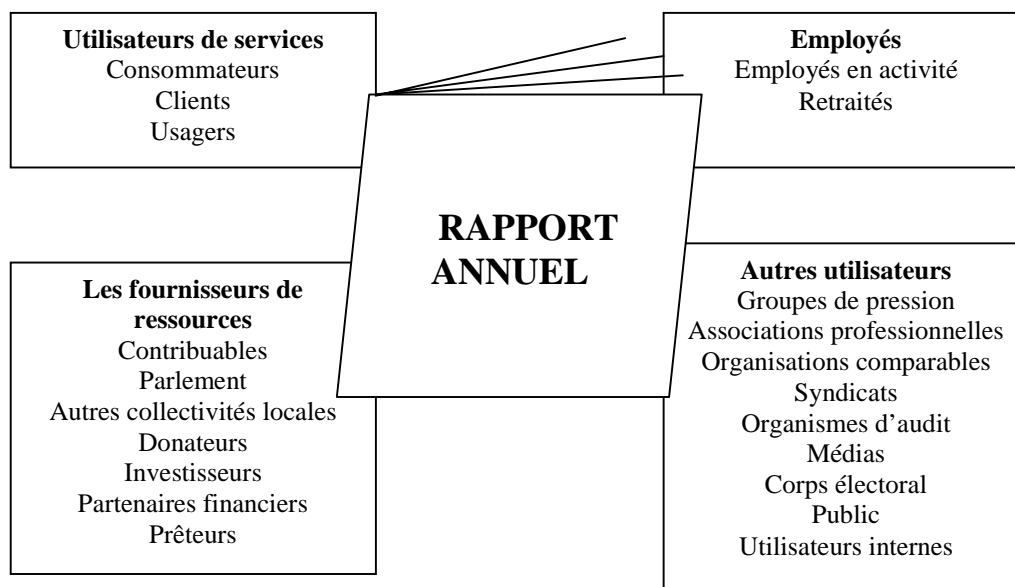
Se développe, au total, un paradoxe entre une information financière obligatoire, difficilement accessible, contrôlée, peu demandée et une communication financière touchant un large public et non validée. L'article 15 de la déclaration des Droits de l'homme et des citoyens reconnaît le premier, en 1789, ce droit à l'information. Or, ce droit est aujourd'hui, en France comme dans la plupart des pays influencée par ce modèle « continental » de contrôle, marqué par une information incompréhensible, hétérogène et non validée dans certains cas. Il devrait, au contraire, être un droit à une information pertinente, lisible, accessible et fiable.

1.2) Des rapports financiers anglo-saxons validés à destination des différents acteurs locaux

A la différence de la situation des pays influencés par le modèle « continental », les comptes des entités contrôlées sont publiés avec les conclusions des organismes de contrôles. Les audits étant annuels, la communication des opinions des auditeurs sur les comptes est dès lors possible en même temps que les états financiers correspondants.

En Grande-Bretagne, le *Chartered Institute of Public Finance and Accountability* (C.I.P.F.A.) détaille les règles de présentation d'un rapport annuel financier type d'une collectivité locale². Celui-ci comprend quatre parties : l'avant propos, la présentation des principes comptables, les états financiers et des informations diverses³. 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 C.I.P.F.A. distingue les utilisateurs de services, les fournisseurs de ressources, les employés et les autres utilisateurs dont les contribuables.

Figure 2 : Les utilisateurs des rapports annuels en Grande-Bretagne



Source : D'après le CIPFA, « Code of practice on local authority accounts for Great Britain ; review of current practice in England and Wales », July 1992.

² CIPFA ; « Code of practice on local authority accounting for Great Britain: Review of current practice in England and Wales » ; London ; July 1992.

³ Voir par exemple JONES (1994) ; LANDE (1994) ; SCHEID (1994).

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 *Governmental Accounting Standards Board* (G.A.S.B.) prévoient en effet que l'information présentée doit être « *vérifiable, non biaisée et représenter fidèlement ce qu'elle est censée représenter* »⁴. 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 caractéristiques qualitatives de l'information financière publiée sont, en outre, plus englobante que la seule fiabilité. En effet, l'information financière doit aussi être :

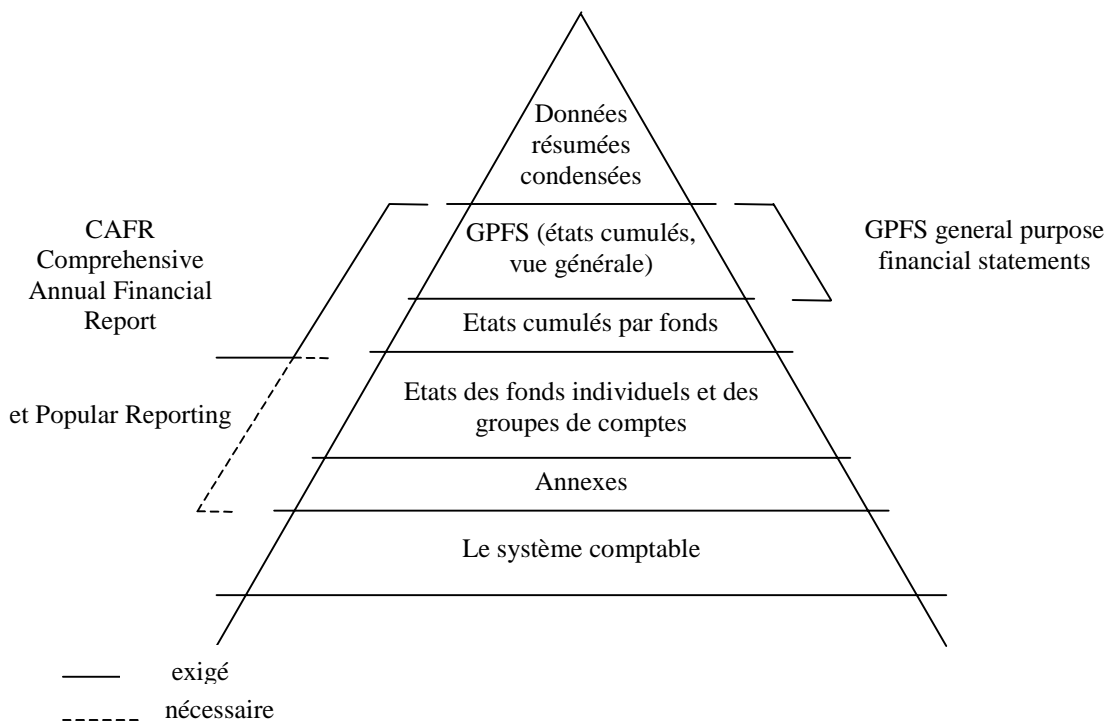
- « *compréhensible. L'information financière doit être exprimée aussi simplement que possible. Les utilisateurs des rapports publics n'ont pas les mêmes niveaux de connaissance de la comptabilité publique et des finances locales. Par conséquent, pour que les responsables puissent rendre compte de leur gestion, les informations doivent être présentées de manière à ce qu'elles soient intelligibles par la plupart des utilisateurs.*
- *pertinente. La pertinence implique que les autres caractéristiques soient vérifiées. Toutefois, il est nécessaire qu'existe un lien logique entre l'information fournie et l'objectif pour lequel elle est nécessaire.*
- *opportune. Si l'on souhaite que les rapports financiers soient utiles, ils doivent être produits rapidement pour affecter les décisions. Un décalage de temps entre l'événement et sa révélation diminue l'utilité de l'information. Dans certains cas, l'opportunité peut être tellement essentielle qu'elle peut requérir le sacrifice d'une partie de la précision ou du détail.*
- *cohérente. Les rapports financiers doivent être cohérents dans le temps. Cela signifie qu'il existe une présomption d'application des principes comptables ou des méthodes de diffusion de l'information pour tous les événements similaires. Ce concept concerne plusieurs domaines tels que les méthodes d'évaluation, les bases d'enregistrement et la détermination du périmètre, etc. Si des changements étaient intervenus, la nature et la raison de ceux-ci, ainsi que leurs incidences, devraient être mentionnées.*
- *comparable. Les rapports financiers doivent être comparables. La comparabilité implique que les différences entre rapports financiers devraient être dues à des différences significatives liées aux transactions ou à la structure de la collectivité, plutôt qu'à des choix d'option ou de procédures comptables. Les rapports financiers doivent aider les utilisateurs à faire des comparaisons entre les collectivités, par exemple, en terme de coûts liés à une activité spécifique ».*

⁴ GASB, « Objectives of financial reporting », in "Governmental accounting and financial reporting standards", Concepts statements n°1 of the GASB, Norwalk, 1996.

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'Institut Canadien des Comptables Agréés (I.C.C.A., 1986)⁵, 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.

Figure 3 : La communication financière pyramidale aux Etats-Unis



Source : HERBERT et al., 1985.

⁵ Voir en plus : ICCA, « Financial reporting by canadian municipalities : a survey of annual report of 60 Canadian municipalities for 87 », Toronto, ICCA, 1989 ; ICCA, Comité sur la comptabilité et sur la vérification des comptes publics, « Etats financiers des administrations locales : objectifs et principes généraux », 1990.

D'une manière générale, les rapports des auditeurs et vérificateurs de l'ensemble de ces pays jouent 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. Il apparaît, de plus, que la publication de rapports financiers validés a pour objectif de satisfaire les demandes des principaux utilisateurs de l'information locale. Dans ce sens, les organismes normalisateurs privés, sous l'influence de l'Etat et des professionnels comptables, définissent des normes de présentation et de contenu permettant de répondre à ces besoins préalablement identifiés.

Partiellement fondé sur le modèle d'audit externe appliqué par les entreprises privées, le modèle « anglo-saxon » d'audit public utilise sa logique, ses méthodes, sa démarche ainsi qu'une partie de ses critères de références. Une de ses caractéristiques, en l'occurrence sa contribution à l'obligation de reddition des comptes, justifie les principales différences avec le modèle « continental » et constitue une des modalités d'évolution du contrôle externe français vers un renforcement de la démocratie locale.

2) Contribution de l'audit externe à l'obligation de reddition des comptes publics

Une des plus importantes caractéristiques du modèle d'audit externe constitue, d'après de nombreux auteurs, l'obligation de rendre compte existant entre les parties à l'audit. Le *Governmental Audit Office* (G.A.O.), par exemple, prend en considération cette obligation comme une hypothèse fondatrice des normes d'audit public (A.T.H., 1989). Celui-ci mentionne, tout d'abord, 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 alloués 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 ».

L'expression « obligation de reddition des comptes », traduite de l'anglais *accountability*, recouvre des concepts proches liés notamment à la responsabilité et au pouvoir, qui en fait une notion complexe (FLINT, 1988, p. 12) et mouvante (SINCLAIR, 1995, p. 224). Seule cette terminologie, recommandée par l'Office de la Langue Française (O.L.F.), semble

prendre en considération ses différentes dimensions, son origine et son lien étroit avec l'audit externe. L'imputabilité, néologisme québécois et canadien (PATRY, 1994, p. 301), semble, à ce titre, être utilisé à tort. D'après l'O.L.F., l'imputabilité s'entend, en effet, « *plutôt du caractère de ce qui peut être mis au compte d'une personne comme une faute ou, plus généralement, comme un fait à sa charge, en raison de ce que ce fait provient bien de sa part, et non d'une cause étrangère. Ainsi, on parle de l'imputabilité d'un délit à une personne, mais non de l'imputabilité de la personne* » (O.L.F., 1994).

2.1.) Définitions et dimensions de l'obligation de reddition des comptes

Dans son sens le plus simple, l'obligation de reddition des comptes est définie par les moyens utilisés en contrepartie d'une délégation de pouvoir pour exercer une activité, une tâche. Dans cette logique, rendre des comptes, même si cette expression n'est pas nécessairement liée à la production d'une comptabilité, peut être défini comme le fait d'être « comptable » d'une action pour autrui en lui faisant un rapport oral ou écrit. WATHELET (2000, p. 122) remarque d'ailleurs qu'en droit civil « *rendre des comptes consiste pour un mandataire à faire rapport au mandant de l'exécution d'un mandat* ». Plusieurs auteurs fondent ainsi leur définition sur le processus d'information existant en contrepartie de cette délégation. Par exemple, l'O.L.F. précise que l'obligation de reddition des comptes est « *une obligation juridique ou morale qu'a une entreprise d'informer ses actionnaires, ses bailleurs de fonds et le public en général de l'usage qui a été fait des ressources appartenant à la collectivité* ». JACKSON⁶ soutient, lui, que : « *l'obligation de reddition des comptes implique l'explication ou la justification de ce qui a été fait, de ce qui est actuellement fait, et de ce qui a été planifié (...). Par conséquent, elle implique le fait de donner des informations* ».

Pour d'autres auteurs, la prise en compte du seul processus d'information limite l'obligation de reddition des comptes à la communication d'une information synthétique et fidèle, le *reporting*. Or, même si l'information représente le principal élément formel du compte rendu, l'évaluation et le jugement effectués à partir de l'information doivent aussi être considérés dans sa définition. Dans cette logique, DAVIS⁷ décrit l'obligation de rendre compte comme « *une exigence ou une condition sous laquelle chaque membre d'une organisation rend un rapport sur l'exercice de son activité et est jugé avec justesse sur la base des ses comptes-rendus d'accomplissement* ». De la même façon, DUNSIRE⁸ affirme que : « *la réponse où le compte rendu quand ils sont donnés, doivent être évalués par le supérieur ou l'organisme supérieur, comparés à des standards ou à des prévisions, et la différence doit être notée* ». Cet auteur rajoute, de plus, qu'« *il doit y avoir des éloges, des reproches ou des sanctions* ».

⁶ In STEWART, 1984, p. 13.

⁷ In Mc MICKLE, 1978, p. 198.

⁸ In STEWART, 1984, p. 13.

Sur ce dernier point, l'objectif ultime assigné à l'obligation de reddition des comptes peut être divergent. Pour les uns, il s'agit d'augmenter le sens des responsabilités et d'engendrer une meilleure productivité, le système de sanction et de récompense n'étant que l'aboutissement logique de l'évaluation du rendement. Pour les autres, même si cette obligation risque de perdre sa valeur opérationnelle et de se confondre avec la notion de responsabilité, le fait de rendre compte ne doit pas être orienté vers la punition et doit seulement être façonné de manière à encourager le succès et la réussite afin de soutenir la motivation de l'individu et de stimuler sa performance (PATRY, 1994, p. 310).

Au-delà de l'information et de ses implications, la structure de l'organisation peut enfin constituer le moyen utilisé pour définir l'obligation de reddition des comptes. KEASEY et WRIGHT (1993, p. 291) font ainsi le lien avec les mécanismes liés au gouvernement d'entreprise. D'après ces auteurs, l'obligation de reddition des comptes, « *qui est un sous-ensemble de la gouvernance, implique le contrôle, l'évaluation et la supervision des agents organisationnels pour s'assurer qu'ils agissent pour le mieux des intérêts des actionnaires et des détenteurs d'intérêts* ». Dans la même logique, PATRY (1994, p. 303) envisage cette obligation comme « *un outil de contrôle de gestion dont la fonction première est d'assurer la prédiction, la régularité et la conformité des comportements par rapport à des normes définies par l'organisation et dont l'objectif est de contribuer à l'accroissement de la productivité au sein de celle-ci* ». De manière particulière à l'administration publique, l'auteur relie encore l'obligation de reddition des comptes à la structure d'autorité en tant que mode de gestion formelle des interactions entre les bureaucrates et les autres acteurs politiques et administratifs.

Dans un sens plus conceptuel et plus abstrait, les autres définitions du terme anglo-saxon *accountability* se focalisent non plus sur les moyens utilisés en contrepartie d'une délégation de pouvoir, mais plutôt sur la délégation elle-même et ses implications. Dans ce cadre, les définitions s'appuient, tout d'abord, sur la responsabilité, en tant qu'« *obligation de faire quelque chose* » et en tant qu'« *obligation personnelle de réaliser* » (Mc MICKLE, 1978, p. 198). L'obligation de reddition des comptes peut alors être définie comme l'état d'être responsable, ou bien comme « *l'obligation de répondre de l'exercice d'une responsabilité qui a été conférée* » (Fondation Canadienne de Vérification Intégrée (F.C.V.I.), 1994, p. 14 ; GLYNN, 1993, p. 97). Ainsi, au lieu d'être définie sur la base de la remise d'un rapport, l'obligation de reddition des comptes repose, dans ce cas, « *sur l'attente par vous et votre subordonné, qu'il va faire son travail et que vous vérifierait pour voir ce qu'il fait* » (MOORE, 1951⁹).

⁹ In Mc MICKLE, 1978, p. 198.

De manière cohérente, les définitions de ce concept se focalisent, ensuite, sur la notion de pouvoir. La délégation de compétence et de moyen constitue, en effet, une condition d'existence de l'obligation de reddition des comptes. Sur la base des travaux de la *Royal Commission on Financial Management and Accountability*, KELLY et HANSON (1981, p. 1) la définissent, en conséquence, comme « *le préalable fondamental à la prévention de l'abus des pouvoirs délégués, et la garantie que le pouvoir est dirigé vers la réalisation d'objectifs largement acceptés avec le plus grand degré possible d'efficacité, d'efficacités, de probité et de prudence* ». Plus que le compte rendu, c'est alors la relation liant la personne qui doit rendre compte à celle qui reçoit le compte rendu qui devient l'objet d'analyse. Dans cette relation, « *c'est la personne recevant le compte rendu qui a un pouvoir sur celle qui rend compte* » (STEWART, 1984, p. 15). Ce pouvoir peut, par exemple, se formaliser par le licenciement d'un dirigeant par ses actionnaires, ou bien par la non-réélection d'un maire par ses citoyens.

Si l'on généralise ces rapports de pouvoir, l'obligation de reddition des comptes peut, enfin, être analysée comme la réalisation d'une responsabilité subjective qui fait référence au système de valeurs (PATRY, 1994, p. 303). ROBERTS (1991, p. 367) la définit, ainsi, comme « *forme de relation sociale reflétant de façon symbolique l'interdépendance pratique des actions : une interdépendance qui a toujours une dimension morale et une dimension stratégique* ». D'après SINCLAIR (1995, p. 220), l'obligation de reddition des comptes « *est formée de normes ou d'aspirations sociales d'ordre (...) et implique la génération d'un consensus social sur ce qui compte comme bonne conduite et performance acceptable* ». Toujours dans cette logique, DITTENHOFER (1994, p. 102) constate que l'obligation de rendre compte est en partie due « *à la société pour la constitution d'un segment du tissu social dépendant, efficient, et étique sur lequel la société est structurée* ».

Qu'elle soit envisagée simplement comme un compte rendu ou comme une forme de relation sociale, l'obligation de reddition des comptes présume l'existence d'au moins deux parties. La première délègue le pouvoir, confie une responsabilité et constitue le destinataire du compte rendu. La deuxième accepte la charge de la responsabilité confiée et s'engage à présenter et à répondre par un compte rendu en contrepartie de la responsabilité assumée. Dans cette relation, l'auditeur externe peut intervenir en tant que troisième partie et devenir un moyen de répondre à l'obligation de reddition des comptes. L'audit externe interagit alors avec les notions d'information, de structure, de responsabilité, de pouvoir et de relation sociale fondatrices de la reddition des comptes.

2.2) Une origine et une évolution publique commune

L'obligation de reddition des comptes, applicable à la fois aux opérations des secteurs publics et privés, est un concept fondamental que l'on peut faire remonter à des temps antérieurs. A cette fin, GLYNN (1993, p. 15) cite « *The Politics* » d'ARISTOTE. Ce dernier écrit, en effet, que « *pour protéger des escroqueries sur la trésorerie, il faut distribuer l'argent public devant la ville entière, et déposer les copies des comptes dans des services variés* ». GRAY et JENKINS (1993, p. 53) suggèrent, eux, que l'histoire de l'obligation de reddition des comptes est aussi vieille que la civilisation. Pour cela, il remonte aux temps d'HAMMURABI, Roi de Babylone. D'après les auteurs, « *quand il promulgua son code légal vers 2000 avant Jésus-Christ, il apparût avoir prêté beaucoup d'attention à l'obligation de reddition des comptes de ceux à qui était confié l'argent des autres* ». Pour CAIDEN¹⁰, ce sont les régimes démocratiques qui doivent être considérés comme facteur de développement de la notion d'obligation de reddition des comptes. L'utilisation des fonds publics va, en effet, de pair avec une responsabilité devant la société dans son ensemble. Les fonctionnaires et les élus sont alors obligés de justifier leurs méthodes et les buts dans l'appropriation, l'application et l'utilisation des ressources publiques (MALAN et al., 1984). En contrepartie des pouvoirs délégués, le système démocratique impose ainsi aux acteurs publics de répondre de leur gestion, de se soumettre à des mécanismes de contrôle public, et d'accepter de supporter personnellement les conséquences de leurs actes publics.

Dans cette perspective historique, l'audit externe apparaît très tôt comme lié à l'obligation de reddition des comptes. D'après FLINT (1988, p. 19), l'audit externe a été, en effet, préoccupé pendant des siècles « *par une comptabilité honnête et juste de l'argent et de la propriété dans les affaires des états, des services des gouvernements centraux et locaux, et dans le monde des affaires* ». L'auteur ajoute d'ailleurs que les personnes responsables de la détention d'argent et d'autres ressources ont toujours été le sujet d'un audit externe.

Spécifiquement aux organisations publiques, l'obligation de reddition des comptes requiert que tout gouvernement, qu'il soit local ou national, soit responsable devant la société des ressources publiques collectées et des actions pour lesquelles celles-ci ont été utilisées. Cette responsabilité publique et politique est fondée, en effet, « *sur la croyance selon laquelle la communauté a un droit de savoir, un droit de recevoir des informations sur les opérations gouvernementales qui peuvent conduire à un débat public des citoyens et de leurs représentants élus* » (G.A.S.B.¹¹). Dans le cadre de l'autorité qui lui est conférée par la législation et du pouvoir délégué par les citoyens, les organisations publiques, de manière

¹⁰ In PATRY, 1994, p. 301.

¹¹ In DOUGLAS, 1991, p. 426.

générale, sont ainsi responsables de l'administration des moyens mis à leur disposition. Les états financiers fournissant, comme dans le secteur privé, un support à ce compte rendu, la société veut obtenir, par ce biais, « *l'assurance que les opérations financières sont effectuées conformément aux autorisations accordées et aux pouvoirs délégués. Ils souhaitent aussi pouvoir évaluer la façon dont les conseillers et les fonctionnaires gèrent les finances publiques* »¹².

Historiquement, la relation existante dans le secteur privé connaît un même mouvement de fond, à savoir un glissement économique des pays du Royaume-Uni vers les Etats-Unis, ayant des répercussions sur le modèle d'audit externe légal. L'issue de cette relation reste toutefois différente.

Au début du 19^{ème} siècle, les anciens arrondissements urbains de l'Angleterre et du Pays de Galles sont soumis aux enquêtes du gouvernement en réponse aux allégations largement étendues de corruption et de mauvaise gestion. La législation connaît alors une évolution destinée à rendre les municipalités nouvellement créées plus démocratiques et respectant l'obligation de reddition des comptes (EDWARDS, 1994). Dans ce cadre, les comptes sont tenus par le trésorier, examinés par l'auditeur, présentés au conseil et mis à disposition des contribuables. Effectivement, la mise en place de l'audit des districts date du *Poor Law Amendment Act* de 1844, qui crée le District Audit Service (HENLEY et al., 1992). Les auditeurs y exercent des fonctions d'inspection et cherchent à garantir que les dépenses reposent seulement sur des objets autorisés. Par l'exercice de ces pouvoirs, l'auditeur est responsable devant les tribunaux. Il est considéré par KIMMANCE (1984, p. 229) « *comme un simple dispositif constitutionnel de surveillance des activités gouvernementales qui garantit que les fraudes sont découvertes* ». Ces pouvoirs lui permettent d'effectuer des tâches qui restent les fondations de l'audit externe public dans les pays anglo-saxons depuis 1844. L'auditeur externe y a le droit de réclamer des preuves, y a le devoir de découvrir les paiements illégaux et les pertes dues aux responsables publics ainsi que de reporter publiquement les conclusions de ses interventions afin de mobiliser l'opinion publique. Ainsi, l'auditeur du district participe à l'obligation locale de reddition des comptes (KIMMANCE, 1984, p. 229). Un électeur peut, de plus, enquêter sur les comptes de l'autorité locale et interroger l'auditeur à ce propos.

Il faut attendre les années 1970-1980 pour que des changements sociétaux affectent l'obligation de reddition des comptes et le modèle d'audit externe légal dans les pays anglo-saxons. Les années 1970 sont, en effet, marquées aux Etats-Unis par les révoltes des

¹² ICCA, Comité sur la comptabilité et sur la vérification des comptes publics, « Etats financiers des administrations locales : objectifs et principes généraux », 1990.

contribuables qui demandent des moyens plus importants pour permettre le contrôle des organisations publiques et la limitation du pouvoir fiscal donné à la plupart des gouvernements locaux. Durant les années précédentes, les agences publiques avaient déjà réalisé l'importance de la mesure et du contrôle des performances des programmes gouvernementaux (MALAN, 1984). Concomitamment à l'amélioration des méthodes de gestion publique, ces nouvelles demandes en matière de reddition des comptes se formalisent par un développement de la fonction post audit. Par rapport au modèle existant, l'audit externe s'oriente alors vers l'examen des données liées à la performance publique, notamment au travers des préconisations du G.A.O. dans sa publication datant de 1972 « *Standards for Audit of Government Organizations, Programs, Activities and Functions* ». Le modèle d'audit gouvernemental à portée étendue en résultant se fonde, en conséquence, sur la reconnaissance du fait que l'obligation de reddition des comptes par les responsables publics va au-delà de la conformité avec les lois et les règlements gouvernant l'utilisation des fonds gouvernementaux. Ce modèle inclut aussi une préoccupation constante de la prévention des dépenses non nécessaires ou peu économiques et de l'application de toutes les mesures appropriées pour atteindre les objectifs pour lesquels ces ressources ont été allouées (MORSE, 1981, p. 199).

Pour les pays du Royaume-Uni, cette évolution doit attendre le début des années 1980 sous l'influence du modèle mis en place par les Etats-Unis. FOWLES (1993, p. 102) constate à ce propos que le Royaume-Uni, avec la création du National Audit Office, semble « *avoir acquis une version du GAO des Etats-Unis* ». Cette période marquée par une limitation des dépenses assortie d'une demande pour de meilleurs services conduit le secteur public anglais à une série de changements introduits par le gouvernement TATCHER. Cette évolution, orientée vers l'application des forces du marché aux organisations publiques, se concrétise, dans le domaine de l'audit, par la création de l'*Audit Commission for Local Authorities* grâce au *Local Government Finance Act* de 1982. La plupart des impulsions engagées émanent du rapport LAYFIELD de 1976 par le *Committee on Local Government Finance*. Ce rapport montre, en effet, que l'obligation de reddition des comptes n'est pas suffisante en ce qui concerne les dépenses de l'argent public et appelle à la création d'un service d'audit indépendant des gouvernements locaux et centraux. Dans cette période de restrictions budgétaires, les pouvoirs et l'influence attribuée à la commission d'audit local après 1982 sont alors considérables. Dans ce cadre, la commission d'audit dispose de deux responsabilités principales. La première permet d'assurer l'intégrité continue du gouvernement local, afin que la confiance portée aux institutions du gouvernement ne soit pas érodée par des inquiétudes de fraudes ou de corruption. La seconde permet d'aider les autorités publiques à améliorer leur performance. Ainsi, « *un auditeur doit, par un examen des comptes locaux et d'autres éléments qui le satisfont, s'assurer que l'organisme audité*

possède une organisation correcte pour assurer l'économie, l'efficience et l'efficacité dans l'utilisation de ses ressources » (GLYNN, 1993, p. 105).

FLINT (1988, p. 19) observe, au total, qu'« *en même temps que les temps ont changé, le concept d'obligation de reddition des comptes, orienté au départ vers l'honnêteté et la régularité, s'est élargi. De nouveaux standards de performance ont ainsi émergé à partir des attentes des groupes intéressés* ». Si le but d'un audit externe public était, à l'origine, de découvrir si les responsabilités étaient réalisées honnêtement et avec régularité, les nouvelles formes font appel à des critères de référence fondés sur l'utilisation performante des ressources publiques. En conséquence, le modèle d'audit externe public répond, en tant que moyen, aux nouveaux besoins de la société en matière d'obligation de reddition des comptes.

2.3) L'audit externe en tant que moyen répondant à l'obligation de reddition des comptes

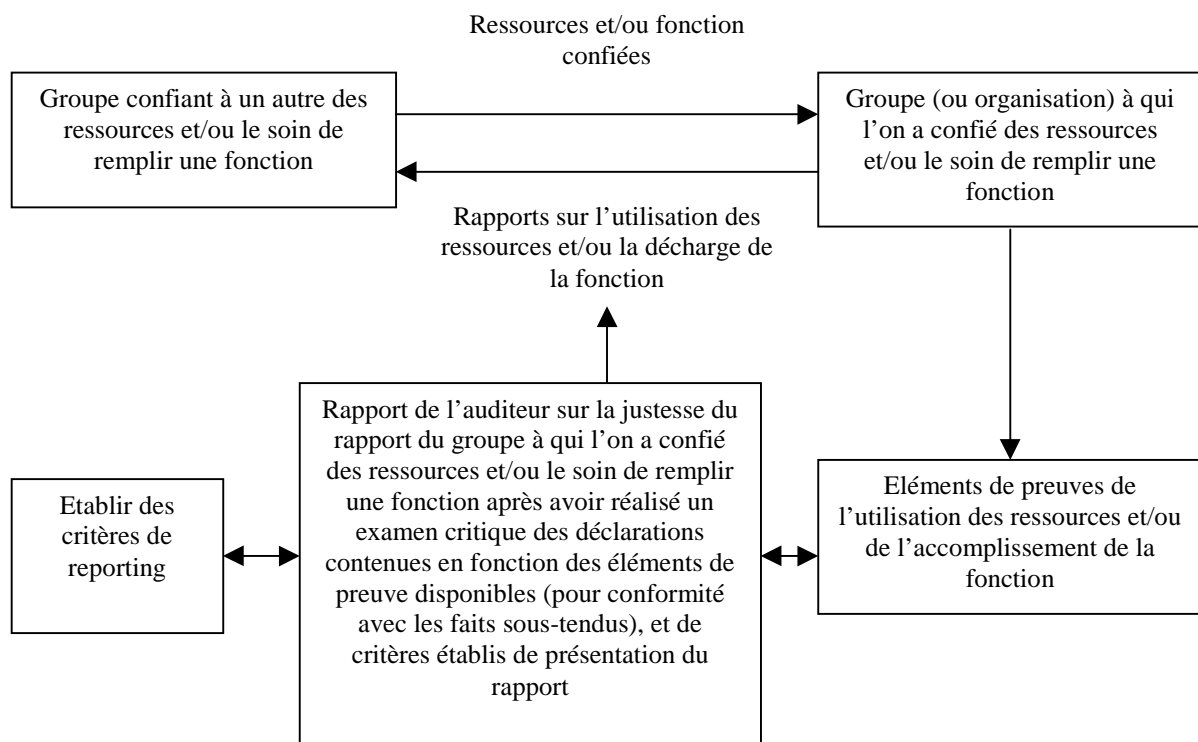
Si cette brève analyse historique examine les origines et les évolutions communes de l'audit externe et de l'obligation de reddition des comptes, elle ne nous éclaire pas réellement sur la nature de leur relation. Pourtant, il apparaît que l'audit externe peut être considéré comme un moyen permettant de répondre à l'obligation de reddition des comptes. A ce titre, il complète la diffusion d'une information financière, en tant qu'élément principal du compte rendu. Dans cette logique, NORMANTON¹³ considère l'audit externe public comme une étape intermédiaire à l'obligation de reddition des comptes. Pour l'auteur, cette dernière consiste, en effet, « *en une obligation statutaire de fournir à des observateurs indépendants et impartiaux, ayant le droit de reporter leurs découvertes à plus haut niveau de l'Etat, toute information disponible qui a été demandée sur une administration financière* ». 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 déléguées leur pouvoir, possédant les capacités de faire des critiques franches (STEWART, 1984, p. 13).

La justification moyens / fin de cette relation est aussi présente dans certaines définitions de l'audit externe. Mc CANDLESS (1993, p. 14) précise, en effet, que même si ses objectifs peuvent varier, l'audit externe permet que s'exerce, explicitement ou implicitement, l'obligation faite aux personnes chargées d'assumer des responsabilités de rendre compte à leurs mandants. De la même manière, la F.C.V.I. définit l'audit externe, en l'occurrence sous la forme de la vérification intégrée, comme un processus effectuée pour s'assurer que le rapport dressé sur l'exercice de la responsabilité déléguée est exact et fidèle (F.C.V.I., 1994, p. 13). A la relation mandataire / mandant, à l'origine de l'obligation de reddition des

¹³ In STEWART, 1984, p. 13.

comptes, se superpose ainsi l'audit externe, « conduit pour enquêter sur l'exercice de la responsabilité assumée et pour établir dans un rapport si l'exercice de la responsabilité est correct et juste » (GLYNN, 1993, p. 98). Dans cette relation, l'auditeur intervient comme un intermédiaire servant principalement les intérêts de la partie qui a délégué la responsabilité. « Il constitue une troisième partie dans la relation entre l'émetteur des états financiers et ceux qui s'appuient sur ces états » (COHEN COMMISSION¹⁴).

Figure 4 : Les parties à l'audit externe



Source : PORTER et al., 1996

La personne, le département ou l'organisation dont les activités et/ou les déclarations sont sujettes à l'audit externe, l'audité, doivent rendre des comptes, en contrepartie des ressources et/ou fonctions confiées, à l'auditant, tel qu'il est défini dans la littérature de l'audit. Comme dans toute organisation formelle ou système organisationnel, la coordination entre l'auditant et l'audité est mise en application par des moyens de communication (Mc MICKLE, 1978). L'auditeur, qui intervient dans cette relation en tant que troisième partie, assure la crédibilité qui doit s'attacher à ses informations (BETHOUX et al., 1986, p. 21).

L'audit externe peut donc être analysé comme un élément essentiel de l'obligation de reddition des comptes, au même titre que l'existence d'un mandat et d'une délégation de

¹⁴ « The Commission on Auditors' Responsibilities », Report of Tentative Conclusions, New York : The Commission, 1977, p.4, in Mc MICKLE, 1978.

pouvoir (PATRY, 1994, p. 310). Il peut être considéré comme un moyen dans le but de répondre à l'obligation de reddition des comptes (GEIST, 1981, p. 3). DITTENHOFER (1994, p. 103) envisage même l'audit externe comme un substitut aux autres moyens permettant la reddition des comptes. *« L'exercice de l'obligation de reddition des comptes se réalise à travers la diffusion d'information à des éléments variés de la société. Dans le secteur privé, l'exercice est prouvé à travers les états financiers. Les gouvernements n'ont pas à leur disposition des moyens de communication si développés. Il est donc essentiel qu'ils trouvent un autre moyen. Le substitut est le type d'audit que nous décrivons comme opérationnel, de performance ou de management ».*

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 NORMANTON¹⁵, 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 »*. Toutefois, contrairement à cette position extrémiste, l'audit externe ne doit pas être considéré comme le seul moyen capable d'assurer l'obligation de reddition des comptes. LOVELL (1996, p. 266) constate, en effet, toujours dans le contexte public, que même si l'audit externe renforce la croyance selon laquelle l'appréciation publique a seulement besoin de s'effectuer après l'événement, les responsables politiques se doivent d'insérer ce moyen dans un ensemble plus large. D'après l'auteur, l'audit externe *« donne au régime politique une excuse trop facile pour se décharger de quelques-unes des responsabilités de la citoyenneté »*. Dans le même sens, STEWART (1984, p. 28) observe que même si l'audit externe est un support important de l'obligation de reddition des comptes publics, il ne la constitue pas. *« L'audit public n'est pas l'obligation de reddition des comptes publics, car le besoin des organisations gouvernementales de rendre compte et le besoin, de ceux à qui les comptes rendus sont donnés, d'interpréter les comptes rendus sur la base de leur jugement, est de son propre droit séparé de l'audit public »*. Ainsi, l'audit public n'explique pas le lien existant entre le mandant et le mandataire, mais constitue un moyen d'améliorer l'efficacité de ce lien et, donc, de renforcer la démocratie.

¹⁵ In Mc MICKLE, 1978, p. 196.

Conclusion

Dans le cadre d'un système démocratique local renouvelé qui se veut être participatif, l'information possède une valeur pédagogique permettant à l'électeur de réapprendre à être un citoyen. L'information, considérée comme une étape dans un processus linéaire qui va de la connaissance d'un projet à la prise de décision en passant par la mise en discussion des arguments des uns et des autres (PAILLART, 1995, p. 70), réconcilie alors l'électeur-citoyen avec le pouvoir en lui donnant le moyen de comprendre ce qui est fait ou ce qui devrait se faire en son nom (GIZARD, 1995, p. 54). Or, la comparaison des pratiques locales françaises par rapport à la majorité des pays anglo-saxons met en évidence un véritable déficit d'information, dans notre cas financière, à destination des acteurs locaux. Le souci de transparence actuel lié à la concertation et à l'association des citoyens au processus de prise de décision ne semble pas, en effet, être associé à une volonté de transparence informationnelle, malgré leur nécessaire interrelation (BECET, 1995, p. 31). La qualité de l'information financière locale ainsi que la déconnexion des contrôles externes publics français du processus d'information interne et externe ne permettent pas, au total, de répondre des responsabilités conférées aux élus locaux et aux fonctionnaires territoriaux. Le modèle d'audit externe, utilisé par les organisations publiques des pays anglo-saxons, constitue, au contraire, un moyen de réponse à une obligation de reddition des comptes indispensable au renforcement de la démocratie locale. L'article 15 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen pourrait alors être modifié et établir qu'« *En contrepartie des responsabilités conférées, tout agent public de l'administration, élu et fonctionnaire, a l'obligation de rendre des comptes à la société* ».

BIBLIOGRAPHIE

- ATH**, « Version bilingue des normes d'audit du GAO », Clet, 1989.
- BECET J-M.**, « Démocratie locale, transparence : nouveaux aspects », Les Cahiers du CNFPT, n° 44, juin 1995.
- BETHOUX Raymond, KREMPER, POISSON Michel**, « L'audit dans le secteur public », Clet , 1986.
- 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.
- COMPAGNIE REGIONALE DE COMMISSARIAT AUX COMPTES DE VERSAILLES**, « Le contrôle des comptes des collectivités locales », Informations et débats, avril 1992.
- CONSEIL SUPERIEUR DE L'ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES**, « Le rapport annuel des collectivités territoriales : guide d'élaboration », Ed. comptables Malesherbes, 1994.
- 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.
- 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.
- FLINT D.**, « Philosophy and principles of auditing: an introduction », Houndmills UK: Mac millan Education, 1988.
- FONDATION CANADIENNE POUR LA VERIFICATION INTEGREE**, « Vérification intégrée : introduction », FCVI, 1994.
- FOWLES A.J.**, « Changing notions of accountability : a social policy view », Accounting, Auditing and Accountability Journal, vol. 6 n° 3, 1993.
- GEIST B.**, « State audit : an introduction », in « State audit : developments in public accountability », edited by B. GEIST, Holmes & Meier Publishers Inc., 1981.
- 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.
- 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.
- INSTITUT CANADIEN DES COMPTABLES AGREES**, « 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.
- 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.
- LANDE Evelyne**, « La communication financière des collectivités locales à l'étranger », Revue Française de Comptabilité, n° 254, 1994.
- LANDE Evelyne**, « Les villes et l'information financière consolidée », Actes du 17ème Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Valenciennes, 1996.
- LAURENT Philippe (sous la direction)**, « Finances locales, transparence financière et démocratie », Rapport, Institut de la Décentralisation, janvier 1995.
- LOVELL Alan**, « Notions of accountability and state audit : a UK perspective », Financial Accountability and Management, vol.12 n° 4, pp. 261-280, november 1996.
- MALAN Ronald M., FOUNTAIN James R. Jr., ARROWSMITH Donald S., LOCKRIDGE II Robert L.**, « Performance auditing in local government », Government Finance Officers Association, 1984.
- Mc MICKLE P.L. Jr**, « The nature and objectives of auditing : a unified rationale of public, governmental and internal auditing », Ph. D. dissertation, 1978.
- 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.
- NOBES Christopher**, « L'objectif du rapport annuel et de l'audit externe », RFC n° 263, janvier 1995.
- OFFICE DE LA LANGUE FRANCAISE**, « Accountability », Le grand dictionnaire terminologique, <http://www.granddictionnaire.com>, 1994.
- PAILLART Isabelle**, « Démocratie locale et nouvelles techniques d'information et de communication », Pouvoirs, n° 73, 1995.
- PATRY Maurice**, « L'imputabilité des administrateurs publics » et « L'expérience des gouvernements en matière d'imputabilité », in « Management public : comprendre et gérer les institutions de l'Etat », sous la direction de Roland PARENTEAU, Presses de l'Université du Québec, 1994.
- PORTER Brenda, HATHERLY David, SIMON John**, « Principles of external auditing », Ed. Wiley, october 1996.
- ROBERTS John**, « The possibilities of accountability », Accounting, Organization and Society, vol. 16 n° 4, pp. 355-368, 1991.
- 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 TOMKINS C.R. (eds), « Issues in Public Sector Accounting », London, pp. 13-34, 1984.

WATHELET Jean-Claude, « Budget, comptabilité et contrôle externe des collectivités territoriales - Essai prospectif », Edition l'Harmattan, collection finances publiques, 2000.