



HAL
open science

Bilan et perspectives du contrôle externe des chambres régionales des comptes

David Carassus

► **To cite this version:**

David Carassus. Bilan et perspectives du contrôle externe des chambres régionales des comptes. Colloque Politiques et Management Public, 2003, Strasbourg, France. hal-03083154

HAL Id: hal-03083154

<https://hal.science/hal-03083154>

Submitted on 18 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.

Bilan et perspectives du contrôle externe des chambres régionales des comptes

David CARASSUS

Maître de conférences en Sciences de Gestion à l'Université de Pau et des Pays de l'Adour
(IAE) - CREG

tel. : 05 59 40 80 69 - david.carassus@univ-pau.fr

RESUME

De façon concomitante à l'institution du principe de libre administration, la loi de décentralisation de mars 1982 créait les Chambre Régionale des Comptes (CRC). Elle modifiait ainsi les contrôles existants, notamment la tutelle administrative du préfet, et organisait directement et indirectement un contrôle triangulaire réparti entre le préfet, le comptable public et la CRC. Ces contrôles, axés sur les trois objectifs de conformité à la loi, de régularité et d'efficacité, semblent connaître, depuis leur création, des conditions d'exécution différentes, souvent insuffisantes, en partie à cause des faibles moyens engagés.

Un questionnaire adressé à l'ensemble des villes de plus de 20 000 habitants nous permet effectivement de décrire les échecs perçus, comme les succès, de ces contrôles externes légaux en s'attachant plus particulièrement aux CRC. Leurs fonctions d'information et de contrôle sont ainsi évaluées de manière absolue, mais aussi de façon relative en les comparant aux finalités d'un autre et nouveau mode d'intervention externe, l'audit volontaire et contractuel.

Ces analyses descriptives et rétrospectives nous permettent ensuite de proposer des perspectives d'évolution aux modes de contrôle externe actuels. Les apprentissages dégagés des réponses apportées au questionnaire laissent en effet entrevoir la possibilité d'une mutation de ces contrôles externes vers de véritables audits répondant à des finalités et des logiques différentes, mais aussi à des enjeux démocratiques et managériaux devenus plus importants.

MOTS-CLES : Contrôle externe, Chambre régionale des Comptes, collectivités locales, audit externe, information.

DAT ORDINEM LUCENDO¹
« *L'ordre procède de la clarté* »

En figurant sur la médaille commémorative de son cent cinquantième anniversaire, cette citation latine préfigure des finalités des interventions de la Cour des comptes et de ses Chambres régionales. Le contrôle externe légal qu'elles exercent, compris comme toute influence créatrice d'ordre dans le sens de CHIAPELLO (1996, p. 52), permet de s'assurer, dans cette logique, non seulement que chaque chose soit à sa place et qu'une place ait été choisie pour chaque chose, mais aussi et plus généralement qu'un ensemble de règles qui régissent le fonctionnement social soit respecté (FAYOL, 1916). La mise sous contrôle des organisations, en particulier publiques, contribue alors, par l'information générée, à accélérer la convergence vers un équilibre entre ordre et désordre (GERVAIS, 1997; BOUQUIN, 2000).

Au-delà de sa capacité à produire de l'ordre, le contrôle externe légal est consubstantiel du désordre auquel il s'applique, mais aussi qu'il engendre². CROZIER (1991) ne constate-t-il pas en effet que les crises financières et de la décision, ainsi que la perte de confiance dans la politique sont reliées à l'inadaptation du système de contrôle public, interne et externe, fondé sur les notions de hiérarchie, de distance et de secret. De manière plus précise, le Sénat dans son rapport n° 520 (AMOUDRY, 1998) identifie les problèmes de délais d'intervention des Chambres Régionales des Comptes (CRC), d'absence de procédures de recours ou de délimitation difficile entre contrôle de régularité et contrôle d'opportunité, qui font que ces contrôles sont souvent mal ressentis.

Dès lors, deux types d'analyses se devaient d'être menées. D'une part, des analyses descriptives et rétrospectives permettent de recenser, au moyen d'une revue de la littérature en

¹ In WHATELET, 2000, p. 307.

² Image utilisée par HOPWOOD (1983, p. 299) à propos de la comptabilité.

la matière, les pratiques, les atouts et insuffisances des contrôles externes actuels en se focalisant particulièrement sur les interventions des CRC. Ces analyses, qui font l'objet de la première partie, dressent ainsi un bilan des 20 dernières années de contrôle externe des collectivités locales en faisant état de l'évolution d'une logique de tutelle à une logique administrative et juridictionnelle. D'autre part, des analyses plus prescriptives permettent d'engager des réflexions sur les voies d'amélioration ou voies alternatives aux modes actuels de contrôles externes des ressources et emplois financiers locaux. Le désordre perçu des organisations publiques (CROZIER et SERIEYX, 1994, p. 33), marqué pour certaines villes par des difficultés, voire des scandales financiers, et pour d'autres par une insuffisante maîtrise de la gestion locale, semble, en effet, appeler la refonte du contexte externe public, adapté à une complexité croissante et aux changements de notre société. Ce second type d'analyse, abordée dans la seconde partie, est réalisé en comparant plus particulièrement certaines des modalités du contrôle externe des CRC avec celles d'une autre forme de contrôle externe local, à savoir l'audit contractuel, ce dernier étant engagé dans certains cas pour compléter, voire suppléer, les modes légaux existants.

1) D'une logique de tutelle à une logique administrative et juridictionnelle : place et évolution des contrôles externes légaux depuis la décentralisation

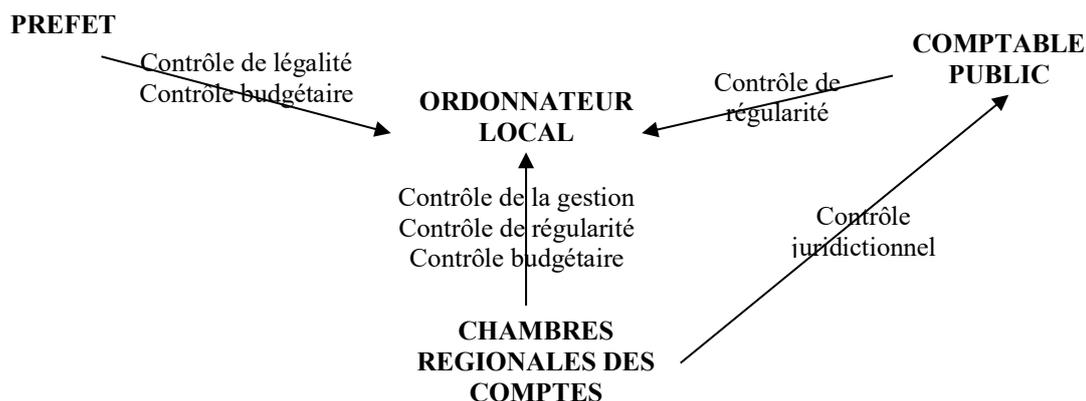
De façon concomitante à l'institution du principe de libre administration, la loi de décentralisation de mars 1982 créait les CRC. Elle modifiait ainsi les contrôles existants, notamment la tutelle administrative du préfet, et organisait directement et indirectement un contrôle triangulaire réparti entre le préfet, le comptable public et la CRC. Ces contrôles, axés sur les trois objectifs de conformité à la loi, de régularité et d'efficacité, connaissent des conditions d'exécution différentes, souvent insuffisantes, en partie à cause des faibles moyens engagés.

Dans cette première partie, nous tenterons ainsi de décrire les variétés, objectifs, logiques et pratiques des contrôles externes légaux français. D'autres contrôles externes auraient pu être abordés tel ceux de l'Inspection Générale des Finances ou ceux de la Direction Générale de la Concurrence, de la Consommation et de la Répression des Fraudes. Mais par absence de spécificité aux communes, leur étude aurait inutilement alourdi un constat déjà varié et complexe.

1.1) Des objectifs légaux aux réalités

Les objectifs des principaux contrôles exercés actuellement peuvent être représentés schématiquement de la façon suivante :

Figure 1 : Les objectifs des contrôles externes légaux actuels sur les ordonnateurs communaux



Ces contrôles, définis dans ce schéma de manière théorique, connaissent des évolutions pratiques que les textes n'avaient pas prévu, notamment en ce qui concerne le passage de la tutelle exercée par le commissaire de la république à un contrôle administratif.

1.1.1) La conformité à la loi des actes locaux et des opérations budgétaires : passage d'une tutelle à un contrôle administratif

Le préfet exerçait avant 1982, en tant que commissaire de la république, le contrôle des activités des collectivités locales dans le cadre de la tutelle. Cette dernière permettait au représentant de l'Etat dans le département de s'opposer aux décisions qui devaient obtenir son accord préalable, ou de se substituer à l'absence de décisions des collectivités locales (RAYNAUD, 1986).

L'article 72 de la constitution française prévoyant que « *les collectivités territoriales de la république ... s'administrent librement par des conseils élus et dans les conditions prévues par la loi* », la loi du 2 mars 1982 modifiée supprime la tutelle du préfet et rend ainsi immédiatement exécutoires les actes des collectivités territoriales. Le contrôle s'exerce alors *a posteriori* et ne porte que sur la légalité des actes. A une procédure unilatérale et tutélaire est substituée, en cas de conflit, une procédure concertée faisant intervenir le représentant de l'Etat et le juge administratif, à qui le préfet doit déférer l'acte qu'il estime contraire à la légalité.

Les actes soumis à ce contrôle sont :

- les délibérations de l'assemblée délibérante et les décisions du maire ou du bureau par prise de délégation,
- les décisions réglementaires et individuelles de l'exécutif prises dans l'exercice de son pouvoir de police, ainsi que les autres actes à caractère réglementaire,
- les conventions relatives aux marchés, emprunts, concessions, affermages,
- les décisions relatives aux nominations, avancements et sanctions,
- les permis de construire, autorisations d'utilisation du sol, certificats d'urbanisme et de conformité,
- les ordres de réquisition du comptable pris par le maire,
- les décisions relevant de l'exercice de prérogative de puissance publique prises par les SEML pour le compte d'une commune ou d'un établissement public industriel ou commercial.

Les actes budgétaires ne peuvent être déférés au juge du tribunal administratif dans la mesure où ils sont soumis au contrôle budgétaire des CRC en application des articles 8 à 11 de la loi du 2 mars 1982 modifiée. Quatre cas nécessitent l'intervention du préfet en matière budgétaire : un retard anormal dans l'adoption du budget, un budget non adopté en équilibre réel, un budget exécuté en déséquilibre et l'omission ou la sous-estimation d'une dépense obligatoire. Dans chacun de ces quatre cas, l'assemblée délibérante locale est provisoirement dessaisie de ses compétences. Après avis et propositions de la CRC, c'est au préfet qu'il revient de régler définitivement le budget. Cette dernière modalité peut d'ailleurs être interprétée comme une transformation de l'ancienne tutelle en « *tutelle par substitution* » (MOREAU, 1990, p. 89).

Le passage de la tutelle administrative à une juridictionnalisation des contrôles, initialement prévue par les textes avec l'intervention du tribunal administratif et de la CRC³ au lieu du seul représentant de l'Etat, se conclut dans les faits par une autonomisation du contrôle administratif de la légalité (HEL, 1992, p. 12). Les statistiques publiées par le Ministère de l'intérieur sont révélatrices. En 1995, les préfetures et les sous-préfetures ont enregistré quelques 5 007 014 actes, soit une diminution de 6.75 % par rapport à 1994. Les illégalités internes des actes, portant sur la violation de la loi et sur le détournement de pouvoir, et les illégalités externes, portant sur l'incompétence de l'auteur de l'acte et sur le vice de forme, n'ont généré que 2 018 recours déposés devant les tribunaux administratifs, soit 0,4 pour

³ Les CRC ne constituent réellement des juridictions que dans leurs activités de contrôles des comptes des comptables publics. Le terme « juridictionnalisation des contrôles » est utilisé par de nombreux auteurs pour mettre en évidence les différences entre représentants de l'Etat et magistrats offrant des garanties d'indépendance et de neutralité. Les CRC n'interviennent ici qu'en tant qu'organe administratif.

mille. S'agissant du contrôle budgétaire, le nombre de saisines des CRC a diminué de 19,37 % passant de 862 en 1994 à 695 en 1995, alors que 343 263 actes budgétaires ont été contrôlés par les préfetures.

Ce nombre peu élevé de recours est essentiellement lié à l'activité précontentieuse des services de l'Etat en matière de conseil et d'information des élus. La procédure de concertation a donné lieu à près de 140 269 observations sous forme d'échanges de lettres ou de contacts téléphoniques (LES CAHIERS DE LA FONCTION PUBLIQUE, 1998, p. 17). Rapprochés du nombre de déférés, ces chiffres révèlent le décalage entre la régulation juridictionnelle initialement prévue et la régulation administrative réelle du contrôle de légalité. Le rôle du préfet réduit à un pouvoir de saisine après les lois de décentralisation de 1982 s'est en effet transformé au fil des années en un véritable contrôle administratif concomitant, en raison de sa proximité temporelle avec la décision concernée et la capacité d'en infléchir le contenu.

1.1.2) La régularité des comptes, des opérations et de la gestion : déconcentration des contrôles

Avant l'entrée en vigueur de la loi de 1982, la Cour des comptes était juge de droit commun des comptes des collectivités locales et des établissements publics locaux. Par délégation, les trésoriers payeurs généraux étaient investis de la responsabilité de l'apurement administratif de ces comptes sous le contrôle de la Cour des comptes pour la plus grande partie des collectivités publiques. La Cour des comptes détenait seule le pouvoir de statuer définitivement sur la mise en débet d'un comptable. Ce système, contesté car il confondait le contrôleur et le contrôlé dans une même administration, celle du Trésor, n'apparaissait plus compatible avec les principes introduits par la loi de décentralisation (LARGER, BONNAUD, 1993, p. 23). Le contrôle des comptes des collectivités locales a donc été déconcentré de la Cour nationale aux CRC.

La loi de décentralisation de mars 1982 reconnaît aux CRC une triple compétence (LABIE, 1997, p. 1) : une compétence de contrôle budgétaire effectuée avec le concours du préfet, une compétence de contrôle juridictionnel des comptes des comptables locaux, et une compétence de contrôle de la gestion. Cette compétence concerne les villes mais aussi toutes les collectivités territoriales de son ressort géographique, leurs établissements publics, ainsi que les regroupements de collectivités. Les autres organismes de la sphère publique qui reçoivent des fonds publics, les sociétés d'économie mixte et les associations par exemple, sont aussi concernés par ces compétences, mais de façon facultative (JOXE, 1994, p. 4).

Le contrôle de régularité est tout d'abord effectué par le comptable public dans le cadre de sa mission de contrôle des pièces justificatives liées aux paiements et aux recettes des collectivités locales. Cette mission se traduit par le refus, d'une part, de prendre en charge un titre de recette dont la recette n'est pas autorisée et, d'autre part, de prendre en charge un mandat traduisant une opération frappée d'anomalies portant sur la qualité de l'ordonnateur, la disponibilité des crédits, l'exacte imputation des dépenses, la validité de la créance et le caractère libératoire du règlement. En ce qui concerne la validité de la créance, le contrôle porte sur la justification du service fait, sur l'exactitude des calculs de liquidation, ainsi que sur l'intervention préalable des contrôles réglementaires et la production de justifications (article 13 du décret du 29 décembre 1962).

Le contrôle de la dépense par le comptable, sanctionné éventuellement par la mise en cause de sa responsabilité personnelle et pécuniaire, porte exclusivement sur la régularité formelle des justifications produites. En cette matière, le comptable des collectivités locales et des établissements publics locaux ne peut être tenu par la production d'aucune autre pièce que celles prévues par les nomenclatures réglementaires prescrites par le décret n° 83-16 du 13 janvier 1986 modifié. Dans l'hypothèse où le comptable considérerait qu'une dépense serait irrégulièrement justifiée, il peut décider de suspendre son paiement. Toutefois, l'autorité locale dispose, dans certains cas, de la possibilité d'obtenir le paiement en exerçant un droit de réquisition. L'ordonnateur engage alors sa responsabilité propre.

Le contrôle de régularité est ensuite réalisé par les CRC lors du contrôle juridictionnel des comptes du comptable public et lors du contrôle de la gestion des communes.

La compétence juridictionnelle des CRC est fondée sur le jugement des comptes des comptables publics locaux et sur l'appréciation de leur responsabilité. Leurs jugements portent sur la régularité des comptes et des pièces produites à l'appui de ces comptes. Cette rigueur repose sur le contrôle incontournable de la présence et de la régularité des pièces justifiant la comptabilité et les opérations de recettes et de dépenses. Il s'agit aussi de vérifier que le comptable a bien exercé l'ensemble des contrôles qu'il est tenu d'effectuer, notamment quant à l'origine et au montant des recettes et dépenses (JOXE, 1994, p. 5). L'objet de ces contrôles conduit au quitus ou à la mise en débet du comptable, suivant le constat ou l'absence d'irrégularité. Dans le cas de mise en débet par la CRC, la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable est engagée, c'est à dire qu'il se voit contraint de rembourser lui-même la collectivité sur ses propres ressources. Ainsi, au-delà des vérifications effectuées, ce contrôle juridictionnel a pour objectif de sanctionner la gestion du comptable public.

Le contrôle de la gestion, aussi effectué par les CRC, porte en partie sur la régularité de la gestion de l'ordonnateur. Au-delà du contrôle des comptes du comptable public, les contrôles exercés dans ce cadre couvrent l'ensemble des opérations de la gestion locale. Les CRC s'assurent notamment du respect des règles prévues par le Code des marchés publics, de celles concernant les rémunérations et le régime indemnitaire des personnels locaux, les frais de déplacements des élus, les transactions immobilières, les conventions, etc. Le contrôle vise la régularité juridique des opérations réalisées et de celles qui ont pu ne pas être comptabilisées (TAMION, 1994, p. 83). Ce contrôle est d'ailleurs effectué concomitamment au contrôle juridictionnel et au contrôle de l'efficacité de la gestion.

1.1.3) L'efficacité et l'efficience de la gestion : déconcentration de l'examen de la qualité de la gestion communale

Les compétences de contrôle de la gestion communale autrefois exercées par la Cour des comptes (loi du 22 juin 1967) relèvent des CRC depuis la loi du 2 mars 1982. Ce contrôle de la qualité de la gestion communale consiste, non pas à s'assurer du « *bon emploi des crédits et des valeurs* » comme c'était le cas à l'origine, mais à vérifier « *l'emploi régulier des crédits, fonds et valeurs* » après les précisions de la loi n° 88-13 du 5 janvier 1988. Il consiste, d'une manière plus large, à « *examiner la gestion des collectivités territoriales et de leurs établissements publics* » (article L. 211-8 du livre II du Code des juridictions financières). La régularité et l'efficacité de la gestion constituent deux des principaux objectifs de cet examen de gestion. Ce contrôle se traduit par la formulation d'observations aux ordonnateurs, qui ont l'obligation de les porter à la connaissance de leur assemblée délibérante. Dans la pratique (POTIER et BŒUF, 1996, p. 29), l'essentiel des observations formulées peut être regroupé en cinq grands thèmes :

- les conditions de respect des procédures de marchés publics,
- les difficultés financières liées à la gestion budgétaire et comptable,
- les errements liés aux dépenses de communication et de prestige,
- les interventions économiques imprudentes ou illégales,
- les anomalies dans la gestion déléguée de services publics locaux aux associations ou aux sociétés d'économie mixte.

Dans sa partie contrôle de l'efficacité et de l'efficience, le contrôle de la gestion apprécie principalement « *la façon dont les moyens financiers, humains et matériels mis en œuvre par l'ordonnateur ont été employés* » (LIMOZIN-LAMOTHE, 1988, p. 56). Les discordances qu'il peut y avoir entre les résultats obtenus par la collectivité et les moyens utilisés sont ainsi relevés. Ce contrôle est effectué « *à l'aide d'indicateurs de mesure des coûts et des résultats,*

de l'identification des objectifs de l'entité et de normes de références par rapport auxquelles peuvent être comparés les coûts et les résultats » (HERNU, 1993, p. 47). Lors de cet examen, qui peut porter sur une activité, une fonction ou un service, la définition claire des objectifs, la cohérence des objectifs entre eux, la suffisance des moyens mis en œuvre, les risques de dérapages, la conformité des résultats par rapport aux objectifs et la cause des écarts seront des questions qui se poseront généralement, sans qu'elles aient de caractère obligatoire ni limitatif (TAMION, 1994, p. 85).

1.2) Des conditions d'exécution insuffisantes

Cette évolution de la pratique des contrôles externes ne s'est pas accompagnée d'une mise en place de moyens nécessaires. Ainsi, des insuffisances se font ainsi ressentir aussi bien au niveau des services de la préfecture que des CRC.

1.2.1) Les limites quantitatives et qualitatives des contrôles préfectoraux

Dans son rapport 1991, la Cour des comptes relève les conditions peu satisfaisantes dans lesquelles exerce le corps préfectoral : « *Dans les préfectures et plus encore dans les sous-préfectures, les moyens affectés au contrôle budgétaire sont réduits. Le contrôle tend dès lors à être minimal* ». Les contrôles effectués sont en effet principalement statistiques et réglementaires. « *Certains représentants de l'Etat se contentent de mener des contrôles formels et mécaniques, effectués en quelques jours ou quelques semaines, pour des dizaines et des centaines de comptes* ». Or, une analyse rétrospective sur plusieurs années permet de détecter par exemple des attitudes de cavalerie financière ou encore d'identifier des tendances lourdes préoccupantes (BECK, 1996, p. 101). A défaut, le dispositif en place n'a pas empêché dans la durée la constitution de déficits ou pour le moins des situations d'asphyxie financière.

Le rapport annuel de 1993 du Conseil d'Etat souligne, qu'au-delà du manque de moyens, les représentants de l'Etat souhaitent limiter les points de friction avec les élus et exercent leur pouvoir de déférer ou non un acte. Le Conseil d'Etat note d'ailleurs « *d'étonnantes disparités dans le maniement du déféré préfectoral* », ce dispositif étant souvent utilisé dans la pratique pour des raisons politiciennes. Ainsi, « *des situations de déséquilibre budgétaire, décelées par les services préfectoraux, ou décelables à la lecture d'un compte sans vérification particulière, n'ont pas conduit à la saisine de la chambre par le représentant de l'Etat, alors même que les conditions étaient réunies* » (rapport annuel de la Cour des Comptes, 1991).

L'explication principale à ces insuffisances réside sans doute dans un manque de moyens. En effet, seul un effectif préfectoral constitué de 1 900 personnes contrôle chaque année plus de 5 millions d'actes administratifs. De plus, « *les agents en charge de l'examen des budgets et des*

comptes n'ont, souvent, pas bénéficié de formation particulière et sont d'une assez faible qualification technique. Ils ne reçoivent que rarement, de leur supérieur hiérarchique, les instructions particulières sur les comptabilités devant faire l'objet de vérifications approfondies ou sur les investigations à mener en priorité » (rapport annuel de la Cour des comptes, 1991). Plusieurs rapports de la Direction Générale des Collectivités Locales relèvent en effet l'insuffisance des personnels chargés du contrôle de la légalité. A un aspect quantitatif évoqué ci-dessus s'ajoute par ailleurs un aspect qualitatif, le personnel n'étant pas suffisamment au fait de la législation qu'il doit faire respecter.

Des problèmes d'efficacité du contrôle de la légalité sont aussi à remarquer. En effet, ces contrôles ne constituent pas une garantie pour les élus face à des recours devant les juridictions administratives et pénales (COMMISSION MAUROY, 2001). Selon une réponse ministérielle du Garde des Sceaux (Rép. Min. n° 16 216, JO Sénat, 21 novembre 1996, p. 3064), *« le contrôle de légalité ne saurait, par principe, exonérer d'une éventuelle responsabilité pénale les élus ou le personnel d'une collectivité territoriale... (il) est un acte administratif distinct de l'appréciation pouvant être portée par le procureur de la république »* (OEC, 1999). Le contrôle de la légalité ne peut donc être perçu comme un mécanisme de garantie du respect du droit. Ces lacunes s'ajoutent, en outre, à celles des CRC.

1.2.2) Les atouts et dérives des contrôles des Chambres Régionales des Comptes

Les contrôles des CRC connaissent des insuffisances et dérives faisant l'objet de nombreux débats depuis leur création. La nécessité de soumettre les collectivités locales à un contrôle indépendant reste toutefois incontestée. Il en va de même des compétences des magistrats contrôleurs.

1.2.2.1) Des compétences reconnues

Les CRC sont constituées de magistrats qui forment un corps spécifique de fonctionnaires. Ils bénéficient d'un statut classique d'indépendance garanti par leur inamovibilité (TAMION, 1994, p. 82) qui constitue un préalable nécessaire à la qualité de leurs contrôles. Cette indépendance statutaire n'est toutefois pas valable dans le cas des petites collectivités. Les communes dont la population n'excède pas 2 000 habitants et dont les recettes sont inférieures à 2 millions de francs font en effet l'objet d'un apurement administratif par le trésorier-payeur général, soit le responsable du comptable public arrêtant le compte de gestion. L'organisme apurant les comptes se retrouve ainsi juge et partie. La CRC, à qui les arrêtés de décharge sont transmis, garde tout de même un droit d'évocation et de réformation sur ces arrêtés.

La capacité d'expertise des magistrats financiers est reconnue par la majorité des élus (BOYER, DE CASTELNAU, 1997, p. 191). Cependant, le statut de ces magistrats peut

générer des travers dans le bon fonctionnement de ces institutions. STREIM (1994, p. 335) souligne notamment que leur salaire fixe, leur position inamovible, l'absence de responsabilité peuvent éventuellement produire des effets négatifs et limiter la motivation et la qualité. Néanmoins, ce même auteur met aussi en évidence le manque d'indépendance des auditeurs privés dans la mesure où il existe une menace sur l'auditeur si son opinion n'est pas dans l'intérêt du client. Dans le même ordre d'idée, BEELER et al. (1997, p. 26) montrent que les auditeurs privés américains sont plus motivés par leur travail que les auditeurs publics fédéraux ou d'Etat, et remarquent que cette plus grande motivation des auditeurs privés s'expliquerait par une participation plus importante à la fixation d'objectifs avec les responsables des missions d'audit.

Au total, malgré des compétences d'indépendance et de capacité d'expertise reconnues, le statut des magistrats financiers peut conduire à certaines dérives. La nature de leurs contrôles peut aussi connaître certaines insuffisances.

1.2.2.2) Du contrôle de l'efficacité et de l'efficience à l'appréciation de l'opportunité

Définis au moment de leur création comme l'assurance du « *bon emploi des crédits et des valeurs* », les contrôles de la gestion locale par les CRC ont rapidement dérivé vers l'appréciation de l'opportunité des décisions engagées. Le mécontentement des élus sur ce point (MERVILLE, 1986) conduisit à une évolution législative, la loi n° 88-13 du 5 janvier 1988, modifiant les pouvoirs des CRC en ce sens.

La frontière floue entre appréciation des moyens mis en œuvre et jugement de valeur fait que, encore à l'heure actuelle, de nombreuses lettres d'observations définitives font référence à l'opportunité des décisions locales. Le groupe de travail du Sénat sous la présidence d'AMOUDRY (1998) souligne que « *cette pratique contribue à l'incompréhension des élus concernés qui ont le sentiment que les Chambres Régionales des Comptes substituent leur propre appréciation à celles des organes délibérants élus démocratiquement et seuls responsables devant le suffrage universel* ». Ainsi, les observations portées sur une opération de construction d'un ouvrage public critiquant le choix de la collectivité d'engager l'ouvrage et l'emplacement de celui-ci peuvent apparaître aux yeux des élus comme une mise en cause de la libre décision de la collectivité. « *Admettre ce type de dérive signifierait admettre une tutelle a posteriori sur les collectivités territoriales* »⁴.

1.2.2.3) Une méthodologie de contrôle limitée et controversée

⁴ Propos de Dominique PERBEN au journal Le Progrès de Lyon, 27 février 1997, in BOYER, DE CASTELNAU, 1997, p. 85.

Depuis leur création, les CRC font l'objet d'autres critiques tant sur leurs méthodes de travail que sur leurs modes de communication des observations qu'elles formulent.

Tout d'abord, la période d'intervention reste aléatoire et décalée des faits. Même si le président de la CRC décide annuellement du programme des travaux, le calendrier de contrôle est en effet un mystère (BOYER, DE CASTELNAU, 1997, p. 34). Le rythme d'intervention, en moyenne quadriennal, peut être variable suivant la collectivité. La pertinence de ces contrôles semble, de plus, être remise en cause dans la mesure où un décalage temporel important existe entre les faits et la révélation de l'irrégularité ou de l'inefficacité. Que représente en effet, aux yeux des citoyens ou d'autres acteurs de la vie communale, une révélation d'actions et de décisions vieilles de 3 voire de 5 années ? En outre, il est assez fréquent que les gestionnaires en cause ne soient plus responsables de la collectivité au moment où sont rendues publiques les observations définitives des magistrats financiers.

Ensuite, en ce qui concerne les méthodes de collecte des éléments probants, les CRC effectuent généralement des contrôles sur pièces et sur place afin d'obtenir les éléments sur lesquels seront fondés les jugements, avis ou observations. Le contrôle de la gestion d'une collectivité, ainsi pratiqué, débute habituellement par un examen des pièces⁵ à la disposition de la CRC et du dossier de la collectivité (contrôles antérieurs, coupures de presse et correspondances). Après une évaluation de l'état général des finances de la collectivité, le magistrat fixe le champ de ses investigations en sachant que les dépenses de personnel, les procédures de marchés publics et les investissements constituent des domaines essentiels (BOYER, DE CASTELNAU, 1997, p. 155). Une fois les champs d'investigation choisis, le magistrat pourra demander tout document et renseignement manquant, en vue d'une analyse de régularité et d'efficacité. Cette procédure rigoureuse des magistrats financiers semble trouver toutefois ses limites dans les durées importantes d'exécution des contrôles qui augmentent d'autant plus le décalage de l'observation avec les faits. Le contrôle exhaustif de l'ensemble des opérations de la commune ne semble pas pertinent eu égard à la complexité des questions examinées.

Les critères de comparaison utilisés sont eux aussi critiquables. Alors que les contrôles de régularité et de conformité s'appuient sur les lois, réglementations et principes comme références, aucun critère fiable ne semble exister pour ce qui est des contrôles liés à l'efficacité. Ainsi, le contrôle de la gestion pratiqué par les CRC fait-il appel à des critères différents selon les chambres. Il en résulte une grande hétérogénéité et une marge d'appréciation très large pour définir ce qui est conforme ou non à la bonne gestion locale (AMOUDRY, 1997-1998, pp. 71-72).

⁵ Ces documents sont des liasses comptables déposées par le trésorier de la collectivité à l'issue de chaque exercice clos : y figurent les comptes de gestion du comptable et toutes les pièces justificatives émises par la collectivité.

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

En définitive, les contrôles externes pratiqués se révèlent être multiples et, pour certains, insuffisants eu égard à leurs applications déviantes des conceptions originelles, ainsi qu'à leurs conditions d'exécution limitées. De plus, il apparaît que la nature et les conditions d'exercice de ces contrôles externes se trouvent être en opposition avec les nouvelles pratiques de la comptabilité publique et du contrôle interne local. La comptabilité publique essentiellement focalisée sur le suivi et l'exécution du budget s'oriente en effet vers une comptabilité financière patrimoniale en adaptant les principes du Plan Comptable Général (PCG). L'information financière locale y joue un rôle prépondérant en devenant une information globale orientée vers les partenaires externes de la ville et vers de nouveaux besoins de gestion. Au-delà des contrôles internes comptable et budgétaire, traditionnels dans les organisations publiques, les collectivités locales se sont aussi progressivement intéressées au contrôle financier, puis au contrôle de gestion en intégrant les moyens de l'action publique, mais aussi ses objectifs et résultats. L'efficacité, l'efficience et la pertinence sont alors venus compléter les critères d'économie, de conformité et de régularité attachés au contrôle classique administratif. Au-delà de ces contrôles d'exécution et de gestion, l'évaluation des politiques publiques est également devenue un moyen de contrôle interne, cette fois-ci sur le plan stratégique et politique en considérant les effets des politiques engagées. La cohérence, la satisfaction et la mesure des attentes de l'environnement direct des organisations publiques, environnement composé des citoyens, usagers et contribuables, sont alors considérées comme aboutissement de l'évolution d'une logique par la règle à une logique par les résultats marquant un changement de paradigme : de contrôles axés sur la vérification en tant que moyen, le contrôle interne public s'est ainsi orienté vers des contrôles visant la maîtrise de l'organisation.

Pourtant, l'évolution de la comptabilité publique locale, et plus généralement des moyens formels de contrôle interne local, n'a pas été accompagnée par une évolution similaire des contrôles externes publics. Coexistent ainsi dans les collectivités locales françaises, tout d'abord, une comptabilité publique orientée vers la réponse à des nouveaux besoins de gestion et vers l'information des différents acteurs locaux, ensuite, un contrôle interne intégrant à la fois des objets budgétaires, comptables, de gestion ainsi que stratégiques, et, enfin, des contrôles externes axés sur la vérification de la légalité, de la régularité essentiellement utile à l'Etat, dont les insuffisances, principalement de moyens, ne permettent pas de participer à une amélioration de l'efficacité et de l'efficience de la gestion locale. Dans ce contexte, des réflexions se devaient donc d'être engagées pour envisager des perspectives d'évolution à ces modes actuels de contrôle externe légal.

2) D'une logique de contrôle à une logique d'audit externe : une perspective d'évolution aux modes légaux actuels

Afin de proposer de possibles perspectives d'évolution aux contrôles externes légaux actuels, deux voies semblent se distinguer : celle de l'imitation et celle de l'innovation (METCALFE⁶). Concernant la première de ces voies, celle de l'imitation, l'évolution consisterait ici en la transposition de la certification des comptes, en tant que mode de contrôle externe des organisations de type privé, aux villes françaises. Cependant, cette voie semble aboutir à de fortes oppositions focalisées sur la qualité des intervenants, publics ou privés, et les conditions opérationnelles de la certification (CARASSUS, 2003). La seconde des deux voies d'évolution consisterait, elle, à appréhender les formes innovantes de contrôle externe non plus sur le plan légal, mais sur le plan volontaire. Or, ce type de configuration semble se dégager au travers de l'engagement d'audit externe contractuel largement développé au plan local depuis les élections de 1983 (CARASSUS, LABORDE ; 2002).

Pour répondre la question l'évolution des contrôles externes légaux, nous proposons donc une démarche fondée sur la compréhension des pratiques innovantes locales. Pour être réaliste et productif, nous faisons en effet le pari que l'effort de connaissance et d'investigation doit porter plus, pour reprendre les qualificatifs de LE DUFF (1992), sur la levée des obstacles à l'introduction et sur la recherche de la coopération des acteurs, que sur le dessin a priori de méthodes destinées à la ville. Le diagnostic, apparaissant comme une étape essentielle du processus de changement, s'intéresse alors, non pas à la résorption de difficultés prises isolément, mais aux causes et aux problèmes de fond liés (BARTOLI, 1998, p. 248).

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

Appliquée au contrôle externe public, cette démarche aboutit à l'analyse des besoins et attentes des acteurs locaux au travers des pratiques contractuelles observées, leur caractère volontaire laissant entrevoir les logiques d'engagement sous-jacentes. Ces dernières sont ici appréhendées par le biais d'un questionnaire postal envoyé aux 438 villes de plus de 20 000 habitants. Les réponses reçues, représentant près d'un tiers de l'échantillon total, permettent non seulement d'apprécier les finalités perçues des formes innovantes de contrôle externe engagées entre 1995 et 2001, mais aussi de comparer ces dernières aux fonctions des modes actuels légaux. Les résultats de cette analyse partielle⁷ semblent admettre au total la voie d'évolution envisagée, c'est-à-dire le passage d'une logique de contrôle à celle d'audit.

2.1) Comparaison des fonctions de l'audit externe contractuel et des interventions des CRC

Cette comparaison est réalisée à travers trois grands points. La première, générale, met en rapport les finalités de ces deux types d'intervention externe. Les deux suivantes utilisent des fonctions liées à toute intervention externe, qu'elle soit légale ou volontaire : des fonctions de contrôle et d'information.

2.1.1) Comparaison des finalités de ces interventions

Afin d'apprécier et de comparer les finalités des interventions des auditeurs externes et des CRC, trois types de finalités ont été utilisées. La première de ces finalités relève de la catégorie « Assurance » pour laquelle l'intervention externe a une simple vocation cybernétique de comparaison à la norme, qu'elle soit de nature financière, juridique, organisationnelle, etc. Les deux autres finalités relèvent, elles, de catégories appelées « Performance » et « Evaluation » dont la vocation dépasse ce contrôle normatif essentiellement axé sur les moyens mis en oeuvre en intégrant les résultats et objectifs de l'organisation, voire même les impacts des politiques engagés.

Les tableaux suivants synthétisent les principaux résultats descriptifs issus des réponses au questionnaire postal. Les niveaux d'accord moyen sont calculés en pondérant chaque modalité de réponse d'une note, en l'occurrence de la note 1 pour la modalité « Pas du tout » jusqu'à la note 4 pour la modalité « Tout à fait ». La moyenne se situe donc à 2,5.

⁷ Une analyse plus complète, intégrant l'ensemble des réponses au questionnaire postal ainsi que plusieurs études de cas, est réalisée par CARASSUS (2002).

Tableau 1 : Comparaison des niveaux d'accord moyen entre les finalités de l'audit externe contractuel et celles des interventions des CRC

Finalités du contrôle externe		Audit externe contractuel	Intervention des CRC
ASSURANCE	Atténuer les responsabilités des élus et fonctionnaires locaux en place	1,75	1,53
	Garantir, assurer les risques liés à la gestion locale	2,68	2,11
	Attester les informations mises à la disposition du public ou communiquées à l'extérieur de la commune	2,67	2,23
	Fiabiliser les systèmes et les opérations de l'organisation communale	3,15	2,37
PERFORM.	Améliorer l'économie et l'efficacité de l'organisation communale	3,34	2,35
	Améliorer l'efficacité des programmes publics locaux	3,10	2,12
	Améliorer les politiques publiques locales	2,96	2,13
EVALUA.	Constituer une aide à la décision stratégique des élus	3,43	1,79
	Permettre une analyse de la qualité de la mise en œuvre des choix politiques	3,18	2,16

D'une manière générale, les finalités des deux interventions externes analysées sont plus fortement appréciées dans le cas de l'audit externe contractuel. Aucun objectif fort ne ressort des réponses concernant l'intervention des CRC, comme si celle-ci n'avait qu'un rôle partiel, peu décisif dans le contrôle externe de la gestion locale. En revanche, l'audit externe contractuel est jugé comme remplissant la quasi-totalité des objectifs, avec toutefois des priorités pour les objectifs liés à l'amélioration des performances, et à l'évaluation *a priori* comme *a posteriori*. Pour satisfaire les finalités de contrôle externe, l'audit externe contractuel paraît donc être perçu comme un substitut à l'intervention des CRC.

2.1.2) Comparaison des fonctions de contrôle

Les fonctions de contrôle affectées à toute intervention externe relèvent, elles, de deux catégories. La première, intitulée « Fonction élémentaire », fait référence à une vision classique et ancienne du contrôle associée ici aussi à des logiques cybernétique et normative. La seconde, appelée « Fonction complémentaire », est, elle, liée à un paradigme plus récent du contrôle, celui orienté vers la maîtrise de l'organisation. Dans ce dernier cas, les outils de contrôle, qu'ils soient d'ailleurs interne ou externe, ne sont plus définis comme des instruments de vérification mais comme des moyens du pilotage de l'organisation.

La comparaison des fonctions de contrôle (tableau 2) de chacun des deux types d'intervention externe montre que, dans le cas des CRC seuls les objectifs élémentaires de surveillance et de vérification sont considérés comme remplis. Au contraire, l'audit externe contractuel exerce, dans la perception des répondants, une fonction de contrôle permettant non seulement d'aider à la maîtrise de la gestion locale, mais aussi de transférer et d'adapter des outils et des compétences générales de gestion vers la ville. Ces deux interventions externes sur la ville apparaissent donc comme complémentaires.

Tableau 2 : Comparaison des niveaux d'accord moyen entre les fonctions de contrôle liées à l'audit externe contractuel et aux interventions des CRC

Fonction de contrôle		Audit externe contractuel	Intervention des CRC
ELEM.	Inspecter, surveiller	1,91	3,18
	Vérifier	2,83	3,63
COMPL.	Aider à la maîtrise de la gestion publique locale	3,57	2,52
	Apporter des compétences en matière de gestion locale	3,13	2,13
	Apporter des outils de gestion ayant fait leur preuve	3,29	1,86

A la lecture des deux tableaux précédents, il apparaît que les pratiques contractuelles locales répondent aux finalités de l'audit externe. Celles-ci constituent à la fois un moyen d'assurance et un moyen contribuant à la maîtrise de l'organisation auditée. Relativement à la première de ces finalités, dans un sens général et classique, l'audit externe est en effet le moyen par lequel un individu est assuré, par une autre personne, de la qualité, des conditions ou de la position d'un certain sujet (DUNN, 1996). Dans l'entreprise privée, cette finalité de l'audit externe, dont le besoin apparaît avec l'incertitude à propos d'opérations ou d'information, se formalise au travers du besoin évident d'assurance concernant la qualité des états financiers. L'opinion de l'auditeur externe, en tant que tiers indépendant et techniquement compétent, donne alors une crédibilité (ROBERTSON, 1993) et une valeur aux états financiers (PORTER et al., 1996).

Ce fondement de l'audit externe privé se retrouve aussi dans le secteur public local, l'appréciation de la situation financière de la ville en début de mandat, ainsi que l'analyse de conformité des pratiques des organisations satellites en étant des exemples. L'intervention d'un auditeur externe, quelque soit le contexte, a ainsi pour objet d'accroître l'utilité de l'information financière pour des utilisateurs placés en situation d'asymétrie (CASTA, MIKOL, 1999, p. 109), ces utilisateurs pouvant être au plan local : des citoyens dans le cadre

de leur relation avec l'équipe municipale, des élus ou des fonctionnaires territoriaux dans le cadre de leur relation avec les satellites municipaux, ou des élus dans le cadre de leur relation avec les fonctionnaires territoriaux. L'effet de réduction des risques, induit par cette fonction d'assurance, y constitue une des incitations à engager un audit externe (WALLACE, 1986, p. 6).

Dans une logique complémentaire, l'audit externe contractuel peut ensuite être considéré comme un dispositif d'assistance au pilotage et à la maîtrise des organisations (JORAS, 1997, p. 69). Celui-ci constitue alors un « *moyen de régulation de l'organisation en proposant des améliorations et corrections au système existant* ». La performance du management local paraît requérir, en effet, un dispositif organisationnel identifiant et améliorant les procédures et les pratiques ne répondant pas aux critères d'économie, d'efficacité et d'efficacités. Les systèmes internes de contrôle y contribuent ; l'audit externe les complète (MORSE, 1981, p. 200) en testant les pratiques du système interne, en identifiant les problèmes, et en proposant des améliorations possibles. Dans ce même sens, GEISLER (1993, p. 43) constate que les élus locaux attendent généralement de l'auditeur externe « *qu'il épaulé leur travail, qu'il les aide dans leur réflexion et enfin qu'il soit un appui dans leurs actions* ». Le risque, l'incertitude, mais aussi le souci d'administrer de façon performante les services publics qui ont fait une entrée remarquée dans la gestion publique locale constituent ainsi des contraintes auxquelles l'audit externe contractuel tente de répondre (ABIKER, 1996, p. 36).

En apportant leurs réflexions et leurs propositions, les auditeurs externes contractuels véhiculent des idées nouvelles tirées d'expériences novatrices menées dans d'autres collectivités locales ou dans des entreprises privées. Ces auditeurs contribuent, alors, comme l'observe GEISLER (1993, p. 78), à la prise de décision politique locale en faisant disparaître certaines formes de gestions politiques « *reposant exclusivement sur l'implicite ou sur un système de non arbitrage* ». Ils participent aussi à l'élaboration des politiques publiques locales et constituent en cela ce que MULLER⁸ appelle des médiateurs, c'est à dire des « *agents qui réalisent la construction du référentiel d'une politique, c'est à dire la création d'images cognitives déterminant la perception du problème par les groupes en présence et la définition des solutions appropriées* ». Ainsi, ils formulent des problèmes, définissent des solutions, produisent des référentiels, se situent au centre des relations d'acteurs en jouant le rôle d'interface, et enfin peuvent avoir une influence sur l'agenda politique. En tant que révélateur et qu'outil d'aide à la décision, ils permettent non seulement de desserrer les contraintes financières qui pèsent sur les collectivités locales, d'améliorer la qualité et la quantité de leurs prestations (GEISLER, 1993, p. 43), mais aussi de participer au processus de réforme (POISSON, 1991, p. 4).

⁸ « Les politiques publiques », PUF, 1990.

2.1.3) Comparaison des fonctions d'information

Les fonctions d'information qui servent ici de support au questionnaire utilisé sont assises sur deux logiques. Le contrôle est considéré comme ayant vocation soit à informer seulement les acteurs de l'organisation, soit aussi à être destiné aux acteurs externes.

La comparaison des fonctions d'information (tableau 3) de chacun des deux types d'intervention externe montre que la fonction d'information externe est jugée comme correctement assurée dans les deux cas. Le renforcement de la légitimité politique des élus est toutefois perçu plus important dans le cas de l'audit externe contractuel. La différence entre ces deux interventions se situe plutôt au niveau de la fonction d'information interne. Les répondants indiquent en effet que l'amélioration de l'information en interne ne serait en fait assurée que par l'audit externe contractuel. Cette faible fonction informationnelle interne attribuée à l'intervention des CRC est cohérente avec les résultats des tableaux précédents mettant en évidence les insuffisances de leurs interventions en terme de fonction de contrôle.

Tableau 3 : Comparaison des niveaux d'accord moyen entre les fonctions d'information liés à l'audit externe contractuel et aux interventions des CRC

Fonction d'information		Audit externe contractuel	Intervention des CRC
INT.	Améliorer l'information en interne	2,98	1,85
EXT.	Communiquer l'information en externe et favoriser la transparence	2,83	2,72
	Rendre compte au citoyen	2,58	2,88
	Renforcer la légitimité politique des élus	2,13	1,67

Relativement à sa fonction d'information, l'audit externe contractuel renseigne ainsi directement les décideurs locaux. L'information générée par les contrôles opérés dans le cadre d'un audit externe semble répondre à ce que GEISLER (1993, p. 43) appelle la solitude du décideur local. Les élus confient alors « *leurs doutes ou leurs hésitations aux auditeurs sans pour autant perdre leur crédibilité* ». Ce rôle de conseiller est d'autant plus important dans les collectivités territoriales où les élus ressentent des difficultés à savoir ce qui se passe réellement concernant les activités dont la gestion est déléguée, voire même dans leurs propres services administratifs et techniques. L'auditeur externe contribue alors à informer les décideurs locaux de certaines pratiques, ainsi que de leur qualité.

Au-delà de cette information directe, l'audit externe contractuel constitue également, même si les opinions des répondants sont modérées, un moyen de légitimation, sur les plans interne et externe, par le statut indépendant de l'auditeur mais aussi par le référentiel utilisé. Cette fonction de légitimité est largement perceptible dans les cas des audits de début de mandat qui ont été analysés, où après avoir dressé un bilan défavorable de la gestion municipale passée, l'audit permet alors de justifier les changements politiques à mettre en œuvre et apparaît comme une méthode d'accompagnement du changement, comme une rupture avec la gestion passée (LAUDOUAR, 1996, p. 22) ou comme un acte fondateur (ABIKER, 1996, p. 34). En substituant une logique technico-scientifique à une logique politique (ABIKER, 1996, p. 36), les auditeurs externes contractuels préservent ainsi les maires de la polémique. L'audit externe contractuel semble aussi contribuer à l'obligation de reddition des comptes. Dans le cas de l'audit de début de mandat, la fonction d'information de l'audit externe est une nouvelle fois prépondérante. L'audit permet alors de porter un jugement sur une situation financière locale de manière rétrospective et, le cas échéant, d'attribuer à l'équipe municipale précédente une situation financière jugée fragile. Il pourra aussi être rappelé en cas de questions ou de problèmes durant le mandat. Dans ces deux cas, l'audit externe permet non seulement d'imputer à l'équipe passée, un « l'héritage » désastreux, et en conséquence des mesures impopulaires. Le débat sur la compétence tend alors « à remplacer l'affrontement idéologique, l'objectif principal étant de faire la preuve de l'incompétence de son adversaire » (MULLER⁹).

Au total, la comparaison des finalités et fonctions de l'audit externe contractuel et des interventions légales des CRC nous informe sur la nature des relations entre ces deux moyens de contrôle externe. Toutefois, les appréciations portées par les fonctionnaires et les élus locaux sur ces deux modes d'intervention indépendante et externe, doivent être analysées avec précaution. Outre les différences de nature et de modalités d'interventions, il semble en effet que la qualité de l'engagement, légal et contraignant dans le cas de la CRC, contractuel et volontaire dans le cas de l'audit externe, influence fortement les opinions des répondants.

Malgré ces dernières nuances, il nous paraît que la nature des fonctions de contrôle et d'information de l'audit externe contractuel marquées dans le contexte local par des finalités politico-managériales, pourrait au total constituer une voie d'évolution du contrôle externe public.

⁹ In GEISLER (1993).

2.2) Contrôle externe contingent vs audit externe universel

Les résultats de ce questionnaire, repris dans les paragraphes précédents, mettent en évidence des différences entre les fonctions perçues des interventions externes légales ou volontaires. Ces distinctions qui semblent isoler deux logiques, une de contrôle, l'autre d'audit, sont ici analysées dans un cadre plus général sur des plans international et interorganisationnel. Cette réflexion globale nous permet alors de proposer une perspective d'évolution aux modes actuels légaux plus universelle que contingente.

2.2.1) Contrôle externe vs audit externe : analyse sur les plans international et interorganisationnel

Les logiques de contrôle et d'audit externe, opposées ici à travers les interventions des CRC et des auditeurs contractuels locaux, semblent connaître les mêmes différences quand l'échelle internationale, et non plus seulement locale, est utilisée. CARASSUS et RIGAL (1999) montre en effet qu'au plan international une analyse comparée des moyens de contrôle externe public et des modes d'information associés ou parallèles a mis en évidence deux modèles directeurs : le modèle de contrôle externe « continental » et le modèle d'audit externe « anglo-saxon ».

En ce qui concerne les pays sous influence du modèle « continental », les contrôles externes semblent être organisés selon une logique administrative et juridictionnelle où les objectifs de conformité à la loi, de régularité et d'efficacité sont privilégiés. Or, et plus spécifiquement encore pour la France, nous observons que ces contrôles connaissent des insuffisances, dont l'origine peut être trouvée, pour partie mais pas exclusivement, dans un manque de moyens disponibles. Une périodicité de contrôle trop importante, des méthodes de collecte des éléments probants trop exhaustives, des critères hétérogènes de comparaison, etc, sont quelques-uns des points critiques concernant les interventions des CRC. Ces contrôles externes sont aussi parfois redondants, et donc générateurs d'inefficacités supplémentaires. Même si RATIER (1978) observe que « *les contrôles forment une sorte de chaîne, chacun d'eux étant un maillon dans un ensemble* », il semble que certains maillons de cette chaîne se soient brisés ou distendus, notamment en ce qui concerne les relations entre le préfet et la CRC dans le cadre du contrôle budgétaire. A ces faiblesses, il convient d'ajouter que cette logique de contrôle externe privilégie l'Etat et ses visions de légalité, de régularité, et d'efficacité. Au surplus pour la France, l'information diffusée au public, par exemple sous la forme de lettres d'observations définitives par les CRC, connaît des insuffisances tant sur le fond que sur la forme. Les vives polémiques, les nombreuses contestations et l'importance du droit de réponse des élus affaiblissent l'apport informationnel de telles observations à

destination du public. Or, cette situation est quasiment identique dans la plupart des pays européens organisés selon le modèle de contrôle externe « continental ». Ainsi, « *dans la plupart des pays continentaux de l'Europe, la comptabilité des organisations publiques locales a été construite depuis longtemps principalement pour assurer la conformité des réalisations aux décisions budgétaires et le contrôle par une ou plusieurs autorités supérieures. L'exécutif local doit dans ces conditions rendre compte plus aux autorités de contrôle (qui en général ont des pouvoirs d'investigation étendus) qu'à ses électeurs (qui ont souvent très peu de pouvoirs d'information)* » (SCHEID, 1994).

Ce modèle de contrôle externe public, que nous pouvons qualifier d'administratif car mis en place, effectué et bénéficiant principalement à l'Etat central, peut être confronté à un modèle d'audit externe caractérisé, au plan interorganisationnel, par sa logique, son approche et la nature de ses fonctions.

Tout d'abord, l'audit externe est pensé et conduit dans une logique orientée par l'obligation de reddition des comptes. Celle-ci a notamment été définie par le GASB¹⁰ comme « *la pierre angulaire de toute communication financière publique* ». Dans l'entreprise privée, l'auditeur prend ainsi la place d'un tiers indépendant entre des acteurs ayant délégué des ressources et/ou des fonctions, et des acteurs ayant accepté la responsabilité d'agir. Dans le secteur public français, cette relation, rappelée par la loi ATR du 6 février 1992, est formalisée par l'article 15 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen : « *la société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration* ». Contrairement aux appréciations de WATHELET (2000, p. 122), il ne nous apparaît pas que cet article 15 puisse être justifié par le principe d'obligation de reddition des comptes, telle qu'il est appliqué dans les pays influencés par le modèle d'audit externe (CARASSUS, 2001). En effet, cette obligation est associée à un compte rendu en contrepartie d'une délégation de pouvoir. Or, dans le cas français, alors même que la délégation de pouvoir par la société existe réellement et obéit à un système démocratique représentatif, ni la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, ni d'autres lois et règlements n'obligent les acteurs publics à répondre de cette responsabilité. Tout au plus doivent-ils simplement se tenir à disposition de la société. L'article 14 de cette déclaration se situe d'ailleurs dans cette même logique puisqu'il affirme que « *tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi* ». Dans ce cadre, il n'est pas étonnant de constater l'insuffisante qualité de l'information locale. Il n'est pas, non plus, surprenant de remarquer que la seule forme de contrôle externe public français s'inscrivant dans une logique de reddition des comptes, à savoir les contrôles des CRC, connaît, elle aussi, des insuffisances. Peut-on, en effet, considérer que des observations effectuées des années après les faits, essentiellement sous la forme négative, ne pouvant

¹⁰ GASB, « Objectives of financial reporting », in "Governmental accounting and financial reporting standards", Concepts statements n°1 of the GASB, Norwalk, 1996, p. 7019.

conduire à aucun changement de la part de l'organisation contrôlée, participent à l'obligation de reddition des comptes ? A l'évidence, non. Cette réponse justifie par là même une première différence entre le modèle de contrôle externe « continental » et le modèle d'audit externe appliqué à la fois dans le public par les pays sous influence anglo-saxonne et les entreprises privées.

Ensuite, l'audit externe est également caractérisé par une approche selon les risques inhérents aux systèmes contrôlés. D'un contrôle essentiellement focalisé sur les sorties, l'audit externe s'appuie, en effet, progressivement sur une appréciation des contrôles internes de l'organisation auditée. Le volume des transactions à contrôler étant admis comme trop important, la démarche de l'audit privilégie alors une analyse des risques ainsi qu'une évaluation de la conception et du fonctionnement des systèmes générant ces transactions. Cette approche s'oppose à des contrôles exhaustifs, variables et espacés dans le temps, tel ceux réalisés dans le cadre du modèle de contrôle externe « continental ». A ce propos, WATHELET (2000, p. 233), alors président de chambre d'une CRC, constate que « *les Chambres régionales des comptes, pour de simples raisons de charge de travail, ne parviennent pas à multiplier les audits diagnostics du contrôle interne en général et les audits opérationnels des différentes fonctions des collectivités locales car ces derniers sont fort coûteux en temps* ». Faute de temps et de moyens, les contrôles des CRC, que l'auteur classe dans le champ des audits, vérifient ainsi un maximum d'opérations et « *ne vont pas toujours jusqu'à diagnostiquer ensuite au profit des gestionnaires locaux, après une revue approfondie des procédures en cause, les faiblesses de ces dernières qui sont la source des anomalies récurrentes* ». Il semble, au contraire, que, faute de temps, les CRC devraient privilégier une approche par les systèmes à une vérification exhaustive des opérations. Leur principal objectif attaché à l'exactitude des comptes semble justifier le maintien de cette approche.

Les fonctions à assurer par l'audit externe constituent, enfin, les dernières caractéristiques distinctives des différentes formes légales de contrôle externe. Etant liées aux notions d'information et de contrôle, elles sont largement influencées par les deux caractéristiques mentionnées ci-dessus, la logique et l'approche de l'audit externe. Ce dernier apparaît ainsi, à la fois comme un moyen d'information interne et externe en communiquant une opinion sur une déclaration et/ou une situation, et comme un moyen de contrôle contribuant à la maîtrise de l'activité de l'organisation auditée. Concernant ces caractéristiques, les différences avec le modèle « continental » de contrôle externe ne tiennent pas tant à l'absence de ces fonctions, mais à la qualité et à la nature de celles-ci. En effet, et au moins dans le cas français, si les intervenants externes publics exercent bien une fonction de contrôle, ce dernier ne vise pas la maîtrise d'une libre activité de l'organisation locale. Plus qu'une logique de finalité, c'est une logique de moyen qui oriente ces examens vers un contrôle budgétaire et comptable. Dans le

même sens, SERIEYX¹¹ constate que « *faute de disposer de moyens suffisants, les Chambres se sont actuellement, pour l'essentiel, cantonnées dans l'appréciation, non de la qualité mais de la seule régularité des gestions locales (...). Les moyens humains et techniques des Chambres ne leur permettent qu'à peine de tenir leurs objectifs en matière de contrôle, sur un rythme quadriennal, des comptes présentés par les comptables publics* ».

Au total, deux modèles légaux de contrôle semblent partager les pratiques internationales et interorganisationnelles¹². La relative diversité du contrôle externe légal, entendu comme moyen de vérification ou comme finalité vers une certaine maîtrise, est ici organisée, conceptuellement, autour des caractéristiques générales de l'audit externe. Cette analyse oppose deux modèles, celui du contrôle externe et celui de l'audit externe, au sein desquels les interventions externes publiques françaises trouvent leur place et peuvent donc être distinguées des autres formes du contrôle externe légal.

2.2.2) Contingence vs universalité du contrôle externe légal ?

Les finalités politico-managériales de l'audit externe contractuel observées au travers des fonctions de contrôle et d'information, elles-mêmes existantes sur des plans interorganisationnel et international, se rapprochent, selon nous, des finalités sociales et économiques de l'audit externe tel qu'il est appliqué dans le secteur privé. En effet, et en suivant ROBERTSON (1993), il apparaît que dans les entreprises privées l'auditeur externe assume le rôle social d'attestation de l'information financière que les utilisateurs n'ont ni les compétences, ni les ressources, ni le temps pour s'assurer par eux-mêmes de leur véracité. L'audit externe y est ainsi considéré comme « *un moyen de contrôle social lié à la supervision et à la sécurisation de l'obligation de reddition des comptes* » (FLINT, 1988, p. 6), ou comme une forme de contrat social structurant les relations entre les parties prenantes à l'audit (GAA, 1992, p. 7), ou encore comme un mécanisme social améliorant le processus d'engagement contractuel (SCOTT, 1984, p. 153).

L'application aux pratiques contractuelles locales de ces finalités et fonctions supporte, en conséquence, la perspective universaliste de l'audit externe en tant qu'évolution légale du contrôle externe public. L'analyse du comportement des villes françaises montre, en effet, que l'audit externe contractuel, comme voie d'évolution orientée à la fois par l'innovation et par l'imitation, complète, sur les plans politique et managérial, les interventions publiques des

¹¹ In WATHELET, 2000, p. 233.

¹² Nous aurions pu pousser plus loin la distinction en différenciant, grâce à la nature de leur fonction de contrôle, l'audit externe public et l'audit externe privé. Les objectifs légaux de l'audit externe privé restent, en effet, de manière générale, la sincérité, la régularité et l'image fidèle des états financiers ainsi que l'assurance sur la continuité d'exploitation de l'entreprise. Les finalités et les standards de référence sont ainsi plus complets, plus englobants dans le cas de l'audit externe public. Ces différences justifient d'ailleurs la dénomination du modèle d'audit externe appliqué par le GAO, à savoir l'audit public à objectif étendu.

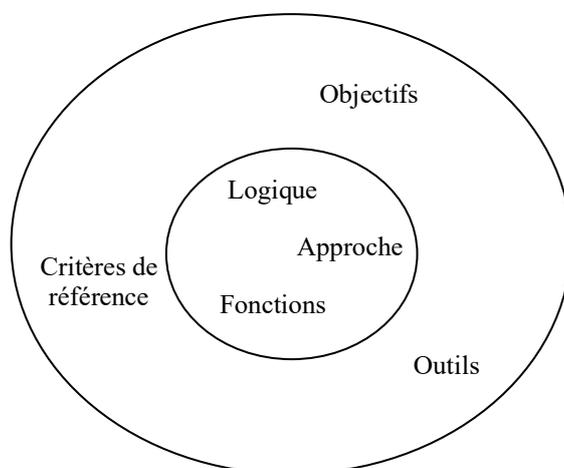
contrôleurs externes actuels, notamment celles des CRC. Dans certains cas, leur engagement se substitue à des contrôles publics dont les conditions d'intervention, les fonctions et les finalités sont jugées insuffisantes.

Plus qu'une simple transposition de la certification des comptes, comme cela est envisagé par plusieurs acteurs locaux, dont nombre d'élus municipaux, la voie d'évolution proposée ici aux modes légaux actuels s'appuie sur l'universalité de l'audit légal comme moyen de contrôle externe des villes françaises. Cette perspective, intégrée à celle plus générale du changement des organisations publiques, rejoint ainsi les propositions de l'*International Federation of Accountants* (IFAC, 1998, p. 35) qui prend pour principe l'universalité de ses normes d'audit, celles de SCHEID (1991) qui constate que l'évolution de l'audit externe plaide en faveur de son universalité, ou encore de POWER (1994, p. 15) qui observe que « *la grande attraction des idées de l'audit est sa portabilité à travers des contextes différents* ». De façon plus générale, cette perspective se rattache aux observations de MEYSONNIER (1996) qui remarque qu'il n'y a pas de différences de nature consubstantielle à la mise en œuvre des orientations de contrôle de gestion, marketing, gestion de ressources humaines ou finance dans les organisations du secteur public. Toutefois, afin de proposer une perspective d'évolution pertinente aux contrôles externes actuels, il semble que le tout universel doive être écarté. En effet, TIERNEY (1996, p. 12) met en évidence les limites des normes d'audit privé au sein du secteur public. PARIENTE (1998, p. 2) et BARTOLI (1998, p. 266) soulignent, eux, la nécessaire contingence du contenu et du processus des outils de gestion publique.

A notre sens, la perspectives d'évolution des contrôles externes légaux actuels pourraient au total intégrer un cadre d'analyse où l'**audit externe légal** appliqué au contexte local public serait considéré comme **composé d'un noyau universel et d'une périphérie spécifique**. En effet et toujours à notre sens, si la logique d'audit externe liée à l'obligation de reddition des comptes, son approche centrée sur l'analyse des risques et ses fonctions d'information et de contrôle, peuvent être envisagées comme universelles, il apparaît que les critères de référence des pratiques auditées, ainsi que les outils d'audit externe sont spécifiques au contexte et à l'organisation des villes françaises. Dans une logique identique à celle appliquée par HALGAND (1998, p. 112) au PMSI¹³, nous proposons de considérer que l'audit externe ne constitue pas un modèle universel dans sa globalité. Les paramètres relatifs à la perspective d'utilisation et au contexte doivent ainsi être pris en compte afin d'améliorer la qualité globale du modèle et de garantir son adaptation. A un noyau universel lié aux fonctions, approche et logique de l'audit externe légal, s'agglomèrerait une périphérie contingente qui, sur des axes d'objectifs, d'outils et de critères de référence, déterminerait un modèle d'audit adapté à une classe d'objets organisationnels à contrôler.

¹³ Programme de médicalisation des Systèmes d'information.

Figure 2 : Noyau universel et périphérie contingente de l'audit externe légal



Cette illustration essaie de préciser les dimensions qui différencient le modèle d'audit externe légal applicable aux villes françaises et le modèle actuellement en vigueur dans les entreprises privées. L'objectif de la certification des comptes, centré sur l'attestation des états financiers sur la base de critères de sincérité, de régularité et d'image fidèle, semble en effet trop restreint voire inadapté aux finalités politico-managériales du comportement des villes françaises face à l'audit externe contractuel. Dans le cas des villes, l'audit externe légal ne contribue pas seulement à garantir la qualité des informations financières, mais participe aussi, au moins dans les périodes actuelles, à la maîtrise de leur gestion.

Cette perspective d'évolution du contrôle externe public local pourrait ainsi permettre de répondre aux principales insuffisances des interventions actuelles, mais aussi aux enjeux politiques et managériaux auxquels sont confrontés actuellement les décideurs locaux. Par une reddition des comptes ordonnée par des objectifs spécifiques, l'audit externe légal participerait au dynamisme de la démocratie locale. Par son imbrication au système de contrôle interne, qu'il compléterait et ferait évoluer, il contribuerait à la maîtrise de la gestion locale. Ce changement conceptuel fort du contrôle externe public local, tant dans ses finalités que dans ses moyens, pourrait alors permettre, comme l'indique la médaille commémorative du cent cinquantième anniversaire de la Cour des comptes, que « *l'ordre procède de la clarté* ».

BIBLIOGRAPHIE

- ABIKER David**, « Les consultants dans les collectivités locales », LGDJ, 1996.
- AMOUDRY Jean-Paul (Président)**, « Chambres régionales des comptes et élus locaux », Les rapports du Sénat, Commission des finances - Commission des lois, n° 520, 1997-1998.
- BARTOLI Annie**, « Le management dans les organisations publiques », Dunod, 1998.
- BECK J-P.**, « Le contrôle de légalité des actes budgétaires et financiers, expérimenté par un fonctionnaire territorial », Administration n° 171, avril - juin 1996.
- BEELER Jesse D., HUNTON James E., WIER Benson**, « A survey report of job satisfaction and job involvement among governmental and public auditors », The Government Accountants Journal, pp. 26-31, winter 1997.
- BOUCKAERT Geert, HALACHMI Arie**, « The challenges of management in a changing world », in « The enduring challenges in public management. Surviving and excelling in a changing world », Geert BOUCKAERT and Arie HALACMI (eds), San-Francisco: Jossey-Bass, 1995.
- BOUQUIN Henri**, « Théorie des organisations et contrôle », Encyclopédie « Comptabilité, contrôle, audit », sous la direction de Bernard Colasse, Economica, 2000.
- BOYER Bénédicte, CASTELNAU Régis (DE)**, « Portrait des chambres régionales des comptes », L.G.D.J., Collection décentralisation et développement local, 1997.
- CARASSUS David**, « De l'obligation d'une reddition des comptes audités pour un renforcement de la démocratie locale », 5èmes Rencontres Ville – Management à Bayonne, Edition Dalloz, Thèmes et Commentaires, septembre 2001.
- CARASSUS David**, « L'audit externe des villes et de leurs satellites : contribution à la compréhension des pratiques contractuelles dans une perspective d'évolution du système d'information de gestion local », Thèse de doctorat en sciences de gestion, sous la direction de M. le Professeur Jean-Jacques RIGAL, Université de Pau et des Pays de l'Adour, janvier 2002.
- CARASSUS David**, « Les contrôles externes légaux des collectivités locales : les voies d'évolution », Revue Française de Comptabilité, janvier 2003.
- CARASSUS David, LABORDE David**, « L'impact politique de l'audit financier de début de mandat : une étude empirique des villes de plus de 20 000 habitants », Colloque de l'Association Française de Comptabilité, mai 2002.
- CARASSUS David, RIGAL Jean-Jacques**, « Les contrôles externes des finances locales en Europe et en Amérique du Nord : vers un modèle hybride ? », Revue Française de Comptabilité, avril 1999.
- CASTA Jean-François, MIKOL Alain**, « Vingt ans d'audit : de la révision des comptes aux activités multiservices », Comptabilité, Contrôle, Audit, « Les Vingt ans de l'AFC », mai 1999.
- CHIAPELLO E.**, « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature », Comptabilité, Contrôle, Audit, Tome 2, vol. 2, septembre 1996.
- COMMISSION MAUROY**, « Refonder l'action publique locale », Commission pour l'avenir de la décentralisation, Rapport MAUROY au premier ministre, in <http://www.alcol.org>, 2001.
- COUR DES COMPTES**, « Démocratie locale et chambres régionales des comptes », Les Editions du Journal Officiel, 1997.

- CROZIER Michel**, « Le changement dans les organisations », Revue Française d'Administration Publique n° 59, septembre 1991.
- CROZIER Michel, SERIEYX Hervé**, « Du management panique à l'entreprise du 21ème siècle », Maxima, 1994.
- DUNN John**, « Auditing theory and practice », Prentice Hall, 1996.
- FAYOL Henri**, « Administration industrielle et générale », Dunod, 1916.
- FLINT D.**, « Philosophy and principles of auditing: an introduction », Houndmills UK: Mac millan Education, 1988.
- GAA James C.**, « The auditor's role : the philosophy and psychology of independence and objectivity », in « Audit Symposium XI », Proceedings of the 1992 Deloitte and Touche/University of Kansas Symposium on Auditing problems, Edited by R.P. SRIVASTAVA, pp. 7-43, 21 and 22 may 1992.
- GEISLER M.**, « Audit et collectivités territoriales », Mémoire IEP Science Politique, IEP de Grenoble, 1993.
- GERVAIS Michel**, « Contrôle de gestion », Economica, 6ème édition, 1997.
- HALGAND Nathalie**, « Portabilité et qualité des modèles de contrôles de gestion », Economies et Sociétés, Sciences de Gestion n° 2, 1998.
- HEL Jean-Claude**, « Le préfet, les élus et le juge : réflexions sur le contrôle de légalité des actes locaux », Les Petites Affiches n° 151, 16 décembre 1992.
- HERNU P.**, « L'évolution des contrôles des chambres régionales des comptes à travers les lois des 5 janvier 1988, 15 janvier 1990, 6 février 1992 et 29 janvier 1993 », Revue Française de Finances Publiques n°43, 1993.
- HOPWOOD Anthony G.**, « On trying to study accounting in the contexts in which it operates », Accounting, Organizations and Society, vol. 8 n° 2/3, pp. 287-305, 1983.
- IFAC**, « Normes internationales d'audit de l'IFAC », Ed. CNCC, OEC, décembre 1998.
- JORAS Michel**, « Les fondamentaux de l'audit », Ed. Préventique, 1997.
- JOXE Pierre**, « Les chambres régionales des comptes », Cour des comptes, 1994.
- LABIE François**, « Les chambres régionales des comptes et le contrôle de gestion : vers un audit légal des organisations non marchandes », 4ème rencontre Expert-comptable - Université Toulouse 1, 6 décembre 1997.
- LARGER J-F., BONNAUD P.**, « Les chambres régionales des comptes: 1982-1992, une décennie d'adaptations », Revue Française de Finances Publiques n°43, 1993.
- LAUDOVAR Véronique**, « Le développement de l'audit dans les collectivités locales », Institut d'Etudes Politiques, Bordeaux, avril 1996.
- LE DUFF Robert**, « Management public ou gestion non-marchande », Annales du Management, Nancy, 1992.
- LES CAHIERS DE LA FONCTION PUBLIQUE**, « Contrôle des actes de collectivités locales : le dernier bilan », Les Cahiers de la Fonction Publique, janvier 1998.
- LIMOZIN-LAMOTHE Philippe**, « Les contrôles externes, budgétaires et comptables et la gestion des collectivités locales : un bilan, une problématique », Politiques et Management Public n° 3, septembre 1988.
- MERVILLE D.**, « Les chambres régionales des comptes vues par un élu local », Revue Française de Finances Publiques, janvier 1986.
- MEYSSONNIER François**, « Nature et outils du management public », in « Le Maire-Entrepreneur ? », Publié à l'occasion des premières rencontres « Ville-Management » à Biarritz, sous la direction de Jean-Jacques RIGAL et Robert LE DUFF, Presses Universitaires de Pau, 1996.

- MOREAU Jacques**, « La jurisprudence des juridictions administratives relative au contrôle budgétaire exercé sur les collectivités territoriales et les établissements publics locaux », Cahiers du CNFPT n° 31, octobre 1990.
- MORSE Ellsworth H.**, « Auditing efficiency and economy », in « State audit : developments in public accountability », edited by B. GEIST, Holmes & Meier Publishers, Inc., 1981.
- OECD**, « Le contrôle interne dans les collectivités locales », Groupe Moniteur, Expert-comptable Média, Collection « Maîtrise de la gestion locale », Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables, 1999.
- PARIENTE Pierre**, « Intérêts des approches contingentes en contrôle de gestion : le cas des collectivités territoriales », Politiques et Management Public, vol. 16, n°4, décembre 1998.
- POISSON M.**, « Audit et collectivités territoriales », Que sais-je?, 1991.
- PORTER Brenda, HATHERLY David, SIMON John**, « Principles of external auditing », Ed. Wiley, octobre 1996.
- POTIER V., BOEUF J-L.**, « Cinq ans d'activité des Chambres Régionales des Comptes », La Gazette, 4 novembre 1996.
- POWER Michael**, « The audit explosion », London, Demos, 1994.
- RATIER J.**, « Contrôle et gestion dans les administrations publiques », Revue Française d'Administration Publique n° 6, avril - juin 1978.
- RAYNAUD J.**, « Les conséquences de la juridictionnalisation du contrôle », Revue Française de Finances Publiques, janvier 1986.
- ROBERTSON Jack C.**, « Auditing », Ed. Irwin 7ème édition, 1993.
- SCHEID Jean-Claude**, « Le reporting communal: pratiques anglo-américaines et loi ATR », Revue Française de Finances Publiques n° 47, 1994.
- SCHEID Jean-Claude**, « L'évolution des rapports financiers annuels et de l'audit », Colloque CREDA - CCI Paris « Au-delà de la certification », 25 novembre 1991.
- SCOTT William**, « The state of the art of academic research in auditing », Journal of Accounting Litterature vol.3, pp. 153-200, 1984.
- STREIM Hannes**, « Supreme auditing institutions in a agency-theoretic context », in « Perspectives on performance measurement and public sector accounting », E. BUSCHOR & K. SCHEDLER editors, Haupt, pp. 325-344, 1994.
- TAMION E.**, « Le rôle et le fonctionnement des Chambres Régionales des Comptes », La Gazette, 26 septembre 1994.
- TIERNEY Cornelius E.**, « Auditing government controls... a flawed model ? », The Government Accountants Journal, pp. 12-18, winter 1996.
- WALLACE Wanda A.**, « The timing of initial audits of municipalities : an empirical test », Research in Governmental and Non-Profit Accounting, vol. 2, pp. 3-51, Jai press, 1986.
- WATHELET Jean-Claude**, « Budget, comptabilité et contrôle externe des collectivités territoriales - Essai prospectif », Edition l'Harmattan, collection finances publiques, 2000.