HAL
open science

Le rôle de l'audit financier des villes : cadre d'analyse et perspectives de recherche

David Carassus

To cite this version:

David Carassus. Le rôle de l'audit financier des villes : cadre d'analyse et perspectives de recherche. 2èmes Rencontres Ville - Management à Bayonne, Edition Dalloz, Thèmes et Commentaires, 1999. hal-03089997

HAL Id: hal-03089997

https://hal.science/hal-03089997

Submitted on 29 Dec 2020

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Le rôle de l'audit financier externe des villes :

cadre d'analyse et perspectives de recherche[1]

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

Résidence D'Enghein Appt C 21
43, rue Corneille
31 100 TOULOUSE
Tel : 05 61 40 63 65
e-mail : david.carassus@univ-pau.fr

RESUME

De nombreux débats sur le rôle des audits externes contractuels se sont engagés en France après les dernières élections municipales de 1995. Les audits contractuels sont-ils essentiellement des outils politiques, légitimant ou sanctionnant une politique locale passée ? Sont-ils une réponse à une insuffisance éventuelle des audits légaux ? Est-il nécessaire d'engager une certification des comptes publics ? Comment le faire ? Quelles sont les places des modèles et des auditeurs privés ?

Nous cherchons ici à préciser la place et le rôle des audits externes dans les domaines liés à la gestion financière de la ville. La comparaison des principales caractéristiques des audits externes actuels et des motivations des prescripteurs met en évidence que le rôle économique et social de l'audit, à travers ses fonctions de contrôle et d'information, n'est pas entièrement rempli par les missions publiques. Ceci pourrait constituer une hypothèse explicative du développement des audits externes contractuels dans les villes françaises. Les motivations sous-jacentes des acteurs locaux pour l'audit externe constitueraient dès lors les déterminants principaux de l'adaptation de l'offre d'audit à la demande.

MOTS-CLES

AUDIT, VILLE, OFFRE ET DEMANDE, PISTES DE RECHERCHE

[1] In 2èmes Rencontres Ville-Management, "Le Maire-Acteur social", Bayonne, Edition Dalloz, 1999.

L'information financière et comptable produite par les collectivités territoriales, et principalement les villes, obéit à des règles de stricte nature budgétaire. Elle n'éclaire pas les acteurs économiques liés à elle sur les conditions de leurs relations opérationnelles, et en particulier sur les risques encourus. Certes par le passé, la stabilité des activités de la ville (transport, social, eaux, déchets, …) d'une part, et la croissance de ses revenus prélevés via les impôts et les taxes d'autre part, n'a jamais rendu ce défaut d'information très critique : toutes ces collectivités étaient considérées comme solvables.

Mais ces dernières décennies ont été marquées par une superposition de complexités : taille des villes, relations intercommunales, multiplicité et segmentation des produits, concurrence parfois, variété des modes de production et innovation dans les relations de délégation, tension sur les ressources financières, ou encore ouverture des sphères bancaires. Au total, la ville n'est plus un objet simple et uniforme, et ses partenaires sont en train de s'interroger sur les natures et les intensités de leurs engagements avec elle.

Dans ce contexte, l'information portée par les données financières et comptables change de nature. Alors, « l'audit devient une question majeure du système d'information " (TELLER, 1997). Au plan local plus qu'ailleurs, deux types d'audit[2] externe, l'un légal l'autre contractuel, sont à différencier. Les chambres régionales des comptes, le comptable du Trésor, le préfet sont, de manière légale, les institutions d'audit externe de la qualité de la gestion locale. Sur le plan contractuel, les collectivités locales, et notamment les villes, font appel de plus en plus souvent à des auditeurs externes privés en sus des contrôles publics légaux. Une enquête sur l'information financière des villes de plus de 10000 habitants révèle, en effet, que plus de 40 % des villes ont déjà fait appel à un auditeur externe depuis mars 1989[3].

Une telle détermination des collectivités territoriales a initié de nombreux débats sur le rôle des audits externes contractuels, principalement après les élections municipales de 1995. Un premier espace de commentaire est celui de l'utilité et de la motivation : ces audits sont-ils essentiellement des outils politiques, légitimant ou sanctionnant une politique locale passée[4] ?. Un second espace d'analyse s'intéresse aux outils de contrôles, et aux dimensions connexes de démocratie et d'efficacité : insuffisances des audits légaux , nécessité d'engager une certification des comptes publics par des auditeurs privés[5], etc.

L'obtention d'une meilleure information financière est dès lors un problème complexe, croisant des déterminants politiques, économiques et de financement qui se traduisent *in fine* par une identité forte et dominante de la structure politique locale, en France au moins. Elle rend nécessaire la compréhension de la place et du rôle actuel des audits externes dans les domaines liés à la gestion financière de la ville. Notre ambition se limite ici à préciser les types d'audits externes et financiers, ainsi que les formes de questionnements qu'ils génèrent, en particulier pour en expliquer les existences et les spécificités. Pour cela, nous étudierons dans une première section le cadre d'analyse de l'audit financier externe des villes. Nous examinerons la variété des caractéristiques des audits pratiqués en France et les motivations des différents acteurs locaux à l'engagement de ces audits. L'audit financier externe sera donc traité comme un bien de consommation dont nous analyserons l'offre et la demande[6]. La

[2] Nous retiendrons ici une définition large de l'audit, celle de KIMMANCE (1984, p. 232) qui définit l'audit comme une comparaison entre la situation qui existe et celle qui devrait exister, dans le sens du *monitoring*.
[3] LECLERC Thomas, 1995, p. 43. 567 sur 884 villes de plus de 10 000 habitants de métropole et d'outre-mer ont répondu au questionnaire.
[4] COURTOIS D., 1995.
[5] in LES ECHOS, 1996.
[6] Nous reprenons ici l'analyse faite par plusieurs auteurs de la littérature privée et publique : cf. notamment STREIM, 1994; SCOTT, 1984, p. 179.

deuxième section abordera l'audit comme un objet d'analyse scientifique particulier, eu égard au cadre d'analyse défini. La littérature, qui s'appuie sur de nombreuses études empiriques, met en évidence des décalages entre offre et demande d'audit. Les problématiques, et les perspectives de recherches sont dès lors précisées pour le cas particulier des villes françaises.

1) Une variété d'objectifs et de moyens

Différents critères sont utilisés pour tenter de mettre en évidence les pratiques de l'audit externe financier des villes[7]. Le type d'auditeur et ses caractéristiques, les objectifs d'audit et la méthodologie employée permettront notamment de différencier les audits légaux[8] des audits contractuels. L'analyse théorique des relations entre acteurs de la vie publique locale nous permettra, de plus, de dégager le rôle de l'audit financier externe, et de l'information en découlant, dans une démocratie locale.

1.1) Les Types d'audit externe

Les audits externes peuvent soit être imposés par la réglementation, soit être volontaires et contractuels.

1.1.1) Caractéristiques des auditeurs :

Les audits légaux sont réalisés par les auditeurs publics que sont les Chambres régionales des comptes, les préfets, et le comptable public. En ce qui concerne les Chambres régionales des comptes, institutions nées de la décentralisation, celles-ci sont constituées de magistrats qui forment un corps spécifique de fonctionnaires. Ils bénéficient d'un statut classique d'indépendance garanti par leur inamovibilité[9]. Leur indépendance est un préalable nécessaire à la qualité de leurs audits[10], leur capacité d'expertise étant reconnue par la majorité des élus[11]. Cependant, le statut de ces magistrats peut aussi générer des travers dans le bon fonctionnement des ces institutions. STREIM (1994, p. 335) souligne notamment que leur salaire fixe, leur position inamovible, l'absence de risque en terme de responsabilité et de perte de réputation peuvent ainsi éventuellement produire des effets négatifs et limiter la motivation et la qualité.

Les audits contractuels sont, eux, principalement effectués par des auditeurs privés. Ce sont aussi bien des consultants, que des sociétés d'expertise comptable (appartenant souvent à des réseaux nationaux et internationaux) ou encore des spécialistes de la gestion locale. A l'inverse des auditeurs publics, leur statut contractuel motive ces auditeurs à fournir des audits de meilleure qualité. BEELER et al. (1997, p. 26) ont d'ailleurs démontré aux Etats-Unis que les auditeurs privés étaient plus motivés par leur travail que les auditeurs publics fédéraux ou d'Etat[12]. De plus, les élus semblent satisfaits des missions effectués par les auditeurs privés, que cela soit au niveau de l'équipe d'audit, du respect des règles de confidentialité, de la

[7] Un critère interne/externe aurait pu nous permettre d'étendre ce constat, mais seul l'audit externe, considéré comme plus indépendant, nous intéresse ici.
[8] L'analyse des audits légaux se limitera aux missions des Chambres Régionales des Comptes.
[9] TAMION Erick, 1994, p. 82.
[10] STREIM H.., 1994, p. 334.
[11] BOYER Bénédicte, DE CASTELNAU Régis, 1997, p. 191.
[12] Les auteurs ont démontré que cette plus grande motivation des auditeurs privés s'expliquait pas une participation plus importante à la fixation d'objectifs avec les responsables des missions d'audit.

qualité des documents remis et du degré de réponses aux attentes[13]. Néanmoins, STREIM (1994, p. 334) souligne une 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.

Les auditeurs publics, notamment les chambres régionales des comptes, répondent eux aussi à la demande d'expertise et de conseil des villes. Cependant, ces activités restent marginales devant les réticences du juge financier[14], à la fois juge et conseil, et les difficultés d'application de cette « fausse bonne idée »[15].

1.1.2) Objectifs de l'audit externe :

Les objectifs d'audit externe sont différents selon le type d'auditeur et la nature de l'audit.

La loi de décentralisation de mars 1982, faisant l'objet d'extensions successives, reconnaît aux Chambres régionales des comptes une triple compétence[16] :

- une compétence de contrôle budgétaire, effectuée avec le concours du préfet,
- une compétence de contrôle juridictionnel des comptes des comptables locaux,
- une compétence de contrôle de la gestion.

Cette compétence s'étend de façon obligatoire aux villes mais aussi à toutes les collectivités territoriales de son ressort géographique et à leurs établissements publics, ainsi qu'aux regroupements de collectivités. Les autres organismes de la sphère publique qui reçoivent des fonds publics (société d'économie mixte, associations) sont aussi concernés par ces compétences, mais de façon facultative[17].

Les objectifs de ces contrôles, que nous regroupons ici sous le terme « audit », sont différents suivant la nature des compétences. Le contrôle budgétaire consiste à vérifier la conformité des actes budgétaires avec la loi : il s'agira par exemple d'examiner si la collectivité n'a pas adopté un budget en déséquilibre. Le contrôle juridictionnel est un contrôle de régularité : il s'agit de vérifier non seulement que les comptes sont réguliers, mais surtout 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[18]. Le contrôle de la gestion quant à lui porte non seulement sur la régularité de la gestion de l'ordonnateur ou du dirigeant, mais aussi sur l'efficacité et la qualité de cette gestion. Ce contrôle, qui a souvent été qualifié de contrôle d'opportunité[19], est d'ailleurs souvent effectué en même temps que le contrôle juridictionnel des comptes du comptable public de la collectivité concernée.

Trois objectifs semblent donc être privilégiés par les auditeur publics :
- la conformité à la loi des actes budgétaires,
- la régularité des comptes, des opérations, et de façon plus générale de la gestion,
- et, l'efficacité de la gestion.

[13] in ARTHUR ANDERSEN, 1998, p. 11 (Enquête réalisée auprès de 50 villes sur les audits de début de mandat).
[14] BOYER Bénédicte, DE CASTELNAU Régis, 1997, p. 194.
[15] SENAT, 1997-1998, p. 142.
[16] LABIE François, 1997, p. 1.
[17] JOXE P., 1994, p. 4.
[18] JOXE P., 1994, p. 5.
[19] SENAT, 1997-1998, p. 67.

Ces trois objectifs se retrouvent sous des formes quasiment identiques dans les audits qu'effectuent les auditeurs privés. Toutefois, ces derniers dépassent ces objectifs et effectuent dans certains cas des contrôles ayant pour but d'exprimer une opinion sur la fidélité des états des collectivités locales par rapport à sa situation financière.

Une enquête réalisée auprès de 50 villes sur les audits de début de mandat met en évidence les différents types de missions effectués par des auditeurs externes[20] :

- diagnostic financier rétrospectif (27%),
- examen de la sincérité des comptes administratifs et du budget (18 %),
- diagnostic financier prospectif (16 %),
- audit des relations juridiques de la ville et de ses satellites (7 %),
- analyse des subventions versées (5 %),
- audit juridique (5 %),
- évaluation et amélioration du contrôle de la gestion (4 %),
- assistance budgétaire (4 %),
- analyse des coûts (4 %),
- autres domaines (10 %).

Ces missions, qualifiées d'audit par les villes ayant répondues au questionnaire, portent sur les comptes annuels, sur des segments d'informations financières, sur des contrats, ou sur des programmes et activités spécifiques. Même si certaines de ces missions peuvent être définies comme de simples analyses financières, différents objectifs d'audit peuvent toutefois être différenciés, certains allant au-delà des objectifs d'audits publics :

- l'objectif de légalité, de conformité et de régularité des systèmes et des opérations,
- l'objectif de fidélité des états financiers qui contribue avec les objectifs précédents, en particulier pour le domaine comptable et financier, à améliorer la crédibilité de l'information. Il est désigné sous le terme d'audit financier dans le secteur privé,
- et, l'objectif d'efficacité des systèmes ou des opérations, qui contribue ici à améliorer la qualité de la gestion de la ville.

Seul l'objectif de fidélité des états financiers semble donc différencier les audits publics des audits contractuels. Ces derniers audits vont au-delà des simples objectifs de légalité et de régularité en assurant des missions proches de l'audit comptable des entreprises privées. Cette distinction se retrouve d'ailleurs au plan international entre les deux principaux modèles de contrôles des finances publiques locales, le modèle anglo-saxon et le modèle continental[21].

1.2) Méthodologie d'audit externe

Des différences peuvent aussi être mises en évidence au niveau de la méthodologie utilisée.

Les divergences sont marquées au niveau des méthodes de collecte des éléments probants et des méthodes d'obtention et de communication des conclusions de l'audit. Par contre, en ce qui concerne les périodes d'intervention et les critères servant de références à leurs comparaisons, les audits légaux et contractuels semblent être aussi imprécis l'un que l'autre.

[20] Cette enquête étant effectuée sur le thème des audits de début de mandat, il serait nécessaire de réaliser une enquête similaire sans considération de période afin de décrire plus fidèlement la nature des audits engagés par les villes.

[21] CARASSUS David, RIGAL Jean-Jacques, "Les contrôles externes des finances locales en Europe et en Amérique du Nord : analyse comparée", Revue Française de Comptabilité, à paraître.

1.2.1) Période d'intervention

Même si le président de la Chambre décide annuellement du programme des travaux, le calendrier de contrôle des Chambres régionales des comptes reste un mystère[22]. En effet, le rythme d'intervention, même s'il est en moyenne quadriennal, peut être variable suivant la collectivité. Les collectivités importantes paraissent ainsi être contrôlées dans des délais plus rapprochés.

De leur côté, les auditeurs contractuels interviennent à la demande, à un moment précis et pour un besoin particulier. Les périodes d'intervention ne sont donc pas régulières ; les élus n'engagent souvent qu'un seul audit sur toute la durée de leur mandat.

1.2.2) Méthodes de collecte des éléments probants

Dans le cadre de leurs différents audits, les Chambres régionales des comptes effectuent généralement des contrôles sur pièces et sur place afin d'obtenir les éléments sur lesquels seront fondés les jugements, avis ou observations. Par exemple, le contrôle de la gestion d'une collectivité débute habituellement par un examen des pièces[23] à la disposition de la Chambre 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 quasiment incontournables[24]. Une fois les domaines d'investigation choisis, le magistrat pourra demander sur place tout document et renseignement manquant, en vue d'une analyse de régularité et d'efficacité.

A l'inverse, la méthode de collecte utilisée par les auditeurs privés, surtout dans les domaines de la fiabilité et de la conformité, est fondée sur une approche par les systèmes, dite approche par les risques. Cette méthode, initialement utilisée pour les audits des entreprises privées et appliquée aux villes, privilégie l'analyse des risques et l'analyse du système d'information de l'organisation avant de contrôler les éléments probants avec plus ou moins de détail. La qualité du contrôle interne de l'organisation joue donc un rôle primordial dans cette méthode.

1.2.3) Critères de comparaisons utilisés

En ce qui concerne les objectifs de régularité et de conformité, les audits légaux et contractuels utilisent les mêmes critères de référence, c'est à dire les lois, réglementations et principes. Par contre, pour ce qui est des audits liés à l'efficacité, aucun critère fiable ne semble exister.

Ainsi, le contrôle de la gestion pratiqué par les Chambres régionales des comptes 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[25]. L'élaboration d'un « code du bon usage du contrôle »[26] et de référentiels communs[27] devrait donc s'instaurer.

---

[22] BOYER Bénédicte, DE CASTELNAU Régis, 1997, p. 34.
[23] 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.
[24] BOYER Bénédicte, DE CASTELNAU Régis, 1997, p. 155.
[25] SENAT, 1997-1998, pp. 71-72.
[26] SENAT, 1997-1998, p. 100.
[27] SERIEYX Alain, in COUR DES COMPTES, 1997, p. 98.

Les audits de performance par les auditeurs privés connaissent les mêmes problèmes. Ces problèmes se retrouvent aussi dans les pays, comme les Etats-Unis, la Grande-Bretagne, l'Australie et le Canada, où se sont développés ces types d'audits dans les années 1970-80. Malgré l'expérience accumulée, il n'existe toujours pas de critères fiables de l'efficacité et de l'efficience des activités publiques[28]. Le peu de recherche en ce domaine explique peut-être cet état des choses.

1.2.4) Méthodes d'obtention et de communications des conclusions

Les audits des Chambres régionales des comptes se caractérisent par une instruction contradictoire et une collégialité des décisions, garantissant l'indépendance et l'impartialité des conclusions. En ce qui concerne le contrôle de la gestion des villes, les Chambres communiquent à l'assemblée délibérante les observations définitives concernant les irrégularités et les inefficacités appréciées de la gestion municipale. Toutefois, ces lettres d'observations font actuellement l'objet de nombreux débats[29], dont le plus important concerne la « politisation » des communications. Les élus critiquent particulièrement la communication d'une lettre d'observations définitive à l'assemblée délibérante, et sa publication dans la presse, ainsi que le manque de confidentialité de certaines observations provisoires dans un délai proche des élections. D'autres débats mettent en cause la forme des observations, essentiellement négatives, qui suggèrent pour le lecteur un sentiment de faute commise par la collectivité concernée.

Les audits effectués par les auditeurs contractuels privés se concluent également par des opinions, avis ou recommandations, suivant l'objectif de l'audit engagé. Ces conclusions pourraient en théorie et si l'on se réfère aux origines de l'audit et à ses principes, être communiquées au conseil municipal et, surtout, aux citoyens. Or, il s'avère que les conclusions de ces audits sont l'objet d'une « transparence sélective » dans les cibles visées et dans leur contenu. Les conclusions peuvent ainsi être communiquées à l'ensemble des administrés ou au contraire se limiter au conseil municipal. La diffusion peut être effectuée dans son intégralité ou bien ne concerner que des extraits limités du rapport d'audit.

Cette description des caractéristiques des audits légaux et contractuels a permis de mettre en évidence des différences en terme de méthodologie utilisée et de qualité des auditeurs, même si les objectifs et la nature des audits sont souvent identiques. Même si certaines observations ont été faites concernant la qualité de ces audits, il est d'abord nécessaire d'analyser la demande pour ces audits externes par les acteurs de la vie locale avant de conclure sur leurs rôles et sur leur adéquation avec les besoins.

[28] GLYNN John F., 1993, p. 122.
[29] in COUR DES COMPTES, 1997, pp. 89-117.

1.3) Motivations des acteurs pour l'audit financier externe des villes

Appliqué aux villes, l'audit financier externe pose irrémédiablement deux catégories de déterminants : les motivations et les jeux des acteurs politiques et opérationnels, d'une part, et le rôle de l'audit et des informations en découlant dans une démocratie locale[30], d'autre part.

De nombreuses études analysent la relation entre les différentes motivations des acteurs de la vie publique et les formes de l'information financière, des systèmes d'audit et de comptabilité. Ces études s'appuient sur deux cadres théoriques différents : la théorie positive de l'agence et la théorie positive des Choix publics (« Public Choice »). Ces deux cadres théoriques font l'hypothèse d'une information imparfaite et incertaine entre acteurs. Ces approches sont utiles pour expliquer l'influence des modes d'information et de contrôle, dont l'audit, sur le processus de décision des acteurs, et les influences réciproques éventuellement. Ces cadres théoriques ont développé des hypothèses intuitives mettant en relation différents acteurs de la vie locale et leur comportement face à l'information.

La théorie des choix publics analyse l'économie sur le filtre de la science politique[31]. Elle considère les élus, les électeurs et les fonctionnaires comme des acteurs clés. Les groupes d'intérêts peuvent aussi avoir une influence sur les décisions politiques. A la suite de ZIMMERMAN (1977), la théorie de l'agence, après avoir été utilisée dans l'entreprise privée, est employée dans le secteur public pour étudier les relations principal-agent entre différents acteurs : politiciens, électeurs, fonctionnaires, prêteurs et médias, qui sont soit principal soit agent en fonction des relations analysées.

Au total, les motivations des acteurs sont similaires quelque soit le cadre théorique utilisé, même si la théorie des Choix publics semble mieux prendre en compte la complexité des logiques du secteur public. Nous étudierons ici les principaux acteurs de la vie locale, leurs motivations pour les différents modes d'information et de contrôle, et leurs interactions avec le système politique.

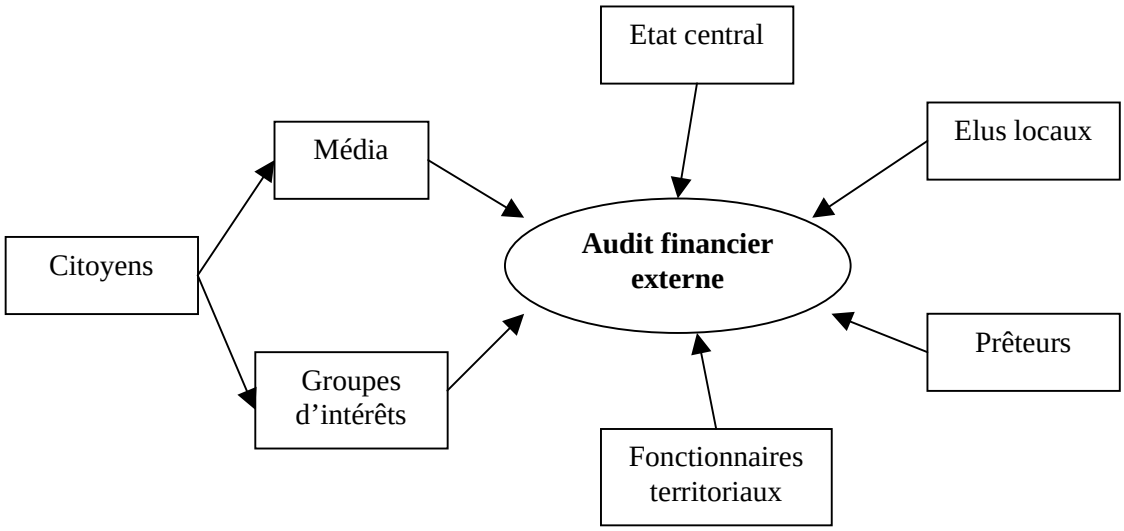

Figure 1 : L'environnement de l'audit financier externe des villes

[30] CHAN James L., RUBIN Marc A., 1987, p. 2.
[31] MUELLER Dennis C., 1976, p. 205.

1.3.1) Citoyens (contribuables et utilisateurs de services publics)

Les premiers travaux de la littérature des Choix publics sont centrés sur l'étude du rôle des électeurs dans une démocratie. DOWNS (1957)[32] fonde son analyse sur l'hypothèse que les motivations des politiciens sont basés sur la réélection. Une des principales conclusions soutient que les électeurs n'ont pas de motivation à acquérir directement des informations à propos des politiques municipales, dans la mesure où ils n'ont pas ou peu d'influence sur le résultat des élections[33]. ZIMMERMAN (1977, p. 118) établit les mêmes hypothèses dans le cadre de la relation principal-agent entre électeurs-politiciens[34]. L'électeur ne demandant pas d'information, il est aussi fait l'hypothèse que les élus ne seront pas motivés à produire volontairement de telles informations.

En rupture partielle avec cette lecture de la relation citoyen-pouvoir, RUBIN (1987, p. 19) ne prend pas en considération directement cette relation comme déterminant de la demande d'audit municipal. Il suppose que les motivations des électeurs ont simplement un effet indirect, par l'intermédiaire des relations politiciens/fonctionnaires et prêteurs/politiciens/fonctionnaires. D'autres analyses suivent la même logique. CHENG (1994, p. 50) part de l'idée, sur la base des travaux de FEREJOHN (1990)[35], que les électeurs utilisent de l'information financière et comptable. Celle-ci avance en particulier que les électeurs utilisent des règles sensibles d'acquisition et de demande d'information politique, basant leur vote sur une information éparse. Les citoyens cherchent par exemple un signal simple de la qualité de l'information financière et comptable.

Cependant, l'incohérence des préférences des citoyens, en tant que contribuables, électeurs ou utilisateurs des services publics, pourrait être le facteur principal faisant que leur influence directe sur la demande d'information est faible[36]. Le coût de l'information et la capacité des citoyens à comprendre une information nécessairement volumineuse suggèrent que les électeurs, en tant qu'individus, s'appuient sur des groupes organisés, tels que les groupes d'intérêts ou les médias, et leur délègue de fait la production d'une information simplifiée (CHENG, 1994, p. 52).

1.3.2) Groupes d'intérêts

Les groupes d'intérêts, industriels, employés, associations d'utilisateurs de services publics ou supports politiques, ont une puissance de vote et d'orientation des opinions via une certaine maîtrise de l'information. Ils ont donc une influence sur les politiciens que n'ont pas les citoyens en tant qu'individus. En échange du soutien politique et/ou financier, ces groupes attendent la mise en place de politiques qui répondent à leurs besoins et maximisent les dépenses en leur faveur. Une asymétrie d'information existant entre les politiciens et les groupes d'intérêt, ces derniers demandent des informations pour mesurer la disponibilité des ressources et leur utilisation (INGRAM, 1984, p. 128) mais aussi des contrôles pour contraindre le comportement des fonctionnaires (CHENG, 1994, p. 53).

---

[32] DOWNS A, "An economic theory of political action in a democracy", Journal of Political Economy, April 1957, pp. 135-150.
[33] GIROUX G., DEIS P., 1991, p. 3.
[34] ZIMMERMAN (1977) modidie ainsi les hypothèses des relations principal-agent utilisées dans l'entreprise privée, puisque l'actionnaire est supposé accorder de l'importance à l'information comme mode de contrôle de ces relations avec le manager. SANDERS (1994) souligne d'ailleurs les limites de cette transposition.
[35] FEREJOHN J., "Information and the electoral process", in "Information and democratic processes", ed. by J.A. Ferejohn and J. Kuklinski, Urbana, University of Illinois Press, 1990.
[36] INGRAM (1984) démontre notamment que les besoins en information des électeurs sont fonction de leur statut socio-économique.

1.3.3) Médias

Les médias, nous venons de l'évoquer, jouent un rôle important dans la décision des électeurs en réduisant le coût des informations politiques[37]. En voulant répondre aux besoins des citoyens pour une information indirecte, simple et moins coûteuse, les médias sont demandeurs d'informations financières municipales. Même si ZIMMERMAN (1977, p. 121) souligne que les médias délivrent généralement plus d'informations sur les faits divers que sur les inefficacités de la gestion de la ville, les médias peuvent alors devenir un substitut aux informations délivrées directement par la ville (INGRAM, 1984, p. 129).

1.3.4) Fonctionnaires

La théorie des choix publics donne aux fonctionnaires une place prépondérante compte tenu de leur position de monopole sur certaines informations financières et techniques. D'autres informations relatives aux motivations et aux appréciations des citoyens restent par essence de la compétence des élus[38].

NISKANEN (1971)[39] suppose que les fonctionnaires sont motivés par la maximisation de leurs intérêts, plus que par ceux des électeurs ou des politiciens. Ils utilisent leur monopole informationnel pour contraindre le conseil municipal à approuver des budgets importants qui leur permet d'améliorer leur prestige et leur pouvoir[40]. Dans ce contexte, le budget et l'audit sont des moyens de contrôle et d'information des élus contre les fonctionnaires. Cependant, à la suite de GIROUX et SHIELDS (1993, p. 242) qui étendent le modèle de GONZALEZ et MEHAY[41], on peut observer que ces moyens de contrôle peuvent être manipulés par les fonctionnaires.

Au contraire, RUBIN (1987, p. 21) propose que l'audit constitue, non plus un moyen de contrôle, mais un signal commun de la part des fonctionnaires et des élus. L'audit éclairerait ainsi les partenaires externes pour montrer que la mairie est en conformité avec les obligations légales.

2.1.5) Créanciers

Les relations entre créanciers et le groupe formé par les élus et les fonctionnaires peuvent affecter la demande d'information. La banalisation des conditions de financements externes, l'apparition de la notion de risque, les divergences de plus en plus prononcée des situations financières, le surendettement de certaines communes contribuent notamment à la recherche d'une meilleure qualité de l'information comptable de ces collectivités (LAURENT, 1992). L'asymétrie d'information existant ici encore entre ces deux parties peut notamment conduire les prêteurs à demander des audits. Même si des relations causales sont difficiles à mettre en évidence par manque de théorie sur le marché du crédit municipal[42], ces relations doivent toutefois être pris en compte pour expliquer le rôle de l'information dans le secteur public.

[37] DOWNS A, id.
[38] GIROUX G., SHIELDS D., 1993, pp. 240-241.
[39] NISKANEN W.A., "Bureaucracy and representative government", Adline Press, 1971.
[40] GIROUX G., 1989a, p. 202.
[41] GONZALEZ R., MEHAY S., "Bureaucracy and the divisibility of local output", Public choice, vol. 45, n° 1, pp. 89-101, 1985.
[42] RUBIN (1987, p. 22), CHENG (1994, p. 61).

Au total, la revue catégorielle des principaux acteurs locaux et de leurs attentes en terme d'information et de contrôle met en évidence la diversité des facteurs influençant la demande d'audit des villes. Ce processus est d'autant plus complexe que l'influence entre acteurs s'exerce de manière indirecte (GIROUX, 1989a, p. 202). Ainsi, « les fonctionnaires veulent des budgets importants qu'ils doivent négocier avec le conseil municipal. Ils fournissent des services aux citoyens qui, dans le cas de mécontentements, doit influencer le conseil municipal pour modifier les priorités budgétaires. Le conseil municipal dépend directement des électeurs, et doit travailler avec les fonctionnaires afin que ceux-ci fournissent des services satisfaisant au public ».

Dans ce cadre, l'audit constitue un moyen de modifier les conflits d'intérêts entre les divers acteurs de la vie locale. La question de l'influence finale de l'audit quant à l'amélioration du bien-être public local, qui reste au bout du compte le rôle de l'élu, constitue un objet d'analyse scientifique particulier, notamment pour les villes françaises.

2) Un objet d'analyse scientifique particulier

De nombreuses études empiriques abordent le rôle de l'information et des modes de contrôle dans le secteur public. Seules certaines traitent du rôle de l'audit externe, en tant qu'outil de *monitoring* et d'information. L'inexistence des recherches françaises et l'insuffisance des pratiques laissent la place à des perspectives et des problématiques de recherche pour les villes françaises.

2.1) Les études du rôle de l'audit financier externe public

Cette revue de la littérature, qui étend le champ d'investigation à l'ensemble du secteur public et non pas seulement aux villes, n'abordera que les principaux articles empiriques dans la mesure où la majorité des études ne sont que des analyses statistiques entre différentes variables sans véritables fondements théoriques[43]. Les apports et limites de ces articles à la compréhension du rôle de l'audit externe seront ensuite discutés.

2.1.1) <u>Résultats des études empiriques</u> :

Ces études sont abordées sous l'angle des variables explicatives utilisées et leur influence sur la demande d'audit ou l'importance des coûts d'audits. Plusieurs facteurs semblent ainsi influencer l'audit financier externe public : des facteurs économiques et financiers, et des facteurs politiques.

2.1.1.1) Les études fondées sur des facteurs économiques et financiers

Ces facteurs influencent les audits externes dans la mesure où ils permettent non seulement de contraindre les comportements discrétionnaires des fonctionnaires, et donc de diminuer les dépenses gouvernementales, mais aussi d'obtenir des coûts de financements moins importants auprès des prêteurs.

[43] La totalité des articles de cette revue de la littérature se trouve dans la bibliographie. Ceux-ci comprennent des articles abordant le rôle de l'audit et des articles abordant le rôle de l'information financière seule sans prise en compte du rôle de l'audit. Ces études empiriques, effectués en quasi-totalité aux Etats-Unis, prennent en considération un contexte politico-légal différent de celui de la France.

Concernant tout d'abord les relations d'influence entre marché financier et audit, WALLACE examine, en automne 1981, les liens existants entre des variables comptables et d'audit et deux mesures liées aux emprunts municipaux : le *rating* des obligations et le coût de l'emprunt. En général, celle-ci trouve que les variables comptables sont associées avec le coût de l'emprunt alors que les variables d'audit (types d'auditeur et rapport d'audit) sont liées avec le *rating*. WILSON et HOWARD.(1984), remettant en cause la validité externe de ces résultats, trouvent que les notations d'obligations et le coût du crédit sont tous les deux liés aux variables comptables et d'audit. Ce nouveau résultat est la conséquence d'un échantillon plus représentatif et de l'utilisation de tests de variables par individus et par groupes. Ces résultats impliquent que les municipalités qui ont des pratiques de publication d'information financière de mauvaise qualité ont des notations plus faible et des coûts d'emprunt plus forts. De telles conclusions vérifient que le marché financier incite à fournir certaines informations financières même en l'absence de réglementation.

Dans le même sens, BASKIN (1986) examine la relation entre le *rating* de municipalités et l'engagement d'audit de leurs états financiers. L'impact de l'appartenance de l'auditeur à un réseau et de l'opinion positive sur les comptes est aussi étudié. L'analyse de l'ensemble des données indiquent que ni le statut de l'auditeur, ni son opinion sur les comptes ne sont significatives des notes de *rating* attribuées. Toutefois pour une partie des données, une note de rating élevée est associée avec l'utilisation d'un auditeur appartenant à un réseau quand le rapport d'audit est sans réserves. Par contre, la relation entre l'identité de l'auditeur et la perception de la qualité du management et de la fiabilité des états financiers n'est pas trouvée comme étant statistiquement significative.

De leur côté, GIROUX et SHIELDS (1993) s'intéressent non plus aux relations avec les prêteurs, mais à l'influence des fonctionnaires. Les auteurs analysent dans quelle mesure les caractéristiques comptables et d'audit des gouvernements municipaux conduisent à un système de contrôle effectif, c'est à dire un système qui produit les services demandés par les électeurs au moindre coût. Les auteurs proposent qu'un système de contrôle effectif soit un système où le niveau de dépenses excessives, reflétée par un budget discrétionnaire plus grand, est proche de zéro. Ce système peut en outre faire l'objet de manipulation stratégique par les fonctionnaires. Les auteurs adoptent le modèle de GONZALEZ-MEHAY (1985)[44] issu de la littérature des Choix publics. Ce modèle fait l'hypothèse que les bureaucrates ont un monopole de l'information, diffusant peu d'information à l'extérieur de la bureaucratie. Il est aussi fait l'hypothèse que les bureaucrates ont tendance à dépenser trop de biens publics comparés aux besoins des citoyens. Dans les faits, les bureaucrates ont des obligations d'être audité, de produire des budgets et de diffuser des informations financières dans des rapports. Il est donc intéressant d'analyser la réaction des bureaucrates envers ces différents modes d'information. Les auteurs trouvent que le budget fait l'objet de manipulation stratégique. Cependant, l'opinion d'audit apparaît être un moyen de contrôle efficace quand une opinion sans réserve est obtenue. La forme du gouvernement de la ville, spécialement combiné avec l'existence d'un certificat de réussite donné par le GFOA, supporte aussi l'interprétation du mode de contrôle. Les résultats suggèrent, comme pour les entreprises privées, que des méthodes de contrôles appropriées peuvent conduire à une performance supérieure des gouvernements, mais que de tels contrôles sont sujets à une capture par les agents.

Toujours en ce qui concerne l'influence des fonctionnaires sur l'audit, DEIS et GIROUX (1996) évaluent les suppositions reliant la qualité des audits et l'importance des dépenses budgétaires du gouvernement. 232 districts scolaires qui ont engagé des audits sont analysés. L'hypothèse centrale est qu'un niveau élevé de la qualité de l'audit est lié avec le faible niveau des dépenses. Les bureaucrates désirant maintenir leur avantage informationnel devront en

[44] GONZALEZ R., MEHAY S., id.

effet engager des stratégies qui diminueront l'efficacité et la qualité des audits imposés. Deux comportements des bureaucrates sont analysés par la littérature devant les modes de contrôles : soit une maximisation du budget, qui conduit à une surproduction, soit une maximisation du *slack*[45], qui conduit à une production inefficiente. Plusieurs stratégies sont possibles par les bureaucrates pour maintenir ces comportements devant l'existence de différents contrôles : soit intégrer dans le système comptable des mécanismes bloquants[46] afin de compliquer le processus d'audit diminuant l'efficacité du rapport financier (cette stratégie peut être mise en évidence dans le rapport d'audit), soit engager un auditeur qui n'effectuera pas un audit méticuleux (cette stratégie peut être mise en évidence par une revue minutieuse des feuilles de travail de l'auditeur). Cette étude montre que les audits inefficaces sont associés avec un niveau élevé de dépenses publiques, mettant en évidence les stratégies des bureaucrates pour diminuer l'efficacité des contrôles et maintenir leur pouvoir discrétionnaire.

D'autres auteurs, dans le cadre d'études empiriques où plusieurs variables explicatives sont analysées, mettent aussi en évidence l'influence de facteurs économiques et financiers.

WALLACE (1986) modélise la décision des villes américaines à engager un premier audit, sur la base d'une fonction de demande construite sur les besoins de contrôle, d'information, de garantie et d'économie de coût ajustés par le coût de l'audit. Le mode de gestion de la ville se révèle comme un facteur influençant l'audit, de même que la notation d'obligation, et le souci de faire des économies opérationnelles. Cette étude montre ainsi le besoin pour les audits au-delà de la réglementation. EVANS et PATTON (1987) développent un modèle de demande de contrôle et de signal pour les informations financières des gouvernements locaux. Les auteurs trouvent que la participation au programme de certification du GFOA[47] est cohérente avec les prédictions du modèle de demande de signal, c'est à dire que les villes qui ont un niveau élevé de dettes et des salaires élevés sont plus aptes à produire le signal attendu. RUBIN (1988) prolonge les recherches antérieures en développant un modèle des coûts de l'audit municipal. Les résultats suggèrent une relation positive entre la taille de l'organisation et le coût de l'audit, de façon similaire aux résultats des études antérieures. L'exposition de l'auditeur à des pertes, le montant des dettes par habitants, la complexité de l'entité, l'existence d'appel d'offre et la note de *rating* des obligations sont aussi des déterminants significatifs des coûts d'audit.

2.1.1.2) Les études fondées sur des facteurs politiques

En plus des facteurs économiques et financiers, l'audit financier externe semble être influencé par des facteurs politiques, notamment la compétition politique. Ce dernier facteur semble d'autant plus important que d'autres études sur l'influence de l'information financière et comptable municipale *stricto sensu* ont mis en évidence des relations significatives avec le résultat des élections (INGRAM et COPELAND, 1981 ; FEROZ et WILSON, 1994 ; LECLERC, 1995).

Après avoir établi des associations significatives entre les coûts d'audit et les facteurs politiques (affiliation politique et renouvellement des membres des commissions)[48], BABER (1990) analyse les motivations des élus à divulguer leurs actions sur la place publique. Celle-ci diffère des études antérieures car elle s'intéresse aux relations entre élus et compétiteurs, et non pas aux relations entre élus et leurs électeurs. Les résultats indiquent des situations, cas de compétition politique forte, où les élus ont intérêt à diffuser des informations auditées même

[45] "mou" permmettant de maintenir la flexibilité financière.
[46] traduits de l'anglais "*strategic roadblocks*"
[47] Governement Finance Officers Association
[48] BABER, BROOKS et RICKS (1987)

si leurs électeurs ne le demandent pas. L'audit et l'information financière diffusée servent alors à modifier les équilibres en place. Ces résultats sont d'ailleurs cohérents avec les études antérieures où les coûts d'audit varient avec la compétition politique. Cette analyse offre toutefois un cadre théorique différent, celui de la théorie des jeux.

En 1994, BABER approfondie sa première étude et analyse l'influence de la compétition politique sur la publication d'information financière et sur l'audit dans le secteur public. En particulier, celui-ci reconsidère le rôle de l'approche contractuelle. Plusieurs recommandations sont faites afin de prendre en compte toute la complexité de la compétition politique : aller au-delà de l'approche contractuelle qui peut s'avérer limitée, considérer l'existence de plusieurs formes de compétition politique (compétition intra-coalition, inter-coalition (électorale) et intergouvernementale), prendre en compte le contexte (ville, Etat, Nation, taille), et faire évoluer les méthodes statistiques. Ainsi, la publication d'information financière et l'audit peuvent être plus ou moins utiles en fonction du contexte étudié et en fonction de l'approche théorique utilisée. L'audit constituerait ainsi un outil de mesure plus adapté à l'utilisation de l'approche contractuelle (approche utilisée pour l'étude des relations entre les partenaires internes), et la publication d'information financière plus adaptée à l'utilisation de l'approche par les signaux (utilisée pour l'étude des relations entre les partenaires internes et les partenaires externes). Le contexte joue aussi un rôle puisque l'utilité des publications d'information financière serait plus grande au niveau des villes que des Etats.

2.1.2) Apports scientifiques et limites méthodologiques

L'influence des facteurs économiques, financiers et politiques révélée par les résultats des principales études empiriques met en évidence une double fonction de l'audit externe, ayant pour origine l'asymétrie d'information entre les différents acteurs : une fonction de contrôle et une fonction d'information. La théorie des choix publics évoque cette double fonction en analysant l'audit externe comme un moyen de modifier les conflits d'intérêts entre élus, électeurs et bureaucrates (GIROUX et SHIELDS, 1993 ; DEIS et GIROUX, 1996). La théorie de l'agence, dans l'entreprise privée ou appliquée au secteur public, formalise cette double fonction en tant que mode de résolution des problèmes de hasard moral et de sélection adverse entre principal et agent (SIMUNIC, 1990 ; MOORE et RONEN, 1990 ; WALLACE, 1987 ; STREIM, 1994 ; EVANS et PATTON, 1987, BABER, 1994).

La fonction de contrôle, au sens du *monitoring*, permet au principal d'observer le comportement de l'agent, et ainsi d'éviter les comportements opportunistes. La relation principal-agent s'applique pour les villes non seulement aux relations élus-fonctionnaires, mais aussi aux relations électeurs-élus. Toutefois, du fait de l'ignorance rationnelle des électeurs, l'ensemble électeurs-groupes d'intérêts-médias peut être considéré comme le principal de la deuxième relation.

La fonction d'information de l'audit externe permet au principal de juger de l'efficacité du comportement de l'agent grâce au signal émis sur le marché. L'agent, en l'occurrence les élus et les fonctionnaires, fournit au principal des informations sur la régularité et la qualité de la gestion de la ville. Le principal, constitué par les partenaires locaux externes à la mairie (électeurs, prêteurs, Etat, entreprises), peut ainsi évaluer l'utilisation des redevances, taxes et dotations attribuées.

Malgré les éclaircissements apportés par ces études sur la compréhension du rôle de l'audit externe pour les villes, et plus généralement pour le secteur public, la majorité de ces études fournissent une puissance explicative faible et des résultats contradictoires, ceci pour plusieurs raisons :

- une absence de différenciation entre le rôle de l'audit et le rôle de l'information financière, ceux-ci étant souvent analysés de pair sans distinction des effets individuels. Or, BABER (1994) a montré en particulier que l'audit était plus adapté aux études sur la demande de contrôle que sur la demande d'information.

- une absence de distinction entre objectifs d'audit externes. Or, nous pouvons supposer que l'audit de régularité des comptes de la ville n'aura pas le même impact qu'un audit d'efficacité sur les différents acteurs locaux.

- un manque de perspective globale des modèles explicatifs. En effet, dans la majorité des études, seules certaines relations entre acteurs ont été analysées. Les études fondées sur la théorie des Choix publics se sont seulement axées sur les relations électeurs-élus-bureaucrates, alors que celles fondées sur la théorie de l'agence se sont focalisées sur les relations élus-prêteurs ou élus–électeurs.

- un manque de fondement théorique spécifique au secteur public. Certaines études analysées tentent, en effet, de mettre en relation des construits théoriques issus de l'entreprise privée en les transférant aux villes. D'autres essaient d'établir des liaisons statistiques sans véritable appui théorique, posant des problèmes de variables non spécifiques et de mesures de ces variables. MARQUETTE et MARQUETTE (1994, p. 89) proposent notamment d'utiliser la science politique, dont ces concepts de diffusion de l'innovation ou de culture politique, pour résoudre ce genre de biais.

2.2) Problématiques et perspectives de recherche pour les villes françaises

L'analyse des motivations des acteurs locaux pour l'audit financier externe nous a montré que celui-ci jouait un rôle économique, financier et politique, sous forme de demande de contrôle et d'information. L'audit externe apparaît ainsi comme ayant un rôle économique et social de régulation des relations entre les différents acteurs de la vie locale (GLYNN, 1993, p. 97 ; FLINT, 1988, p. 3 ; GAA, 1992, p. 8).

Les audits financiers externes actuels des villes françaises remplissent-ils ce rôle économique et social ? L'analyse des caractéristiques de ces audits démontre que la réponse doit être nuancée en fonction du type d'audit.

Les audits externes légaux, analysés en particulier à travers la mission de contrôle de la gestion des villes par les chambres régionales des comptes, ne remplissent pas entièrement les fonctions de contrôle et d'information de l'audit. La période d'intervention quadriennale, les méthodes de collecte des éléments probants fondées sur des contrôles sur pièces, et l'existence de critères de comparaison non fiables et hétérogènes ne permet pas en effet de juger de la régularité et de la qualité de la gestion des villes. De plus, les méthodes d'obtention et de communication des conclusions des contrôles ne permettent pas d'informer les acteurs externes de la qualité de la gestion : les lettres d'observation, par essence négatives, ne concernent que les irrégularités et les inefficacités. De ce fait elles n'éclairent pas exhaustivement et font l'objet de jeux politiques.

Les audits externes contractuels semblent mieux satisfaire la demande de contrôle et d'information des villes. L'analyse des risques fondée sur le contrôle interne de la collectivité et, surtout, la communication des avis ou/et recommandations grâce aux rapports d'audit semble permettre à l'audit contractuel de constituer un outil pertinent de régulation des relations entre acteurs internes et externes à la ville. Cette caractéristique pourrait justifier le développement des audits externes contractuels en sus des audits légaux. Toutefois, ce type d'audit soulève des problèmes d'indépendance, de transparence et standardisation, laissant la voie ouverte à des opportunités de recherche.

L'analyse de la place et du rôle de l'audit externe pour les villes nous a conduit à analyser l'offre et la demande de ces audits. De nombreuses limites ont été mises en évidence, concernant non seulement les caractéristiques des audits externes actuels, mais aussi l'étude théorique et empirique des motivations des acteurs de la vie locale. Les perspectives de recherche s'inscrivent dans ces voies. Celles-ci seront proposées au travers du cadre théorique de travail de BERRY et WALLACE (1986, p. 91)[49] adapté à l'audit externe (Figure 2).

Les pistes de recherche concernent les audits externes contractuels, et constituent autant de voies d'améliorations des audits légaux actuels. Les dimensions descriptives, explicatives et prescriptives sont abordées. L'investigation qui est faite au niveau des villes françaises, sans être exhaustive, porte sur sont les perspectives de recherche suivantes :

2.2.1) Objectifs, types et fréquence d'audits externes et types d'auditeurs

Cette recherche en cours, réalisée à partir d'un questionnaire, consiste à décrire la pratique des audits externes contractuels des villes françaises. Une typologie des audits engagés en terme d'objectifs, de types, de fréquence, et d'auditeurs fournira une structure à l'étude à la compréhension de la demande d'audit externe des villes.

2.2.2) Demande d'audit externe et motivations des acteurs locaux

Quels sont les facteurs déterminants à l'engagement d'un audit externe contractuel par une ville ? L'audit contractuel est-il un facteur de régulation des relations entre acteurs locaux ? Compte tenu des limites évoquées précédemment, cette recherche s'appuie sur un modèle politico-économique construit à partir de la théorie des Choix publics, de la théorie de l'agence et de la science politique. En utilisant une méthodologie proche de celle de CHENG (1992)[50] où la majorité des acteurs de la vie locale sont modélisés, nous chercherons à faire apparaître la demande d'audit comme le résultat de décisions politiques modelés par les préférences des électeurs, les comportements des fonctionnaires, la compétition politique, les demandes externes, et les forces institutionnelles.

[49] Ce cadre de travail concerne les audits gouvernementaux internes et externes.
[50] Cet auteur explique les choix comptables dans le secteur public à travers un modèle complet politico-économique.

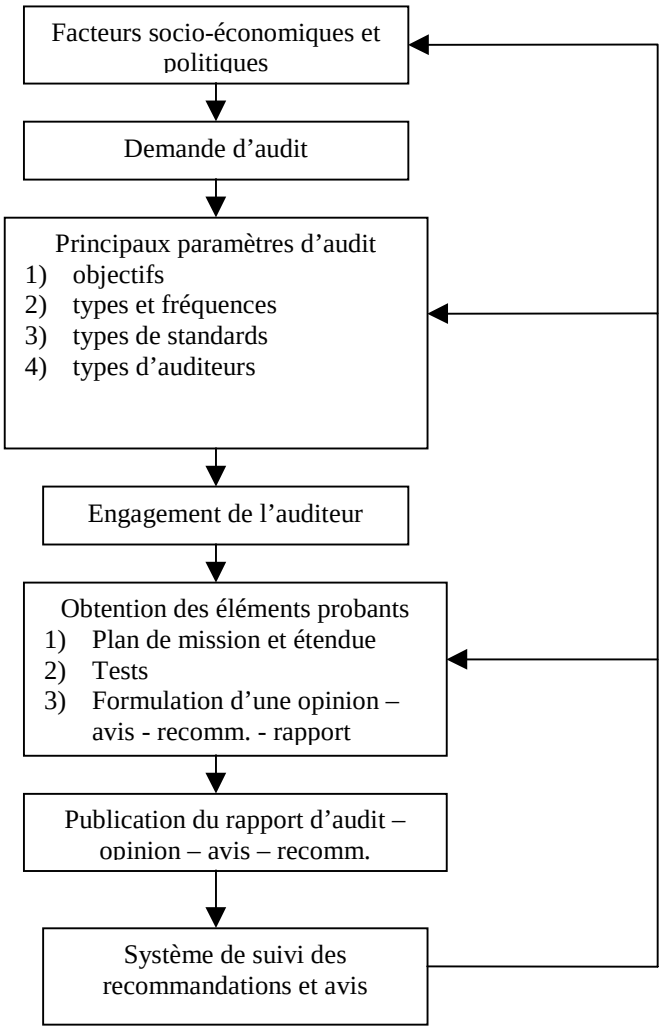

Figure 2 : Cadre théorique de travail (adapté de Berry et Wallace (1986, p. 91))

2.2.3) Types de standard et méthodes d'audit externe

Quelles normes et quelles méthodes de travail doivent être utilisées dans le cadre d'une mission d'audit des villes ?

Concernant les audits contractuels de régularité et de conformité, seules les normes du secteur privé établies par l'Ordre des experts-comptables et la Compagnie des commissaires aux comptes existent en France. Des normes spécifiques au secteur public, fondées sur les standards du secteur privé, existent dans la majorité des pays anglo-saxons. La question est ici de savoir, pour la France et ses villes, si les normes issues du secteur privé peuvent constituer des supports à l'élaboration de normes publiques. Il s'agira notamment de savoir si ces normes d'audit sont universelles ou contingentes.

Concernant les audits contractuels d'efficacité, aucun critère fiable et homogène ne permet de rendre compte de la qualité de la gestion d'une ville. Des recherches prescriptives sont nécessaires afin d'établir un cadre conceptuel constitué de mentions financières et non financières. Malgré leur importance, cette dernière recherche et les perspectives étudiées ci-après sortent du cadre immédiat de nos travaux.

2.2.4) Formes et fonds des rapports d'audit

Quels sont les utilisateurs des rapports d'audit ? Quels sont leurs besoins ? Quelles mentions préfèrent-ils ? Ces mentions varient-elles avec la catégorie socioprofessionnelle de l'utilisateur ? Comment sont structurés les rapports d'audit actuel ?

Beaucoup d'autres questions pourraient être posées concernant l'utilité et l'utilisation des rapports d'audit. Ceci constitue un champ de recherche important, d'autant plus que de nombreuses études américaines montrent que les rapports d'audit actuel ne sont pas satisfaisants[51]. L'analyse des besoins des utilisateurs pourrait notamment avoir un impact sur les types d'audit, les critères de comparaison et les normes de travail à privilégier

2.2.5) Suivi et impact des recommandations et avis

Différentes incidences des conclusions de l'audit seraient intéressantes à analyser, notamment l'impact sur la performance de la ville et sur l'opinion des utilisateurs de l'information auditée.

Diverses questions pourraient être étudiées : Comment les villes tiennent compte des recommandations et avis des auditeurs ? La ville auditée est-elle plus performante après un audit ? Des comités d'audit, de mise en place et de suivi, ont-ils été constitués ? Comment et avec qui ? Quelle est leur incidence sur le gouvernement des villes ? Quel est l'impact des conclusions d'audit sur les électeurs, sur les prêteurs ?

[51] voir notamment INGRAM et COPELAND, 1983.

Conclusion

Les exigences potentielles des acteurs locaux en terme d'amélioration de l'information comptable et de transparence financière semblent pouvoir s'affirmer. Or, les organisations à culture politico-administratives n'y répondent pas. La comparaison des principales caractéristiques des audits externes actuels dans les villes françaises et des motivations des acteurs locaux met en évidence diverses perceptions du rôle économique et social de l'audit, outil d'information et de contrôle. Les conflits d'intérêts entre ces différents acteurs internes et externes fondent et entretiennent une forte asymétrie d'information, la désaffection des citoyens français pour la vie politique locale pouvant traduire ce phénomène.

Dès lors, les problématiques et les perspectives de recherche sur l'audit financier externe des villes françaises sont nombreuses, que cela soit au niveau des caractéristiques, de la méthodologie ou de la formalisation à définir. L'audit financier externe doit devenir l'outil permettant de réguler les relations entre acteurs locaux. Pour cela, il doit permettre de satisfaire à l'obligation de rendre compte des délégations de responsabilité et de pouvoirs entre acteurs. Deux axes de réflexions sont dès lors proposés. L'un, technique, doit s'intéresser aux spécificités des relations citoyens-élus et partenaires-collectivité, et donc aux systèmes d'information utiles à son contrôle. Sur ce plan, la seule transposition des méthodes de l'audit privé serait insuffisante. L'autre axe, organisationnel et dynamique, doit analyser les conditions de l'acceptabilité de ces objectifs et outils par les structures concernées. Les deux dimensions interagissant l'une sur l'autre, toute recherche pertinente paraît devoir conduire simultanément les deux axes d'interrogation.

BIBLIOGRAPHIE

ALLEN A.C., Local government audit quality and the analyst reaction to bond rating changes, Research in Accounting Regulation vol. 7, pp. 41-60, 1993.

ALLEN Arthur C., The effect of large-firm audits on municipal bond rating decisions, Auditing : a Journal of Practice and Theory, vol. 13 n° 1, pp. 115-125, Spring 1994.

ALLEN Arthur, SANDERS George D., Financial disclosure in U.S. municipalities : has the Governmental Accounting Standards Board made a difference ?, Financial Accountability and Management, vol.10 n° 3, pp. 175-193, August 1994.

ARTHUR ANDERSEN, L'audit de début de mandat : un outil pertinent à la recherche d'une légitimité, Avril 1998.

BABER W.R., BROOKS R.E., RICKS R.E., An empirical investigation of the market for audit services in the public sector, Journal of Accounting Research, Automn 1987.

BABER W.R., Towards understanding the role of auditing in the public sector, Journal of Accounting and Economics, 1983.

BABER William R., The influence of political competition on governmental reporting and auditing, Research in Governmental and Nonprofit Accounting Jai Press Inc, vol. 8, pp. 109-127, 1994.

BABER William R., Toward a framework for evaluating the role of accounting and auditing in political markets: the influence of political competition, Journal of Accounting and Public Policy, vol. 9, pp. 57-73, Spring 1990.

BAIMAN S., Agency research in managerial accounting : a second look, Accounting, Organisations and Society, vol. 4, 1990.

BANKER R.D., COOPER W.W., POTTER G., A perspective on research in governmental accounting, The Accounting Review, vol. 76, July 1992.

BANKER Rajiv D., PATTON James M., Analytical agency theory and municipal accounting : an introduction and an application, Research in Governmental Nonprofit Accounting, Jai Press, vol. 3, Part. B, pp. 29-50, 1987.

BASKIN Susan Herhold, The information content of the audit report as perceived by municipal analysts, Research in Governmental Nonprofit Accouting, Jai Press, vol.2, pp. 53-88, 1986.

BEELER Jesse D., HUNTON James E., WIER Benson, A survey report of job satisfaction and job involvment among governmental and public auditors, The Government Accountants Journal, pp. 26-31, Winter 1997.

BERRY Leonard Eugene, WALLACE Wanda A., Governmental auditing research : an analytic framework, assessment of past work and future directions, Research in Governmental and Nonprofit Accounting, Jai Press, vol. 2, pp. 89-115, 1986.

BORGONOVI Elio, BROVETTO Paolo Rondo, The concepts of bureaucratic and managerial control in public administration, in « Management development and the public sector », Edited by A.P. Kakabadse, P.R. Brovetto, and R. Holzer, Avebury, 1988.

BOYER Bénédicte, DE CASTELNAU Régis, Portrait des chambres régionales des comptes, L.G.D.J., Collection décentralisation et développement local, 1997.

BROADBENT Jane, DIETRICH Michael, LAUGHLIN Richard, The development of principal agent contracting and accountability relationships in the public sectors : conceptual and cultural problems, Critical Perspective on Accounting n° 7, pp. 259-284, 1996.

CARASSUS David, RIGAL Jean-Jacques, "Les contrôles externes des finances locales en Europe et en Amérique du Nord : analyse comparée", Revue Française de Comptabilité, à paraître.

CASABONA Patrick A., BARBERA Anthony T., Survey of procedures for selection of external auditors by public sector entities, The Government Accountants Journal, pp. 23-30.

CHAN James L., JONES Rowan H., LÜDER Klaus G., Modeling governmental accounting innovations : an assesment and future research directions, Research in Governmental and Nonprofit Accouting, Jai Press, vol. 9, pp. 1-19, 1996.

CHAN James L., RUBIN Marc A., The role of information in a democracy and in government operations, Research in Governmental and Nonprofit Accounting, vol. 3 part B, pp. 3-27, 1987.

CHENG R.H., A politico-economic model of government accounting policy choice, Research in Governmental and Nonprofit Accounting, vol.8, Jai Press Inc., pp. 39-68, 1994.

CHENG Rita Hartung, An empirical analysis of theories on factors influencing state government accounting disclosures, Journal of Accounting and Public Policy, vol. 11, pp. 1-42, 1992.

COPELAND Ronald M., INGRAM Robert W., Municipal financial reporting and disclosure quality, Reading, IL : Addison-Wesley Publishing, 1983.

COPLEY P.A., GAVER J.J., GAVER K.M., Simultaneous estimation of the supply and demand of differentiated audits: evidence from the municipal audit market, Journal of Accounting Research vol. 33 n° 1, Spring 1995.

COPLEY P.A., The association between municipal disclosure practices and audit quality, Journal of Accounting and Public Policy n° 10, pp. 245-266, Winter 1991.

COPLEY Paul A., DOUCET Mary S., The impact of competition on the quality of governmental audits, Auditing : a Journal of Practice and Theory , vol.12 n° 1, pp. 88-98, Spring 1993.

COPLEY Paul A., The determinants of local government audit fees: additional evidence, Research in Governmental and Nonprofit Accounting, vol. 5, pp. 3-23, 1989.

COUR DES COMPTES, Démocratie locale et chambres régionales des comptes, Les Editions du Journal Officiel, 1997.

COURTOIS D., L'audit de début de mandat : un exercice nécessaire ?, La Gazette, 30 Octobre 1995.

COVALESKI MARK A., DIRSMITH Mark W., The management of legitimacy and politics in public sector administration, ,Journal of Accounting and Policy, vol. 10, pp. 135-156, 1991.

DEIS D.R., GIROUX G.A., Determinants of audit quality in the public sector, The Accounting Review vol. 67 n°3, pp. 462-479, July 1992.

DEIS Donald R., GIROUX Gary A., The size of budgets and audit quality of independent school districts, Research in Governmental and Nonprofit Accouting, vol. 9, Jai Press, pp. 213-227, 1996.

EVANS John H., PATTON James M., Signaling and monitoring in public sector accounting, Journal of Accounting Research, vol. 25 (supplément), pp. 130-158, 1987.

FEROZ Ehsan H., WILSON Earl R., Financial accounting measures and mayoral elections, Financial Accountability and Management, vol.10 n° 3, pp. 161-174, August 1994.

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 Deloite and Touche/University of Kansas Symposium on Auditing problems, Edited by R.P. Srivastava, pp. 7-43, 21 and 22 May 1992.

GIROUX G., DEIS P., The public choice paradigm and accounting research, Texas University, Dept of accounting, College station, 1991.
GIROUX G., SHIELDS D., Accounting controls and bureaucratic strategies in municipal government, Journal of Accounting and Public Policy vol. 12, pp. 239-262, 1993.

GIROUX Gary, Political interests and governmental accounting disclosure, Journal of Accounting and Public Policy, vol. 8 n° 3, pp. 199-217, Fall 1989a.

GIROUX Gary, Monopoly power and monitoring : a test using the Gonzalez and Mehay Model, Public Choice vol. 63, pp. 73-78, 1989b.

GLYNN John F., Public sector financial control and accounting, Cambridge MA: Blackwell Publisher, 2nd ed., 1993.

GRANOF Michael H., BEERMAN Albert L., Local government audits : obstacles and opportunities, in « State audit : developments in public accountability », edited by B. Geist, Holmes & Meier Publishers, Inc., 1981.

HARRIS Trevor S., Discussion of « Signaling and monitoring in public sector accounting », Journal of Accounting Research, vol. 25 (supplément), pp. 159-164, 1987.

HERBERT Leo, KILLOUGH Larry N., STEISS Alan Walter, Accounting and control for governmental and other nonbusiness organizations, McGraw-Hill Book Company, 1985.

INGRAM R., DEJONG D., The effect of regulation on local government disclosures practices, Journal of Accounting and Public Policy, vol. 6, pp. 245-270, Winter 1987.

INGRAM R.W., S, Costs and information effects of accounting and auditing regulation of local governements, Research in Accounting Regulation vol. 2, pp. 7-24, 1988.

INGRAM Robert W., COPELAND Ronald M., Municipal accounting information and voting behavior, The Accounting Review, vol. 56 n° 4, pp. 830-843, October 1981.

INGRAM Robert W., The importance of state accounting practices for credit decisions, Journal of Accounting and Public Policy, vol. 2, pp. 5-17, 1983.

INGRAM Robert, Economic incentives and the choice of state government accounting practices, Journal of Accounting Research, vol. 22 n° 1, pp. 126-144, Spring 1984

JOXE P., Les chambres régionales des comptes, Cour des comptes, 1994.

KARNS David, ROEHM Harper A., CASTELLANO Joseph G., Citizen expectations about the role of municipal auditors, The Government Accountants Journal, vol. 32 n°3, pp. 65-68, Fall 1983.

KARVELIS Leon J., The use and usefulness of governmental financial reports : the perspective of municipal investors, Research in Governmental Nonprofit Accouting, vol. 3, Part. B, Jai Press, pp.175-188, 1987.

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.

LABIE F., 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, 6/12/97.

LAURENT Philippe, " Transparence financière et contraintes externes ", Revue Française de Finances Publique, n° 38, 1992.

LECLERC Thomas, Recherche sur l'information comptable et financière des villes de 10 000 habitants et plus, Compte-rendu de recherche, Université Paris-Dauphine, 1995.

LES ECHOS, Les villes livrées aux audits : les nouveaux maires font chiffrer l'ampleur des déficits, Jeudi 7 mars 1996.

LYNN Susan A., GAFFNEY Mary Anne, Auditor perceptions of municipal audit report messages, Research in Governmental Nonprofit Accouting, vol. 6, Jai Press, pp. 101-125, 1990.

MARQUETTE P., MARQUETTE J., Political science theories and implications for governmental accounting research, Research in Governmental and Nonprofit Accounting, vol. 8, Jai Press Inc, pp. 77-93,.1994.

MAYSTON D., Principals, agents and the economics of accountability in the New public sector, Accounting, Auditing and Accountability Journal vol. 6 n° 3, pp. 68-96, 1993.

MOORE Giora, RONEN Joshua, External audit and asymetric information, Auditing : a Journal of Practice and Theory, vol. 9 supplt., pp. 234-242, 1990.

MUELLER Dennis C., Public choice : a survey, Journal of Economic Litterature vol. 14 n° 2, 1976.

NG David S., STOECKENIUS Jan, Auditing : incentives and truthful reporting, Journal of Accounting Research, vol. 17, pp. 1-24, Supplt 1979.

O'KEEFE W.T., WETZEL T.S., ENGSTROM J.H, An examination of the relations between audit scope and procedures in audits of municipalities, Accounting Horizons, pp. 68-77, December 1990.

POMERANZ Felix, CANCELLIERI Alfred J., STEVENS Joseph B., SAVAGE James L., Auditing in the public sector : efficiency, economy, and program results, Warren, Gorham & Lamont, 1976.

RAMAN K.K., Financial reporting and municipal bond rating , Journal of Accounting, Auditing and Finance, vol. 5 n° 2, pp. 144-153, Winter 1982.

RAMAN K.K., Financial reporting and municipal bond rating changes, The Accounting Review, vol. 56 n° 4, pp. 910-926, October 1981.

RAMANAN R., RUBIN Marc A., State policy regarding local government auditors, Research in Governmental and Nonprofit Accounting, vol. 5, pp. 57-69, 1989.

ROBBINS Walter A., APOSTOLOU Nicholas G., STRAWSER Robert H., Municipal annual reports and the information needs of investors, Journal of Accounting, Auditing and Finance, pp. 279-291.

ROBBINS Walter A., AUSTIN Kenneth R., Disclosure quality in governmental financial reports : an assesment of the appropriateness of a compound measure, Journal of Accounting Research, vol. 24 n° 2, pp. 412-421, Autumn 1986.

ROBBINS Walter A., The importance of selected information items to municipal bond analysts and their disclosure in municipal annual reports : an empirical assessment, Research in Governmental Nonprofit Accouting, vol. 4, Jai Press, pp. 103-127, 1988.

ROBERTS R.W., GLEZEN G.W., JONES T.W., Determinants of auditor change in the public sector, Journal of Accounting Research vol. 28, pp. 220-228, Spring 1990.

ROBERTS Robin W., GLEZEN G. William, Determinants of school district audit fees, Research in Governmental Nonprofit Accouting, vol. 6, Jai Press, pp. 127-147, 1990.

ROGOW Robert B., REZAEE Zabilollah, Governmenatal accounting and auditing : recent developments leading toward professional certification, Accounting Horizons vol. 4 n° 1, Mars 1990.

RUBIN Marc .A., Municipal selection of a state or external auditor for financial statements audit, Journal of Accounting and Public Policy vol. 11, pp. 155-178, 1992.

RUBIN Marc .A., Municipal audit fee determinants, The Accounting Review vol.63, April 1988a.

RUBIN Marc A., A theory of demand for municipal audits and audits contracts, Research in Governmental Nonprofit Accouting, vol. 3, Part. A, Jai Press, pp. 3-33, 1987.

RUBIN Marc A., Recent public choice research relevant to government accounting and auditing, Research in Governmental and Nonprofit Accounting, vol. 7, Jai Press Inc.,, pp. 129-145, 1992.

RUBIN Marc A., Contracting for municipal audits, The Government Accountants Journal, pp. 25-29, Spring Quarter 1988b.

SANDERS George D., Tiebout migrants and the median voters as users of accounting information, Research in Governmental and Nonprofit Accouting, vol. 8, Jai Press, pp. 137-155, 1994.

SANDERS George, ALLEN Arthur, KORTE Leon, Municipal audit fees : has increased competition made a difference ?, Auditing, a Journal of Practice and Theory vol. 14 n° 1, Spring 1995.

SCOTT William, The state of the art of academic research in auditing, Journal of Accounting Litterature vol.3, pp. 153-200, 1984.

SENAT (Commission des finances – Commission des lois), Chambres régionales des comptes et élus locaux, Les rapports du Sénat, n° 520, 1997-1998.

SIMUNIC Dan A., Discussion of « External audit and asymetric information », Auditing : a Journal of Practice and Theory, vol. 9 supplt., pp. 243-248, 1990.

SOYBEL Virginia E., Municipal financial reporting and the general obligation bond market : New York City, 1961-1975, Journal of Accounting and Public Policy, vol. 11, pp. 207-231, 1992.

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.

STREIM Hannes,, Supreme auditing institutions in a agency-theoretic context, in « Perpsectives on performance measurement and public sector accounting », E.Buschor & K.Schedler editors, Haupt, pp. 325-344, 1994.

TELLER R., " La comptabilité au service du maire-entrepreneur ", Premières Rencontres Ville-Management, « Le Maire-Entrepreneur ? », LE DUFF R. et RIGAL J-J. (ed.), Presses Universitaires de Pau, 1997.

WALLACE Wanda A., The timing of initial audits of municipalities : an empirical test, Research in Governmental and Non-Profit Accounting, vol. 2, Jai press, pp. 3-51, 1986.

WALLACE Wanda A., The association between municipal market measures and selected financial reporting practices, Journal of Accounting Research, vol. 19 n° 2, pp. 502-520, Autumn 1981.

WALLACE Wanda A., Agency theory and governmental and nonprofit sector research, Research in Governmental Nonprofit Accouting, vol. 3, Part. B, Jai Press, pp.51-70, 1987.

WARD D.D., ELDER R.J., KATTELUS S.C., Further evidence on the determinants of municipal audit fees, The Accounting Review vol. 69 n° 2, April 1994.

WARD James Gordon, The use and usefulness of governmental financial reports : the perspective of public sector labour unions, Research in Governmental Nonprofit Accouting, vol. 3, Part. B, Jai Press, pp. 215-226, 1987.

WARDLOW Penelope S., GODFREY James T., PERS reports and users' informations needs, Research in Governmental and Nonprofit Accouting, vol.5, Jai Press, pp. 71-97, 1989.

WATHELET Jean-Claude, La juridiction financière locale et le contrôle interne des collectivités territoriales, in "Contrôles internes et contrôles externes dans les collectivités territoriales", Cour des comptes, Les Editions du Journal Officiel, 1997.

WATTS Ross L., ZIMMERMAN Jerold L., Agency problems, auditing and the theory of the firm : some evidence, Journal of Law and Economics, vol. 26, pp. 613-633, October 1983.

WATTS Ross L., ZIMMERMAN Jerold L., Positive accounting theory, Prentice-Hall, 1986.

WILSON Earl R., Commentary on Rita Hartung Cheng, Research in Governmental and Nonprofit Accouting, vol. 8, Jai Press, pp. 73-76, 1994.

WILSON Earl R., HOWARD Thomas P., The association between municipal market measures and selected financial reporting practices : additional evidence, Journal of Accounting Research, vol. 22 n° 1, pp. 207-224, Spring 1984.

WILSON Earl R., STEWART Jenice P., Municipal financial reporting and competition among underwriters for new issues of general obligation bonds, Contemporary Accounting Research, vol. 6 n° 2, pp. 573-592.

ZIMMERMAN Jerold L., The municipal accounting maze : analysis of political incentives, Journal of Accounting Research, vol. n° 15 (supplement), pp. 107-143, 1977.