



HAL
open science

L'émergence de l'accountability dans les collectivités locales : valeurs soustendues, modes d'évolution, enjeux et limites actuelles

David Carassus, Jean-Jacques Rigal

► To cite this version:

David Carassus, Jean-Jacques Rigal. L'émergence de l'accountability dans les collectivités locales : valeurs soustendues, modes d'évolution, enjeux et limites actuelles. Ouvrage collectif sous la direction de David HURON et Jacques SPINDLER, Nice, Edition Dalloz, 2006. hal-03090000

HAL Id: hal-03090000

<https://hal.science/hal-03090000>

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.

L'émergence de l'accountability dans les collectivités locales : valeurs sous-tendues, modes d'évolution, enjeux et limites actuelles

David CARASSUS et Jean-Jacques RIGAL

Les organisations publiques ne seraient-elles plus "sous contrôle" ? Un sentiment général se forge et se diffuse : européennes elles susciteraient le doute et la crainte, nationales elles se seraient enfermées dans des images de faible performances et d'inertie au changement, locales et régionales elles accumuleraient compétences, structures et accroissement des prélèvements sans que les services publics rendus ne soient perçus comme meilleurs. Mais l'ont-elles jamais été ? Le seraient-elles moins aujourd'hui qu'hier ?

A ces questions les élus-managers, les managers-administratifs, et les experts en management public répondent avec assurance. Tout est mis en œuvre pour que les collectivités publiques satisfassent à l'obligation de justifier l'usage qu'elles font des ressources prélevées sur le public.

Historiquement, le domaine public fut le premier à introduire des moyens de contrôle en contrepartie de délégations de pouvoir. Ces outils visèrent longtemps à assurer la prédiction, la régularité et la conformité par rapport à des normes prédéfinies. Puis, du contrôle de la probité et de la prudence, récemment, ces moyens ont évolués vers des formes de mise en relation sociale, et vers des logiques managériales. De nouvelles productions informationnelles accompagnent des mutations dans les pratiques de gouvernance publique, de plus en plus fondées sur des interactivités sociétales et pluri acteurs, que sur des schéma normatifs.

Alors que ce débat semble perpétuel, nous nous limitons ici à porter quelques éclairages sur les collectivités locales, doublement singularisées, par une délégation de proximité à un maire ou président, et par une immersion des mandants dans les services publics objets du débat. Nous nous proposons en effet de situer le concept et les pratiques d'accountability sur leurs trajectoires historiques dans une première partie, avant de commenter la transition récente du contrôle, d'une forme administrative à une forme managériale et politique dans une seconde partie. Nous tenterons, enfin, de décrire les évolutions récentes et peu généralisées de l'accountability locale vers des pratiques partenariales et pluridimensionnelles.

Cette présentation, si elle s'efforce de cartographier les types de situations de délégation et de contrôle associé, n'a pas vocation à dire le mieux ou le souhaitable. Elle n'est pas prescriptive. Elle se contente seulement d'ouvrir des pistes d'analyses, et de suggérer des champs de recherche et d'évolution, en particulier sur la mesure des attentes réelles des parties prenantes de l'évaluation des organisations publiques, et sur l'efficacité publique en terme de coûts et d'adaptation aux mutations exogènes.

1. La notion d'accountability : des relations avec la responsabilité, l'information et le contrôle public local

L'expressions *accountability*, et celle de "obligation de reddition des comptes", qui la traduit en français, recouvrent des concepts proches, liés notamment à la responsabilité et au pouvoir, qui en font une notion complexe (Flint, 1988, p. 12) et mouvante (Sinclair, 1995, p. 224).¹

Dans un sens trivial, l'obligation de reddition des comptes caractérise des moyens utilisés en contrepartie d'une délégation de pouvoir. Dans cette logique, rendre des comptes, même si cette expression n'est pas nécessairement liée à la production d'une comptabilité, peut être défini comme le fait d'être "comptable" d'une action pour autrui en lui faisant un rapport oral ou écrit. Jean-Claude Wathelet (2000, p. 122) remarque d'ailleurs qu'en droit civil "rendre des comptes consiste pour un mandataire à faire rapport au mandant de l'exécution d'un mandat". Plusieurs auteurs fondent ainsi leur définition sur le processus d'information existant en contrepartie de cette délégation. Par exemple, l'O.L.F. (Office de la Langue Française) précise que l'obligation de reddition des comptes est "une obligation juridique ou morale qu'a une entreprise d'informer ses actionnaires, ses bailleurs de fonds et le public en général de l'usage qui a été fait des ressources appartenant à la collectivité". Jackson² étend le contenu de la reddition : "l'obligation de reddition des comptes implique l'explication ou la justification de ce qui a été fait, de ce qui est actuellement fait, et de ce qui a été planifié (...). Par conséquent, elle implique le fait de donner des informations".

Une posture minimaliste est celle du reporting, pour laquelle la reddition des comptes se limite à la communication d'une information synthétique et fidèle. Or, même si l'information représente le principal élément formel du compte rendu, l'évaluation et le jugement effectués à partir de l'information peuvent aussi être considérés dans sa définition. Dans cette posture étendue, Davis³ décrit l'obligation de rendre compte comme "une exigence ou une condition sous laquelle chaque membre d'une organisation rend un rapport sur l'exercice de son activité et est jugé avec justesse sur la base de ses comptes-rendus d'accomplissement". De la même façon, Dunsire⁴ pose que "la réponse où le compte rendu quand ils sont donnés, doivent être évalués par le supérieur ou l'organisme supérieur, comparés à des standards ou à des prévisions, et la différence doit être notée". Cet auteur ajoute qu'"il doit y avoir des éloges, des reproches ou des sanctions". Entre augmenter le sens des responsabilités, engendrer une meilleure productivité, sanctionner et

1 Seule cette terminologie, recommandée par l'Office de la Langue Française (O.L.F.), semble prendre en considération ses différentes dimensions, son origine et son lien étroit avec l'audit externe. L'imputabilité, néologisme québécois (Patry, 1994, p. 301), est, à ce titre, porteur d'un double sens. D'après l'O.L.F., l'imputabilité s'entend, en effet, "plutôt du caractère de ce qui peut être mis au compte d'une personne comme une faute ou, plus généralement, comme un fait à sa charge, en raison de ce que ce fait provient bien de sa part, et non d'une cause étrangère. Ainsi, on parle de l'imputabilité d'un délit à une personne, mais non de l'imputabilité de la personne" (O.L.F., 1994).

2 In Stewart, 1984, p. 13.

3 In Mc Mickle, 1978, p. 198.

4 In Stewart, 1984, p. 13.

récompenser, vérifier un rendement pour les uns, et encouragements, soutiens et motivations, pour les autres, le champ est large ⁵.

Au-delà de l'information et de ses implications, la structure du processus de production de la reddition peut enfin constituer un élément de définition. Kevin Keasey et Mike Wright (1993, p. 291) font ainsi le lien avec les mécanismes liés au gouvernement d'entreprise. Pour ces auteurs, l'obligation de reddition des comptes, "qui est un sous-ensemble de la gouvernance, implique le contrôle, l'évaluation et la supervision des agents organisationnels pour s'assurer qu'ils agissent pour le mieux des intérêts des actionnaires et des détenteurs d'intérêts". Dans la même logique, Maurice Patry (1994, p. 303), envisage cette obligation comme "un outil de contrôle de gestion dont la fonction première est d'assurer la prédiction, la régularité et la conformité des comportements par rapport à des normes définies par l'organisation et dont l'objectif est de contribuer à l'accroissement de la productivité au sein de celle-ci".

Dans un sens plus conceptuel et plus abstrait, d'autres définitions du terme anglo-saxon *accountability* se focalisent non plus sur les moyens utilisés en contrepartie d'une délégation de pouvoir, mais plutôt sur la délégation elle-même et ses implications. Les définitions s'appuient ici, tout d'abord, sur la responsabilité, en tant qu'"obligation de faire quelque chose" et en tant qu'"obligation personnelle de réaliser" (Mc Mickle, 1978, p. 198). L'obligation de reddition des comptes peut alors être définie comme l'état d'être responsable, ou bien comme "l'obligation de répondre de l'exercice d'une responsabilité qui a été conférée" ⁶. Ainsi, au lieu d'être définie sur la base de la remise d'un rapport, l'obligation de reddition des comptes repose, dans ce cas, "sur l'attente par vous et votre subordonné, qu'il va faire son travail et que vous vérifierait pour voir ce qu'il fait" (Moore, 1951 ⁷).

De manière cohérente, les définitions de ce concept se focalisent, ensuite, sur la notion de pouvoir. Sur la base des travaux de la Royal Commission on Financial Management and Accountability, John J. Kelly et Hugh Hanson (1981, p. 1) définissent la reddition des comptes comme "le préalable fondamental à la prévention de l'abus des pouvoirs délégués, et la garantie que le pouvoir est dirigé vers la réalisation d'objectifs largement acceptés avec le plus grand degré possible d'efficacité, d'efficacité, de probité et de prudence". Plus que le compte rendu, c'est alors la relation liant la personne qui rend compte à celle qui reçoit le compte rendu qui devient l'objet d'analyse. Dans cette relation, "c'est la personne recevant le compte rendu qui a un pouvoir sur celle qui rend compte" (Stewart, 1984, p. 15), ce qui peut se traduire par des sanctions tels un licenciement par les actionnaires, ou bien par la non-réélection par les citoyens.

Si nous étendons le concept d'*accountability* aux rapports de pouvoir, l'obligation de reddition des comptes peut, enfin, être analysée comme la réalisation d'une responsabilité subjective qui fait référence à un système de valeurs (Patry, 1994, p. 303). Alors, elle peut être définie (Roberts, 1991,

5 Cf. Patry, 1994, p. 310

6 (Fondation Canadienne de Vérification Intégrée (F.C.V.I.), 1994, p. 14 ; Glynn, 1993, p. 97)

7 In Mc Mickle, 1978, p. 198.

p. 367), comme “forme de relation sociale reflétant de façon symbolique l’interdépendance pratique des actions : une interdépendance qui a toujours une dimension morale et une dimension stratégique”. Ainsi, l’obligation de reddition des comptes “est formée de normes ou d’aspirations sociales d’ordre (...) et implique la génération d’un consensus social sur ce qui compte comme bonne conduite et performance acceptable” (Sinclair, 1995, p. 220).⁸

Qu’elle soit envisagée a minima comme un compte rendu, ou étendue à une forme de relation sociale, l’obligation de reddition des comptes présume l’existence d’au moins deux parties. La mandant délègue un pouvoir, confie une responsabilité, et sera le destinataire d’un compte rendu. Le délégataire ou agent accepte la charge de la responsabilité confiée et s’engage à présenter et à répondre par le compte rendu attendu.

2. L’accountability publique locale : de l’administratif au managérial et politique

A l’origine, l’obligation de reddition des comptes se construit dans les secteurs publics comme contrepartie de la levée imposée de fonds sur les contribuables, dont l’usage est destiné à ce contribuable. Ce type de reddition est alors centré sur l’objectif de collecte et/ou l’utilisation honnête et régulière de ressources fiscales. Au fil des temps, cette obligation évoluera vers des logiques politiques et managériales.

2.1. Les origines publiques de la reddition de comptes

L’obligation de reddition des comptes, en tant que mécanisme clé de la gouvernance, est sans doute une permanence des sociétés humaines. Les personnes responsables de la détention de ressources, entre autres monétaires, ont toujours été le sujet d’un suivi spécifique (Flint, 1988, p. 19).

Pour dater le mécanisme de production d’information d’une délégation, John F. Glynn (1993, p. 15) cite “Politique” d’Aristote : “Pour protéger des escroqueries sur la trésorerie, il faut distribuer l’argent public devant la ville entière, et déposer les copies des comptes dans des services variés”. Andrew Gray et Bill Jenkins (1993, p. 53) indiquent eux que Hammurabi, roi de Babylone, “promulgua son code légal vers 2000 avant Jésus-Christ, il apparaît avoir prêté beaucoup d’attention à l’obligation de reddition des comptes de ceux à qui était confié l’argent des autres”. Ce mécanisme d’information en contrepartie d’une délégation de pouvoir était souvent complétée par l’intervention d’un tiers externe de confiance, souvent représenté par un auditeur. En 350 avant J-C., des activités proches de l’audit moderne sont ainsi repérées. Normanton (1966) cite à ce propos Aristote qui observe que “dix logistae et dix euthuni étaient choisis au sort. Chaque responsable public devait leur

⁸ Voir aussi Dittenhofer (1994, p. 102) pour qui l’obligation de rendre compte est en partie due “à la société pour la constitution d’un segment du tissu social dépendant, efficient, et étique sur lequel la société est structurée”.

rendre des comptes. Ils présentaient leurs résultats à la cour”⁹. Ces contrôleurs, indépendants des responsables qu'ils examinaient, étaient alors chargés de détecter les fraudes et les erreurs administratives, puis de rapporter leurs résultats aux personnes les ayant nommés. Les premières références au terme audit apparaissent avec l'empire romain. P.L. Jr Mc Mickle (1978, p. 8) observe en effet que l'audit, impose aux responsables publics, les questeurs et proconsuls des provinces, de réaliser un compte rendu de leurs activités devant une cour de justice. L'intervention d'un tiers, l'auditeur tel que nous l'entendons aujourd'hui, n'était pas alors prévue.

L'obligation de reddition des comptes et de l'audit externe semblent dès lors suivre le développement des organisations publiques. La reddition de comptes audités évoluera pour être pratiquée dans une logique administrative et légale (Patry, 1994, p. 308). La relation de reddition de comptes s'inscrit alors dans une hiérarchie de subordonné à supérieur, le premier étant contrôlé en fonction des priorités définies par l'organisation. Il s'agit alors non seulement de s'assurer que les fonds sont correctement utilisés et de manière autorisée, mais aussi de garantir que les pouvoirs octroyés ne sont pas outrepassés. En contrepartie des pouvoirs délégués, ce système originel de reddition des comptes impose ainsi aux acteurs publics de répondre de leur gestion, de se soumettre à des mécanismes de contrôle public, et d'accepter de supporter personnellement les conséquences de leurs actes.

Par la suite, l'obligation publique de reddition des comptes évolue vers des logiques plus managériales et politiques, mais toujours en cohérence avec les modes de gouvernance et d'audit externe. L'analyse historique de cette évolution peut être présentée parallèlement pour les pays anglo-saxon et pour France.

2.2. Le développement historique de l'*accountability* dans le cas des pays anglo-saxon

Un point historique d'entrée peut être pris au 12^{ème} siècle. Mc Mickle (1978, p. 10) y décrit l'organisation de la collecte des fonds royaux par les shérifs des différents comtés au Royaume-Uni. A cette époque, chaque shérif doit en effet se rendre à Westminster et payer à l'Exchequer une moitié des montants dus par son comté. Une souche est alors frappée, servant de reçu et d'enregistrement du paiement. Plus tard dans l'année, le shérif retourne à Westminster pour clôturer la comptabilité au cours d'une procédure solennelle. Les montants dus par les différents shérifs y sont communiqués oralement et comparés aux souches et espèces étalées sur un tissu.

Ces activités d'écoute et d'approbation des comptes d'un responsable public constituent sans nul doute une forme ancienne d'audit. Il faut attendre le début du 13^{ème} siècle pour que le terme

⁹ Aristote, « La constitution d'Athènes », in Normanton (1966). "Quiconque détournait des fonds devait rendre dix fois la somme dérobée. Dans le cas d'erreurs administratives, la cour l'évaluait et le responsable devait la rendre sur un délai de 9 mois, à défaut le remboursement doublait".

audit, d'après Boyd ¹⁰, soit utilisé formellement pour la première fois dans les pays anglo-saxon. Il apparaît dans les statuts d'Edward I en 1285 ¹¹.

Le rôle assigné à ces auditeurs sera modifié par les parlements successifs. Au début du 19ème siècle un Poor Law Acts organise et définit l'intervention des audits de districts actuels. A cette époque, en effet, les anciens arrondissements urbains de l'Angleterre et du Pays de Galles étaient soumis aux enquêtes du gouvernement en réponse aux allégations largement propagées de corruption et de mauvaise gestion. La législation connaît alors une évolution destinée à rendre les collectivités locales nouvellement créées plus démocratiques et respectueuses de l'obligation de reddition des comptes (Edwards, 1994). Les comptes sont alors tenus par le trésorier, examinés par l'auditeur, présentés au conseil et mis à disposition des contribuables ¹.

A partir de cette époque, les audits publics sont alors en majorité réalisés par des fonctionnaires qui ont une compétence territoriale, en l'occurrence le district, (Kimmance, 1984, p. 130). Indépendants des organisations auditées, ils n'ont de compte à rendre, en terme de normes utilisées, qu'au Chief Inspector of Audit qui s'assure de la qualité des audits réalisés (Henley et al., 1992) ¹².

Cette organisation de l'audit public, mêlant fonctionnaire et cabinets privés, qui perdure depuis au Royaume-Uni, prend ainsi progressivement le pas sur l'auditeur élu et peu professionnel. Les tâches des auditeurs sont en effet progressivement étendues pour couvrir par exemple les comptes des autoroutes, des organisations de santé publique et de l'éducation, de façon parallèle à l'augmentation des compétences des collectivités locales (Henley et al., 1992). Dans le même temps, certaines organisations publiques locales, souvent para-municipales, développent "de grandes affaires commerciales de plus en plus dépendantes du gouvernement central pour les soutiens financiers" (Edwards, 1994).

Après la réforme du milieu du 19ème siècle au Royaume-Uni, il faut ensuite attendre les années 1970-1980 afin que des changements sociétaux importants affectent l'obligation de reddition des comptes et le modèle d'audit externe légal dans les pays anglo-saxons. Seule la création du Governmental Auditing Office en 1921 par le Budget and Accounting Act est à remarquer. Le GAO devient un instrument du pouvoir législatif et assiste ainsi le Congrès pour la surveillance des dépenses et des revenus des Etats fédéraux.

10 Edward Boyd (1905), "History of auditing", in "A history of accounting and accountants", ed. Richard Brown; cité par Mc Mickle (1978).

11 "Concernant les serviteurs, les intendants, les chambellans, et de manière générale les receveurs de fonds qui sont tenus de produire des comptes, les maîtres de ces serviteurs doivent nommer des auditeurs pour examiner leurs comptes. Dans le cas d'arriérés de paiement, toutes les choses permises doivent être mises en place. Sur le témoignage de l'auditeur des comptes, ils peuvent être envoyés ou délivrés de la prison du roi".

12 Une autre part des audits publics est assurée par des cabinets professionnels. Edwards (1994) se réfère d'ailleurs à l'année 1852 comme date de la première nomination d'un professionnel comptable en tant qu'auditeur public.

Les années 1970 sont, en effet, marquées aux Etats-Unis par les révoltes des contribuables qui demandent des moyens plus importants pour permettre le contrôle des organisations publiques et la limitation du pouvoir fiscal donné à la plupart des gouvernements locaux. C'est notamment le cas après la crise financière de la ville de New York du début des années 1970¹³, qui aboutit à la création du Governmental Accounting Standards Board (Gasb).¹⁴

Durant les années précédentes, les agences publiques avaient déjà réalisé l'importance de la mesure et du contrôle des performances des programmes gouvernementaux (Malan et al., 1984). Concomitamment à l'amélioration des méthodes de gestion publique, ces nouvelles demandes en matière de reddition des comptes se formalisent notamment par un développement de la fonction post audit. Par rapport au modèle existant, l'audit externe s'oriente alors vers l'examen des données liées à la performance publique¹⁵. Le modèle d'audit gouvernemental à portée étendue en résultant demande, en conséquence, à la reddition des comptes par les responsables publics d'aller au-delà de la conformité avec les lois et les règlements sur l'usage des fonds gouvernementaux. Ce modèle inclut aussi une préoccupation constante de la prévention des dépenses non nécessaires ou peu économes, et de l'application de toutes les mesures appropriées pour atteindre les objectifs pour lesquels ces ressources ont été allouées (Morse, 1981, p. 199)ⁱⁱ.

Au Royaume-Uni, au début des années 1980, une évolution dans le même sens se fait sous l'influence des pratiques mises en place par les Etats-Unis (Fowles, 1993, p. 102) constate que le Royaume-Uni, avec la création du NAO, semble "avoir acquis une version du GAO des Etats-Unis". Cette période, marquée par une limitation des dépenses, assortie d'une demande de meilleurs services, conduit le secteur public anglais à une série de changements introduits par le gouvernement Thatcher. Cette évolution, orientée par une application des mécanismes et outils du marché aux organisations publiques, se concrétise par la création de l'Audit Commission for Local Authorities grâce au Local Government Finance Act de 1982ⁱⁱⁱ.

Les concepts d'économie, d'efficacité et d'efficacités sont alors introduits au Royaume-Uni et se traduisent par la mise en place d'un audit désigné "Value For Money" par le Local Government

13 Cf. GOLDIN H. J., (Summer 1985), "Changes in municipal accounting: The New York City controller's overview", *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 8(4), pp. 269-278 ; GOLDIN H., (1987), "Improving New York city's financial reporting: a ten year retrospective", *Research in Governmental Nonprofit Accounting*, vol. 3, Part. B, pp. 145-174, Jai Press.

14 A cette époque, cette ville subit en effet une sévère crise fiscale l'entraînant au bord de la banqueroute. Des dépenses trop importantes, une sur taxation, des emprunts colossaux, une comptabilité chaotique et une diffusion de l'information financière insuffisante avaient amené la ville dans cette impasse. Au-delà des mesures prises pour éviter la cessation de paiement, une profonde réforme du système d'information comptable et financier de la ville fût engagée. L'alignement sur les principes comptables, privés et marchands, généralement admis, la création d'un comité d'audit, la diffusion d'information financière auprès des partenaires locaux, ou encore l'engagement d'un audit sur les comptes de la ville, constituèrent quelques-unes des étapes de cette réforme.

15 notamment au travers des préconisations du GAO dans sa publication datant de 1972 "Standards for Audit of Government Organizations, Programs, Activities and Functions"

Finance Act de 1982 et le National Audit Act de 1983. Il est alors demandé aux auditeurs internes et externes de considérer le "bon emploi de l'argent" dans la conduite de leurs examens (Dunn, 1996). Ce type d'audit est défini par John F. Glynn (1993, p. 113) comme "un mélange de l'audit conventionnel et du conseil en management". En cela, il s'appuie sur l'indépendance, l'objectivité et les méthodes des auditeurs financiers, complété par les compétences propres à des consultants en management. L'auditeur doit ainsi, non seulement effectuer des observations aux responsables des objectifs, mais aussi proposer des recommandations d'amélioration des systèmes et des méthodes de management.

En terme de production d'information, en Grande-Bretagne, le Chartered Institute of Public Finance and Accountability (C.I.P.F.A.) détaille les règles de présentation d'un rapport annuel financier type d'une collectivité locale ¹⁶. Celui-ci comprend quatre parties : l'avant propos, la présentation des principes comptables, les états financiers et des informations diverses ¹⁷. Le rapport d'audit sur les comptes de la collectivité est intégré dans cette dernière partie. L'auditeur y mentionne son opinion sur les états financiers présentés dans les parties précédentes. Ces rapports sont, en outre, diffusés auprès d'un large public dont l'analyse des besoins a permis de créer des groupes spécifiques. Ainsi, le C.I.P.F.A. distingue les utilisateurs de services, les fournisseurs de ressources, les employés et les autres utilisateurs dont les contribuables.

D'une manière générale, les rapports des auditeurs et vérificateurs de l'ensemble des pays anglo-saxons jouent un rôle prépondérant dans la publication des rapports financiers auprès des acteurs locaux. En assurant principalement la fiabilité de l'information financière locale, mais aussi en participant à sa cohérence, à sa comparabilité et à son utilité, les conclusions de l'auditeur externe améliorent la crédibilité des états financiers publiés. Carpenter et Sharp (1992) montrent d'ailleurs que cette mention est un point clé du contenu de l'information financière publiée. Les organismes normalisateurs privés, sous l'influence de l'Etat et des professionnels comptables, définissent des normes de présentation et de contenu permettant de répondre à ces besoins préalablement identifiés.

2.3. Le développement historique de l'accountability dans le cas de la France

En ce qui concerne la France, trois périodes peuvent être distinguées, parallèles aux changements de reddition des comptes audités déjà évoqués pour les pays anglo-saxon. Ici aussi, ces évolutions font passer la notion d'accountability d'une logique administrative à une logique politique et managériale.

La première de ces périodes, obéissant à une logique administrative, correspond à la mise en place des missi dominici, littéralement les envoyés du maître, par Charlemagne. A l'époque

¹⁶ CIPFA ; "Code of practice on local authority accounting for Great Britain: Review of current practice in England and Wales" ; London ; July 1992.

¹⁷ Voir par exemple Jones (1994) ; Lande (1994) ; Scheid (1994).

mérovingienne, des envoyés extraordinaires du roi existent déjà et sont chargés d'enquêter sur les abus fiscaux. Les carolingiens précisent et renforcent le statut et les compétences des missi dominici. Le capitulaire de 789 les désigne comme détenteurs de l'autorité du roi. Avec le capitulaire de 802, ils deviennent institutionnellement de véritables agents du roi. Ce capitulaire affirme le principe de périodicité de leur tournée dans toutes les régions du royaume.

Le successeur de Charlemagne, Louis le Pieux, maintient ce mode de contrôle du bon fonctionnement de l'administration locale. Il semble toutefois que bien avant la fin de son règne le nombre des missi dominici diminue sensiblement, pour disparaître par la suite. Des formes analogues de contrôle peuvent cependant être trouvées avec les baillis de Philippe Auguste (1180-1223) et les enquêteurs de Saint-Louis (1226-1270) ¹⁸.

La seconde période de référence commence à cette même époque avec la création de la Cour des comptes. Plus ancien des grands corps de l'Etat, la Cour des comptes est issue de la curia regis, Cour du roi, qui est au départ formée par l'entourage immédiat du roi pour l'aider à administrer son domaine et à gouverner son royaume. Progressivement, la complexité croissante des affaires à traiter entraîne une différenciation des organismes issus de la Cour du roi : le Conseil du roi, le Parlement et la Chambre des comptes (Carpentier et Lebrun, 1987, p. 455-456). Une ordonnance de Philippe Auguste, datant de 1190, fixe la procédure de reddition des comptes publics au roi. Saint-Louis, en 1256, conforte ce rôle des gens des comptes, qui, dès 1303, s'installent dans une salle particulière, la chambre des comptes, au sein du Palais de justice. La première organisation de l'institution comme chambre royale distincte est fixée par une ordonnance de Philippe V Le Long (ordonnance de Vivier en Brie, 1319-1320) ¹⁹. Cet organe financier s'occupe dès lors du contrôle de la gestion financière du domaine royal et des comptes de l'Hôtel du roi.

Pour ce qui touche aux institutions locales, Philippe Auguste emprunte à l'administration anglo-normande l'institution des baillis (Carpentier et Lebrun, 1987, p. 136). Ces officiers royaux détachés de la Cour du roi contrôlent la gestion des prévôts, eux même agents locaux du roi qui administrent ses terres, perçoivent ses revenus et s'occupent en son nom des questions judiciaires et militaires. Pour éviter tout abus, Saint-Louis institue les enquêteurs-réformateurs qui vérifient à leur tour la gestion des baillis (Carpentier et Lebrun, 1987, p. 137).

Supprimée à la révolution, la chambre des comptes est reconstituée par Napoléon par la loi du 16 septembre 1807 sous l'appellation actuelle de Cour des comptes. Selon un fonctionnement

18 Chaque région étant administrée par un comte, à qui le roi a délégué son autorité, les missi dominici, généralement un ecclésiastique et un laïc, sont chargés de réaliser des inspections au nom du roi. Leur fonction principale est de contrôler la bonne marche de l'administration du comté, de vérifier que toutes les mesures édictées dans les capitulaires sont bien appliquées. Ces envoyés disposent aussi de compétences judiciaires, complémentaires de celles du comte qui rend la justice localement au nom du roi. En cas de litige, les missi dominici peuvent se saisir d'une affaire et la juger, ou la renvoyer au souverain. Lorsque leur mission est terminée, un rapport fidèle de leur activité est alors remis au roi
In www.univ-mlv.fr/universite/actualite/parisse.doc.

19 In www.ccomptes.fr/Cour-des-comptes/presentation/histoire&histoire/

qui n'a que peu évolué, la Cour exerce un contrôle de conformité, sous une forme juridictionnelle, des comptabilités des trésoriers publics. Un compte rendu des conclusions des contrôles est destiné aux ministres des finances et de la justice, puis à l'Empereur. Les auteurs de faux ou de concussion sont alors poursuivis devant les tribunaux ordinaires.

Il faut attendre le début des années 1980 pour que ce système évolue sous l'impulsion des lois de décentralisation, et constitue notre troisième période de référence. Cette ère marque notamment la création des Chambres Régionales des Comptes (CRC), concomitamment à l'institution du principe de libre administration des collectivités locales. Les lois de décentralisation modifient ainsi les contrôles existants, notamment la tutelle administrative du préfet, et organisent un contrôle triangulaire réparti entre le préfet, le comptable public et la CRC.

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.

Avec l'entrée en vigueur des lois de décentralisation, la Cour des comptes abandonne sa compétence de vérification des comptes des collectivités locales et des établissements publics locaux, déconcentrée aux CRC. Celles-ci sont dès lors dotées d'une triple compétence (Labie, 1997, p. 1) de contrôle budgétaire effectuée avec le concours du préfet, de contrôle juridictionnel des comptes des comptables locaux, et de contrôle de la gestion²⁰. 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 sa partie contrôle de l'efficacité et de l'efficience, cet examen de la gestion communale par les CRC apprécie principalement "la façon dont les moyens financiers, humains et matériels mis en œuvre par l'ordonnateur ont été employés" (Limouzin-Lamothe, 1988, p. 56). Les discordances

20 Un 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. Ce contrôle de régularité est ensuite complété par les CRC lors du contrôle juridictionnel des comptes du comptable public. Les CRC exercent enfin les compétences de contrôle de la gestion communale autrefois exercées par la Cour des comptes (loi du 22 juin 1967). 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).

qu'il peut y avoir entre les résultats obtenus par la collectivité et les moyens utilisés sont ainsi relevées. 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).

La rénovation législative et réglementaire du cadre de l'accountability locale a eu aussi, et surtout, des conséquences sur le statut de l'information. Concernant plus précisément les documents financiers, la loi d'Administration Territoriale de la République (ATR) renforce le droit à l'information des habitants en prévoyant :

- l'extension et la précision du public concerné par la communicabilité, personne physique ou morale ;

- l'extension de l'autorité compétente pour délivrer l'information. La demande de communication des budgets et comptes d'une commune pouvant être effectuée aussi bien auprès des maires que des services déconcentrés de l'Etat ;

- l'extension des documents concernés. Le bilan (issu du compte de gestion du payeur) vient rejoindre les classiques budget primitif, décisions modificatives et compte administratif ;

- l'enrichissement des documents budgétaires pour les communes de plus de 3 500 habitants. Les documents précédents seront complétés par une annexe comprenant différents éléments (la liste des concours attribués aux associations sous forme de subventions et de prestations en nature, une présentation agrégée des résultats du budget principal et des budgets annexes de la commune, etc.)

La loi ATR prévoit, en outre, l'insertion de données synthétiques (six ratios de niveau et cinq ratios de structure pour les collectivités de plus de 10 000 habitants dans une publication locale diffusée dans la commune. Dès lors, l'information locale n'est plus seulement une simple information budgétaire à vocation interne utilisée en grande partie par les fonctionnaires territoriaux, les élus décideurs et les pouvoirs publics. L'enrichissement des documents budgétaires, l'amélioration du droit d'accès des citoyens et l'introduction de la notion de groupe territorial (Lande, 1996a), donnent à l'information locale une dimension financière globale destinée à la fois aux acteurs internes mais aussi aux partenaires externes de la commune.

Au-delà de cette évolution, de nombreuses communes modifient, cette fois volontairement, le statut de l'information locale pour, d'une part en améliorer l'utilité et la pertinence, et d'autre part la communiquer aux partenaires internes et externes. L'information locale n'est plus seulement accessible, mais aussi diffusée. L'information locale n'est plus seulement financière, mais aussi de gestion.

Thomas Leclerc (1997) observe empiriquement différents comportements des villes dans le domaine de l'information comptable et financière²¹. Cette enquête, effectuée auprès des villes de plus de 10 000 habitants, met en évidence deux types de postures innovantes en matière d'information locale : une "gestionnaire" et l'autre "communicante"²². La première confirme la volonté de la municipalité d'aller vers des nouvelles méthodes de gestion, s'inspirant parfois des pratiques des entreprises. L'information locale devient alors un véritable outil de gestion. La deuxième tendance fait référence à la volonté de la municipalité de diffuser de l'information adaptée à chaque destinataire potentiel^{iv}.

Au total, les évolutions dans les pays anglo-saxon et en France font apparaître une migration progressive des modes de gouvernance et de reddition des comptes, d'une logique administrative à une logique managériale et politique. En effet, tout d'abord, sur le plan des finalités privilégiées, aux notions d'honnêteté et d'exactitude ont succédé les principes d'économie, d'efficacité et d'efficience, même si la régularité des opérations est toujours examinée. Ensuite, sur le plan des acteurs concernés, la relation "supérieur – subordonné" a laissé la place à la relation "organisation – environnement", cette dernière prenant notamment en considération le rapport de la collectivité publique avec les citoyens. Si l'obligation de reddition de comptes apparaît sous les régimes monarchiques, elle prend de l'ampleur en démocratie (Caiden²³), où l'utilisation des fonds publics doit être reportée devant l'ensemble de la société. Les fonctionnaires et les élus sont alors obligés de justifier leurs buts et méthodes dans l'appropriation et l'utilisation des ressources publiques (Malan et al., 1984).

Dans les organisations publiques, locales en particulier, le lien entre l'obligation de reddition des comptes et les différents modes de contrôle externe et d'information apparaît comme essentiel, compte tenu non seulement de la nature et des volumes des moyens mis à disposition, mais aussi du type d'intérêt collectif à satisfaire par leur usage.

Ces mécanismes d'information certifiée reposent cependant sur au moins deux hypothèses, contraintes ou espoirs plus ou moins prégnants. En premier lieu "sur la croyance selon laquelle la communauté a un droit de savoir, un droit de recevoir des informations sur les opérations gouvernementales ..." (Gasb²⁴). En second lieu sur la capacité des documents financiers, bruts et

21 D'autres enquêtes ont été effectuées avant celle de Thomas Leclerc : Van De Walle C., "L'information financière donnée par les municipalités en France : le bilan des expériences volontaires", Les Dossiers Minerve, juin 1990 ; FONDATION POUR LA GESTION DES VILLES, "Le développement de la communication financière", La Gazette, 2 décembre 1991.

22 Ces tendances avaient déjà été soulignées par Evelyne Lande (1996b) au niveau des pays de l'OCDE sans être testées empiriquement. Dans son identification des évolutions de l'information financière publique, cet auteur distingue l'information-communication de l'information-légitimation.

23 In Patry, 1994, p. 301.

24 In Douglas, 1991, p. 426.

analysés, comme dans le secteur privé, à "... pouvoir évaluer la façon dont les conseillers et les fonctionnaires gèrent les finances publiques" ²⁵.

3. Une accountability locale partenariale et pluridimensionnelle, mais limitée par ses conditions d'application

L'évolution historique et comparée dans trois grands pays où l'organisation publique et la démocratie sont importantes, se poursuit sous des formes variées dans la période actuelle. Nous pouvons, avec D. Flint (1988, p. 19), observer que "le concept d'obligation de reddition des comptes, orienté au départ vers l'honnêteté et la régularité, s'est élargi. De nouveaux standards de performance ont ainsi émergé à partir des attentes des groupes intéressés". Ces évolutions se concrétisent, au-delà des seuls états comptables et financiers, par de nouvelles productions informationnelles, avec par exemple la communication d'information sociale, environnementale, sur la création de valeur ou bien sur l'impact des actions engagées. En outre, la périodicité et le type des comptes rendus se sont aussi adaptés aux attentes et aux moyens actuels, avec la communication d'information plus fréquentes et plus segmentées.

Ces changements de modes de reddition des comptes touchent-ils plus largement les types de gouvernance ? Comme pour les entreprises privées, Gérard Charreaux (2000), passe-t-on d'une gouvernance actionnariale à une autre plus partenariale, qui prendrait en considération l'ensemble des détenteurs d'intérêts de la collectivité publique ? La question reste ouverte, par exemple pour les organisations publiques locales, où Patrick Le Gales (1995) décrit ce qu'il considère comme un passage d'un gouvernement des villes à une gouvernance urbaine touchant, tant au mode d'organisation de la ville, qu'au mode d'exercice de la politique.

3.1. Du gouvernement à la gouvernance locale, des évolutions naturelles

La notion de gouvernement est utilisée selon deux acceptions. La première, normative, correspond à ce que Pierre-Yves Gomez (1996, p. 234) définit comme "l'ensemble du système disciplinaire, soit coercitif, soit autodisciplinaire, qui conduit les acteurs à agir en conformité avec les normes. Le gouvernement est une forme instituée d'assujettissement qui fait de l'acteur un sujet". La seconde signification refuse une prédétermination supérieure, et correspond au gouvernement d'une ville que Olivier Borraz (1993, p. 319) définit comme "l'ensemble formé par la réunion de ces quatre dimensions – la politique, l'administration municipale, la société urbaine et les collectivités territoriales supérieures – dans leur indépendance.". Dans cette ligne, l'action de gouverner (Kooiman et Van Vliet, 1993, p. 64) "est principalement un processus de coordination et qui influence

²⁵ CICA, Comité sur la comptabilité et sur la vérification des comptes publics, "Etats financiers des administrations locales : objectifs et principes généraux", 1990.

les interactions sociales, politiques et administratives signifiant que de nouvelles formes de gouvernement interactif sont nécessaires”.

Dans la seconde vision du gouvernement de la ville, un glissement du sens classique et normatif est opéré vers des notions d'indépendance et d'interactivité, plus sociétales et pluriacteurs. Glissement ou dichotomie ? Ces deux formes de gouvernement ne cohabitent-elle pas dans une même ville ? “D'une part, le mot “gouvernement local” est associé à une forme organisée, rationnelle, cohérente, où l'autorité locale est le lieu naturel et légitime du pouvoir local et des politiques. D'autre part, ce terme suggère une lecture institutionnelle. L'accent est par nature mis sur l'étude des élus et de la bureaucratie locale en lien avec le gouvernement central”, (Le Gales, 1995, p. 58).

Dans le contexte français, le gouvernement local est associé à l'Etat. La forme de domination, de décision et d'exécution sans partage (Ricordel, 1997, p. 426), les configurations de pouvoirs orientées sur les relations entre le centre et la périphérie (Novarina, 1997, p. 213), ainsi que l'absence de vision dynamique d'un cadre institutionnel qui définit les conditions d'un ordre politique stable (Duran, 1998) ne permettent plus de rendre compte d'une réalité devenue plus complexe. Au niveau local, une multiplicité d'acteurs et d'organisations opèrent et participent aux prises de décisions. François Meyssonier (1997) y observe le transfert d'une partie du rôle politique local vers une professionnalisation par l'implication de nombreux acteurs internes et externes. Le maire et ses adjoints délèguent une part de plus en plus grande de responsabilités de conception et de mise en œuvre des actions publiques aux spécialistes, qu'ils soient fonctionnaires territoriaux, et alors dans la structure, ou à la périphérie sous forme contractuelle ou par le biais des organismes paramunicipaux. Françoise Gerbaux et Mireille Pongy (1993), en analysant la relation entre le local et la mise en œuvre des politiques publiques, retiennent eux que ces dernières ne peuvent se décrire que comme un construit collectif de nombreux acteurs. L'approche d'inclusion et de prédétermination portée par une hiérarchie centre - périphérie, remise en cause, fait ainsi place à une approche multi-acteurs avec des interactions intra locales, et des interactions entre local et environnement. Ces nouveaux systèmes de gouvernance repositionnent les acteurs de la décision, de l'instruction, de la prévision et de l'exécution des politiques publiques. Dès lors, et Maryline Peyrefitte (1998) le met en évidence, l'évaluation d'une politique publique territoriale peut ou doit tenir compte des modes installés de production de cette politique. Elle doit aussi tenir compte de l'indépendance des décisions individuelles et de la variété des comportements.

Cette évolution du mode d'organisation de la ville s'accompagne aussi d'une évolution du mode d'exercice de la politique (Le Gales, 1995 ; Jouve et Lefevre, 1999). Le gouvernement classique, sachant et dominant, mute progressivement. L'échange de ressources hétérogènes et multiples, la mobilisation de compétences, l'établissement de projets communs deviennent les moyens d'une nouvelle forme de politique. Les aspirations des acteurs, notamment des citoyens pour participer à la définition, à la réalisation et au suivi des politiques locales sont mieux prises en compte, alors que ... dans le même temps, et peut être pour les mêmes, se multiplieraient les comportements individualistes !

Dès lors, en même temps que les relations de subordination font places à des relations d'échange contractuel et partenarial (Ricordel, 1997, p. 426), au niveau local le terme de gouvernance remplace celui de gouvernement. Comme le propose P. Ricordel (1997, p. 429), gouvernement peut être réservé à des mécanismes publics au plan national, même si l'organe exécutif de l'Etat et son gouvernement sont aussi l'objet d'évolutions. Le terme de gouvernance, et sa connotation participative et interactive des acteurs, collerait mieux au contexte local. De la même manière qu'il est utilisé dans le secteur privé, le terme de gouvernance désigne alors pour une entité publique locale "la structure de pouvoir d'une institution qui est intégrée dans un environnement large et complexe qui ne peut pas être dominé. Cette institution voit son activité et ses performances être tributaires des relations qu'elle noue de manière contractuelle et paritaire avec les différents éléments composant son environnement" (Ricordel, 1997, p. 426). La corporate governance n'est d'ailleurs que la gouvernance d'une forme organisationnelle particulière (Zingales, 1998, p. 2-3). La gouvernance publique locale retrouve ainsi la place historique qui était la sienne initialement. Nouvelle et en formation, elle ouvre des voies tant au chercheur qui l'observe et en élargit le champ, qu'aux praticiens en droit d'innover organisationnellement.

Dans ce sens, certaines villes ont alors fait évoluer leurs modes de gestion face aux évolutions environnementales. Christophe Favoreu (2000) analyse l'implantation de systèmes de gouvernance locale comme faisant suite à la gestion physique et administrative de la ville, puis à sa gestion stratégique autour d'un projet global de développement. La gouvernance locale lui apparaît obéir à "un système de gestion et de pilotage du développement local fondé sur des relations partenariales, coopératives et consensuelles s'instaurant entre une diversité d'acteurs locaux et orienté vers la réalisation d'objectifs et de stratégies collectifs". Alan Harding (1993, p. 477) utilise, lui aussi ce cadre de référence englobant pour définir la gouvernance locale comme "la constitution de formes de concertation, institutionnalisées ou non, de groupes d'intérêts divers en vue de fournir des biens qu'une action exclusivement privée ne pourrait offrir".

Quel que soit son domaine d'application, la gouvernance publique locale n'exerce plus seulement un gouvernement selon un mode de domination institutionnalisé. Elle cherche à associer les partenaires locaux à la décision et à la réalisation de l'action publique, même si, pour rester prudent, l'analyse des pratiques doit encore montrer et mesurer la vitesse, ainsi que le degré de pénétration de ce nouveau mode de relation entre gouvernés et gouvernants.

3.2. Des limites à l'impact de cette évolution, et des questions

Des évolutions sont engagées. Mais il apparaît que la forme actuelle du compte rendu, en particulier dans les collectivités locales françaises, ne répond pas de la même manière à des critères de qualité, externes et normés. Une étude sur l'information financière des villes (Lande, 1996b) révèle, notamment, que 86 % des acteurs interrogés estiment l'information "non accessibles aux personnes non averties en finances locales". Globalement, des limites peuvent être repérées quant à la pertinence, à la lisibilité, à l'accessibilité et à la fiabilité de l'information locale.

Concernant la pertinence et la lisibilité, les documents disponibles, et notamment ceux prévues par la loi A.T.R., fournissent une information hétérogène et complexe. Le bilan, le budget primitif, le compte administratif, l'annexe (pour les communes de plus de 3 500 habitants), les ratios de synthèse (pour les communes de plus de 10 000 habitants) sont autant de documents qui noient les utilisateurs sous une masse d'informations aussi disparate que confuse, alors que ces utilisateurs ont besoin d'une information simple et facilement utilisable.

Le type d'information disponible ne correspond pas non plus à l'attente des utilisateurs, et notamment des citoyens. Alors que ces derniers demandent (ou sont susceptibles d'être sensibles à) une information liée à la nature et à la performance des services publics existants, les seuls documents disponibles concernent une information budgétaire ou financière brute. La lisibilité de l'information locale est aussi affectée par le manque d'analyse globale de la collectivité en tant que groupe d'entités, de services, de syndicats, de sociétés. Même si l'annexe des comptes locaux doit comprendre une présentation agrégée des résultats du budget principal et des budgets annexes de la commune, cette simple addition ne fournit pas une information pertinente sur la ville et ses satellites. Les utilisateurs, au contraire, peuvent avoir besoin d'une information consolidée permettant d'apprécier les comptes de manière globale, et non pas partielle. La qualité et le type d'information accessible actuellement nuisent donc à des pertinences et à des lisibilités idéales.

Concernant l'accessibilité, le droit à l'information permet la liberté d'accès aux documents administratifs de caractère non nominatifs à toute personne physique ou morale. Toutefois, aussi bien au niveau des mairies que des services déconcentrés de l'Etat, la demande de communication des budgets et comptes d'une commune génèrent de nombreuses difficultés. Même si la loi ATR prévoit la mise à disposition des documents budgétaires communaux, il reste à l'administré à trouver le service compétent et à chercher l'information souhaitée parmi une masse importante de documents ^v.

Concernant la fiabilité enfin, il est bon de distinguer les informations obligatoires des informations communiquées volontairement par les collectivités. Les informations dites obligatoires (compte administratif, budgets, etc.) sont soumises aux contrôles externes publics légaux. Même si structures des documents et contrôles connaissent des insuffisances, ne donnant pas à ces informations obligatoires une garantie totale de fiabilité, les informations volontaires, qui se développent depuis quelques années sous la forme de rapport financier ou de rapport d'activité ne sont, elles, pas contrôlées : "le fait qu'aucune norme légale n'encadre leur établissement et qu'aucun expert externe n'est chargé d'émettre une opinion sur la fiabilité des informations notamment financières et comptables qu'ils fournissent à l'appui des comptes n'est pas sans poser un problème au regard de la notion d'image fidèle" ²⁶. Les C.R.C., intervenant quelquefois plusieurs années après la communication volontaire de ces informations, ne peuvent en aucun cas garantir la fiabilité de cette information.

26 Wathelet (2000, p. 136)

Les deux défauts s'ajoutent malheureusement, et il est "à craindre que la médiocre transparence des états financiers des collectivités locales s'accompagne ici ou là d'une fausse transparence du rapport de gestion ou/et du rapport de gestion abrégé dit rapport annuel" ²⁷.

Se développe, au total, un paradoxe entre d'une part une information financière obligatoire, difficilement accessible, contrôlée et peu demandée, et d'autre part une communication financière touchant un large public, mais non validée.

L'article 15 de la déclaration des Droits de l'homme et des citoyens posait déjà en 1789 que : "La société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration". Toute personne a ainsi le droit de prendre connaissance de l'administration des finances publiques auprès de tout agent public. Mais, ce droit s'applique aujourd'hui, en France à une information incompréhensible et hétérogène, non validée dans certains cas. Il n'ouvre pas à une information pertinente, lisible, accessible et fiable. Dans les pays à influence anglo-saxonne, la relation entre la société et l'agent public peut apparaître moins déséquilibrée. La notion d'accountability y oblige, tout agent public à rendre compte de son administration à la société. Du droit de demander une information disponible, à celui de mettre dans l'obligation de produire l'information souhaitée par la société, cette évolution ouvre de multiples questionnements, tant liés aux pratiques socio organisationnelles que théoriques.

En conclusion et prolongements

Le concept d'accountability, historiquement né avec le contrôle du mécanisme d'agence publique, a pris des formes variées, dont les plus visibles et commentées sont celles du contrôle des gouvernements étatiques. Mais ses mises en œuvre ont également développé des logiques propres à de niveaux locaux des sphères publiques. Dans le même temps et dans le monde privé, il a également suivi des migrations liées aux types d'activité et de propriété des entreprises concernées.

La tentation est dès lors grande, pour l'accountability des collectivités locales, de retenir un mix précipité et aventureux des deux systèmes et de leurs déclinaisons spatiales et temporelles. Des analyses sommaires que nous venons de proposer, il ressort cependant, nous semble-t-il, que les villes, et plus largement les collectivités locales, obéissent à des systèmes bien spécifiques de production de biens et services publics, et d'immersion dans une population proche, observatrice et sensible. L'évolution observée des formes d'accountability doit dès lors être analysée avec attention, et sans esprit d'a priori. Passée en quelques décennies de modalités purement administratives juridiques portant sur des pratiques réputées impartiales, à des modalités étendues visant à faire apparaître de bonnes et mauvaises gestions, sorte de transposition aux biens publics locaux de visions managériales peut être trop étroites en l'occurrence. L'accountability des collectivités locales est, semble-t-il, engagée dans des diversifications de finalités, de formes et de process, riches d'avenir et d'observation.

²⁷ idem, Wathelet (2000, p. 136)

Sur ces questions, et au-delà des schéma rationnels qu'il convient sans cesse de rapprocher des réalités de l'action publique réelle, même locale, les travaux de recherche pourraient trouver intérêt à développer deux champs d'interrogations. Le premier pourrait porter sur les attentes réelles des parties prenantes : gouvernés, gouvernants et contrôleurs, dont les média. Elles conditionnent en effet la qualification d'organisations et outils de contrôle dont il convient d'équilibrer qualités et coûts -ne serait-ce, paradoxe, que pour contrôler le bon usage des ressources publiques qui y sont consacrées. Le second champ d'interrogation pourrait porter sur deux dimensions, peut être nouvelles, de l'efficacité publique. L'une, statique, est celle du coût des structures de contrôle, de normalisation, et de manière plus générale de refus du risque. L'autre est dynamique, et concernerait l'adaptation des politiques des organisations publiques à des mutations fortes et rapides, voire des ruptures, de leurs environnements sociaux et technologiques, en particulier, politiques, actions et interventions qui échappent alors à des schéma de jugement des choix publics a priori optimaux. Deux attitudes hypothétiquement dominantes pourraient alors être étudiées, l'une conservatrice qui maintient une reddition de comptes selon des normes passées, l'autre qui s'en écarte, et que nous privilégions, en propose de nouvelles "bonnes pratiques" qui se diffusent par imitation, plus en forme de justification des choix que de démonstration.

Bibliographie

- BORRAZ O. (1993), "Le changement dans le mode de gouvernement des villes", in "Gouvernement local et politiques urbaines", Actes du Colloque international, sous la direction de BIAREZ S. et NEVERS J.-Y., CERAT, Grenoble, 2-3 février 1993.
- CARPENTER F., SHARP F. (1992), *Popular reporting: local government financial reports to the citizenry*, GASB Research Reports.
- CARPENTIER E., LEBRUN F. (1987), *Histoire de France*, Seuil.
- CHARREAUX G. (2000) "Gouvernement d'entreprise et comptabilité", in COLASSE B. (sous la direction), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica.
- DITTENHOFER M. (1994), "Auditing to improve performance in government support functions", in E.BUSCHOR & K.SCHEDLER editors, *Perspectives on performance measurement and public sector accounting*, Haupt.
- DOUGLAS P. (1991), *Government and non profit accounting Theory and practice*, Harcourt Brace Javinvitch.
- DUNN J. (1996), *Auditing theory and practice*, Prentice Hall.
- DURAN P. (1998), "Gouvernance", *Politiques et Management Public*, 16(1), mars.
- EDWARDS J. R., "The municipal audit - a professional power struggle", Paper presented at the 17th annual Congress of the European Accounting Association, Venice, Italy, 6-8 april 1994.
- FAVOREU C. (2000), "L'évolution des modes de planification et de gestion urbaines comme réponse aux transformations de l'environnement des villes", in LE DUFF R., RIGAL J.-J., *Maires en environnements : menaces et opportunités*, Publié à l'occasion des troisièmes rencontres "Ville-Management", Dalloz, Thèmes et commentaires.
- FLINT D. (1988), *Philosophy and principles of auditing: an introduction*, Houndmills UK: Mac millan Education.

- FOWLES A.J. (1993), "Changing notions of accountability: a social policy view", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 6(3).
- GERBAUX F., PONGY M. (1993), "Le local des politiques publiques. De la localisation à l'approche multi-acteurs des politiques", in BIAREZ S., NEVERS J.-Y., *Gouvernement local et politiques urbaines*, Actes du Colloque international, CERAT, Grenoble, 2-3 février 1993.
- GLYNN J. F. (1993), *Public sector financial control and accounting*, Cambridge MA: Blackwell Publisher, 2nd ed.
- GOMEZ P.-Y. (1996), *Le gouvernement de l'entreprise*, InterEditions.
- GRAY A., JENKINS B. (1993), "Codes of accountability in the New public sector", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 6(3).
- HARDING A. (1993), "Gouvernance locale et réaménagement urbain : pour un programme d'analyse comparative", in BIAREZ S., NEVERS Y., *Gouvernement local et politiques urbaines*, Actes du Colloque international, CERAT, Grenoble, 2-3 février 1993.
- HENLEY D., LIKIERMAN A., PERRIN J., EVANS M., LAPSLEY I., WHITEOAK J., (1992), *Public sector accounting and financial control*, Chapman and Hall, 4th edition.
- HERNU P. (1993), "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.
- JONES R. (1994), "Forme et nature des rapports financiers des villes américaines", *La revue du Trésor*, n° 5.
- JOUVE B., LEFEVRE C. (1999), "De la gouvernance urbaine au gouvernement des villes ? Permanence ou recomposition des cadres de l'action publique en Europe", *Revue Française de Science Politique*, 49(6), pp. 835-853, décembre.
- KEASEY K., WRIGHT M. (1993), "Issues in corporate accountability and governance: an editorial", *Accounting and Business Research*, 23 (91A), pp. 291-310.
- KELLY J.J., HANSON H. (1981), "Improving accountability - Canadian public accounts committees and legislative auditors", *Canadian Comprehensive Auditing Foundation*.
- KIMMANCE P. (1984), "The widening scope of local government audit and private sector participation", in HOPWOOD A.G., TOMKINS C.R. (eds), *Issues in Public Sector Accounting*, London; pp. 229-247.
- KOOIMAN J., VAN VLIET M. (1993), "Governance and public management", in ELIASSEN K.A., KOOIMAN J., *Managing public organizations - Lessons from contemporary european experience*, SAGE Publications.
- LABIE F. (1997), "Les chambres régionales des comptes et le contrôle de gestion : vers un audit légal des organisations non marchandes", *4^{ème} rencontre Expert-comptable* - Université Toulouse 1, 6 décembre.
- LANDE E. (1994), "La communication financière des collectivités locales à l'étranger", *Revue Française de Comptabilité*, n° 254.
- LANDE E. (1996b), "Les villes et l'information financière consolidée", *Actes du 17^{ème} Congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Valenciennes.
- LANDE E. (1996a), "L'information financière consolidée des villes et de leurs satellites", thèse de doctorat, CNAM, décembre.
- LE GALES P. (1995), "Du gouvernement des villes à la gouvernance urbaine", *Revue Française de Science Politique*, 45 (1).
- LECLERC T. (1997), "Recherche sur l'information comptable et financière des villes de 10 000 habitants et plus", *Université de Paris-Dauphine, Cahier de Recherche*, n° 9704.
- LIMOZIN-LAMOTHE P. (1988), "Les contrôles externes, budgétaires et comptables et la gestion des collectivités locales : un bilan, une problématique", *Politiques et Management Public* n° 3, septembre.

- MALAN R.M., FOUNTAIN J. R. Jr., ARROWSMITH D. S., LOCKRIDGE II Robert L. (1984), "Performance auditing in local government", *Government Finance Officers Association*.
- Mc MICKLE P.L. Jr (1978), "The nature and objectives of auditing : a unified rationale of public, governmental and internal auditing", P.h. D. dissertation.
- MEYSSONNIER F. (1997), "La gouvernance des villes : une recherche sur la structuration et le fonctionnement des équipes de direction des mairies", Cahiers de recherche n° 1 Management public local "Le pilotage des collectivités territoriales", Université d'Orléans.
- MORSE Ellsworth H. (1981), "Auditing efficiency and economy", in GEIST B., *State audit : developments in public accountability*, Holmes & Meier Publishers, Inc..
- NOVARINA G. (1997), "Les réseaux de politique urbaine - Concurrences et coopérations entre acteurs", in GODARD F., *Le gouvernement des villes - Territoire et pouvoir*, Descartes et Cie.
- PATRY M. (1994a), "L'expérience des gouvernements en matière d'imputabilité", in PARENTEAU R., *Management public : comprendre et gérer les institutions de l'Etat*, Presses de l'Université du Québec,
- PEYREFITTE M. (1998), "La prise en considération des logiques d'acteurs dans l'évaluation d'une politique publique territoriale", *Revue d'Economie Régionale et Urbaine*, n° 3, pp. 421-448.
- RAYNAUD J. (1986), "Les conséquences de la juridictionnalisation du contrôle", *Revue Française de Finances Publiques*, janvier.
- RICORDEL P. (1997), "La gestion publique locale : partenariat et performance : une étude empirique sur 20 communes-centres d'agglomération françaises", *Revue d'Economie Régionale et Urbaine*, n° 3.
- ROBERTS J. (1991), "The possibilities of accountability", *Accounting, Organization and Society*, 16 (4), pp. 355-368.
- SCHEID J.-C. (1994), "Le reporting communal: pratiques anglo-américaines et loi ATR", *Revue Française de Finances Publiques*, n° 47.
- SINCLAIR A. (1995), "The chameleon of accountability : forms and discourses", *Accounting, Organizations and Society*, 20 (2/3), pp. 219-237.
- STEWART J.D. (1984), "The role of information in Public Accountability", in HOPWOOD A.G., TOMKINS C.R., *Issues in Public Sector Accounting*, London, pp. 13-34.
- TAMION E. (1994), "Le rôle et le fonctionnement des Chambres Régionales des Comptes", *La Gazette*, 26 septembre.
- WATHELET J.-C. (2000), *Budget, comptabilité et contrôle externe des collectivités territoriales - Essai prospectif*, Edition l'Harmattan, collection finances publiques.
- ZINGALES L. (1998), "Corporate governance", *Centre for Economic Policy Research*, n° 1806, march.

Notes additives :

i La mise en place de l'audit des districts date, formellement, du Poor Law Amendment Act de 1844, qui créé le District Audit Service (Henley et al., 1992). Les auditeurs y exercent des fonctions d'inspection et cherchent à garantir que les dépenses reposent seulement sur des objets autorisés. Par l'exercice de ces pouvoirs, l'auditeur est responsable devant les tribunaux. Il est considéré par Kimmance (1984, p. 229) "comme un simple dispositif constitutionnel de surveillance des activités gouvernementales qui garantit que les fraudes sont découvertes". Ces pouvoirs lui permettent d'effectuer des tâches qui restent les fondations de l'audit externe public dans les pays anglo-saxons depuis 1844. L'auditeur externe a le droit de

réclamer des preuves, a le devoir de découvrir les paiements illégaux et les pertes dues aux responsables publics, ainsi que de reporter publiquement les conclusions de ses interventions afin de mobiliser l'opinion publique. De ce fait, l'auditeur du district participe à l'obligation locale de reddition des comptes (Kimmance, 1984, p. 229). Un électeur peut, de plus, enquêter sur les comptes de l'autorité locale et interroger l'auditeur à ce propos.

ii Aux Etats-Unis, malgré la relative séparation entre ces deux prestations (Lande, 1994), des normes spécifiques imposent ainsi aux auditeurs d'intégrer ces critères d'analyse dans leurs missions d'audit. Alors qualifié, selon les auteurs, de performance, de management ou opérationnel. Ajouté aux audits traditionnels, ces audits forment alors le cadre général du contrôle externe des entités publiques. Ils sont caractérisés par la présence de plusieurs types organisations professionnelles et d'une pluralité de normes. En 1984, le Single Audit Act, voté par le Congrès américain, tente pourtant d'imposer la réalisation d'un audit unique lorsque les fonds fédéraux reçus par l'organisation publique dépassent un seuil fixé par la circulaire A-128.. Les résultats de l'audit - conduit par une agence fédérale désignée - sont alors distribués à toutes les autres agences fédérales qui fournissent des fonds à l'unité gouvernementale auditée. Le rapport de l'auditeur fait aussi partie intégrante des différents états financiers publiés par les collectivités locales. Les normes de rapports établies par le Governmental Accounting Standards Board (G.A.S.B.) prévoient en effet que l'information présentée doit être "vérifiable, non biaisée et représenter fidèlement ce qu'elle est censée représenter" ii. La fiabilité, en tant que caractéristique nécessaire à la diffusion d'une information de qualité, est alors assurée par l'intervention d'un auditeur externe. Les différentes catégories de rapports financiers (Jones, 1994), qu'ils soient généraux (le General Purpose Financial Statements), globaux (le Comprehensive Annual Financial Report) ou spécifiques (le Popular Reporting) respectent ces caractéristiques qualitatives, notamment en annexant le rapport de l'auditeur. Ces différentes formes de rapport permettent, de plus, d'adapter l'information financière aux besoins de chaque type d'utilisateur. Ainsi, le Popular reporting est adressé aux utilisateurs de services, aux partenaires financiers et aux citoyens. Dans la pratique, l'aspect physique de ces rapports peut toutefois être "très variable, allant de la plaquette dispendieuse avec photos couleurs au document de base établi sur micro-ordinateur" (Jones, 1994, p. 69).

Le Canada, ainsi que le Royaume-Uni, connaissent une évolution identique en intégrant à leur modèle d'audit public les notions d'économie, d'efficacité et d'efficacités. Concernant le Québec, Fomerand (1991) observe d'ailleurs que les normes d'audit des organisations gouvernementales sont issues du modèle américain. "La procédure d'audit, même si elle opère dans un contexte urbain spécifique, reprendra largement les modèles nord-américains et ont déjà été largement utilisés depuis 1960 dans les collectivités québécoises pour évaluer leur fonctionnement, leurs performances et leurs résultats". Dans le même sens, Bethoux et al. (1986, p. 23) constatent que les concepts et les méthodes développés au Canada sont très proches de ceux du GAO. Cette évolution s'est concrétisée au Canada par le développement de la vérification intégrée. D'après la Fondation Canadienne de la Vérification Intégrée (FCVI), les membres du corps législatif fédéral et de certains corps législatifs provinciaux se sont aperçus, au cours des années 1970, "qu'ils n'obtenaient pas l'information nécessaire sur la performance ; ils sentaient un vide en matière de reddition des comptes" (FCVI, 1987, p. 5). La vérification intégrée s'est ainsi développée en tant qu'"évaluation des systèmes et pratiques de gestion ou une évaluation des déclarations de la direction en matière de performance qui permet de déterminer la fidélité de l'information communiquée". Les rapports financiers types des administrations locales, dont la forme et le contenu sont détaillés par l'Institut Canadien des Comptables Agréés (I.C.C.A., 1986) ii, se retrouvent sous des formes similaires à celles utilisées dans les autres pays anglo-saxons. Dans ce cas aussi, le rapport du vérificateur fait partie du rapport annuel au même titre que les états financiers et que le rapport de

la direction émanant du conseil de l'entité. Il fournit une opinion professionnelle indépendante sur la fidélité de la présentation de l'information dans les états financiers.

iii La plupart des impulsions engagées au Royaume-Uni émanent du rapport LAYFIELD, produit en 1976 par le Committee on Local Government Finance. Ce rapport retient, en effet, que l'obligation de reddition des comptes n'est pas suffisante en ce qui concerne les dépenses de l'argent public et appelle à la création d'un service d'audit indépendant des gouvernements locaux et centraux. Dans cette période de restrictions budgétaires, les pouvoirs attribués à la commission d'audit local après 1982 sont alors considérables. Dans ce cadre, la commission d'audit dispose de deux responsabilités principales. La première permet d'assurer l'intégrité continue du gouvernement local afin que la confiance portée aux institutions du gouvernement ne soit pas érodée par des inquiétudes de fraudes ou de corruption. La seconde permet d'aider les autorités publiques à améliorer leur performance. Ainsi, "un auditeur doit, par un examen des comptes locaux et d'autres éléments qui le satisfont, s'assurer que l'organisme audité possède une organisation correcte pour assurer l'économie, l'efficacité et l'efficacité dans l'utilisation de ses ressources" (Glynn, 1993, p. 105).

iv Il est ainsi fréquent que des informations sur les finances de la ville soient présentées dans le bulletin municipal (89 %), fassent l'objet d'un communiqué de presse (51 %), d'une présentation orale (41 %) ou même d'une diffusion grâce à une plaquette synthétique. Concernant ce dernier support de communication, les rapports financiers se sont développés en France depuis le début des années 90. La première édition des "rubans de la communication financière" a vu d'ailleurs le jour au printemps 1995 grâce au Crédit Local de France en partenariat avec l'Association des Maires de France. Cette information locale peut aussi être destinée à des partenaires : 36 % des villes préparent un document financier pour leurs banques et 16 % d'entre elles pour les collectivités auprès desquelles elles sollicitent des subventions.

v Dans le cas de refus de communication ou d'absence de documents, une procédure longue et complexe peut alors être engagée. Après une demande de communication (écrite de préférence), le maire dispose en effet d'un délai d'un mois pour répondre favorablement ou refuser de façon motivée. Lorsque le maire refuse de façon expresse ou tacite, le demandeur dispose d'un délai de deux mois pour saisir la Commission d'Accès aux Documents Administratifs (C.A.D.A.). Cette dernière émet alors un avis dans le délai d'un mois de sa saisine, notifié à la commune et au demandeur. Dans le cas de refus définitif de communication ou d'absence de réponse par le maire dans le mois de l'avis de la C.A.D.A., le demandeur peut alors introduire un recours auprès du tribunal administratif. Le juge possède six mois pour se prononcer. Au total et en cas de procédure contentieuse, la mise à disposition de documents administratifs peut durer 11 mois à partir de la demande de communication. La diffusion, et non plus seulement une mise à disposition des documents sur la gestion locale, devrait donc être envisagée.

Globalement, une amélioration de l'accessibilité de l'information locale demande de traiter différents problèmes : le support, le lieu, la facilité d'accès, le type d'information proposé, la comparabilité dans le temps et dans l'espace.

Dans le cas des sociétés commerciales, la loi du 24 juillet 1966 a résolu ces types de problème en prévoyant une obligation de dépôt des comptes au greffe du tribunal de commerce. Toute personne peut ainsi disposer des comptes annuels (bilan, compte de résultat, annexe), du rapport de gestion, et s'il existe du rapport général du commissaire aux comptes de la société commerciale de son choix. L'obligation de dépôt des comptes et documents budgétaires dans un organisme public pourrait être envisagée pour les collectivités locales afin de résoudre les problèmes actuels d'accessibilité.