

***GOVERNANCE ET AUDIT
EXTERNE LEGAL :***
***une approche historique comparée à
travers l'obligation de reddition des
comptes***

David CARASSUS

Maître de conférences en Sciences de Gestion
Université de Pau et des Pays de l'Adour – IAE / CREG
Domaine universitaire BP 575 – 64 000 PAU
david.carassus@univ-pau.fr – <http://www.univ-pau.fr/~carassus>

Georges GREGORIO

Maître de conférences en Sciences de Gestion
Université de Pau et des Pays de l'Adour – IAE / CREG
Domaine universitaire BP 575 – 64 000 PAU
georges.gregorio@univ-pau.fr

Les scandales financiers à répétition, les états comptables irréguliers de certaines sociétés cotées et l'effondrement boursier de ces derniers mois ont créé un véritable traumatisme au plan international. Les premières réactions, venues des Etats-Unis, lieu de la plupart des affaires actuelles, exigent, par exemple pour la SEC le 27 juin 2002, que les directeurs généraux et financiers des grandes sociétés cotées certifient en prêtant serment la sincérité des comptes ou, au contraire, qu'ils admettent publiquement les « zones d'ombre » existant dans leurs états financiers. Le *Sarbanes-Oxley Act*, promulgué par le président des Etats-Unis, conforte, le 30 juillet 2002, cette idée de poursuite des dirigeants et de responsabilité des conseils d'administration.

De manière générale, ces premières évolutions légales participent à l'amélioration de la gouvernance, entendue comme l'ensemble des « *mécanismes organisationnels qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui gouvernent leur conduite et définissent leur espace discrétionnaire* » (CHARREAUX, 1997a, p. 1). Comme l'indique PESQUEUX, c'est en effet « *tout l'environnement politique et social de l'entreprise qui demande aujourd'hui des comptes. Le Sommet de la Terre de Johannesburg (Afrique du Sud) – et c'est extrêmement significatif – a mis en avant le terme anglais d'accountability¹, mais en lui rendant son sens originel, celui de donner une image fidèle de l'ensemble des activités de l'entreprise, avec une connotation de responsabilité* »².

Les nouvelles réglementations financières répondent à ces inquiétudes en redéfinissant non seulement la responsabilité des équipes dirigeantes, mais aussi celle des organisations chargées de l'audit externe légal. Concernant ce dernier point, le *Sarbanes-Oxley Act* aborde ainsi le rôle des auditeurs légaux en modifiant les règles d'indépendance des cabinets d'audit chargés de certifier les comptes des émetteurs d'actions cotées.

En voulant instituer une nouvelle gouvernance plus transparente et efficace face à certaines insuffisances, les textes actuels remettent ainsi au centre des préoccupations les notions de responsabilité, d'audit externe et de reddition des comptes. L'obligation de reddition des comptes³ apparaît en effet comme un sous-ensemble de la gouvernance qui 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* » (KEASEY et WRIGHT, 1993, p. 291). De son côté, l'audit externe légal peut être considérée comme mécanisme incitant ou obligeant le ou les individus à qui une responsabilité a été déléguée à agir conformément aux intérêts des partenaires de l'organisation (CHARREAUX, 1997b, p. 427). L'audit externe est ainsi conduit « *pour enquêter sur l'exercice de la responsabilité assumée et pour établir dans un rapport si l'exercice de la responsabilité est correct et juste* » (GLYNN, 1993, p. 98).

Les modes de gouvernance, occupant le cœur des débats actuels, nous choisissons de réaliser ici une analyse historique de certains de ses éléments structurants. Plus

¹ *Accountability* est traduit par obligation de reddition des comptes.

² in *Le Monde, Economie*, 17/12/02, p.III.

³ Pour un survey des définitions de l'obligation de reddition des comptes, cf. CARASSUS (2000).

particulièrement, nous nous focalisons sur l'obligation de reddition des comptes en tant que lien principal entre gouvernance et audit externe. En effet, contrairement à ce que laisse penser certains dans le cadre des débats actuels, le besoin de reddition des comptes ne date pas d'aujourd'hui. L'audit externe apparaît aussi très tôt lié à l'obligation de reddition des comptes, et plus généralement aux modes de gouvernance. D'après FLINT (1988, p. 19), l'audit externe a été préoccupé pendant des siècles « *par une comptabilité honnête et juste de l'argent et de la propriété dans les affaires des états, des services des gouvernements centraux et locaux, et dans le monde des affaires* ». En outre, il semble nécessaire, comme l'évoque ce dernier auteur, que les liens entre gouvernance et audit externe soient étudiés, en plus de cette analyse historique, aussi bien dans le secteur public (partie 1) que dans le secteur privé (partie 2).

Cette analyse historique, ainsi complétée par une comparaison intra-organisationnelle, nous permettra, de manière descriptive, de comprendre la nature des relations et leurs évolutions entre gouvernance et audit externe au travers de l'obligation de reddition des comptes. Dans ce cadre, cette analyse nous permettra de voir par exemple, comme l'affirment BETHOUX et al. (1986, p. 14) ou encore BENETEAU (1999, p. 70), si l'audit externe s'est étendu du secteur privé vers le public. De manière plus prescriptive, cette analyse historique comparée nous permettra de mettre en évidence les incohérences d'évolution entre gouvernance et audit externe, et donc de proposer des changements adaptés nécessaires à la résolution des problèmes actuels.

Gouvernance publique et audit externe : d'une logique de reddition des comptes administrative à une logique managériale et politique

Lorsque l'origine de l'obligation de reddition des comptes est recherchée, le secteur public est souvent identifié comme domaine de première application en contrepartie de l'attribution de fonds par les contribuables. Ce type de reddition est alors centré sur l'objectif de collecte et/ou d'utilisation honnête et régulière de ressources monétaires. Au fil des temps, cette obligation évoluera vers des logiques politiques et managériales de façon homogène avec les modes de gouvernance et d'audit externe.

1.1) Une origine publique de la reddition de comptes audités

L'origine de l'obligation de reddition des comptes audités, en tant que mécanisme clé de la gouvernance, semble remonter à des temps antérieurs. FLINT (1988, p. 19) observe d'ailleurs que les personnes responsables de la détention de ressources, entre autres monétaires, ont toujours été le sujet d'un audit externe.

Si l'antériorité de son origine semble être acceptée, la détermination d'une date précise est, elle, plus difficile. A cette fin, GLYNN (1993, p. 15) cite « *Politique* » d'ARISTOTE. Ce dernier écrit, en effet, que « *pour protéger des escroqueries sur la trésorerie, il faut distribuer l'argent public devant la ville entière, et déposer les copies des comptes dans*

des services variés ». GRAY et JENKINS (1993, p. 53) suggèrent, eux, que l'histoire de l'obligation de reddition des comptes est aussi vieille que la civilisation. Pour cela, il remonte aux temps d'HAMMURABI, roi de Babylone. D'après les auteurs, « *quand il promulgua son code légal vers 2000 avant Jésus-Christ, il apparaît avoir prêté beaucoup d'attention à l'obligation de reddition des comptes de ceux à qui était confié l'argent des autres* ».

Or, si ces premières sources abordent l'origine de l'obligation de reddition des comptes, elles ne mentionnent pas les modalités de contrôle qui peuvent y être associées. D'après NORMANTON (1966), il faut en effet attendre l'an 350 avant J-C. afin qu'apparaissent des activités les plus proches de l'audit moderne. L'auteur cite à ce propos ARISTOTE qui observe que « *dix logistae et dix euthuni étaient choisis au sort. Chaque responsable public devait leur rendre des comptes. Ils présentaient leurs résultats à la cour. 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* »⁴. Ces contrôleurs, indépendants des responsables qu'ils examinaient, sont 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 semblent, elles, apparaître avec l'empire romain. Mc MICKLE (1978, p. 8) observe en effet que l'*auditus*, terme utilisé dans un sens judiciaire, 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'origine commune de l'obligation de reddition des comptes et de l'audit externe semble dès lors pouvoir être affectée aux organisations publiques. La reddition de comptes audités y est pratiquée dans une logique administrative et légale dans le sens de PATRY (1994, p. 308). La relation de reddition de comptes fait en effet essentiellement référence à un rapport de supérieur à subordonné, ce dernier étant contrôlé en fonction des priorités définies par le sommet hiérarchique de l'organisation. Il s'agit alors non seulement de s'assurer que les fonds sont correctement utilisés et de la manière qui a été 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.

1.2) Un développement historique commun et cohérent

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. Cette analyse historique peut être réalisée parallèlement dans les pays anglo-saxon et en France.

⁴ ARISTOTE, « La constitution d'Athènes », in NORMANTON (1966).

1.2.1) *Le cas des pays anglo-saxon*

Afin de se référer aux origines de l'audit externe public au Royaume-Uni, Mc MICKLE (1978, p. 10) décrit l'organisation en 1131 par l'ancien ministre des finances anglais, l'*Exchequer*, de la collecte des fonds royaux par les shérifs des différents comtés. 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 de comptes d'un responsable public constituent sans nul doute les formes originelles d'un audit, même si le lien ne peut être fait directement. D'après BOYD⁵, il faut en effet attendre le début du 13^{ème} siècle pour que le terme audit soit utilisé formellement pour la première fois dans les pays anglo-saxon. Celui-ci apparaît à cette date dans les statuts d'Edward I en 1285 : « *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* ».

Le rôle de ces auditeurs est ensuite modifié par les parlements successifs, jusqu'au début du début du 19^{ème} siècle où un *Poor Law Acts* supplémentaire vient organiser et définir l'intervention des audits de districts actuels. A cette époque, en effet, les anciens arrondissements urbains de l'Angleterre et du Pays de Galles sont 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). Dans ce cadre, les comptes sont tenus par le trésorier, examinés par l'auditeur, présentés au conseil et mis à disposition des contribuables.

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

⁵ Edward BOYD (1905), « History of auditing », in « A history of accounting and accountants », ed. Richard Brown; cité par Mc MICKLE (1978).

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.

A partir de cette époque, la majorité des audits publics est alors réalisée par des fonctionnaires qui ont une compétence territoriale sur toutes les organisations publiques de leur secteur géographique, en l'occurrence le district (KIMMANCE, 1984, p. 130). Ces auditeurs sont considérés comme indépendants des organisations audités. 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). L'autre part des audits publics est, elle, 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.

Cette organisation d'audit public, mêlant fonctionnaire et cabinets privés, qui perdure depuis au Royaume-Uni, prend ainsi progressivement le pas sur l'existence d'auditeur amateur et élu. Durant la fin du 19^{ème} siècle, les tâches des auditeurs sont en effet progressivement étendues pour couvrir 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). Aussi, au moment où le niveau d'activités des arrondissements urbains était assez modeste, le degré d'expertise d'auditeur amateur semblait suffire à leur contrôle externe. La croissance des activités locales associée à un mouvement comptable d'une méthode de trésorerie vers une méthode d'engagement, participent alors à la mise en place de cette nouvelle organisation d'audit public.

A cette même période, la pratique d'audit public n'en est qu'à ses débuts aux Etats-Unis. Même si Mc MICKLE (1978) date l'intervention des premiers auditeurs à 1612 lors de l'instauration de systèmes de loteries pour aider à l'avance des colonies, 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 à la surveillance des dépenses et des revenus des Etats fédéraux.

Après la réforme du milieu du 19^{ème} 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.

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 New York du début des années 1970⁶, qui aboutit à la création du *Governmental Accounting Standards Board* (GASB). A cette époque, cette ville subit en effet une sévère crise fiscale l'entraînant au bord de la banqueroute. Des dépenses trop importantes, une surtaxation, des emprunts colossaux, une comptabilité chaotique et une diffusion de l'information financière insuffisante avaient amené la ville dans cette impasse. Mise à part une série de mesures prises pour éviter la cessation de paiement de la ville, une profonde réforme du système d'information comptable et financier de la ville fût engagée. L'alignement sur les principes comptables 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.

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 publique, notamment au travers des préconisations du GAO dans sa publication datant de 1972 « *Standards for Audit of Government Organizations, Programs, Activities and Functions* ». Le modèle d'audit gouvernemental à portée étendue en résultant se fonde, en conséquence, sur la reconnaissance du fait que l'obligation de reddition des comptes par les responsables publics va au-delà de la conformité avec les lois et les règlements gouvernant l'utilisation des fonds gouvernementaux. Ce modèle inclut aussi une préoccupation constante de la prévention des dépenses non nécessaires ou peu économiques, et de l'application de toutes les mesures appropriées pour atteindre les objectifs pour lesquels ces ressources ont été allouées (MORSE, 1981, p. 199).

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 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 caractérisé par la présence de plusieurs 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.

⁶ Cf. GOLDIN Harrison J., « Changes in municipal accounting : The New York City controller's overview », *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, vol. 8 n° 4, pp. 269-278, Summer 1985 ; GOLDIN Harrison, « 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, 1987.

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* ».

En ce qui concerne le Royaume-Uni, cette évolution doit attendre le début des années 1980 sous l'influence du modèle mis en place par les Etats-Unis. A ce propos, 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 pour de meilleurs services conduit le secteur public anglais à une série de changements introduits par le gouvernement TATCHER. Cette évolution, orientée vers l'application des forces du marché aux organisations publiques, se concrétise, dans le domaine de l'audit, par la création de l'*Audit Commission for Local Authorities* grâce au *Local Government Finance Act* de 1982.

La plupart des impulsions engagées au Royaume-Uni émanent du rapport LAYFIELD de 1976 par le *Committee on Local Government Finance*. Ce rapport montre, en effet, que l'obligation de reddition des comptes n'est pas suffisante en ce qui concerne les dépenses de l'argent public et appelle à la création d'un service d'audit indépendant des gouvernements locaux et centraux. Dans cette période de restrictions budgétaires, les pouvoirs 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).

L'introduction des concepts d'économie, d'efficacité et d'efficacités au Royaume-Uni se traduit par la mise en place d'un audit désigné « *Value For Money* » par le *Local*

Government 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 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 des compétences propres aux consultants en management. L'auditeur doit, ainsi, non seulement effectuer des observations aux responsables de la formulation initiale des objectifs, mais aussi proposer des recommandations d'amélioration des systèmes et des méthodes de management.

1.2.1) Le cas de la France

En ce qui concerne la France, trois périodes importantes peuvent être mises en évidence. Cette évolution historique respecte toutefois les changements de reddition des comptes audités déjà évoqués pour les pays anglo-saxon, d'une logique administrative à une logique politique et managériale.

La première de ces périodes, répondant une logique administrative, correspond à la mise en place des *missi dominici*, littéralement les envoyés du maître, par Charlemagne. A l'époque mérovingienne, des envoyés extraordinaires du roi existent déjà et sont chargés d'enquêter sur les abus fiscaux. Ce procédé est imparfait, irrégulier et leurs pouvoirs sont mal définis. Les carolingiens précisent donc et renforcent le statut et les compétences des *missi dominici*. Le capitulaire de 789 les désigne 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.

Chaque région étant administrée par un comte, à qui le roi délègue son autorité, les *missi dominici*, généralement un ecclésiastique et un laïc, sont chargés de réaliser des inspections sous l'autorité du roi. Leur fonction principale est de contrôler la bonne marche de l'administration locale, de vérifier que toutes les mesures législatives et administratives prises dans les capitulaires sont bien appliquées à l'échelon local. Ces envoyés disposent aussi de compétences judiciaires en complément du comte qui rend la justice au plan local. 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 roi⁷.

Le successeur de Charlemagne, Louis le Pieux, maintient ce contrôle du bon fonctionnement de l'administration locale. Il semble toutefois que bien avant la fin du règne de ce souverain le nombre des *missi dominici* diminue sensiblement, pour disparaître par la suite. Leurs analogues peuvent cependant être trouvés avec les baillis de Philippe Auguste (1180-1223) et les enquêteurs de Saint-Louis (1226-1270)⁸.

⁷ In <http://www.e-moyenage.com/wulfard.htm>.

⁸ In www.univ-mlv.fr/universite/actualite/parisse.doc.

La seconde période de référence commence à cette époque avec la création de la Cour des comptes. En tant que 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 formé 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 avec 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)⁹. Cet organe financier s'occupe dès lors du contrôle de la gestion financière du domaine royal et des comptes de l'Hôtel du roi.

Sur le plan des 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, 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 avec la loi du 16 septembre 1807 sous l'appellation actuelle de Cour des comptes. Selon un fonctionnement 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 réalisé auprès des 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 effectivement sous l'impulsion des lois de décentralisation. Cette troisième période de référence marque notamment la création des Chambres Régionales des Comptes (CRC) de façon concomitante 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

⁹ In www.ccomptes.fr/Cour-des-comptes/presentation/histoire&histoire/

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.

Avant l'entrée en vigueur de ces lois de décentralisation, la Cour des comptes était juge de droit commun des comptes des collectivités locales et des établissements publics locaux. Avec ces lois, le contrôle des comptes des collectivités locales est déconcentré de la Cour nationale aux CRC. Celles-ci leur reconnaissent une triple compétence (LABIE, 1997, p. 1) : une compétence de contrôle budgétaire effectuée avec le concours du préfet, une compétence de contrôle juridictionnel des comptes des comptables locaux, et une compétence de contrôle de la gestion. 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). 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, ce contrôle 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 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).

Au total, au regard de ces évolutions, tant dans les pays anglo-saxon qu'en France, il apparaît que les modes de gouvernance et d'audit externe via l'obligation de reddition des comptes soient progressivement passés d'une logique administrative à une logique managériale et politique, et ceci à double titre. 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 la relation des élus avec les citoyens. Si l'obligation de reddition de comptes audités apparaît sous les régimes monarchiques, il semble en effet que cela soit les régimes démocratiques qui participent largement à son développement (CAIDEN¹⁰). L'utilisation des fonds publics va, ainsi, de pair avec une responsabilité devant la société dans son ensemble. Les fonctionnaires et les élus sont alors obligés de justifier leurs méthodes et les buts dans l'appropriation, l'application et l'utilisation des ressources publiques (MALAN et al., 1984).

Dans les organisations publiques, le lien entre l'obligation de reddition des comptes et les différents modes de contrôle externe apparaît comme essentiel, compte tenu de la nature des moyens mis à disposition et de l'intérêt collectif que sous-tend leur gestion. Dans ce cadre, l'obligation de reddition des comptes requiert que tout gouvernement, qu'il soit local ou national, soit responsable devant la société des ressources publiques collectées et des actions pour lesquelles celles-ci ont été utilisées. Cette responsabilité à la fois publique et politique est fondée, en effet, « sur la croyance selon laquelle la communauté a un droit de savoir, un droit de recevoir des informations sur les opérations gouvernementales qui peuvent conduire à un débat public des citoyens et de leurs représentants élus » (GASB¹¹). Dans le cadre de l'autorité qui leur est conférée par la législation et du pouvoir délégué par les citoyens, les organisations publiques, de manière générale, sont ainsi responsables de l'administration des moyens mis à leur disposition. Les états financiers fournissant, comme dans le secteur privé, un support à ce compte rendu, la société veut obtenir, par ce biais, « l'assurance que les opérations financières sont effectuées conformément aux autorisations accordées et aux pouvoirs délégués. Ils souhaitent aussi pouvoir évaluer la façon dont les conseillers et les fonctionnaires gèrent les finances publiques »¹².

Corporate governance et audit externe : d'une logique de reddition des comptes administrative à une logique financière

Cette relation historique mise en évidence dans le secteur public est aussi apparente dans le secteur privé. Toutefois, plusieurs différences peuvent être effectuées entre ces deux

¹⁰ In PATRY, 1994b, p. 301.

¹¹ In DOUGLAS, 1991, p. 426.

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

évolutions. L'origine de cette relation est tout d'abord moins ancienne que la précédente, le secteur public étant à la source de cette relation. Les développements de l'obligation de reddition des comptes, en tant que mécanisme de gouvernance, avec les modalités d'audit externe associées sont ensuite moins homogènes.

2.1) Une logique administrative originelle commune avec le secteur public

De façon identique au secteur public, l'origine de l'obligation de reddition de comptes audités peut être qualifiée d'administrative. En effet, MAUTZ et SHARAF (1961, p. 290), en citant BROWN, observe qu'à « *chaque fois que l'avance de la civilisation a suscité le besoin de confier à un homme la propriété d'un autre homme, la sagesse d'une sorte de contrôle sur la fidélité de ce premier devient nécessaire* ». L'existence d'une relation supérieur/subordonné demande alors l'intervention d'une partie tierce, susceptible de contrôler et d'informer sur l'activité de l'individu ou de l'organisation ayant reçu délégation.

Cette logique administrative attribuée à l'origine de l'audit externe privé correspond d'ailleurs à une logique différente de celle proposée par de nombreux auteurs. En effet, la réglementation est souvent citée comme source de l'audit externe. Or, comme l'avancent WATTS et ZIMMERMAN (1983, p. 613), il apparaît que si l'intervention d'un auditeur professionnel indépendant a été encouragée par des changements légaux, sa seule utilité aurait pu mener au développement qu'il connaît à l'heure actuelle. Les auteurs citent à ce propos l'existence d'audit d'une association marchande IPSWICH en 1200, et ceci en l'absence de lois.

Comme c'est le cas dans le secteur public, le développement de l'audit externe peut être associé à l'évolution des modes de gouvernance de l'entreprise, et en particulier de ses pratiques de reddition des comptes. En effet, MEDNICK (1991, p. 71) met lui aussi en évidence le lien existant entre l'audit externe et l'obligation de reddition des comptes. Il montre ainsi qu'un besoin plus important en matière de reddition des comptes, ainsi que l'évolution du marché financier et le changement du modèle de gouvernance des entreprises, participent à une demande d'audit de plus en plus forte dans une économie complexe et globale. Dans cette perspective, l'audit externe contribue alors à la résolution des problèmes et aux évolutions liées à l'obligation de reddition des comptes.

En plus de cette même logique originelle, il faut aussi souligner que le développement des modes de gouvernance connaît un même mouvement de fond, à savoir un glissement économique des pays du Royaume-Uni vers les Etats-Unis ayant des répercussions sur le modèle d'audit externe légal. L'issue de cette évolution reste toutefois différente.

2.2) Un développement historique conjoint inachevé

Comme c'est le cas pour le secteur public, cette analyse historique peut être réalisée dans le cas des pays anglo-saxon, puis dans le cas de la France.

2.2.1) Le cas des pays anglo-saxon

PORTER et al. (1996) analysent l'évolution des objectifs de l'audit externe dans les pays anglo-saxon sur les 150 dernières années. Ces auteurs montrent ainsi la façon dont l'audit externe répond aux changements de son environnement socio-économique en distinguant quatre périodes.

La première de ces périodes se termine en 1844, date à laquelle le *Joint Stock Companies Act* est promulgué. Avant cette date, l'audit externe est peu pratiqué dans le secteur commercial, l'activité étant exercée par de petites fabriques détenues et gérées par les mêmes personnes. Seuls les capitaines des bateaux étaient tenus de rendre des comptes, concernant les fonds et les bateaux mis à leur disposition, aux personnes qui avaient financé cette entreprise. Or, WHITTINGTON et PANY (1998, p. 8) observent que *« pendant la révolution industrielle, comme les problèmes dans les fabriques s'accumulaient, les propriétaires ont commencé à recourir aux services de hauts gestionnaires. Avec la séparation de la propriété et de la gestion des groupes, les propriétaires absents se sont rapidement retournés vers les auditeurs pour les protéger contre les erreurs non intentionnelles ainsi que les fraudes commises par les gestionnaires et les employés. Les banquiers ont été les premiers à utiliser les rapports financiers »*.

Mise à part la séparation de la direction et des actionnaires, deux autres facteurs participent en effet au développement de l'audit externe. Le premier concerne la croissance des cas de fraude en contrepartie de la naissance du capitalisme. COLLINS (1990) remarque à ce propos que *« lors de la vague des grands scandales au début du XVIIIème siècle, on employa des auditeurs pour faire des investigations approfondies dans le but de découvrir les auteurs des faillites frauduleuses. L'affaire notoire de la South Sea Bubble en 1720, un enchaînement de faillites autour de la Compagnie Britannique des Mers du Sud ayant exposé la faiblesse des contrôles purement juridiques, a entraîné la création de la profession d'expert-comptable pour l'exercice de l'audit financier. Dans cette période, l'audit des entreprises ne se faisait qu'à la demande des pouvoirs publics »*. Le second facteur de développement de l'audit concerne l'augmentation de l'utilisation du crédit. La révolution industrielle nécessitant des sources de financement importantes, les sources individuelles et le capital des sociétés ne suffirent pas pour satisfaire ces besoins. Comme l'évoquent précédemment WHITTINGTON et PANY, les institutions de crédit en plein essor influencent alors largement l'engagement d'auditeur financier en contrepartie des risques encourus.

La loi anglaise de 1844 répond ainsi aux nombreuses demandes d'audit externe et oblige les sociétés faisant appel public à l'épargne à présenter des comptes vérifiés par des personnes indépendantes. Les préoccupations de cet audit devenu légal sont centrées sur l'utilisation honnête et autorisée des fonds (BETHOUX et al., 1986, p. 18).

La seconde période d'analyse dégagée par PORTER et al. (1996) se termine en 1920, suit la révolution industrielle et marque de nombreux changements dans l'environnement socio-économique. L'émergence de grosses entreprises industrielles et commerciales,

l'évolution réglementaire notamment le *Companies Act* de 1900 au Royaume-Uni et le fait que le bilan soit considéré comme une information privée entre la direction et les actionnaires, influencent l'évolution de l'audit externe vers la protection des actionnaires, avec des objectifs s'attachant à la détection des fraudes et des erreurs, ainsi qu'à l'interprétation de la solvabilité de l'entreprise. PORTER et al. (1996) observent que, pendant cette période, le développement des devoirs et obligations des auditeurs fut clarifié par les décisions des cours de justice. « *Le cas le plus connu est le London and General Bank (1895). L'auditeur avait découvert des erreurs dans le bilan. Il avait rapporté les faits à la direction mais ne les reporta pas aux actionnaires. Dans cette affaire, le juge remarque que l'auditeur n'est pas censé trouver les fraudes et les erreurs commises à l'intérieur de l'entreprise, mais qu'il doit faire preuve d'une attention raisonnable par rapport à ces caractéristiques. Par contre, l'auditeur doit, s'il les découvre, rapporter aux actionnaires tout acte malhonnête qui affecte la qualité des informations contenues dans les états financiers* ». Les dirigeants des entreprises doivent donc rendre des comptes aux actionnaires concernant la détention et l'utilisation honnête des fonds leur étant confiés. Les audits externes, dans ce contexte, doivent protéger les intérêts des actionnaires de l'entreprise et permettre de répondre à l'obligation de reddition des comptes des dirigeants.

La troisième période, couvrant les années 1920 à 1960, est, elle, marquée par la croissance continue des sociétés, le développement des marchés de titres et des institutions financières ainsi que l'apparition d'une nouvelle classe de petits investisseurs, augmentant la séparation avec les dirigeants. Dans ce cadre, les actionnaires prêtent surtout attention aux retours sur investissement, et changent d'entreprise en fonction de l'importance de leurs résultats. L'obligation de reddition des comptes inclut ainsi rapidement l'utilisation effective et efficiente des fonds confiés aux dirigeants. « *Au même moment, comme les actionnaires n'étaient plus aussi liés à leur société et que ces sociétés amplifiaient leur influence dans la société, il fut reconnu que la survie et la croissance des sociétés dépendaient, plus seulement des ressources financières fournies par les actionnaires, mais aussi de la contribution jointe de tous les détenteurs d'intérêts dans l'entreprise : ses actionnaires, ses créanciers, ses employés, ses fournisseurs, ses clients et le gouvernement* » (PORTER et al., 1996). En réponse à ces changements socio-économiques, l'auditeur externe concentre alors sa mission sur l'examen des comptes de gestion et sur l'idée de bénéfice, plus que sur le bilan et l'idée de solvabilité.

Cette évolution se concrétise en 1934 aux Etats-Unis dans le *Securities Exchange Committee Act* et en Grande-Bretagne dans le *Companies Act* de 1948. Les objectifs de l'audit évoluent ainsi de la prévention et de détection de la fraude à l'évaluation de la véracité et de la justesse de l'information présentée dans les états financiers. Compte tenu de l'évolution des besoins liés à l'obligation de reddition des comptes, il était en effet indispensable que les participants au marché financier soient sûrs que les états financiers des entreprises sont fiables et qu'ils présentent une vue sincère et fidèle de la situation de l'entreprise et de sa performance. De plus, il apparaît, à cette période, que des affaires majeures de fraudes impliquent des entreprises audités par des experts-comptables, appartenant à des institutions nouvellement créées (Mc MICKLE, 1978, p. 12). Les

auditeurs externes redéfinissent alors leur mission afin de limiter leur responsabilité pour détecter la fraude. Celle-ci n'est plus très longtemps considérée par la profession comme l'objectif principal de l'audit qui concerne désormais à la fiabilité des états financiers des entreprises. Ce changement d'objectif ouvre d'ailleurs des opportunités aux auditeurs externes. Leur position et leur nouvelle connaissance plus globale de l'entreprise les placent ainsi en position idéale pour rendre des services complémentaires, au niveau du contrôle interne ou même en termes de conseil en management.

Durant la quatrième période de référence, des années 1960 à nos jours, PORTER et al. (1996) mettent enfin en évidence l'influence sociale et économique des entreprises, particulièrement les sociétés nationales et multinationales, qui continuent à se développer. De façon cohérente avec leur impact grandissant sur le bien-être de la société, les besoins liés à l'obligation de reddition des comptes évoluent vers une logique sociétale, partenariale. Beaucoup pensent, en effet, que les dirigeants ont une obligation de considérer l'impact de leurs décisions au niveau de la société tout en permettant la réalisation de profit et le maintien de la pérennité de l'entreprise. Ces auteurs avancent notamment que « *les dirigeants de sociétés sont considérés comme ayant une obligation de prévenir la pollution environnementale, de garantir la sécurité industrielle et des produits, ainsi que de protéger les consommateurs* ».

Or, même s'il est aujourd'hui admis que l'auditeur externe agisse dans l'intérêt des principaux détenteurs d'intérêts de l'entreprise tout en ayant un regard sur l'intérêt public, il apparaît que ses critères de référence restent toujours la sincérité, la régularité et l'image fidèle des états financiers. Lors des dernières évolutions réglementaires, compte tenu du contexte affairiste, les objectifs originels de l'audit externe sont toutefois redevenus d'actualité. Tout d'abord, les normes américaines SAS n° 82 (1998) et n° 99 (2002), toutes deux intitulées « *Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit* », abordent la responsabilité de l'auditeur en matière de fraude. Ce dernier doit en effet obtenir une assurance raisonnable de l'absence d'incorrection dans les états financiers, causées par des erreurs ou par des fraudes. Ensuite, le *Sarbanes-Oxley Act* du 30 juillet 2002 consacre deux de ses onze chapitres à l'indépendance des cabinets d'audit chargés de certifier les comptes des émetteurs d'actions cotées. En particulier, il institue un organisme de surveillance comptable, le Comité de vérification, doté de pouvoirs disciplinaires et d'investigation à l'égard des auditeurs. Il oblige également les émetteurs à changer d'auditeur externe tous les cinq ans. Il évoque enfin l'indépendance des analystes financiers, les conflits d'intérêt au sein des banques et intermédiaires financiers et multiplie les modalités techniques pour la production et le contrôle des comptes.

2.2.2) Le cas de la France

En France, même si ces changements socio-économiques et cette évolution de l'obligation de reddition des comptes connaissent des spécificités politico-historiques, l'audit externe des entreprises privées se développe de façon similaire. Le mot de commissaire apparaît pour la première fois avec la loi du 23 mai 1863 qui crée les sociétés à responsabilité limitée (MIKOL, 1992, p. 483). Les commissaires y ont pour rôle d'examiner les comptes à partir des livres comptables et des opérations de la société. Dans la même logique, la loi

du 24 juillet 1867, qui supprime l'autorisation gouvernementale préalable à la constitution des sociétés anonymes, considère les commissaires comme les mandataires des actionnaires chargés de permettre à ceux-ci de se prononcer en connaissance de cause sur les comptes sociaux. La protection des actionnaires et des autres pourvoyeurs de fonds contre les risques d'erreur et de fraude y constitue l'objectif principal de l'audit externe.

Progressivement, ces objectifs évoluent sous l'impulsion notamment du fort développement économique d'après-guerre et de l'utilisation de la comptabilité comme instrument de preuve fiscale. La loi du 24 juillet 1966, et plus encore la loi du 1^{er} mars 1984 relative à la prévention et au règlement amiable des difficultés des entreprises, investissent ces commissaires, devenant commissaires aux comptes, d'une mission d'intérêt général de contrôle au profit, non seulement des actionnaires, mais aussi de toutes les personnes qui ont à apprécier la situation financière de la société, et qui, pour cela, doivent pouvoir se fier aux documents comptables et financiers la concernant. L'étude de NOBES (1995), analysant les opinions des comptables dans plusieurs pays sur l'objectif de la comptabilité privée, met en évidence cette évolution. Ainsi, près de 80 % des personnes interrogées répondent que l'objectif principal de l'audit externe est lié à la vérification que les comptes donnent une impression raisonnable aux utilisateurs. La prévention et la détection des fraudes ne constituent l'objectif principal que pour 8 % des personnes interrogées. La détection de la fraude devient ainsi le subsidiaire de la détermination de l'image fidèle des états financiers de l'entreprise. En France, cette évolution est formalisée par la loi du 24 juillet 1966 qui établit que les commissaires aux comptes doivent, au total, « *formuler une opinion exprimant si ces comptes sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable qui leur est applicable. Cette opinion, est formulée, selon les dispositions prévues par l'article L. 225-235 du Code de commerce, en termes de " régularité, sincérité et image fidèle "* » (CNCC, 2002).

En réponse aux nouvelles demandes de reddition des comptes, identiques à celles mises en évidence dans les pays anglo-saxons, la seule évolution réglementaire récente à distinguer concerne la transposition des normes internationales de l'IFAC en décembre 2000. Ainsi, en matière de prévention et de détection de la fraude, domaine qui a connu des évolutions sur le plan américain, ce risque est considéré en France, au même titre que l'erreur, dans le cadre d'une analyse globale systémique de l'organisation auditée. La fraude ne fait donc pas l'objet d'évolution normative particulière, contrairement à ce que les commissaires aux comptes français envisagent et commencent à pratiquer (CARASSUS et CORMIER, 2003). Parallèlement à cette évolution réglementaire, des groupes de réflexion sont aussi formés pour adresser des recommandations aux autorités de régulation. Le dernier en date, le groupe BOUTON, fait référence dans un rapport daté du 23 septembre 2002 aux mêmes préoccupations que le *Sarbanes-Oxley Act*. Certaines réflexions sur les mécanismes de gouvernance abordent ainsi diverses mesures propres à garantir l'indépendance des commissaires aux comptes. D'autres propositions concernent les comités d'audit à qui il

est notamment demandé, pour tenter de répondre à leurs principales insuffisances¹³ « *d'entendre, lorsqu'il le souhaite, les commissaires aux comptes et directeurs financiers, de piloter la procédure de sélection des commissaires aux comptes en privilégiant lors des appels d'offres les mieux-disants plutôt que les moins-disants, de veiller aux règles garantissant leur indépendance, en particulier par l'examen des honoraires versés par la société au cabinet et au réseau des commissaires aux comptes* ».

Conclusion

De façon cohérente avec l'analyse historique et comparée menée ici, FLINT (1988, p. 19) observe qu'« *en même temps que les temps ont changé, le concept d'obligation de reddition des comptes, orienté au départ vers l'honnêteté et la régularité, s'est élargi. De nouveaux standards de performance ont ainsi émergé à partir des attentes des groupes intéressés* ». Ces évolutions se formalisent aujourd'hui par des changements informationnels importants, avec la communication, par exemple, d'information sociale, environnementale, sur la création de valeur ou bien sur l'impact des actions engagées, au-delà des seuls états financiers comptables. Mis à part cette évolution de la nature des informations communiquées, la fréquence et le type se sont aussi adaptés avec la communication d'information trimestrielle ou bien segmentée. Ces changements de modes de reddition des comptes, et plus généralement de type de gouvernance, peuvent aussi être évoqué sur le plan conceptuel. Pour les entreprises privées, CHARREAUX (2000) met ainsi en évidence le passage d'une logique actionnariale à une logique partenariale de la gouvernance, avec la considération de l'ensemble des détenteurs d'intérêts dans l'entreprise. Pour les organisations publiques, LE GALES (1995) observe le passage d'un gouvernement des villes à une gouvernance urbaine, que cela soit au niveau du mode d'organisation de la ville ou bien du mode d'exercice de la politique.

Ces modifications de modes de reddition de comptes sont accompagnées historiquement, ceci constituant l'objet de notre analyse, d'adaptation des modes de contrôle externe associés en tant qu'éléments structurant de la gouvernance organisationnelle. Ainsi, nous avons mis en évidence les évolutions de la relation entre gouvernance et audit externe, au travers de l'obligation de reddition des comptes, entre une logique administrative et une logique plus englobante. Centrée à l'origine, quelque soit le type d'organisation, sur des relations entre supérieur et subordonné et sur des critères de référence d'honnêteté et de régularité, la reddition de comptes audités a progressivement évolué vers des modes qui peuvent être différenciés géographiquement et selon le type d'organisation.

¹³ « *Sur l'ensemble des sociétés du CAC40, une quinzaine de comités d'audit, je pense, ont un niveau que je qualifierai de satisfaisant à bon, mais je crains qu'une majorité ne mérite une note de médiocre à mauvais* » ; Jacques Calvet, in ENJEUX (octobre 2002, p.70).

Ainsi, si le but d'un audit externe des organisations publiques était, à l'origine, de découvrir si les responsabilités étaient réalisées honnêtement et avec régularité, les nouvelles formes font appel à des critères de référence fondés sur l'utilisation performante des ressources publiques. La logique de reddition des comptes audités devient alors managériale de par les standards utilisés, la logique administrative n'étant pas toutefois abandonnée. Elle devient aussi politique dans la mesure où l'ensemble des acteurs publics, notamment les citoyens, deviennent la cible de la reddition des comptes audités, au-delà du seul supérieur administratif comme c'était le cas à l'origine. Cette évolution doit toutefois être atténuée dans le cas français. En effet, même si les logiques de transition semblent identiques à celles des pays anglo-saxon, les pratiques publiques françaises d'information et de contrôle connaissent de nombreuses insuffisances, eu égard à leurs conditions d'exercice.

Concernant les entreprises privées, l'évolution entre modes de gouvernance et d'audit externe semble être moins aboutie. En comparant les changements de logiques de la reddition des comptes et de l'audit externe, que cela soit en France ou dans les pays anglo-saxons, il apparaît en effet que les changements socio-économiques et les besoins liés à l'obligation de reddition des comptes en découlant, influencent les changements des objectifs de l'audit et des procédures utilisées, seulement jusqu'à un certain point. En effet, si les objectifs de l'audit externe privé ont dépassé les notions originelles d'honnêteté et de régularité, les critères de performance ne sont pas, contrairement aux organisations publiques, pris en considération. D'après PORTER et al. (1996), cette position « *est reflétée par le principe fondamental de l'audit externe, à savoir l'obligation de reddition des comptes (...). Dans le cas des entreprises, le principal détenteur d'intérêts reste le groupe d'actionnaires* », justifiant le fait que les besoins de l'ensemble des détenteurs d'intérêts ne soient pas tous considérés. La reddition des comptes audités reste alors financière, c'est-à-dire centrée sur les apporteurs de fonds que sont les actionnaires et les créanciers, sans réelle considération des autres parties prenantes. Dans ce cas aussi, cette évolution doit être précisée dans le cas français. En effet, à l'inverse des pays anglo-saxons, le commissariat aux comptes français n'a pas rétabli, après l'avoir oublié, l'objectif originel de prévention et de détection de la fraude.

En conséquence, et contrairement aux pratiques de l'audit externe dans le secteur privé, le modèle d'audit externe public semble mieux répondre aux nouveaux besoins de la société en matière d'obligation de reddition des comptes. La relation entre gouvernance et audit externe apparaît donc être plus cohérente pour les organisations publiques que pour les organisations privées, justifiant par là même, l'existence dans le privé de ce que les anglo-saxons appellent l'*audit expectation gap*.

Les scandales financiers actuels appelant une modification des modes de gouvernance, les conclusions de cette analyse historique comparée peuvent être utiles à des propositions d'évolution des modes de contrôle et d'information. Il apparaît, en particulier, que les incohérences entre pratiques d'audit externe et besoins en matière de reddition des comptes doivent être rectifiées. Cette logique d'évolution, différente des dispositions réglementaires du *Sarbanes-Oxley Act*, conduirait, pour les entreprises privées, à utiliser

les critères de référence de l'audit externe public, notamment celui de performance. Cette logique amènerait aussi les organisations publiques françaises à mettre en œuvre les outils et l'approche de l'audit externe privé, plutôt qu'un contrôle connaissant de nombreuses insuffisances (CARASSUS, 2003). Cette vision universelle de l'audit externe, soucieuse des évolutions des modes de gouvernance au travers de la reddition de comptes, amènerait alors l'auditeur externe à être responsable devant les différentes parties prenantes de l'organisation afin de leur apporter toutes les informations utiles à leurs prises de décision.

BIBLIOGRAPHIE :

AHRENS Thomas (1996) , « Styles of accountability », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 21 n° 2/3, pp. 139-173.

ATH (1989), « *Version bilingue des normes d'audit du GAO* », Clet.

BENETEAU J. (1999), « Audit financier », in *Encyclopédie de la gestion et du management*, sous la direction de Robert LE DUFF, Dalloz.

BETHOUX Raymond, KREMPER, POISSON Michel (1986), « *L'audit dans le secteur public* », Clet.

CARASSUS David (2000), « De l'obligation d'une reddition des comptes audités pour un renforcement de la démocratie locale », *5^{èmes} Rencontres Ville – Management* à Bayonne, Edition Dalloz, Thèmes et Commentaires.

CARASSUS David (2003), « Le contrôle externe légal des collectivités locales : les voies d'évolution », *Revue Française de Comptabilité*, Janvier.

CARASSUS David, CORMIER Denis (2003), « L'évaluation du risque de fraude comme objet d'analyse de l'audit externe légal », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, printemps.

CARPENTIER Elisabeth, LEBRUN François (sous la direction de) (1987), « *Histoire de France* », Seuil.

CHARREAUX Gérard (1997a), « Introduction générale », in « *Le gouvernement des entreprises : corporate governance, théories et faits* », Economica.

CHARREAUX Gérard (1997b), « Vers une théorie du gouvernement des entreprises », in « *Le gouvernement des entreprises : corporate governance, théories et faits* », Economica.

CHARREAUX Gérard (2000), « Gouvernement d'entreprise et comptabilité », in « *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* », sous la direction de Bernard COLASSE, Economica.

CNCC, « *Infocom* », Ed. CNCC, juillet 2002.

COLLINS Lionel (1990), « A quoi sert l'audit? L'évolution de l'audit », *Les Cahiers Français* n° 248.

DOUGLAS Patricia (1991), « *Government and non profit accounting Theory and practice* », Harcourt Brace Javinovitch.

DUNN John (1996), « *Auditing theory and practice* », Prentice Hall.

EDWARDS John Richard (1994), « The municipal audit - a professional power struggle », Paper presented at the 17th annual *Congress of the European Accounting Association*, Venice, Italy.

FCVI (1994), « *Vérification intégrée : introduction* », FCVI.

FLINT D. (1988), « *Philosophy and principles of auditing: an introduction* », Houndmills UK: Mac millan Education.

FOMERAND G. (1991), « *L'audit des collectivités en France et dans les pays francophones* », Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence.

FOWLES A.J. (1993), « Changing notions of accountability : a social policy view », *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 6 n° 3.

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

GRAY Andrew, JENKINS Bill (1993), « Codes of accountability in the New public sector », *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 6 n° 3.

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.

KEASEY Kevin, WRIGHT Mike (1993), « Issues in corporate accountability and governance : an editorial », *Accounting and Business Research*, vol. 23 n° 91A, pp. 291-310.

KELLY John J., HANSON Hugh (1981), « *Improving accountability - Canadian public accounts committees and legislative auditors* », Canadian Comprehensive Auditing Foundation.

KIMMANCE Peter (1984), « 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.

LABIE François (1997), « 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*.

LANDE Evelyne (1994), « La communication financière des collectivités locales à l'étranger », *Revue Française de Comptabilité* n° 254.

LE GALES Patrick (1995), « Du gouvernement des villes à la gouvernance urbaine », *Revue Française de Science Politique*, vol. 45, n° 1.

LIMOZIN-LAMOTHE Philippe (1988), « Les contrôles externes, budgétaires et comptables et la gestion des collectivités locales : un bilan, une problématique », *Politiques et Management Public* n° 3.

MALAN Ronald M., FOUNTAIN James R. Jr., ARROWSMITH Donald S., LOCKRIDGE II Robert L. (1984), « *Performance auditing in local government* », Government Finance Officers Association.

MAUTZ R., SHARAF H.A. (1961), « *The philosophy of auditing* », American Accounting 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.

MEDNICK Robert (august 1991), « Reinventing the audit », *Journal of Accountancy*.

MIKOL Alain (1992), « L'évolution du commissariat aux comptes et de l'audit », AFC, *Actes du 13ème Congrès*, Bordeaux.

MORSE Ellsworth H. (1981), « Auditing efficiency and economy », in « *State audit : developments in public accountability* », edited by B. GEIST, Holmes & Meier Publishers, Inc.

NOBES C. (1995), « L'objectif du rapport annuel et de l'audit externe », *Revue Française de Comptabilité* n° 263.

NORMANTON E. Leslie (1981), « Reform in the field of public accountability and audit : a progress report », in « *State audit : developments in public accountability* », edited by B. GEIST, Holmes & Meier Publishers, Inc.

NORMANTON E. Leslie (1966), « *The accountability and audits of government* », Manchester.

PATRY Maurice (1994), « L'imputabilité des administrateurs publics », in « *Management public : comprendre et gérer les institutions de l'Etat* », sous la direction de Roland PARENTEAU, Presses de l'Université du Québec.

PORTER Brenda, HATHERLY David, SIMON John (1996), « *Principles of external auditing* », Ed. Wiley.

RAYNAUD J. (1986), « Les conséquences de la juridictionnalisation du contrôle », *Revue Française de Finances Publiques*, janvier.

ROBERTS John (1991), « The possibilities of accountability », *Accounting, Organization and Society*, vol. 16 n° 4, pp. 355-368,

STEWART J.D. (1984), « The role of information in Public Accountability », in A.G. HOPWOOD and C.R. TOMKINS (eds), « *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.

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

WHITTINGTON Ray O., PANY Kurt (1998), « *Principles of auditing* », Mc Graw-Hill International Editions, 12 th edition.