

LE CONTRÔLE EXTERNE DES COLLECTIVITÉS LOCALES AUX PAYS-BAS

Cadre juridique général

Les Pays-Bas connaissent deux niveaux de collectivités locales : les provinces, au nombre de douze, et les 480 communes, un nombre en déclin progressif. Indépendants les uns des autres, l'État central, les provinces et les communes possèdent tous un corps législatif, dont les membres sont élus par le peuple. Contrairement à d'autres pays européens, les provinces (*provincies*) sont gouvernées par des commissaires de la Reine (*commissarissen van de Koningin*) et par des États provinciaux tandis que les communes (*gemeenten*) sont, quant à elles, dirigées par des conseils et des bourgmestres (*burgemeester*). Les commissaires de la Reine et les bourgmestres sont nommés par le gouvernement central sur décision royale. À l'échelon des collectivités locales, les responsabilités politiques incombent de fait aux autres membres du pouvoir exécutif, notamment aux membres (*gedeputeerde*) des gouvernements provinciaux (*gedeputeerde staten*) élus par les États provinciaux (*provinciale staten*) et aux membres des conseils municipaux. Les provinces comme les communes répondent de l'administration et de la direction des prestations, ainsi que des programmes régionaux et locaux. Toutes deux perçoivent des dotations spécifiques de l'État central (55%) et une dotation générale (30%) qui est attribuée via deux fonds, le fonds municipal et le fonds provincial. Les recettes fiscales propres des provinces et des communes sont constituées des impôts locaux qui représentent une part limitée des recettes locales (15%).

Chaque niveau administratif possède ses propres institutions de contrôle externe des finances publiques. Au plan national, cette tâche incombe à la Chambre générale des comptes (*Algemene Rekenkamer*). Le terme «général» qualifie le domaine de compétence de la chambre qui est chargée de contrôler l'ensemble des activités du gouvernement central. À l'instar de nombreuses institutions de ce rang, la chambre générale des comptes remonte à plusieurs siècles et dispose, de fait, d'une légitimité légale ancrée dans la constitution et dans la loi relative à la reddition des comptes.

À l'échelle communale, en revanche, il a fallu attendre 1997 pour voir apparaître les premières institutions de contrôle indépendantes. Exception faite des quatre principales villes, les comptes annuels sont encore contrôlés par des experts-comptables de sociétés d'audit privées, essentiellement Deloitte & Touche et Ernst & Young. À Amsterdam, Rotterdam, La Hague et Utrecht, le directeur du bureau municipal de vérification certifie également les comptes annuels en qualité d'expert-comptable externe. Un article spécifique est inscrit, à cet effet, dans la loi communale, ainsi que dans les statuts de l'Institut néerlandais des experts-comptables. Cet article rompt avec la règle généralement applicable qui prévoit qu'un expert-comptable ne peut pas être employé par la collectivité contrôlée. Les experts-comptables sont tous nommés par le conseil municipal, leurs travaux sont, quant à eux, supervisés par la commission de contrôle des comptes. Jusqu'à une date récente, les experts-comptables entretenaient pourtant une relation étroite avec la collectivité auditée : le bourgmestre, le conseil municipal et leurs différents services. Dans

certaines communes, les commissions de contrôle des comptes réalisaient des vérifications non financières, dont le nombre était pourtant très limité pour chaque période comptable.

En 1997, le conseil municipal de Rotterdam a décidé de créer une institution communale pour le contrôle externe des finances, la chambre des comptes (*Rekenkamer*) de Rotterdam. Nonobstant l'absence de législation nationale en ce sens, cette institution a été fondée sur la base des dispositions légales en vigueur au niveau communal. La nomination d'un directeur en 1998 a fait de la *Rekenkamer Rotterdam* la première chambre communale des comptes indépendante des Pays-Bas. Des institutions d'un autre genre dans certaines communes portaient aussi le nom de «chambre des comptes». Cependant, elles consistaient en des commissions permanentes composées de conseillers municipaux. Nombre d'entre elles étaient initialement des commissions de contrôle des comptes ayant étendu leur activité au contrôle du coût et du rendement des services publics en s'assurant les services de conseillers externes indépendants. Nous considérons ces commissions comme des «comités de contrôle»¹.

En 2002, le Parlement néerlandais (*Generalstaaten*) a engagé une vaste réforme de la loi communale (*Gemeentewet*). La nouvelle loi communale prévoyait l'instauration, à l'horizon 2005 pour les provinces et 2006 pour les communes, d'un comité de contrôle (pouvant compter des membres des conseils provinciaux et municipaux) ou d'une chambre des comptes indépendante (sans conseillers provinciaux ni municipaux). La composition, le champ de compétence et les types de contrôle du comité de contrôle sont définis par des dispositions législatives ou règlementaires des collectivités locales ce qui permet à la majorité du conseil provincial ou municipal de procéder à des adaptations chaque fois que celles-ci sont jugées nécessaires. La composition, le champ de compétence et les types de contrôle d'une chambre des comptes indépendante sont, en revanche, définis dans plusieurs articles de la loi communale laquelle a été adoptée par le Parlement néerlandais pour toutes les communes du pays.

En cas de création par un conseil municipal, l'indépendance de la chambre des comptes communale est garantie par les dispositions suivantes:

- Nomination d'un directeur d'audit ou d'un conseil de direction pour un mandat fixe de six ans,
- Pouvoir de choisir chaque objet du contrôle sans l'assentiment du conseil municipal ou de toute autre personne (à l'exception notoire des comptes annuels, cf. prochain chapitre),
- Droit d'accès à toutes les informations et localités,
- Pouvoir de présenter les rapports de contrôle au conseil municipal et de les publier sans délai.

On escomptait, jusqu'à septembre 2004, l'instauration par les 12 provinces de quatre ou cinq chambres interrégionales des comptes indépendantes. À cette date, seules 80 des

¹ Cette entité n'est aucunement propre à l'administration des Pays-Bas. En Suède aussi, certains représentants politiques, élus par le peuple interviennent en qualité d'experts-comptables. Ces experts-comptables parlementaires contrôlent les petits ministères et le cabinet du Premier ministre, tandis que la Cour des comptes vérifie les nombreuses agences gouvernementales. De nombreux parlements européens créent des commissions temporaires dont les enquêtes, portant notamment sur les excès budgétaires, s'apparentent à des contrôles sur le coût et le rendement des services publics.

480 communes avaient mis en place un comité de contrôle rattaché au conseil municipal (environ 70 communes) ou une chambre des comptes indépendante (9 communes, dont Amsterdam, Rotterdam et Utrecht²) voire les deux (une commune seulement). Parmi ces 80 communes, on comptait les 25 principales agglomérations (de plus de 100 000 habitants) sauf une. En 2007, 11 provinces s'étaient entendues pour fonder quatre chambres des comptes interrégionales ; une province avait mis en place sa propre chambre des comptes. À ce jour, les Pays-Bas comptent près de 30 chambres des comptes communales. Quelques 190 communes se déclarent, en outre, favorables à l'instauration d'un comité de contrôle rattaché au conseil municipal.

Étendue de l'activité de contrôle

Contrairement aux autres pays, l'*Algemene Rekenkamer*, les chambres des comptes ou les comités de contrôle des collectivités locales ne traitent pas les comptes annuels des pouvoirs publics. À l'échelle nationale, les comptes annuels des ministères sont confiés au département de contrôle interne. L'*Algemene Rekenkamer* répond cependant du contrôle de la comptabilité consolidée de l'État et de l'évaluation de sa fiabilité. À cette fin, l'État soumet chaque année sa comptabilité à l'*Algemene Rekenkamer*. La loi prévoit la remise d'un rapport précisant l'acceptation des comptes avec ou sans réserve. En cas d'émission de réserves, le Parlement engage systématiquement une procédure pour remédier aux manquements constatés. Pour établir une certification des comptes de l'État, l'*Algemene Rekenkamer* s'appuie sur les constatations faites par l'auditeur interne de chaque ministère. Elle peut, de ce fait, consacrer une majorité de ses capacités de contrôle (environ 66%) à des activités autres que le contrôle des comptes annuels.

Les institutions de contrôle des collectivités locales ont des attributions similaires. En vertu de la loi, une chambre des comptes ou un comité de contrôle est autorisé à contrôler l'efficacité, l'efficacités et la régularité de tous les aspects (y compris les recettes et les dépenses) des activités de l'administration provinciale et communale, à l'exception des comptes annuels. Comme évoqué précédemment, la vérification des comptes annuels est confiée aux experts-comptables ou, dans les grandes villes, aux départements internes de contrôle³. À la faveur de récents amendements, les chambres des comptes des grandes agglomérations jouissent désormais de certains pouvoirs dans le cadre du contrôle des comptes annuels.

En outre, la loi confère aux nouvelles institutions de contrôle des collectivités locales le pouvoir d'évaluer la qualité de la gestion de tous les départements de l'administration

² En 1997, Utrecht a fondé un comité de contrôle, composé exclusivement de membres du conseil municipal. Après examen, ce comité a été dissout en 2001 au profit d'un autre qui comptait quatre conseillers municipaux et trois membres externes, parmi lesquels son président. En janvier 2005, ce dernier comité est finalement devenu la chambre des comptes d'Utrecht articulée autour d'un comité à temps partiel de trois membres.

³ En 2004, la ville de Rotterdam a mandaté aussi un expert-comptable qui s'appuie sur les travaux d'audit effectués par le département de contrôle interne pour examiner tous les comptes annuels établis depuis 2003.

provinciale et communale, de leurs organes exécutifs, du médiateur (Ombudsman) et même des conseillers provinciaux et communaux. Dans le cas spécifique des chambres des comptes indépendantes, ce pouvoir s'étend également aux institutions percevant d'importantes subventions ou aux entreprises largement dépendantes de l'administration des collectivités locales (lorsque la collectivité détient au moins 50% des parts).

Types de contrôle

Les compétences de la Chambre générale des comptes s'apparentent fortement à celles des chambres des comptes et des comités de contrôle des collectivités locales. Ces institutions procèdent, en réalité, aux mêmes contrôles, mais à des échelons différents. Nous avons déjà évoqué leur rôle somme toute limité dans le contrôle des comptes annuels. La majorité des contrôles portent sur la régularité, le fonctionnement et le rendement. L'efficacité des services d'entretien et de nettoyage des rues⁴ notamment est moins souvent sujette aux contrôles. Une étude⁵ récemment réalisée à la demande du ministère de l'Intérieur détaille la nature exacte des contrôles (abstraction faite des audits menés par l'*Algemene Rekenkamer*):

1. politique de subventions,
2. appels d'offres, externalisation des prestations, achats,
3. embauche de consultants en matière de gestion,
4. gestion de projet,
5. développement urbain,
6. privatisation et conversion en entreprises de droit privé.

Relations avec les autres institutions de contrôle

Les chambres des comptes et comités de contrôle actuellement en place au niveau communal, ainsi que les quelques chambres interrégionales au service des provinces sont entièrement indépendants les uns des autres. Toutes les futures institutions de contrôle le seront également. Ces institutions ne répondent aucunement de leurs activités auprès du gouvernement central ou de l'*Algemene Rekenkamer*, la chambre des comptes nationale. L'émergence, ces dernières années, de nombreux comités de contrôle et chambres des comptes a créé un besoin urgent d'échange des connaissances et du savoir-faire. En 1999, les institutions de contrôle communales ont instauré des «rencontres annuelles entre experts». La Société des institutions de contrôle communales a été officiellement constituée lors de l'édition 2003. Avec l'adhésion, en 2004, de l'*Algemene Rekenkamer* elle a pris le nom d'Association néerlandaise de chambres des comptes et de comités de contrôle (NVR⁶). L'association NVR compte à ce jour plus de 200 membres, dont les institutions de contrôle de toutes les principales agglomérations.

⁴ «Messy Rotterdam», Rekenkamer Rotterdam, décembre 2002.

⁵ «Liste des études établies par les chambres des comptes et les comités de contrôle des provinces et des communes entre 1991 et 2004», Bruno Steiner Advies, septembre 2004.

⁶ Nederlandse Vereniging van Rekenkamers & Rekenkamercommissies NVR ; www.NVR.nl.

L'association NVRR dispose d'un site Internet accessible au grand public qui centralise les rapports de contrôle publiés ces dernières années par toutes les institutions de contrôle (à l'exception de ceux de l'*Algemene Rekenkamer*). Les internautes peuvent télécharger la majorité des rapports dans leur intégralité. L'association publie, en outre, un bulletin d'information électronique, un manuel exhaustif sur l'exécution des contrôles dans les collectivités locales ; elle propose des activités de formation en partenariat avec l'*Algemene Rekenkamer*, ainsi que des cours d'université d'été.

L'association NVRR présente deux caractéristiques dignes de mention. L'association réunit d'abord sciemment des chambres des comptes et des comités de contrôle. Ses fondateurs étaient convaincus que les différences institutionnelles entre les chambres des comptes externes et les comités de contrôle (en partie) internes ne devaient pas les empêcher de coopérer dans un souci commun d'améliorer la qualité du contrôle des finances publiques. La coopération entre les membres est ensuite basée sur le volontariat, un principe âprement défendu lorsque le comité directeur a proposé d'ériger des règles de bonnes pratiques communes en «directives». L'un des projets de directive portait, par exemple, sur l'incompatibilité entre la fonction de consultant et la qualité de membre, même à temps partiel, d'une chambre des comptes ou d'un comité de contrôle. Lors d'une assemblée générale, les membres de l'association ont été priés d'appliquer ces directives ou, à défaut, d'indiquer dans les rapports annuels les raisons pour lesquelles ils y dérogeaient. Les membres ayant toutefois jugé inacceptable cette atteinte à leur indépendance, il a été décidé de substituer aux directives de simples recommandations dont l'application est laissée à la libre appréciation des membres.

En dehors de l'association NVRR, les chambres des comptes et les comités de contrôle coopèrent à différents niveaux. Trois comités ont ainsi publié un rapport commun sur la qualité des informations⁷ révélées dans les projets de budget de leurs communes respectives. La participation de la *Rekenkamer Rotterdam* et de l'*Algemene Rekenkamer* au contrôle consacré à la sécurité du voisinage constitue un autre exemple.

Procédures de contrôle

Selon la loi communale, le choix des objets du contrôle incombe à la chambre des comptes ou au comité de contrôle. Un conseil provincial ou communal est en droit d'exiger un contrôle spécifique. Le refus d'une telle demande, notamment si l'objet du contrôle outrepassé les compétences de l'institution, ne peut être totalement exclu, mais serait toutefois indu. Afin d'éviter toute déconvenue, le conseil provincial ou communal contacte au préalable l'institution de contrôle, l'objectif étant de permettre aux contrôleurs de prendre position et de clarifier les possibilités de procéder aux contrôles requis.

La loi communale contraint les chambres des comptes et les comités de contrôle à communiquer aux services contrôlés leurs conclusions et éventuellement quelques

⁷ Contrôle commun des comités de contrôle des communes d'Apeldoorn, Arnhem et Nijmegen sur les projets de budget 2004, juin 2004.

recommandations. Tous les rapports doivent être remis au parlement local, ainsi qu'aux organes exécutifs et diffusés auprès du grand public.

Hormis les contraintes précitées concernant le choix des objets du contrôle et la mise à disposition des rapports, les procédures de contrôle ne sont soumises à aucune autre obligation. Conformément aux dispositions communales, le corps législatif de la collectivité en droit de définir des procédures que son comité de contrôle est ensuite tenu d'appliquer. En revanche, les procédures planifiées sont d'abord discutées avec une chambre des comptes indépendante, avant que celle-ci ne soit priée de les appliquer.

En plus des procédures prescrites par la loi, les contrôleurs peuvent se référer au manuel d'audit élaboré par l'association NVRR. À travers les expériences des différents comités de contrôle et chambres des comptes des collectivités locales, le manuel illustre les pratiques actuellement en vigueur en matière de procédures de contrôle. Il décrit également les différentes phases du déroulement du contrôle:

- sélection de l'objet du contrôle,
- planification du contrôle,
- appréciation d'externaliser (en partie) un contrôle,
- saisie des données
- rédaction d'un projet de rapport,
- procédure contradictoire: consultation de l'entité contrôlée et ajout de remarques,
- publication du rapport et communiqués de presse
- présentation du rapport à la commission parlementaire qui statue sur le rapport,
- appréciation finale.

Destinataires des rapports de contrôle

Comme précédemment évoqué, les rapports de contrôle sont transmis aux corps législatifs des collectivités locales, ainsi qu'aux organes exécutifs et diffusés auprès du grand public. Une copie des rapports est également adressée aux établissements ou services concernés. Les objets de contrôle varient au fil des ans pour éviter de focaliser abusivement sur certains services, départements ou encore organismes affiliés. La majorité des règlements relatifs à la procédure contradictoire impose aux organes exécutifs de transmettre à la chambre des comptes ou au comité de contrôle une prise de position précisant s'il y a lieu de donner suite aux recommandations mentionnées dans le rapport. En outre, les dispositions prescrivent, pour la plupart, une discussion du rapport d'audit au sein du parlement local, une discussion qui doit être soigneusement préparée par les commissions parlementaires concernées. Les contrôleurs doivent être présents pour s'exprimer sur différents points.

Publication des rapports

Les chambres des comptes et les comités de contrôle publient eux-mêmes leurs rapports qu'ils accompagnent généralement d'un communiqué de presse. En plus des exemplaires imprimés, un nombre croissant de rapports sont désormais disponibles sur Internet. Le grand public est généralement informé par l'intermédiaire des médias. Dans les grandes

agglomérations, les médias locaux, tels que les journaux, radios et télévisions, assistent régulièrement aux conférences de presse tenues par les institutions de contrôle communales.

Certains rapports spécifiques passent au crible les activités des chambres des comptes et des comités de contrôle. Une dizaine de rapports avaient été publiés jusqu'à septembre 2004 qui ont fourni une auto-évaluation ou une appréciation d'un consultant à la demande d'un comité de contrôle. Un seul conseil municipal a mandaté une commission externe pour contrôler la chambre des comptes communale⁸.

Ressources financières

Les activités des chambres des comptes et des comités de contrôle ne sont pas financées par les entités contrôlées, mais par le budget des collectivités locales. La loi communale prévoit que le conseil municipal fournisse à l'institution de contrôle «*les ressources financières suffisantes à la réalisation correcte des travaux confiés*». Les ressources allouées aux institutions de contrôle varient notamment en fonction de l'importance des provinces et des communes. En ramenant les ressources au nombre d'habitants d'une province ou d'une commune, on obtient une moyenne du coût comprise entre 1 euro et 1,5 euros par habitant.

La chambre des comptes gère elle-même son budget. En fin d'année, elle affecte les fonds résiduels à une réserve spéciale pour des contrôles ultérieurs et conforte ainsi son indépendance.

Personnel

La dotation en personnel, plus encore que le budget, présente d'importants écarts d'une institution à l'autre. La plupart des comités de contrôle, mais aussi certaines chambres, se réunissent périodiquement pour discuter de leurs activités et communiquer des instructions à leur secrétaire général. En cas d'externalisation du contrôle, une occupation à temps partiel du secrétariat suffit amplement. Dans d'autres comités ou chambres, les membres prennent personnellement part au contrôle, si bien que le nombre des collaborateurs à temps plein peut s'élever de 1 à 15. Le personnel est constitué à la fois d'experts-comptables de formation et de collaborateurs ayant fait des études d'économie, de droit ou de sciences politiques.

⁸ Une évaluation de la chambre des comptes de Rotterdam 1998 – 2001 ; Commission des rapports de la *Rekenkamer Rotterdam*, mai 2002.