

**Christian Descheemaeker**

Président de la chambre régionale des comptes d'Ile-de-France

## **LA PLANIFICATION DU CONTROLE BASEE SUR LES RISQUES : LES CHAMBRES REGIONALES DES COMPTES EN FRANCE**

La notion de planification du contrôle intervient à deux stades successifs dans une chambre régionale des comptes (CRC) française, si l'on entend le terme de planification dans un sens large :

- la programmation annuelle des contrôles, c'est-à-dire la définition des collectivités et organismes qui seront contrôlés dans l'année, avec mention des thèmes de contrôle et indication de l'intensité du contrôle ;
- le plan de contrôle de la collectivité ou de l'organisme, document établi au début du contrôle d'une entité.

La notion de risques est présente, mais de façon différente, à ces deux stades de la planification des contrôles : au stade du choix des collectivités et organismes à contrôler dans l'année, sa place n'est pas déterminante ; au stade du plan de contrôle d'une collectivité ou d'un organisme, elle intervient de façon plus nette.

### **I. La place limitée du critère de risque dans la programmation annuelle des contrôles**

Chaque chambre régionale des comptes est tenue par la réglementation d'établir un programme annuel de contrôle. Ce programme est établi en suivant une démarche qui fait place à plusieurs critères successifs.

#### **1. En premier lieu : définir une liste de collectivités et d'organismes**

Les CRC ont un grand nombre de collectivités territoriales (chaque chambre a dans son champ de compétence une région, quelques départements et de nombreuses communes), des regroupements de collectivités et des établissements publics spécialisés (hôpitaux, lycées, collèges etc.) à contrôler. Sur l'ensemble du territoire, les CRC ont à contrôler plus de 40 000 collectivités et organismes publics. A titre d'exemple, la chambre régionale des comptes d'Ile-de-France (région de 11 millions d'habitants) a dans ses attributions plus de 4000 collectivités et organismes publics parmi lesquels :

- la collectivité régionale d'Ile-de-France et les 8 départements de la région, auxquels s'ajoute la collectivité d'outre-mer de Saint-Pierre-et-Miquelon, au large du Canada
- 753 communes, dont 33 de plus de 50 000 habitants (Paris est évidemment, et de loin, la plus grosse de ces communes) et 208 communes entre 10 000 et 50 000 habitants

- environ 150 hôpitaux et maisons de retraite, dont l'Assistance publique de Paris (entité unique), le plus gros organisme hospitalier du pays avec plus de 90 000 salariés
- environ 65 offices de logement social
- environ 1350 lycées et collèges.

Le nombre élevé des entités à contrôler est une caractéristique des chambres régionales des comptes (sauf outre-mer) qui tient à l'émiettement territorial de la France, qui s'explique par des raisons historiques mais surprend souvent les observateurs étrangers.

L'usage est qu'une CRC fasse un contrôle tous les quatre ans. Cet usage est important. Il ne résulte d'aucun texte et découle d'une sorte d'adaptation moyenne des missions aux moyens. Pour comprendre cette périodicité non annuelle, il convient de rappeler qu'à ce jour il n'y a pas de certification des comptes des collectivités territoriales en France. La périodicité de quatre ans est à la fois raisonnable et acceptée. Elle donne un recul suffisant pour apprécier non seulement la régularité, mais aussi l'efficacité d'une opération d'investissement. Elle est connue des gestionnaires publics. Cette coutume ne vaut pas - exception importante - dans les très grandes collectivités (ville de Paris, par exemple) dans lesquelles un ou plusieurs contrôles thématiques est mené chaque année.

La liste des contrôles à faire dans l'année s'efforce de regrouper de façon géographiquement rationnelle les organismes à contrôler : par exemple, contrôler la même année un regroupement de communes et chacune des communes membres. Ce regroupement des contrôles devient de plus en plus nécessaire avec la constitution en France d'un niveau de structures intercommunales "fortes".

Le programme annuel de contrôle d'une CRC va comporter aussi des organismes de statut privé et qui, pour ce motif, ne sont contrôlés que facultativement. Ces organismes, régis par le droit privé mais bénéficiant de concours financiers publics, sont souvent qualifiés de "satellites" d'une collectivité. Dans ces organismes qui ne sont pas dotés d'un comptable public, les risques financiers et juridiques sont plus grands que dans les collectivités et organismes soumis aux règles de la comptabilité publique. Ce sont souvent ces risques qui déterminent l'inscription d'un organisme au programme de contrôle.

## **2. En second lieu : l'introduction de thèmes de contrôle**

L'approche thématique ne contredit pas l'approche par organismes.

Les thèmes mentionnés ici ne sont pas les points de contrôle propres à la vérification de toute entité. Il s'agit de thèmes liés à une enquête déterminée.

La Cour des comptes nationale et les CRC mènent en effet des enquêtes pour évaluer une politique publique à l'échelle du pays ou plus modestement pour effectuer des comparaisons entre la gestion de collectivités ou d'organismes de statut identique. Ces enquêtes imposent d'examiner des thèmes spécifiques dans un nombre suffisant de collectivités et d'organismes dans différentes régions - pas forcément toutes - avant d'en tirer une synthèse nationale. Elles nécessitent une coordination des programmes annuels de contrôle de la Cour des comptes et des CRC.

## **3. En troisième lieu : le choix de l'intensité du contrôle**

Le choix d'une intensité de contrôle est important. Les CRC ont le choix entre deux intensités qu'elles ont définies, l'une "minimale", l'autre correspondant à un contrôle plus approfondi. Ces deux méthodes de contrôle sont très différentes : la durée d'un contrôle selon la méthode "minimale" est beaucoup plus courte que celle d'un contrôle approfondi.

Le choix de l'intensité de la vérification se fait d'abord en fonction des masses budgétaires en jeu : si les CRC ont beaucoup de collectivités et d'organismes publics à contrôler, un grand nombre d'entre eux ont de très petits budgets. Les masses budgétaires à contrôler varient dans des proportions considérables.

La méthode de vérification ("minimale" ou approfondie) sert aussi de variable d'ajustement entre les missions et les moyens d'une CRC. Celle-ci, en effet, dispose d'un effectif donné et ne peut recruter davantage en fonction des missions qui lui reviennent. A titre d'exemple, la CRC d'Ile-de-France mène un peu plus de 1000 contrôles par an (4000 collectivités et organismes contrôlés en quatre ans) : 100 environ sont conduits de façon approfondie, 900 selon la méthode minimale.

En résumé, c'est le critère des masses financières qui est essentiel dans la programmation annuelle des contrôles. Le critère des risques est présent, mais second.

## **II. La place importante du critère de risque dans le plan de contrôle d'une collectivité ou d'un organisme**

L'approche de l'auditeur chargé d'un contrôle en application du programme annuel d'une chambre régionale des comptes se fait d'une façon qui sera familière à bien des institutions de contrôle membres d'EURORAI même si les normes ISA qui ont été mentionnées par d'autres intervenants (par exemple, la norme 315 sur la prise de connaissance de l'entité) ne sont pas explicitement utilisées ou invoquées.

Un plan de contrôle n'est établi qu'en cas de contrôle approfondi.

### **1. L'analyse préalable de l'entité**

La prise de connaissance de la collectivité ou de tout autre organisme marque, en France comme dans les autres pays, le début d'un contrôle. Par nature, une CRC connaît les collectivités et organismes qui relèvent de son champ de compétence obligatoire, puisque les comptables publics lui envoient obligatoirement chaque année leurs comptes et les pièces justificatives correspondantes. Chaque entité fait l'objet d'un dossier documentaire dans lequel figurent notamment les rapports issus des contrôles précédents, des coupures de presse et les courriers relatifs à cette entité. Toutefois, en raison de leur nombre élevé, la CRC connaît mal certains de ces organismes, en particulier ceux de taille moyenne ou petite.

La CRC dispose aussi des informations internes découlant des saisines budgétaires qu'elle a reçues. Les chambres sont en effet saisies dans certains cas par les préfets et exercent à ce titre une activité de contrôle qui n'est pas de l'audit. Par exemple, si un budget local est voté en déficit, la CRC saisie doit proposer des mesures destinées à rétablir l'équilibre budgétaire ; si un budget n'est pas voté dans les délais, la chambre doit établir un projet de budget. Ces saisines sont en général un indicateur de difficultés financières.

Le plan de contrôle suppose une première analyse de la situation financière. Dans ce domaine, les outils informatiques désormais disponibles facilitent la tâche. Des logiciels établis par le ministère des finances et le ministère de l'intérieur fournissent les principaux indicateurs de la situation financière. Ils n'ont évidemment de valeur que si les comptes à partir desquels ils sont établis sont fiables, ce que seule la vérification permettra d'établir. Si la certification des comptes locaux n'existe pas en France, les CRC se préoccupent néanmoins de la qualité des comptes qu'elles examinent et n'hésitent pas à exprimer une opinion à ce sujet dans leurs rapports d'observations (tous ces rapports sont mis en ligne sur le site [www.ccomptes.fr](http://www.ccomptes.fr)).

Une cartographie de ce qui constitue le "groupe territorial" est utile. Lorsqu'il s'agit d'une collectivité locale, l'auditeur recherche les sociétés d'économie mixte dont le capital est majoritairement détenu par la collectivité, les associations recevant des subventions importantes de sa part et les structures de regroupement parfois nombreuses dont la collectivité fait partie.

La collecte d'informations externes est importante. La préparation du contrôle inclut les informations disponibles dans les services extérieurs du ministère des finances dans chaque département, notamment les indicateurs de qualité comptable établis par celles-ci depuis peu.

Les informations fournies par les préfetures et sous-préfetures, autres services extérieurs de l'Etat, chargés notamment du contrôle de la légalité des principaux actes (marchés publics notamment) des collectivités, en particulier les marchés publics.

Dans le cas des hôpitaux, la collecte d'informations se fait auprès de services extérieurs de l'Etat spécialisés, mais la démarche est comparable.

Des informations de nature pénale sont fournies au ministère public près chaque CRC par les procureurs de la République sur les affaires pénales de nature financière touchant le cas échéant la collectivité ou l'organisme. Chaque CRC dispose en effet, comme une juridiction judiciaire, d'un ministère public placé auprès d'elle. Entre autres tâches, il est chargé des relations de tous ordres avec les juridictions judiciaires, soit pour les informer, soit pour en obtenir des informations. L'existence d'affaires de nature pénale dans une collectivité est un facteur de risque (risque de fraude) dont l'"auditeur" tiendra compte.

Très accessoirement, des dénonciations ou des questions émanant de citoyens ou, moins rarement, d'élus locaux d'opposition sont classées dans les dossiers des collectivités.

Le but de cette analyse initiale est de déterminer les risques financiers et juridiques qui affectent la collectivité ou l'organisme à contrôler et d'organiser son contrôle en tenant compte de ces risques.

## **2. La mise au point du plan de contrôle**

L'examen des suites données au contrôle précédent fait partie des points à examiner systématiquement. Il s'agit souvent des suites données aux observations et recommandations formulées lors du contrôle précédent, environ quatre ans auparavant. Un cas différent, qui se développe peu à peu, est un contrôle mené après un délai plus court, deux ans par exemple, et axé uniquement sur ces suites. Cette méthode vise à mieux faire sentir à l'entité contrôlée l'importance qu'une CRC attache à ce que ses critiques et recommandations soient suivies d'effets même si elle n'a pas de pouvoir de contrainte dans ce domaine.

Au-delà des points inhérents à toute vérification (diligences dans la vérification des comptes notamment), le contrôle devra tenir compte des risques propres à l'entité et s'attacher aux thèmes retenus dans le programme de contrôle pour la collectivité concernée. Le plan de contrôle a pour objet de les exposer.

L'analyse des risques, essentielle à ce stade, orientera la vérification vers un sujet de contrôle ou vers un secteur d'activité plutôt qu'un autre. La recherche des risques ne peut avoir lieu que partiellement avant le contrôle et trouve en conséquence place aussi au début du contrôle. Elle donne souvent lieu à la rédaction d'une note que le vérificateur - ou l'équipe de vérification - discute avec des collègues afin de tirer profit de leur expérience.

Le premier risque financier provient de sociétés d'économie mixte dont la collectivité est actionnaire et auxquelles elle a accordé une garantie financière. Si la société ne parvient plus à payer ses dettes, c'est à la collectivité de les régler.

Comme cet exemple le montre (existence d'une garantie accordée à un organisme tiers), les risques juridiques et les risques financiers (montants à payer éventuellement par la collectivité) sont souvent étroitement liés. Parmi les risques juridiques, on citera les pratiques qui exposent une collectivité à l'annulation par un tribunal des marchés qu'elle passe et les risques d'indemnisation qui en découlent ; de même nature sont les résiliations hâtives par une collectivité de concessions de service public. Un certain nombre de risques juridiques ne peuvent pas être décelés avant le contrôle : par exemple, les conséquences financières d'un accident ayant provoqué de gros dommages pour lesquels une commune n'était pas couverte par une assurance - absence de couverture qui ne constitue pas une irrégularité.

Le plan de contrôle inclut enfin les thèmes se rattachant à une enquête nationale. La référence n'est plus le risque, mais les nécessités d'une enquête. Ce point a été évoqué plus haut. L'entité contrôlée peut en effet faire partie de l'échantillon défini dans une enquête nationale à laquelle la CRC participe. Il arrive même que l'entité ait été inscrite au programme de contrôle de l'année en raison de l'intérêt particulier qu'elle présente pour une enquête donnée : soit à cause de ses caractéristiques démographiques, financières ou autres, soit à cause d'une expérience de gestion originale qu'elle mène et qui doit être évaluée dans une logique de "benchmarking".

Une chambre régionale des comptes est un service de l'Etat qui fonctionne au moyen des crédits qui lui sont attribués. Son activité n'est pas rémunérée par l'entité contrôlée. Le plan de contrôle et la durée qui en découle ne sont pas discutés avec celle-ci.

### **3. Les adaptations éventuelles en cours de contrôle**

Un plan de contrôle n'est pas figé et doit s'adapter à ce que le contrôle révèle : l'imprévu existe. Un risque repéré dans la phase préalable au contrôle peut s'avérer très réduit ; un risque sérieux peut se révéler alors que l'analyse préalable n'en faisait pas mention.

Ainsi, le contrôle d'une commune ayant environ 2000 agents salariés, pour laquelle aucun facteur de risque n'avait été mentionné dans le plan de contrôle, détecte un risque important à moyen et long terme en raison du recrutement de nombreux agents peu qualifiés pour remplir des tâches auparavant dévolues à des entreprises privées prestataires de service. Le maire, mû par des préoccupations sociales, a introduit avec ces embauches une lourde contrainte dans la gestion future de la commune : les agents recrutés ont en effet le statut de fonctionnaires -

donc la garantie de l'emploi - et leur faible qualification rendra difficile leur réorientation ultérieure vers d'autres tâches. La gestion de la commune se trouve dès lors affectée durablement d'un risque que le contrôle a révélé et qui sera lourd de conséquences financières.

## **conclusion**

Si on l'apprécie en fonction de la répartition du temps disponible entre les nombreux contrôles dont elles ont la charge, la planification des contrôles d'une chambre régionale des comptes françaises est en définitive fonction avant tout des masses financières des entités. La notion de risques intervient comme un second critère, mais on conviendra que les masses financières ne sont pas sans lien avec les risques financiers.

La préoccupation des CRC rejoint celle de la plupart des membres d'EURORAI : réduire la part des vérifications considérées jusqu'alors comme obligatoires par application de lois et de règlements ou de normes professionnelles pour consacrer plus de temps à des domaines où les risques sont perçus comme élevés. La "révision à plat" n'étant pas possible, c'est une approche par les risques au sens large du mot qui est retenue : les entités à petit budget ne font l'objet que de diligences de contrôle légères; les entités importantes font l'objet de diligences plus poussées selon un plan de contrôle qui insiste sur les risques identifiés.

Au-delà de la façon de planifier les contrôles, se pose la question de leur utilité. Le rapport coût - efficacité de la gestion d'un service public, qui est, avec la régularité, la raison d'être du contrôle, est-il une préoccupation de l'opinion? Il n'est pas évident qu'en France cette préoccupation soit très forte, car le lien est parfois ténu entre le coût du service rendu et le prix à payer par l'utilisateur. Celui-ci exprime son souci d'un service de qualité, mais ne se préoccupe guère du coût auquel ce service est rendu. Cette remarque vaut en particulier dans le secteur hospitalier. Il revient en conséquence à l'institution de contrôle d'assumer la préoccupation de l'efficacité et de critiquer les cas dans lesquels le service est rendu à un prix qui pourrait être plus faible pour la collectivité.