

Les collectivités territoriales en expérimentation de la certification de leurs comptes par un auditeur externe communiquent-elles plus que les autres ?

Résumé

Cet article porte sur l'étude de la communication comptable et financière mais aussi la communication générale en ligne des vingt-quatre collectivités territoriales qui expérimentent la certification de leurs comptes durant la période 2020-2022. Une étude comparative est réalisée avec la communication en ligne d'un échantillon témoin construit à partir de la méthode du score de propension. L'approche théorique est celle de la légitimité, auprès des citoyens-électeurs. Les résultats de cette comparaison ne valident pas les hypothèses émises.

Mots clés : Certification des comptes, communication, collectivité territoriale, citoyens-électeurs, légitimité.

Abstract

This article examines the accounting and financial communications, as well as the general online communications, of the twenty-four local authorities that are experimenting with the certification of their accounts during the period 2020-2022. A comparative study is carried out with the online communication of a control sample constructed using the propensity score method. The theoretical approach is that of legitimacy, with citizen-voters. The results of this comparison do not validate the hypotheses put forward.

Key words: Accounts certification, communication, local authorities, citizens-voters, legitimacy.

Introduction

L'Etat (LOLF 2001), la SS (LOLF 2005), les établissements publics de l'Etat (2003), l'université (LRU 2007), les établissements publics de santé (2009) font l'objet d'une certification de leurs comptes par la Cour des comptes ou un cac.

La loi NOTRe du 7 août 2015 sur la « Nouvelle Organisation Territoriale de la République » a prévu une expérimentation de 5 ans de la certification des comptes des administrations publiques locales, supervisée par la Cour des Comptes et réalisée par des auditeurs indépendants privés. Vingt-quatre collectivités territoriales (CT) expérimentent la certification et la Cour des Comptes a établi un diagnostic global d'entrée en 2017 qui a abouti à des recommandations pour chaque entité retenue quant aux actions à entreprendre pour faciliter la certification des comptes¹. Une certification « à blanc » a été établie par des commissaires aux comptes (cac) pour les exercices 2020, 2021 et 2022. A l'issue de cette période, en mai 2023², le Gouvernement a réalisé un rapport transmis au Parlement sur les avis des entités concernées, de la Cour des Comptes et des certificateurs indépendants. Le dispositif pourrait se généraliser à partir d'une certaine taille des entités. Certaines des collectivités en expérimentation ont décidé de poursuivre la certification pour les comptes 2023, d'autres ont choisi d'arrêter ce dispositif.

En 2020, selon le rapport cité, le secteur public local représente 20 % de la dépense publique (270 milliards d'euros) et 9 % de la dette publique (230 milliards d'euros), cette masse financière a rendu nécessaire la régularité des comptes des entités qui la gèrent.

La révision de la Constitution par la loi du 23 juillet 2008 introduit l'article 47.2 qui dispose que « les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères, ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière », la question de la sincérité des comptes publics existe et prend de l'importance. La certification est un avis sur les états financiers d'un organisme mais pas sur sa gestion. Les contrôles de

¹ Voir rapport de la Cour des Comptes (2019)

² Voir bilan définitif sur l'expérimentation de la certification des comptes des collectivités locales du Ministère de l'action des comptes publics, du Ministère de la cohésion des territoires et des relations avec les collectivités territoriales, de la Direction générale des finances publiques et de la Direction générale des collectivités locales (2023).

régularité des comptes et budgétaire exercés par le préfet et les Chambres Régionales des Comptes (CRC) pour les CT demeurent.

En application de la loi d'administration Territoriale (ATR) du 6 février 1992, le Code Général des CT prévoit pour les communes que « toute personne physique ou morale a le droit de demander communication des procès-verbaux du conseil municipal, des budgets et des comptes de la commune et des arrêtés municipaux ». La loi NOTRe a renforcé les dispositions relatives à la communication financière : « Une présentation brève et synthétique retraçant les informations financières essentielles est jointe au budget primitif et au compte administratif afin de permettre aux citoyens d'en saisir les enjeux. La présentation prévue au précédent alinéa ainsi que le rapport adressé au conseil municipal à l'occasion du débat sur les orientations budgétaires de l'exercice, la note explicative de synthèse annexée au budget primitif et celle annexée au compte administratif, sont mis en ligne sur le site internet de la commune ». Les mêmes dispositions s'appliquent aux autres CT (départements, régions, communautés de communes et d'agglomération).

La certification des comptes peut apparaître complémentaire de cette démarche de communication financière, car elle permet de définir les procédures, le rôle des acteurs et de construire un dispositif de maîtrise des risques, outils susceptibles d'améliorer la qualité de l'information financière et comptable. Elle permet d'attester de la transparence et de la qualité des comptes. Elle s'accompagne d'une réforme comptable substantielle : le passage à une nouvelle norme M57, le référentiel le plus abouti dans les dispositions du Conseil de Normalisation des Comptes Publics (CNOP), avec notamment l'introduction du compte financier unique (CFU) qui va se substituer au compte administratif-lequel retrace l'exécution du budget- et au compte de gestion comportant lui, l'exécution budgétaire, la balance, le résultat et le bilan. Le CFU sera composé d'informations générales (données statistiques et fiscales), de l'exécution budgétaire, des états financiers (résultat, bilan, annexe) et d'états annexés, il signe l'arrêt de la redondance de la présentation de l'exécution budgétaire. La norme M57 va se généraliser en 2024.

L'expérimentation de la certification des comptes des CT nous amène à nous interroger sur son impact sur les relations de ces entités avec leurs électeurs/citoyens et sous l'angle de la théorie de la légitimité. Dans un deuxième temps, nous étudierons si elle peut agir sur les conditions d'emprunt et de notation de la dette.

Lafarge (2016) souligne que la complexification de l'action publique due à la fois au nombre et à l'éclatement des acteurs impliqués et à la difficulté de traitement de réalités sociales complexes conduit ceux qui l'ont en charge à rechercher une légitimation procédurale ou de résultats. Aussi la société civile exige plus de responsabilité, plus de transparence dans la gestion publique. Les électeurs veulent que le secteur public rende des comptes des conséquences de son activité (Bazu et Palazzo, 2008). La légitimité est une « perception ou présomption généralisée selon laquelle les actions d'une entité sont souhaitables, convenables ou appropriées, dans un système construit et social de normes, valeurs, croyances et définitions » (Suchman 1995).

Si de nombreux travaux approchent la recherche de légitimité eu égard à la problématique environnementale (Brown et Deegan 1998, Neu et al 1998, Milne et Patten 2002, Cho et Patten 2007, Aerts et Cormier 2009, Chung et Cho 2018), elle est peu étudiée dans le secteur public.

Puisque la certification des comptes par un auditeur externe consiste à garantir que les comptes révélés dans les documents financiers sont exacts au sens de leur fidélité à une réalité dans le respect d'une norme comptable, elle peut servir d'instrument de légitimation-action de légitimer- de la collectivité territoriale auprès de ceux qui la constituent, à savoir les citoyens-électeurs. La communication de ces entités, notamment comptable et financière est un vecteur de transmission du travail et des conclusions du cac mais plus largement un instrument de légitimation par les citoyens-électeurs.

Le présent travail porte sur le lien entre l'expérimentation de la certification des comptes des CT et la communication de ces entités, principalement comptable et financière au regard de la recherche de légitimité. La théorie de la légitimité est appliquée à la communication en ligne des CT, celles en expérimentation de la certification de leurs comptes et celles d'un échantillon témoin construit à partir de la méthode du score de propension, afin de comparer la politique de communication en ligne de ces deux groupes. L'analyse des sites Internet s'est opérée entre mai et juillet 2023.

1 La théorie de la légitimité comme cadre d'étude de l'expérimentation de la certification des comptes et de la communication comptable et financière :

En sciences de gestion, des chercheurs comme Galaskiewicz (1985) ou Suchman (1995), ont développé, de façon plus approfondie, par des études empiriques, le concept de légitimité, qui restait peu étudié, notamment du fait de difficultés liées à son opérationnalisation. En effet, la légitimité est le caractère de ce qui est fondé en droit et/ou en justice (Laufer et Burlaud, 1980) alors que la légitimité organisationnelle est un concept résolument gestionnaire. Dans la définition de la légitimité retenue par Suchman (1995), il ressort une congruence entre les comportements de l'entité légitimée et les croyances partagées d'un groupe social, cette légitimité dépendrait d'un public collectif indépendant d'observateurs particuliers. En CT, le groupe social est constitué des citoyens. Cet auteur considère que dans le domaine organisationnel, les recherches peuvent être séparées en deux courants : institutionnel et stratégique.

La perspective institutionnelle (Meyer et Rowan 1977, DiMaggio et Powell 1983, Powell et DiMaggio 1991) se concentre sur la façon dont les dynamiques de structuration au niveau des champs organisationnels génèrent des pressions culturelles qui transcendent et vont cadrer les activités des entreprises et des administrations. En d'autres termes, on dit qu'il y a une légitimité institutionnelle quand les pressions culturelles vont cadrer les activités des entités. Les décisions des dirigeants sont construites sur les mêmes systèmes de croyances que ceux qui déterminent les réactions du public, les institutions externes interpénètrent l'organisation. Il y a une structuration collective de l'entité (DiMaggio et Powell 1983). Par exemple la conformité aux normes institutionnelles, impacte positivement la légitimité malgré le coût engendré. Mais ce coût contribue à augmenter la capacité à mobiliser du soutien pour l'organisation (Elsbach 1994, DiMaggio et Powell 1983, Meyer et Rowan 1977, Bazu et Palazzo 2008).

Les travaux s'inscrivant dans *la tradition stratégique* (Dowling et Pfeffer 1975, Pfeffer et Salancik 1978, Ashforth et Gibbs 1990) adoptent quant à eux une perspective purement managériale, observant comment les organisations manipulent et déploient des symboles spécifiques afin de gagner un soutien social, la légitimité est une ressource et permet l'accès aux ressources, on note l'étude de la légitimité des contrôleurs de gestion français auprès des membres de l'entreprise et de l'extérieur (Morales et Pezet 2010, Demaret 2018).

La légitimité stratégique donne un sens à la perspective managériale : comme la légitimité est une ressource dont dépend la survie de l'entité, elle peut faire l'objet de manipulations. Par exemple, la communication financière et comptable se « manipule » et se déploie pour obtenir du soutien social. Des conflits entre dirigeants et public quant aux activités de légitimation peuvent naître, les premiers attachés au symbolisme et le second à des résultats tangibles (chiffre d'affaires, résultats...). La légitimation s'avère intentionnelle, calculée et d'opposition.

La certification des comptes par un auditeur externe s'accompagne d'une nouvelle norme comptable pour la construction et la restitution des documents comptables et financiers (norme M57). Suchman (1995) montre que la légitimité a un statut qui est évolutif³ et cette légitimité est accordée par les parties prenantes selon la capacité de l'organisation à convaincre que sa manière d'opérer répond aux critères de leurs propres systèmes sociaux. C'est en cela que la certification des comptes par un cabinet externe et spécialisé sera un gage de conformité à une norme institutionnelle (la M57) qui permet d'atteindre la légitimité selon la perspective institutionnaliste (DiMaggio et Powell 1983) auprès de la partie prenante citoyens-électeurs. L'existence de la légitimité suppose « des représentations partagées quant à la façon de décrire les actions et quant à la façon de juger leur bien-fondé » (Laufer et Burlaud 1997), la norme comptable M57 peut être considérée comme une représentation partagée des décisions et actions de la CT et c'est le cac qui juge leur bonne application. Le processus de certification des comptes des CT est évolutif sur trois ans voire plus, nous constatons une progression du nombre de collectivités dont les comptes sont certifiés entre 2020 et 2022⁴. Selon Atkinson (2017), la légitimité de l'administration publique peut être vue comme un système plus ou moins en équilibre à travers le temps. Demaret (2018) souligne que la légitimité émane de jugements formulés par des évaluateurs, or le cac est un évaluateur du respect des principes comptables contenus dans la norme ; de même que cette auteure parle de stratégie de conformité qui s'applique bien dans notre contexte : le cac atteste que les comptes sont conformes à la réglementation comptable.

Kaplan et Rudland (1991), Suchman (1995), Buisson (2008), Aerts et Cormier (2009) indiquent que la légitimité organisationnelle est un processus de légitimation. Il faut qu'il y ait une

³ Voir Demaret (2018)

⁴ En 2020, une seule CT a vu ses comptes certifiés avec réserves, pour les 23 autres CT impossibilité d'émettre une opinion. En 2021, 14 CT ont vu leurs comptes certifiés avec réserves, pour 7 CT impossibilité d'émettre une opinion et pour 3 CT, nous n'avons pas pu avoir le résultat. En 2022, 14 CT ont vu leurs comptes certifiés avec réserves, pour 6 CT impossibilité d'émettre une opinion et pour 4 CT, nous n'avons pas pu avoir le résultat

adéquation des activités des dirigeants avec les attentes des parties prenantes (DiMaggio et Powell 1983), en utilisant des actions de communications tournées vers la responsabilité sociale, économique et financière. Aussi pour Degan (2002, 2014⁵), la diffusion d'informations sur les activités menées est un mécanisme de légitimité dans les secteurs public et privé. Pour Leon-Silva et al (2022), l'information constitue un mécanisme adéquat pour construire, légitimer et maintenir l'entente entre la population et les hommes politiques à l'origine des décisions. En d'autres termes, pour acquérir leur légitimité auprès des citoyens-électeurs, les CT doivent prouver que les activités réalisées sont en adéquation avec les attentes de cette partie prenante. La politique de communication comptable et financière de ces entités et l'intervention d'organismes extérieurs tels que les cac pour valider les informations diffusées, peuvent assoir cette légitimité. Le risque de manipulation des informations, évoqué dans la perspective stratégique de la légitimité, se réduit puisque le cac agit avec compétences et éthique. La communication comptable et financière sera légitimée par le travail du cac mais une communication plus large sur les décisions et actions menées par l'entité va dans le sens de la recherche d'une légitimité par les citoyens. Selon Siegel et al (2003), la communication financière serait un instrument de légitimation dans la mesure où elle est un service fourni par la CT aux citoyens qui sont ses évaluateurs. Pour Albalade (2013) et De Araujo & Tejedoro Romaro (2016), la légitimation des actions par les citoyens passe par la diffusion d'informations liée à la transparence quant aux actions prises.

De plus, Suchman (1995) recense trois types de légitimité organisationnelle : la légitimité pragmatique correspondant à se faire légitimer par des échanges directs avec le public qui va s'attacher à déterminer les conséquences sur lui des activités de l'entité (Wood 1991); la légitimité morale qui repose sur une évaluation normative positive de l'organisation et de ses activités (Aldrich et Fiol 1994) selon les croyances sur la concordance entre ces activités et le bien-être du public issu de son propre système de valeurs ; la légitimité cognitive fondée soit sur « l'acquis » (un système de croyances conjugué à la réalité du quotidien) soit sur « l'intelligibilité » des résultats de l'organisation, c'est-à-dire la capacité à fournir des explications plausibles aux efforts de l'entité (Scott et Lyman 1968, Scott 1991), l'expérimentation de la certification des comptes avec les résultats qui en découlent correspond à ce dernier schéma de légitimité car elle nécessite un processus de contrôle interne et des démarches témoins de rigueur. D'ailleurs, les bilans établis avant l'expérimentation, en cours

⁵ Cité par Leon-Silva et al (2022)

d'expérimentation et à l'issue des trois années de « certification à blanc » montrent que le processus de contrôle interne est perfectible, même si de gros progrès ont été réalisés.

Ces types de stratégie de légitimation sont déployés dans des contextes organisationnels qui correspondent à des stades de légitimité : il peut s'agir soit d'une organisation qui construit sa légitimité (acquisition de légitimité), soit d'une organisation qui préserve sa légitimité (maintien de légitimité) soit enfin d'une organisation qui reconstruit sa légitimité (rétablissement de légitimité). Zimmerman et Zeitz (2002) remarquent que la relation positive entre la légitimité, les ressources et la croissance est particulièrement cruciale pour les nouvelles organisations. Rejoignant, Dowling et Pfeffer (1975) ainsi que Richardson (1987), Suchman (1995) affirme que l'ensemble des types de légitimité repose essentiellement sur une politique de communication. Il considère que la communication et la construction d'une réputation sont des outils de légitimation. Ces stratégies de légitimation peuvent se rencontrer en CT.

Les types de stratégies de Suchman (1995) adaptées aux CT portent plutôt sur la construction et le maintien de la légitimité auprès des citoyens-électeurs. En effet, la posture d'un nouveau candidat aux élections est une stratégie d'acquisition de légitimité alors que le candidat sortant apparaît dans une stratégie de maintien de légitimité. La position vis-à-vis de la légitimité laisse ainsi aux élus une latitude pour manœuvrer dans leur contexte électoral. Les relations entre élus ou candidats et électeurs justifient d'étudier ces stratégies.

L'acquisition ou le maintien de la légitimité passe par la satisfaction des attentes des citoyens-électeurs en leur fournissant des documents financiers fiables, accessibles et compréhensibles. Dans cette optique, le comptable public et l'ordonnateur (l' élu) pourraient agir sur la légitimité de la CT. Toutefois le cadre réglementaire en matière budgétaire et comptable limite considérablement le caractère manipulable des états financiers. Le courant institutionnel considère que des organismes extérieurs interpellent l'entité pour apporter de la légitimité⁶. Ces organes extérieurs étudient les aspects de conformité ou d'isomorphisme de l'entité étudiée (Ashforth et Gibbs 1990, Schuman 1995, Buisson 2008). L'obligation d'adopter la norme comptable M57 et le recours au cac entrent dans ce courant puisque cet agent extérieur réalise son travail de certification des comptes en collaboration étroite avec la direction financière et le comptable public par sa présence et son action de conseil/accompagnement dans la CT, de même que la nouvelle norme comptable est le fruit d'un travail partenarial que révèle la composition du CNOP.

⁶ La financiarisation de l'économie légitimise les directeurs financiers face aux ingénieurs (Morales et Pezet 2010)

2. Développement des hypothèses

Les hypothèses de travail portent sur l'impact de la certification des comptes de la CT sur sa communication comptable et financière en ligne, eu égard à la recherche de légitimité envers ses citoyens-électeurs.

Zimmerman (1977), évoque que les états financiers des CT sont complexes et maladroits et d'autant plus pour les citoyens-électeurs. La proposition d'une certification des comptes financiers pour les CT et la mise en place de la norme M57 qui l'accompagne sont conformes au souhait de rendre l'information financière plus accessible aux citoyens-électeurs. Ingram et Copeland (1981) estiment que les électeurs doivent être considérés comme des consommateurs potentiels d'informations financières et comptables et ces informations doivent servir d'outil de communication pour l'économie et pour des décisions politiques. Leur étude portant sur des élections municipales américaines montre que les ratios financiers et comptables sont discriminants dans les résultats du vote. Baber et Sen (1984) voient deux explications dans la réalisation de rapports d'informations publiques et l'utilisation de méthodes standards comptables et financières telles que les US GAAP : la motivation « contractuelle » entre groupes d'intérêts et élus car l'utilisation de méthodes standards réduit les coûts de production avec interprétation de l'information financière d'une part et d'autre part une amélioration de la réglementation des rapports financiers qui minimise la mauvaise gestion et améliore l'image de la collectivité auprès des électeurs. Cependant l'étude de Streim (1994), sur l'efficacité des rapports d'audit de l'institution suprême d'audit (Cour des Comptes en France) montre que leur impact n'est pas à la hauteur des attentes. En effet, les élus d'un parti majoritaire ne veulent pas blâmer leurs membres alors que les opposants n'utilisent que des informations susceptibles de porter tort à leurs adversaires. Porter à la connaissance des électeurs le rapport d'audit est proposé mais comme il ne comporte pas d'informations importantes dans le choix du vote, son intérêt reste limité. Bradbury et Scott (2015) montrent que la performance comptable des municipalités en Nouvelle Zélande est liée à une plus grande participation des électeurs au vote et à la réélection des élus, ce qui laisse penser que l'information comptable est un outil de maintien de la légitimité au sens de Suchman (1995) quand il y a réélection des élus en place. Gore (2004) trouve que le travail d'audit est plus soutenu dans les municipalités dont la communication financière est conforme aux normes US GAAP que dans celles qui ne respectent pas ces normes. Ce résultat est cohérent avec l'hypothèse que les auditeurs sont focalisés sur la confiance dans le respect des normes. L'obligation, pour les CT en

expérimentation de la certification de leurs comptes, d'adopter le référentiel M57, apparaît conforme au résultat de Gore (2004).

Les nouvelles technologies d'information augmentent le champ d'application et la portée de la transparence et apportent de nouvelles opportunités pour la redevabilité (Bertot et al 2010, Fung 2006), l'information étant rendue plus disponible. Selon ces auteurs, elles permettent aussi de dénoncer la corruption.

Selon Heald (2012), la communication du travail de l'auditeur est vitale pour la transparence effective (Heald 2006 cité par Heald 2012), outil de légitimation, car ce professionnel valide le reporting financier et documente l'absence de fraude et de corruption comptables. Notons toutefois qu'en France, le cac ne doit pas révéler au public l'existence de fraudes mais établir un courrier confidentiel au procureur de la République pour « révélation des faits délictueux ». Nous pouvons considérer qu'à la fois le rapport d'audit et les documents comptables et financiers avalisés par son opinion font partie de l'information « disciplinée » (Heald 2006 cité par Heald 2012) qui nourrit la transparence effective. L'opinion du cac sur les documents comptables et financiers rend ces derniers vérifiables or le caractère vérifiable des informations est un élément de transparence. Pour Wang (2002), les évaluations faites notamment par l'auditeur, constituent un outil de légitimité. Harrison et Sayogo (2014) trouvent une relation positive entre la communication des documents budgétaires et l'engagement de l'Autorité Suprême d'Audit auprès d'une centaine de gouvernements nationaux.

Les documents comptables et financiers sont techniques et ils le sont davantage en comptabilité publique (interactions entre notions budgétaires et notions comptables), cela rend difficile leur compréhension par les citoyens peu avertis. Les conclusions du cac et son travail en amont devraient avoir toute leur utilité dans la confiance des citoyens, le cac peut être vu alors comme leur agent dans la validation des informations comptables et financières de la CT.

La loi NOTRe a prévu une amélioration de la communication financière puisque le rapport adressé à l'Assemblée Délibérante à l'occasion du débat sur les orientations budgétaires de l'exercice, la note explicative de synthèse annexée au budget primitif et celle annexée au compte administratif doivent être mis en ligne sur le site internet de la CT de plus de 3 500 habitants. Notons que le rapport sur les orientations budgétaires se retrouve enrichi : il doit comporter notamment la structure et la gestion de la dette et pour les entités de plus de 10 000 habitants des informations relatives au personnel (effectif, évolution des dépenses, temps de travail et avantages en nature). Comme il a déjà été souligné, les CT en expérimentation de la certification

de leurs comptes présentent une volonté de conformité à la réglementation comptable, notamment dans un souci de légitimation par leurs citoyens-électeurs. Ces entités devraient être soucieuses de communiquer des informations financières et budgétaires conformément à la loi.

H1 : L'expérimentation de la certification de leurs comptes par les collectivités territoriales influence favorablement la communication financière préconisée par la loi NOTRe.

Les CT en certification de leurs comptes ont un objectif de régularité de leurs comptes et si leurs documents comptables et financiers (compte de gestion ou compte financier unique) sont validés ou en voie de validation par un cac, ces entités devraient être encouragées à diffuser ces documents auprès de leurs citoyens-électeurs. Bien que le cac n'émette pas d'avis en matière budgétaire, le budget de la collectivité constitue un élément important de la politique de l'entité, il traduit sur le plan financier ses décisions et à ce titre est un document à communiquer au public.

H2 : L'expérimentation de la certification de leurs comptes par les collectivités territoriales influence favorablement la communication financière des documents budgétaires et comptables.

Ces documents sont le budget, le compte administratif et le compte de gestion ou le compte financier unique lorsqu'il est déjà mis en place.

Les CT qui se sont portées volontaires pour l'expérimentation de la certification de leurs comptes sont dans une démarche de preuve aux électeurs-citoyens que leur comptabilité est régulière et sincère, moyen de se légitimer auprès de cette partie prenante. Comme il a été vu précédemment, la communication est aussi un moyen d'obtenir la légitimation du public.

H3 : L'expérimentation de la certification de leurs comptes par les collectivités territoriales influence favorablement la communication générale.

La communication générale comporte le magazine d'information, le bilan d'activité, la présence sur les réseaux sociaux, les vidéos des séances de l'Assemblée Délibérante et la mise à jour du site Internet.

Puisque l'expérimentation de la certification est volontaire pour les CT entrées dans le processus et si elle est liée à une démarche de légitimation auprès du public, les documents relatifs au travail du cac devraient être diffusés.

H4 : Les collectivités territoriales qui font certifier leurs comptes communiquent sur le processus et le résultat de la certification.

Il s'agit de l'attestation de conformité de ce travail au cahier des charges de l'expérimentation, émise par la CRC, du rapport du cac présenté à l'Assemblée Délibérante lors de l'approbation du compte de gestion ou du compte financier unique ainsi que des corrections comptables demandées par le cac.

3. Méthodologie

La méthodologie de recherche tente de répondre à notre question de recherche : la communication en ligne des CT qui expérimentent la certification de leurs comptes, principalement comptable et financière est-elle plus développée que celles des autres CT ? L'hypothèse principale étant qu'à la fois la communication et la certification des comptes sont des instruments de légitimation par les citoyens-électeurs.

Nous avons construit un échantillon témoin de CT par la méthode du score de propension de façon à comparer la communication en ligne de ce groupe avec celui des CT qui ont expérimenté la certification de leurs comptes sur la période 2020-2022. La communication en ligne des deux échantillons a été étudiée sur la même période, entre mai et juillet 2023. Avant de présenter l'étude de la comparaison des sites Internet des deux groupes de CT, nous exposons notre démarche de constitution de l'échantillon témoin.

3.1. Utilisation de la méthode du score de propension

En effet, plusieurs hypothèses de notre travail sont fondées sur des comparaisons entre l'échantillon des CT en expérimentation de la certification des comptes (ExpCC) et un échantillon de contrôle de CT qui n'expérimentent pas ce dispositif (ici en matière de

communication financière et pour d'autres recherches la compétition politique, le niveau d'endettement, le coût de la dette et la notation de la dette), échantillon témoin.

Le score de propension est souvent utilisé dans les études médicales pour regarder les effets d'un traitement, en économie, notamment en économie du travail pour analyser l'efficacité d'une politique de formation, d'un dispositif d'indemnisation chômage etc...et aussi en sciences de l'éducation pour évaluer des politiques éducatives. Il a été initié en 1983 par Rosenbaum et Rubin. Le score de propension ou *propensity score* est une probabilité P , celle de recevoir un traitement T (dans notre cas : être en expérimentation de la certification des comptes ExpCC) pour l'individu ou entité i , compte tenu de plusieurs caractéristiques observables x_i :

Le score de propension $e(x_i) = P(T = 1 \mid x_i)$

Avec $T = 1$ pour traitement et $T = 0$ pour contrôle ou témoin

L'utilisation du score de propension repose sur deux hypothèses : celle de l'indépendance conditionnelle et celle du support commun.

Rubin (1974) démontre que si les variables de résultat du traitement (Y_1 pour $T=1$ et Y_0 pour $T=0$) sont indépendantes de la variable d'accès au traitement T conditionnellement à un ensemble de variables observables X alors l'effet moyen du traitement dans la population et l'effet moyen du traitement dans le groupe des individus traités sont égaux et pouvant être estimés par la différence des moyennes des variables de résultat observées dans le groupe traité et dans le groupe non traité ou témoin. Si cette propriété n'est pas satisfaite, l'estimateur de la différence des moyennes présente un biais de sélection $B = E(Y_0 \mid T=1) - E(Y_0 \mid T = 0)$: les résultats en absence de traitement pour les individus traités ne seraient pas les mêmes que ceux des individus qui n'ont pas été traités, en raison de populations qui ne sont pas identiques. Ce biais de sélection est amoindri lorsque le groupe traité est constitué par affectation aléatoire au traitement. Dans notre étude, la Cour des comptes a tenu à ce que l'échantillon des CT en ExpCC soit représentatif de la diversité des CT existantes en termes de structure administrative et de population. Pour vingt-cinq CT retenues⁷ (cet effectif était déterminé au préalable), cinquante CT se sont portées candidates.

Sous l'hypothèse d'indépendance conditionnelle, il s'agit de construire pour chaque individu traité, à partir d'informations disponibles pour les individus témoins, une estimation (un

⁷ Une CT a renoncé rapidement, une petite commune de 500 habitants environ

« contrefactuel ») de ce qu'aurait été son état s'il n'avait pas subi le traitement. On va comparer, pour chaque individu traité, son état et celui du contrefactuel construit.

Rubin (1977) montre que le score de propension permet d'apparier un groupe traité avec un groupe non traité (ou témoin ou de contrôle) en éliminant le biais dû aux différences de caractéristiques observables en vue de comparer ces deux groupes : c'est la propriété « équilibrante » ou *balanced function*, la distribution des variables dans le groupe traité est la même que celle du groupe témoin. La pertinence de l'appariement d'une entité traitée avec une entité témoin est liée à leurs scores de propension identiques ou voisins, ce qui signifie que la distribution du score de propension des entités traitées recoupe fortement celle des entités témoins, c'est la « condition de support commun ».

La technique la plus utilisée pour estimer le score de propension est la régression logistique. D'autres méthodes existent telles que les arbres de classification, les modèles généralisés additifs ou augmentés et l'analyse discriminante (Quentin 2018). Nous avons utilisé la régression logistique grâce au logiciel R. Afin de ne pas alourdir l'article, nous ne présentons pas les graphiques et tableaux statistiques relatifs aux étapes de la construction de l'échantillon témoin.

3.1.1. Choix des variables pour l'estimation du score de propension

Il est recommandé de retenir toutes les variables corrélées au traitement et à la variable qui mesurera l'effet du traitement (Rubin et Thomas 1996, Rubin 2001) pour satisfaire à l'hypothèse d'indépendance conditionnelle. Comme le souligne Quentin (2018), il n'est pas aisé de disposer de l'ensemble des variables souhaitées dans les bases de données disponibles.

Dans notre étude, il y a plusieurs variables mesurant l'effet de l'expérimentation de la certification des comptes (ExpCC) telles que le coût de la dette, la notation de la dette et la communication comptable et financière, ce qui potentiellement augmente le nombre total de variables susceptibles d'être corrélées à ces variables « d'effet ». Parmi les variables potentiellement corrélées au fait d'être traité (ExpCC)-dans nos hypothèses-, telle que la compétition politique, se pose un problème d'hétérogénéité des situations entre par exemple une commune de 8000 habitants qui la plupart du temps n'a pas de couleur politique et une région toujours fortement politisée. Il en est de même pour l'importance de la fiscalité : nous constatons des différences importantes dans la nature des impôts selon le type de CT. Quant au

critère urbain/rural, il ne s'applique pas à toutes les CT, les régions n'ont pas cette caractéristique. Les variables intégrées ne doivent pas être affectées par la participation à l'expérimentation (Lecocq *et al* 2014), c'est pourquoi les variables doivent être mesurées avant la phase d'expérimentation. Les candidatures à l'ExpCC ont eu lieu en 2016 et l'expérimentation a démarré en 2017 (diagnostic d'entrée par la Cour des Comptes jusqu'en 2018-2019) pour un travail des cac sur les exercices 2020 à 2022. Nous avons donc retenu les moyennes annuelles des variables sélectionnées sur la période 2012-2015. Toutefois, pour le département du Rhône qui ne comporte plus la métropole de Lyon depuis le 01/01/2015, nous n'avons retenu que les données de 2015 de façon à éliminer les biais de taille notamment (population).

Les données pour le groupe traité et pour le groupe témoin doivent provenir des mêmes sources, nous avons eu recours aux bases de données de l'INSEE⁸ (Open Collectivités) et de la DGFIP⁹ (Observatoire des finances publiques). Cette dernière base nous a permis de constituer le groupe témoin potentiel tandis que la première nous a fourni les données des variables retenues. La diversité des structures administratives des CT du groupe traité nous a contraint dans le choix des variables retenues mais aussi la variable « structure administrative » apparaît comme variable clé. Etant donné que la Corse et les territoires d'Outre-Mer présentent certains dispositifs spécifiques (taux de fiscalité, aides...), nous avons aussi introduit ces deux variables. Enfin, la population de la CT et son montant de dépenses totales (fonctionnement + investissement) en euros par habitant ont été introduits. Le tableau 1 récapitule les variables sélectionnées.

La description de la probabilité de traitement (le score de propension) sera d'autant meilleure que le nombre de variables retenues sera important mais les scores de propension des entités traitées et de celles de contrôle risquent de se dissocier, réduisant la zone de support commun¹⁰ (Augurzky et Schmidt, 2001). Habituellement, il est nécessaire de procéder à plusieurs itérations de calcul de scores de propension pour satisfaire à la propriété équilibrante. La méthode de l'appariement selon le plus proche voisin sur la base du score de propension, avec choix d'une unité contrôlée ou témoin pour une unité en ExpCC, a permis d'obtenir par une itération un résultat satisfaisant à la propriété équilibrante et à une zone du support commun permettant d'apparier toutes les CT en ExpCC. Concernant le groupe des CT en ExpCC, il en

⁸ www.Open-collectivites.fr

⁹ www.impots.gouv.fr/cil/zf1/communegfp

¹⁰ Ce qui conduit à éliminer des appariements, c'est-à-dire que des unités traitées n'ont pas de témoin.

compte vingt-quatre. Parmi celles-ci, figure la ville de Paris qui, depuis le 01/01/2019, a fusionné avec le Département de la Seine (75) pour ne constituer qu'une seule entité (commune + département). Cette double compétence administrative couplée à une population très supérieure à celles de toutes les CT témoins potentielles (2 100 000 habitants environ) nous a conduit à éliminer cette CT du groupe traité. Aussi le Syndicat Départemental des Energies du Morbihan a été exclu de ce groupe en raison de l'indisponibilité des données pour ce type de CT (établissement public à caractère industriel et commercial EPCI). Le groupe « ExpCC » compte alors vingt-deux CT.

3.1.2. Méthodologie de constitution du groupe des témoins potentiels :

Nous avons travaillé en fonction de la structure administrative des CT : élimination des CT d'Outre-Mer qui sont à la fois département et région : Guyane, Martinique, Mayotte dans les sous-échantillons « Régions » et « Départements » en raison de la nécessité d'avoir une homogénéité des compétences administratives, économiques et sociales entre le groupe « ExpCC » et le groupe « témoins potentiels », élimination des départements corses et de la région Corse : des spécificités dans cette île (fiscalité, aides publiques...) risquent de biaiser les résultats de l'effet de l'ExpCC, élimination du département de Paris devenu commune et département et appartenant au groupe « ExpCC ». Notons que certaines régions ont fusionné 01/01/2016. Pour la collecte de leurs données de 2012 à 2015, nous avons additionné les montants des régions concernées.

Le sous-groupe « témoins potentiels » compte douze régions et quatre-vingt-neuf départements. Pour les Communautés d'Agglomération (CAGG), un premier tri a été réalisé selon la population : une CAGG compte plus de 50000 habitants mais peut en contenir un minimum de 30000 si elle contient le chef-lieu de département. Dans le groupe « ExpCC », les CAGG comptent entre 53346 et 194189 habitants en 2012 et entre 54595 et 194489 habitants en 2021. Nous sommes partis de ce premier filtre (50000-400000 habitants) donnant 259 CAGG hors celles du groupe « ExpCC ». Le deuxième filtre a porté sur l'élimination des CAGG de Corse et d'Outre-Mer car aucune CAGG du groupe « ExpCC » n'est corse ou ultramarine. Enfin, en regardant l'historique de 2012 à 2021 des CAGG restantes, il a fallu écarter celles qui ont fusionné ou gagné de nouvelles communes engendrant une variation de population conséquente entre ces dates (+ 20 %). Le groupe final est de quatre-vingt-huit CAGG. Concernant le sous-groupe Communauté de communes (CC), dans le groupe « ExpCC », il n'y a qu'une CC et elle

est située en Corse. Pour des raisons déjà évoquées, nous retenons, pour le groupe témoin potentiel, uniquement les CT corses et possédant entre 8000 et 20 000 habitants car la CC en ExpCC compte 11687 habitants en 2012 et 12334 en 2021, cinq CC sont retenues. Pour le sous-groupe Communes (COMM), le premier filtre consiste à éliminer les communes de Corse car il n'y a aucune commune corse dans le groupe « ExpCC ». Ensuite, dans le groupe « ExpCC », les communes comptent entre 8446 et 258366 habitants en 2012 et entre 7595 et 290053 en 2021 donc nous ne retenons que les communes ayant entre 7500 et 350 000 habitants en 2012, aboutissant à 1333 communes. Enfin, nous écartons les communes qui voient leur population augmenter ou diminuer de plus de 20 % en 2021 par rapport à 2012 et celles devenues communes nouvelles à partir de 2016¹¹, le sous-groupe final compte mille deux cent sept communes. Concernant le sous-groupe Métropole (METROP), la métropole est un EPCI de plus de 400 000 habitants. Le groupe « ExpCC » ne compte qu'une seule métropole, celle de Toulouse qui affiche en 2012 711723 et 793243 habitants en 2021. Nous avons donc retenu les métropoles entre 400 000 et 1 300 000 habitants, l'élimination de celle de Marseille qui a fusionné avec la ville d'Aix en Provence en cours de période nous conduit à onze métropoles. Les effectifs du groupe « témoins potentiels » apparaissent dans le tableau 2.

3.1.3. Les étapes de la constitution de l'échantillon témoin.

La première étape consiste à calculer le score de propension (distance) des deux groupes (groupe « ExpCC » et groupe « témoins potentiels ») et à regarder et comparer les caractéristiques de ces groupes pour les variables retenues.

Aucun appariement n'est effectué entre les entités des deux groupes. Le score de propension a été calculé à partir des 10 variables binaires ou numériques.

Nous avons écarté l'analyse de variances ANOVA qui repose sur la normalité des distributions et l'égalité des variances dans les différents groupes au vu des résultats des tests de ces deux hypothèses¹². Au vu des probabilités du test de comparaison des moyennes (pour les variables binaires tests exacts de Fisher en raison d'effectifs parfois inférieurs à 5, concernant les variables quantitatives, tests de Wilcoxon), nous rejetons l'hypothèse H0 d'égalité des moyennes à 10 % pour toutes les variables sauf la variable binaire METROP. De même que les

¹¹ Elles ont été regroupées avec d'autres communes pour n'en former qu'une seule.

¹² Respectivement test de Shapiro et test Bartlett, rejet des hypothèses H0 de normalité des distributions et d'égalité des variances.

biais mesurés par les différences de moyennes standardisées sont relativement élevés¹³ pour la plupart des variables et notamment pour le score de propension. Les deux groupes « ExpCC » et « témoin potentiel » ne sont pas équilibrés au sens de la propriété équilibrante : la distribution des variables dans le groupe traité n'est pas la même que celle du groupe « témoin potentiel ».

La deuxième étape est la méthode d'appariement sur score de propension selon « le voisin le plus proche ». L'appariement sur score de propension consiste à jumeler chaque entité traitée avec une ou plusieurs entités de l'échantillon « témoin potentiel » possédant une valeur de score de propension proche voire similaire. Le but est de construire un groupe témoin ou de contrôle comparable au groupe traité afin de permettre une estimation non biaisée de l'effet du traitement sur les entités traitées. Dans nos études, plusieurs variables seront mesurées après l'ExpCC considérées comme effet de l'ExpCC (communication financière, coût de la dette, notation de la dette). Nous avons procédé à un appariement sans remise : les entités « témoin potentiel » ne sont utilisées qu'une fois.

Les 22 CT du groupe ExpCC sont appariées. Les différences de moyennes des variables binaires CAGG à METROP nous montrent qu'il n'y a pas d'anomalie d'appariement sur la structure administrative des CT, de même que les CT d'Outre-Mer sont appariées entre elles et l'unique CT corse est jumelée à une CT corse. La qualité du score de propension se mesure par deux critères : une zone de support commun étendue et un score de propension équilibré. La zone de support commun représente la zone de superposition des deux groupes pour l'ensemble des valeurs du score de propension (Heckman et al 1999). Une détermination graphique de la zone de support commun est possible en visualisant la distribution du score de propension des deux groupes (Lechner 2002). Nous constatons un recoupement important entre les distributions des scores des deux groupes.

La propriété équilibrante se mesure par la proximité des scores de propension du groupe « témoin » et du groupe « ExpCC » pour chaque variable retenue dans le modèle et pour chaque paire d'entités. Il faut procéder à des tests de comparaison des moyennes, entre les groupes « ExpCC » et « témoin », avant et après appariement pour s'assurer que les différences significatives avant appariement ont disparu, mais aussi regarder s'il y a une réduction du biais : on compare le biais calculé sur l'échantillon non apparié (étape 1) et le biais calculé après

¹³ Imbens et Wooldridge (2008) préconisent empiriquement que la valeur absolue des biais mesurés par les différences de moyennes entre le groupe traité et le groupe témoin potentiel standardisées par la racine carrée de la moyenne des variances des deux groupes ne dépassent pas 0,25.

appariement¹⁴ (étape 2) et la réduction du biais est obtenue par la différence entre ces deux biais. Un appariement convenable est celui qui réduit les différences initiales sur au moins un des deux critères, les différences de moyennes et le biais. Nous constatons d'une part que pour chaque variable intégrée dans le modèle du score de propension et pour le score, il n'y a aucune différence de moyennes significative et d'autre part que les réductions du biais sont importantes. Il n'y a pas d'anomalie d'appariement sur les structures administratives, par exemple une commune est jumelée avec une commune et c'est vrai pour toutes les natures de structure administrative. Les paires sont présentées dans le tableau 3. Nous avons introduit une pratique complémentaire de façon à écarter des entités « extrêmes » dans leur score de propension : Dehejia et Wabba (1999) préconisent d'écarter les observations du groupe témoin qui présentent un score de propension estimé inférieur au minimum des scores estimés dans le groupe traité et de procéder de même pour les entités du groupe traité dont le score de propension estimé est supérieur au maximum de cette variable observé dans le groupe témoin. Dans l'appariement réalisé, les deux groupes présentent le même minimum ($=0,00537$) et le maximum du groupe ExpCC ($=0,47482$) est inférieur au maximum du groupe témoin ($=0,49249$).

Nous déduisons des résultats de notre démarche que les appariements proposés sont acceptables. Nous avons écarté l'appariement de chaque entité traitée avec deux entités témoins car pour jumeler le département de la Réunion et la région Réunion il n'y a respectivement qu'une entité témoin potentiel, à savoir le département de la Guadeloupe et la région Guadeloupe pour une raison déjà évoquée.

La troisième étape a consisté à utiliser la méthode du plus proche voisin avec la contrainte du caliper, qui est une distance maximale à respecter entre les scores de propension des entités traitées et des entités témoins potentiels. Le caliper c représente un coefficient multiplicateur appliqué à l'écart-type du score de propension σ_p , les entités qui sont distantes sur le score de propension de plus du caliper $c \cdot \sigma_p$ ne sont pas appariées. Cette contrainte conduit à un nombre de paires -entité traitée/entité témoin- inférieur. Rubin et Thomas (1996) préconisent un caliper c compris entre 0,25 et 0,5. L'application d'un caliper c de 0,25 génère vingt appariements au lieu de vingt-deux : ce sont le département et la région de La Réunion qui sont écartés. L'application d'un caliper c de 0,5 génère vingt et un appariements au lieu de vingt-deux : la

¹⁴ Différence des moyennes entre groupe traité et groupe témoin standardisée par l'écart-type du groupe traité.

région de La Réunion est éliminée. Les statistiques sont améliorées, surtout pour les variables « dépense totale par habitant » et « population ».

La quatrième étape est relative à la méthode d'appariement par stratification : les scores de propension calculés sont classés par intervalles, nommés les strates. Chaque entité des deux groupes (traité et témoin potentiel) appartient à une strate. Les entités traitées et celles « témoins potentiels » sont appariées au sein de strates identiques. Généralement cette méthode conduit à écarter plus d'entités de l'appariement que la méthode du voisin le plus proche. Cependant, les entités jumelées se ressemblent plus. Se pose aussi le problème de la frontière entre strates : certaines entités ne sont pas appariées car dans des strates différentes alors que leur distance reste faible. Nous pressentions qu'en raison de la variable « structure administrative » qui demeure une caractéristique clé du fait de compétences spécifiques attribuées à chaque type de collectivité, le risque était de voir des CT de structures administratives différentes appartenir à la même strate. Nous avons mis en œuvre cette méthode en définissant six strates, c'est-à-dire un nombre suffisamment élevé de classes afin de limiter des appariements aberrants au regard de la nature de la structure administrative des entités. Outre des tests de comparaison de moyennes peu probants pour les variables retenues¹⁵, contrairement à la propriété équilibrante, nous constatons que les communautés de communes de Corse du groupe « témoin potentiel » sont dans la même strate que les deux régions en expCC et que le département de La Réunion, de même que des métropoles sont dans la même strate que certains départements très peuplés. Cette méthode d'appariement ne peut pas être retenue.

La cinquième étape consiste à choisir l'échantillon témoin le plus satisfaisant : l'appariement sans caliper est acceptable et il permet de jumeler toutes les CT en expCC. Cependant la méthode de l'appariement au voisin le plus proche avec $c=0,5$ améliore les résultats statistiques de l'appariement, elle conduit à retirer la région La Réunion, dont le score de propension est relativement éloigné de celui de son jumeau (région La Guadeloupe). Nous poursuivrons donc notre travail avec vingt et une paires, en excluant la région Réunion et son témoin la région Guadeloupe (voir tableau 3).

¹⁵ On rejette l'hypothèse H0 d'égalité des moyennes entre groupe ExpCC et groupe témoin.

3.2. Etude de la communication en ligne des collectivités territoriales : comparaison de l'échantillon des CT en expérimentation de la certification des comptes et de l'échantillon témoin.

Nous avons analysé les sites Internet des deux groupes de CT sur la période mai-juillet 2023. Nous avons tenu compte de l'éventualité d'une mise à jour des sites, c'est-à-dire que tous les sites des CT observés ont été vérifiés dans les derniers jours de juillet, notamment parce que la tenue de l'Assemblée Délibérante a lieu en juin pour le vote du compte administratif et du compte de gestion ou du compte financier unique ainsi que pour l'approbation du rapport du cac. L'examen des sites Internet a été conforme aux hypothèses posées. Deux sites Internet de l'échantillon témoin nécessitent, pour être consultés, un abonnement donc très peu de documents y sont accessibles directement.

Concernant les documents exigés par la loi NOTRe, les documents budgétaires et comptables ainsi que les documents relatifs à la certification des comptes, ils peuvent être directement présents sur le site Internet de la CT, ou inscrits dans la délibération de l'Assemblée Délibérante ou juste évoqués dans celle-ci ou bien inexistantes sur le site.

Nous présentons les résultats obtenus en différenciant dans un premier temps la présence directe de ces documents sur le site et leur présence dans la délibération de l'Assemblée Délibérante puis nous réunissons ces deux possibilités. Les résultats présentés sont les proportions de CT dont les documents sont présents, absents, inscrits dans la délibération de l'Assemblée Délibérante, juste évoqués dans cette délibération ou alors les proportions de CT pour lesquelles l'accès au site nécessite un abonnement. Concernant les éléments de communication générale, ils sont présents, absents ou aussi il y a la nécessité d'un abonnement pour accéder au site. Nous avons réalisé les tests de Fisher de comparaison des proportions du document présent ou autre critère étudié entre les deux échantillons, les probabilités sont présentées ; si elles sont inférieures à 1%, 5 % ou 10 %, risques de première espèce, nous acceptons la différence des proportions des deux échantillons qui est conforme aux trois premières hypothèses émises, la quatrième hypothèse ne porte que sur l'échantillon ExpCC.

4. Résultats

Pour les trois documents prévus dans la loi NOTRe, ils sont davantage présents dans l'échantillon témoin (respectivement 85,7 %, 66,7 % et 66,7 %) contre respectivement 66,7 %, 66,7 % et 66,7 %.

47,6 % et 23,8 % dans l'échantillon ExpCC et de façon significative à 5% et 1 % (tableau 4a), ce qui est contraire à l'hypothèse H1. Toutefois, en regroupant la présence directe sur le site et la présence dans la délibération de l'Assemblée Délibérante, il n'y a que pour la note explicative de synthèse annexée au compte administratif que l'échantillon témoin communique plus (66,7 % contre 61,9 %) mais de façon non significative (tableau 5a). Au vu de nos résultats, nous ne pouvons pas conclure que l'expérimentation de la certification de leurs comptes par les collectivités territoriales influence favorablement la communication financière préconisée par la loi NOTRe.

Concernant les documents budgétaires, le budget et le compte administratif, ils sont aussi davantage présents dans l'échantillon témoin (respectivement 66,7 % et 61,9 %) contre respectivement 52,4 % et 42,9 % mais de façon non significative (tableau 4b), Ces résultats sont contraires à l'hypothèse H2. La différence entre les deux groupes diminue en regroupant « présence directe » et « présence dans la délibération de l'Assemblée Délibérante » (tableau 5b) pour le compte administratif. **En revanche pour le compte de gestion ou le compte financier unique qui sont des documents à la fois comptables et budgétaires, l'échantillon ExpCC les insère significativement plus sur le site, au seuil de 5 %, que l'échantillon témoin (tableaux 4b et 5b) : 28,6 % contre 9,5 % (42,9 % contre 9,5 % en regroupant « présence directe » et « présence dans la délibération de l'Assemblée Délibérante »),** cela est conforme à l'hypothèse H2 selon laquelle l'expérimentation de la certification de leurs comptes par les CT influence favorablement la communication financière des documents budgétaires et comptables. De la même manière, dans le bilan d'activité, lorsqu'il y en a un, davantage d'informations comptables et financières y sont diffusées pour les CT de l'échantillon ExpCC par rapport à l'échantillon témoin (100% contre 80%) mais de façon non significative (tableaux 4b et 5b). L'hypothèse H2 selon laquelle l'expérimentation de la certification de leurs comptes par les collectivités territoriales influence favorablement la communication financière des documents budgétaires et comptables est partiellement validée.

Le compte de gestion et le compte financier unique comportent les documents comptables, notamment résultat et bilan et la démarche de certification consiste à valider leur régularité ; leur communication accrue dans l'échantillon ExpCC est conforme à la volonté de légitimation par les citoyens-électeurs (Siegel et al 2003, Leon-Silva et al 2022).

Au niveau de la communication générale, nous constatons que l'échantillon témoin communique un peu plus que l'échantillon ExpCC pour le bilan d'activité (47,6 % contre 42,9 %) et le magazine d'information (76,2 % contre 71,4 %) mais de façon non significative

(tableau 4c). Ces résultats sont contraires à l'hypothèse 3. Toutefois, pour la présence sur les réseaux sociaux, la présence des vidéos des séances de l'Assemblée Délibérante et la mise à jour du site Internet, l'échantillon ExpCC montre des pourcentages supérieurs (95,2 % contre 85,7 % pour les réseaux sociaux, 38,10 % contre 33,3 % pour les vidéos des séances de l'Assemblée Délibérante et 76,2 % contre 66,7 % pour la mise à jour du site Internet) sans significativité statistique (tableau 4 c). Nous ne pouvons pas conclure que l'expérimentation de la certification de leurs comptes par les collectivités territoriales influence favorablement la communication générale (hypothèse H3).

Les CT en expérimentation de la certification de leurs comptes communiquent peu sur ce dispositif et ses résultats (tableaux 4d et 5d), seulement 23,8 % d'entre elles déposent sur le site directement ou dans la délibération de l'Assemblée Délibérante l'attestation de conformité du travail du cac remise par la CRC, cette proportion est de 42,9 % (23,9 % directement sur le site) pour la synthèse du rapport du cac présentée à l'Assemblée Délibérante pour vote du compte administratif et du compte de gestion ou du compte financier unique. Seulement 14,3 % de l'échantillon présente directement ou indirectement les corrections apportées à la comptabilité selon les recommandations du cac, une CT annonce ne pas avoir eu de corrections à faire soit 4,8 % de l'échantillon ExpCC. Ces résultats ne permettent pas de valider l'hypothèse 4. Il aurait été intéressant de comparer cette diffusion d'informations avec celle de l'été 2021 relative à la certification des comptes 2020 sachant que pour toutes les CT sauf une, le cac n'a pas pu émettre d'opinion.

Nous avons cherché s'il y a une différence de communication de ces documents entre les CT qui ont vu leurs comptes certifiés avec réserves¹⁶ et celles pour lesquelles le cac n'a pas pu émettre d'opinion¹⁷ (tableaux 6 et 7) : pour les trois documents relatifs à la certification des comptes, les CT qui se sont vues certifier leurs comptes avec réserves communiquent plus que celles pour lesquelles le cac n'a pas pu émettre d'opinion, notamment la synthèse du rapport du cac présentée à l'Assemblée Délibérante pour vote du compte administratif et du compte de gestion ou du compte financier unique (communication directe dans 46,2 % contre 0 %) mais aucune différence significative n'apparaît. Ces résultats tempèrent toutefois les précédents sur la faible communication des documents de certification, les CT dont les comptes ont été certifiées avec réserves sont davantage enclines à le faire savoir auprès du public que les autres

¹⁶ Au nombre de 13 pour les comptes 2022 dans l'échantillon ExpCC.

¹⁷ Au nombre de 4 pour les comptes 2022 dans l'échantillon ExpCC.

de l'échantillon ExpCC. Ces résultats sont aussi conformes au dire de chargés de mission « certification des comptes » interrogés entre novembre 2021 et mai 2022 pour une précédente recherche qui nous ont confié que comme les conclusions de la première certification n'étaient pas positives, la CT avait préféré ne pas communiquer dessus. Être certifiée avec réserves ou être confrontée à l'absence d'opinion du cac peuvent apparaître comme des résultats négatifs selon la CT qui craint un jugement défavorable des citoyens-électeurs si la démarche de certification des comptes et la communication qui en est faite constituent la transparence effective (Heald 2006, 2012), outil de légitimation.

Conclusion

Le sujet de la certification des comptes des entités publiques a été peu étudié en France dans le domaine des sciences de gestion même si ce dispositif est effectif depuis une quinzaine d'années pour l'Etat¹⁸ et les autres organismes. Elle constitue un thème de recherche actif pour nos collègues juristes publicistes. L'expérimentation de la certification des comptes des CT par un cac est un sujet d'actualité. Après avoir étudié l'opinion des chargés de mission « expérimentation des comptes » dans les CT quant au rôle de celle-ci sur la confiance des citoyens-électeurs et des créanciers, le présent article présente une étude comparative des sites Internet des CT en expérimentation de la certification de leurs comptes et de ceux d'un échantillon témoin construit à partir de la méthode du score de propension. La communication financière et générale des CT est supposée être un élément de légitimation par les citoyens-électeurs d'autant qu'elles sont en certification de leurs comptes. Les résultats sont mitigés : les CT en expérimentation de la certification communiquent moins que les autres les documents à mettre en ligne selon la loi NOTRe, en revanche leur compte de gestion et leur compte financier unique sont davantage inscrits sur leur site Internet ; ces éléments comportent les documents comptables, bilan et résultat (aussi annexe pour le compte financier unique) examinés par les cac. Même si les documents relatifs au processus et au résultat de la certification sont peu communiqués, ils le sont un peu plus par les CT dont les comptes ont été certifiés avec réserves ; lorsque le cac n'a pas pu émettre d'opinion, la communication relative à la certification est très faible. La théorie de la légitimité n'est pas complètement validée dans cette étude, elle reste une grille de lecture intéressante pour notre sujet notamment sur le rôle du cac, expert crédible pour

¹⁸ Notons le travail de doctorat de M. Portal sur les déterminants de la qualité de l'audit des comptes de l'Etat par la Cour des Comptes (2009) qui a fait l'objet d'un article en 2011.

assoier la confiance des citoyens-électeurs (Heald 2006, Wang 2002). Nous nous interrogeons toutefois sur l'intérêt des citoyens-électeurs quant à la communication comptable et financière des CT qui se caractérise par une grande technicité. Leur difficulté à comprendre ces documents pourrait expliquer nos observations qui ne valident que très partiellement les hypothèses émises.

Aussi, il convient de souligner que la taille réduite de nos deux échantillons, liée à la nature de notre étude puisque le dispositif d'expérimentation de la certification des comptes des CT porte sur un petit échantillon, doit être considérée quant à la portée des résultats de cette étude. La comparaison des deux échantillons se poursuivra par l'étude du rôle de la certification des comptes dans la confiance des créanciers, à travers l'étude du niveau d'endettement, du coût de la dette et de la notation de cette dernière lorsqu'il y en a une, sous l'angle de la théorie de l'agence.

Bibliographie

1 Articles

- Albalade, D. (2013). The institutional, economic and social determinants of local government transparency, *Journal of Economic Policy Reform*, 16 (1), 90-107
- Aerts, W., Cormier, D. (2009). Media legitimacy and corporate environmental communication. *Accounting, Organizations and Society*, 34 (1), 1-27.
- Atkinson, C.L. (2017). Legitimacy in Public Administration, in A. Farazmand (ed) *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy and Governance*, 1-7
- Aldrich, H., Fiol C.H. (1994). Fools rush in The institutional context of industry creation. *Academy of Management Review*, 19, 645-670.
- Ashforth, B.E., Gibbs, B.W. (1990). The double-edge of organizational legitimation. *Organization Science*, 1 (2), 177-194.
- Augurzky, B., Schmidt, C.M. (2001). The Propensity Score: A Means to an End, march, available at SSRN : <https://ssrn.com/abstract=270919>, 37 p
- Baber, W.R., Sen, P.K. (1984). The Role of Generally Accepted Reported Methods in the Public Sector : An Empirical Test. *Journal of Accounting and Public Policy* 3,91-106
- Bazu, K., Palazzo, G. (2008). Corporate Social Responsibility: A process model of sensemaking., *Academy of Management Review*, 33 (1), 122-136.

- Bertot, J.C. et al (2010). Using ICTs to create a culture of transparency: e-government and social media as openness and anti-corruption tools for societies. *Government Information Quarterly*, 27,264-271.
- Bradbury, M.E., Scott, T. (2015). The association between accounting performance and constituent response in political markets. *Pacific Accounting Review*, 27 (4),394-410.
- Brown, N., Deegan, C. (1998). The public disclosure of environmental performance information – a dual test of media agenda setting theory and legitimacy theory. *Accounting and Business Research*. 29 (1),21-41.
- Buisson, M-L. (2008). Légimité et sciences de gestion : état des lieux et perspectives. *Humanisme et Entreprise*, 4 (289), 29-57.
- Cho, C.H., Patten D.M. (2007). The role of environmental disclosures as tools of legitimacy: A research note. *Accounting, Organizations and Society* 32 (7-8), 639-647.
- Chung, J.,Cho, C.H. (2018). Current Trends within Social and Environmental Accounting Research: A Literature Review. *Accounting Perspectives / Perspectives Comptables*, 1(17), 207–239.
- De Araujo, J., Tejedo-Romero, F. (2016). Local government transparency index: determinants of municipalities' rankings. *International Journal of Public Sector Management*, 29 (4), 327-347.
- Deegan, C. (2002). Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures – e theoretical foundation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15 (3), 282-311.
- Dehejia, R., Wabba, S. (1999). Causal Effects in Non-Experimental Studies: RE-Evaluating the Evaluation of Training Programs, *Journal of the American Statistical Association*, 94, 1053-1062.
- Demaret, J. (2018). Les trajectoires de construction de légitimité ou de délégitimation des contrôleurs de gestion. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 24, 37-72
- DiMaggio, P., Powell, W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48 (2), 147-160.
- Dowling, J.B., Pfeffer,J. (1975). Organizational legitimacy: Social values and organizational behavior. *Pacific Sociological Review*, (18), 122-136.
- Elsbach, K.D. (1994). Managing organizational legitimacy in the California cattle industry: the construction and effectiveness of verbal accounts. *Administrative Science Quarterly*, 39, 57-88.

- Fung, A. (2006). Varieties of participation in complex governance. *Public Administration Review*, 66, 66-75.
- Galaskiewicz, J., (1985). Interorganizational Relations. *Annual Review of Sociology*, 11, 281-304.
- Gore, A.K. (2004). The effect of GAAP regulation and bondmarket interaction on local government disclosure. *Journal of Accounting and Public Policy* 23, 23-52.
- Harrison, T.M., Sayogo, D.S. (2014). Transparency, participation and accountability practises in open government: A comparative Study. *Government Information Quarterly*, 31, 513-525.
- Heald, D. (2006). Varieties of transparency. In C. Hood & D. Heald (Eds), *Transparency: the key to better governance. Proceedings of British Academy, Oxford University Press*, 25-43.
- Heald (2012). Why is transparency about public expenditure so elusive ? *International Review of Administrative Sciences*, 78 (1), 30-49
- Ingram, R.W., Copeland, R.M. (1981). Municipal Accounting Information and Voting Behavior. *The accounting review*, 56 (october), 830-843.
- Kaplan,S.E. , Ruland, R.E. (1991). Positive theory, rationality and accounting regulation. *Critical Perspectives on accounting*, 2 (4), 361-374.
- Lafarge, F. (2016). Rendre des comptes, rendre compte. *Revue Française de Finances Publiques*, 160, 985-997.
- Lechner, M. (2002). Program heterogeneity and propensity score matching: An application to the evaluation of active labor market policies. *Review of Economics and Statistics*, 84 (2), 205-220.
- Lecocq, A. et al (2014). Le score de propension : un guide méthodologique pour les recherches expérimentales et quasi expérimentales en éducation. *Mesure et évaluation en éducation*, 37 (2), 69–100
- Leon-Silva, J.M. et al (2022). Déterminants of sustainability information disclosure of local governments in Latin America. *Spanish accounting review*, 25 (2), 244-256
- Meyer,J.W. , Rowan,B. (1977). Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*. 83(2), 340-363.
- Milne, M.J., Patten D.M. (2002). Securing organizational legitimacy: an experimental decision case examining the impact of environmental disclosures. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15 (3), 372-405.
- Morales, J., Pezet,A. (2010). Les contrôleurs de gestion « médiateurs » de la financiarisation. Etude ethnographique d'une entreprise de l'industrie aéronautique. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 16 (1), 101-132.
- Neu, D. Warsame, H., Pedwell, K. (1998). Managing public impressions: environmental disclosures in annual reports. *Accounting, Organizations and Society*, 23 (3), 265-282.

- Powell, W.W., DiMaggio, P.J., (1991). The new institutionalism in organizational analysis. *Chicago, University of Chicago Press.*
- Quentin, S. (2018). Estimation avec le score de propension sous R, *document de travail INSEE*, 57 p.
- Rosenbaum P., Rubin D. (1983). The Central Role of the propensity Score in Observational Studies for Causal Effects, *Biometrika*, 70 (1), 41-55.
- Richardson, A.J. (1987). Accounting as a legitimating institution. *Accounting Organizations and Society*, 12 (4), 341-355.
- Rubin, D. (1977). Assignment to Treatment Group on the Basis of a Covariate, *Journal of Educational Statistics*, 2, 1-26.
- Rubin, D. (2001). Using Propensity Scores to Help Design Observational Studies: Application to the Tobacco Litigation, *Health Services and Outcomes Research Methodology*, 2, 169-188.
- Rubin, D., Thomas, N. (1996). Matching Using Estimated Propensity Scores, Relating Theory to Practice, *Biometrics*, 52, 249-264.
- Scott, J. (1991). Networks of corporate power: a comparative assessment. *Annual review of sociology*, 17 (1), 181-203.
- Siegel, G. et al. (2003). Becoming a business partner, *Strategic Finance*, 1-5.
- Streim, H. (1994). Agency Problems in the Legal Political System and Supreme Auditing Institutions. *European Journal of Law and Economics*, 1, 177-191.
- Suchman, M.C. (1995). Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, 20 (3), 571-610.
- Wang, X. (2002). Assessing administrative accountability, results from a National Survey. *American Review of Public Administration*, 32 (3), 350-370.
- Wood, D.J. (1991). Corporate Social Performance Revisited. *The Academy of Management Review*, 16 (4), 691-718.
- Zimmerman, J.L. (1977). The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives. *Journal of Accounting Research*, 15, 107-144.
- Zimmerman, M.A., Zeitz, G.J. 2002. Beyond survival: Achieving new venture growth by building legitimacy. *Academy of Management Review* 27 (3), 414-431.

2 Ouvrages

- Deegan, C. (2014). An overview of legitimacy theory as applied within the social and environmental accounting littérature. In J Bebbington, J Unerman, & B.O'Dwyer (eds), *Sustainability Accounting and Accountability* (2nd edition, 248-272)
- Heckman, J. *et al* (1999). The Economics and Econometrics of Active Labor market Programs, in Ashenfelter O, Card D, *Handbook of Labor Economics*, vol III, Amsterdam, North Holland, 1865-2097.
- Laufer,R., Burlaud,A. (1980). *Management public : Gestion et légitimité*. Editions Dalloz Gestion, Collection Systèmes et Stratégies, Paris.
- Laufer,R., Burlaud,A. (1997). Légitimité. dans SIMON Yves, JOFFRE Patrick (dir.), *Encyclopédie de gestion*, Paris, Dalloz, 1754-1772.

3. Rapport

- Cour des comptes (2019). Bilan intermédiaire de l'expérimentation de la certification des comptes locaux.
- Ministère de l'action des comptes publics, ministère de la cohésion des territoires et des relations avec les collectivités territoriales, Direction générale des finances publiques et Direction générale des collectivités locales (2023). Bilan définitif sur l'expérimentation de la certification des comptes des collectivités locales.

Tableaux et graphiques

Tableau 1 : Nature des variables retenues pour le score de propension

	Variables binaires	Variables numériques
Communauté d'agglomération	X	
Département	X	
Région	X	
Commune	X	
Communauté de communes	X	
Métropole	X	
Outre-Mer	X	
Corse	X	
Dépense totale par habitant en €		X
Population		X

Tableau 2 : Effectifs des témoins potentiels selon la nature de la structure administrative des CT

Structure administrative CT	Effectif du groupe « ExpCC »	Effectif du groupe « témoins potentiels »
Départements (DEP)	6	89
Régions (REG)	2	12
Communes (COMM)	8	1207
Communautés d'agglomération (CAGG)	4	88
Communautés de communes (CC)	1	5
Métropoles (METROP)	1	11
Effectif total	22	1412

Tableau 3 : Composition des deux échantillons appariés selon méthode du voisin le plus proche

nature.administrative	nom CT ExpCC	dépense totale en € par hab	population	distance = score propension	nature.adm	nom CT témoin	dépense totale en € par hab	population	distance = score propension
CAGG	CA Sarreguemines- Confluence	776.61	53 109.00	0,04341	CAGG	CA Beaune,Côte et Sud - Communauté© Beaune- Chagny-Nolay	744.54	54 157.25	0,04339
CAGG	CA Grand Dôle	536.45	54 440.00	0,04326	CAGG	CA Concarneau Cornouaille Agglomération	487.34	50 629.50	0,04326
CAGG	CA Valencienne Métropole	560.81	194 123.50	0,04243	CAGG	Dijon Métropole	1070.58	251 760.75	0,04238
CAGG	CA de l'Albigeois	995.93	83 509.75	0,04335	CAGG	CA Porte de l'Isère (C.A.P.I)	1186.89	101 482.75	0,04336
DEP	DEP Aisne	1108.48	555 239.00	0,05979	DEP	DEP Doubs	1015.52	543 066.75	0,05982
DEP	DEP Dordogne	1229.03	427 049.75	0,06096	DEP	DEP Landes	1159.31	399 682.25	0,06114
DEP	DEP Eure	994.46	604 203.50	0,05930	DEP	DEP Marne	805.71	580 839.00	0,05934
DEP	DEP Rhône	1162.82	448943.00	0,06192	DEP	DEP Deux Sèvres	993.84	380 976.00	0,06222
DEP	DEP Savoie	1230.19	430 450.00	0,06093	DEP	DEP Pyrénées-Orientales	1287.61	459 992.25	0,06073
DEP	DEP Réunion	1815.50	834 043.00	0,24358	DEP	DEP Guadeloupe	1733.70	409 959.25	0,25507
REG	Pays de la Loire	1055.39	3 691 364.50	0,10282	REG	Normandie	804.8887	3 400 151.50	0,10652
REG	La Réunion	396.01	834 043.00	0,47482	REG	Guadeloupe	976.64	409 959.25	0,49249
CC	CC Calvi Balagne	610.25	11 959.75	0,16672	CC	CC du Centre Corse	652.82	9 543.50	0,16685
COMM	Sarreguemines	1453.88	22 238.00	0,00556	COMM	Le Muy	1318.56	9 389.50	0,00556
COMM	Cuers	1651.36	10 409.00	0,00559	COMM	Andernos-les-Bains	1661.52	11 501.50	0,00559
COMM	Bondy	1757.18	53 595.00	0,00556	COMM	Tarbes	1663.90	44 707.75	0,00556
COMM	Péronne	1451.55	8 299.50	0,00558	COMM	Aubagne	1850.69	46 487.50	0,00557
COMM	Sceaux	1779.87	20 097.75	0,00559	COMM	Brive-la-Gaillarde	2092.83	49 788.75	0,00559
COMM	Orléans	1661.35	117 660.00	0,00550	COMM	Perpignan	1692.95	120 652.25	0,0055
COMM	Montpellier	1483.12	264 881.75	0,00537	COMM	Strasbourg	1588.12	277 056.00	0,00537
COMM	Saint Claude	1286.32	10 722.00	0,02838	COMM	Gros-Morne	1278.72	10 646.25	0,02838
METROP	Métropole Toulouse	992.86	723 389.75	0,08210	METROP	CU Bordeaux	1511.80	735 376.50	0,08252

Tableau 4 (a) : Résultats de l'étude des sites Internet des deux échantillons, ExpCC et témoin, pour hypothèse 1

Recherche documents présents sur le site Internet de la collectivité territoriale	Echantillon	Présence	Absence	Document inscrit dans la délibération de l'Assemblée Délibérante	Document justifié évoqué dans la délibération de l'Assemblée Délibérante	Autres raisons (notamment besoin d'abonnement pour accès)	Oui/non	Différence de proportions pour Présence	p pour test Fisher	Hypothèses
Présence du rapport adressé à l'Assemblée Délibérante lors du débat d'orientation budgétaire (DOB)	ExpCC	66,70%	14,30%	19,00%						H1
	Témoin	85,70%	4,80%			9,50%		-19,00%	4,70%	
Une note explicative de synthèse est annexée au budget	ExpCC	47,60%	28,60%	23,80%						H1
	Témoin	66,70%	23,80%			9,50%		-19,10%	4,40%	
Une note explicative de synthèse est annexée au compte administratif	ExpCC	23,80%	38,10%	38,10%						H1
	Témoin	66,70%	23,80%			9,50%		-42,90%	<1%	

Les cases en grisé sont celles pour lesquelles le résultat est contraire à l'hypothèse émise.

Tableau 5 (a) : Résultats de l'étude des sites Internet des deux échantillons, ExpCC et témoin (variante) pour hypothèse 1

Recherche documents présents sur le site Internet de la collectivité territoriale	Echantillons	Présence ou document inscrit dans la délibération de l'Assemblée Délibérante	Absence	Document juste évoqué dans la délibération de l'Assemblée Délibérante	Autres raisons (notamment besoin abonnement pour accès)	Différence de proportions pour présence ou document inscrit dans la délibération de l'Assemblée Délibérante	p pour test Fisher	Hypothèses
Présence du rapport adressé à l'Assemblée Délibérante lors du débat d'orientation budgétaire (DOB)	ExpCC	85,70%	14,30%					H1
	Témoin	85,70%	4,80%		9,50%	0,00%	35,0%	
Une note explicative de synthèse est annexée au budget	ExpCC	71,40%	28,60%					H1
	Témoin	66,70%	23,80%		9,50%	4,70%	56,7%	
Une note explicative de synthèse est annexée au compte administratif	ExpCC	61,90%	38,10%					H1
	Témoin	66,70%	23,80%		9,50%	-4,80%	33,9%	

Les cases en grisé sont celles pour lesquelles le résultat est contraire à l'hypothèse émise.

Tableau 4 (b) : Résultats de l'étude des sites Internet des deux échantillons, ExpCC et témoin pour hypothèse 2

Recherche documents présents sur le site Internet de la collectivité territoriale	Echantillon	Présence	Absence	Document inscrit dans la délibération de l'Assemblée Délibérante	Document juste évoqué dans la délibération de l'Assemblée Délibérante	Autres raisons (notamment besoin abonnement pour accès)	Oui/non	Différence de proportions pour Présence	p pour test Fisher	Hypothèses
Présence du budget	ExpCC	52,40%	42,80%	4,80%						H2
	Témoin	66,70%	19,00%	4,80%		9,50%		-14,30%	22%	
Présence du compte administratif	ExpCC	42,90%	47,60%	9,50%						H2
	Témoin	61,90%	23,80%	4,80%		9,50%		-19,00%	20,40%	
Présence du compte de gestion ou compte financier unique	ExpCC	28,60%	57,10%	14,30%						H2
	Témoin	9,50%	81,00%			9,50%		19,10%	3,10%	
Présence d'informations comptables ou financières dans le bilan d'activité	ExpCC	100,00%	0,00%							H2
	Témoin	80,00%	20,00%					20,00%	47,40%	

Les cases en grisé sont celles pour lesquelles le résultat est contraire à l'hypothèse émise.

Tableau 5 (b) : Résultats de l'étude des sites Internet des deux échantillons, ExpCC et témoin (variante), pour hypothèse 2

Recherche documents présents sur le site Internet de la collectivité territoriale	Echantillons	Présence ou document inscrit dans la délibération de l'Assemblée Délibérante	Absence	Document juste évoqué dans la délibération de l'Assemblée Délibérante	Autres raisons (notamment besoin abonnement pour accès)	Différence de proportions pour présence ou document inscrit dans la délibération de l'Assemblée Délibérante	p pour test Fisher	Hypothèses
Présence du budget	ExpCC	57,10%	42,90%					H2
	Témoin	71,50%	19,00%		9,50%	-14,40%	11,2%	
Présence du compte administratif	ExpCC	52,40%	47,60%					H2
	Témoin	66,70%	23,80%		9,50%	-14,30%	12,4%	
Présence du compte de gestion ou compte financier unique	ExpCC	42,90%	57,10%					H2
	Témoin	9,50%	81,00%		9,50%	33,40%	1,8%	
Présence d'informations comptables ou financières dans le bilan d'activité	ExpCC	100,00%						H2
	Témoin	80,00%	20,00%			20,00%	47,4%	

Les cases en grisé sont celles pour lesquelles le résultat est contraire à l'hypothèse émise.

Tableau 4 (c) : Résultats de l'étude des sites Internet des deux échantillons, ExpCC et témoin, pour hypothèse 3

Recherche documents présents sur le site Internet de la collectivité territoriale	Echantillon	Présence	Absence	Document inscrit dans la délibération de l'Assemblée Délibérante	Document juste évoqué dans la délibération de l'Assemblée Délibérante	Autres raisons (notamment besoin abonnement pour accès)	Oui/non	Différence de proportions pour Présence	p pour test Fisher	Hypothèses
Il existe un magazine d'information	ExpCC	71,40%	28,60%							H3
	Témoin	76,20%	19%			4,80%		-4,80%	71,9%	
Présence sur les réseaux sociaux	ExpCC	95,20%	4,80%							H3
	Témoin	85,70%	14,30%					9,50%	60,60%	
Présence d'un bilan d'activité	ExpCC	42,90%	57,10%							H3
	Témoin	47,60%	47,60%			4,80%		-4,70%	75,80%	
Présence des vidéos des séances de l'Assemblée Délibérante, hors réseaux sociaux	ExpCC	38,10%	61,90%							H3
	Témoin	33,30%	61,90%			4,80%		4,80%	100%	
Le site Internet est à jour	ExpCC	76,20%	9,50%				14,30%			H3
	Témoin	66,70%	4,80%			9,50%	19,00%	9,50%	63,70%	

Les cases en grisé sont celles pour lesquelles le résultat est contraire à l'hypothèse émise.

Tableau 4 (d) : Résultats de l'étude des sites Internet de l'échantillon ExpCC sur les documents de la certification, pour hypothèse 4

Recherche documents présents sur le site Internet de la collectivité territoriale	Echantillon	Présence	Absence	Document inscrit dans la délibération de l'Assemblée Délibérante	Document juste évoqué dans la délibération de l'Assemblée Délibérante	Autres raisons (notamment besoin abonnement pour accès)	Hypothèses
Présence de l'attestation de conformité du travail du cac remise par la CRC	ExpCC	14,30%	66,70%	9,50%	9,50%		H4
Présence de la synthèse du rapport du cac présentée à l'Assemblée Délibérante pour vote compte administratif et compte de gestion ou compte financier unique	ExpCC	28,60%	38,10%	14,30%	19,00%		H4
Présence des corrections apportées à la comptabilité selon recommandations du cac	ExpCC	9,50%	80,90%	4,80%		4,80%	H4

Tableau 5 (d) : Résultats de l'étude des sites Internet de l'échantillon ExpCC (variante) sur les documents de la certification, pour hypothèse 4

Recherche documents présents sur le site Internet de la collectivité territoriale	Echantillons	Présence ou document inscrit dans la délibération de l'Assemblée Délibérante	Absence	Document juste évoqué dans la délibération de l'Assemblée Délibérante	Autres raisons (notamment besoin abonnement pour accès)	Hypothèses
Présence de l'attestation de conformité du travail du cac remise par la CRC	ExpCC	23,80%	66,70%	9,50%		H4
Présence de la synthèse du rapport du cac présentée à l'Assemblée Délibérante pour vote compte administratif et compte de gestion ou compte financier unique	ExpCC	42,90%	38,10%	19,00%		H4
Présence des corrections apportées à la comptabilité selon recommandations du cac	ExpCC	14,30%	80,90%		4,80%	H4

Tableau 6 : documents relatifs à la certification des comptes 2022 selon le résultat de cette certification*

Recherche documents présents sur le site Internet de la collectivité territoriale	Résultat certification des comptes 2022	Présence	Absence	Document inscrit dans la délibération de l'Assemblée Délibérante	Document juste évoqué dans la délibération de l'Assemblée Délibérante	Autres raisons	Différence de proportions selon résultats certification pour Présence sur le site Internet	p pour test Fisher
Présence de l'attestation de conformité du travail du cac remise par la CRC	Comptes certifiés avec réserves	23,10%	53,80%	7,70%	15,40%			
	Impossibilité d'émettre une opinion	0,00%	75,00%	25,00%	0,00%		23,10 %	62,2 %
Présence de la synthèse du rapport du cac présentée à l'Assemblée Délibérante pour vote compte administratif et compte de gestion ou compte financier unique	Comptes certifiés avec réserves	46,20%	23,10%	15,40%	15,40%			
	Impossibilité d'émettre une opinion	0,00%	50,00%	25,00%	25,00%		46,2 %	38,45 %
Présence des corrections apportées à la comptabilité selon recommandations du cac	Comptes certifiés avec réserves	15,40%	69,20%	7,70%	0%	7,70%		
	Impossibilité d'émettre une opinion	0,00%	100,00%	0,00%	0,00%		15,40 %	100%

*13 CT certifiées avec réserves, 4 avec impossibilité d'émettre une opinion, 4 méconnaissances du résultat de la certification

Tableau 7 : documents relatifs à la certification des comptes 2022 selon le résultat de cette certification (variante)

Recherche documents présents sur le site Internet de la collectivité territoriale	Résultat certification des comptes 2022	Présence ou document inscrit dans la délibération de l'Assemblée Délibérante	Absence	Document juste évoqué dans la délibération de l'Assemblée Délibérante	Autres raisons	Différence de proportions selon résultats certification pour Présence ou doc dans la délibération de l'Assemblée Délibérante	p pour test Fisher
Présence de l'attestation de conformité du travail du cac remise par la CRC	Comptes certifiés avec réserves	30,80%	53,80%	15,40%			
	Impossibilité d'émettre une opinion	25,00%	75,00%	0,00%		5,8 %	100%
Présence de la synthèse du rapport du cac présentée à l'Assemblée Délibérante pour vote compte administratif et compte de gestion ou compte financier unique	Comptes certifiés avec réserves	61,60%	23,10%	15,40%			
	Impossibilité d'émettre une opinion	25,00%	50,00%	25,00%		36,6 %	44,54 %
Présence des corrections apportées à la comptabilité selon recommandations du cac	Comptes certifiés avec réserves	23,10%	69,20%	0%	7,70%		
	Impossibilité d'émettre une opinion	0,00%	100,00%	0,0 %		23,10 %	64 %