

Chapitre premier

Introduction à la vérification des comptes

Édition 2011

Table des matières

1	INTRODUCTION	8
1.1	Bases légales	8
1.2	Guide de vérification des comptes (GVC)	8
1.3	Information sur le Guide des finances communales et sur l'annexe pour l'administration des finances	9
2	VERIFICATION DES COMPTES COMMUNAUX	10
2.1	Objectifs	10
2.2	Organe de vérification des comptes	10
2.3	Méthode de vérification	11
2.4	Réalisation de la vérification	12
2.4.1	Procédures de vérification	12
2.4.1.1	Tests de procédure	12
2.4.1.2	Contrôles visant à recueillir des éléments probants	12
2.4.1.3	Procédures analytiques	12
2.4.1.4	Contrôles détaillés	13
2.4.2	Techniques de vérification	13
2.4.2.1	Vérification au moyen des pièces justificatives	13
2.4.2.2	Vérification arithmétique	13
2.4.2.3	Vérification de la concordance et des reports	14
2.4.2.4	Examen critique	14
2.4.2.5	Étude de dossiers	14
2.4.2.6	Demandes d'informations, visites sur place et observations	14
2.4.3	Étendue de la vérification	15
2.4.3.1	Vérification exhaustive	15
2.4.3.2	Vérification par sondages	15
2.4.4	Vérification de la comptabilité informatisée	15
2.4.4.1	Tenue régulière de la comptabilité sous l'aspect de l'utilisation de moyens informatiques	15
2.4.4.2	Vérification de la comptabilité sous l'aspect de l'utilisation de moyens informatiques	17
2.5	Organisation de la vérification	18
2.5.1	Moyens auxiliaires	18
2.5.2	Préparation de la vérification	18
2.5.3	Planification de la vérification	18
2.5.3.1	Calendrier	19
2.5.3.2	Planification matérielle	21
2.5.3.3	Planification de l'affectation du personnel	21
2.6	Déroulement de la vérification	22
2.6.1	Généralités	22
2.6.2	Vérifications obligatoires (contrôles annuels)	22
2.6.3	Autres vérifications (en fonction des priorités définies chaque année)	22
2.6.4	Formulaires de révision	23
2.6.4.1	Objectif et conservation des formulaires	23
2.6.4.2	Utilisation des jeux de formulaires	23
2.6.4.3	Particularités concernant les petites collectivités de droit communal	23
2.7	Notion de l'importance	24
2.7.1	Principe de l'importance dans la planification et l'exécution de l'audit	24
2.7.2	Détermination de l'importance	25
2.7.3	Communication avec les responsables	25

2.8	Système de contrôle interne (SCI)	26
2.8.1	Généralités	26
2.8.2	Examen annuel du système de contrôle interne	26
2.8.3	Examens étendus des systèmes de contrôle internes	26
2.8.4	Compréhension du SCI	27
2.8.4.1	Saisie des mesures de contrôle pertinentes	27
2.8.4.2	Appréciation des mesures de contrôle	27
2.8.5	Activités de contrôle	28
2.9	Révision intermédiaire sans avis préalable	29
2.10	Rapports	30
2.10.1	Introduction	30
2.10.2	Entretien final	30
2.10.3	Rapport succinct de l'organe de vérification des comptes	30
2.10.3.1	Structure du rapport succinct	31
2.10.3.2	Opinion sur les comptes annuels	31
2.10.3.3	Proposition de l'organe de vérification des comptes	32
2.10.3.4	Rapports succincts avec réserve ou renvoi	33
2.10.4	Rapport complémentaire écrit	34
2.10.5	Attestation de la commune relative aux comptes annuels	34
2.11	Travaux complémentaires et autres activités	35
2.12	Mesures à adopter en cas d'irrégularités	36
2.13	Autorité de surveillance de la protection des données	37
3	PRESENTATION DES CHAPITRES DU GUIDE DE VERIFICATION DES COMPTES	38
3.1	Considérations générales	38
3.2	Vérifications obligatoires (formulaire)	39
3.2.1	Bilan	39
3.2.2	Compte administratif	39
3.2.3	Structure des formulaires de révision	39
3.3	Autres vérifications (formulaire)	42
3.4	Révision intermédiaire sans avis préalable (formulaire)	43
3.5	Planification de la vérification des comptes (formulaire)	43
3.6	Formulaire de rapport et formulaires auxiliaires	43
3.6.1	Déclaration d'intégralité	43
3.6.2	Rapport succinct	44
3.6.3	Liste des revenus et des recettes avec indication des bases pour la vérification	44
3.6.4	Liste des abréviations	45
3.6.5	Glossaire	45
3.7	Affaires en suspens à liquider lors de la prochaine révision	45
3.8	Dossiers permanents	45
3.9	Actes législatifs cantonaux (loi et ordonnance sur les communes, ordonnance de Direction sur la gestion financière des communes)	45
3.10	Actes législatifs communaux	45
3.11	Domaines particuliers de la vérification des comptes	46

3.12	Liste des modifications et des compléments, documents divers	46
4	SURVEILLANCE FINANCIERE AUX ECHELONS COMMUNAL ET CANTONAL	47
5	ENTREE EN VIGUEUR	48

Avant-propos

La commune qui dispose de finances saines est bien armée pour faire face avec sérénité et en toute indépendance aux enjeux de demain. La gestion financière est une tâche qui incombe au conseil communal qui, s'il entend exercer pleinement cette responsabilité, doit pouvoir s'appuyer sur une comptabilité efficace établie dans le respect des dispositions légales. Le service comptable de la commune a ainsi pour mission de représenter la situation financière de la commune de façon complète, exacte et parlante.

Les membres de l'organe de vérification des comptes exercent une fonction importante qu'ils doivent accomplir de façon fiable. Cet organe vérifie si la comptabilité a été tenue de manière régulière et si les prescriptions tant légales que réglementaires ont été respectées. En vertu de la loi sur les communes, les personnes chargées de la vérification des comptes d'une collectivité de droit communal doivent satisfaire à des exigences élevées en matière de qualification et disposer d'outils appropriés pour mener à bien leur tâche. Complété par le Guide des finances communales et l'annexe pour l'administration des finances, le présent Guide de vérification des comptes des collectivités de droit communal du canton de Berne vise à permettre aux membres des organes de vérification des comptes d'accomplir leurs tâches de manière efficace et systématique.

Berne, novembre 2011

Office des affaires communales et de l'organisation du territoire
Christoph Miesch, chef de l'office

À propos de l'édition 2011

Le Guide de vérification des comptes publié en 2001 en tant qu'annexe au Guide des finances communales était issu de la collaboration entre l'Office des affaires communales et de l'organisation du territoire (OACOT) et ROD, société fiduciaire de l'Association des communes suisses.

Depuis 2001, bien des choses ont évolué dans le domaine de la vérification des comptes sur les plans suisse et international, tant au niveau méthodologique qu'en ce qui concerne les questions à examiner.

Ainsi, dans bien des domaines, les directives publiées en 2001 par l'OACOT ne sont plus adaptées à la réalité et aux besoins d'aujourd'hui.

Partant de l'expérience faite dans le passé, l'OACOT a décidé de travailler une nouvelle fois en collaboration avec la société ROD afin de refondre le guide édité en 2001.

Le document ainsi élaboré en 2011 s'inspire des données et normes actuelles relatives à la vérification des comptes dans le domaine public. Il tient compte également des expériences faites au fil des dernières années. La présente édition remplace ainsi le guide de 2001, qui doit être retiré du classeur bleu en possession des communes et autres collectivités publiques.

Elaboré sous forme de feuilles volantes, ce document est appelé à évoluer dans le temps. Il est conçu comme un guide indépendant et non plus comme une annexe au Guide des finances communales.

Ainsi, au fur et à mesure de l'évolution et des besoins, ce guide sera actualisé (feuilles volantes à remplacer). Dans cette optique, l'OACOT a renoncé à faire imprimer une brochure comme précédemment. L'ensemble du document est également à disposition sur le site Internet de l'OACOT.

Les éléments ci-après restent valables sans modification:

Conservation

Chaque collectivité de droit communal possède un exemplaire du classeur bleu contenant le Guide de vérification des comptes édité par notre office. Tous les organes concernés possèdent donc cette documentation. Le classeur doit être conservé par la personne qui dirige les travaux de l'organe de vérification des comptes.

Formulaires de révision et de rapport

Toutes les vérifications des comptes de l'ensemble des collectivités de droit communal du canton de Berne s'effectuent obligatoirement au moyen des formulaires officiels de révision et de rapport. Les collectivités sont invitées à télécharger chaque année les documents de révision sur le site Internet de l'OACOT afin de disposer d'une version actualisée de ceux-ci.

Petites collectivités

Il est tenu compte des grandes disparités de taille entre les collectivités de droit communal du canton de Berne et de son corollaire, à savoir que l'importance de leur organisation comptable varie également de manière notable.

Pour les petites collectivités, l'étendue des vérifications minimales a été adaptée en conséquence. Les vérifications obligatoires peuvent se limiter aux postes signalés par une large bordure à gauche des formulaires de révision.

Berne, décembre 2011

Office des affaires communales et de
l'organisation du territoire
Michel Walthert,
responsable des finances communales

1 Introduction

Le domaine de la vérification des comptes a enregistré de profondes mutations ces dix dernières années. En outre, le canton de Berne a revu à plusieurs reprises la législation applicable aux communes, de sorte que s'imposait la révision de l'annexe au Guide des finances communales pour la vérification des comptes (édition 2001), un document qui a par ailleurs fait ses preuves. Cette révision a abouti au présent Guide de vérification des comptes, désormais indépendant du Guide des finances communales.

1.1 Bases légales

Le Guide de vérification des comptes repose sur les bases légales suivantes:

- Loi sur les communes (LCo; RSB 170.11)
- Ordonnance sur les communes (OCo; RSB 170.111)
- Ordonnance sur les conférences régionales (OCR; RSB 170.211)
- Ordonnance de Direction sur la gestion financière des communes (ODGFCo; RSB 170.511)

Ce sont en particulier les normes suivantes qui régissent la vérification des comptes (la liste n'est pas exhaustive):

Loi sur les communes

Articles 36 et 37 Incompatibilités en raison de la fonction ou de la parenté

Articles 70 à 79 Finances

Articles 85 à 91a Surveillance

Ordonnance sur les communes

Articles 57 à 127 Finances

Articles 139 à 144 Surveillance cantonale

L'ordonnance de Direction sur la gestion financière des communes concrétise des aspects que l'ordonnance sur les communes ne régit pas et présente dans ses annexes le plan comptable obligatoire. Le plan comptable pour les conférences régionales est quant à lui décrit par l'ordonnance ad hoc.

Toutes les collectivités de droit communal¹ du canton de Berne sont régies par la loi sur les communes, par l'ordonnance sur les communes et par l'ordonnance de Direction sur la gestion financière des communes. Pour faciliter la lecture du présent guide, les collectivités de droit communal sont désignées ci-après par le terme de commune. Les principes de la gestion financière, soit la transparence, l'organisation et le système de contrôle interne, les compétences financières et les types de crédit, s'appliquent à l'ensemble des communes. La comptabilité ou, plus précisément, le modèle comptable harmonisé (MCH) prévoit des dérogations pour les homes, les communes bourgeoises et les autres collectivités soumises à l'impôt ainsi que pour les banques et institutions de prévoyance appartenant aux communes.

1.2 Guide de vérification des comptes (GVC)

Le **Guide de vérification des comptes (GVC)** concrétise les dispositions légales relatives à la théorie et à la pratique de la vérification des comptes. Il s'agit d'un instrument distinct (guide au

¹ Communes municipales, communes bourgeoises, corporations bourgeoises, communes mixtes, paroisses, paroisses générales, syndicats de communes, sections de communes, corporations de digues et conférences régionales

sens de l'art. 59, al. 3, let. h OCo) obligatoire pour tous les organes chargés de vérifier les comptes communaux dans le canton de Berne.

Le guide que vous avez entre les mains est le fruit de la refonte de l'annexe pour la vérification des comptes des collectivités de droit communal qui date de 2001. L'OACOT en a confié la réalisation à ROD, société fiduciaire de l'Association des communes suisses.

Le présent Guide de vérification des comptes entre en vigueur le 1^{er} janvier 2012 et devra être utilisé pour la première fois lors de la révision des comptes annuels 2011 (GVC 1/5). L'annexe au Guide des finances communales (GF) pour la vérification des comptes (AVC) est abrogée au moment de l'entrée en vigueur de ce guide.

De nombreux renvois figurant dans le GVC signalent les dispositions légales applicables ou les règlements complémentaires adoptés par l'OACOT.

Ces renvois mentionnent uniquement les chapitres et les chiffres. Ainsi, on utilisera la formulation GVC 1/3.4 pour renvoyer le lecteur au chapitre premier, chiffre 3.4.

Les renvois au Guide des finances communales (GF) mentionnent le chapitre en question (GF 4.6.5, p.ex.).

Les renvois à l'annexe pour l'administration des finances (AAF) précisent le chapitre et le chiffre (AAF 11/17, p.ex.).

Pour faciliter la lecture du guide, seule la forme masculine est utilisée.

1.3 Information sur le Guide des finances communales et sur l'annexe pour l'administration des finances

Le Guide des finances communales (GF), dans son édition de 2001, enrichit les bases légales de ses explications et de ses exemples. Les directives définies comme des consignes contraignantes au moment de leur rédaction ont été ajoutées aux bases légales en 2005. Dans la mesure où elles sont encore en vigueur, les explications et exemples qui s'y rapportent dans le Guide des finances communales gardent toute leur validité.

Lors de sa première publication, le Guide des finances communales se composait de quatre parties, le guide proprement dit et trois annexes. Puisque les annexes pour l'apurement des comptes (classeur vert) et pour la vérification des comptes (AVC) ont été abrogées, seule l'annexe pour l'administration des finances (AAF) reste en vigueur.

L'annexe pour l'administration des finances (AAF) explique la structure et l'application du modèle de comptes officiel. Ce dernier a pour objectif de garantir que la tenue de la comptabilité et la présentation des comptes des communes du canton de Berne satisfassent à des principes et à des règles harmonisés, faute de quoi il est impossible de dresser des statistiques comparatives et de réaliser des analyses économiques probantes. Se fondant sur le plan comptable MCH, l'AAF contient des directives de codification comptable détaillées, un modèle de comptes très complet et de nombreux exemples illustrant la comptabilisation et les calculs.

Au fil des ans, de nombreuses instructions ont été mises à jour et distribuées par le système ISCB². Dans certains cas, l'application des modifications de la législation a abouti à de nouvelles pratiques dont le GF et l'AAF ne tiennent pas encore compte. Toutefois, la révision complète du guide ou l'élaboration de nouveaux instruments comprenant des modèles de comptes concrets et des directives de codification comptable ne sont prévues qu'avec l'entrée en vigueur du nouveau modèle comptable harmonisé 2 (MCH2).

² ISCB = Information systématique des communes bernoises (www.be.ch/bsig)

2 Vérification des comptes communaux

Ce chapitre traite des bases théoriques de la vérification des comptes. Il se fonde sur les objectifs de la vérification des comptes et sur la description de l'organe qui en est chargé pour familiariser le lecteur avec les méthodes appliquées avant de le conduire au travers des étapes de la vérification des comptes.

2.1 Objectifs

Le but de la vérification des comptes³ ou audit est de porter un jugement sur les états financiers afin de s'assurer qu'ils ne contiennent aucune anomalie significative et que les principes de présentation des comptes du modèle comptable harmonisé (MCH) et les dispositions légales sur la gestion financière sont respectés.

La vérification des comptes est une approche systématique qui comprend l'analyse, la vérification et l'appréciation d'objets, de faits et d'opérations conclues. Il s'agit d'une activité exécutée a posteriori sur la base d'un échantillonnage, afin de procéder à une comparaison entre ce qui était prévu et le résultat effectif. L'audit porte sur les opérations et faits économiques, ainsi que sur leur présentation dans la comptabilité, sur la reddition des comptes et sur d'autres documents financiers.

L'audit porte en priorité sur la présentation du résultat comptable et de la situation patrimoniale, sur l'intégralité et la licéité des recettes et sur la régularité des dépenses. Les citoyens et les autorités doivent avoir l'assurance que la vérification des comptes s'effectue de manière fiable.

La vérification des comptes poursuit aussi les objectifs complémentaires suivants:

- Apprécier l'organisation générale de la comptabilité.
- Proposer des améliorations dans la tenue de la comptabilité, le classement des pièces justificatives et le système de contrôle interne (SCI).
- Exercer un effet préventif sur les comptes annuels futurs.

2.2 Organe de vérification des comptes

Les comptes sont vérifiés par des réviseurs indépendants de l'administration qui sont au bénéfice d'une habilitation (art. 72 LCo). L'ordonnance sur les communes régit de façon précise les aspects suivants:

- Organisation de l'organe de vérification des comptes (art. 122 OCo)
- Habilitation de l'organe de vérification des comptes (art. 123 OCo)
- Conditions particulières que doit remplir l'organe de vérification des comptes de collectivités dont le volume de transactions inscrites au compte de fonctionnement dépasse deux millions de francs pendant trois années consécutives (art. 124 OCo)
- Tâches (art. 125 OCo)

Toute personne membre de l'organe de vérification doit avoir suivi au moins une fois le cours sur la vérification des comptes organisé par l'OACOT (art. 42 ODGFCo). Si ce cours n'est pas une condition à remplir pour être élu, le réviseur devra cependant l'avoir suivi entre le moment de son élection et le premier contrôle. En décembre, l'OACOT communique à l'ensemble des communes ou collectivités de droit communal les dates des cours qu'il organise au printemps.

³ Références bibliographiques: Normes d'audit suisses (NAS), édition 2010, et Manuel suisse d'audit (MSA), tomes I à IV, édition 2009, publié par la Chambre fiduciaire, Chambre suisse des experts comptables et fiscaux, Limmatquai 120, 8001 Zurich.

2.3 Méthode de vérification⁴

Les mutations perpétuelles du contexte dans lequel évoluent les communes marquent de leur empreinte la réalisation de la vérification des comptes. Les réviseurs doivent tenir compte de cette évolution en adoptant une méthode de vérification ou approche d'audit appropriée, évaluant en particulier les risques, dans la mesure où ceux-ci peuvent exercer une influence sur la comptabilité et la présentation des comptes.

Un facteur tout aussi important est le système de contrôle interne (SCI). Le programme de vérification sera défini sur la base de l'appréciation des facteurs de risque et de la qualité du SCI. Il s'agit en cela de déterminer le type et l'ampleur des opérations d'audit à effectuer.

Une méthode de vérification orientée sur les risques signifie pour l'auditeur qu'il doit avoir des connaissances approfondies sur la commune et son environnement. C'est seulement lorsqu'il connaît l'importance de l'environnement et du SCI qu'il sera en mesure d'identifier les risques qui pourraient avoir une incidence sur les comptes annuels.

Pour cette raison, les opérations de vérification s'écartent de plus en plus du principe du contrôle détaillé pour privilégier toujours davantage les tests de procédure et les procédures analytiques. Des contrôles détaillés sont utilisés pour l'essentiel dans les domaines qui ne peuvent pas être vérifiés à l'aide de tests de procédure ou de manière analytique ou dans lesquels ils sont plus efficaces en raison du faible volume de données à vérifier. Cette procédure permet à l'auditeur de réduire le nombre de contrôles détaillés qui demandent beaucoup de temps et sont parfois moins productifs, voire d'y renoncer complètement dans certains domaines.

Les Normes d'audit suisses (NAS) utilisées dans le secteur privé et les considérations du Manuel suisse d'audit (MSA) exigent une approche d'audit orientée sur les risques et en définissent les contours. La vérification des comptes communaux doit elle aussi s'inspirer de ces principes, même si leur application ne va probablement pas sans difficulté pour les personnes qui siègent dans un organe de milice. Dans cet esprit, les formulaires de révision figurant aux chapitres 2 et 3 contiennent principalement des questions qui se rapportent aux contrôles détaillés. Toutefois, ils peuvent aussi être utilisés pour appliquer l'approche orientée sur les risques. C'est délibérément que nous n'avons pas formulé de consignes relatives à la taille de l'échantillon dans les formulaires de révision. En effet, le choix de l'échantillon relève de la responsabilité des réviseurs.

Les organes de révision professionnelle de droit privé ou de droit public appliquent de plus en plus l'approche orientée sur les risques.

⁴ Source: Manuel suisse d'audit (MSA) 2009, volume 2, partie II, chapitre premier

2.4 Réalisation de la vérification⁵

2.4.1 Procédures de vérification

2.4.1.1 Tests de procédure

Les tests de procédure portent sur le SCI, dont la structure et la mise en œuvre incombent au conseil communal (art. 114 OCo et art. 2 ODGFCo). On entend par SCI l'ensemble des procédures, méthodes et mesures ordonnées par les autorités et les responsables hiérarchiques visant à garantir la régularité des opérations et des actes d'administration d'une commune (GVC 1/2.8). Le SCI doit être proportionné au volume des opérations financières et les contrôles doivent être effectués en conséquence.

Par test de procédure, on entend les deux procédures suivantes:

- Acquérir une compréhension du SCI afin de pouvoir juger de sa conception et de sa mise en place.
- Vérifier l'efficacité du SCI.

Lorsqu'un système, selon sa nature et son étendue, présente un nombre suffisant de contrôles et que les anomalies peuvent être décelées par l'organisation elle-même, ce que confirme de surcroît la vérification de leur efficacité, on peut normalement juger fiables le fonctionnement et l'efficacité du SCI.

L'auditeur est tenu de procéder à des tests de procédure dès lors que son évaluation des risques dépend de l'efficacité des contrôles internes et que l'exécution d'opérations de vérification portant exclusivement sur les affirmations ne permet pas d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés (GVC 1/2.4.1.2).

2.4.1.2 Contrôles visant à recueillir des éléments probants

Le terme de contrôle visant à recueillir des éléments probants est un terme générique qui regroupe les procédures analytiques et les contrôles détaillés. Ce contrôle se rapporte aux diverses opérations de la commune et à leur présentation comptable. Les contrôles doivent être conçus afin d'obtenir des éléments probants avec une fiabilité élevée. Les contrôles des existants, des évaluations et des mouvements permettent d'apprécier si les résultats des comptes annuels sont exacts et complets et s'ils sont présentés correctement.

Les procédures analytiques sont souvent utilisées lorsque le nombre d'opérations à examiner est important. Quant aux contrôles détaillés, ils servent en règle générale à obtenir des éléments probants sur des affirmations portant sur des soldes de compte.

2.4.1.3 Procédures analytiques

Les procédures analytiques reposent souvent sur un comparatif des résultats et des chiffres prévisionnels, ou sur un autre type de comparaison, consistant à mettre en rapport diverses données de manière à pouvoir émettre un jugement sur un fait ou une situation donnée. Ce faisant, l'auditeur ne vise pas à une coïncidence exacte des données vérifiées avec les chiffres comparatifs; son objectif prioritaire est d'établir une plausibilité logique.

La méthode analytique peut être appliquée à la comparaison avec l'exercice précédent, à la comparaison budgétaire, à l'analyse des indicateurs et à la comparaison avec d'autres collectivités.

⁵ Source: Manuel suisse d'audit (MSA) 2009, volume 2, partie II, chapitre 3

2.4.1.4 Contrôles détaillés

Le contrôle détaillé consiste à réaliser un examen approfondi de la présentation des faits comptables. Principalement utilisé là où la comptabilisation porte sur des transactions qui sortent des opérations ordinaires, il analyse des postes ou des opérations concrètes.

La vérification des existants permet de constater l'existence physique des éléments de l'actif et du passif.

La vérification des évaluations permet de constater si l'actif et le passif sont évalués à leur juste valeur.

La vérification des mouvements analyse si les opérations comptables d'une période donnée sont correctes (opérations de paiements, opérations des comptes courants, mouvements de certains comptes de charges et de revenus du compte de fonctionnement ou de dépenses et de recettes du compte des investissements, etc.).

La vérification des charges et des dépenses porte avant tout sur leur régularité (légalité) et celle des revenus et des recettes sur leur exactitude et leur intégralité.

Lorsqu'il procède à la vérification de la présentation formelle et du compte rendu annuel, le réviseur examine si les principes de présentation des comptes du MCH sont correctement appliqués, c'est-à-dire si le contenu et la portée des comptes annuels sont conformes aux prescriptions.

Il est recommandé de demander des confirmations de soldes aux tiers qui sont en relations d'affaires avec la commune lorsqu'il s'agit de montants importants et lorsque les documents disponibles ne permettent pas au réviseur de se faire une opinion définitive de la régularité de la comptabilité.

2.4.2 Techniques de vérification

Nous abordons ci-après les techniques de vérification ou d'audit les plus courantes dans le cas des contrôles détaillés, réalisés avec ou sans l'aide de moyens techniques.

2.4.2.1 Vérification au moyen des pièces justificatives

La vérification au moyen de pièces justificatives vise à s'assurer que les chiffres enregistrés lors de la première saisie comptable sont complets et justes. L'usage de l'informatique ne rend plus impérative la présentation de ces pièces sur papier (GVC 1/2.4.4.1).

2.4.2.2 Vérification arithmétique

La vérification arithmétique vise à constater d'éventuelles erreurs de calcul. Du fait du recours à l'informatique dans la comptabilité, cette vérification arithmétique au sens propre perd cependant de son importance, car les programmes, une fois correctement établis, exécutent généralement les calculs avec une exactitude constante.

Aussi est-il judicieux de concentrer la vérification sur les tests de procédure. Si la procédure fonctionne parfaitement, les résultats doivent coïncider avec leurs éléments sous-jacents. Si elle n'est en revanche pas à l'abri de manipulations, il faut procéder à des vérifications arithmétiques au sens traditionnel.

Le contrôle arithmétique peut naturellement être aussi utile lors de la vérification des pièces justificatives.

2.4.2.3 Vérification de la concordance et des reports

La vérification manuelle de la concordance consiste à comparer deux chiffres censés nécessairement coïncider, notamment en vertu des principes de la comptabilité en partie double.

Cette méthode s'applique par exemple lors de l'ouverture de la comptabilité (soldes à nouveau), du report des données de la comptabilité dans les comptes annuels, de l'intégration de chiffres des comptabilités auxiliaires dans la comptabilité générale, du report de données provenant d'un fichier dans une récapitulation, etc.

2.4.2.4 Examen critique

L'examen critique de la comptabilité générale et des comptes annuels dans le cadre de l'audit peut s'imposer pour

- se forger une première impression,
- déterminer les échantillons à choisir,
- corroborer une opinion déjà forgée sur la base d'un contrôle détaillé,
- obtenir des renseignements sur certains cas particuliers.

L'examen critique ne doit pas toujours avoir un rapport direct avec la vérification de certains comptes. Une consultation de dossiers non doublée d'un contrôle détaillé livre souvent des informations concluantes.

L'examen critique peut ainsi porter sur les éléments suivants:

- Sorties de caisse des périodes non vérifiées
- Comptes déterminés de charges ou de revenus
- Pièces justificatives d'une période précise
- Certaines catégories de pièces justificatives, comme les factures des taxes et émoluments
- Procès-verbaux relatifs aux décisions en matière de finances

2.4.2.5 Étude de dossiers

L'étude de dossiers peut se révéler nécessaire tant pour vérifier des faits comptabilisés et justifiés que pour vérifier des événements n'ayant pas ou pas encore été comptabilisés.

L'étude de dossiers livre des enseignements supplémentaires sur le domaine à vérifier.

La consultation de lois, règlements, directives, organigrammes, descriptions de postes, procès-verbaux, etc. fait également partie de cette étude.

2.4.2.6 Demandes d'informations, visites sur place et observations

Pour obtenir une bonne vue d'ensemble de la commune, il est utile non seulement de s'appuyer sur les documents remis spontanément par celle-ci, mais aussi d'interroger les instances compétentes et, éventuellement, d'effectuer des visites sur place.

Les demandes d'informations et les visites sur place aident le réviseur à se familiariser avec les particularités de la commune afin de se forger une opinion concluante sur les comptes annuels. Si détaillé qu'il soit, l'examen des chiffres ne saurait remplacer l'impression personnelle et les renseignements informels glanés à cette occasion.

2.4.3 Étendue de la vérification

On entend par étendue de la vérification le nombre de contrôles à effectuer et la taille de l'échantillon (par rapport à la totalité des transactions de la commune ou des opérations comptables). On distingue ici la vérification exhaustive de la vérification par sondages.

2.4.3.1 Vérification exhaustive

Une vérification exhaustive est chose rare en pratique. Il est peu judicieux d'y recourir pour des tests de procédure; on peut éventuellement l'envisager pour des opérations de contrôle visant à recueillir des éléments probants. Il peut arriver que, dans le cadre de contrôles détaillés, tous les éléments d'une population soient soumis à un examen, afin d'obtenir des certitudes sur leur exactitude et leur exhaustivité dans ce secteur et/ou au cours de la période considérée. Un audit exhaustif pourra se révéler nécessaire si l'auditeur se heurte à des anomalies ou des erreurs, significatives pour les comptes annuels, impossibles à clarifier suffisamment d'une autre manière.

La vérification exhaustive peut cependant, dans de très petites entités ou pour certains postes des comptes annuels, être le moyen le plus efficace d'obtenir des éléments probants.

2.4.3.2 Vérification par sondages

Le sondage consiste à opérer une sélection dans une population donnée et, par là même, à réduire le nombre des données à contrôler. Il permet par ailleurs, à condition que les échantillons soient représentatifs de la population, d'améliorer l'efficacité de l'audit. Le défi consiste par conséquent à définir les échantillons de manière à ne pas fausser les caractéristiques des données à contrôler.

En appliquant la méthode de vérification par sondages, le réviseur peut se forger une opinion sur un domaine donné, sans le vérifier dans son intégralité. Il doit donc analyser et déterminer avec précision le nombre, l'importance et la nature des faits comptables, ainsi que la période qu'il entend vérifier. Ainsi, bien qu'il ne procède qu'à un nombre limité de contrôles, le vérificateur peut acquérir la conviction de la régularité et de l'exactitude de la comptabilité et des comptes annuels communaux.

2.4.4 Vérification de la comptabilité informatisée

Les communes ont informatisé leur comptabilité et utilisent généralement des logiciels standard qui garantissent l'exactitude des procédures.

2.4.4.1 Tenue régulière de la comptabilité sous l'aspect de l'utilisation de moyens informatiques⁶

Les principes de régularité de la comptabilité sont valables indépendamment des moyens auxiliaires mis en œuvre. Dès lors, ils sont également déterminants lors de l'utilisation de solutions informatiques en comptabilité. Certains aspects ont cependant une autre portée dans un environnement informatique et exigent une attention particulière:

- Principe de justification
- Fonction de journal

⁶ Source: Manuel suisse d'audit (MSA) 2009, volume 1, partie I, chapitre 2 et partie IV, chapitre 3

- Tenues des comptes
- Conservation
- Trace de contrôle

Selon le **principe de justification**, aucune écriture ne peut être enregistrée sans justificatif. Il convient d'observer que, lors de l'utilisation de solutions informatiques, les documents ou justificatifs se présentent de moins en moins sous la forme traditionnelle de « papier ». Cela est vrai en particulier pour les informations transmises sur supports de données (paiements et encaissements à la poste et dans les banques, p.ex.) et des écritures récapitulatives reprises de sous-systèmes (de la comptabilité des débiteurs, créanciers ou salaires à la comptabilité générale, p.ex.). Afin que le principe « pas d'écriture sans justificatif » soit respecté dans des écritures générées automatiquement, il importe de déterminer quel est le justificatif.

Lorsque des justificatifs ou des documents sont conservés uniquement sous forme électronique (comme fichier PDF, p.ex.), ils doivent malgré tout conserver ou acquérir la force probante exigée. Signalons que les programmes, y compris la documentation, nécessaires à la visualisation des informations sont également soumis à l'obligation de conservation. Il faut s'assurer que ces programmes peuvent fonctionner durant toute la durée de conservation. Cette exigence devra être particulièrement observée en cas de changement de système. Par ailleurs, il va de soi que tous les enregistrements doivent être suffisamment protégés contre les falsifications. En informatique, les effacements et les modifications sont critiques, car ils ne laissent souvent aucune trace.

Lorsque le système génère directement des écritures, celles-ci doivent pouvoir faire l'objet d'un contrôle ultérieur sur la base des informations enregistrées (écritures récapitulatives, p.ex.).

Les principes généraux de régularité exigent également une **fonction journal**, c'est-à-dire un enregistrement chronologique des transactions dans un journal. À l'origine, la fonction du journal consistait à saisir une transaction dans une suite chronologique, de manière telle qu'elle soit consignée et ne puisse sortir du système sans une action spéciale. Les solutions informatiques actuelles ne permettent souvent plus de remplir cette exigence, car le journal peut aussi être établi a posteriori. Le journal comporte dès lors pratiquement les mêmes enregistrements que le compte, mais dans un ordre chronologique. Si, dans les solutions informatiques, la date d'établissement du journal diffère souvent de celle retenue selon les méthodes traditionnelles, l'exigence fondamentale de régularité quant à la tenue d'un journal demeure.

En dehors d'un enregistrement chronologique, un enregistrement logique doit être garanti par le biais de la **tenue de comptes**. Pour y parvenir, les pièces justificatives relatives aux transactions devront être clairement numérotées et imputées.

La **conservation** exige que l'original des comptes annuels soit conservé par écrit et signé. Les autres livres, les pièces comptables et la correspondance commerciale peuvent être conservés sous forme électronique, à condition qu'ils puissent être rendus lisibles en tout temps.

La conservation de documents sur des supports d'information modifiables n'est autorisée qu'à certaines conditions. L'intégrité des données doit ainsi être garantie par des procédés techniques, comme la protection des accès, le cryptage ou la signature électronique. Par ailleurs, il faut pouvoir prouver le moment où les informations ont été enregistrées. Compte tenu de leur rapidité, les évolutions techniques doivent être suivies avec une grande attention.

Les règles de régularité exigent que la **trace de contrôle** (c'est-à-dire celle qui va de l'élément à comptabiliser à la présentation finale de l'information dans le bilan ou le compte administratif, en passant par le traitement dans le système comptable) ne soit pas interrompue et qu'elle soit vérifiable. Afin que cela soit garanti, des références sont utilisées en informatique dans la plupart des cas (numéros de pièces, de journaux, d'articles, de traitement par lots, etc.).

2.4.4.2 Vérification de la comptabilité sous l'aspect de l'utilisation de moyens informatiques

Si l'informatisation de la comptabilité ne change ni le but de la vérification, ni le mandat du réviseur, elle peut en revanche modifier les techniques utilisées.

Le réviseur doit procéder à des contrôles détaillés si la solution informatique retenue est simple, si le volume des écritures est faible ou moyen ou si les deux hypothèses se vérifient. Dans ce cas, il convient d'établir un descriptif détaillé des circuits comptables, la traçabilité des pièces justificatives aux états financiers et inversement devant être garantie. Le réviseur effectue ainsi un audit «autour du système informatique».

Les tests de procédure sont conseillés lorsque la masse d'écritures est considérable, lorsque la comptabilité se fait sur des systèmes informatiques intégrés qui peuvent uniquement imprimer des récapitulatifs, lorsque des données figurant dans un système proviennent d'un autre système ou lorsque le circuit allant de la pièce à l'établissement du bilan en passant par la comptabilisation n'est plus visible. Il est quasiment impossible actuellement de vérifier chaque écriture, de la pièce au bilan ou compte administratif et inversement. Les tests de procédure réalisés dans une comptabilité informatisée analysent notamment l'organisation structurelle et le contrôle interne et portent en particulier sur les aspects suivants:

- Séparation des fonctions, dans la mesure où plusieurs utilisateurs ont en règle générale accès aux données et aux programmes
- Contrôles d'ordre organisationnel et contrôles assistés par ordinateur, portant sur la collecte, la saisie, le traitement, la production et l'analyse des données
- Sécurité des données

Lorsque la vérification porte sur des solutions informatiques complexes et qu'il y a lieu de contrôler des fonctions des logiciels, il faudra dans certains cas faire appel à des réviseurs spécialisés en informatique.

2.5 Organisation de la vérification

2.5.1 Moyens auxiliaires

Chaque organe de vérification des comptes doit avoir en sa possession le classeur bleu «Vérification des comptes: guide à l'intention des collectivités de droit communal du canton de Berne». Il peut aussi utiliser les autres documents que le canton de Berne met à sa disposition:

- Guide des finances communales (GF)
- Annexe pour l'administration des finances (AAF)

Le classeur bleu est composé de feuilles volantes.

L'organe de vérification des comptes doit être en possession des documents suivants concernant la commune à auditer:

- Dossier relatif à la vérification des comptes de l'exercice précédent, y c. le plan pluriannuel de vérification des comptes
- Règlements en vigueur ou liste des règlements
- Classeur de l'administration des finances contenant la documentation relative aux comptes annuels à vérifier (recommandé)

L'OACOT fournit les renseignements nécessaires à la vérification des comptes communaux et transmet chaque année en décembre aux communes la liste des cours qu'il organise pour les organes de vérification des comptes (GVC 1/2.2).

L'organe de vérification des comptes peut, en présence de difficultés extraordinaires, s'adjoindre des personnes expérimentées (art. 127 OCo).

2.5.2 Préparation de la vérification

La vérification des comptes annuels ne se fait pas inopinément: le réviseur doit concerter tant le calendrier que la matière de l'audit avec l'autorité communale compétente.

L'organe de vérification des comptes doit tout mettre en œuvre pour nouer de bons rapports avec ses interlocuteurs. Il sera récompensé par la bonne disposition, la serviabilité et la franchise dont les autorités et les employés feront preuve à son égard. Le bon réviseur se soucie de mettre sur pied une collaboration fructueuse et de gagner ainsi l'estime de ses interlocuteurs.

Le réviseur doit expliquer le sens et la nécessité de l'audit aux membres des autorités et aux employés qui n'y voient qu'un désagrément ou un signe de méfiance à leur égard.

2.5.3 Planification de la vérification

Les éléments de la planification sont le temps nécessaire, l'objet de la vérification (planification d'ordre matériel) et l'affectation du personnel.

L'audit des comptes annuels n'a jamais pour tâche de vérifier les opérations une par une. Si des vérifications intégrales peuvent encore être appropriées pour les vérifications des existants et des évaluations, les autres contrôles se limitent pour l'essentiel à des échantillons représentatifs. Ces échantillons sont définis de telle manière que le résultat obtenu permette de tirer avec une certitude acceptable une conclusion valable pour l'ensemble des données du poste examiné.

Pour choisir les secteurs à vérifier, le réviseur se fonde sur le principe de l'importance. Il tient bien évidemment compte des résultats des audits passés pour planifier la vérification.

Le programme de vérification doit tenir compte de deux horizons différents, le plan annuel et le plan pluriannuel (GVC, chap. 5).

Le plan pluriannuel de vérification des comptes annuels indique les secteurs que le réviseur doit obligatoirement réviser chaque année ainsi que les secteurs qui doivent être contrôlés en alternance, afin que, à moyen terme, l'audit porte sur tous les secteurs importants de la commune concernée.

Dans le plan annuel de vérification, l'organe de vérification des comptes établit le programme concret de l'audit des comptes annuels. Nous recommandons à cet organe de dresser ce plan lors d'une séance plénière, où il tiendra compte non seulement des données contenues dans le plan pluriannuel, mais également des affaires laissées en suspens les exercices précédents et des développements particuliers de l'exercice à vérifier.

Un plan annuel et un plan pluriannuel de vérification doivent être établis pour toutes les collectivités de droit communal, à l'exception des petites collectivités définies à l'article 64a OCo. Le plan pluriannuel doit être actualisé régulièrement, mais au moins une fois par année (art. 45 ODGFCo).

Le plan annuel de vérification sera établi de telle manière que, à la fin de ses travaux, l'organe de vérification des comptes puisse conclure de façon satisfaisante que les comptes annuels ne contiennent pas d'anomalies significatives et que les principes de présentation des comptes selon le MCH et les prescriptions de gestion financière ont été respectés.

2.5.3.1 Calendrier

Le calendrier précise la durée probable des travaux de vérification, du début à la rédaction du rapport final. L'établissement du calendrier est subordonné au fait que le conseil communal doit soumettre les comptes annuels vérifiés à l'organe communal compétent fin juin au plus tard (art. 80, al. 2 OCo). Avant la fin juillet, le conseil communal et l'organe de vérification des comptes doivent remettre à l'OACOT l'«attestation de la commune relative aux comptes annuels», élaborée et signée en commun (art. 126a OCo).

Le conseil communal accorde à l'organe de vérification des comptes au moins un mois pour réviser les comptes annuels clos (art. 80, al. 1 OCo).

Le calendrier doit préciser les aspects suivants:

- Programme de vérification des comptes
- Date à laquelle l'administration communale estime que les comptes annuels seront terminés
- Date à laquelle le conseil communal estime qu'il pourra procéder à l'approbation des comptes annuels
- Temps nécessaire à l'organe de vérification des comptes estimé sur la base des formulaires de révision de l'exercice antérieur, compte tenu des travaux déjà effectués lors de la révision intermédiaire sans avis préalable
- Date prévue pour l'entretien final d'une part et pour la remise des rapports écrits au conseil communal d'autre part

Le schéma suivant donne un aperçu du déroulement de la vérification:

Schéma relatif au déroulement de la clôture, de la vérification et de l'approbation des comptes annuels (exemple):

	Administration des finances	Conseil communal	Organe de vérification des comptes	Assemblée communale, parlement
Janv.	Clôture de la comptabilité, établissement des comptes annuels		Organisation de la vérification (GVC 1/2.5)	
Févr.				
Mars				
		Approbation des comptes annuels		
Avril	Signature de la déclaration d'intégralité (GVC 1/3.6.1)		Vérification des comptes annuels (GVC 1/2.6)	
Mai	Entretien final (GVC 1/2.10.2)			
Juin			Rapport succinct (GVC 1/2.10.3)	Approbation des comptes annuels
Juil.		Attestation de la commune relative aux comptes annuels (GVC 1/2.10.5)		
Août			Révision intermédiaire sans avis préalable (GVC 1/2.9)	
Sept.				
Oct.				
Nov.				
Déc.				

2.5.3.2 Planification matérielle

La planification matérielle comprend l'établissement d'un programme de vérification adapté à la situation de la collectivité concernée (prévoyant en particulier les points essentiels à vérifier, qui diffèrent d'une année à l'autre) et la préparation des formulaires de révision.

Toutes les charges et tous les revenus ont une base légale ou réglementaire. Sans connaître ces bases, le réviseur ne peut pas effectuer une vérification objective en y apportant le soin voulu. Chaque réviseur doit ainsi s'enquérir des règlements communaux en vigueur, des directives internes, de l'organisation structurelle et des cahiers des charges de l'administration.

Les aspects suivants font également partie de la planification matérielle:

- Etude des bases de la vérification (dossiers permanents, affaires en suspens, formulaires de révision et rapports de la vérification précédente)
- Obtention et étude des règlements communaux et des prescriptions cantonales applicables à l'audit
- Préparation des contrôles particuliers par l'étude des documents et du déroulement des opérations les concernant

L'administration des finances prendra les mesures suivantes:

- Elle communique la date de l'audit aux autorités communales compétentes et aux employés concernés, afin de s'assurer qu'ils renseigneront les membres de l'organe de vérification des comptes et leur fourniront les documents nécessaires à la vérification.
- Elle présente les comptes annuels clos, les comptes et les journaux (sur papier).
- Elle s'assure de la disponibilité de toutes les pièces justificatives et des documents attestant l'existence des postes du bilan et du compte administratif (extraits du bilan, inventaires, listes, autres extraits, procès-verbaux, etc.). Pour faciliter la tâche de l'organe de vérification des comptes, l'administration des finances préparera un classeur ad hoc qui contiendra tous les éléments essentiels des comptes.

2.5.3.3 Planification de l'affectation du personnel

La réussite de l'audit passe aussi par une bonne planification de l'affectation du personnel. Il faut ainsi attribuer les divers travaux aux réviseurs en fonction de leurs capacités et de leurs préférences.

Les réviseurs doivent se documenter au préalable sur les domaines qui leur sont attribués (en étudiant les règlements, les directives, les arrêtés, etc.). Les travaux effectués sur place gagneront ensuite en efficacité.

2.6 Déroutement de la vérification

2.6.1 Généralités

Il est conseillé de commencer les travaux de planification à la fin de l'exercice, de sorte à pouvoir réaliser l'audit proprement dit au cours des mois de mars, avril et mai. Il faut en outre prévoir, à la fin de la révision, suffisamment de temps pour remplir les formulaires de révision, régler les points en suspens, compléter la documentation, réaliser l'entretien final et rédiger les rapports (GVC 1/2.10).

Il faut garder à l'esprit les aspects suivants lors de l'exécution:

- Les contrôles sont réalisés et les rapports établis selon le principe de la bonne foi.
- Les membres de l'organe de vérification des comptes sont tenus de garder le secret sur toutes les affaires qui parviennent à leur connaissance ou qui leur sont confiées dans l'exercice de leurs fonctions.
- Avant que ne débute la vérification, le conseil communal doit avoir approuvé les comptes annuels.
- Lorsque débutent les travaux de vérification, la comptabilité et les comptes annuels doivent être clos définitivement (sur les pièces justificatives, les livres auxiliaires et la comptabilité, les inscriptions au crayon sont interdites: toute erreur, addition ou autre inscription erronée doit être corrigée de manière claire ou doivent faire l'objet d'une contre-passation s'il s'agit d'écritures comptables).
Toutes les écritures comptables doivent être enregistrées définitivement (art. 7, al. 2 ODGFCo).
- Si les défauts constatés sont corrigés avant la fin des travaux d'audit ou avant la remise du rapport succinct, les modifications et rectifications soumises à l'approbation du conseil communal feront dans tous les cas l'objet d'une vérification complémentaire.
- Il faut tirer intégralement au clair les ambiguïtés dans la tenue de la comptabilité et les écarts.
- L'audit doit aussi porter sur les titres qui ne sont pas conservés par l'administration des finances et sur les caisses auxiliaires qui ne sont pas tenues sous sa responsabilité.
- La vérification des recettes est tout aussi importante que celle des dépenses.
- Le réviseur doit s'assurer que les comptes annuels concordent non seulement avec les pièces justificatives, mais aussi avec la comptabilité et les registres.
- Il faut vérifier de part et d'autre les versements et les avances entre deux caisses.
- Les travaux de vérification devraient se dérouler dans un local appartenant à la commune.
- Il est interdit aux réviseurs d'emporter chez eux des documents comptables de la commune.

2.6.2 Vérifications obligatoires (contrôles annuels)

On entend par vérifications obligatoires le nombre de contrôles nécessaires à la rédaction du rapport succinct. Pour procéder à ces contrôles, le réviseur utilisera le jeu de formulaires «Vérifications obligatoires» (GVC chap. 2). Veuillez vous reporter au chapitre 1/3.2 GVC pour de plus amples explications sur les vérifications obligatoires.

2.6.3 Autres vérifications (en fonction des priorités définies chaque année)

Les autres vérifications sont effectuées en fonction des priorités. Elles sont fixées dans le plan pluriannuel et le plan annuel de façon que tous les domaines importants fassent l'objet d'un examen au moins quadriennal (art. 43, al. 4 ODGFCo). Pour procéder à ces vérifications, le réviseur utilisera le jeu de formulaires «Autres vérifications» (GVC chap. 3). Veuillez vous reporter au chapitre 1/3.3 GVC pour de plus amples explications sur les autres vérifications.

2.6.4 Formulaires de révision

2.6.4.1 Objectif et conservation des formulaires

Les formulaires de révision sont les documents de travail de l'organe de vérification des comptes. Ils permettent de retracer la planification, l'exécution et la surveillance de l'audit, les divers contrôles effectués et leurs résultats. Les formulaires de révision et de rapport et les formulaires que l'organe de vérification des comptes rédige à titre complémentaire doivent être conservés durant dix ans, aux archives de la commune par exemple. Les dossiers permanents (déroulement des travaux de vérification, etc.), le plan pluriannuel et les autres dossiers confidentiels sont conservés par l'organe de vérification des comptes, dans le classeur bleu par exemple.

Le rapport succinct de l'organe de vérification des comptes fait partie intégrante de l'exemplaire original des comptes annuels et est conservé avec celui-ci de manière permanente (art. 30 ODGFCo).

2.6.4.2 Utilisation des jeux de formulaires

Les organes de vérification des comptes des collectivités de droit communal du canton de Berne ont l'obligation d'utiliser les formulaires officiels (art. 43, al. 1 ODGFCo).

Pour mener à bien l'audit, l'organe de vérification des comptes a besoin chaque année d'un nouveau jeu de formulaires. À cette fin, il télécharge les formulaires du Guide de vérification des comptes sur le site Internet de l'OACOT ou copie les originaux du classeur bleu:

- **Chapitre 2** Vérifications obligatoires:
Copier tous les formulaires.
- **Chapitre 3** Autres vérifications:
Copier uniquement les formulaires nécessaires, soit ceux qui concernent les secteurs à vérifier qui figurent dans le plan annuel.
- **Chapitre 4** Révision intermédiaire sans avis préalable:
Copier tous les formulaires.
- **Chapitre 5** Planification de la vérification des comptes:
Copier le plan annuel et le plan pluriannuel, ainsi que le formulaire de constatation de l'importance.
- **Chapitre 6** Formulaires de rapport et formulaires auxiliaires:
Copier la déclaration d'intégralité et le rapport succinct (à ne délivrer que si la vérification ne fait l'objet d'aucune réserve ou si les comptes ne sont pas renvoyés à la commune).

2.6.4.3 Particularités concernant les petites collectivités de droit communal

La taille et la structure des collectivités de droit communal varient énormément dans le canton de Berne. Cette diversité influence aussi l'étendue de la comptabilité et, partant, celle de la vérification des comptes. Le présent guide réduit par conséquent de manière notable les vérifications obligatoires (GVC 1/3.2) et les autres vérifications (GVC 1/3.3) dans le cas des petites collectivités (art. 43 ODGFCo).

2.7 Notion de l'importance⁷

Le principe de l'importance (ou du caractère significatif) est un élément prépondérant de la présentation des comptes et de l'audit des comptes annuels, qu'il faut garder présent à l'esprit dans la phase de planification, de même que lors de l'exécution de l'audit, dans la formation du jugement et lors de l'établissement du rapport.

La notion de caractère significatif est décrite de la manière suivante par le cadre conceptuel des normes internationales de présentation des comptes IASC: «On considère que des informations sont significatives si leur omission ou leur inexactitude sont susceptibles d'influencer les décisions économiques prises par les utilisateurs se fondant sur les états financiers. Le caractère significatif dépend de l'importance de l'élément ou de l'erreur évaluée dans les circonstances spécifiques de son omission ou de son inexactitude. Le caractère significatif d'une information constitue donc un seuil ou une démarcation plutôt qu'un critère qualitatif que cette information doit posséder pour être utile».

Le fait de fixer l'importance générale permet au réviseur de mieux déceler le risque d'anomalies significatives et de répartir quantitativement leur influence sur certaines parties des comptes annuels ou sur les comptes dans leur ensemble. Sur cette base, il est en outre possible de déterminer l'étendue et la nature des opérations de vérification.

2.7.1 Principe de l'importance dans la planification et l'exécution de l'audit

La détermination de l'importance dans la planification sert à fixer la nature et l'étendue des opérations de vérification qui paraissent nécessaires pour détecter des anomalies considérées comme significatives. Dans l'exécution de l'audit, la fixation de l'importance sert à décider si les comptes annuels ou un secteur à vérifier peuvent être encore considérés comme étant en conformité avec les principes de présentation des comptes malgré les anomalies relevées.

Dans le cadre de la planification, le réviseur fixe, en termes d'importance, les limites défendables pour déterminer l'importance quantitative, ce qui permet d'identifier des anomalies quantitativement significatives. Outre ces dernières, il y a également lieu de tenir compte des anomalies qualitativement significatives dans les comptes annuels.

Le réviseur tient compte de l'importance tant pour les comptes dans leur ensemble que pour certains postes, types de transactions ou informations à mentionner dans les comptes. Pour fixer la limite applicable à l'importance, il est essentiel pour le réviseur de reconnaître que certaines anomalies non significatives en soi peuvent, cumulativement, avoir une influence significative sur les comptes annuels.

Lors de l'exécution de la vérification, la détermination de l'importance permet également au réviseur de décider si les anomalies détectées lors de l'audit et non corrigées sont significatives ou non, prises dans leur ensemble, et donc si les comptes annuels peuvent, en dépit des anomalies constatées, être considérés comme étant conformes aux principes de présentation des comptes.

Un refus de la commune de corriger les comptes en raison d'anomalies importantes entraînera un écart par rapport au texte standard dans le rapport succinct.

⁷ Source: Manuel suisse d'audit (MSA) 2009, volume 2, partie II, chapitre 2

2.7.2 Détermination de l'importance

Dans une **première étape**, l'importance globale doit être fixée par rapport aux comptes annuels dans leur ensemble. La détermination de l'importance ne se fait pas selon une règle prescrite, mais dépend en substance de l'appréciation du réviseur. Pour calculer les limites quantitatives de l'importance, on définira de préférence des valeurs relatives, exprimées en pourcentage. Elles peuvent s'inscrire dans les fourchettes suivantes:

- De 1 à 3 pour cent du total du bilan
- De 1 à 3 pour cent du volume des transactions

Le réviseur ne doit cependant pas tenir uniquement compte de ces limitatives quantitatives, mais aussi porter son attention sur des grandeurs qualitatives, comme l'excédent de revenus ou de charges.

La **deuxième phase** concerne la fixation des limites de l'importance pour chaque poste, type de transaction et transaction devant être publiée et sert au réviseur à déterminer les points forts de la vérification.

Dans une **troisième phase**, le réviseur doit fixer les limites à l'aide desquelles il pourra décider si des fraudes et des constatations peuvent encore être tolérées et acceptées. On parle alors d'erreurs tolérables. Ces limites d'erreurs ainsi fixées sont plus basses que les limites de l'importance. Une relation de 5 à 10 pour cent des limites de l'importance déterminées dans la première et la deuxième phases peut être considérée comme habituelle, mais elle doit cependant être appréciée dans chaque cas par le réviseur.

Même pendant l'exécution de l'audit, le réviseur remet en question les limites de l'importance fixées durant la phase de planification.

2.7.3 Communication avec les responsables

Le réviseur communique aux responsables toutes les anomalies constatées qu'il juge significatives. Il est tenu d'inviter la commune à corriger les erreurs. Il apprécie si les anomalies qui ne sont pas corrigées par la commune sont importantes en soi ou dans leur ensemble et s'il doit s'écarter du texte standard du rapport succinct.

2.8 Système de contrôle interne (SCI)

2.8.1 Généralités

Le conseil communal veille à l'organisation opportune de la gestion financière et à l'instauration d'un système de contrôle interne efficace (art. 114 OCo). Le Guide des finances communales en fournit des exemples (GF 4.2.3). En instaurant un système de contrôle interne (SCI), le conseil communal adopte des mesures d'organisation visant à protéger le patrimoine de la commune, à assurer une tenue exacte et fiable des livres comptables et à garantir le respect des dispositions légales. La mise en place d'un système de contrôle interne efficace est un devoir primordial du conseil communal. Les limites du système se reflètent dans les faiblesses humaines, comme les négligences, les malentendus, les décisions erronées, voire les infractions pénales.

La commune définit son système de contrôle interne en fonction du volume de ses transactions. En vertu de l'article 2 ODGFCo, le conseil communal doit au moins réglementer les aspects suivants:

- les droits de signature,
- les compétences d'adopter les crédits d'engagement et d'utiliser les crédits autorisés,
- la compétence d'adopter les crédits additionnels,
- le droit d'ordonner les paiements,
- le droit de viser les pièces,
- la compétence d'arrêter des décisions,
- le système de rapports.

Outre les contrôles internes mentionnés à l'article 2 ODGFCo, les communes doivent aussi avoir défini des procédures et mis sur pied un SCI dans d'autres domaines (facturation des émoluments, gestion des débiteurs et des créanciers, comptabilité des salaires, etc.). L'organisation du SCI est aussi fonction de la taille de la commune.

2.8.2 Examen annuel du système de contrôle interne

Dans l'«attestation de la commune relative aux comptes annuels», l'organe de vérification des comptes doit certifier que la commune satisfait aux exigences en matière d'organisation que l'ODGFCo définit à son article 2.

Cet examen se borne à constater l'existence des conditions susmentionnées. L'organe de vérification des comptes ne doit ainsi pas contrôler si les procédures définies sont respectées, ni même bien conçues.

Il va de soi que le réviseur peut aussi, dans le cadre de cet examen, vérifier si les procédures sont correctes et si les contrôles internes sont respectés.

2.8.3 Examens étendus des systèmes de contrôle internes

L'ordonnance sur les communes (art. 114) demande que les communes veillent à mettre sur pied et à appliquer aussi un SCI dans d'autres domaines (en fonction de leur taille).

L'examen de ces SCI fait partie des contrôles des revenus et des recettes du compte administratif (GVC chapitre 2 / Formulaire de révision 17) et des autres contrôles (GVC chapitre 3). Il faut toutefois aussi vérifier les SCI dans des domaines qui ne sont pas prévus par les formulaires de révision, de façon à embrasser la totalité des domaines de travail. Il est toutefois inutile d'énoncer ici un à un les autres domaines, car la matière d'un examen du SCI découle des enseignements et des expériences tirées des contrôles précédents, ainsi que du plan annuel.

Les examens des SCI sont en règle générale plus laborieux et plus exigeants que les contrôles des résultats. Il est donc conseillé de se contenter de vérifier chaque année un petit nombre de domaines. Le but de l'opération n'est en effet pas de contrôler une grande quantité de données, mais de réaliser un examen minutieux.

Pour porter un jugement circonstancié sur les forces et faiblesses du SCI, le réviseur doit connaître les bases légales et les processus administratifs.

2.8.4 Compréhension du SCI⁸

Comprendre le SCI a pour but d'apprécier la mise en place et l'adéquation du SCI pour ce qui touche à la comptabilité. Cela constitue l'une des activités centrales du réviseur en relation avec l'exécution des opérations de vérification visant à déterminer les risques d'anomalies significatives dans les comptes annuels. L'évaluation ne porte pas sur l'ensemble du SCI, mais seulement sur certains éléments importants pour permettre au réviseur d'émettre son opinion. L'élément déterminant est de savoir si les personnes concernées sont sensibilisées aux exigences d'un SCI capable de fonctionner correctement et si celles-ci exercent dans la pratique les fonctions de contrôle mises en place conformément à la structure du SCI.

En règle générale, le réviseur s'attache à comprendre le SCI en procédant en deux étapes: d'abord la saisie, puis l'appréciation des mesures de contrôle.

2.8.4.1 Saisie des mesures de contrôle pertinentes

La saisie des contrôles pertinents peut se faire à l'aide de différentes méthodes: d'une part en observant les activités et les processus de travail et, d'autre part, en recueillant des informations auprès des personnes responsables. S'y ajoutent des évaluations des diagrammes de fonction, des cahiers des charges ainsi que d'autres documents traitant du SCI. L'utilisation de questionnaires est également habituelle en pratique, ce qui permet d'exécuter une analyse de la situation réelle, comparée à une situation prévisionnelle.

Un test de cheminement (walk through test) peut permettre de suivre une opération du début à la fin, à tous les niveaux de la comptabilité.

Les questions suivantes peuvent présenter un intérêt dans la saisie des mesures de contrôle:

- Appréciation de la structure des contrôles: un contrôle ou une combinaison de plusieurs contrôles peuvent-ils empêcher, détecter ou corriger efficacement des anomalies importantes dans les comptes annuels?
- Constatation permettant de savoir si les contrôles prévus sont effectivement mis en place et exécutés
- Estimation du risque permettant d'obtenir des résultats concernant la définition et la mise en place de contrôles internes

2.8.4.2 Appréciation des mesures de contrôle

Afin de pouvoir se forger une opinion sur le SCI, il est intéressant de savoir si le SCI existant est approprié. Il s'agit de connaître les différentes exigences imposées à un bon SCI, telles que la séparation des fonctions, la réglementation des compétences, etc. Ces composantes doivent être appréciées tant en ce qui concerne leur efficacité que leur interaction.

⁸ Source: Manuel suisse d'audit (MSA) 2009, volume 2, partie II, chapitre 2

C'est en fonction du jugement qu'il porte sur la structure du SCI que le réviseur doit déterminer l'étendue des contrôles d'efficacité plus poussés et éventuellement celle des contrôles visant à recueillir des éléments probants.

2.8.5 Activités de contrôle⁹

Les activités de contrôle sont des procédures et des mesures permettant de garantir l'application et la réalisation des objectifs de contrôle définis. La documentation des processus veille à son tour à ce qu'une évaluation de l'intégralité des processus de contrôle soit possible. Des activités de contrôle appropriées garantissent que des mesures visant à minimiser les risques sont correctement appliquées. Ces activités se subdivisent en plusieurs catégories, à savoir:

- Contrôles préventifs et détectifs
- Contrôles automatiques, programmés et manuels
- Contrôles instaurés par la direction

On entend par **contrôles préventifs** ceux qui permettent de déceler immédiatement des erreurs. Les contrôles préventifs doivent empêcher que des erreurs soient commises.

On entend par **contrôles détectifs** ceux qui sont à effectuer lorsqu'un trop grand nombre d'erreurs apparaît lors de l'examen des contrôles préventifs.

Les **contrôles automatiques** sont les plus efficaces et les plus rationnels, car ils sont directement intégrés dans le flux des opérations par des mesures techniques et des mesures organisationnelles (séparation des fonctions, fixation de degrés de compétences, réglementation des flux d'opérations, etc.).

Par **contrôles programmés**, on entend la restriction d'accès, l'authentification (par mots de passe), l'autorisation (p.ex. signature électronique), les tests de plausibilité, les chiffres de contrôles, les totaux de contrôle, la comparaison des données.

Les **contrôles manuels** complètent les contrôles programmés. Exemples de contrôles manuels: autorisations, examens critiques, pointages, recherche des causes des écarts et des annonces d'erreurs, contrôles physiques, etc.

Les **contrôles indépendants instaurés par la direction** reposent sur les connaissances professionnelles des personnes qui la composent et sur la réalisation des tâches de gestion et de surveillance qui leur incombent.

⁹ Source: Manuel suisse d'audit (MSA) 2009, volume 2, partie II, chapitre 2

2.9 Révision intermédiaire sans avis préalable

Les organes de vérification des comptes procèdent au moins une fois par année – en plus de la révision des comptes annuels – à une révision intermédiaire sans avis préalable (art. 125, al. 2 OCo). Ils effectuent cette révision intermédiaire sans y être invités et sans communiquer la date au(x) service(s) administratif(s) concerné(s). Cette révision intermédiaire ne porte pas seulement sur les disponibilités, mais devrait aussi s'étendre à d'autres domaines (tenue à jour de la comptabilité, p.ex.).

D'une manière générale, la révision intermédiaire s'étend à la vérification des disponibilités (caisses, comptes postaux et bancaires), à celle des placements à court terme (dépôts à terme p.ex.) et aux papiers-valeurs des patrimoines financier et administratif. D'autres contrôles permettent au réviseur de s'assurer que les principes de la gestion des fonds et des titres sont respectés et que la comptabilité est tenue à jour. Pour que celle-ci puisse être considérée comme étant à jour, il doit être possible de déterminer l'état de chaque compte en quelques minutes lors d'une révision intermédiaire sans avis préalable. Pour les petites collectivités, cela signifie que la comptabilisation peut avoir lieu mensuellement. Dans les collectivités plus grandes, elle doit avoir lieu chaque jour ou au moins chaque semaine.

Lorsque le logiciel de comptabilité autorise l'enregistrement d'écritures comptables provisoires, le journal doit être comptabilisé définitivement lors de la révision intermédiaire (art. 7, al. 2 ODGFCo).

Les formulaires à utiliser obligatoirement pour rendre compte de la révision intermédiaire sans avis préalable (art. 44, al. 1 ODGFCo) figurent au chapitre 4 du GVC et leur description succincte au chiffre 1/3.4 du guide.

2.10 Rapports

2.10.1 Introduction

L'organe de vérification des comptes clôture ses travaux par l'établissement d'un rapport assorti d'une proposition destiné à l'organe communal compétent pour approuver les comptes annuels (art. 126, al. 1 OCo). Il lui propose ainsi d'approuver ou de renvoyer les comptes. S'il n'est pas l'organe d'approbation, le conseil communal doit être préalablement informé du rapport et de la proposition. Il peut prendre position à leur égard (art. 126, al. 2 OCo).

Le rapport succinct doit respecter le formulaire officiel. La teneur normalisée du rapport succinct ne peut être modifiée qu'en présence de justes motifs (art. 46, al. 1 ODGFCo).

En vertu de l'article 46, alinéa 2 ODGFCo, l'organe de vérification des comptes peut formuler des remarques oralement ou par écrit, en dehors du rapport succinct. Il peut s'agir de recommandations concernant l'organisation ou la comptabilité, ou encore l'élimination de défauts mineurs. Si les remarques complétant le rapport succinct ne sont pas obligatoires, il est malgré tout très conseillé de les formuler. La présentation des rapports suit pour l'essentiel l'ordre suivant:

- Entretien final
- Rapport succinct
- Rapport écrit complémentaire

2.10.2 Entretien final

Immédiatement après avoir terminé la vérification des comptes, mais avant de remettre le rapport écrit, il est recommandé de discuter des principales constatations faites avec l'administrateur des finances et avec la délégation du conseil communal chargée du dossier. L'entretien final doit être consigné dans un procès-verbal qui sera conservé avec les formulaires de révision.

Les participants à l'entretien final abordent l'étendue, la réalisation et les résultats de la vérification ainsi que, le cas échéant, les recommandations du réviseur. Ils éliminent les doutes et les divergences d'opinions, puis abordent les propositions d'amélioration, ce qui permet d'éviter que le rapport écrit contienne des données inexacts ou erronées dues à des malentendus.

L'entretien est mené de façon rigoureuse et systématique. On aura soin de préparer les aspects à aborder dans des notes que l'on complétera ensuite en cours de discussion au gré des opinions, accords et données complémentaires apportées. Ce document sert également de base au rapport écrit complémentaire et au suivi ultérieur des affaires en suspens.

L'entretien final est aussi l'occasion d'aborder les défauts, propositions et suggestions de moindre importance qui ne sont pas traités dans le rapport écrit. Les constatations positives faites lors de la vérification méritent également une place lors de cet entretien.

Réalisé dans un climat d'ouverture, l'entretien final renforce la confiance entre la commune et l'organe de vérification des comptes, élément indispensable pour la bonne réalisation de la vérification.

2.10.3 Rapport succinct de l'organe de vérification des comptes

Lorsque la vérification des comptes n'a pas fait apparaître d'irrégularités significatives, le rapport succinct est rédigé sur la base de la teneur normalisée du chapitre 6 du guide. Le rapport succinct est le document écrit que l'organe de vérification des comptes adresse à l'organe communal com-

pétent pour approuver les comptes annuels et ne doit pas être confondu avec l'attestation de la commune relative aux comptes annuels (GVC 1/2.10.5), déclaration concise que la commune adresse à l'OACOT et à la préfecture.

2.10.3.1 Structure du rapport succinct¹⁰

Le rapport succinct commence par son intitulé et ses destinataires. Après une introduction, il rappelle les responsabilités du conseil communal et celles de l'organe de vérification des comptes. Il précise que la responsabilité de l'établissement des comptes annuels, conformément aux dispositions légales, incombe au conseil communal, tandis que la mission du réviseur consiste, sur la base des vérifications effectuées, à exprimer une opinion sur les comptes annuels et à déterminer s'ils sont exempts d'anomalies significatives. Les paragraphes consacrés aux responsabilités respectives sont suivis par les deux parties principales du rapport:

- Opinion sur les comptes annuels
- Proposition de l'organe de vérification des comptes

La signature du réviseur responsable et la date du rapport viennent clore le rapport.

2.10.3.2 Opinion sur les comptes annuels¹¹

À la suite de la vérification, le réviseur peut se forger l'une des opinions suivantes:

- Opinion sans réserve
- Opinion avec réserve
- Opinion défavorable
- Impossibilité d'émettre une opinion

L'organe de vérification des comptes exprime en règle générale **une opinion sans réserve** sur les comptes annuels. Il le fera lorsqu'il estime que les comptes annuels sont exempts, sur tous les points importants, d'anomalies significatives et que les principes de présentation des comptes, ainsi que les dispositions légales sur la gestion financière, sont respectés.

L'opinion sans réserve est formulée de la manière suivante:

«Selon notre appréciation, les comptes annuels de l'exercice arrêté au 31 décembre 20XX sont conformes à la loi.»

En revanche, le réviseur émettra une opinion s'écartant de la teneur normalisée dans les cas suivants:

- Les comptes annuels ne sont pas exempts d'anomalies significatives.
- Ils enfreignent les dispositions légales régissant la présentation des comptes.
- Le réviseur ne dispose pas d'éléments probants suffisants pour déterminer si les comptes annuels sont exempts d'anomalies significatives (limitation de l'étendue de la vérification).

Le réviseur émettra ainsi une **opinion avec réserve** lorsqu'il conclut que les comptes annuels ne sont pas exempts d'anomalies significatives, qu'ils présentent des manquements aux prescriptions légales régissant la présentation des comptes ou que l'étendue de la vérification est limitée, sans toutefois que leur effet, potentiel ou réel, ne modifie fondamentalement l'image d'ensemble donnée par les comptes annuels. Le terme de «réserve» équivaut à restreindre une constatation qui sinon serait positive. Quiconque affirme ne pouvoir approuver une chose que sous réserve entend toujours par là qu'il n'accepte pas la chose en question sur tous les points, d'où son approbation avec réserve. Une opinion avec réserve sert à donner aux destinataires du rapport des informations sur un fait sans leur recommander pour autant de renvoyer les comptes annuels aux responsables. En

¹⁰ Source: Manuel suisse d'audit (MSA) 2009, volume 2, partie II, chapitre 7

¹¹ Source: Manuel suisse d'audit (MSA) 2009, volume 2, partie II, chapitre 7

émettant une opinion avec réserve, l'auditeur recommandera toujours, dans la mesure où le fait constaté ne modifie pas fondamentalement l'image d'ensemble des comptes annuels, d'approuver ces derniers en dépit de la réserve.

L'opinion avec réserve peut avoir la teneur suivante:

«... (brève explication des faits)...

Selon notre appréciation, les comptes annuels de l'exercice arrêté au 31 décembre 20XX sont conformes à la loi, à l'exception de l'élément présenté au paragraphe précédent.»

En exprimant une **opinion défavorable**, le réviseur fait savoir que les comptes annuels ne sont pas exempts d'anomalies significatives, qu'ils ne sont pas conformes sur tous les points essentiels aux principes de présentation des comptes et qu'une simple réserve ne saurait en faire suffisamment ressortir la nature trompeuse ou incomplète. Le réviseur n'est pas autorisé à corriger les comptes annuels, car il ne dispose ni du pouvoir de donner des instructions, ni d'un droit de veto. Seul l'organe chargé d'approuver les comptes annuels peut les renvoyer aux responsables pour rectification. Une opinion défavorable dans le rapport de l'auditeur peut révéler des divergences d'opinions entre le conseil communal et l'organe de vérification des comptes sur des questions touchant à l'établissement des comptes. L'organe chargé d'approuver les comptes doit avoir connaissance de ces divergences afin de pouvoir se prononcer.

L'opinion défavorable peut avoir la teneur suivante:

«... (brève explication des faits)...

Selon notre appréciation, les comptes annuels de l'exercice arrêté au 31 décembre 20XX ne sont pas conformes à la loi en raison de l'incidence de l'élément présenté au paragraphe précédent.»

En présence d'une limitation de l'étendue de ses travaux et lorsque les incidences éventuelles de cette limitation sont de nature à modifier radicalement l'image d'ensemble donnée par les comptes annuels, le réviseur est, faute d'éléments probants suffisants et appropriés, dans l'**impossibilité de donner une opinion**. L'absence d'opinion a pour but d'alerter l'organe chargé d'approuver les comptes annuels sur la limitation de l'étendue des travaux du réviseur. Sur la base de ce constat, cet organe a la compétence de renvoyer les comptes annuels au conseil communal afin que celui-ci puisse remédier aux circonstances qui ont conduit à la non-délivrance d'une opinion.

L'impossibilité de donner une opinion peut s'exprimer de la façon suivante:

«... (brève explication des faits)...

En raison de l'incidence possible de l'élément présenté au paragraphe précédent, nous ne sommes pas en mesure de délivrer une opinion sur les comptes annuels de l'exercice arrêté au 31 décembre 20XX.»

Le réviseur peut préciser le rapport succinct par des remarques ou des compléments qui n'ont pas d'incidence sur l'opinion qu'il formule.

2.10.3.3 Proposition de l'organe de vérification des comptes¹²

En vertu de l'article 126, alinéa 1 OCo, l'organe de vérification des comptes propose à l'organe communal compétent soit d'approuver les comptes annuels, avec ou sans réserve, soit de les renvoyer. L'organe de vérification des comptes a uniquement le droit, envers le conseil communal ou l'assemblée communale, de formuler des propositions, mais pas de donner des instructions. La proposition d'approbation ou de renvoi des comptes annuels aide l'organe compétent à adopter sa décision, mais ne le lie pas.

Lorsqu'il émet son opinion sans réserve, le réviseur doit toujours proposer l'approbation des comptes annuels:

«Nous proposons d'approuver les comptes annuels de l'exercice 20XX qui vous sont soumis, avec un actif et un passif de CHF X XXX XXX,XX et un excédent de revenus de CHF XXX XXX,XX.»

¹² Source: Manuel suisse d'audit (MSA) 2009, volume 2, partie II, chapitre 7

S'il délivre une opinion avec réserve, le réviseur doit proposer à l'organe compétent d'approuver les comptes annuels. Une opinion avec réserve conduit toujours à la proposition d'approuver les comptes annuels, puisque seules des opinions défavorables ou l'impossibilité d'exprimer une opinion peuvent se traduire par un renvoi des comptes annuels.

La proposition doit avoir la teneur suivante:

«En dépit de la réserve émise dans l'opinion sur les comptes annuels, nous proposons d'approuver les comptes annuels de l'exercice 20XX qui vous sont soumis, avec un actif et un passif de CHF X XXX XXX,XX et un excédent de revenus de CHF XXX XXX,XX.»

S'il délivre une opinion défavorable, le réviseur doit en général proposer le renvoi des comptes annuels au conseil communal. Les anomalies constatées sont alors graves et ont une influence sur l'image globale. Un renvoi au conseil communal sert à des fins de rectification. Il appartient à l'organe compétent de donner au conseil communal des instructions sur la manière de corriger les comptes. Si le conseil communal modifie les comptes annuels, l'organe de vérification des comptes devra les soumettre à une nouvelle vérification et établir un rapport à ce sujet.

La proposition doit avoir la teneur suivante:

«En raison de l'élément présenté dans l'opinion sur les comptes annuels, nous proposons de renvoyer au conseil communal les comptes annuels qui vous sont soumis, avec un actif et un passif de CHF X XXX XXX,XX et un excédent de revenus de CHF XXX XXX,XX.»

En cas d'impossibilité d'exprimer une opinion, le réviseur ne peut en général faire figurer dans son rapport qu'une recommandation de renvoi, car il est tenu de formuler une proposition et une proposition d'approbation n'entre pas en ligne de compte dans une telle situation. Dans de rares cas, il peut être opportun d'ajourner la remise du rapport afin d'obtenir des éléments probants permettant au réviseur de formuler son opinion.

La proposition de renvoi se formule de la même façon que lorsqu'elle accompagne une opinion défavorable.

L'instance communale compétente pour approuver les comptes n'est pas liée par la proposition de l'organe de vérification des comptes et peut approuver les comptes en dépit d'une proposition de renvoi.

2.10.3.4 Rapports succincts avec réserve ou renvoi

Contrairement aux NAS et au MSA, l'ODGFCo ne prévoit que l'opinion avec réserve et le renvoi des comptes annuels. La législation cantonale ne régit pas les autres opinions expliquées ci-dessus ni la division concrète en opinions et propositions de l'organe de vérification des comptes. En vertu de l'ODGFCo, cet organe peut formuler des réserves dans les cas importants (art. 46, al. 3 ODGFCo) ou proposer le renvoi lorsque les défauts sont graves et faussent fondamentalement l'impression d'ensemble de l'état des finances communales (art. 46, al. 4 ODGFCo). Les réserves ou les propositions de renvoi constituent l'exception, car l'organe de vérification des comptes émet en règle générale une opinion sans réserve et propose donc à l'organe compétent d'approuver les comptes annuels.

Dans la pratique, le réviseur peut tout à fait se voir dans l'obligation de prendre une décision délicate: en raison de la gravité des défauts constatés, il est contraint de délivrer une opinion avec réserve, voire de proposer le renvoi des comptes annuels. Cette décision relève de la liberté d'appréciation du réviseur et il n'est pas possible de fournir ici des instructions concrètes. Les indications servant au calcul des limites de l'importance l'aideront à prendre la bonne décision (GVC 1/2.7.2).

S'il a émis des réserves ou proposé le renvoi des comptes annuels, l'organe de vérification des comptes participe obligatoirement à l'assemblée de l'organe communal compétent dont l'ordre du jour prévoit l'approbation des comptes annuels (art. 46, al. 5 ODGFCo).

Immédiatement après l'examen, l'organe de vérification des comptes remet à l'OACOT et à la préfecture une copie de son rapport succinct contenant des réserves ou une proposition de renvoi (art. 46, al. 6 ODGFCo).

2.10.4 Rapport complémentaire écrit

L'établissement d'un rapport complémentaire est facultatif, mais vivement recommandé. Faisant office d'instrument de gestion, il sert aussi de liste de contrôle des affaires en suspens, pour toutes les parties prenantes. En outre, l'organe de vérification des comptes peut l'utiliser comme un moyen de preuve pour les faits qu'il constate et les propositions qu'il formule.

Ce rapport complémentaire contient des informations sur l'exécution et les résultats de la vérification des comptes, ainsi que des réflexions, des recommandations, des pistes d'amélioration et des propositions motivées. L'organe de vérification des comptes l'explique à l'administrateur des finances et à la délégation du conseil communal lors de l'entretien final, mais omet les faits de moindre importance qu'il a pu régler au préalable lors d'entretiens avec les services concernés.

Ce rapport s'adresse exclusivement au conseil communal et n'est donc pas public. Il constitue pour cet organe un instrument de gestion important, puisqu'il lui présente les principaux résultats de la vérification.

Le rapport complémentaire peut prendre la forme soit d'un rapport explicatif ne contenant que du texte, soit d'une note pour la direction comprenant des tableaux.

2.10.5 Attestation de la commune relative aux comptes annuels

Le conseil communal et l'organe de vérification des comptes établissent chaque année une «attestation de la commune relative aux comptes annuels» (art. 126a, al. 1 OCo), dont la teneur est précisée à l'article 46a ODGFCo en fonction du type de commune.

L'attestation de la commune relative aux comptes annuels permet à l'OACOT de vérifier s'il doit engager une procédure portant sur des mesures de surveillance conformément à l'article 142 OCo et se procurer des données financières et des informations générales sur la situation financière de la commune (art. 126a, al. 2 OCo). Tant le conseil communal que l'organe de vérification des comptes doivent signer l'attestation et la remettre à l'OACOT avant la fin du mois de juillet suivant l'exercice vérifié, avec copie pour la préfecture (art. 126a, al. 3 OCo).

L'attestation de la commune relative aux comptes annuels, qui varie légèrement en fonction du genre de collectivité, peut être téléchargée sur le site de l'OACOT.

2.11 Travaux complémentaires et autres activités

Après avoir procédé à l'organisation de la vérification, effectué la révision intermédiaire sans avis préalable et l'audit annuel, puis élaboré les différents rapports, l'organe de vérification des comptes a la possibilité de

- classer sa documentation et remettre aux archives de la commune les documents anciens,
- régler les cas restés en suspens,
- effectuer, le cas échéant, une deuxième révision intermédiaire sans avis préalable, si la comptabilité n'était pas tenue à jour ou si des anomalies devaient être rectifiées, par exemple,
- planifier la participation de ses membres aux cours,
- mettre à jour le plan pluriannuel et préparer le prochain plan annuel.

La commune souhaite parfois confier à l'organe de vérification des comptes d'autres tâches que celles qui sont prévues par la législation, comme

- faire office d'autorité de surveillance de la protection des données,
- indiquer si une affaire a été exécutée conformément aux règles de l'art et aux dispositions légales, que ce soit en cours d'année ou à l'époque de la clôture des comptes,
- donner des conseils ou exécuter des tâches en cas de pénurie de personnel,
- exécuter des tâches exigeantes, comme la planification financière,
- élaborer des mesures d'assainissement visant le rétablissement de l'équilibre des finances.

Lorsqu'il accomplit des activités de cette nature, l'organe de vérification des comptes doit toujours examiner si elles satisfont aux exigences légales d'indépendance envers l'administration (art. 72 LCo) et ne constituent pas un cas d'incompatibilité en raison de la fonction (art. 36 LCo) ou en raison de la parenté (art. 37 LCo).

La surveillance de la protection des données (GVC 1/2.13) ne pose pas de problème à l'organe de vérification des comptes. Cette tâche légale déléguée aux communes est une activité de contrôle, très similaire à la vérification des comptes, et ne nuit en rien à son indépendance envers l'administration.

Indiquer si une affaire a été exécutée conformément aux règles de l'art et aux dispositions légales constitue un cas limite. Dans une situation de ce genre, l'organe de vérification des comptes se doit de limiter son intervention au cadre de ses compétences. Autrement dit, il se contentera au mieux d'indiquer la façon dont il agirait probablement s'il devait examiner ce cas lors de la vérification des comptes.

L'OACOT recommande à l'organe de vérification des comptes de faire preuve d'une grande réserve lorsque des demandes de ce genre lui sont adressées et de s'abstenir en principe d'exercer ces activités.

Toute activité réalisée en faveur de la commune, comme la tenue de la comptabilité ou l'élaboration de mesures d'assainissement, constitue un manquement flagrant au devoir d'indépendance et est donc incompatible avec l'exercice de la fonction de révision.

En vertu de l'article 122, alinéa 3 OCo, l'exigence d'indépendance des organes de révision organisés selon le droit privé ou le droit public (soit des entreprises) vaut aussi bien pour cet organe que pour toutes les personnes qui effectuent la vérification.

2.12 Mesures à adopter en cas d'irrégularités

Lorsque des irrégularités sont constatées dans une commune, l'organe communal compétent en recherche les causes et ordonne les mesures nécessaires (art. 86 LCo). Cet article peut viser un grand nombre d'irrégularités¹³. Les communes ont le devoir de gérer leur administration de manière régulière et, en présence d'irrégularités, d'ordonner les mesures nécessaires pour y remédier. Elles peuvent demander une enquête officielle lorsqu'elles soupçonnent des irrégularités en matière financière, notamment des détournements de fonds, mais aussi lorsqu'elles constatent des déficiences dans l'organisation, des abus en tous genres, des autorisations délivrées de manière incorrecte, des mandats accordés de manière irrégulière, etc.

C'est surtout le cas de figure du détournement de fonds qui intéresse le réviseur.

Les règles suivantes s'appliquent:

- Si l'existence d'actes punissables est présumée, l'autorité de poursuite pénale doit être informée. Cette communication n'empêche nullement la commune de procéder à sa propre enquête sur des aspects autres que pénaux. Toutefois, l'ouverture d'une enquête pénale peut entraîner la suspension de l'enquête officielle ou de l'enquête de l'autorité de surveillance jusqu'à ce que l'instance pénale rende une décision.
- Si la commune procède elle-même à l'enquête officielle, elle doit observer les règles de la loi sur la procédure et la juridiction administratives (LPJA). C'est en premier lieu le droit de la commune concernée qui détermine l'organe autorisé à ordonner une enquête officielle. Si la commune n'a pas délégué cette compétence au titulaire d'un poste déterminé (p.ex. chef de dicastère), la décision appartient au conseil communal. Si l'enquête engendre des coûts (en cas de recours aux services d'experts externes, p.ex.), l'organe communal compétent approuve le crédit nécessaire. L'enquête peut être conduite par la commune elle-même, c'est-à-dire par ses propres organes ou son propre personnel, ou être confiée à des experts externes. Si l'enquête est confiée à une personne indépendante, cette dernière aura nécessairement une formation de juriste, pour qu'elle puisse procéder formellement à l'audition de témoins, ce qui est souvent indispensable.

Si des actes punissables sont présumés, l'OACOT recommande à l'organe de vérification des comptes d'en informer le maire et de faire appel au préfet et à l'OACOT. Cette façon de procéder permet aux services communaux et cantonaux d'agir de manière coordonnée.

Indépendamment des enquêtes officielles ordonnées par la commune, le service cantonal chargé de la surveillance des communes peut ouvrir une enquête, conformément à l'article 88 LCo.

¹³ Source: Kommentar zum Gemeindegesetz des Kantons Bern, Stämpfli Verlag AG Berne, 1999

2.13 Autorité de surveillance de la protection des données

Nombreuses sont les communes dans lesquelles l'organe de vérification des comptes exerce également les fonctions d'autorité de surveillance de la protection des données. Cette solution s'explique par l'exigence légale selon laquelle les deux tâches doivent être assumées par un organe indépendant de l'administration.

L'autorité de surveillance de la protection des données accomplit les tâches qui lui sont dévolues conformément à l'article 34 LCPD (RSB 152.04).

Le Bureau pour la surveillance de la protection des données du canton de Berne est l'interlocuteur des autorités communales de surveillance de la protection des données.

Coordonnées

Bureau pour la surveillance de la protection des données du canton de Berne

Münstergasse 2

3011 Berne

Téléphone 031 633 74 10

Courriel: info.datenschutz@jgk.be.ch

Internet: www.jgk.be.ch > Surveillance > Protection des données > Protection des données dans les communes

3 Présentation des chapitres du Guide de vérification des comptes

En nous fondant sur les bases théoriques du chapitre 2, nous présentons ici les instruments de travail nécessaires pour la partie pratique.

3.1 Considérations générales

Les formulaires officiels suivants doivent être utilisés pour toutes les vérifications des comptes de toutes les collectivités de droit communal (art. 43, al. 1 ODGFCo). Le réviseur y consigne ses notes sur la planification et l'exécution de la vérification, y enregistre les contrôles effectués et y exprime son opinion.

Les vérifications obligatoires et les autres vérifications prévues par les formulaires peuvent être étendues, mais pas réduites (art. 43, al. 2 ODGFCo).

Les vérifications obligatoires constituent le nombre minimum de contrôles qu'il faut réaliser chaque année pour que le rapport succinct puisse être établi.

Le but des autres vérifications est de couvrir à moyen terme, en les examinant en alternance, les aspects que les vérifications obligatoires ne peuvent embrasser. Cet échelonnement permet aux réviseurs d'approfondir les secteurs retenus. Il faut planifier les autres vérifications de telle sorte que tous les domaines importants fassent l'objet d'un examen quadriennal.

Le cahier des charges du réviseur des petites collectivités (au sens de l'art. 64a, al. 2 OCo) sans découvert du bilan ni dépenses d'investissement est allégé (art. 43, al. 3 ODGFCo). Ceux-ci ne doivent ainsi traiter que les questions signalées par un trait noir dans la marge de gauche.

La vérification des comptes s'effectue sur la base de sondages. Il appartient aux réviseurs de fixer le périmètre des échantillons en faisant usage de leur liberté d'appréciation. Ces échantillons sont définis de telle manière que le résultat obtenu permette à l'organe de vérification des comptes de conclure de façon satisfaisante que les comptes annuels ne contiennent pas d'anomalies significatives et que les principes de présentation des comptes selon le MCH et les prescriptions de gestion financière ont été respectés. Les réviseurs observent le principe de l'importance pour déterminer le périmètre des échantillons (GVC 1/2.7).

Quand il vérifie un échantillon, le réviseur doit toujours s'assurer que le périmètre de l'échantillon est décrit et enregistré avec exactitude. L'échantillon doit être représentatif du domaine à étudier, de sorte que les conclusions que le réviseur en tire sont valables pour l'ensemble des faits ou des processus étudiés.

3.2 Vérifications obligatoires (formulaire)

3.2.1 Bilan

La partie la plus importante de toute vérification des comptes est l'examen du bilan. En effet, le bilan est au centre des faits comptables, puisqu'il est concerné par tous les mouvements de fonds. Le réviseur effectuera principalement ici des contrôles détaillés (GVC 1/2.4.1.4).

3.2.2 Compte administratif

La vérification du compte administratif comprend la vérification du compte de fonctionnement (charges et revenus) et celle du compte des investissements (dépenses et recettes). La majorité des vérifications concernent les mouvements. La vérification du système de contrôle interne (SCI) joue un rôle important à cet égard.

Les vérifications des charges et des dépenses portent avant tout sur leur régularité, c'est-à-dire que le réviseur examine si les montants comptabilisés sont exacts et autorisés par les organes compétents. S'agissant des revenus et des recettes, il vérifiera si elles ont été comptabilisées et encaissées dans leur intégralité, correctement et dans les délais.

Le chapitre 6 GVC contient une liste des revenus et des recettes du compte administratif, ainsi que de leurs bases légales. Sans être exhaustive, en raison de la diversité des types de communes, cette liste peut néanmoins aider les réviseurs à planifier et à préparer minutieusement leur travail.

3.2.3 Structure des formulaires de révision

Les formulaires ont tous la même structure. Étant donné que des formulaires-types ne pourront jamais satisfaire tous les besoins des collectivités bernoises de droit communal en raison de leur diversité, nous recommandons de les compléter au gré des besoins. Toutefois, les vérifications obligatoires ne peuvent pas être réduites.

Le cahier des charges du réviseur des petites collectivités (au sens de l'art. 64a OCo) sans découvert du bilan ni dépenses d'investissement est réduit à l'essentiel. Celui-ci ne doit ainsi traiter que les questions signalées par un trait noir dans la marge de gauche.

Vérifications obligatoires

Exercice

1	Vérifications générales ①	⑤	⑤	⑤
		Oui	Non	Rem.
1.1	Comptes annuels de l'exercice précédent / Révision de l'exercice précédent / Visite de contrôle (Original des comptes annuels de l'exercice précédent et procès-verbal de l'organe chargé de l'approbation des comptes)			
1.1.1 ②	L'organe compétent a-t-il approuvé les comptes annuels de l'exercice précédent conformément à la proposition de l'organe de vérification des comptes?			
1.1.2 ③	Existe-t-il un double de l'attestation de la commune relative aux comptes annuels de l'exercice précédent signée?			
4.2.2 ④	Les achats et ventes de biens-fonds ont-ils été comptabilisés conformément aux dispositions contractuelles?			

① Le secteur vérifié et son numéro principal figurent dans l'en-tête du formulaire. Cet en-tête contient des explications et une énumération sommaire des documents nécessaires. La personne chargée du secteur dispose ainsi d'un aperçu du travail à effectuer.

② Chaque vérification possède son numéro de contrôle. Il est ainsi facile d'effectuer un renvoi à une autre vérification ou d'attribuer une remarque de révision au secteur en question.

③ Toutes les collectivités doivent subir les vérifications marquées d'un trait vertical noir en marge. Pour les petites collectivités au sens de l'article 64a OCo sans découvert du bilan ni dépenses d'investissement, ces vérifications constituent l'étendue minimale des contrôles obligatoires.

④ Les vérifications qui ne sont pas signalées par un trait vertical en marge ne sont pas impératives dans le cas des petites collectivités au sens de l'article 64a OCo sans découvert du bilan ni dépenses d'investissement.

⑤ La colonne des réponses est placée en regard des questions, qui sont rédigées de manière que le réviseur puisse y répondre par «oui» ou par «non». Celui-ci appose son visa dans la case correspondante. Si la réponse appelle une note ou une remarque, le réviseur le mentionne dans la case intitulée «Rem.». Si nécessaire, il rédigera celle-ci sur une feuille auxiliaire. Les notes supplémentaires doivent être jointes au formulaire de révision concerné.

La rédaction des questions reste générale. Dans un cas concret, il peut donc arriver qu'une question n'ait pas de sens ou qu'il soit impossible d'y répondre. Le réviseur peut alors biffer la question en indiquant le problème qui se pose.

Exemple de formulaire rempli:

Vérifications obligatoires

Exercice: **2011.**

3	Avoirs			
	Examen de l'existence des avoirs (créances) comptabilisés au bilan et de leur gestion			
<p>Confirmations de soldes demandées à des tiers, liste des créances, arriérés d'impôts selon le décompte de l'Intendance cantonale des impôts, demande de restitution de l'impôt anticipé, justificatifs de la Poste et des banques concernant les dépôts à terme, directives relatives à la gestion du contentieux, journaux de rappels, rappels, actes de défaut de biens</p> <p>Groupe de comptes 101</p>		Oui	Non	Rem.
3.1	Vérifications du bilan			
3.1.1	Des extraits du bilan existent-ils pour les valeurs comptabilisées au bilan?	<i>Oui</i>		
3.1.2	Les subventions les plus importantes non encore payées ont-elles été comptabilisées comme avoirs à la fin de l'exercice? (Application du principe de l'échéance à la comptabilisation des subventions concernant des travaux en cours proportionnellement aux dépenses au moment de la clôture, selon l'AAF 11/12)	<i>Oui</i>		
3.1.3	Les directives sur la régularisation temporelle ont-elles été appliquées à la compensation des charges de l'aide sociale (AAF11/38)?	<i>Oui</i>		
3.2	Vérifications des mouvements			
3.2.1	La liste des créances contient-elle des débiteurs douteux? A-t-on procédé à des corrections de valeur à cet égard? Cf. n° de contrôle 10.2.2 (AAF 11/6)			<i>Oui</i>
3.2.2	Les factures éliminées (annulations, corrections, renonciation au recouvrement) et les extinctions de dette reposent-elles sur des justificatifs et sont-elles visées par l'organe compétent?	<i>Oui</i>		

Question n° 3.2.1

La rubrique des débiteurs comptabilise de petits avoirs facturés il y a plusieurs années déjà. L'administrateur des finances doute que ces créances puissent toutes être récupérées. Des poursuites ont été engagées, pour lesquelles il faut s'attendre à recevoir des actes de défaut de biens.

Remarque/Recommandation:

L'administrateur des finances élaborera la liste et déterminera le montant en relation avec des débiteurs douteux. La valeur devra être corrigée à l'occasion de l'élaboration des comptes annuels de l'exercice suivant.

Réviseur: Leuenberger

3.3 Autres vérifications (formulaire)

A l'aide du plan pluriannuel, l'organe de vérification des comptes répartit les points forts des autres vérifications sur quatre ans et les répète au même rythme. Les formulaires «Autres vérifications» utilisés à cet effet ne peuvent être exhaustifs. Chaque collectivité a en effet ses particularités: l'organisation en place comme le déroulement des procédures lui sont propres, la réglementation et/ou les dispositions tarifaires sont presque toujours différentes, etc. En effectuant les vérifications en alternance, l'organe de vérification des comptes garde ainsi à l'esprit les particularités évoquées.

L'obligation d'utiliser les formulaires officiels aussi pour les autres vérifications vise à harmoniser davantage la vérification des comptes et à en améliorer la qualité, également pour les petites collectivités. Il n'en reste pas moins que les autres contrôles, dans le cas de ces collectivités, portent avant tout sur des questions d'organisation.

La mise en page du formulaire «Autres vérifications» reprend celle des vérifications obligatoires:

Autres vérifications

Exercice

2	Trésorerie ①			
		Oui	Non	Rem.
2.A ②	Les espèces sont-elles conservées de manière sûre, soit de manière à prévenir des actes illicites et des pertes dues à l'incendie, à l'eau ou à d'autres éléments?			
2.B ③	Les opérations effectuées en espèces sont-elles limitées au strict nécessaire? Les possibilités de paiements sans espèces sont-elles intégralement exploitées?			

① La numérotation des secteurs vérifiés sous «Autres vérifications» est identique à celle des «Vérifications obligatoires». L'emploi et la structure des formulaires sont également identiques.

② Toutes les collectivités doivent subir les vérifications marquées d'un trait vertical noir en marge. Pour les petites collectivités au sens de l'article 64a OCo sans découvert du bilan ni dépenses d'investissement, ces vérifications constituent l'étendue minimale des autres contrôles. Dès lors, les autres vérifications doivent être exécutées en fonction de la situation de chaque collectivité.

③ Pour différencier les numéros de contrôle des deux formulaires, le numéro des «Autres vérifications» est complété par une lettre.

3.4 Révision intermédiaire sans avis préalable (formulaire)

Les formulaires à utiliser pour la révision intermédiaire sans avis préalable sont classés au chapitre 4 GVC. L'utilisation du formulaire officiel de révision intermédiaire sans avis préalable est obligatoire (art. 44, al. 1 ODGFCo).

Le conseil communal est immédiatement informé du déroulement de la révision intermédiaire par le biais d'une copie du formulaire (art. 44, al. 2 ODGFCo).

Les rapports relatifs à la révision intermédiaire doivent être conservés pendant dix ans avec les formulaires de révision des comptes annuels.

3.5 Planification de la vérification des comptes (formulaire)

Les formulaires ad hoc pour la planification de la vérification des comptes sont classés au chapitre 5.

Le chapitre 1/2.5.3 GVC traite de la planification de la vérification des comptes. Comme cela est prévu par les formulaires officiels de planification, on distinguera lors de la planification les vérifications obligatoires des autres vérifications. Compte tenu de la grande diversité des collectivités de droit communal concernées, l'emploi des formulaires officiels n'est pas obligatoire. Il est toutefois recommandé.

Une matrice de calcul simple est fournie pour calculer les limites selon le principe de l'importance (GVC 1/2.7).

3.6 Formulaire de rapport et formulaires auxiliaires

Les formulaires de rapport et les formulaires auxiliaires sont classés au chapitre 6:

Formulaires de rapport

- Déclaration d'intégralité (= déclaration que le conseil communal adresse à l'organe de vérification des comptes)
- Rapport succinct (= rapport que l'organe de vérification des comptes adresse à la commune)

Le formulaire utilisé lors d'une révision intermédiaire sans avis préalable (GVC 4) est décrit au chapitre 1/3.4.

Formulaires auxiliaires

- Liste des revenus et des recettes avec indication des bases pour la vérification
- Liste des abréviations
- Glossaire avec commentaires

3.6.1 Déclaration d'intégralité¹⁴

Durant sa mission, le réviseur s'appuie largement sur les documents (comptabilité, pièces comptables et correspondance commerciale) que lui a présentés la commune. Il n'est pas rare cependant que les comptes annuels soient influencés par des événements dont ces documents ne laissent

¹⁴ Source: Manuel suisse d'audit (MSA) 2009, volume 2, partie II, chapitre 4

aucune trace. Le réviseur a la possibilité de prendre connaissance de ces événements en interrogeant les personnes compétentes de la commune. Dans l'intérêt de la rationalisation de la procédure, de la conservation des preuves et de la détermination des responsabilités, le réviseur présentera chaque année au conseil communal et à l'administrateur des finances une déclaration d'intégralité pour que ceux-ci la signent. En remettant une déclaration d'intégralité, ils satisfont à leur devoir d'information envers l'organe de vérification des comptes.

La déclaration d'intégralité sert aussi à circonscrire les responsabilités, en ce sens qu'elle précise que c'est le conseil communal et l'administrateur des finances qui assument la responsabilité de l'intégralité et de l'exactitude des renseignements fournis. Le conseil communal et l'administrateur des finances signent la déclaration d'intégralité en toute bonne foi.

L'OACOT recommande vivement à l'organe de vérification des comptes de demander au conseil communal et à l'administrateur des finances de délivrer une déclaration d'intégralité signée.

L'absence de la déclaration d'intégralité peut pénaliser l'organe de vérification des comptes si une action judiciaire en responsabilité est intentée contre lui. Le refus du conseil communal ou de l'administrateur des finances de signer la déclaration d'intégralité est assimilé à un refus de fournir des renseignements.

La déclaration d'intégralité ne saurait bien sûr remplacer les contrôles. L'organe de vérification des comptes reste responsable de la vérification des comptes, même si une déclaration d'intégralité lui a été délivrée.

Le chapitre 6 GVC propose une teneur normalisée de la déclaration d'intégralité, qui peut être adaptée aux circonstances particulières de chaque commune et de ses comptes annuels.

3.6.2 Rapport succinct

Le rapport succinct de l'organe de vérification des comptes fait partie intégrante des comptes annuels et doit être remis à l'administrateur des finances afin qu'il soit relié avec ce document. Les autres documents produits lors de la révision ne sont en revanche pas joints aux comptes et doivent être conservés par l'organe de vérification des comptes ou aux archives de la commune pendant dix ans au moins.

Le réviseur respectera la teneur normalisée du rapport succinct proposée au chapitre 6 s'il n'a pas découvert d'anomalies significatives.

Le chapitre 1/2.10 explique les cas dans lesquels l'organe de vérification des comptes doit s'écarter de la teneur normalisée du rapport succinct.

3.6.3 Liste des revenus et des recettes avec indication des bases pour la vérification

Cette liste sert au contrôle de l'intégralité des revenus et des recettes.

Bien qu'elle ne puisse pas être exhaustive en raison de la diversité des communes, cette liste aide l'organe de vérification des comptes à vérifier les revenus et les recettes.

3.6.4 Liste des abréviations

Les abréviations sont très courantes dans la comptabilité des collectivités publiques, mais restent incompréhensibles pour le profane. Cette liste mentionne les abréviations utilisées et leur signification.

3.6.5 Glossaire

Le glossaire énumère les termes techniques utilisés et en donne l'explication ou renvoie aux définitions du Guide des finances communales.

3.7 Affaires en suspens à liquider lors de la prochaine révision

Les notes et formulaires de révision élaborés lors de la vérification des comptes de l'exercice précédent sont classés au chapitre 7.

Il importe que le réviseur examine dans quelle mesure la commune a pris en considération les propositions d'amélioration, les remarques ou les réserves qui avaient été exprimées lors de l'audit de l'exercice précédent. Cette démarche est indispensable pour que la vérification des comptes puisse, au fil des ans, améliorer la qualité de la présentation des comptes ou contribuer à la préserver.

3.8 Dossiers permanents

Le chapitre 8 GVC comprend des organigrammes, des règlements d'organisation, des diagrammes de fonction ou des cahiers des charges, soit des documents utilisés durant plusieurs exercices comme base du travail de révision.

3.9 Actes législatifs cantonaux (loi et ordonnance sur les communes, ordonnance de Direction sur la gestion financière des communes)

Le chapitre 9 GVC recueille les versions à jour de la loi sur les communes, de l'ordonnance sur les communes, de l'ordonnance de Direction sur la gestion financière des communes et d'autres actes législatifs cantonaux. Bien que les dispositions de la loi sur les communes et des ordonnances qui régissent la gestion des finances cantonales figurent dans le Guide des finances communales, ces bases légales fondamentales devraient être classées en annexe.

3.10 Actes législatifs communaux

Le chapitre 10 GVC recense les règlements et ordonnances édictés par la commune. Pour les collectivités de droit communal d'une certaine importance ainsi que pour les communes municipales, l'OACOT recommande à l'organe de vérification des comptes de demander à l'administration communale un recueil de l'ensemble de la législation en vigueur de la commune dans un classeur séparé complété par une table des matières.

3.11 Domaines particuliers de la vérification des comptes

Le chapitre 11 GVC recueille les documents utilisés par une partie seulement des organes de vérification des comptes.

Des documents de révision sont prévus pour les domaines suivants:

- Autorités de surveillance de la protection des données (GVC 1/2.13)
- Commissions d'examen des résultats dans les communes appliquant la NGP

3.12 Liste des modifications et des compléments, documents divers

Les autres documents peuvent se classer au chapitre 12 GVC.

4 Surveillance financière aux échelons communal et cantonal

Le conseil communal est responsable de la gestion financière de la commune (art. 71 LCo). Des services internes de la commune et des services cantonaux ont été créés pour le soutenir dans cette tâche et pour surveiller les finances communales.

A l'échelon communal, la surveillance financière incombe avant tout à l'organe de vérification des comptes (art. 125 OCo). Selon l'organisation de la commune (art. 114 OCo), il appartient aux citoyens, aux commissions et à l'administration d'assumer des tâches et de seconder l'organe de vérification des comptes dans ce domaine. Le Guide des finances communales distingue les tâches de l'organe de vérification des comptes de celles d'autres commissions (GF 5.6).

A l'échelon cantonal, la surveillance des finances communales est attribuée à l'OACOT, pour autant que le Conseil-exécutif ne soit pas compétent pour prendre des mesures de surveillance déterminées (art. 78 LCo et art. 142 OCo). Ce sont les préfetures qui exercent la surveillance générale des communes (art. 139 OCo).

Outre la surveillance, les tâches principales de l'OACOT dans le domaine de la gestion financière des communes concernent le conseil, la formation et le perfectionnement, ainsi que la mise à disposition d'informations.

Le personnel de l'OACOT fournit des renseignements et des conseils aux organes de vérification des comptes.

Coordonnées

Partie francophone du canton

Office des affaires communales et de l'organisation du territoire
Service des affaires communales
Hauptstrasse 2
Case postale
2560 Nidau, téléphone 032 329 88 00

Courriel: oadcot@jgk.be.ch

Internet: www.be.ch/oadcot ou www.be.ch/communes

Partie germanophone du canton

Office des affaires communales et de l'organisation du territoire
Service des affaires communales
Nydegasse 11/13, 3011 Berne, téléphone 031 633 77 82
Courriel: gem.agr@jgk.be.ch
Internet: www.be.ch/agr ou www.be.ch/gemeinden

5 Entrée en vigueur

Le présent Guide de vérification des comptes entre en vigueur le 1^{er} janvier 2012 et doit être appliqué pour la première fois lors de la vérification des comptes annuels 2011.