



Le système de contrôle interne des processus financiers dans les communes vaudoises

Rapport numéro 15 du 29 juin 2011

Cour des comptes du Canton de Vaud
Rue de Langallerie 11 – 1014 Lausanne
Téléphone : 021 316 58 00 – fax : 021 316 58 01
info.cour-des-comptes@vd.ch
www.vd.ch/cdc

RESUME

En l'état, il n'existe pas de base légale imposant la mise en place d'un système de contrôle interne (SCI) pour les communes vaudoises, ni par conséquent le contrôle de son existence.

Or, la mise en place d'un SCI est essentielle pour assurer une bonne gestion dans toute organisation, y compris dans les communes. Aussi la Cour a-t-elle décidé

- **d'examiner et d'apprécier la situation du contrôle interne dans douze communes, avec leur accord,**
- **de proposer une démarche et des outils destinés à permettre aux communes d'instaurer de manière simple et efficace un SCI qui soit adapté à leur taille et à leurs besoins.**

En matière de contrôle interne, toute entité devrait disposer d'un système opérationnel en permanence dans tous les domaines de son activité. Néanmoins, l'analyse de la Cour a porté uniquement sur le **système de contrôle interne dans l'optique du rapport financier.**

La Cour s'inscrit ainsi dans une tendance générale en Suisse comme ailleurs, tant dans le secteur privé que public, à considérer le système de contrôle interne comme un élément clé de la gouvernance.

Elle a constaté que plusieurs communes ont déjà initié un processus pour le développement d'un système de contrôle interne, soit avec des ressources internes, soit avec l'appui d'un consultant.

1. Travaux d'audit

La mission d'audit de la Cour s'est concrétisée par l'exécution des travaux suivants :

- Prise de contact avec les communes afin d'obtenir leur accord pour une participation volontaire à l'analyse de la Cour
- Séance d'information pour les représentants des communes
- Elaboration d'un questionnaire (voir Annexe 3) en tenant compte de la chek-list d'évaluation du système de contrôle interne développée par le Contrôle fédéral des finances et de manière à intégrer les cinq composantes du modèle de contrôle interne COSO (voir 5.3).
- Rencontre avec les représentants (essentiellement les Syndics et/ou les Conseillers municipaux en charge des finances et les boursiers communaux) des douze communes participantes. L'objectif de ces entretiens a été de faire le point sur le niveau de maturité du système de contrôle interne dans les administrations des communes vaudoises sur base du questionnaire, appuyé par un certain nombre de documents.
- Evaluation du système de contrôle interne dans les douze communes.
- Constatations de la Cour.
- Consultation par la Cour de l'ASFiCo, de l'Inspection des Finances du Canton du Valais, de l'Association cantonale vaudoise des boursiers

communaux, ainsi que de divers experts, afin de faire le point sur les bonnes pratiques actuelles en ce domaine.

- Restitution individualisée des résultats de l'évaluation aux communes et discussions.
- Recommandations générales pour la mise en place et le contrôle du système de contrôle interne, différenciées en fonction de la taille des communes.
- Elaboration d'une boîte à outils (Annexe 4).
- Rédaction et publication du rapport.

2. Constatations

La Cour s'est référée pour ses constatations au modèle COSO (voir Annexe 2), qui analyse le SCI à travers cinq composantes : l'environnement interne, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication et la surveillance. Elle a établi ses constatations en appréciant les réponses à 34 questions regroupées dans les cinq composantes du modèle à l'aide d'une matrice de maturité reconnue en la matière. Elle a examiné près d'une trentaine de textes normatifs des communes (règlements de la Municipalité, règlements du personnel communal, codes de déontologie, charte de sécurité, directives sur l'utilisation des moyens informatiques, règlements sur la formation continue, etc.). Elle a procédé à l'appréciation du niveau de maturité du contrôle interne d'abord par ses propres ressources, puis avec l'expertise d'un cabinet d'audit. Enfin elle a présenté et discuté les résultats individuels séparément avec chacune des communes. La Cour a pu ainsi constater que ses appréciations correspondaient parfaitement à l'idée que la commune se faisait d'elle-même.

Les communes participantes disposent en général d'un bon environnement interne, qui constitue le fondement de tous les autres éléments du contrôle interne puisqu'il détermine la volonté des dirigeants et le niveau de sensibilisation du personnel à la nécessité de contrôles. Elles ont également mis en place des activités de contrôle au niveau d'un certain nombre de processus.

Toutefois, elles n'ont pas à proprement parler de système de contrôle interne formalisé. En effet, sans procédures écrites et traçabilité des activités de contrôle, les communes ne sont pas assurées de disposer de l'information nécessaire pour garantir un niveau suffisamment bas de risque d'anomalies dans les comptes annuels. En outre, à deux exceptions près, elles n'ont pas réalisé d'évaluation formelle de leurs risques (sauf en ce qui concerne les risques débiteurs).

De manière générale, les éléments existants du SCI ont tendance à être mieux formalisés dans les grandes communes. La Cour relève toutefois que la taille n'est pas le seul critère déterminant pour l'appréciation du niveau de développement du SCI.

Les constatations de la Cour sont présentées par composante, de manière agrégée, sur la base des documents examinés et des entretiens effectués auprès des 12 communes.

Constatation n°1 : Environnement interne

La tendance qui se dégage est que les grandes communes disposent d'un environnement interne plus développé que les moyennes ou encore les petites communes. Cela ne signifie pas que les petites communes n'ont pas une culture de contrôle ou d'éthique mais il apparaît qu'elles les formalisent moins (petite équipe et manque de moyens).

Constatation n°2 : Evaluation des risques

De manière générale, il n'existe pas de processus formel d'évaluation, ni de cartographie des risques (au sens large comme au sens des risques ayant un impact sur les comptes annuels) au sein des communes.

Constatation n°3 : Activités de contrôle

Il existe une très grande diversité dans les activités de contrôle de la comptabilité et des finances par la Municipalité. De manière générale, les processus de contrôle sont insuffisamment formalisés.

Constatation n°4 : Information et communication

A l'exception de l'une d'entre elles, les communes rencontrées ne disposent pas d'une documentation suffisante pour le SCI ; elles ne peuvent dès lors s'assurer que l'ensemble des collaborateurs soient informés des éléments relatifs au SCI. Les contrôles effectués ne sont pas systématiquement documentés.

Les communes (sauf une) n'ont pas non plus développé de système d'information formel. La communication s'effectue sans que les principes (destinataires, fréquence, forme) n'aient forcément été définis.

Constatation n°5 : Surveillance

Il n'y a globalement pas de réelle supervision ni de suivi du système de contrôle interne et des contrôles effectués qui s'inscrivent dans les activités régulières de la commune. Les missions confiées aux organes de révision ne comprennent pas la validation du système de contrôle interne, même s'il arrive qu'une mission complémentaire soit confiée à l'organe de révision.

3. Recommandations

Pour l'établissement de ses recommandations, la Cour s'est basée sur les quatre considérations principales suivantes :

1. La Cour a formulé des recommandations différenciées en matière de SCI en fonction de la taille des communes. S'agissant des paramètres à retenir pour différencier les communes, elle a estimé judicieux de se référer à des critères existants dans la législation vaudoise. En conséquence, elle distingue les trois types de communes suivants :

- **les communes de moins de 300 habitants** (à l'exception de celles qui ont un compte de fonctionnement dépassant 1,5 millions ou qui

encaissent elle-même leurs impôts) ; ce critère est celui retenu par le Règlement sur la comptabilité des communes (art. 35b), en-dessous duquel la commune n'a pas l'obligation de faire vérifier ses comptes par un professionnel.

- **les communes de 300 à 9'999 habitants**
- **les communes de 10'000 habitants et plus**, soit le critère habituellement retenu pour la définition des villes.

2. De manière générale, les lois, réglementations et directives relatives au SCI tant dans le secteur privé que dans le secteur public concernent aussi bien l'obligation de mettre en place un système de contrôle interne que celle de le faire contrôler par un organe de contrôle¹. Pour les communes vaudoises, les directives de l'ASFICO pour l'organe de révision des comptes communaux ou le cas échéant pour la commission communale de gestion ou des finances inclut déjà le contrôle de certains éléments du SCI (point II des directives).

C'est pourquoi la Cour a estimé essentiel de prévoir dans ses recommandations pour le SCI des communes que celui-ci (ou les éléments de celui-ci) devrait être contrôlé (ou constatés) par l'organe de révision ou, le cas échéant, par la Commission de gestion ou des finances, dans le cadre de la révision des comptes.

Etant donné que, dans le Canton de Vaud, la révision des comptes des communes de 300 habitants et plus est confiée à des auditeurs professionnels, la Cour a tenu compte des normes d'audit de la Chambre fiduciaire suisse, notamment en faisant référence aux notions de contrôle ordinaire et contrôle restreint.

3. Le Canton ne devrait pas prescrire de règles aux communes qui vont au-delà de celles qu'il s'impose à lui-même.
4. Les outils proposés doivent être économes, efficaces et efficaces. Dans ce sens, la Municipalité doit fixer des objectifs en matière de contrôle interne qui correspondent aux risques qu'elle entend maîtriser, à la taille de la Commune et à ses moyens. La Cour estime essentiel d'éviter à tout prix la construction d'« usines à gaz » dont l'efficacité serait d'ailleurs douteuse.

Les recommandations de la Cour s'appuient sur les bonnes pratiques actuelles dans les domaines concernés, étudiées à travers des comparaisons avec d'autres entités publiques et des discussions avec des experts.

La Cour présente ses recommandations en se basant sur le modèle COSO, référence internationale en matière de SCI (voir Annexe 2).

¹ Ainsi, les lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public d'INTOSAI (INTOSAI GOV 9100) s'adressent aussi bien aux responsables publics qu'aux auditeurs. En Suisse, dans le secteur privé en Suisse, le CO oblige les entreprises d'une certaine taille à faire vérifier l'existence d'un système de contrôle interne par l'organe de révision. Dans le cadre des administrations fédérales et vaudoises, ou encore des communes valaisannes, la loi prévoit que le système de contrôle interne doit être contrôlé par les organes de révision. Voir l'annexe 1 qui développe les aspects légaux relatifs au SCI.

Recommandation n°1

La Cour des comptes recommande au Conseil d'Etat d'introduire une disposition générale relative au système de contrôle interne dans le cadre de la Loi sur les communes.

Recommandation n°2

Les communes de 10'000 habitants et plus devraient disposer **d'un système de contrôle interne des processus financiers de niveau standardisé (niveau 3)**, y compris certains éléments de conformité.

Elles devraient soumettre leurs comptes annuels au contrôle ordinaire par un expert-réviseur agréé.

Recommandation n°3

Les communes comptant entre 300 et 9'999 habitants devraient disposer **d'un système de contrôle interne correspondant à la taille, à la complexité et au profil de risque de la commune**, visant à réduire les risques de reporting financier, ainsi que de non-respect de certains éléments de conformité.

Elles devraient soumettre leurs comptes annuels à un contrôle simplifié par un réviseur agréé. Le contrôle simplifié comprend d'une part, la révision des comptes sur la base du contrôle restreint et, d'autre part, la constatation de l'existence de certains éléments du SCI selon des procédures convenues (par exemple NAS 920).

Ces communes ont également la possibilité d'opter pour un contrôle ordinaire.

Recommandation n°4

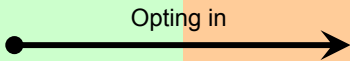

Les communes de moins de 300 habitants devraient mettre en place **un environnement interne** visant à réduire les risques de reporting financier ainsi que de non-respect de certains éléments de conformité.

Excepté celles qui perçoivent elles-même leurs impôts ou qui ont un compte de fonctionnement dépassant 1,5 million, elles ne sont pas soumises à la révision de leurs comptes annuels par un organe professionnel.

Le contrôle de la Commission de gestion ou des finances devrait s'assurer que des principes spécifiques de base en matière de contrôle interne soient respectés.

Ces communes ont également la possibilité de développer leur contrôle interne en fonction de leur taille, leur complexité et leur profil de risque et/ou d'opter pour un contrôle simplifié par un réviseur agréé.

Les recommandations de la Cour sur le système de contrôle interne des processus financiers dans les communes peuvent être synthétisées dans le tableau suivant :

	Communes de moins de 300 habitants	Communes entre 300 et 9'999 habitants	Communes dès 10'000 habitants
I. Eléments du SCI / SCI			
Environnement interne	<ul style="list-style-type: none"> - la communication et l'application de l'intégrité et des valeurs éthiques de la commune - l'attribution des responsabilités et des pouvoirs en matière financière (en respectant la séparation de fonctions et le principe de double signature) - la sécurité informatique 	<ul style="list-style-type: none"> - la compétence des collaborateurs - les principes et style de gestion - la structure organisationnelle - les instructions dans le domaine du personnel 	
Analyse des risques		Liste des risques	Cartographie des risques
Activités de contrôle		Liste des processus et des contrôles-clés	
Information et communication			Description des procédures et des flux d'information relatifs à l'établissement des comptes et au SCI
Surveillance et pilotage			Description des mesures prévues pour la surveillance et le suivi du SCI
II. Contrôle des comptes et des éléments du SCI / SCI			
Type de contrôle	Contrôle par la Commission de gestion ou des finances)	Contrôle simplifié par un réviseur agréé, voire un expert-réviseur agréé	Contrôle ordinaire par un expert-réviseur agréé
Attestation de l'existence du SCI (NAS 890)	Non	Non	Oui
Rapports	Rapport annuel de la Commission de gestion ou des finances à la Municipalité et au Conseil général, y compris un commentaire sur les éléments recommandés du SCI	Rapport succinct de l'organe de révision à la Municipalité et au Conseil communal	Rapport succinct de l'organe de révision au Conseil communal et rapport détaillé à la Municipalité
Options			
			

CONCLUSION

La Cour rappelle que le présent rapport est destiné à analyser une situation et à informer le public. La Cour formule les réserves d'usage pour le cas où des documents, des éléments ou des faits ne lui auraient pas été communiqués, ou l'auraient été de manière incomplète ou inappropriée, éléments qui auraient pu avoir pour conséquence des constatations et/ou des recommandations inadéquates.

La Cour délibérant en séance plénière en date du 24 juin 2011 a adopté le présent rapport public en présence de Mme Eliane Rey, Présidente, Mme Anne Weill-Lévy, MM. Jacques Guyaz et Jean-Claude Rochat, membres de la Cour.

REMERCIEMENTS

Arrivée au terme de sa mission, la Cour des comptes tient à remercier les Syndics, les Conseillers municipaux et les Boursiers des communes qui ont participé volontairement à cette analyse, ainsi que toutes les personnes qui lui ont fourni des informations et lui ont ainsi permis de réaliser cet audit.

TABLE DES MATIERES

RESUME

CHAPITRE I

NATURE DE LA MISSION

11

1.	Définition de la mission	11
1.1	Origine de la mission	11
1.2	Domaine analysé	12
1.3	Type de mission	13
1.4	Etendue de l'analyse	13
1.5	Etudes précédentes et/ou en cours	14
2.	Objectifs de la mission	15
3.	Déroulement de la mission	15
4.	Bases de référence de l'audit	17

CHAPITRE II

DESCRIPTION DU DOMAINE DE L'AUDIT

19

5.	La notion de système de contrôle interne	19
5.1	Définition du système de contrôle interne	19
5.2	Objectifs d'implémentation du système de contrôle interne en matière d'établissement des comptes	19
5.3	Le modèle de système de contrôle interne de COSO	20
6.	Bases légales	21
6.1	Bases légales en matière de SCI dans les secteurs privé et public	21
6.2	Bases légales en matière de SCI dans le Canton de Vaud	23
6.3	Bases légales en matière de SCI dans les communes vaudoises	23

CHAPITRE III

ANALYSE DES SYSTEMES DE CONTRÔLE INTERNE EN MATIERE D'ETABLISSEMENT DES COMPTES DE DOUZE COMMUNES VAUDOISES

25

7.	Résultats de l'analyse	26
7.1.	Environnement interne	27
7.2.	Processus d'identification et d'évaluation des risques et des mesures	31
7.3.	Activités de contrôle	31

7.4. Système d'information et de communication	33
7.5. Surveillance	34
7.6. Synthèse de l'analyse	36
CHAPITRE IV	
RECOMMANDATIONS POUR LA MISE EN PLACE D'UN	
CONTRÔLE INTERNE SUR LES PROCESSUS FINANCIERS	
DANS LES COMMUNES VAUDOISES	39
8. Aspects généraux sur la révision des comptes	41
8.1. En droit privé	41
8.2. Dans les communes	42
9. Recommandations relatives au contrôle interne des processus financiers, étendu à certains éléments de conformité, et au contrôle des comptes communaux	43
9.1. Les communes de 10'000 habitants et plus	44
9.2. Les communes comptant entre 300 et 9'999 habitants	46
9.3. Les communes de moins de 300 habitants	50
9.4. Synthèse	53
9.5. Recommandations relatives au contrôle interne des processus financiers, étendu à certains éléments de conformité, et au contrôle des comptes communaux	54
CHAPITRE V	
CONCLUSION	56
10. Réponses des communes auditées, de l'ASFiCo et de l'AdCV	56
11. Conclusion générale de la Cour	56
12. Remerciements	57

CHAPITRE I

NATURE DE LA MISSION

1 Définition de la mission

En l'état, il n'existe pas de base légale imposant la mise en place d'un système de contrôle interne (SCI) ni par conséquent le contrôle de son existence.

Or, la mise en place d'un SCI est essentielle pour assurer une bonne gestion dans toute organisation, y compris dans les communes. La Cour a décidé d'examiner et d'apprécier la situation du système de contrôle interne des processus financiers dans douze communes, avec leur accord, et de proposer une démarche et des outils destinés à permettre aux communes du Canton d'instaurer de manière simple et efficace un SCI qui soit adapté à leur taille et à leurs besoins.

Elle s'inscrit ainsi dans une tendance générale en Suisse comme ailleurs, tant dans le secteur privé que public, à considérer le système de contrôle interne comme un élément clé de la gouvernance.

La Cour a constaté que plusieurs communes ont déjà initié un processus pour le développement d'un système de contrôle interne, soit avec des ressources internes, soit avec l'appui d'un consultant.

1.1 Origine de la mission

La décision de la Cour des comptes d'analyser le SCI dans les communes vaudoises repose sur les critères suivants, conformément aux critères de sélection des audits déterminés par la Cour dans sa méthodologie générale² :

- Potentiel d'amélioration et exemplarité :

Si les grandes communes l'ont déjà plus ou moins abordé, la notion de SCI est encore peu développée au sein des communes plus petites. L'état des lieux ainsi que les outils proposés par l'audit ont pour but de sensibiliser l'ensemble des communes vaudoises et de les aider à développer un SCI adapté à leur taille.

- Potentiel d'économie :

Le bon usage des fonds publics est un des objectifs remplis par un SCI approprié. En outre, la mise en place par l'Etat d'un cadre de référence peut limiter les frais de consultance, alors même que les sociétés de conseil sont en train de proposer leurs services aux communes.

- Impact sur la population :

² Méthodologie d'audit de la Cour des comptes du Canton de Vaud, volume 1 : Manuel de méthodologie générale, chapitre 3.4 (disponible à l'adresse internet suivante : www.vd.ch/cdc).

La population est sensible au bon usage des fonds publics, ainsi qu'aux dispositions prévues contre les fraudes. Un SCI correctement appliqué réduit également les risques d'arbitraire.

- Aspects didactiques : Les développements légaux suisses et internationaux, tant dans le domaine privé que public, accordent une importance accrue au système de contrôle interne. Même si la mise en place d'un SCI n'est pas encore obligatoire pour les communes, cet audit peut améliorer les connaissances des représentants des communes au sein d'entités soumises à la NAS 890³ (fondations ou sociétés anonymes). Egalement, les communes vaudoises qui verront dès 2013 entrer en vigueur le nouveau modèle comptable harmonisé pour les Cantons et les communes (MCH2) seront invitées à mettre en place un système de contrôle interne basé sur la gestion des risques (voir Annexe 1 point 2.3.1).

1.2 Domaine analysé

La mission de la Cour a été réalisée auprès de **douze communes**, après que leur accord ait été expressément requis. Ces communes sont les suivantes (par ordre alphabétique) :

Commune	District	Nombre d'habitants au 31.12.2009
Aigle	Aigle	8'750
Bussigny-près-Lausanne	Ouest lausannois	8'033
Cugy	Gros-de-Vaud	2'240
Epalinges	Lausanne	8'346
Grandson	Jura-Nord vaudois	3'014
Morges	Morges	14'391
Moudon	Broye-Vully	4'772
Pully	Lavaux-Oron	17'079
Rolle	Nyon	5'577
Senarclens	Morges	368
Vevey	Riviera-Pays-d'Enhaut	17'977
Yverdon-les-Bains	Jura-Nord vaudois	26'592

Cet ensemble de communes a permis à la Cour d'effectuer une analyse de la situation portant sur des communes de tailles différentes et d'assurer une représentation de chacun des dix districts du Canton.

La Cour a décidé de ne pas inclure la Commune de Lausanne dans son analyse. Avec ses 125'546 habitants à fin 2009 (à titre de comparaison, la deuxième commune du Canton, Yverdon-les-Bains, en compte 26'592), Lausanne de par sa taille dispose d'une organisation et de processus complexes, dont l'analyse dépasserait le cadre de cet audit. Elle dispose d'un service chargé du contrôle interne (Service de la révision), qui est d'ailleurs également chargé du contrôle externe. Par ailleurs, la Cour a été informée de la démarche entreprise par la Commune de Lausanne dans le

³ Norme d'audit suisse n° 890, Vérification de l'existence d'un système de contrôle interne, Chambre fiduciaire, décembre 2007. Les normes d'audit suisses, publiées par la Chambre fiduciaire, définissent les principes que ses réviseurs membres doivent obligatoirement respecter dans le cadre des audits financiers. Elles sont basées sur les normes d'audit internationales ISA (International Standards on Auditing).

but de mettre en place un SCI adapté à sa taille (dont l'existence puisse être attestée conformément à la NAS 890).

1.3 Type de mission

Les travaux menés par la Cour ne constituent pas un audit de vérification de l'existence d'un système de contrôle interne, comme le ferait un organe de révision au sens de la Norme d'audit suisse 890, mais plutôt d'une **analyse et d'une appréciation de l'état de la situation** dans les communes rencontrées.

Dans ce contexte, la Cour n'a pas procédé à une vérification approfondie des processus sur base de contrôles-clés, mais elle s'est fondée sur les renseignements obtenus dans le cadre du questionnaire mis au point par la Cour (Annexe 3) et des discussions avec les communes.

1.4 Etendue de l'analyse

En matière de contrôle interne, toute entité devrait disposer d'un système opérationnel en permanence dans tous les domaines de son activité. Néanmoins, l'analyse de la Cour a porté uniquement sur **le contrôle interne de tout ce qui concerne le rapport financier des communes**. C'est dans cette optique qu'il faut considérer le contrôle interne ou SCI auquel il sera fait référence dans ce rapport.

Par ailleurs, le SCI doit permettre de garantir le respect des règles légales en relation avec les questions financières (notamment les budgets et les crédits d'investissement votés), ainsi que toutes les dispositions que l'on trouve dans la Loi sur les communes, le Règlement sur la comptabilité des communes et la Loi sur les participations.

Dans le secteur privé, la vérification de l'existence du système de contrôle interne dans l'optique du rapport financier constitue une obligation légale pour les entreprises concernées (art. 728a CO, voir Annexe 1). La Chambre fiduciaire a édicté une norme d'audit qui s'applique aux vérifications par l'organe de révision de l'existence d'un tel système de contrôle interne : la NAS 890.

L'Etat de Vaud a choisi de se référer également à la NAS 890 dans le cadre du développement du SCI à l'intérieur de l'Administration cantonale, tout en considérant que l'existence formelle du SCI se devra d'être complétée d'une part par un constat d'un fonctionnement conforme et continu et d'autre part être conçu de telle manière qu'il puisse assurer le respect du principe de légalité⁴.

Rappelons toutefois qu'à ce jour, il n'existe pas de base légale imposant la mise en place d'un système de contrôle interne (SCI) pour les communes vaudoises.

⁴ Directive d'exécution n° 22 relative au système de contrôle interne et règlement des compétences, édictée par le chef du DFIRE, septembre 2010, partie II-1.

1.5 Etudes précédentes et/ou en cours

En l'état, la Cour n'a pas identifié d'étude ou d'audit, déjà réalisé ou prévu, portant sur le contrôle interne des communes vaudoises⁵.

En revanche, la Cour a pris connaissance du rapport publié en mars 2010 par la Cour des comptes de Genève concernant l'audit de gestion relatif au système de contrôle interne dans six communes genevoises.

⁵ L'ASFiCo (l'Autorité de surveillance des finances communales) a néanmoins pour projet la modification de la loi sur les communes (art. 93 ss) et l'introduction d'une nouvelle directive d'application sur le SCI d'ici à 2012.

2 Objectifs de la mission

Par ses travaux, la Cour a pour objectif vis-à-vis des communes du canton de :

- dresser un état de la situation à partir des observations effectuées auprès des communes participantes
- fournir un cadre approprié et proportionné à la taille et aux spécificités de toute commune du Canton, en dégagant des lignes directrices économes, efficaces et efficaces, visant à garantir une bonne gestion des deniers publics, en se fondant sur les pratiques actuelles. La Cour souhaite éviter à tout prix l'introduction d'un outil s'apparentant à une « usine à gaz ». Elle veut s'assurer que l'outil mis en place soit utilisable en respectant les principes d'économie et d'efficacité en relation avec les ressources humaines et financières engagées à cet effet.

Par ailleurs, la présente analyse devrait permettre aux communes participantes de :

- déterminer l'état de leur système de contrôle interne (SCI) en matière d'établissement des comptes par rapport aux pratiques actuelles dans ce domaine et aux autres communes participantes
- de les inciter le cas échéant à mettre en place un système ou à améliorer celui dont elles disposent en proposant des bases de réflexions et de développement qui contribuent à améliorer leur gestion, tout en limitant les frais (p.ex. honoraires de consultants ou fiduciaires) et les efforts occasionnés par l'instauration d'un SCI adapté à leurs besoins.

3 Déroutement de la mission

Décision d'exécution de l'audit et annonce de la mission

A la suite d'une étude préliminaire définissant le contenu de l'audit et confirmant le caractère réalisable des travaux, la Cour a décidé dans sa séance plénière du 17 février 2009 de procéder à une analyse du système de contrôle interne dans douze communes vaudoises.

La conduite de l'audit a été confiée à une délégation de deux membres de la Cour, M. Jean-Claude Rochat, magistrat responsable et Madame Eliane Rey, magistrate suppléante.

Des contacts téléphoniques ont été établis avec les Syndics et/ou les Municipaux de communes afin d'obtenir leur accord pour une participation volontaire à cette analyse. Une lettre a ensuite été adressée par la Cour des comptes aux communes ayant accepté de participer afin de confirmer la réalisation de l'analyse et de présenter son déroulement.

Conformément à l'art. 31 LCComptes, la Cour a informé de l'audit le Grand Conseil et ses Commissions des finances et de gestion, le Conseil d'Etat et le Contrôle cantonal des finances (CCF). Elle a informé également le Département de l'Intérieur et le Service des communes et des relations institutionnelles (SECRI).

Collecte des informations

Une séance réunissant les représentants de toutes les communes participantes s'est tenue le mardi 28 avril 2009, dans les locaux de la Cour des comptes, à Lausanne, afin d'exposer et d'expliquer le questionnaire développé par la Cour pour rassembler les informations nécessaires à l'analyse.

Ce questionnaire est présenté en Annexe 3. Il a été établi en tenant compte de la check-list d'évaluation du système de contrôle interne développée par le Contrôle fédéral des finances et de manière à intégrer les cinq composantes du modèle de contrôle interne COSO (voir 5.3).

Entre le 7 et le 27 mai 2009, les représentants de la Cour des comptes ont rencontré les représentants (essentiellement les Syndics et/ou les Conseillers municipaux en charge des finances et les boursiers communaux) des douze communes participantes. L'objectif de ces entretiens a été de faire le point sur le niveau de maturité du système de contrôle interne dans les administrations des communes vaudoises.

Les questionnaires ont été complétés lors de ces entretiens et les réponses appuyées par un certain nombre de documents. La Cour n'a toutefois pas procédé à des examens formels de validation des réponses et des informations qui lui ont été transmises. Il a été admis qu'elles reflétaient la réalité.

Analyse des informations

Sur la base des réponses apportées et des documents remis par les représentants des communes, la Cour a évalué leur système de contrôle interne en matière d'établissement des comptes.

L'échelle d'évaluation utilisée (cf. point 7) est fondée sur la classification adoptée par le Contrôle fédéral des finances, le Département des finances du canton de Vaud et de très nombreuses entreprises privées.

Consultations

La Cour a rencontré :

- l'ASFiCo (Monsieur Fabrice Weber)
- l'Inspection des Finances du Canton du Valais (Monsieur Christian Melly)
- l'Association cantonale vaudoise des boursiers communaux (Monsieur Edy Rod)
- l'UCV (Monsieur le Président Yvan Tardy)
- l'AdCV (Madame la Présidente Andrea Arn)

ainsi que divers experts, afin de faire le point sur les bonnes pratiques actuelles en ce domaine.

Constatations et recommandations

Sur la base de l'analyse des informations et de la documentation collectées, la Cour a établi des constatations et a émis des recommandations générales d'amélioration, en particulier pour la mise en place d'un système de contrôle interne de niveau « standardisé ». Ces

recommandations sont illustrées de manière pratique en Annexe 4 (boîte à outils).

Par ailleurs, l'évaluation de la maturité de leur système de contrôle interne a été restituée et discutée individuellement avec les communes concernées dans le courant de l'automne 2010. Celles-ci ont validé l'évaluation faite par la Cour.

Publication du rapport

En date du 24 mars 2011, le projet de rapport a été adressé aux douze communes auditées, conformément à la LCComptes, art. 36 al. 3 et au Règlement de la Cour des comptes, art. 17, point 5. Compte tenu de la spécificité de cet audit, la Cour a également décidé de consulter l'Union des Communes Vaudoises (UCV), l'Association de Communes Vaudoises (AdCV) et l'Autorité de surveillance des finances communales (ASFiCo). L'UCV, par son président, M. Yvan Tardy, l'AdCV par sa présidente, Mme Andrea Arn et son secrétaire général, M. Michel Darbre et l'ASFiCo par son directeur, M. Fabrice Weber, ont fait part de leurs déterminations. Celles-ci, ainsi que celles des communes qui nous ont transmis les leurs sont reproduites en annexe 5.

La Cour a approuvé le présent rapport public dans sa séance plénière du 24 juin 2011.

4 Bases de référence de l'analyse

La Cour a conduit ses travaux conformément à sa méthodologie et à son « Code de déontologie et Directives relatives à la qualité des audits ». Ceux-ci respectent les normes de contrôle de l'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (INTOSAI)⁶.

En outre, pour cette analyse, les références juridiques et normatives suivantes ont été utilisées pour évaluer le système de contrôle interne :

- le modèle de système de contrôle interne COSO⁷ (voir 5.3)
- les normes d'audit suisses relatives au contrôle interne, la NAS 400 et la NAS 890⁸
- les lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public de l'INTOSAI (2004)
- le Guide concernant le système de contrôle interne des processus avec incidences financières dans l'administration fédérale, Département fédéral des finances (septembre 2007) et la Mise en place d'un SCI, Contrôle fédéral des finances (octobre 2007).

⁶ La Cour s'est référée en particulier dans le cadre de cet audit au paragraphe 26 (relatif à la collaboration entre les institutions supérieures de contrôle et les organisations établissant les normes comptables) et le paragraphe 30 (relatif à l'existence d'un système de contrôle interne) de la norme ISSAI 100 qui établit les postulats de base du contrôle des finances publiques.

⁷ Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission, voir Annexe 2.

⁸ Norme d'audit suisse n° 400 : Evaluation du risque et contrôle interne. Pour rappel, la NAS 890 se réfère à la vérification de l'existence d'un système de contrôle interne.

- le Manuel MCH2, Conférence des directeurs cantonaux des finances (Berne, 2008)
- la Directive d'exécution n°22 édictée par le chef du DFIRE relative au Système de contrôle interne et règlement des compétences, septembre 2010.

CHAPITRE II

DESCRIPTION DU DOMAINE DE L'AUDIT

5 La notion de système de contrôle interne

5.1. Définition du système de contrôle interne

Du point de vue théorique, le SCI englobe toutes les méthodes, les procédures et les mesures organisationnelles d'une entité afin de fournir un travail efficient et efficace qui minimise les risques et évite les erreurs.

Développé à l'origine pour lutter contre la fraude, le contrôle interne a progressivement évolué jusqu'à devenir un élément-clé de la gouvernance. Un SCI complet d'une entité couvre ainsi autant les éléments de stratégie que les éléments opérationnels, de conformité ou d'information financière.

Comme précédemment indiqué, le présent rapport s'intéresse à la dimension du SCI relative à la qualité et à la fiabilité de l'information financière, celle dont l'existence doit être attestée conformément à la NAS 890.

Cette option résulte également du fait que l'Etat de Vaud a choisi de se référer à la NAS 890 dans le cadre du développement du SCI à l'intérieur de l'Administration cantonale (tout en considérant que l'existence formelle du SCI se devra d'être complétée d'une part par un constat d'un fonctionnement conforme et continu et d'autre part être conçu de telle manière qu'il puisse assurer le respect du principe de légalité⁹).

5.2 Objectifs d'implémentation du système de contrôle interne en matière d'établissement des comptes

Le but général d'un système de contrôle interne en matière d'établissement des comptes est de prévenir les défauts de fonctionnement de la commune qui ont un **impact sur les états financiers**. Ainsi, il s'agit de garantir systématiquement :

- 1) la fiabilité et l'intégrité des informations financières
- 2) la protection du patrimoine
- 3) le respect des lois, réglementations et directives financières
- 4) la prévention de la fraude

Ces garanties se traduisent concrètement dans un système de contrôle interne qui poursuit les objectifs suivants :

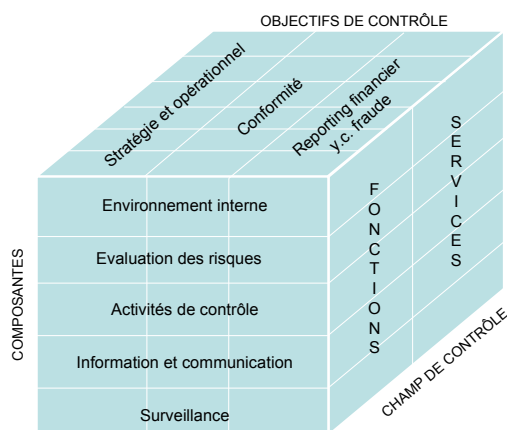
- assurer la conformité aux lois et aux réglementations financières
- assurer la fiabilité des informations financières
- établir en temps voulu des rapports financiers stables

⁹ Directive d'exécution n° 22 relative au système de contrôle interne et règlement des compétences, édictée par le chef du DFIRE, septembre 2010.

- identifier les processus financiers communs, transversaux, du SCI
- assurer la transparence des procédures financières, des risques y relatifs et de les gérer de manière ciblée (rapport coût-utilité)
- identifier les failles et/ou redondances en matière de contrôle et apporter les corrections nécessaires
- documenter les activités de contrôle et effectuer celles-ci en l'absence de la personne responsable
- permettre une compréhension facilitée des processus financiers pour les nouveaux collaborateurs
- assurer la sauvegarde des actifs et la protection du patrimoine
- mettre en évidence les erreurs et irrégularités, ainsi que prévenir, réduire et détecter les fraudes et la corruption.

5.3 Le modèle de système de contrôle interne de COSO

Pour évaluer le niveau de maturité du système de contrôle interne mis en place dans les communes, la Cour se base sur le modèle COSO¹⁰.



Le contrôle interne tel que défini par ce modèle comporte 5 composantes qui doivent être développées de manière appropriée pour assurer la qualité du SCI :

1. L'environnement interne, qui est constitué des valeurs diffusées dans l'entreprise
2. Le processus d'évaluation des risques
3. Les activités de contrôle, qui sont les règles et procédures destinées à garantir le respect des instructions de la direction devant permettre de traiter les risques
4. Le système d'information et de communication
5. La surveillance des contrôles

Notons que c'est à partir du référentiel COSO, développé pour le secteur privé, que l'INTOSAI¹¹ a développé ses « Lignes directrices sur les normes

¹⁰ Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission, modèle détaillé en Annexe 2.

de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public». Il en va d'ailleurs de même pour la Confédération et le Canton de Vaud.

6 Bases légales

6.1 Bases légales en matière de SCI dans les secteurs privé et public

L'exigence légale pour une entité d'implanter un système de contrôle interne s'est imposée progressivement depuis quelques années, dans le secteur privé comme dans le secteur public, tel que le résume le tableau ci-dessous.

L'annexe 1 développe de manière plus détaillée les bases légales mentionnées dans le tableau.

¹¹ Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques

	Obligation légale	Certification SCI par l'organe de révision	Directives
Secteur privé	OUI Pour les entreprises soumises au contrôle ordinaire (art. 728a, al.1, ch.3 CO). Le réviseur tient compte également du SCI dans le cadre de la planification et de l'évaluation des risques de l'audit (art. 728a, al. 2 CO).	OUI Pour les entreprises soumises au contrôle ordinaire (art. 728a, al.1, ch.3 CO), par un expert-réviseur agréé (art. 727b CO et Loi sur la surveillance de la révision).	NAS 400, NAS 890 Code suisse des bonnes pratiques pour le gouvernement d'entreprise, art. 19 et 20 (economiesuisse, 2002, revu en 2007).
INTOSAI	N/A	N/A	Lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public (INTOSAI, 1992, revues en 2004).
Confédération	OUI Art. 39 Lfin de la Confédération	OUI Par le CDF (art. 6d de la Loi sur le Contrôle fédéral des finances)	Guide concernant le SCI des processus avec incidences financières dans l'administration - Directives et instructions pour l'introduction et la documentation du SCI des unités administratives (Département des Finances de la Confédération, septembre 2007). Mise en place d'un SCI (Contrôle fédéral des finances, octobre 2007).
Conférence des directeurs cantonaux des finances	N/A	N/A	Le nouveau modèle comptable harmonisé à l'intention des cantons et des communes, MCH2, introduit la notion de SCI (art. 68 et 69). Les cantons vont mettre en œuvre le MCH2 selon des calendriers qui leur sont propres (prévu dès 2013 dans le Canton de Vaud).
Canton de Vaud	OUI Art. 16, al.1e de la Lfin	OUI Par le CCF (art. 59, al.1f Lfin)	Directive d'exécution n°22 du SAGEFI sur le SCI et règlement des compétences (septembre 2010), y compris le Manuel SCI.
Communes vaudoises	NON Projet en cours.	NON	La Directive pour l'organe de révision des comptes communaux et le cas échéant pour la commission communale de gestion ou des finances (art. 2) couvre quelques objectifs ciblés d'un SCI (janvier 2004).
Communes genevoises	NON Mais les communes s'inspirent des principes des titres I et II de la Loi cantonale sur la surveillance de la gestion administrative et financière, en particulier la mise en place d'un SCI adapté à leurs missions et à leur structure (art. 1, al. 3). Le règlement d'application de la loi sur l'administration des communes stipule uniquement en matière de contrôle interne que les ordres relatifs aux opérations financières de la commune doivent comporter la signature collective à deux (art. 54 al.1).	NON Sauf en matière de vérification du respect de la signature collective à deux (art. 3a des Directives aux organes de contrôle fiduciaire des communes).	Manuel du Contrôle interne du Département des finances de la République et Canton de Genève (décembre 2006).

6.2 Bases légales en matière de SCI dans le Canton de Vaud

Pour ce qui est de l'Etat de Vaud, la loi sur les Finances du 20 septembre 2005 prévoit déjà la mise en place et le contrôle du système de contrôle interne :

Art. 16 al.1e : « Les services de l'administration sont responsables de mettre en place un système de contrôle interne. »

Art. 59 al. 1f : « Le Contrôle cantonal des finances est compétent pour la certification du système de contrôle interne de l'Etat. »

Le SAGEFI¹² a entrepris dès 2009 de mettre en place un système de contrôle interne dans les services de l'administration vaudoise dont l'existence puisse être certifiée conformément à la NAS 890 et le Chef du DFIRE a édicté tout récemment une directive¹³ y relative, qui est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2011. La décision du Conseil d'Etat du 12 août 2009 stipule que le SCI répond aux exigences de la NAS 890, tout en considérant que l'existence formelle du SCI se devra d'être complétée d'une part par un constat d'un fonctionnement conforme et continu et d'autre part être conçu de telle manière qu'il puisse assurer le respect du principe de légalité.

Le SAGEFI ainsi que d'autres services de l'Etat ont déjà reçu la certification NAS 890.

On peut donc déduire sans ambiguïté que les buts poursuivis par la mise en œuvre d'un système de contrôle interne seront repris à court ou moyen terme pour la gestion des finances communales.

6.3 Bases légales dans les communes vaudoises

Les bases légales applicables aux comptes des communes sont essentiellement :

- la Loi sur les communes (LC) du 28 février 1956 (art. 93a à 93h)
- le Règlement sur la comptabilité des communes (RCCom) du 14 décembre 1979
- les directives de l'ASFiCo¹⁴.

Si au niveau du Canton de Vaud la mise en place d'un système de contrôle interne est exigée par la Loi sur les finances (art. 16e) entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2006 (voir point 6.2), **aucune obligation légale** n'existe pour les communes.

Les seules contraintes existantes en matière de contrôle interne découlent des « Directives pour l'organe de révision des comptes communaux et les cas échéant pour la commission communale de gestion ou des finances » émises par l'ASFiCo au 1er janvier 2004. Celles-ci requièrent (art. 2) que :

¹² Service d'analyse et de gestion financières du Canton de Vaud

¹³ Directive d'exécution n° 22 relative au système de contrôle interne et règlement des compétences, édictée par le chef du DFIRE, septembre 2010.

¹⁴ Autorité de surveillance des finances communales

« L'organe de révision ou la commission communale procède par sondages à des contrôles formels de la régularité de la gestion financière (vérification du contrôle interne), soit notamment :

- les visas exigés par la procédure interne figurent sur les pièces*
- les redevances, taxes et émoluments sont facturés et encaissés correctement*
- les procédures approuvées sont suivies pour les communes qui procèdent directement à l'encaissement de leurs impôts*
- les escomptes et rabais sont soustraits. »*

Ces éléments couvrent des objectifs très ciblés d'un système de contrôle interne, mais ne constituent de loin pas une exigence pour l'existence d'un système de contrôle interne. La même directive de l'ASFiCo recommande d'ailleurs pour les villes de plus de 10'000 habitants d'appliquer les normes d'audit relatives au contrôle ordinaire (NAS), **à l'exception de celle relative à la vérification de l'existence d'un système de contrôle interne** (NAS 890).

La Conférence des directeurs cantonaux des finances a quant à elle publié en 2008 une nouvelle version du Modèle comptable organisé pour les cantons et les communes (MCH2). Le volumineux document¹⁵ comprend notamment la loi-modèle sur les finances sous la forme d'une recommandation, qui invite les cantons et les communes à mettre en place un système de contrôle interne basé sur la gestion des risques (art. 68 et 69, voir Annexe 1 point 2.3.1). Le Canton de Vaud envisage de mettre en œuvre le MCH2 dès 2013.

¹⁵ Manuel Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes – MCH2, Conférence des directeurs cantonaux des finances, 2008.

CHAPITRE III

ANALYSE DES SYSTEMES DE CONTRÔLE INTERNE DES PROCESSUS FINANCIERS DANS DOUZE COMMUNES VAUDOISES

Le premier objectif du présent rapport est de dresser un état de la situation du système de contrôle interne en matière d'établissement des comptes dans les communes vaudoises, grâce à la collaboration de douze communes de tailles diverses.

De part leur taille et leur situation géographique très différentes, les communes participantes présentent une sélection intéressante en terme de structure et d'organisation. Si partout les Syndics (à l'exception d'Yverdon-les-Bains) et Conseillers municipaux travaillent à temps partiel, certains boursiers sont engagés à plein temps alors que d'autres fonctionnent à temps partiel également. Les tâches déléguées par les communes varient également d'une commune à l'autre (traitement informatique, encaissement des impôts, autres tâches communales déléguées totalement ou partiellement).

La Cour des comptes a conduit son analyse sur la base du référentiel COSO (voir 5.3), largement le plus utilisé en Suisse comme au niveau international. Elle a fondé ses constatations en appréciant les réponses à 34 questions regroupées dans les cinq composantes du modèle à l'aide d'une matrice de maturité reconnue en la matière. Elle a examiné près d'une trentaine de textes normatifs des communes (règlements de la Municipalité, règlements du personnel communal, codes de déontologie, charte de sécurité, directives sur l'utilisation des moyens informatiques, règlements sur la formation continue, etc.). Elle a procédé à l'appréciation du niveau de maturité du contrôle interne d'abord par ses propres ressources, puis avec l'expertise d'un cabinet d'audit. Enfin elle a présenté et discuté les résultats individuels séparément avec chacune des communes. La Cour a pu ainsi constater que ses appréciations correspondaient parfaitement à l'idée que la commune se faisait d'elle-même.

La Cour a mené ses analyses d'une part en considérant les 5 composantes du SCI prévue dans le modèle COSO et d'autre part en distinguant dans un premier temps trois catégories de communes en fonction de leur taille :

- les communes de moins de 3'000 habitants (Cugy et Senarclens)
- les communes ayant entre 3'000 et 10'000 habitants (Aigle, Bussigny, Epalinges, Grandson, Moudon et Rolle)
- les communes de plus de 10'000 habitants (Morges, Pully, Vevey et Yverdon).

En effet, les principes et la mise en application du SCI dépendent de la taille et de la complexité de la commune concernée. L'évaluation de la Cour a tenu compte de ces éléments.

7 Résultats de l'analyse

La Cour a évalué les différents composants du SCI au moyen de l'échelle d'évaluation suivante¹⁶ :



Le niveau d'exigence 3 correspond au niveau standardisé, pour lequel on peut attester d'un système de contrôle interne au sens de la NAS 890.

Les résultats de l'analyse sont présentés par composante, de manière agrégée, sur la base des documents examinés et des entretiens effectués auprès des 12 communes.

En outre, les évaluations par commune sont illustrées graphiquement plus loin dans ce chapitre (voir 7.6). Etant donné l'absence d'obligation légale, les résultats individuels ont été anonymisés.

Il est important de signaler que la commune d'Yverdon-les-Bains est la seule à avoir mis en place un véritable système de contrôle interne depuis 2009. Elle atteint pratiquement le niveau standardisé cible (sous réserve

¹⁶ Mise en place d'un SCI, Contrôle fédéral des finances

que la surveillance du SCI récemment mis en place soit effectuée conformément aux dispositions prévues).

7.1 Environnement interne

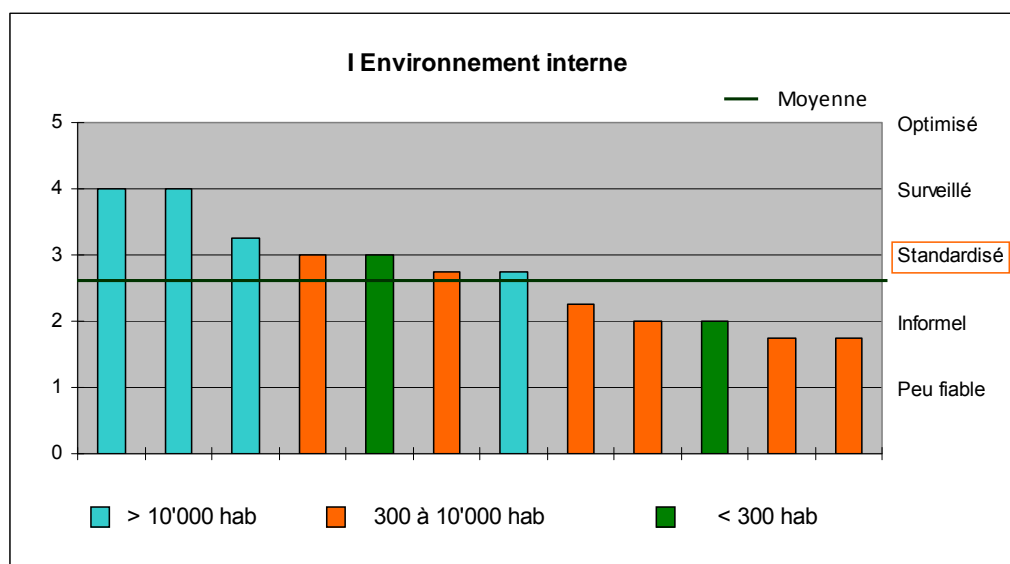
L'environnement interne englobe la culture et l'esprit de l'organisation (principes et valeurs éthiques). Il sert de base à un système de contrôle interne efficace. Il constitue le fondement de tous les autres éléments du contrôle interne puisqu'il détermine la volonté des dirigeants et le niveau de sensibilisation du personnel à la nécessité de contrôles, et qu'il impose une discipline et de l'organisation.

Les facteurs influençant l'environnement interne qui ont été considérés dans la présente analyse sont :

1. La manière dont les valeurs de la commune (intégrité, éthique, exemplarité) sont communiquées
2. La garantie de la compétence du personnel et l'engagement de la Municipalité envers cette garantie (définition de poste, procédure d'engagement, connaissance des directives, formation initiale et continue)
3. La philosophie des dirigeants et le style de direction (niveau d'implication de la Municipalité dans les processus financiers)
4. La structure organisationnelle, la politique de délégation des pouvoirs et la répartition des responsabilités

L'existence de ces éléments constitue des contrôles indirects.

Le graphique ci-dessous reflète le résultat de l'évaluation des communes participantes sur la composante « Environnement interne ».



Constatation n°1

La tendance qui se dégage est que les grandes communes disposent d'un environnement interne plus développé que les moyennes ou encore les petites communes. Cela ne signifie pas que les petites communes n'ont pas une culture de contrôle ou d'éthique mais il apparaît qu'elles les formalisent moins (petite équipe et manque de moyens).

Les éléments constitutifs de l'environnement interne sont présentés plus en détails ci-après.

7.1.1. Communication des valeurs de la commune

L'intégrité et les valeurs éthiques des responsables et du personnel déterminent leurs priorités et leurs jugements de valeur et sont les bases de l'adhésion à l'égard du contrôle interne et dès lors de son efficacité. Tout responsable et tout collaborateur doit faire preuve d'éthique et d'intégrité, ainsi que connaître et observer les codes de conduites en vigueur. Chacun doit ressentir qu'aucune tolérance n'existe vis-à-vis du respect de ces principes d'éthique et d'intégrité¹⁷. Dès lors la manière dont la commune communique ses valeurs est déterminante.

Dans les communes examinées

A l'exception d'une commune, toutes disposent de plusieurs documents (statut ou règlement du personnel, chartes, descriptions de fonctions, autres règlements) dans lesquels sont mentionnées leurs valeurs (probité, confiance, comportement, confidentialité, respect, non-consommation d'alcool et traitement des dons). Le plus souvent, le statut ou le règlement du personnel de la commune constitue le document le plus complet en la matière.

Par contre il est apparu que l'utilisation spécifique de la terminologie « intégrité », « éthique » et « déontologie » n'est quasiment pas employée et que les documents qui fixent des règles ne sont pas toujours signés par le personnel communal en signe d'adhésion à ces principes. Enfin, il est rarement fait mention des mesures qui seront prises en cas de non respect du règlement.

7.1.2. Compétence du personnel et engagement de la Municipalité

La compétence se définit notamment par le niveau de connaissances et d'aptitudes nécessaires pour garantir la bonne exécution des tâches et la compréhension des responsabilités individuelles liées au contrôle interne. En outre, chaque employé de la commune doit maintenir ce niveau de compétence dans le temps et l'ajuster à l'évolution du système de contrôle interne.

L'engagement de la Municipalité envers la compétence doit ainsi se situer aussi bien au moment de l'engagement de nouveaux collaborateurs, que dans le suivi du personnel.

¹⁷ INTOSAI

Dans les communes examinées

Descriptions de poste

Presque toutes les communes établissent des descriptions de poste pour le personnel chargé de l'établissement des états financiers (boursier communal et autre personnel de la direction des finances). Ces descriptions ne sont cependant pas systématiquement signées par le personnel.

Recrutement

Souvent, le processus de recrutement n'est pas décrit formellement.

Les exigences en matière de compétences varient d'une commune à l'autre, mais au minimum un brevet fédéral en comptabilité est exigé pour le personnel cadre en charge de l'établissement des états financiers.

Suivi des collaborateurs

En matière de suivi et de développement des compétences, la tenue d'un entretien annuel d'appréciation et d'un plan de formation n'existent pas dans toutes les communes.

7.1.3. Implication de la Municipalité dans les rapports financiers et leur contrôle

La Municipalité doit démontrer sa préoccupation vis-à-vis de la qualité des rapports financiers et son adhésion au contrôle interne afin de favoriser une attitude positive et constructive vis-à-vis du contrôle interne. Si les collaborateurs ressentent une attention précise portée à ces questions par la Municipalité, ils seront sensibilisés et réagiront en respectant consciencieusement les contrôles établis, alors que si le soutien de la Municipalité n'est pas réel mais seulement formel, l'efficacité du SCI ne sera pas garantie.

L'implication de la Municipalité et la manifestation de son intérêt passent notamment par une demande régulière et formalisée d'informations financières et le soin qu'elle apporte à traiter ces informations.

Dans les communes examinées

La transmission périodique d'états financiers ou de comptes rendus financiers à la Municipalité, comprenant un suivi budgétaire, n'est pas uniformément répandue. S'agissant de l'exécution du budget de fonctionnement, seule la moitié des communes établit de tels documents ou aborde ce point dans les séances de Municipalité. En ce qui concerne le budget d'investissement, seules deux communes tiennent de tels états. Lorsqu'ils existent, ces documents ne sont toutefois pas formellement validés par la Municipalité, à une exception près.

Dans près de la moitié des communes rencontrées, la transmission des états financiers et/ou de comptes-rendus ne fait pas l'objet d'une planification (échancier et destinataires). Ces documents sont toutefois, selon les cas tenus à la disposition de la Municipalité.

Les municipalités sont informées essentiellement par le biais des états financiers annuels, qu'elles valident formellement.

7.1.4. Structure organisationnelle, délégation des pouvoirs et répartition des responsabilités

Les éléments se rapportant à l'organisation de la commune sont d'une part ceux qui définissent la structure organisationnelle et règlent son fonctionnement (organigramme, manuels et règlements, budgets, plan comptable, directives sur la gestion financière), d'autre part ceux qui précisent les domaines d'autorités, de délégation des pouvoirs et de répartition des responsabilités (réglementation des signatures, visas et contrôles des accès). Il est également nécessaire que des canaux d'information appropriés soient définis afin de relier les différents éléments de la structure entre eux.

Dans les communes examinées

Organigramme

Trois communes ont mis à disposition de la Cour un organigramme précisant les fonctions de l'ensemble du personnel ainsi que les liens hiérarchiques.

Directives en matière d'autorité, de délégation et de répartition des responsabilités

Seules deux communes disposent d'un document établissant formellement les responsabilités et les limites autorisées en matière d'engagement de dépense.

Les responsabilités et limites autorisées en matière de validation et de paiement des factures sont nettement plus souvent réglées. Une bonne partie des communes a établi des règles en la matière.

Signature collective à deux pour les paiements et séparation des fonctions

Le principe des quatre yeux est le plus souvent respecté en matière de validation et de paiement des factures. En effet, 9 communes ont pour principe la signature collective à deux autant pour l'engagement de dépenses, la validation des pièces justificatives que pour l'autorisation de paiement.

Seules les communes disposant d'un service financier réussissent à assurer actuellement une séparation de fonction concrète.

Tâches décentralisées

Il est fréquent que des tâches en rapport direct avec les aspects financiers soient décentralisées auprès de tiers. Hormis la perception des impôts, il s'agit essentiellement de la sous-traitance de l'environnement informatique. Une telle délégation implique d'effectuer un choix de délégation, d'instruire et de surveiller. Généralement, il n'existe pas de procédure écrite pour la délégation de tâches à des tiers.

Canaux d'information

Les informations financières émanant de la Municipalité sont transmises à la direction des finances par différents canaux selon les communes. Les petites transmettent les PV des séances de Municipalité (intégralement ou par extrait). Les moyennes favorisent la communication par le biais des

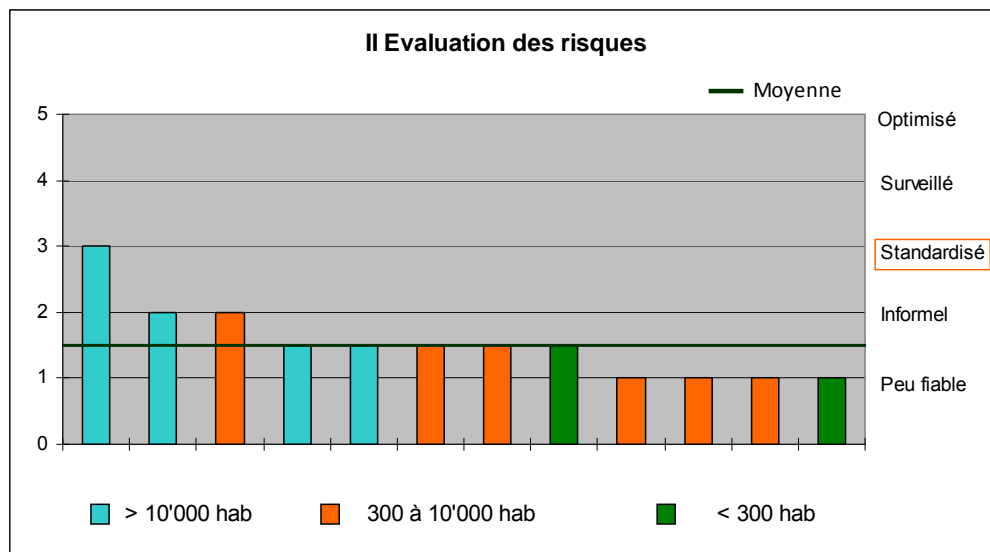
séances entre chefs de service et la transmission orale. Les grandes utilisent surtout les extraits de PV.

7.2 Processus d'identification et d'évaluation des risques et des mesures

En tant que composante du contrôle interne, l'évaluation des risques joue un rôle crucial dans la sélection des activités de contrôle appropriées à entreprendre. Les activités de contrôle interne constituent un moyen pour traiter les risques et sont conçues pour contenir l'incertitude des résultats identifiée par l'analyse des risques¹⁸.

Dans le cadre du SCI en matière d'établissement des comptes, la commune doit identifier les risques essentiels ayant un impact sur la comptabilité et les comptes annuels, apprécier leur importance et leur probabilité d'occurrence (les hiérarchiser) et définir des mesures destinées à les maîtriser (sélectionner et définir les contrôles). Elle devrait ainsi disposer d'une cartographie des risques, ce qui est rarement le cas des communes visitées.

Le graphique ci-dessous reflète le résultat de l'évaluation des communes participantes sur la composante « Evaluation des risques ».



Constatation n°2

De manière générale, il n'existe pas de processus formel d'évaluation, ni de cartographie des risques (au sens large comme au sens des risques ayant un impact sur les comptes annuels) au sein des communes.

Seules deux communes ont établi une cartographie de leurs risques financiers. Neuf communes sur douze évaluent cependant leur risque de pertes sur débiteurs.

¹⁸ INTOSAI

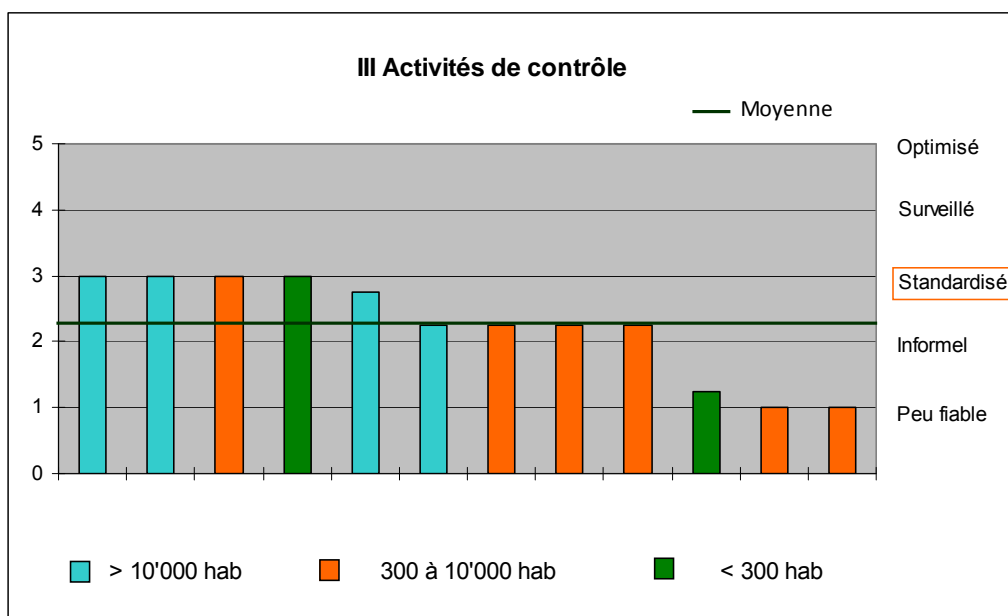
7.3 Activités de contrôle

Les activités de contrôle recensent les mesures prises par la Municipalité pour faire face aux risques dans l'établissement des comptes et les contrôles nécessaires afin que ces mesures soient effectives (respect des règles et procédures).

Qu'elles soient intégrées dans des systèmes automatisés ou dans des systèmes manuels, les activités de contrôle ont des objectifs différents et sont exécutées à tous les niveaux organisationnels et fonctionnels. Elles comprennent notamment les procédures d'approbation et d'autorisation, les actions de vérification et de rapprochement, le contrôle des accès aux ressources et aux données (sécurité des actifs) ou la séparation des fonctions¹⁹.

L'existence d'une liste ou d'un descriptif des activités de contrôle est nécessaire pour assurer une bonne base à l'exécution des contrôles. La réalisation des contrôles doit être également traçable.

Le graphique ci-dessous reflète le résultat de l'évaluation des communes participantes sur la composante « Activités de contrôle ».



Constatation n°3

Il existe une très grande diversité dans les activités de contrôle de la comptabilité et des finances par la Municipalité. De manière générale, les processus de contrôle sont insuffisamment formalisés.

Nature des activités de contrôle

Les principaux éléments évoqués par les communes sont présentés ci-dessous :

¹⁹ Contrôle fédéral des finances, Mise en place d'un SCI, octobre 2007

- a) Engagements de dépenses et paiements
Les personnes responsables de l'approbation des factures varient (boursier, comptable, municipal), mais les paiements sont tous soumis au principe de la signature collective à deux. Parfois, un inventaire des engagements est tenu.
- b) Impôts et autres recettes
Lorsque l'encaissement des impôts est délégué au Canton, seule une analyse annuelle est menée. Dans le cas contraire, une procédure spécifique est parfois établie.
La perception des autres recettes (amendes, location, parking) fait l'objet d'une analyse annuelle.
- c) Salaires
Les salaires font l'objet d'un état (mensuel et annuel) signé par le responsable.
- d) Bilan
Un inventaire annuel est établi pour l'immobilier, le mobilier, les marchandises.
Des réconciliations sont effectuées pour les principaux postes (comptes bancaires et relevés bancaires, comptabilité générale et inventaire des débiteurs, fournisseurs, marchandises)
- e) Informatique
Les éléments présentés par les communes ont été l'existence de directives ou procédures quant à l'utilisation des systèmes informatiques (chartes), l'utilisation de mots de passe pour accéder aux programmes, l'installation de programmes limitant l'accès aux données et l'installation de virus ainsi que des mesures de sauvegarde interne ou externe pour la conservation des données informatiques.

Liste des activités de contrôle

Il existe très peu de procédures écrites relatives aux contrôles à effectuer. Seule une commune a établi des procédures avec les descriptifs des contrôles (clés) à effectuer.

Traçabilité des contrôles effectués

Sauf dans un cas, les contrôles effectués ne sont pour la plupart pas traçables.

7.4 Systèmes d'information et de communication

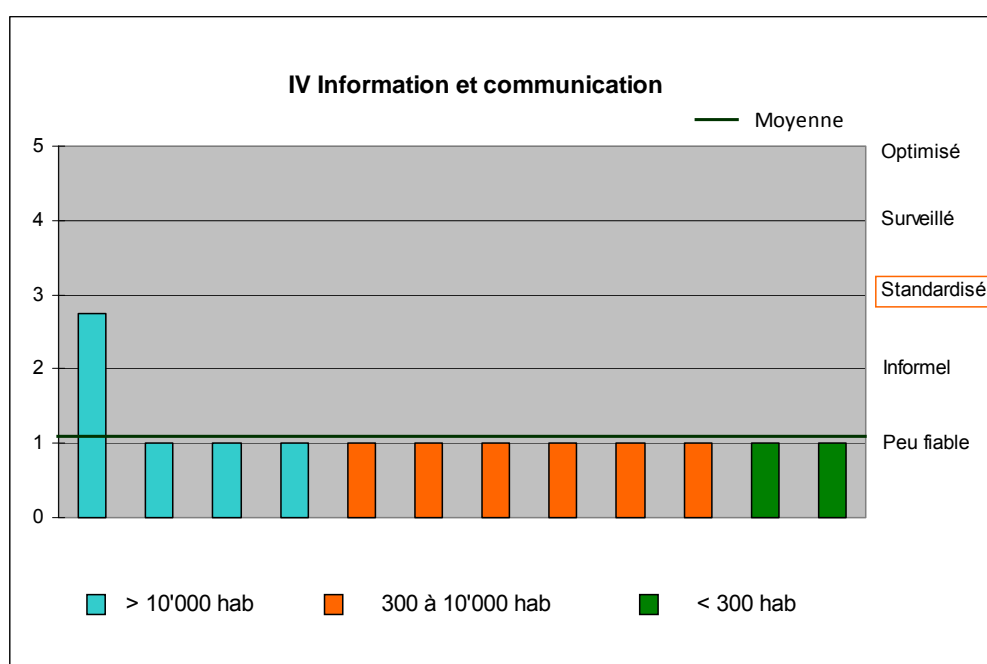
L'information et la communication sont essentielles à la réalisation des objectifs du contrôle interne. L'information pertinente doit être identifiée, recueillie et communiquée sous une forme et dans des délais qui permettent au personnel de procéder aux activités de contrôle interne.

Dès lors, le SCI en tant que tel et l'ensemble des transactions et des événements financiers gérés par la commune doivent faire l'objet d'une documentation complète. Cela se traduit notamment dans l'établissement d'un manuel ou de directives de contrôle interne, dans la documentation

systématique des contrôles effectués et dans l'élaboration de rapports adéquats.

Afin de rendre disponible l'information et de favoriser la prise de mesures rapides, les procédures de diffusion doivent être claires et rapidement effectuées²⁰. Pour assurer une bonne communication, la circulation des informations doit être ascendante, descendante et transversale. Les employés doivent comprendre le rôle qu'ils sont appelés à jouer dans le SCI, ainsi que la relation existant entre leurs propres activités et celles des autres membres du personnel. Ils doivent être en mesure de faire remonter les informations importantes²¹.

Le graphique ci-dessous reflète le résultat de l'évaluation des communes participantes sur la composante « Information et communication ».



Constatation n°4

A l'exception de l'une d'entre elles, les communes rencontrées ne disposent pas d'une documentation suffisante pour le SCI ; elles ne peuvent dès lors s'assurer que l'ensemble des collaborateurs soient informés des éléments relatifs au SCI. Les contrôles effectués ne sont pas systématiquement documentés.

Les communes (sauf une) n'ont pas non plus développé de système d'information formel. La communication s'effectue sans que les principes (destinataires, fréquence, forme) n'aient forcément été définis.

²⁰ INTOSAI

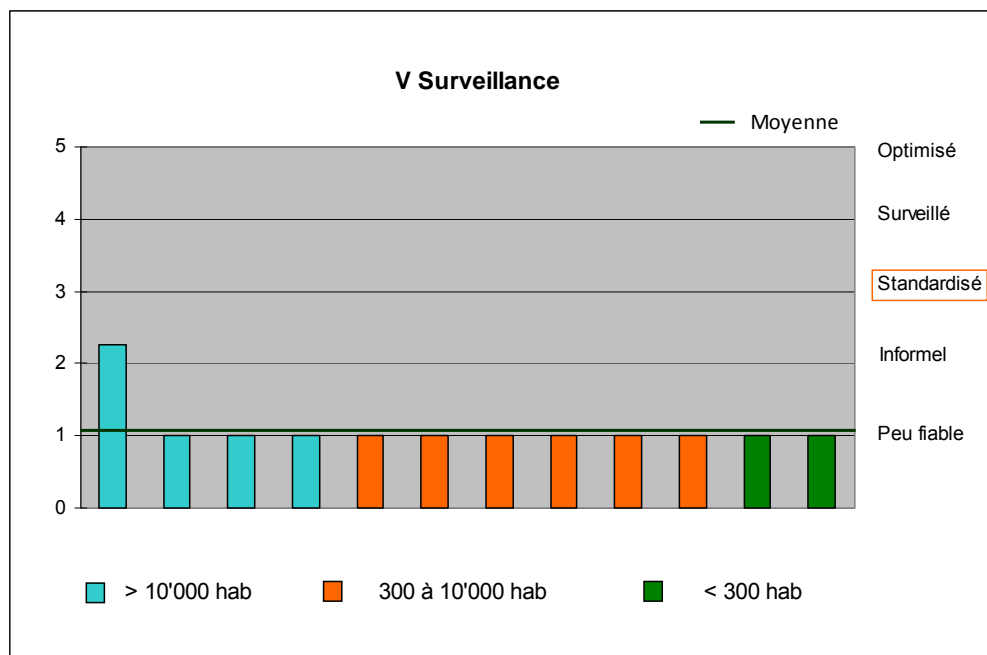
²¹ Contrôle fédéral des finances, Mise en place d'un SCI, octobre 2007

7.5 Surveillance

Le SCI doit faire l'objet d'un suivi destiné à en vérifier la qualité au fil du temps et de faire les adaptations nécessaires le cas échéant. La surveillance combine en principe deux approches :

- **Le pilotage permanent**, qui s'inscrit dans le cadre des activités courantes de la commune et comprend les contrôles réguliers effectués par la Municipalité, le Syndic, le Municipal des finances ou le chef de service des finances / boursier, ainsi que d'autres actions effectuées par le personnel dans le cadre de sa fonction.
- **Les évaluations ponctuelles**, qui sont effectuées selon les observations obtenues dans le cadre du pilotage permanent et l'évaluation des risques. Menées a posteriori, elles portent sur l'efficacité du SCI et visent à déterminer les améliorations à apporter. Elles sont souvent effectuées par les organes de contrôle²².

Le graphique ci-dessous reflète le résultat de l'évaluation des communes participantes sur la composante « Surveillance ».



Constatation n°5

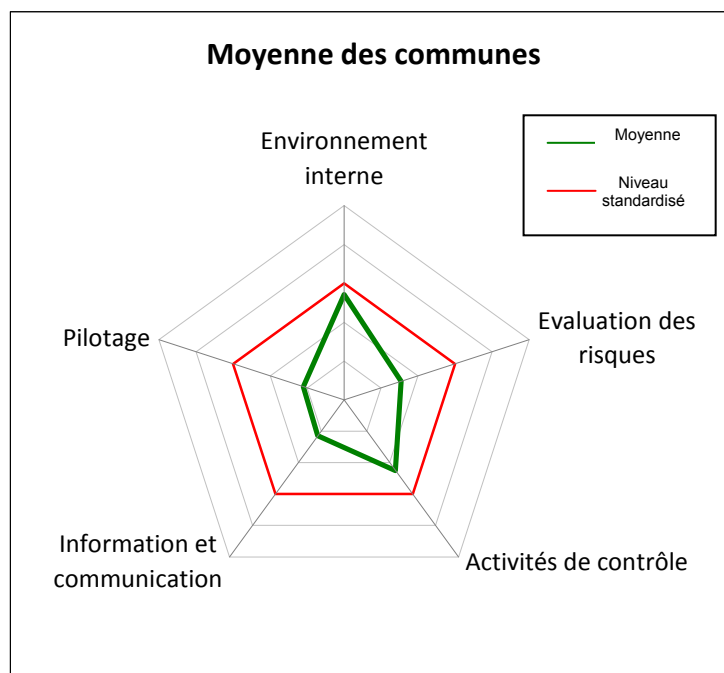
Il n'y a globalement pas de réelle supervision ni de suivi du système de contrôle interne et des contrôles effectués qui s'inscrivent dans les activités régulières de la commune. Les missions confiées aux organes de révision ne comprennent pas la validation du système de contrôle interne, même s'il arrive qu'une mission complémentaire soit confiée à l'organe de révision.

La seule commune qui a mis en place un système de contrôle interne prévoit désormais de satisfaire à cette composante.

²² INTOSAI

7.6 Synthèse de l'analyse

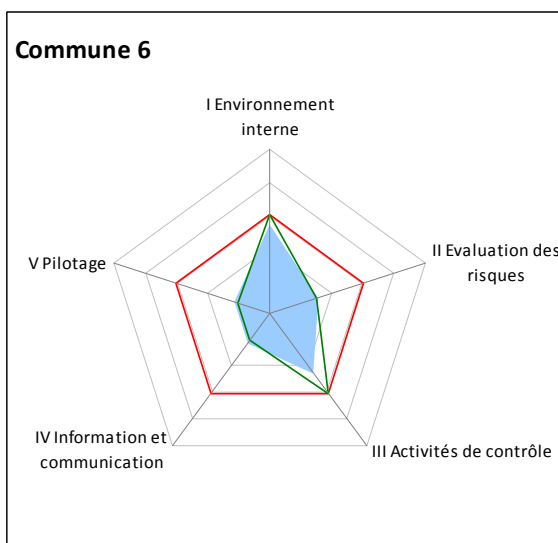
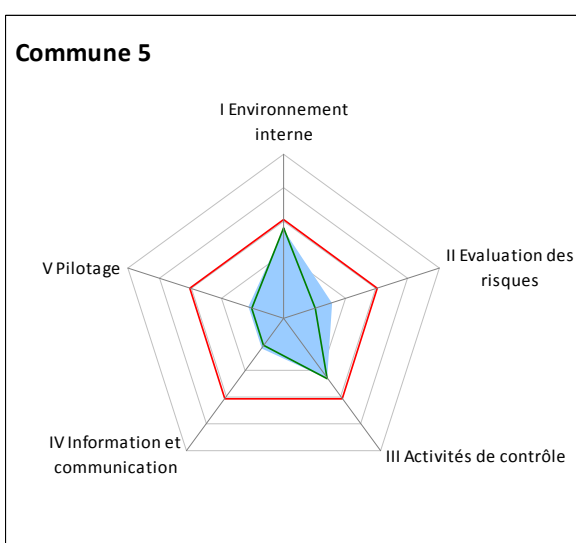
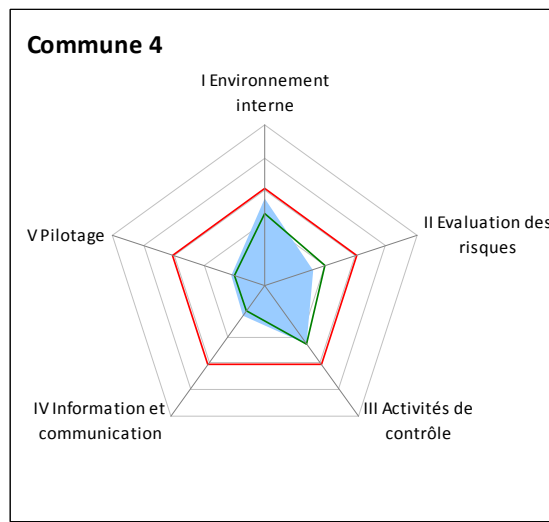
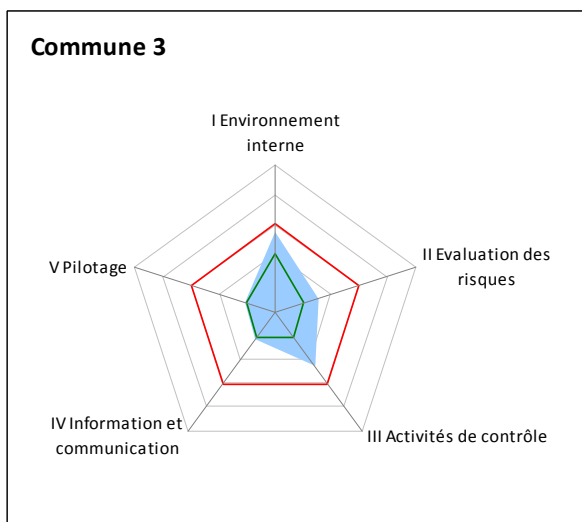
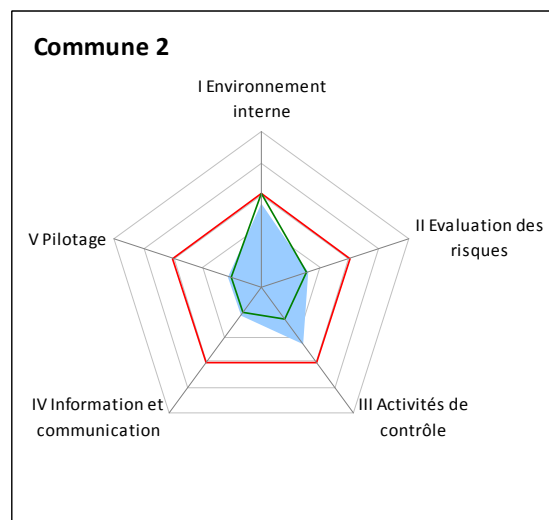
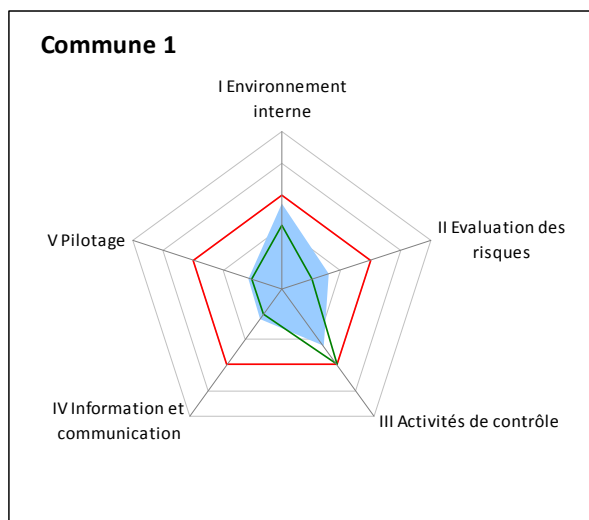
L'évaluation moyenne du système de contrôle interne dans les douze communes participantes est résumée dans le graphique ci-dessous :

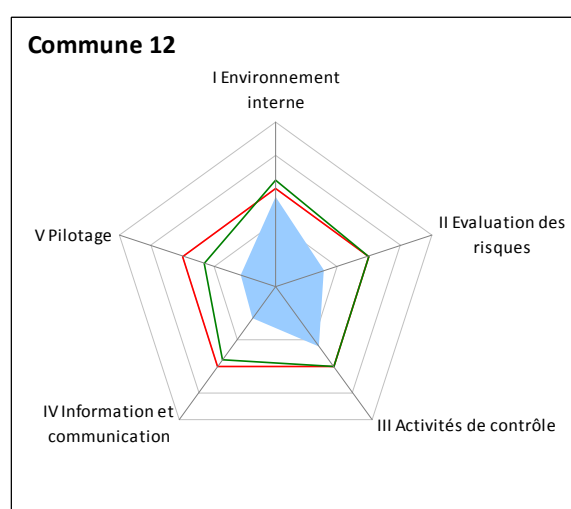
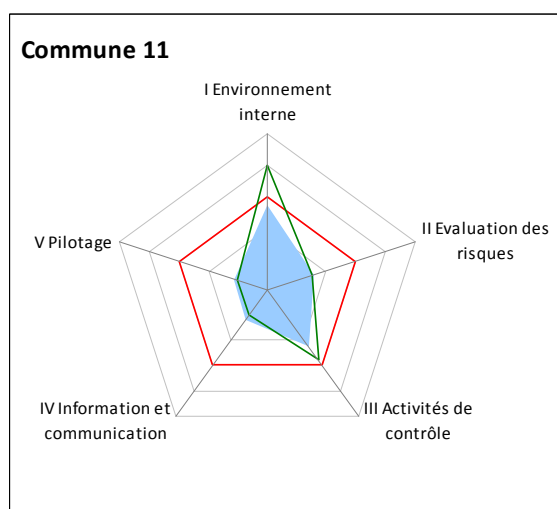
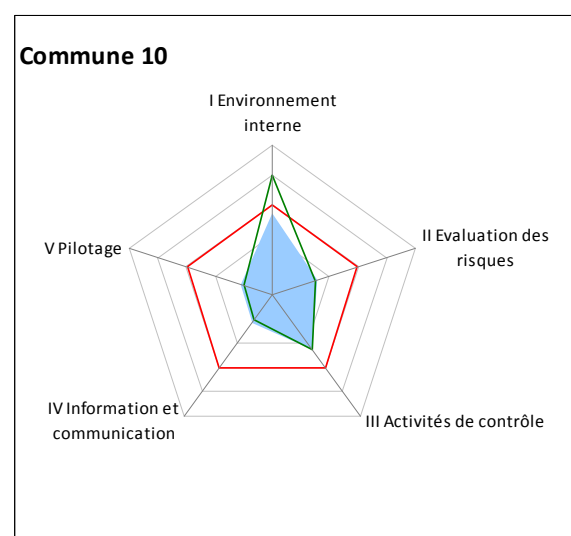
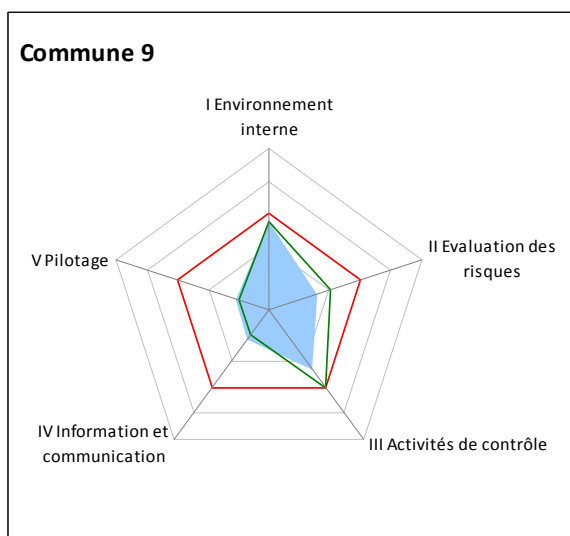
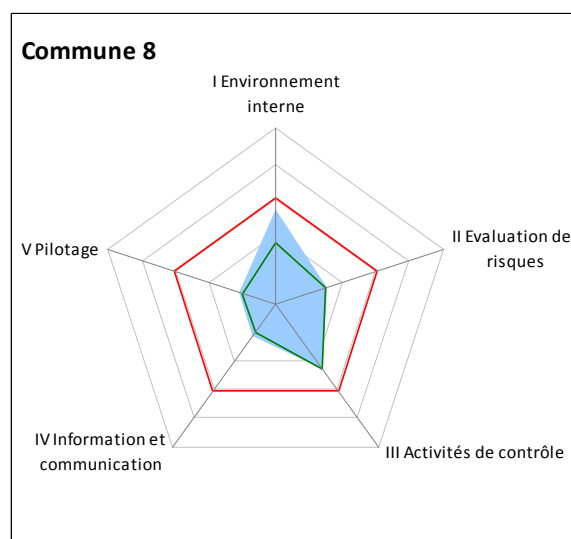
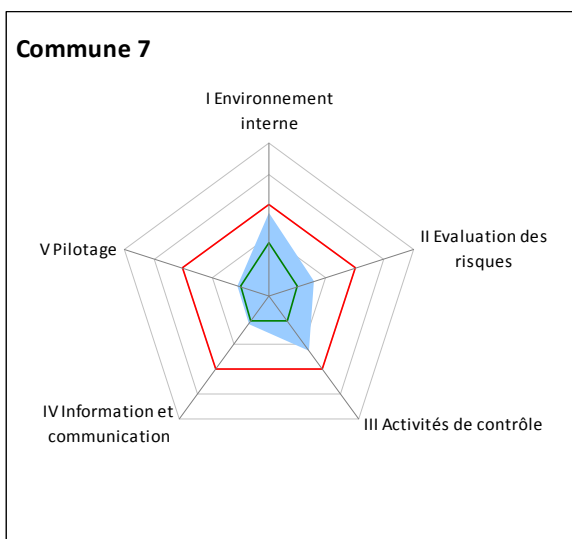


En vertu de l'analyse effectuée et sur la base des pratiques actuellement répandues dans le domaine, la Cour synthétise ses observations de la manière suivante :

1. les communes participantes disposent en général d'un bon environnement interne. Elles ont mis en place des activités de contrôle au niveau d'un certain nombre de processus.
2. les communes participantes n'ont pas à proprement parler de système de contrôle interne formalisé. Sans procédures écrites et traçabilité des activités de contrôle, les communes ne sont pas assurées de disposer de l'information nécessaire pour garantir un niveau acceptable de risque d'anomalies dans les comptes annuels. En outre, à deux exceptions près, elles n'ont pas réalisé d'évaluation formelle de leurs risques (sauf en ce qui concerne les risques débiteurs).
3. d'une manière générale, les éléments existants du SCI ont tendance à être mieux formalisés dans les grandes communes. La Cour relève toutefois que la taille n'est pas le seul critère déterminant pour l'appréciation du niveau de développement du SCI.

Les évaluations par commune sont illustrées graphiquement ci-après. Bien que les résultats soient anonymes, ils permettent de mettre en évidence pour chaque commune le niveau de maturité des composantes (en vert), comparativement à la moyenne des communes (en bleu) et au niveau standardisé cible (en rouge).





CHAPITRE IV : RECOMMANDATIONS POUR LA MISE EN PLACE D'UN CONTRÔLE INTERNE SUR LES PROCESSUS FINANCIERS DANS LES COMMUNES VAUDOISES

Le système de contrôle interne a été conçu à l'origine pour lutter contre la fraude et améliorer la transparence et la fiabilité des informations financières²³. Même si sa définition englobe aujourd'hui également des éléments liés aux risques stratégiques et opérationnels, rappelons que l'analyse de la Cour a porté sur le système de contrôle interne des processus financiers (voir points 1.4 et 5.1).

Au-delà de l'analyse et de l'évaluation du niveau de maturité de leur système de contrôle interne, le deuxième objectif du présent rapport est de proposer aux communes du Canton un cadre approprié et proportionné à leur taille et à leurs spécificités pour la mise en place d'un SCI des processus financiers.

Il revient évidemment à l'Etat d'édicter les règles et les dispositions d'application en la matière. Compte tenu de l'importance du sujet, la Cour des comptes est d'avis qu'il s'agit de donner à l'ensemble un cadre légal adéquat, tel que suggéré par la recommandation n° 20 du Manuel « Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes », MCH2, publié en 2008 par la Conférence des Directeurs cantonaux des finances (loi-modèle sur les finances des cantons et des communes, art. 68 et 69). Ce point est spécifié dans la recommandation n°1 de la Cour (voir chapitre 9.5).

Pour l'établissement de ses autres recommandations, la Cour s'est basée sur les quatre considérations principales suivantes :

Prise en compte de la taille des communes

Les principes et la mise en application du SCI dépendent de la taille et de la complexité de la commune concernée. Pour des communes plus petites, une approche moins formelle et des procédures plus simples peuvent suffire à atteindre les objectifs du SCI. L'analyse menée par la Cour dans les douze communes a d'ailleurs mis en évidence que, même s'il ne s'agissait pas du seul critère déterminant, le niveau de développement du SCI était de manière générale lié à la taille des communes. Ainsi, **la Cour a formulé des recommandations différenciées en matière de SCI en fonction de la taille des communes.**

S'agissant des paramètres à retenir pour différencier les communes, la Cour a estimé judicieux de se référer à des critères existants dans la législation vaudoise. Elle estime en effet que la stratification selon des paramètres déjà en vigueur va dans le sens de l'objectif recherché, à savoir améliorer la qualité et la fiabilité de l'information financière, tout en respectant les principes d'économie et d'efficience.

²³ Voir Annexe 2.

A cet égard, le nombre de 10'000 habitants est très généralement reconnu comme celui à partir duquel on parle de ville ; le chiffre de 300 habitants est quant à lui connu de la législation vaudoise comme celui en-dessous duquel l'obligation de faire vérifier les comptes par un professionnel n'est pas requise. En conséquence, on distinguera les trois types de communes suivants :

- **les communes de moins de 300 habitants** (à l'exception de celles qui ont un compte de fonctionnement dépassant 1,5 millions ou qui encaissent elle-même leurs impôts)
- **les communes de 300 à 9'999 habitants**
- **les communes (villes) de 10'000 habitants et plus.**

Contrôle du SCI

De manière générale, les lois, réglementations et directives relatives au SCI tant dans le secteur privé que dans le secteur public concernent aussi bien l'obligation de mettre en place un système de contrôle interne que celle de le faire contrôler par un organe de contrôle²⁴. Pour les communes vaudoises, les directives de l'ASFICO pour l'organe de révision des comptes communaux ou le cas échéant pour la commission communale de gestion ou des finances inclut déjà le contrôle de certains éléments du SCI (point II des directives).

C'est pourquoi la Cour a estimé essentiel de prévoir dans ses recommandations pour le SCI des communes que celui-ci (ou les éléments de celui-ci) soit contrôlé (ou constatés) par l'organe de révision ou, le cas échéant, par la Commission de gestion ou des finances, dans le cadre de la révision des comptes.

Etant donné que, dans le Canton de Vaud, la révision des comptes des communes de 300 habitants et plus est confiée à des auditeurs professionnels, la Cour a tenu compte des normes d'audit de la Chambre fiduciaire suisse, notamment en faisant référence aux notions de contrôle ordinaire et contrôle restreint.

Prise en compte du cadre cantonal

Le Canton ne devrait pas prescrire de règles aux communes qui vont au-delà de celles qu'il s'impose à lui-même (voir point 6.2).

²⁴ Ainsi, les lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public d'INTOSAI (INTOSAI GOV 9100) s'adressent aussi bien aux responsables publics qu'aux auditeurs. En Suisse, dans le secteur privé en Suisse, le CO oblige les entreprises d'une certaine taille à faire vérifier l'existence d'un système de contrôle interne par l'organe de révision. Dans le cadre des administrations fédérales et vaudoises, ou encore des communes valaisannes, la loi prévoit que le système de contrôle interne doit être contrôlé par les organes de révision. Voir l'annexe 1 qui développe les aspects légaux relatifs au SCI.

Principes d'économie, d'efficience et d'efficacité

Les outils proposés doivent être économes, efficaces et efficaces. Dans ce sens, la Municipalité doit fixer des objectifs en matière de contrôle interne qui correspondent aux risques qu'elle entend maîtriser, à la taille de la Commune et à ses moyens. La Cour estime essentiel d'éviter à tout prix la construction d' « usines à gaz » dont l'efficacité serait d'ailleurs douteuse.

8 Aspects généraux sur la révision des comptes

En préambule, ce chapitre présente la situation qui prévaut actuellement dans le secteur privé et dans les communes vaudoises en matière de révision des comptes. Pour rappel, la Cour estime que le SCI, ou des éléments de celui-ci pour les plus petites communes, devrait être contrôlé dans le cadre de la révision des comptes.

8.1 En droit privé

Le droit des obligations oblige les entreprises cotées en Bourse ainsi que celles remplissant certains critères de taille²⁵ à soumettre leurs comptes annuels et, le cas échéant, leurs comptes de groupe, au **contrôle ordinaire** d'un organe de révision (art. 727 CO). Pour guider leurs contrôles, les réviseurs s'appuient sur les normes professionnelles, à savoir les NAS (normes d'audit suisses). Dans le contrôle ordinaire, l'organe de révision est tenu de vérifier l'existence d'un SCI au sens de la NAS 890 (art. 728a ch.3).

Lorsque les conditions d'un contrôle ordinaire ne sont pas remplies, la société soumet ses comptes annuels au **contrôle restreint** d'un organe de révision (art. 727a al. 1 CO). Le contrôle restreint ne constituant pas un audit au sens des normes d'audit internationales et des NAS²⁶, une norme spécifique pour le contrôle restreint a été établie par la Chambre Fiduciaire. Le contrôle restreint constitue une réglementation propre à la Suisse. Il se distingue du contrôle ordinaire dans la limitation de la nature et de l'étendue de ses vérifications détaillées, ce qui restreint le type d'assurance fourni. Il est comme le contrôle ordinaire basé sur le risque, en revanche toute allusion au système de contrôle interne est exclue.

Par ailleurs, une société soumise au contrôle restreint peut renoncer à la révision avec l'accord de tous ses actionnaires si elle n'a pas plus de 10 employés à temps complet en moyenne annuelle (art. 727a al. 2 CO) : le Manuel suisse d'audit parle alors d'**opting out**.

A l'inverse, les sociétés tenues de procéder uniquement à un contrôle restreint peuvent décider de soumettre leurs comptes annuels à un contrôle ordinaire (le Manuel suisse d'audit parle d'**opting up**), tandis que les sociétés non soumises à la révision peuvent également se soumettre volontairement au contrôle ordinaire ou au contrôle restreint (le Manuel suisse d'audit parle d'**opting in**).

²⁵ Voir Annexe 1, point 1.

²⁶ Voir NAS 200 Objectif et principes généraux en matière d'audit d'états financiers, point 11C.

8.2 Dans les communes

En matière de révision des comptes, le RCom précise dans son article 35b :

¹ *Les comptes communaux **doivent être contrôlés annuellement** par un organe de révision dans toutes les communes, associations de communes, ententes intercommunales et autres regroupements de droit public, qui comptent plus de 300 habitants ou qui ont un compte de fonctionnement dépassant 1,5 million, ainsi que dans toutes les communes qui encaissent elles-mêmes leurs impôts.*

² *Ce contrôle s'effectue sur la base de **directives minimales** édictées par le département.*

³ *Ces directives sont également appliquées par la commission de gestion ou des finances des communes qui ne sont pas soumises à un organe de révision.*

Il est complété par l'article 35c sur la qualification des réviseurs :

¹ *La révision des comptes ne peut être exercée que par une personne au bénéfice d'un brevet fédéral de spécialiste en finance et comptabilité ou d'un titre jugé équivalent par le département.*

² *Pour les communes dont le total du bilan dépasse CHF 50 millions et pour lesquelles le total du compte de fonctionnement est supérieur à CHF 25 millions pour une durée de 2 ans consécutifs, la révision des comptes des communes doit être effectuée par un réviseur particulièrement qualifié, les critères étant ceux mentionnés à l'article 1^{er} de l'ordonnance fédérale sur les qualifications professionnelles des réviseurs particulièrement qualifiés.*

Ainsi, le Canton de Vaud prescrit que la révision des comptes, pour la plupart des communes concernées, soit effectuée par des auditeurs professionnels. Ceux-ci sont tenus de se référer aux Normes d'audit suisses (NAS), édictées par la Chambre fiduciaire. Si leur champ d'application ne s'étend pas pour l'instant au secteur public, elles peuvent néanmoins y être déjà appliquées de manière facultative (Introduction aux Normes d'audit suisses, Objet et but, point J). Le Manuel suisse d'audit, quant à lui, consacre une partie de son tome 4 aux administrations publiques (partie V).

L'ASFico indique dans ses directives pour l'organe de révision des comptes communaux²⁷ quelles sont les vérifications minimales en matière de contrôle annuel des comptes communaux, le respect des normes d'audit professionnelles étant réservé lorsqu'il s'agit d'un organe de révision qualifié (la norme relative au contrôle restreint étant dans ce cas le standard minimum à respecter). Les directives incluent notamment le contrôle de certains éléments du SCI (point II des directives).

En outre, elle recommande pour les villes de plus de 10'000 habitants d'appliquer les normes relatives au contrôle ordinaire (NAS), **hormis les dispositions liées au système de contrôle interne.**

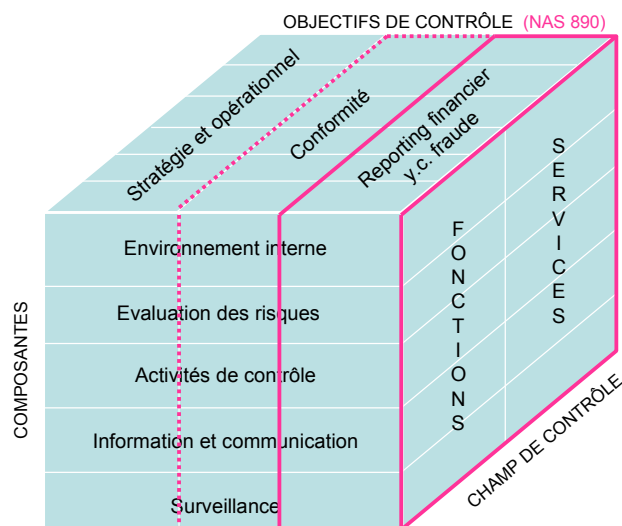
²⁷ Directives pour l'organe de révision des comptes communaux et le cas échéant pour la commission communale de gestion ou des finances du 1^{er} janvier 2004 (complétées le 10 septembre 2008)

9 Recommandations relatives au contrôle interne des processus financiers, étendu à certains éléments de conformité, et au contrôle des comptes communaux

Les recommandations de la Cour relatives au système de contrôle interne, ainsi qu'au contrôle des comptes communaux, s'appuient sur les bonnes pratiques actuelles dans les domaines concernés, étudiées à travers des comparaisons avec d'autres entités publiques et des discussions avec des experts. En particulier, la Cour a rencontré l'ASFico, l'Inspection des Finances du Canton du Valais, l'Association cantonale vaudoise des boursiers communaux, ainsi que divers experts. Elle a en outre étudié les dispositions genevoises et valaisannes et s'est également basée sur MCH2 (voir Annexe 1, points 2.3.1, 2.4.2 et 2.4.3).

La Cour présente ses recommandations en se basant sur le modèle COSO, référence internationale en matière de SCI (voir Annexe 2). Il se présente sous la forme d'un cube (le cube COSO) dont les trois dimensions correspondent à des axes d'analyse distincts.

Le fait de se baser sur le modèle COSO permet d'avoir un socle méthodologique pertinent pour l'ensemble de l'analyse.



La face supérieure du cube représente les catégories d'objectifs du système de contrôle interne. Rappelons que l'analyse de la Cour a porté sur le système de contrôle interne des processus financiers (cet objectif est schématisé par le cadre rose ligne pleine)²⁸. Par ailleurs, le SCI doit également permettre de garantir l'application de certains éléments de conformité (cet objectif est schématisé par le cadre rose ligne pointillée).

²⁸ Cette dimension correspond à celle qui doit être attestée par l'organe de révision dans le cadre du contrôle ordinaire, conformément à la NAS 890.

La face latérale du cube reflète les services, ou les fonctions, concernés par le contrôle interne. La face frontale du cube représente quant à elle les composantes du système de contrôle interne. Pour avoir un système de contrôle interne dont l'existence puisse être certifiée conforme à la NAS 890, le niveau de maturité doit être « standardisé » (niveau 3, voir définition au point 7).

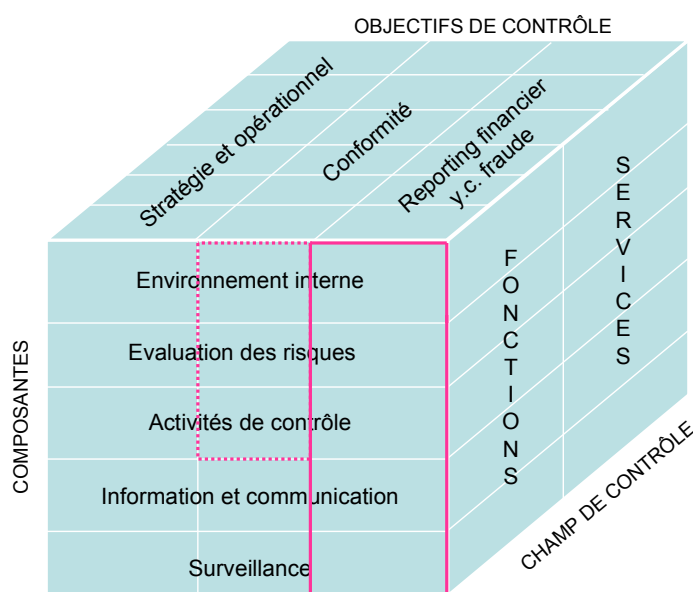
Dans les schémas ci-après, les parties du cube qui constituent un objectif prioritaire pour les communes ont été mises en évidence par un cadre rose ligne pleine, tandis que les objectifs secondaires apparaissent encadrés d'une ligne rose pointillée.

9.1 Les communes de 10'000 habitants et plus

Principes de contrôle interne

Ces communes devraient mettre en place un système de contrôle interne, de manière à ce qu'il puisse être attesté par l'organe de révision conformément à la NAS 890. Ainsi, selon le modèle COSO, ces communes devraient atteindre un niveau 3 (standardisé) dans l'évaluation des cinq composantes du modèle, leur SCI couvrant l'ensemble des processus comptables et financiers.

Elles auraient également intérêt à étendre leur contrôle interne à la conformité dans des domaines spécifiques tels que l'attribution de permis de construire, l'acquisition et l'aliénation de biens immobiliers ou les marchés publics essentiellement pour les trois premières composantes, sans que cela ne donne forcément lieu à vérification externe.



Révision des comptes annuels, y compris le système de contrôle interne

Actuellement, les communes de 10'000 habitants et plus sont soumises au contrôle de leurs comptes annuels par un organe de révision

particulièrement qualifié (expert-réviseur agréé²⁹), conformément au Règlement sur la comptabilité des communes (art. 35b et c RCom) et aux directives minimales édictées par l'ASFiCo (point I des Directives pour l'organe de révision des comptes communaux et le cas échéant pour la Commission communale de gestion ou des finances). Ces directives incluent déjà un certain nombre d'éléments relatifs au contrôle interne (point II des mêmes directives).

La Cour estime que les communes de 10'000 habitants et plus devraient être soumises en matière de révision des comptes au **contrôle ordinaire** par **un expert-réviseur agréé**. Celui-ci conduit à l'établissement de deux rapports :

- un **rapport succinct** à l'intention du Conseil communal, avec opinion d'audit selon laquelle les comptes annuels sont conformes à la loi et aux statuts, et qui doit attester l'existence du SCI conformément à la NAS 890.
- un **rapport détaillé** à l'intention de la Municipalité (et en général mis à disposition des Commissions des Finances et de Gestion du Conseil communal) avec des constatations relatives à la présentation des comptes, au SCI ainsi qu'à l'exécution et au résultat de l'audit.

Le SCI dans les communes de 10'000 habitants et plus ainsi que les recommandations relatives au contrôle de ses comptes annuels sont résumés dans le tableau suivant :

I. SCI	Minimum requis - Bonnes pratiques	Processus couverts
<p>1) Environnement interne</p> <p>Mettre en place un environnement interne qui garantisse l'existence des éléments suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> - la communication et l'application de l'intégrité et des valeurs éthiques de la commune - l'attribution des responsabilités et des pouvoirs en matière financière (en respectant la séparation de fonctions et le principe de double signature) - la sécurité informatique - la compétence des collaborateurs - les principes et style de gestion - la structure organisationnelle - les instructions dans le domaine du personnel 	<p>Code de conduite (qui inclut la fraude, la corruption, les conflits d'intérêt et le traitement des cadeaux)</p> <p>Règlement des compétences et des signatures</p> <p>Processus d'engagement et de suivi des collaborateurs, contrats avec description de fonction signés</p> <p>Directive sur l'utilisation de l'informatique (description des procédures de sécurité informatique mais également utilisation abusive et/ou à des fins personnelles)</p>	

²⁹ Loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des réviseurs du 16 décembre 2005.

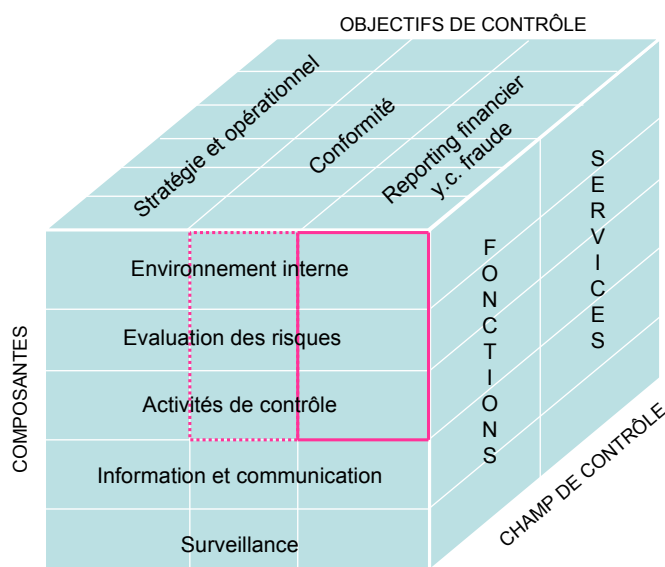
2) Evaluation des risques Evaluer les risques	Cartographie des risques	Impôts et autres recettes Achats
3) Activités de contrôle Fixer les contrôles clés des principaux processus.	Liste des principaux processus et des contrôles clés.	Bouclement des comptes Personnel Budgets
4) Information et communication Développer des systèmes d'information et de communication qui permettent la circulation verticale et transversale des informations nécessaires au bon fonctionnement du SCI, à sa surveillance et à la maîtrise des risques.	Description des procédures et des flux d'information relatifs à l'établissement des comptes et au SCI.	Informatique Débiteurs Créanciers Investissements/ Patrimoine Trésorerie Subventions
5) Surveillance Surveiller et piloter le SCI	Description des mesures prévues pour la surveillance et le suivi du SCI.	Participations (Permis de construire) (Acquisition et aliénation de biens immobiliers) (Marchés publics)
II. Contrôle des comptes et du SCI		
Type de contrôle	Contrôle ordinaire	
Attestation de l'existence du SCI (NAS 890)	Oui	
Rapport	Rapport succinct de l'organe de révision au Conseil communal et rapport détaillé à la Municipalité	

Les éléments du SCI ainsi que des exemples d'outils utilisables par les communes sont développés en Annexe 4.

9.2 Les communes comptant entre 300 et 9'999 habitants

Principes de contrôle interne

Ces communes devraient mettre en place un certain nombre d'éléments de contrôle interne visant à réduire les risques de reporting financier; par ailleurs, elles auraient intérêt à examiner la problématique des risques de conformité dans des domaines spécifiques tels que l'attribution de permis de construire ou l'acquisition et l'aliénation de biens immobiliers.



Conformément au modèle COSO présenté ci-dessus, ces communes devraient au minimum créer un environnement interne adéquat, disposer d'une liste des risques, et mettre en place des activités de contrôle documentées sur leurs processus-clés, généralement Impôts et autres recettes, Achats, Bouclément des comptes, Personnel, Budget, Informatique. En outre, ces communes auraient également intérêt à étendre leur contrôle interne à la conformité dans des domaines spécifiques tels que l'attribution de permis de construire ou l'acquisition et l'aliénation de biens immobiliers

La mise en place des trois premières composantes de COSO constitue un pas important vers l'implémentation d'un véritable système de contrôle interne. Cela se traduit concrètement par la réalisation des mesures suivantes :

- Mettre au point un code de conduite qui règle les principales questions éthiques, en particulier le traitement des cadeaux et les conflits d'intérêt, qui constituent des points particulièrement sensibles dans le domaine public
- Etablir un règlement des compétences en matière d'engagement financier et des signatures, afin de garantir la séparation des fonctions (principe des quatre yeux)
- Décrire les procédures de sécurité informatique
- Décrire le processus d'engagement des collaborateurs, ainsi que la procédure de suivi de leurs compétences.
- Disposer pour chaque employé communal d'un contrat qui inclut le cahier des charges, signé par l'employeur et le collaborateur.
- Lister les risques auxquels pourrait être confrontée la commune dans le domaine financier, y compris le respect de certains éléments de conformité, et évaluer périodiquement les conséquences de leur réalisation.
- Définir les contrôles-clés au niveau de chaque processus retenu, dans le but de réduire les risques précédemment identifiés.

La Cour recommande par ailleurs aux communes comptant entre 300 et 9'999 habitants de s'assurer au moins une fois par an du fonctionnement conforme et continu des contrôles mis en place.

Révision des comptes annuels, y compris des éléments de contrôle interne

Actuellement, les communes comptant entre 300 et 9'999 habitants sont, comme les communes de 10'000 habitants et plus, soumises au contrôle de leurs comptes annuels par un organe de révision qualifié (réviseur agréé), voire particulièrement qualifié (expert-réviseur agréé), conformément au Règlement sur la comptabilité des communes (art. 35b et c RCom) et aux directives minimales édictées par l'ASFiCo (point I des Directives pour l'organe de révision des comptes communaux et le cas échéant pour la Commission communale de gestion ou des finances). Ces directives incluent déjà un certain nombre d'éléments relatifs au contrôle interne (point II des mêmes directives).

La Cour recommande que les communes comptant entre 300 et 9'999 habitants soient soumises en matière de révision des comptes au **contrôle simplifié** par un **réviseur agréé**. Le contrôle simplifié comprend :

- le **contrôle restreint des comptes communaux**
- la **constatation de l'existence de certains éléments du SCI**.

L'organe de révision devrait se référer pour le contrôle des comptes à la **Norme de la Chambre fiduciaire relative au contrôle restreint** (à adapter à la situation concrète du mandat, en l'occurrence ici aux particularités des comptes communaux).

En outre, l'organe de révision devrait s'assurer de l'existence des éléments de contrôle interne définis au point ci-dessus, à savoir :

- le code de conduite
- le règlement des compétences et le registre des signatures
- la procédure relative à la sécurité informatique
- les processus (documentés) d'engagement et de suivi des compétences des collaborateurs
- les contrats signés incluant le cahier des charges (échantillon)
- la liste des risques financiers, y compris certains risques de conformité
- la liste des processus-clés avec les contrôles y relatifs

Les dispositions sur les « procédures convenues » conformément à la NAS 920 pourront être appliquées à cet effet³⁰.

Les vérifications minimales spécifiques aux comptes communaux devraient être déterminées plus précisément dans une directive de l'Etat, comme c'est déjà le cas actuellement. La directive devrait également définir les modalités du rapport établi par l'organe de révision à la Municipalité et au

³⁰ Le Manuel suisse d'audit fait d'ailleurs référence à cette norme dans le chapitre relatif aux communes (volume IV, partie V, point 2.3.1)

Conseil communal, qui inclurait notamment la constatation de l'existence des éléments de contrôle interne sus-mentionnés.

La Cour estime pertinent de laisser aux communes de moins de 10'000 habitants qui, en fonction de leur taille et des risques identifiés, estiment judicieux d'opter pour le contrôle ordinaire (avec vérification de l'existence du SCI selon la NAS 890) la liberté de le faire (opting up). Ceci peut être notamment approprié pour celles qui, à court ou moyen terme, vont voir le nombre de leurs habitants s'approcher, voire dépasser le chiffre de 10'000. La Municipalité et/ou les pouvoirs délibérants devraient statuer sur cette question le cas échéant.

Les éléments de contrôle interne les communes comptant de 300 à 9'999 habitants ainsi que les recommandations relatives au contrôle de ses comptes annuels sont résumés dans le tableau suivant :

I. Eléments du SCI	Minimum requis – Bonnes pratiques	Processus couverts
<p>1) Environnement interne</p> <p>Mettre en place un environnement interne qui garantisse l'existence des éléments suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> - la communication et l'application de l'intégrité et des valeurs éthiques de la commune - l'attribution des responsabilités et des pouvoirs en matière financière (en respectant la séparation de fonctions et le principe de double signature) - la sécurité informatique - la compétence des collaborateurs - les principes et style de gestion - la structure organisationnelle - les instructions dans le domaine du personnel 	<p>Code de conduite (qui inclut la fraude, la corruption, les conflits d'intérêt et le traitement des cadeaux)</p> <p>Règlement des compétences et des signatures</p> <p>Processus d'engagement et de suivi des collaborateurs, contrats avec description de fonction signés</p> <p>Description des procédures de sécurité informatique</p>	
<p>2) Evaluation des risques</p> <p>Evaluer les risques</p>	Liste des risques	<p>Impôts et autres recettes</p> <p>Achats</p> <p>Bouclement des comptes</p>
<p>3) Activités de contrôle</p> <p>Fixer les contrôles clés des principaux processus.</p>	Liste des principaux processus et des contrôles clés.	<p>Personnel</p> <p>Budget</p> <p>Informatique</p> <p>(Permis de construire)</p> <p>(Acquisition et aliénation de biens immobiliers)</p>

II. Contrôle des comptes et des éléments du SCI	
Type de contrôle	Contrôle simplifié : - contrôle restreint des comptes - constatation de l'existence des éléments du SCI selon procédure convenue (NAS 920)
	Opting up → Contrôle ordinaire
Attestation de l'existence du SCI (NAS 890)	Non
	Opting up → oui
Rapport	Rapport succinct de l'organe de révision à la Municipalité et au Conseil communal
	Si opting up, rapport succinct de l'organe de révision au Conseil communal et rapport détaillé à la Municipalité

Les éléments du SCI ainsi que des exemples d'outils utilisables par les communes sont développés en Annexe 4.

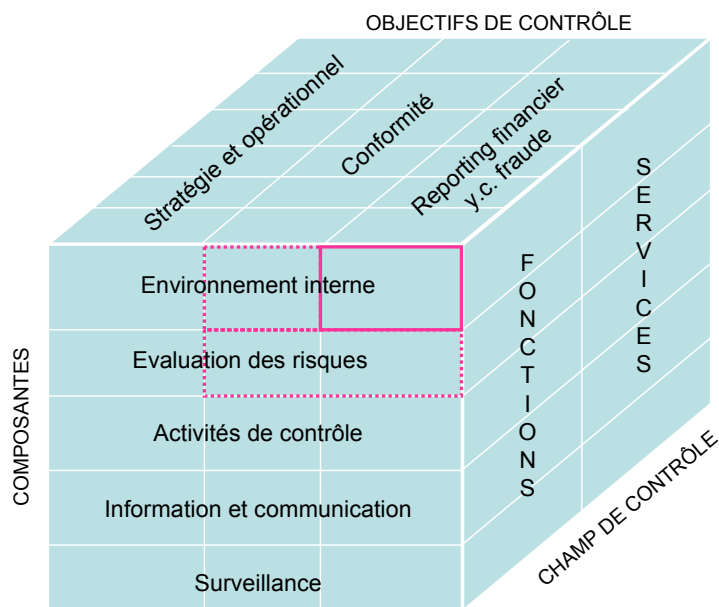
9.3 Les communes de moins de 300 habitants

Principes de contrôle interne

Ces communes devraient au minimum mettre en place un environnement interne visant à réduire les risques de reporting financier. Cela se traduit concrètement par l'implémentation des mesures suivantes :

- Définir dans une directive ou un code de conduite les principales questions éthiques, en particulier le traitement des cadeaux et les conflits d'intérêt, qui constituent des points particulièrement sensibles dans le domaine public
- Définir par écrit les compétences en matière d'engagement financier et les règles de signature, afin de garantir la séparation des fonctions (principe des quatre yeux)
- Sécuriser les accès informatiques.

La Cour recommande par ailleurs aux communes de moins de 300 habitants d'identifier leurs risques dans le domaine du reporting financier, y compris ceux liés à certains éléments de conformité, et d'évaluer les conséquences pour la commune en cas de réalisation au moins une fois par an.



Révision des comptes annuels, y compris des éléments de contrôle interne

Les communes de moins de 300 habitants, à l'exception de celles qui perçoivent elles-même leurs impôts ou qui ont un compte de fonctionnement dépassant 1,5 million, ne sont pas tenues actuellement de faire vérifier leur comptes par un organe de révision qualifié. Par contre, il appartient à la commission de gestion ou des finances du Conseil général de procéder à un examen approfondi des comptes (art. 35 du Règlement sur la comptabilité des communes) sur la base de directives édictées par l'ASFiCo (Directives pour l'organe de révision des comptes communaux et le cas échéant pour la Commission communale de gestion ou des finances). Dans ce cadre, les commissions communales devraient également s'assurer que les éléments de contrôle interne mentionnés ci-dessus existent.

La Cour estime toutefois pertinent de laisser à ces communes qui, en fonction de leur taille et des risques identifiés, estiment judicieux d'opter pour un contrôle simplifié de leurs comptes annuels par un organe de révision qualifié la liberté de le faire (opting in). La Municipalité et/ou les pouvoirs délibérants devraient statuer sur cette question le cas échéant.

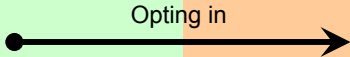

Les éléments de contrôle interne dans les communes de moins de 300 habitants ainsi que les recommandations relatives au contrôle de ses comptes annuels sont résumées dans le tableau suivant :

I. Eléments du SCI	Minimum requis - Bonnes pratiques	Processus couverts
<p>Environnement interne</p> <p>Mettre en place un environnement interne qui garantisse l'existence des éléments suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> - la communication et l'application de l'intégrité et des valeurs éthiques de la commune - l'attribution des responsabilités et des pouvoirs en matière financière (en respectant la séparation de fonctions et le principe de double signature) - la sécurité informatique 	<p>Directive sur les questions d'éthique (qui inclut la fraude, la corruption, les conflits d'intérêt et le traitement des cadeaux)</p> <p>Règlement des compétences et des signatures</p> <p>Procédures de sécurité informatique</p>	-
II. Contrôle des comptes et des éléments du SCI		
Type de contrôle	Contrôle par la Commission de gestion ou des finances	
	Opting in → contrôle simplifié	
Rapport	Rapport annuel de la Commission de gestion ou des finances à la Municipalité et au Conseil général, y compris un commentaire sur les éléments du SCI	
	Si opting in, rapport succinct de l'organe de révision à la Municipalité et au Conseil communal	

Les éléments du SCI ainsi que des exemples d'outils utilisables par les communes sont développés en Annexe 4.

9.4 Synthèse

Les points 9.1 à 9.3 ci-dessus peuvent être synthétisés dans le tableau suivant :

	Communes de moins de 300 habitants	Communes entre 300 et 9'999 habitants	Communes dès 10'000 habitants
I. Eléments du SCI / SCI			
Environnement interne	<ul style="list-style-type: none"> - la communication et l'application de l'intégrité et des valeurs éthiques de la commune - l'attribution des responsabilités et des pouvoirs en matière financière (en respectant la séparation de fonctions et le principe de double signature) - la sécurité informatique 		
		<ul style="list-style-type: none"> - la compétence des collaborateurs - les principes et style de gestion - la structure organisationnelle - les instructions dans le domaine du personnel 	
Analyse des risques		Liste des risques	Cartographie des risques
Activités de contrôle		Liste des processus et des contrôles-clés	
Information et communication			Description des procédures et des flux d'information relatifs à l'établissement des comptes et au SCI
Surveillance et pilotage			Description des mesures prévues pour la surveillance et le suivi du SCI
II. Contrôle des comptes et des éléments du SCI / SCI			
Type de contrôle	Contrôle par la Commission de gestion ou des finances)	Contrôle simplifié par un réviseur agréé, voire un expert-réviseur agréé	Contrôle ordinaire par un expert-réviseur agréé
Attestation de l'existence du SCI (NAS 890)	Non	Non	Oui
Rapports	Rapport annuel de la Commission de gestion ou des finances à la Municipalité et au Conseil général, y compris un commentaire sur les éléments recommandés du SCI	Rapport succinct de l'organe de révision à la Municipalité et au Conseil communal	Rapport succinct de l'organe de révision au Conseil communal et rapport détaillé à la Municipalité
Options			
			

9.5. Recommandations relatives au contrôle interne des processus financiers, étendu à certains éléments de conformité, et au contrôle des comptes communaux

A partir des observations effectuées dans les communes participantes et sur la base des pratiques actuellement répandues dans le domaine, la Cour a développé les recommandations différenciées suivantes pour les communes en fonction de leur taille :

Recommandation n°1

La Cour des comptes recommande au Conseil d'Etat d'introduire une disposition générale relative au système de contrôle interne dans le cadre de la Loi sur les communes.

Recommandation n°2

Les communes de 10'000 habitants et plus devraient disposer **d'un système de contrôle interne des processus financiers de niveau standardisé (niveau 3)**, y compris certains éléments de conformité.

Elles devraient soumettre leurs comptes annuels au contrôle ordinaire par un expert-réviseur agréé.

Recommandation n°3

Les communes comptant entre 300 et 9'999 habitants devraient disposer **d'un système de contrôle interne correspondant à la taille, à la complexité et au profil de risque de la commune**, visant à réduire les risques de reporting financier, ainsi que de non-respect de certains éléments de conformité.

Elles devraient soumettre leurs comptes annuels à un contrôle simplifié par un réviseur agréé. Le contrôle simplifié comprend d'une part, la révision des comptes sur la base du contrôle restreint et, d'autre part, la constatation de l'existence de certains éléments du SCI selon des procédures convenues (par exemple NAS 920).

Ces communes ont également la possibilité d'opter pour un contrôle ordinaire.

Recommandation n°4

Les communes de moins de 300 habitants devraient mettre en place **un environnement interne** visant à réduire les risques de reporting financier ainsi que de non-respect de certains éléments de conformité.

Excepté celles qui perçoivent elles-même leurs impôts ou qui ont un compte de fonctionnement dépassant 1,5 million, elles ne sont pas soumises à la révision de leurs comptes annuels par un organe professionnel.

Le contrôle de la Commission de gestion ou des finances devrait s'assurer que des principes spécifiques de base en matière de contrôle interne soient respectés.

Ces communes ont également la possibilité de développer leur contrôle interne en fonction de leur taille, leur complexité et leur profil de risque et/ou d'opter pour un contrôle simplifié par un réviseur agréé.

CHAPITRE V

CONCLUSION

10 Réponses des communes auditées, de l'ASFiCo et de l'AdCV

Conformément à l'art. 36, al. 3 LCComptes du 21 novembre 2006, les communes ayant participé à l'audit ont été invitées à faire part de leurs observations. Les Municipalités de Cugy, Epalinges, Grandson, Moudon, Pully, Yverdon-les-Bains, Rolle et Aigle ont adressé leurs réponses à la Cour.

Compte tenu des spécificités de cet audit, la Cour a également invité l'UCV (Union des Communes Vaudoises), l'AdCV (Association de Communes Vaudoises) et l'ASFiCo (Autorité de Surveillance des Finances Communales) à se prononcer.

L'UCV, par la voix de son président, indique que « bien que les règles de mise en place d'un SCI ne sont pas encore édictées, nous pouvons nous féliciter de la collaboration avec la Cour des comptes en saluant son efficacité et son état d'esprit... Il s'agit d'une aide très précieuse, qui deviendra indispensable et, comme président de l'UCV, je recommande aux municipalités vaudoises cet outil de gestion qui leur rendra de grands services ».

L'AdCV, par son bureau, « se félicite de trouver une solution permettant de formaliser les processus et surtout que la Cour des comptes se soit penchée sur ce thème éminemment important pour la gestion communale et ses comparaisons ».

L'ASFiCo, par la voix de son directeur, se réjouit que, pour les communes de plus de 10'000 habitants, « les recommandations émises par la Cour des comptes rentrent en droite ligne avec la directive du Département en matière de SCI pour les collectivités publiques communales vaudoises ».

Les communes qui ont répondu ont également fait part de leur satisfaction relative au rapport et appuient sans réserve les recommandations de la Cour.

L'intégralité des lettres de réponses est reproduite en Annexe 5.

11 Conclusion générale de la Cour

L'objectif de la présente mission de contrôle était d'une part, de dresser un état de la situation à partir de l'analyse et de l'appréciation effectuées auprès de douze communes, d'autre part de fournir un cadre approprié et proportionné à la taille et aux spécificités de toute commune du Canton, en dégagant des lignes directrices économes, efficaces et efficaces, visant à garantir une bonne gestion des deniers publics, en se fondant sur les pratiques actuelles. A cet égard, la Cour estime indispensable d'éviter toute sophistication inutile et coûteuse qui irait à l'inverse d'une bonne gestion des deniers publics.

La Cour souhaite par ses recommandations et la boîte à outils proposée en Annexe 4 que les communes aient la possibilité :

- de déterminer l'état de leur système de contrôle interne (SCI) en matière d'établissement des comptes par rapport aux pratiques actuelles dans ce domaine.
- de mettre en place un SCI ou d'améliorer celui dont elles disposent, contribuant ainsi à améliorer leur gestion financière, la transparence de leurs processus financiers, ainsi que la qualité et la fiabilité de leur information financière .

La Cour a perçu de manière générale dans les communes une réelle conscience de l'importance d'un système de contrôle interne et, le plus souvent, un intérêt à référencer de façon plus synthétique et cohérente l'ensemble des processus et des contrôles déjà mis en place³¹.

Le niveau de maturité du SCI dépend certes de la taille des communes, et donc des risques potentiels auxquels elles peuvent être confrontées, mais également de l'adhésion et de l'intérêt manifesté par la Municipalité et l'appui du boursier communal.

Enfin, il revient évidemment à l'Etat d'édicter les règles et les dispositions d'application en la matière. Compte tenu de l'importance du sujet, la Cour des comptes est d'avis qu'il s'agit de donner à l'ensemble un cadre légal adéquat, tel que suggéré par la recommandation n° 20 du Manuel « Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes », MCH2, publié en 2008 par la Conférence des Directeurs cantonaux des finances (loi-modèle sur les finances des cantons et des communes, art. 68 et 69).

La Cour formule les réserves d'usage pour le cas où des documents, des éléments ou des faits ne lui auraient pas été communiqués, ou l'auraient été de manière incomplète ou inappropriée, éléments qui auraient pu avoir pour conséquence des constatations et/ou des recommandations inadéquates.

La Cour délibérant en séance plénière en date du 24 juin 2011 a adopté le présent rapport public en présence de Mme Eliane Rey, Présidente, Mme Anne Weill-Lévy, MM. Jacques Guyaz et Jean-Claude Rochat, membres de la Cour.

12 Remerciements

Parvenue au terme de ses travaux, la Cour des comptes tient à remercier toutes les personnes qui lui ont permis de réaliser cet audit. Elle souligne la disponibilité de ses interlocuteurs, de même que la diligence, le sérieux et le suivi mis à la préparation et à la fourniture des documents et des données requis.

Elle note également qu'à aucun moment elle n'a eu le sentiment d'une rétention d'informations.

La Cour des comptes remercie en particulier les syndics, municipaux, municipales, chef(fe)s de service et boursier(ère)s communales qui ont eu l'obligeance de les recevoir.

³¹ Cet état de fait n'est peut-être pas représentatif de l'ensemble des communes vaudoises, les communes visitées étant volontaires.