

Révision dans le secteur public

- Révision économie privée – secteur public
- Délimitation surveillance et révision
- Recommandation d'audit 60 (RA60)

Gianmarco Zanolari, BDO AG
Président sous-commission secteur public
EXPERTsuisse



Olten, le 15 septembre 2016



Contenu



Contenu

- Révision économie privée
- Révision secteur public
- Bilan de l'enquête d'EXPERTsuisse
- Délimitation surveillance et révision
- Idée fondamentale des RA60
- Confirmation de mandat
- Particularités des RA60 par comparaison au PS
- Présentation des observations dans les RA60

2

Introduction



Révision économie privée

Economie privée

- Révision **indépendante de la forme juridique**:
 - Sociétés de capitaux (SA, Sàrl, Coopérative): Révision selon l'art. 727 ss. CO
 - Sociétés et donations: Révision selon CSS et art. 727 ss. CO
 - Sociétés individuelles, sociétés collectives: pas de révision
- **Contrôle ordinaire**
 - pour les sociétés publiques
 - pour les sociétés avec au minimum 20/40/250 (deux indicateurs doivent être remplis)
 - pour les sociétés avec l'obligation de consolidé (comptes de groupe)
 - quand au minimum 10% du capital action l'exige
- **Contrôle restreint**
 - pour les sociétés avec plus de 10 employés, mais cependant en dessous de 20/40/250
- Contrôle ordinaire doit être effectué selon les **normes d'audit suisses (NAS)**, le contrôle restreint selon les **normes suisses relative au contrôle restreint (NCR)**

3

Introduction 

Révision secteur public

Secteur public

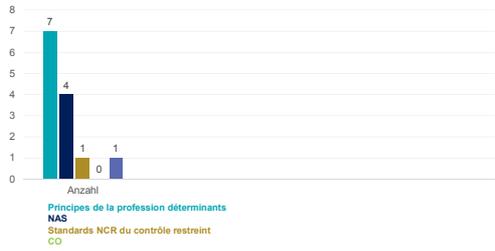
- **Contrôle budgétaire** selon
 - Loi sur les communes
 - Loi sur la gestion financière
 - Ordonnance sur les communes
- **Aucune distinction** entre les **tailles et la complexité** d'une collectivité publique comme dans l'économie privée
- **Définitions les plus différentes, tâches, compétences, responsabilité** des organes de surveillance prises isolément dans les cantons :
 - Commission de gestion, commission de révision, commission des finances, etc.
 - Contrôle des finances ou de gestion, contrôle de technique financière, etc.
 - Obligation d'intégrer, ou facultatif, une instance de révision externe
 - Instance de révision externe en tant qu'organe mandaté par la commission de gestion ou le conseil communal
- **Principes partiels de contrôle de l'économie privée** (voir exemples de l'enquête sur la dia suivante)

4

Introduction 

Révision secteur public

Extrait de l'enquête d'EXPERTsuisse:
Quels principes de contrôle doivent être attestés ?



Principes de la profession déterminants	Anzahl
NAS	7
Standards NCR du contrôle restreint	4
MSA	1
CO	1

5

Introduction 

Révision secteur public

Extrait de l'enquête d'EXPERTsuisse :
Quels principes de contrôle doivent être attestés ? Evaluation :

- la plupart des cantons ne se prononcent pas sur quels principes de base le contrôle doit être effectué
- **7 cantons** prévoient une **confirmation des principes professionnels déterminants** (BE, GE, SO, SZ, TI, VS, ZH); la question se pose qu'est ce que l'on entend par là
- **4 cantons** prévoient, que le respect des standards d'audit soit confirmé (AG, NE, VD, ZH); AG vise ainsi la NAS 910 Review (analyse uniquement du bilan); pour les 3 autres cantons, se pose la question, s'ils sont conscients de la portée de cette confirmation
- la **confirmation NCR** est encore possible à NE uniquement pour les années 2015 et 2016
- GE attend que le contrôle se fasse selon les principes du **MSA**

-> actuellement, il existe une grosse insécurité sur quels principes de base le contrôle d'un compte communal devrait être exécuté

6

Introduction 

Bilan de l'enquête d'EXPERTsuisse

- la **qualification des réviseurs** de compte n'est pas encore assez réglée
- plus de la moitié des cantons ne connaissent pas encore l'**exigence d'indépendance** de l'instance de révision
- le contrôle le plus important d'un compte d'une commune est certainement celui du **Système de Contrôle Interne**, contrôle qui n'est prescrit impérativement que dans 7 cantons
- la définition de l'**essentiel et d'un contrôle orienté risques** n'ont pas encore trouvé leur entrée dans les exigences de la révision des communes
- dans la plupart des cantons, des indications claires manquent sur ce qui **doit être contrôlé et ce qui ne doit pas l'être**
- il **manque** un standard national qui détermine sur quels **principes le contrôle** devrait se faire
- il **manque** un standard national de **rapport des comptes**

-> la Suisse a besoin de pousser en direction de la professionnalisation de la révision/de l'audit dans les communes

7

Introduction 

Délimitation surveillance et révision

Surveillance au niveau cantonal:

- Surveillance**, si les communes, les associations de communes, les syndicats communaux, les entreprises autonomes ou non respectent les **prescriptions légales cantonales**

Surveillance au niveau communal:

- Contrôle de gestion / contrôle matériel de la situation financière**
 - autorisation financière (respect de principes budgétaires)
 - adéquation des finances (équilibre budgétaire, parcimonie, emploi économique)
- Contrôle du compte / contrôle formel de la situation financière**
 - exactitude financière légale
 - exactitude arithmétique
 - comptabilité complète, véridique et claire
- Organe de surveillance** au niveau communal est CG/CCC/Cofi (rarement une instance externe de contrôle)
- CG/CCC/Cofi devrait toujours exécuter un contrôle matériel de la situation financière**
- Le contrôle matériel de la situation financière peut être fait par CG/CCC/Cofi (si compétences existent), autrement par délégation (mandat) à une instance de révision externe**
- Contrôle formel de la situation financière (nouveau) selon les principes des RA60**
- Confirmation de mandat** en tant qu'instrument central de la **répartition des tâches** et de la **délimitation du mandat** entre CG/CCC/Cofi et l'instance de révision externe

8

Idee fondamentale des RA60 

RA 60 chiff. 4

« **EXPERTsuisse expose dans la présente recommandation d'audit les règles d'éthique professionnelle déterminantes selon lesquelles les experts-comptables vérifient l'établissement des comptes de communes, qui correspondent en termes de nature et d'étendue à un audit des comptes annuels selon les Normes d'audit suisses, mais qui présentent néanmoins certaines spécificités. La présente recommandation d'audit donne l'avis de la profession sur le but et le contenu de l'audit de comptes annuels, qui ont été établis selon les prescriptions cantonales et communales applicables. Elle met parallèlement en évidence le contenu et les limites de tels audits. Cette recommandation d'audit ne traite pas des mandats de réalisation d'un examen succinct (Review) ni des procédures convenues (agreed-upon procedures).** »

9

Confirmation de mandat 

RA 60 Chiff. 11 et 12

Chiff. 11
«Il peut arriver que les différents domaines d'audit se recoupent et que des vérifications soient effectuées à double par la commission compétente et l'expert-comptable. Des doubles vérifications peuvent p. ex. survenir lors du contrôle des compétences financières ou du contrôle du trafic des paiements. En outre, il peut arriver que la commission effectue elle-même une partie de l'audit des comptes annuels et que celui-ci ne relève donc pas du domaine de compétence de l'expert-comptable. Les doubles vérifications, de même que les domaines non vérifiés, doivent être évités...»

Chiff. 12
«A cet égard, lorsqu'un expert-comptable est mandaté pour l'audit des comptes annuels, le contenu concret des attributions doit être délimité avec le mandant. La plupart du temps, le mandant est la commission compétente ou le Conseil communal. L'étendue convenue de l'audit dépend des réglementations cantonales et communales et de la forme de l'implication de l'expert-comptable. La délimitation doit être mentionnée dans la description de l'étendue de l'audit dans la confirmation de mandat.»

10

Particularités 

RA 60 Chiff. 20

«L'expert-comptable doit déterminer la nature et l'étendue des procédures d'audit requises selon un jugement professionnel dans le cadre de sa responsabilité propre. Le jugement est limité par des réglementations légales, ordonnances, directives administratives, instructions d'audit ainsi que, le cas échéant, des conditions élargies pour le mandat. Compte tenu de la complexité et du degré parfois élevé de confidentialité de certaines tâches publiques à accomplir par la commune, les particularités suivantes s'appliquent pour l'obtention d'éléments probants:

- exactitude matérielle des taxations fiscales et donc des revenus fiscaux (limitation du droit de consultation);
- exactitude matérielle des prestations d'aide sociale (limitation du droit de consultation);
- consultation systématique et complète des procès-verbaux détaillés du Conseil communal;
- vérification annuelle complète du compte de profits et pertes. Des contrôles approfondis sont effectués;

11

Particularités 

RA 60 Chiff. 20

- demande de confirmations de tiers en cas de créances (principalement des particuliers de la commune)
- rattachement des charges aux produits et délimitation périodique;
- vérification de domaines externalisés;
- répartition de l'audit entre la commission compétente et l'expert-comptable.

Pour atteindre un degré d'assurance raisonnable au sens de la présente recommandation d'audit, les procédures d'audit minimales indiquées à l'ANNEXE I doivent être effectuées dans ces domaines.

12

Rapport 

RA 60 Chiff. 35

« Si un audit des comptes annuels selon les prescriptions cantonales a été convenu, l'expert-comptable rend un **rapport de révision** sur le résultat de l'audit. Ce rapport de révision de l'expert-comptable est adressé à l'**organe compétent** selon la loi en tant que mandant, qui le reprend dans le cadre de sa propre obligation de rapport. Pour la remise du rapport de révision, les principes des **Normes d'audit suisses** s'appliquent.

13

Rapport 

PH 60 Kapitel 6

Rapport de l'organe de contrôle [1] sur les comptes annuels [2] (année)
A la Commission de contrôle des comptes [3] de la
commune politique xy [4]

En notre qualité d'organe de contrôle [1], nous avons effectué l'audit **conformément au mandat** qui nous a été confié [11] des comptes annuels ci-joints [2] de la commune politique xy [4], comprenant le bilan, le compte de profits et pertes, le compte d'investissements, le tableau des flux de trésorerie et l'annexe pour l'exercice arrêté au [DATE] [2] [12]

Responsabilité du Conseil communal [5]
La responsabilité de l'établissement des comptes annuels [2], conformément aux dispositions légales cantonales et communales [6], incombe au Conseil communal [5]. Cette responsabilité comprend la conception, la mise en place et le maintien d'un système de contrôle interne relatif à l'établissement des comptes annuels [2] afin que ceux-ci ne contiennent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. En outre, le Conseil communal [5] est responsable de l'application de méthodes comptables appropriées, ainsi que des estimations comptables adéquates.

Responsabilité de l'organe de contrôle [1]
Notre responsabilité consiste, sur la base de notre audit, à exprimer une opinion sur les comptes annuels [2]. Nous avons effectué notre audit **conformément aux prescriptions légales [7] et à la recommandation d'audit suisse 60 Audit et rapport de l'auditeur de comptes communaux [8]**. Selon cette recommandation d'audit [8], nous devons respecter les **règles d'éthique professionnelle [13]** ainsi que planifier et réaliser l'audit de façon à pouvoir constater avec une assurance raisonnable que les comptes annuels ne contiennent pas d'anomalies significatives.

14

Rapport 

RA 60 chapitre 6

Un audit inclut la mise en œuvre de procédures d'audit en vue de recueillir des **éléments probants** concernant les valeurs et les informations fournies dans les comptes annuels [2]. Le choix des procédures d'audit relève du jugement de l'auditeur, de même que l'évaluation des **risques** que les comptes annuels [2] puissent contenir des **anomalies significatives**, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Lors de l'évaluation de ces risques, l'auditeur prend en compte le **système de contrôle interne** relatif à l'établissement des comptes annuels [2] pour définir les procédures d'audit adaptées aux circonstances, et non **pas dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité** de celui-ci. Un audit comprend, en outre, une évaluation de l'adéquation des méthodes comptables appliquées, du caractère plausible des estimations comptables effectuées ainsi qu'une appréciation de la présentation des comptes annuels [2] dans leur ensemble. Nous estimons que les éléments probants recueillis constituent une base suffisante et adéquate pour former notre opinion d'audit.

Opinion d'audit
Selon notre appréciation, les comptes annuels [2] pour l'exercice arrêté à la date du bilan (date) sont conformes aux **prescriptions légales cantonales et communales [6]**.

Rapport sur d'autres dispositions légales
[9] Nous attestons que nous remplissons les exigences légales d'**agrément [10]** conformément à la loi sur la surveillance de la révision (LSR), de **connaissances techniques et d'indépendance** conformément aux prescriptions légales [6] en vigueur et qu'il n'existe aucun fait incompatible avec notre indépendance.
[9] Conformément aux dispositions légales [6] et à la **Norme d'audit suisse 890**, nous attestons qu'il existe un **système de contrôle interne** relatif à l'établissement des comptes annuels [2] défini selon les prescriptions du Conseil communal [5].

15

Rapport 

RA 60 chapitre 6

[9] Dans le cadre de notre audit, nous relevons en outre que

- Autres dispositions cantonales ou communales éventuelles
- xxx

Nous recommandons d'**approuver** les comptes annuels [2] qui vous sont soumis.

Zurich, le xx.xx.20xx

Audit SA

Auditeur responsable Signature

Signature [10]

Annexes

Comptes annuels [2]

16

Rapport 

RA 60 chapitre 6

Remarques rédactionnelles:

[1] La désignation de l'organe de contrôle découle des prescriptions légales cantonales ou communales.

[2] Il y a lieu de prendre en considération que tous les termes tels que «comptes annuels, bilan, compte de profits et pertes, tableau des flux de trésorerie, exercices», etc. doivent être conformes aux prescriptions légales cantonales ou communales correspondantes.

[3] Le destinataire découle des dispositions légales (p. ex. Commission de contrôle des comptes, Commission de gestion, Commission financière).

[4] Pour les autres entités communales, remplacer par le nom correspondant (p. ex. commune politique xx, établissement scolaire xx, paroisse xx, commune municipale xx, entité xx).

[5] Pour les autres entités communales, remplacer par le nom de l'organe correspondant (p. ex. conseil prévoyant, autorité).

[6] Peut être précisé par l'indication de la loi correspondante (indication des dispositions légales cantonales ou communales; y c. numéro d'ordre).

[7] Peut être précisé ou complété (p. ex. prescriptions cantonales ou manuel pour commissions comptables et commissions de contrôle du canton xx).

[8] Lorsqu'un audit est effectué selon les Normes d'audit suisses, cela doit être adapté ici.

[9] Si la loi le prescrit ou si les circonstances l'exigent.

[10] Indique l'agrément uniquement si cela est exigé par la loi déterminante et que l'agrément légal se réfère à la loi sur la surveillance de la révision (LSR).

[11] Si révision en qualité d'organe, supprimer «conformément au mandata».

[12] Lorsque la commission compétente vérifie une partie des comptes annuels (p. ex. compte de profits et pertes, compte d'investissements, etc.), la phrase suivante doit être ajoutée par analogie: «Le compte d'investissements a été vérifié par la CdG.»

[13] Lorsque les règles d'éthique (connaissances spécialisées, indépendance, agrément, etc.) sont confirmées par les autres prescriptions légales (cf. chiffre 9), alors la partie «respecter les règles d'éthique professionnelles» peut être supprimée.

17

Rapport 

RA 60 Chiff. 36

«Si des anomalies significatives ont été constatées, l'expert-comptable doit exprimer une opinion d'audit avec réserve conformément à la NAS 705, une opinion défavorable ou ne délivrer aucune opinion d'audit. Le rapport de révision peut être complété par des paragraphes qui ne peuvent toutefois pas remplacer une réserve nécessaire, une opinion défavorable ou l'impossibilité d'exprimer une opinion. Conformément à la NAS 706, un tel paragraphe peut par exemple être un paragraphe d'observation ou un paragraphe relatif à d'autres points dans le rapport.

18

Rapport 

MSA (Manuel suisse d'audit), Part VIII Secteur Public, chapitre 5.2.7.1

Nature du problème donnant lieu à la modification	Jugement de l'auditeur sur le caractère diffus de l'incidence ou l'incidence éventuelle sur les états financiers	
	Significatif, mais non diffus	Significatif et diffus
Les états financiers comportent des anomalies significatives	Opinion avec réserve	Opinion défavorable
Impossibilité d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés	Opinion avec réserve	Impossibilité d'exprimer une opinion

Tableau 51: Facteurs d'influence sur l'opinion d'audit modifiée

19