

SERVICE DES COMMUNES

BULLETIN D'INFORMATION N°46

**Les modifications de la législation
sur les communes**

**Le nouveau droit
et ses conséquences pratiques**

Fribourg, novembre 2006
Mise à jour juin 2008

TABLE DES MATIERES

I. Présentation générale	3
1. La nécessité de la réforme	3
2. Les idées force de la réforme	3
2.1. La surveillance des communes	3
2.2. Les adaptations de la législation à la Constitution	4
2.3. Les autres modifications	5
 II. Les modifications légales et leurs conséquences pratiques pour les communes	 6
1. Le règlement d'organisation du conseil communal	6
1.1. Le contenu	6
1.2. L'adoption	7
2. Les compétences du syndic	7
2.1. Les nouvelles compétences	7
2.2. Les mesures	7
3. Les compétences du préfet	8
3.1. Les nouvelles compétences	8
3.2. Les mesures et la procédure	9
4. Le plan financier	10
4.1. Les bases constitutionnelles	10
4.2. Les objectifs et principes de la planification financière	10
4.3. La méthode de l'outil de planification	11
4.3.1. Les données nécessaires à la planification	11
4.3.2. La prévision et la planification financière	12
5. L'organe de révision externe	12
5.1. La répartition des tâches entre l'organe de révision et la commission financière	12
5.2. La désignation	14
5.3. Les qualifications	15
5.4. L'agrément	16
5.5. L'indépendance	17
5.6. La démission et la résiliation	20
5.7. Les attributions	20
5.8. Le rapport de révision	22

6.	Les nouveautés en matière comptable	23
6.1.	Les retraits de fonds	23
6.2.	Les principes de la comptabilité publique	23
6.3.	Les pièces justificatives	24
6.4.	Les délais pour l'approbation des comptes et pour la transmission du budget et des comptes aux autorités de surveillance	25
6.5.	Le contrôle périodique des valeurs au bilan	25
7.	Le rôle du Service des communes	25
8.	Les fusions de communes	26
8.1.	Les nouvelles règles	26
8.2.	Les tableaux de l'ancien et du nouveau système	26
8.2.1.	L'ancien système	26
8.2.2.	Le nouveau système	27
9.	Les autres modifications	28
III. Les modifications légales et leurs conséquences pratiques pour les associations de communes		30
1.	Les tâches ou buts des associations	30
2.	La durée du mandat des délégués	30
3.	Les contrôleurs des comptes	30
4.	L'organe de révision	30
5.	Rappel : le contrôle périodique des valeurs au bilan (anciennement « Contrôle de caisse »)	31
6.	Les principes de comptabilité publique	31
7.	Les droits politiques au niveau des associations de communes	31
7.1.	L'initiative	31
7.2.	Le referendum obligatoire et facultatif	32
8.	La surveillance des associations	33
9.	Les démarches à entreprendre au niveau des statuts	33
IV. Tableau des délais d'adaptation pour les communes, les établissements communaux de droit public et les associations de communes		34

I. Présentation générale

Le droit communal a été modifié en profondeur durant l'année 2006. Le 16 mars 2006, le Grand Conseil adoptait une révision de la loi sur les communes. Le Conseil d'Etat a révisé le règlement d'exécution de la loi sur les communes le 26 septembre 2006.

1. La nécessité de la réforme

Les relations entre la commune et l'Etat furent, selon les époques, empreintes d'un souci mutuel de coopérer ou marquées de défiance réciproque. Selon le sentiment qui prévalait, le second intervenait de façon plus ou moins incisive dans la surveillance de la première.

Le temps est aujourd'hui à un réexamen du contrôle exercé par l'Etat sur les communes fribourgeoises. L'évolution de la société, et singulièrement, du rôle joué aujourd'hui par les collectivités locales, rend cet exercice indispensable. C'est le premier axe de la réforme adoptée.

Le 16 mai 2004, le souverain confiait - implicitement - à l'Etat le soin de réviser sa législation pour la rendre compatible avec la nouvelle Constitution. Cette adaptation constitue le deuxième axe de la réforme.

Le troisième et dernier axe de la réforme est destiné à corriger certains défauts ou à pallier des carences constatées au fil du temps. A eux seuls, ces défauts et ces carences ne justifiaient pas une révision législative. Les autorités ont jugé utile de profiter d'une réforme nécessaire pour procéder à ces utiles retouches.

2. Les idées force de la réforme

2.1. La surveillance des communes

Les expériences rencontrées ces dernières années ont démontré que la *surveillance des organes et des personnes* chargées d'administrer les collectivités publiques pêchait par sa lourdeur et sa lenteur. Le respect du suffrage populaire l'expliquait en partie; pour le reste, ces défaillances étaient dues au système choisi. Les règles relatives à la surveillance des communes avaient leur fondement dans une constellation juridique confuse.

De plus, l'intervention de (trop) nombreux acteurs (Conseil d'Etat, Directions, Préfets, Service des communes, Autorités désignées par la législation spéciale) dont les compétences étaient parfois mal définies, était de nature à créer un flou juridique nuisible à la bonne administration des communes. A cela s'ajoutait que les associations de communes connaissaient une surveillance moins incisive : le préfet, qui devait normalement exercer la surveillance sur ces associations, y jouait souvent un rôle de premier plan.

Enfin, le schéma d'intervention de l'Etat se déclinait ainsi : intervention de l'autorité de surveillance « compétente », saisine du Conseil d'Etat, audition du conseil communal, préavis du préfet, décision d'enquête administrative par le Conseil d'Etat, enquête administrative, exercice du droit d'être entendu, éventuel complément d'enquête, clôture de l'enquête, décision du Conseil d'Etat, mise en œuvre des mesures. Ce procédé était lent et compliqué. Respectueux de l'autonomie communale, il ne répondait cependant pas aux exigences de rapidité et de souplesse que commande une situation de mise en danger des intérêts communaux.

Le cœur du nouveau système, c'est le principe de l'autorégulation (*Selbstverantwortung der Gemeinde*). Les communes sont responsables du fonctionnement de leur administration et, par conséquent, des mesures qui doivent être prises pour remédier aux dysfonctionnements. Il s'agit-là d'une responsabilité primaire, le canton n'intervenant que si la commune n'assume pas ce devoir ou ne le fait que de manière insuffisante (principe de la subsidiarité du pouvoir de surveillance du canton). Le personnage central de cette auto-surveillance est le syndic (et, dans leurs fonctions respectives, le président du conseil général et le président du comité de direction de l'association de communes). C'est à lui qu'appartient le devoir de chercher à résoudre la difficulté. Il pourra notamment décider seul de l'ouverture d'une enquête administrative et décharger provisoirement un conseiller de son dicastère (art. 150a LCo). Il devra informer le préfet de l'évolution de la situation (art. 150b LCo). Il est ainsi doté de pouvoirs spéciaux et n'a pas à obtenir l'aval du collège avant de décider, par exemple d'ordonner une enquête administrative.

Sur le plan *financier*, seul l'examen formel des comptes et le respect des équilibres financiers font l'objet d'un examen du Service des communes. A l'heure où les budgets atteignent des montants importants, où les exigences comptables sont de plus en plus étendues, il est désormais prévu qu'un organe de révision externe assurera certains contrôles. La qualité de ces contrôles s'en trouvera ainsi renforcée, étant admis que fréquemment, les réviseurs font des suggestions très utiles. Certes, on n'évitera pas les abus. Le fait que des professionnels aguerris vont examiner les comptes devrait en revanche avoir un effet préventif certain. Un contrôle externe sera également exigé pour les associations de communes.

2.2. Les adaptations de la législation à la Constitution

La Constitution du canton de Fribourg du 16 mai 2004 (Cst - RSF 10.1) entraîne un grand nombre de modifications législatives. Le droit communal est évidemment concerné.

Les dispositions qui appellent une mise en œuvre rapide sont les suivantes :

- ✓ art. 51 al. 1 Droit d'initiative et de referendum dans les associations de communes
- ✓ art. 131 al. 3 Séparation des pouvoirs (statut du syndic)
- ✓ art. 132 al. 2 Plan financier
- ✓ art. 134 Associations de communes (connexité)
- ✓ art. 135 al. 3 Fusions de communes (consultation des citoyennes et citoyens)

Les modifications de la législation sur les communes y pourvoient.

2.3. Les autres modifications

Les modifications adoptées étaient consécutives aux expériences rencontrées ces dernières années sur des questions accessoires. Elles ont trait à l'élection complémentaire lors d'une vacance¹, au mode d'élection des commissions², à la fin du mandat des commissions³ et des délégués d'associations de communes⁴. Enfin, dans son ancienne teneur, la loi prévoyait que seuls les conseillers communaux étaient amenés à prêter serment⁵. Il n'y a pas de raison de traiter différemment les conseillers généraux, d'autant plus que les députés au Grand Conseil sont, eux aussi, assermentés⁶.

¹ Art. 77 al. 2 de la loi sur l'exercice des droits politiques

² Art. 19 al. 1 LCo

³ Art. 67 al. 4 LCo

⁴ Art. 115 al. 4^{bis} LCo

⁵ Art. 57 LCo

⁶ Art. 9 à 11 de la loi du 15.4.1979 portant règlement du Grand Conseil (RSF 121.1). Les cantons de Vaud et de Genève font prêter serment aux membres des exécutifs et des législatifs communaux

II. Les modifications légales et leurs conséquences pratiques pour les communes

1. Le règlement d'organisation du conseil communal

1.1. Le contenu

Chaque commune doit se doter d'un règlement d'organisation⁷.

Ce règlement concerne le fonctionnement du conseil communal. Il permettra également de prévenir, autant que faire se peut, les difficultés liées à des questions non ou mal réglées; il donnera également une base légale aux mesures que pourrait prendre le syndic en cas d'irrégularités.

Le règlement d'organisation régira au moins les questions suivantes⁸ :

- a) délibérations du conseil communal : présentation des dossiers, communication d'informations sur toutes les affaires en cours;
- b) consultation des dossiers : lieu de consultation, autorisation d'emporter des dossiers hors des locaux communaux, prise de photocopies;
- c) tenue des procès-verbaux : clarification des rôles en relation avec la rédaction, résumé des prises de position, récusation, modalités de correction;
- d) consultation des procès-verbaux : lieu de consultation, conditions de transmission par voie électronique;
- e) répartition des affaires : constitution et attribution des dicastères, délégations de compétences;
- f) rétribution des membres du conseil communal (vacations, jetons de présence, défraiement);
- g) prévention des conflits internes et procédure de règlement;
- h) conditions de retraits d'avoirs bancaires et de remboursement des placements⁹;
- i) mesures d'organisation du travail et mesures préventives en matière de sécurité financière;
- j) règlement des compétences en matière de visa des pièces justificatives¹⁰;
- k) remise des affaires à la fin du mandat (information aux successeurs, destruction de documents personnels).

⁷ Art. 61 al. 4 LCo

⁸ Art. 61 al. 2 LCo et 24a RELCo

⁹ Cf. art. 40 RELCo

¹⁰ Cf. art. 43b RELCo

1.2. L'adoption

Le règlement est adopté par le conseil communal¹¹.

Chaque commune devra adopter son règlement dans les meilleurs délais et l'envoyer au préfet ainsi qu'au Service des communes, ceci, en principe, avant le 30 juin 2007 (cf. chiffre IV).

L'Association des communes fribourgeoises (ACF) a élaboré un règlement-type à l'intention des communes, téléchargeable sur son site www.acf-fgv.ch.

2. Les compétences du syndic

2.1. Les nouvelles compétences

La nouvelle loi ne modifie pas fondamentalement la fonction et les tâches du syndic. Celui-ci conserve notamment sa position de « *primus inter pares* ».

Cependant, pour permettre à la commune de résoudre ses difficultés, des compétences supplémentaires sont désormais données au syndic. Le principe de collégialité a, en effet, pour corollaire la dilution des responsabilités. Les blocages deviennent inévitables. En chargeant le syndic de veiller au bon fonctionnement de l'administration et du conseil communal, on donne un visage à une responsabilité¹².

En cas de dysfonctionnement, le syndic peut, voire doit, prendre des mesures.

2.2. Les mesures

La loi prévoit que le syndic peut prendre les mesures suivantes¹³ :

a) **Ordonner une enquête administrative**

Cette enquête se déroulera comme les enquêtes ordonnées par le préfet selon la procédure prévue par le règlement d'exécution de la loi sur les communes¹⁴.

b) **Décharger un membre de l'exécutif d'un dossier ou de son dicastère pour la durée de l'enquête**

Si une enquête est conduite sur un conseiller communal au sujet d'un dossier ou de la gestion de son dicastère, il est préférable que la personne concernée en soit provisoirement déchargée.

c) **Requérir l'intervention de l'autorité de surveillance**

Faire voter l'ensemble du conseil sur le recours au préfet ou au Service des communes se révèle souvent délicat. Désormais, il appartiendra au syndic de prendre une telle décision.

Le syndic devra informer le préfet de l'ouverture de l'enquête, de sa clôture et des mesures prises¹⁵.

¹¹ Cf. art. 61 al. 2 LCo

¹² Cf. art. 61a LCo

¹³ Cf. art. 150a LCo

¹⁴ Cf. art. 73c ss RELCo

¹⁵ Art. 151b LCo

3. Les compétences du préfet

3.1. Les nouvelles compétences

Désormais, en cas d'irrégularités non résolues par la commune, le préfet devient la plaque tournante du processus, le Gouvernement étant chargé de prendre les décisions les plus graves : révocation d'un conseiller communal, administration exceptionnelle.

Le préfet interviendra graduellement :

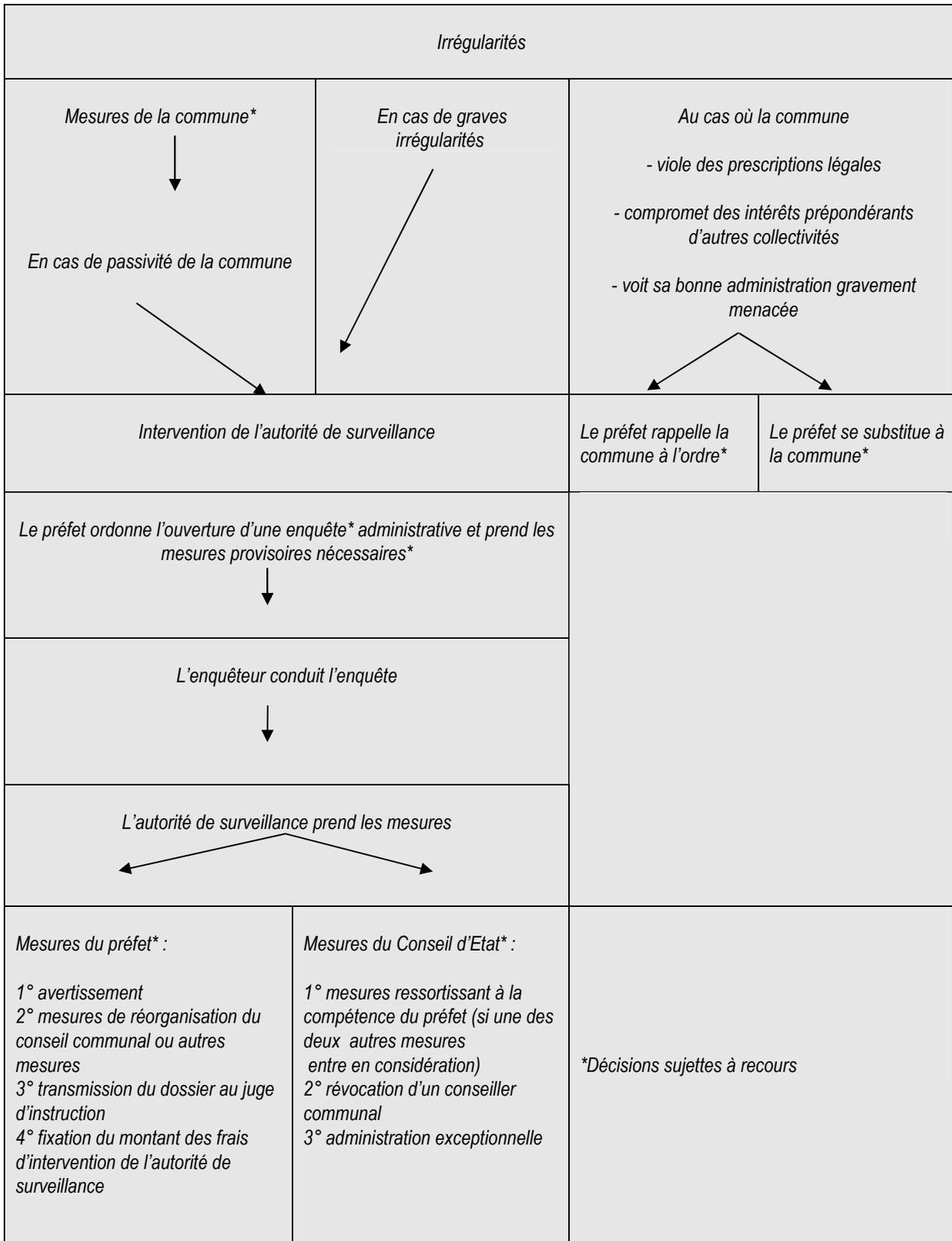
- a) Lorsqu'une commune viole des prescriptions légales ou compromet des intérêts prépondérants d'autres communes ou du canton, ou lorsque sa bonne administration se trouve gravement menacée, le préfet invite la commune à remédier à la situation¹⁶.
- b) Si la commune ne donne pas suite à l'invitation, le préfet peut¹⁷ :
 - ✓ agir en lieu et place de la commune (substitution);
 - ✓ annuler des décisions communales;
 - ✓ ouvrir une enquête administrative.

¹⁶ Art. 151 LCo

¹⁷ Art. 151 et 151a LCo

3.2. Les mesures et la procédure

Les mesures et la procédure d'enquête peuvent être résumées ainsi¹⁸ :



¹⁸ Art. 73c ss RELCo

4. Le plan financier

4.1. Les bases constitutionnelles

La Constitution cantonale stipule que les communes établissent une planification financière (art. 132 al. 2). La loi (art. 86d LCo) et son règlement d'exécution précisent les éléments nécessaires à son établissement.

Article 43c du règlement d'exécution de la loi sur les communes

Art. 43c *Plan financier (art. 86d LCo)*

¹ *Le conseil communal établit un plan financier sur cinq ans, prenant en compte l'évolution des chiffres des cinq dernières années comptables; il doit répertorier :*

- a) *les comptes par nature ou les chapitres du compte de fonctionnement, pour ce dernier en précisant pour les charges :*
 - *les participations communales aux dépenses cantonales;*
 - *les participations communales aux dépenses régionales;*
 - *les propres charges communales;*
- b) *les rendements fiscaux en tenant compte des dernières statistiques fiscales disponibles;*
- c) *les investissements et leurs conséquences financières sur le compte de fonctionnement pour la période considérée, à savoir les intérêts, les amortissements et les éventuelles charges d'exploitation;*
- d) *les apurements effectués des charges et produits uniques ou qui n'ont pas de caractère structurel.*

² *Le plan financier est mis à jour en fonction des dernières informations connues, mais au moins une fois par année.*

³ *Les services de l'Etat et les associations de communes communiquent régulièrement et spontanément aux communes les données pouvant avoir une influence sur les plans financiers de ces dernières, notamment les mises à jour du plan financier de l'Etat et des éventuels plans financiers des associations de communes.*

4.2. Les objectifs et principes de la planification financière

La planification financière est un moyen privilégié pour les collectivités publiques d'infléchir leur situation financière afin de tenir compte de leurs objectifs stratégiques. Parce que sa mise en œuvre n'intervient que dans le moyen terme, elle est un outil de conduite précieux. Elle permet ainsi de remettre graduellement en question la structure des recettes et des dépenses. Le budget n'offre pas cette souplesse avec son horizon annuel.

La planification financière est donc un instrument de gestion à disposition des autorités et de l'administration qui reflète la situation existante et projette l'avenir à moyen terme, compte tenu des prévisions qui peuvent être établies sur la base de cette situation et d'informations d'ordre économique, politique et social. Il appartient ensuite aux autorités de faire usage de cet instrument pour corriger les écarts et tenter d'extraire le ménage communal d'évolutions non souhaitables annoncées par la prévision.

D'une manière concrète, la planification financière renseigne l'autorité communale sur sa capacité d'investissement. En effet, la planification financière permet la comparaison entre les moyens financiers à disposition à moyen terme et le programme des investissements.

4.3. La méthode de l'outil de planification

4.3.1. Les données nécessaires à la planification

L'outil de planification permet la détermination des ressources communales disponibles durant les 5 prochaines années. Les informations seront d'autant plus précises que les données de base fournies au système auront été apurées des dépenses et des recettes à caractère unique. Il en va de même de la prise en compte de toutes nouvelles dépenses ou recettes devenant régulières durant les années de la planification.

Compte tenu de ces éléments, la première démarche de la planification consiste à se pencher sur les comptes des cinq dernières années afin de procéder aux apurements nécessaires. Le processus est identique à celui du calcul de la marge nette d'autofinancement et dont les différentes étapes sont schématiquement représentées ci-après :

Les étapes de la détermination de la MNA

	Produits de fonctionnement
-	Charges de fonctionnement
=	Résultat comptable
	<i>Apurements :</i>
+	Dépenses uniques
-	Recettes uniques
+	Imputations internes : charges
-	Imputations internes : produits
=	Résultat apuré
+	Amortissements comptables
+	Attributions aux réserves
-	Prélèvements sur les réserves
=	Cash flow
-	Amortissements obligatoires
=	Marge nette d'autofinancement

Pour ce qui est des apurements du résultat, il existe deux méthodes. Le choix de la méthode se fait en fonction du type d'ajustement.

Méthode de la compensation intégrale

Cette première méthode de correction consiste en la compensation intégrale des montants concernés. Elle est utilisée pour la compensation de charges ou produits exceptionnels ou uniques (exemple : recensement, manifestation unique, etc.). L'idée est de ne pas diminuer la marge d'autofinancement avec une charge ou une recette qui ne figurera plus dans les comptes des prochaines années. Ainsi, afin d'annuler ces résultats exceptionnels, les charges sont additionnées au résultat et les produits en sont soustraits.

Méthode de la moyenne pluriannuelle

Cette méthode est utilisée pour l'ajustement des recettes ou dépenses qui interviennent chaque année mais qui varient fortement. C'est pourquoi, on remplace la valeur comptable par une moyenne calculée sur les cinq dernières années.

Le résultat comptable étant obtenu à partir des produits et des charges, il est soumis à des ajustements permettant de passer des concepts "*charges*" et "*produits*" à ceux de "*dépenses*" et "*recettes*". En conséquence, dans cette détermination n'interviennent que des flux réels, positifs ou négatifs, doublés de flux monétaires, encaissements ou décaissements. Les écritures exclusivement comptables sont écartées.

De plus, pour toute nouvelle dépense qui va devenir régulière (par exemple : contributions à une nouvelle association régionale) il y a lieu d'en ajouter le montant dans les années précédentes de la période d'analyse afin de permettre la comparaison des années concernées. A l'issue de l'analyse des 5 ans et des apurements y relatifs, la MNA est ainsi déterminée.

4.3.2. La prévision et la planification financière

La prévision est un exercice difficile. L'estimation des recettes et des dépenses d'une collectivité publique comporte de nombreux aléas en raison soit de l'imprévisibilité de nombreux facteurs et du fait qu'il n'est pas possible d'appliquer la loi des grands nombres pour choisir des probabilités, soit parce que des décisions privées que la commune ne maîtrise pas peuvent avoir des incidences financières directes. Enfin, l'évolution démographique, la structure de la population répartie selon l'âge et selon les secteurs d'activité influencent les prévisions même si cela est moins marqué lorsque la période de planification est de cinq ans. Mais malgré ces incertitudes, la prévision financière reste utile.

Le plan financier n'est pas une copie conforme de ce que seront les futurs budgets. Il doit s'efforcer de trouver les limites supérieures et inférieures entre lesquelles pourra s'exercer la marge de manœuvre de la commune. Il faut donc dégager des tendances. La planification financière doit prévoir le volume des investissements, voire leurs modalités.

Il est bien clair que les prévisions obtenues dépendent des hypothèses choisies; en les modifiant on aboutit à d'autres résultats. Cependant, même en dépit de cette restriction, une telle analyse est un instrument utile pour chaque commune lui permettant de gérer efficacement autant les affaires courantes que la réalisation des investissements.

A cette fin, il est nécessaire de confronter après chaque exercice annuel le résultat du dernier compte annuel avec la prévision et, si nécessaire, d'ajuster le diagnostic. De même, il faudra vérifier la pertinence des hypothèses et le cas échéant les modifier. Cette manière de faire est le moyen d'aboutir à une planification dynamique. Concrètement, une fois connus les comptes du dernier exercice, les introduire dans l'analyse, déterminer à nouveau la prévision et comparer le résultat avec ceux obtenus les années précédentes.

5. L'organe de révision externe

5.1. La répartition des tâches entre l'organe de révision et la commission financière

La nouvelle loi prévoit que la tâche de révision des comptes communaux appartiendra désormais à un organe de révision externe. Ces modifications ont ainsi déplacé et redéfini les compétences de la commission financière en matière de contrôle des comptes et des budgets; la commission financière ne perdra cependant pas toute compétence, au contraire. La répartition des tâches entre la commission et l'organe de révision sera la suivante :

Commission financière

- ✓ Examine le budget
- ✓ Donne son préavis sur le plan financier et sur ses mises à jour
- ✓ Examine les propositions de dépenses qui doivent, en vertu de l'article 89 al. 2 LCo, faire l'objet d'une décision spéciale de l'assemblée communale ou du conseil général
- ✓ Emet une proposition de désignation de l'organe de révision à l'intention de l'assemblée communale ou du conseil général
- ✓ Prend position sur le rapport de l'organe de révision à l'intention de l'assemblée communale ou du conseil général
- ✓ Examine les propositions de modification du taux des impôts

Organe de révision

- ✓ Effectue, sur demande du conseil communal, un contrôle périodique des valeurs au bilan
- ✓ Vérifie si la comptabilité et les comptes annuels sont conformes aux principes de comptabilité publique fixés dans le règlement
- ✓ Etablit un rapport de vérification à l'intention de l'assemblée communale ou du conseil général
- ✓ Avertit immédiatement le conseil communal en cas de violation de la loi
- ✓ Avertit immédiatement le Service des communes en cas de violation de la loi et en l'absence de mesures du conseil communal

Il est cependant utile de préciser les éléments suivants :

Révision des comptes

S'il appartient effectivement à l'organe de révision de contrôler les comptes communaux, il paraît nécessaire que la commission financière participe à la discussion finale entre l'organe de révision et le conseil communal, d'autant plus que la commission financière doit établir son propre rapport sur la base de celui de la fiduciaire (art. 97 al. 1 let. c^{bis} LCo). Bien que cela ne soit pas inscrit dans la législation, il est à relever que le formulaire ad hoc de vérification des comptes (document à disposition sur le site internet www.admin.fr.ch/scom sous la rubrique "Formulaires") prévoit, sous le deuxième onglet "organe de révision": *Date de la discussion avec le conseil communal **et** la commission financière*, avec les noms des participants.

Dans la même logique, considérant que la commission financière doit établir un rapport (art. 95 al. 5 LCo), il lui est également nécessaire de disposer des comptes communaux publiés et vérifiés (à savoir ceux qui sont transmis au législatif pour approbation). Par contre, l'accès aux fiches et factures comptables n'est plus de son ressort; cependant, en accord avec le conseil communal, certains domaines pourraient être analysés de manière plus spécifique par elle.

Contrôle des investissements en cours

Pour chaque investissement présenté à l'assemblée communale / au conseil général, la commission financière doit établir un rapport sur l'aspect financier de l'objet et émettre son préavis (art. 97 al. 1 let. b LCo). Il apparaît des plus judicieux que la commission financière, mais également le législatif soient informés de l'état financier de l'avancement des travaux dès lors que le projet est réalisé par étape. Cela paraît d'autant plus important si le conseil communal constate qu'un dépassement de crédit est prévisible au final; dans la pratique, il lui appartient de saisir le plus rapidement possible, et la commission financière et l'assemblée communale / le conseil général en vue d'une décision pour l'octroi d'un crédit complémentaire. À cet égard, il est à relever que la législation prévoit que l'organe de révision vérifie également les décomptes finals des investissements (art. 60c al. 2 let. d RELCo).

Le contrôle des investissements en cours relève principalement de la commission financière, elle pourrait demander régulièrement l'état d'avancement des travaux (le conseil communal devrait d'ailleurs les fournir spontanément par souci d'information et de transparence, cf. art. 82 LCo).

5.2. La désignation

L'organe de révision est désigné par l'assemblée communale ou le conseil général, sur proposition de la commission financière¹⁹. L'organe de révision pourra être soit une (ou plusieurs) personnes physiques, soit une personne morale.

L'organe de révision est désigné pour le contrôle **d'un à trois exercices**. Son mandat prend fin avec l'approbation des derniers comptes annuels. Une ou plusieurs reconductions sont possibles; toutefois, la durée du mandat d'un organe de révision ne peut excéder **six ans consécutifs**²⁰.

Les premiers comptes qui devront être révisés par l'organe de révision externe seront les comptes 2007.

¹⁹ Art. 98 al. 1 LCo

²⁰ Art. 98 al. 2 LCo

5.3. Les qualifications

Pour être désignée en qualité d'organe de révision, une personne physique ou une entreprise de révision doit être agréée en qualité de réviseur par l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision²¹.

Pour obtenir cet agrément, l'organe de révision devra répondre aux critères suivants :

Pour les personnes physiques

- 1° Pour être désignée en qualité d'organe de révision, une personne physique doit jouir d'une réputation irréprochable, satisfaire aux exigences en matière de formation professionnelle et justifier d'une pratique professionnelle d'un an au moins.
- 2° Une personne physique satisfait aux exigences en matière de formation professionnelle, si elle :
 - a) est titulaire du diplôme fédéral d'expert-comptable;
 - b) est titulaire du diplôme fédéral d'expert fiduciaire, d'expert fiscal ou d'expert en finance et en controlling;
 - c) est titulaire d'un diplôme en gestion d'entreprise, en sciences économiques ou juridiques délivré par une université ou une haute école spécialisée suisse ou est spécialiste en finance et comptabilité avec brevet fédéral ou encore agent fiduciaire avec brevet fédéral;
 - d) est titulaire d'un diplôme étranger attestant une formation analogue à celles qui sont énumérées aux lettres a, b ou c, justifie d'une pratique professionnelle équivalente à celle qui est exigée et peut prouver qu'elle a les connaissances du droit suisse requises, pour autant qu'un traité avec l'Etat d'origine le prévoie ou que l'Etat d'origine accorde la réciprocité.
- 3° La pratique professionnelle doit avoir été acquise principalement dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable sous la supervision d'un réviseur remplissant les exigences posées par les alinéas 1 et 2 ou d'un spécialiste étranger ayant des qualifications comparables. La pratique professionnelle acquise durant la formation est prise en compte dans la mesure où elle satisfait aux exigences susmentionnées.

Pour les personnes morales

Pour être désignée en qualité d'organe de révision, une entreprise de révision doit répondre aux exigences suivantes :

- a) la majorité des membres de son organe supérieur de direction ou d'administration ou encore de sa direction remplit les conditions posées par l'article 60a;
- b) un cinquième au moins des personnes qui sont appelées à fournir des prestations en matière de révision remplit les conditions posées par l'article 60a;
- c) il est établi que toutes les personnes qui dirigent les prestations en matière de révision remplissent les conditions posées par l'article 60a;
- d) la structure de direction garantit une supervision suffisante de l'exécution des différents mandats.

²¹ Art. 60a RELCo

5.4. L'agrément

Pour être autorisés à réviser les comptes des sociétés anonymes, les réviseurs devront obtenir un agrément auprès de la nouvelle Autorité fédérale de surveillance en matière de révision prévue par la loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des réviseurs. L'ensemble des fiduciaires solliciteront un tel agrément, qui démontrera qu'elles disposent des qualifications attendues. Les communes pourront ainsi faire appel à des réviseurs disposant de garanties minimales de sérieux et de professionnalisme. Quant aux réviseurs qui n'auront pas demandé ou obtenu l'agrément, ils ne seront pas autorisés à procéder à la vérification des comptes des sociétés anonymes. On ne voit pas comment ils pourraient, dans ces conditions, réviser les comptes d'une collectivité publique.

Le Conseil fédéral a nommé le conseil d'administration de l'Autorité de surveillance en date du 18 octobre 2006. Le Conseil fédéral a également décidé que les dispositions de la nouvelle loi fédérale sur la surveillance de la révision touchant à l'organisation entraient en vigueur le 1^{er} novembre 2006. La mise sur pied de l'autorité de surveillance et l'élaboration de dispositions d'exécution se poursuivent comme prévu (cf. communiqué du Département fédéral de justice et police du 18 octobre 2006).

Le nouvel organe de révision mis en place par la loi sur les communes devra réviser les comptes communaux de l'exercice 2007. Certaines communes souhaiteront le désigner durant l'automne 2006 déjà. En effet, l'organe de révision peut être amené à effectuer certains travaux durant l'année 2007 déjà, quand bien même il ne révisera les comptes que durant les premiers mois de l'année 2008; on pense, notamment, au contrôle périodique des valeurs au bilan prévu par l'article 94 LCo. Or, il n'est pas certain que les réviseurs auront, à ce moment-là, obtenu l'agrément prévu par la loi.

Il convenait donc de mettre en œuvre une disposition transitoire sous la forme suivante. Les réviseurs appelés à contrôler les comptes communaux de l'exercice 2007 devront attester, à l'attention de l'assemblée communale ou du conseil général, qu'ils remplissent les exigences posées par l'article 60a (art. 2 de la loi du 16 mars 2006 modifiant la loi sur les communes [ROF 2006_021]).

5.5. L'indépendance

Il faut exiger de l'organe de révision qu'il s'abstienne de tout ce qui pourrait restreindre dans les faits ou donner l'impression de restreindre son indépendance. L'article 60b RELCo concrétise ce principe.

Art. 60b (nouveau) b) Indépendance (art. 98b LCo)

¹ L'indépendance de l'organe de révision ne doit être restreinte ni dans les faits, ni en apparence.

² L'indépendance de l'organe de révision est, en particulier, incompatible avec :

- a) l'appartenance au conseil communal, à la commission financière ou des rapports de service avec la commune;
- b) une relation étroite entre la personne qui dirige la révision et l'un des membres du conseil communal, de la commission financière ou le caissier;
- c) la collaboration à la tenue de la comptabilité ainsi que la fourniture d'autres prestations qui entraînent le risque de devoir contrôler son propre travail en tant qu'organe de révision;
- d) l'acceptation d'un mandat qui entraîne une dépendance économique;
- e) la conclusion d'un contrat à des conditions non conformes aux règles du marché ou d'un contrat par lequel l'organe de révision acquiert un intérêt au résultat du contrôle;
- f) l'acceptation de cadeaux de valeur ou d'avantages particuliers.

³ Les dispositions relatives à l'indépendance s'appliquent à toutes les personnes participant à la révision. Si l'organe de révision est une société de personnes ou une personne morale, ces dispositions s'appliquent également aux membres de l'organe supérieur de direction ou d'administration et aux autres personnes qui exercent des fonctions décisionnelles.

⁴ Même s'il ne participe pas à la révision, un employé de l'organe de révision ne peut être membre du conseil communal ou de la commission financière de la commune soumise au contrôle.

⁵ L'indépendance n'est pas non plus garantie lorsque des personnes proches de l'organe de révision, de personnes participant à la révision, de membres de l'organe supérieur de direction ou d'administration ou d'autres personnes qui exercent des fonctions décisionnelles ne remplissent pas les exigences relatives à l'indépendance.

Ces principes méritent d'être illustrés.

L'*alinéa 1* pose le principe de l'indépendance de l'organe de révision et de la nécessité, pour ce dernier, de pouvoir former son appréciation en toute objectivité.

L'indépendance de l'organe de révision ne doit ni être restreinte dans les faits (*independence in fact*) ni donner l'impression d'être restreinte (*independence in appearance*). Pour les tiers, l'indépendance apparente est essentielle en vue de garantir la fiabilité de la comptabilité et du contrôle. Un contrôle des comptes annuels irréprochables effectué par un organe de révision subjectivement impartial n'est d'aucune utilité aux yeux des tiers si, en apparence, la crédibilité de ce contrôle est ternie par des circonstances qui donnent l'impression que l'organe de révision ne dispose pas de l'indépendance requise. Le nouveau droit ne tend pas seulement à encourager l'indépendance subjective et interne du réviseur; il vise surtout à éviter, sur un plan objectif et externe, toute apparence d'une dépendance. Seule cette conception permet aux tiers d'avoir confiance dans la révision et dans les comptes annuels. Admettre que l'indépendance d'un réviseur est insuffisante en apparence ne permet pas de conclure à un manque de partialité contraire à l'éthique professionnelle. Il n'en reste pas moins que cette apparence doit conduire à exclure le réviseur en question du processus de révision.

Pour juger du manque d'indépendance apparent, la situation sera appréciée du point de vue d'un observateur moyen se fondant sur son expérience générale de la vie. Un manque d'indépendance apparent peut en particulier résulter de circonstances personnelles.

L'*alinéa 2* énumère de manière non exhaustive un certain nombre de situations incompatibles avec le principe d'indépendance de l'organe de révision :

- ✓ Selon la *lettre a*, l'organe de révision ne doit pas être membre du conseil communal ou de la commission financière de la commune soumise à révision et ne doit avoir avec elle aucun rapport relevant du droit du travail.
- ✓ Des relations étroites entre la personne qui dirige la révision et l'un des membres du conseil communal, de la commission financière ou le caissier de la commune soumise à révision sont incompatibles avec la fonction d'organe de révision. La *lettre b* interdit donc à un réviseur d'exercer dans ces conditions. Une relation étroite au sens de cette disposition peut être aussi bien commerciale que personnelle.
- ✓ Si le réviseur accepte d'autres mandats de la commune, il peut se retrouver dans une situation incompatible avec sa fonction d'organe de révision. Aussi, la *lettre c* prohibe-t-elle la fourniture d'autres prestations à la commune soumise à révision qui entraînent le risque de devoir contrôler son propre travail en tant qu'organe de révision (interdiction de l'autocontrôle). Tel serait notamment le cas si l'organe de révision collaborait à la tenue de la comptabilité. Les autres activités visées par cette disposition sont, notamment, l'établissement des comptes annuels, les évaluations et estimations en tous genres, le développement et la mise en place de systèmes d'informations financières, l'établissement du plan financier et les révisions internes. Les prestations de conseil fiscal (au sujet de la TVA, par exemple) sont donc admises, pour autant qu'elles ne débouchent pas sur un autocontrôle.
- ✓ Selon la *lettre d*, l'organe de révision ne doit pas accepter de mandat qui puisse entraîner une dépendance économique vis-à-vis de la commune soumise à révision. Cette disposition recouvre aussi bien le mandat de révision que les autres mandats autorisés aux termes de la lettre c. Une dépendance économique de l'organe de révision par rapport à la commune contrôlée peut l'empêcher de former librement son appréciation car, en cas d'appréciation négative, il peut craindre le retrait de son mandat.
- ✓ La *lettre e* proscrit la conclusion d'un contrat à des conditions non conformes aux règles du marché ou d'un contrat par lequel l'organe de révision acquiert un intérêt au résultat du contrôle. Cette disposition vise surtout les honoraires variables en fonction des résultats, les rabais inhabituels, l'octroi de prêts à des conditions préférentielles, ou encore la promesse d'une fonction dans la commune soumise à révision. Il incombera également aux réviseurs sollicités de décliner une offre dont la rétribution serait manifestement trop basse.
- ✓ La *lettre f* rappelle, si besoin est, que l'acceptation de cadeaux de valeur ou d'avantages particuliers est incompatible avec le mandat de révision. Les cadeaux de courtoisie sans grande valeur ne sont cependant pas visés par cette disposition.

Les *alinéas 3 à 5* déterminent le champ d'application des dispositions sur l'indépendance.

Conformément à l'*alinéa 3, 1ère phrase*, ces règles s'appliquent à toutes les personnes participant à la révision, c'est-à-dire la personne qui dirige la révision, les membres de l'équipe de révision et toute autre personne exécutant des tâches en relation avec la révision ou contribuant à celle-ci. Une personne contribue également à la révision lorsqu'elle intervient dans la révision en raison d'un pouvoir d'édicter des directives qui lui est conféré (p. ex. un membre de la direction; voir aussi l'*alinéa 5*). Fondamentalement, peu importe si la personne qui collabore à la révision est liée à l'organe de révision par un contrat de travail ou par un mandat. Le seul critère déterminant est la participation à la révision. La réglementation s'applique donc également à l'expert en estimations immobilières qui a reçu un mandat de l'organe de révision, de même qu'à l'ancien collaborateur qui s'est mis à son compte et à qui l'on fait appel sur la base de mandats pour certaines questions techniques.

Si l'organe de révision est une société de personnes ou une personne morale, l'*alinéa 3, 2e phrase* précise que les dispositions relatives à l'indépendance s'appliquent également aux membres de l'organe supérieur de gestion ou d'administration et aux autres personnes qui exercent des fonctions décisionnelles. Cette disposition vise en particulier les membres de la direction. Elle s'applique aussi aux organes de révision qui revêtent la forme de l'association ou de la fondation, pour autant que la loi admette l'exercice d'une activité en rapport avec la révision comme but social pour ces formes juridiques.

Selon l'*alinéa 4*, aucun employé de l'organe de révision ne peut être membre du conseil communal ou de la commission financière de la commune révisée. Leur interdire tout autre rapport relevant du droit du mandat ou du droit du travail serait toutefois excessif.

En vertu de l'*alinéa 5*, l'indépendance n'est plus garantie lorsque des personnes proches de l'organe de révision, de ses employés ou de son conseil d'administration ne remplissent pas les exigences d'indépendance. En d'autres termes, la loi ne peut et ne veut pas restreindre les personnes proches d'un membre de l'organe de révision dans l'exercice de leurs activités ou dans leur sphère personnelle. Cependant, dès lors qu'une personne proche de l'organe de révision se trouve dans une situation incompatible avec la révision d'une commune, la commune soumise au contrôle doit se laisser opposer que l'indépendance requise du réviseur n'est plus donnée. Les situations suivantes sont notamment incompatibles avec l'indépendance de l'organe de révision :

- ✓ l'épouse du réviseur est membre du conseil communal ou de la commission financière de la commune soumise au contrôle (al. 2, let. a, en relation avec l'*alinéa 5*);
- ✓ le frère du réviseur collabore à la tenue des comptes de la commune soumise au contrôle (al. 2, let. c, en relation avec l'*alinéa 5*).

Matériellement, l'expression «personne proche» correspond à la formule «relation étroite» de l'*alinéa 2, lettre b*. Elle s'étend donc à toutes les formes de vie commune, aux liens de parenté proches et aux relations d'amitié étroites. Pour juger de la nature d'une relation, il faut évaluer la situation du point de vue d'un tiers neutre, avec son expérience générale de la vie. Une perception subjective de l'indépendance n'entre pas en considération. La mise en œuvre des dispositions relatives à l'indépendance de l'organe de révision est garantie par les mécanismes suivants :

- ✓ L'organe législatif de la commune soumise au contrôle peut, en tout temps, révoquer l'organe de révision avec effet immédiat (art. 98c al. 2 LCo).

- ✓ Le Service des communes pourrait exercer son pouvoir de surveillance s'il apprenait que l'organe de révision n'a manifestement pas l'indépendance requise (art. 151d en relation avec les articles 98 al. 4 et 98b LCo).
- ✓ Il appartient à la commission financière de proposer à l'organe législatif d'élire un organe de révision qui satisfait aux exigences légales en matière d'indépendance. En outre, le conseil communal et/ou la commission financière sont appelés à intervenir lorsqu'ils constatent après coup que ces exigences ne sont plus réalisées au cours du mandat de l'organe de révision.

5.6. La démission et la résiliation

Lorsqu'un organe de révision démissionne avant la fin de son mandat, il doit en indiquer les motifs au conseil communal et en informer immédiatement le Service des communes.

L'assemblée communale ou le conseil général peut résilier en tout temps le mandat de l'organe de révision. Il appartient alors au conseil communal d'en informer immédiatement le Service des communes.

5.7. Les attributions

La tâche principale de l'organe de révision est de vérifier si la comptabilité et les comptes annuels sont conformes aux principes de comptabilité publique fixés dans le règlement. Ces principes seront examinés dans la section suivante.

Les attributions précises de l'organe de révision sont contenues dans les articles 60c et 60d RELCo.

Art. 60c (nouveau) c) Vérification des comptes (art. 98d LCo)

¹ L'organe de révision exerce son activité notamment en s'assurant de l'application correcte du droit, de l'exactitude et du bien-fondé des écritures comptables.

² L'organe de révision a pour tâches de vérifier :

- a) la comptabilité et les situations de caisse;
- b) les livres tenus par les services de la commune;
- c) l'existence des valeurs patrimoniales et des inventaires;
- d) les décomptes finals des investissements;
- e) les facturations et les encaissements;
- f) l'exercice, par le conseil communal, des éventuelles délégations de compétence;
- g) la tenue du contrôle des engagements;
- h) l'organisation du travail et l'efficacité des mesures préventives en matière de sécurité financière;
- i) les sécurités liées aux systèmes comptables informatisés.

³ Le Service peut édicter des directives concrétisant les tâches de vérification énumérées à l'alinéa 2.

⁴ Pour effectuer ses tâches, l'organe de révision a accès à l'ensemble des pièces comptables ainsi que, notamment, aux dispositifs des taxations fiscales, aux registres des autres contributions publiques, aux dispositifs des décisions des commissions sociales et au registre du contrôle des habitants.

Art. 60d (nouveau) d) Formulaire de vérification des comptes et remarques complémentaires (art. 98e LCo)

¹ Les résultats détaillés de la vérification des comptes sont consignés dans le formulaire de vérification des comptes établi par le Service ; l'organe de révision le transmet au conseil communal et à la commission financière.

² Lorsque l'organe de révision constate des lacunes ou erreurs, il invite le conseil communal à y remédier ; il peut formuler des propositions. Ces remarques et ces propositions ne figurent pas dans le rapport de révision. Elles sont également communiquées à la commission financière.

Quelques explications s'imposent :

L'article 98d al. 2 LCo prévoit que le conseil communal remet à l'organe de révision tous les documents nécessaires. Le règlement précise plus concrètement les documents accessibles aux organes de révision. Les rôles d'impôt n'existent plus sous cette forme, mais il est précisé que les organes de révision doivent avoir accès à des documents de l'Etat qui attestent, pour chaque contribuable, l'impôt cantonal de base. De même, les données relatives à l'aide sociale ont pu poser, parfois, quelques problèmes, raison pour laquelle il est utile de préciser que l'organe de révision a accès à certains documents de la commission sociale. Il ne s'agit pas de lui mettre à disposition les décisions entières, avec motivation; il suffit que les bénéficiaires puissent être identifiés avec les montants auxquels ils ont droit. C'est ce qui est visé par le terme « dispositif » qui est utilisé dans le texte de l'article 60c al. 4 RELCo, qui se réfère à la conclusion d'une décision; en d'autres termes, il s'agit de la décision, mais sans les motifs.

La vérification de l'exercice, par le conseil communal, des éventuelles délégations de compétence (al. 2 let. f) signifie que l'organe de révision devra simplement s'assurer que les décisions prises reposent sur des délégations de compétence valables (autrement dit accordées par l'organe compétent et valables pour la période en cause).

Par la vérification de l'organisation du travail et de l'efficacité des mesures préventives en matière de sécurité financière (*al. 2 let. h*), l'organe de révision examinera si la répartition des tâches est suffisamment précise, si le droit de signature est réglé correctement. A titre d'exemples, les directives édictées par le canton de Berne demandent qu'on contrôle si la commune a établi un cahier des charges ou un diagramme des fonctions pour chaque poste de son administration, si la suppléance a été réglée pour chaque poste de son administration financière.

La vérification des sécurités liées aux systèmes comptables informatisés (*al. 2 let. i*) ne constitue pas une tâche démesurée. Il ne s'agit nullement de procéder à un audit de l'informatique de la commune mais de répondre à quelques questions de base sur la sécurité informatique. Par exemple, le canton de Berne demande qu'on vérifie si la commune a édicté des prescriptions relatives à la sauvegarde des données informatisées, si l'accès aux logiciels et aux données est protégé par un mot de passe, si les fichiers de données font l'objet de sauvegardes périodiques, si la commune procède annuellement à l'impression intégrale de ses comptes. Comme on le voit, ces vérifications sont à la portée de tout réviseur. Au demeurant, elles feront l'objet des exigences édictées pour la révision des comptes des sociétés anonymes.

5.8. Le rapport de révision

L'organe de révision est chargé de présenter au conseil communal et à la commission financière un rapport écrit sur le résultat de sa vérification²². A la demande du conseil communal ou de la commission financière, il doit déléguer un représentant à l'assemblée communale ou à la séance du conseil général convoquée pour l'adoption des comptes.

Le contenu du rapport

- a) des indications attestant de l'indépendance de l'organe de révision;
- b) des indications sur les personnes qui ont dirigé la révision et sur leurs qualifications professionnelles;
- c) un avis sur le résultat de la révision;
- d) une recommandation d'approuver, avec ou sans réserve, les comptes annuels, ou de les refuser. Dans ce dernier cas, l'organe de révision adresse immédiatement une copie de son rapport au Service des communes.

Le conseil communal transmet le rapport de révision aux citoyens actifs ou aux conseillers généraux, ou le dépose pour consultation au secrétariat communal, au plus tard lors de la convocation à la séance. Une fois les comptes approuvés par l'assemblée communale ou le conseil général, le conseil communal communique le rapport de révision au Service des communes.

La commission financière reçoit également le rapport de révision (art. 98e al. 1 LCo). En outre, la commission financière reçoit les éventuelles remarques de l'organe de révision qui ne feraient pas partie du rapport de révision (art. 60d al. 2 RELCo).

²² Art. 98e LCo

6. Les nouveautés en matière comptable

6.1. Les retraits de fonds

L'ancienne règle était trop rigide : elle exigeait la signature collective à deux du syndic et du secrétaire ou du caissier pour tout retrait de fonds et pour tout remboursement de placements.

Il appartiendra à la commune de déterminer, dans son règlement d'organisation, les conditions de ces opérations. Le nouveau texte prévoit

- ✓ un régime minimal : signature d'un membre de l'exécutif **et** d'un collaborateur de l'administration au moins
- ✓ ainsi qu'un régime subsidiaire pour le cas où le règlement d'organisation ne prévoit rien : le syndic **et** le secrétaire ou le caissier.

Le recours aux moyens électroniques de paiement (e-banking, yellownet) est tout à fait compatible avec l'exigence de la double signature. Il sera également possible de concéder la double signature à des collaborateurs et des collaboratrices de l'administration pour des montants de minime importance.

Dans tous les cas, la signature (tant manuscrite qu'électronique) d'ordres en blanc est strictement prohibée.

6.2. Les principes de la comptabilité publique

La comptabilité communale doit obéir à certains principes universellement reconnus. Ils correspondent au standard en vigueur tant dans l'économie privée que dans le secteur public. Ils sont décrits à l'article 43a RELCo.

Art. 43a Comptabilité publique (art. 86c LCo)**a) Principes**

La comptabilité publique est établie selon les principes généraux suivants :

- a) annualité : le budget et les comptes sont établis pour l'année civile;*
- b) antériorité du vote : le budget doit être adopté avant l'exercice qu'il concerne;*
- c) universalité : toute opération financière ou comptable doit figurer dans la comptabilité;*
- d) publicité : le budget et les comptes sont publiés;*
- e) unité : un seul budget et un seul compte doivent consigner toutes les dépenses et toutes les recettes de la commune;*
- f) clarté : chaque rubrique de la comptabilité doit être libellée de façon intelligible et non équivoque;*
- g) exactitude : les montants inscrits au budget doivent être estimés rigoureusement. La comptabilisation doit se faire sur les positions comptables adéquates et conformément au budget;*
- h) sincérité : la comptabilité ne doit contenir aucune donnée fictive ou dénaturée;*
- i) produit brut : les dépenses et les recettes doivent figurer au budget et dans les comptes à leur montant brut. Les opérations de compensation entre les dépenses et les recettes sont interdites;*
- j) échéance : les dépenses doivent être comptabilisées à la date où elles sont échues. Les recettes doivent être comptabilisées à la date où elles sont facturées, à l'exception des subventions qui peuvent être comptabilisées au moment de la réception de la somme;*
- k) spécialité qualitative : un crédit ne peut être affecté qu'au but pour lequel il est octroyé;*
- l) spécialité quantitative : une dépense ne peut être engagée que jusqu'à concurrence du montant arrêté dans le budget;*
- m) spécialité temporelle : un crédit budgétaire non utilisé est périmé à la fin de l'exercice comptable.*

On utilise aux lettres *i, j et l*, les termes de « dépenses » et de « recettes » dans leur acception la plus large, qui couvre également les notions de « charges » et de « produits », comme l'admet le Manuel de comptabilité publique. Les exigences posées par la loi concernent en effet tant les comptes de fonctionnement (qui comprennent les charges et les produits) que les comptes d'investissements (qui comprennent les dépenses et les recettes).

Au sujet de la lettre *i*, qui vise l'interdiction de la compensation entre dépenses et recettes, il faut préciser que les extournes ne sont pas visées par cette disposition.

En relation avec la lettre *m* (principe de la spécialité temporelle), il est précisé que les reports d'objets demeurent impossibles. En premier lieu, il est toujours possible, si les conditions sont réunies, de constituer des provisions. En deuxième lieu, le conseil communal peut toujours se faire octroyer une délégation de compétence pour procéder à des dépenses non spécifiées (cf. art. 91 LCo). En troisième et dernier lieu, le conseil communal est autorisé à décider, aux conditions fixées par la loi, une dépense imprévisible et urgente (art. 90 LCo).

6.3. Les pièces justificatives

Chaque opération comptable devra être fondée sur une pièce justificative écrite, munie du visa de contrôle de la personne compétente. Le règlement d'organisation dira qui est la personne compétente (syndic, responsable des finances, responsable du dicastère). A défaut, la pièce devra être visée par le conseiller communal en charge du dicastère concerné²³.

²³ Art. 43b RELCo

6.4. Les délais pour l'approbation des comptes et pour la transmission du budget et des comptes aux autorités de surveillance

La nouvelle loi (art. 95 al. 4 LCo) fixe un délai uniforme pour l'approbation des comptes, qui est de **cinq mois**. Jusqu'à la fin du mois de mai de chaque année, toutes les communes et associations de communes devront donc avoir approuvé leurs comptes.

Jusqu'à aujourd'hui, le budget et les comptes communaux devaient être transmis au Service des communes et au préfet dans les trente jours qui suivaient le vote de l'assemblée, respectivement du conseil général. Ce délai a été réduit à **quinze jours**²⁴.

6.5. Le contrôle périodique des valeurs au bilan

Comme par le passé, il appartiendra au conseil communal, responsable de la tenue des comptes, de procéder à ce qu'il était convenu d'appeler un contrôle de caisse. Le conseil communal peut également charger l'organe de révision de cette tâche²⁵.

Ce contrôle doit porter sur les points décrits à l'article 54 RELCo.

Art. 54 **Contrôle périodique des valeurs au bilan (art. 94 LCo)**

¹ Le contrôle périodique porte au moins sur les points suivants :

- a) mise à jour régulière de la comptabilité;
- b) concordance physique et comptable des comptes de liquidités, de trésorerie et d'emprunts;
- c) vérification de l'extourne des actifs et passifs transitoires ainsi que des provisions;
- d) vérification du suivi des comptes débiteurs et créanciers;
- e) concordance physique et comptable des autres actifs et passifs;
- f) attestation par les personnes responsables de la comptabilité qu'il n'existe pas d'autres espèces, comptes postaux, comptes bancaires ou autres.

² Les résultats détaillés du contrôle des valeurs au bilan sont consignés dans le formulaire établi par le Service.

7. Le rôle du Service des communes

Le rôle du Service des communes n'est pas modifié. Il continuera à surveiller la gestion financière des communes et des associations de communes en examinant la régularité formelle de leurs budgets et de leurs comptes ainsi que leur équilibre financier²⁶.

S'il constate des irrégularités dans son domaine de compétence, il pourra prendre les mêmes mesures que celles qui sont dévolues au préfet en application de l'article 151 LCo (invitation à remédier à la situation), respectivement requérir la Direction de prendre les autres mesures prévues par la loi (substitution, annulation de décisions communales, enquête administrative, avertissement, transmission du dossier au juge d'instruction, réorganisation du conseil communal ou mesures tendant à assurer le bon fonctionnement de ce conseil, transmission du dossier au Conseil d'Etat en vue d'une révocation ou d'une mise sous tutelle de la commune).

²⁴ Art. 46 et 57 RELCo

²⁵ Art. 94 LCo

²⁶ Cf. art. 145 LCo

8. Les fusions de communes

8.1. Les nouvelles règles

L'article 135 de la nouvelle Constitution, consacré aux fusions de communes, a la teneur suivante :

¹ L'Etat encourage et favorise les fusions de communes.

² Une fusion peut être proposée par les autorités communales, par une initiative populaire ou par l'Etat.

³ Les citoyennes et les citoyens actifs des communes concernées se prononcent sur la fusion. L'alinéa 4 est réservé.

⁴ Lorsque les intérêts communaux, régionaux ou cantonaux l'exigent, l'Etat peut ordonner une fusion. Les communes concernées doivent être entendues.

La mise en œuvre des alinéas 2 et 3 de cette disposition peut être représentée au moyen des tableaux suivants.

8.2. Les tableaux de l'ancien et du nouveau système

8.2.1. L'ancien système

Communes sans conseil général		Communes avec conseil général		
Saisine de l'assemblée par un citoyen 17 LCo	Saisine de l'assemblée par le conseil communal 16 LCo	Initiative de 1/10 des citoyens actifs 51 ^{ter} let. d LCo	Saisine du conseil général par un conseiller général 51 ^{bis} / 17 LCo	Saisine du conseil général par le conseil communal 42 I LCo
Décision de l'assemblée communale 10 let. m LCo		Suite de la procédure selon la loi sur l'exercice des droits politiques 140-142 LEDP	Décision du conseil général sujette à referendum facultatif 52 LCo	
		Le cas échéant, vote populaire dans les 180 jours 142 LEDP	En cas de referendum : vote populaire	

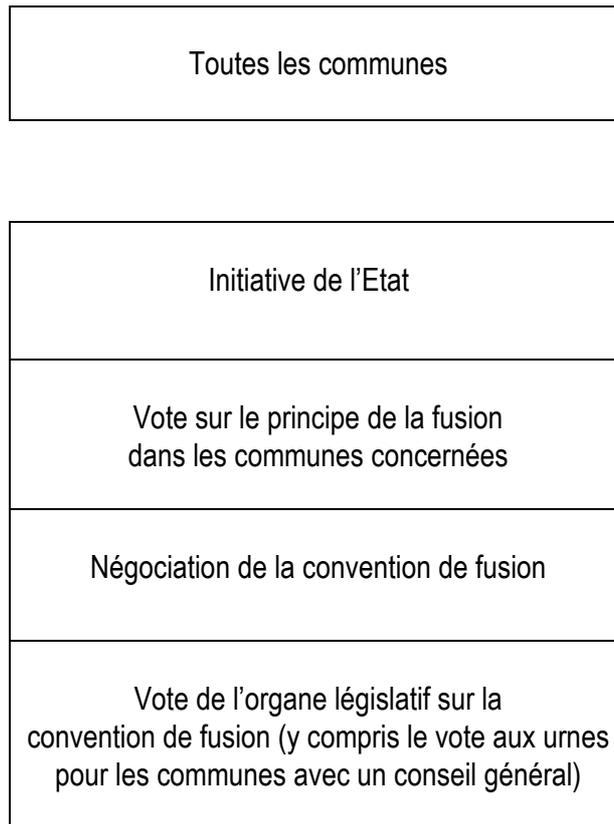
8.2.2. Le nouveau système

Communes sans conseil général

Initiative de 1/10 des citoyens actifs	Initiative de l'assemblée communale	Initiative du conseil communal
Engagement des pourparlers sur le principe de la fusion	Engagement des pourparlers sur le principe de la fusion	
Aboutissement des pourparlers sur le principe de la fusion	Aboutissement des pourparlers sur le principe de la fusion	
Vote de l'organe législatif de la ou des autres communes sur le principe de la fusion	Vote de l'organe législatif de la ou des autres communes sur le principe de la fusion	
Négociation de la convention de fusion		
Vote de l'assemblée communale portant sur la convention de fusion		

Communes avec conseil général

Initiative de 1/10 des citoyens actifs	Initiative du conseil général	Initiative du conseil communal
Engagement des pourparlers sur le principe de la fusion	Engagement des pourparlers sur le principe de la fusion	
Aboutissement des pourparlers sur le principe de la fusion	Aboutissement des pourparlers sur le principe de la fusion	
Vote de l'organe législatif de la ou des autres communes sur le principe de la fusion	Vote de l'organe législatif de la ou des autres communes sur le principe de la fusion	
Négociation de la convention de fusion		
Vote du conseil général portant sur la convention de fusion		
Vote populaire portant sur la convention de fusion		



9. Les autres modifications

Les autres modifications apportées à la législation sur les communes sont consécutives aux expériences rencontrées ces dernières années sur des questions accessoires. Elles ont trait à l'élection complémentaire lors d'une vacance²⁷, le mode d'élection des commissions²⁸, la fin du mandat des commissions²⁹ et des délégués d'associations de communes³⁰. Enfin, la loi actuelle prévoit que seuls les conseillers communaux sont amenés à prêter serment³¹. Il n'y a pas de raison de traiter différemment les conseillers généraux, d'autant plus que les députés au Grand Conseil sont, eux aussi, assermentés³².

²⁷ Art. 77 al. 2 de la loi sur l'exercice des droits politiques (LEDP)

²⁸ Art. 19 al. 1 LCo

²⁹ Art. 67 al. 4 LCo

³⁰ Art. 115 al. 4^{bis} LCo

³¹ Art. 57 LCo

³² Art. 9 à 11 de la loi du 15.4.1979 portant règlement du Grand Conseil (RSF 121.1). Les cantons de Vaud et de Genève font prêter serment aux membres des exécutifs et des législatifs communaux

Textes modifiés	Commentaires
Art. 77 al. 2 LEDP	Aucun délai n'était fixé à la personne proclamée élue pour décliner son élection. Désormais, la personne proclamée élue dispose d'un délai de trois jours pour décliner son élection. Elle pourra cependant toujours donner sa démission.
Art. 19 al. 1 ^{bis} et 2 LCo	Les commissions relevant du législatif devaient être élues au scrutin de liste ³³ . L'élection tacite ou à main levée n'était pas possible. Or, le mode d'élection prévu par la loi n'était pas observé systématiquement. Dans leur grande majorité, les communes pratiquaient le système à main levée et/ou tacite, tant pour les élections complémentaires que pour le renouvellement intégral. La nouvelle loi prévoit que, si aucune liste n'est déposée jusqu'à l'élection des membres de la commission, celle-ci a lieu au scrutin individuel et à main levée, étant admis que le scrutin secret peut toujours être demandé par un cinquième des citoyens présents.
Art. 67 al. 4 LCo	Jusqu'à aujourd'hui, le mandat des commissions se terminait à la fin de la période administrative ³⁴ . S'agissant des délégués des communes dans les associations de communes, il semblait que leur mandat ne pouvait aller au-delà de la période administrative - l'inverse serait en revanche possible ³⁵ . La nouvelle loi prévoit que les commissions et les délégués demeurent en fonction jusqu'à leur renouvellement.
Art. 29a LCo	Prestation de serment des conseillers généraux

³³ Art. 19 et 46 a LCo

³⁴ Art. 67 al. 4 LCo

³⁵ Art. 115 al. 4 LCo

III. Les modifications légales et leurs conséquences pratiques pour les associations de communes

1. Les tâches ou buts des associations

Les buts d'une association de communes ne doivent plus forcément être connexes. Pour autant que les communes membres soient les mêmes, il n'y a plus de restriction « *thématique* » pour les tâches qu'une association de communes peut se voir confier par ses membres moyennant inscription y relative dans les statuts. Le mot « *connexes* » a été supprimé de l'article 109 al. 2 LCo, donnant ainsi suite à la Constitution cantonale du 16 mai 2004.

Ainsi, pour autant que le cercle des communes membres soit identique, il pourrait être possible de réunir dans une seule et même structure (association à but multiple) diverses tâches communales, ce qui permettrait d'une part de confier la révision des comptes à un seul organe, mais ce qui complexifie d'autre part aussi la gestion, car une seule association aurait à gérer plusieurs tâches qui ne seraient pas nécessairement connexes. Il appartient donc aux communes de faire usage de cette nouvelle possibilité selon leurs préférences.

2. La durée du mandat des délégués

Les délégués restent en fonction jusqu'à la nomination par le conseil communal des nouveaux délégués. Cette règle permet d'éviter qu'il y ait un vide entre la fin de la précédente période et la désignation des nouveaux délégués³⁶.

3. Les contrôleurs des comptes

Cet organe sera remplacé par l'organe de révision (voir chi. 4 ci-dessous).

4. L'organe de révision

Comme pour les communes, la nouvelle loi introduit systématiquement les organes de révision au niveau des associations de communes. L'organe de révision remplace les contrôleurs des comptes³⁷.

C'est l'assemblée des délégués qui désigne l'organe de révision³⁸. Au surplus, ce sont les mêmes règles que pour les communes qui s'appliquent³⁹. Les règles d'indépendance et de qualification sont les mêmes⁴⁰. Les détails sont précisés dans le règlement d'exécution de la loi sur les communes.

³⁶ Art. 115 al. 4^{bis} LCo

³⁷ Art. 114 al. 1 let. c et 124 LCo

³⁸ Art. 116 al. 2 let. g LCo

³⁹ Renvoi de l'article 124 aux articles 98 à 98f LCo

⁴⁰ Art. 98a et 98b LCo

Ainsi notamment, l'organe de révision doit contrôler les comptes et faire rapport à l'assemblée des délégués. Il reçoit également le rapport de gestion, mais il ne doit pas l'examiner⁴¹.

Les premiers comptes à réviser par l'organe externe sont ceux de l'exercice 2007.

5. Rappel : le contrôle périodique des valeurs au bilan (anciennement « Contrôle de caisse »)⁴²

Il sied de rappeler que les associations de communes sont tenues d'appliquer l'article 94 LCo, obligeant l'exécutif (ici : le comité de direction) à s'assurer qu'il y ait au moins une fois par année un contrôle inopiné de la comptabilité, ceci par l'effet du renvoi contenu à l'article 126 LCo. Cette obligation n'est pas une nouveauté de la révision de 2006, mais comme cette tâche pourra également être confiée à l'organe de révision, il se justifie de rappeler cet élément dans le présent contexte. A noter enfin que les modalités de ce contrôle périodique sont désormais explicitées au niveau du règlement d'exécution de la loi sur les communes; c'est le nouvel article 54 RELCo qui précise le contenu de ce contrôle.

6. Les principes de comptabilité publique⁴³

Ces principes sont inscrits explicitement dans le règlement d'exécution de la loi sur les communes⁴⁴ et ils sont applicables aux associations de communes en vertu du renvoi à l'article 122 al. 2 LCo.

7. Les droits politiques au niveau des associations de communes

7.1. L'initiative

La Constitution cantonale prévoit en son article 51 al. 1 que les citoyennes et les citoyens d'une association de communes ont le droit d'initiative.

La loi sur les communes ne contenait aucune disposition relative au droit d'initiative dans les associations de communes. Ce droit n'était aménagé que pour les communes dotées d'un conseil général. C'est la raison pour laquelle les articles 123a à 123c LCo ont été introduits.

Le dixième du total des citoyens actifs des communes membres de l'association peut désormais présenter une initiative sur les questions suivantes :

- ✓ une dépense qui ne peut être couverte en un seul exercice;
- ✓ un cautionnement ou des sûretés analogues pouvant entraîner une telle dépense;
- ✓ l'adoption, l'abrogation ou la modification d'un règlement de portée générale;
- ✓ des participations au sens de l'article 121 al. 2 LCo;
- ✓ une modification des statuts.

⁴¹ Art. 125 al. 2 LCo

⁴² Cf. supra, chi II.6.5

⁴³ Cf. supra, chi II.6.2

⁴⁴ Art. 43a RELCo (art. 86c LCo)

La demande d'initiative, puis les listes de signatures doivent être déposées au secrétariat communal du lieu où l'association a son siège. Les listes de signatures sont ensuite transmises aux communes concernées pour vérification. Celles-ci les renvoient dans les vingt jours, munies de l'attestation prévue en matière cantonale, au secrétariat communal qui les a transmises, pour dénombrement des signatures.

Le scrutin doit se dérouler simultanément dans toutes les communes membres. L'initiative sera considérée comme acceptée si elle est approuvée par la double majorité des citoyens votants et des communes.

7.2. Le referendum obligatoire et facultatif

L'introduction, par la Constitution cantonale du 16 mai 2004, du referendum financier obligatoire rend nécessaire une adaptation de l'article 123^{bis} LCo.

L'ancienne disposition prévoyait le seul droit de referendum facultatif pour les dépenses nettes dépassant le montant prévu statutairement. Suivant la volonté de la Constituante, qui a voulu un renforcement des droits politiques en matière d'associations de communes, le referendum financier obligatoire y a donc été ajouté.

La question s'est posée de savoir à partir de quel montant une dépense devait être soumise obligatoirement au vote populaire. Le législateur a retenu que le droit au referendum obligatoire s'exercerait lorsque la dépense nette représente le double du montant fixé par les statuts pour le referendum facultatif.

La proportion retenue, à savoir celle du double du montant seuil pour le referendum facultatif, permet d'éviter un blocage continu des activités des associations qui risqueraient, dans le cas contraire, de devoir soumettre au scrutin un grand nombre de dépenses chaque année.

Cette flexibilité est renforcée par le fait qu'il appartient aux associations de déterminer, dans leurs statuts, les montants du referendum facultatif, et de vérifier si ce dernier est assez important pour ne concerner que les dépenses plus importantes soumises au referendum obligatoire.

Les valeurs-seuils déterminantes pour l'Etat, à titre de comparaison relative, sont calculées chaque année en fonction des comptes annuels. Pour l'année 2006/2007, ces valeurs sont fixées dans « l'ordonnance du 27 juin 2006 précisant certains montants liés aux derniers comptes de l'Etat ». Cette ordonnance est publiée dans le Recueil officiel de la législation fribourgeoise (ROF 2006_052). En ce qui concerne le referendum facultatif, ce sont les dépenses dépassant le montant de 6'678'247 fr. 60 qui sont soumises au referendum facultatif (art. 2 de l'Ordonnance citée), ce qui correspond à ¼ % des dépenses de l'année 2005, critère déterminant selon la Constitution pour le referendum facultatif. On peut donc a contrario estimer qu'un montant de 5 millions de francs est déjà extrêmement élevé pour le referendum facultatif, même pour une grande association.

Les associations de communes déjà existantes disposent d'un délai de deux ans à compter du 1er octobre 2006 pour fixer le montant pour le referendum obligatoire. Jusqu'à ce que ce montant soit fixé dans les statuts, c'est le double du montant fixé pour le referendum facultatif qui fera foi.

Dans les associations de communes existantes qui n'ont pas fixé de montant pour le referendum facultatif, toute nouvelle dépense d'investissement fera l'objet d'un vote populaire.

Il y a donc urgence pour les associations de communes à fixer le montant du referendum facultatif. A défaut de modification, dès le 1er octobre 2006, toute nouvelle dépense sera soumise obligatoirement au referendum obligatoire.

8. La surveillance des associations

Les règles sur la surveillance des communes sont applicables aux associations de communes. Simplement, les tâches confiées au syndic seront assumées par le président du comité de direction. Celui-ci pourra ordonner une enquête administrative ou requérir l'intervention de l'autorité de surveillance⁴⁵.

9. Les démarches à entreprendre au niveau des statuts

Les statuts des associations de communes devront être adaptés au nouveau droit. Cela signifie que

- ✓ les statuts devront prévoir un organe de révision externe en lieu et place des contrôleurs des comptes;
- ✓ pour les associations qui ont prévu que l'assemblée des comptes doit se faire dans les six premiers mois de l'année, il conviendra de ramener ce délai au nouveau délai légal de cinq mois; en outre, les associations qui auraient prévu de ne faire qu'une seule assemblée par année – impliquant l'adoption du budget de l'année suivante déjà avant la fin juin de chaque année – doivent être conscientes du fait que ce choix impliquerait désormais d'adopter le budget déjà avant la fin mai de chaque année;
- ✓ pour les associations qui ont fixé le montant du referendum facultatif dans leurs statuts, elles sont libres de les modifier. Toutefois, il convient de garder à l'esprit qu'à défaut de montant fixé pour le referendum obligatoire, le double du montant fixé pour le referendum facultatif entraînera le recours au referendum obligatoire;
- ✓ les associations doivent donc également fixer le montant du referendum obligatoire dans leurs statuts, dans les deux ans à compter de l'entrée en vigueur, qui est intervenue le 1.10.2006; à défaut, c'est le montant du referendum facultatif qui fait foi;
- ✓ pour les associations qui n'auraient encore pas fixé de montant pour le referendum facultatif, il y a urgence à compléter les statuts; à défaut, toute nouvelle dépense est, à compter du 1^{er} octobre 2006 déjà, obligatoirement soumise au vote aux urnes (art. 165 al. 2 LCo). Toutes les associations de communes concernées par ce problème ont reçu un courrier à ce sujet dans le courant du premier semestre 2006 déjà;
- ✓ **de manière générale, il est vivement recommandé de consulter les statuts-types et d'examiner chaque article des statuts de l'association en fonction du présent bulletin et des statuts-types**, qu'on peut télécharger sur le site internet du Service des communes - www.admin.fr.ch/scom - et de faire un examen préalable du texte des statuts, qui devrait, dans toute la mesure du possible, être un texte complet, afin d'éviter la multiplication des avenants.

⁴⁵ Art. 150 et 150a LCo

IV. Tableau des délais d'adaptation pour les communes, les établissements communaux de droit public et les associations de communes

	TACHES	DELAIS
Communes	Transmission des comptes et du budget à l'autorité de surveillance	A transmettre dans un délai de 15 jours dès la décision de l'assemblée communale ou du conseil général
	Adoption du règlement d'organisation	Dès que possible, mais en principe avant le 30 juin 2007 (transmission aux autorités de surveillance)
	Désignation de l'organe de révision	En vue de la révision des comptes 2007
	Adoption du plan financier	Au plus tard en automne 2007, en vue de respecter les échéances valables pour l'adoption du budget 2008
Etablissements communaux de droit public	Transmission des comptes et du budget à l'autorité de surveillance	A transmettre dans un délai de 15 jours dès la décision de l'assemblée communale ou du conseil général
	Organe de révision (NB : c'est le même que celui de la commune – art. 58, 3 ^{ème} phrase RELCo)	En vue de la révision des comptes 2007
Associations de communes	Transmission des comptes et du budget à l'autorité de surveillance	A transmettre dans un délai de 15 jours dès la décision de l'assemblée des délégués
	Désignation de l'organe de révision	En vue de la révision des comptes 2007
	Adaptation des statuts	Jusqu'au 30 septembre 2008 (sauf les cas visés par l'article 165 al. 2 LCo, entrée en vigueur le 1 ^{er} octobre 2006)