

Guide pratique sur la procédure des marchés publics dans le cadre de la nomination des commissaires aux comptes

Les établissements publics nationaux font de plus en plus fréquemment certifier leurs comptes, soit à titre obligatoire sur le fondement de la loi de sécurité financière du 1er août 2003 ou de la loi relative aux libertés et responsabilités des universités du 11 août 2007, soit à titre facultatif.

A ce titre, la DGFIP a souhaité établir ce guide pratique à partir des constats effectués par la Direction des affaires juridiques des ministères financiers lors de l'examen des marchés publics passés par les établissements en vue de sélectionner leur(s) commissaire(s) aux comptes, et des questions posées à cette occasion.

Ce recueil comporte deux volets :

- le premier présente les points de vigilance que les établissements publics nationaux (EPN) doivent respecter dans les marchés publics de sélection des commissaires aux comptes avec ou sans accord-cadre,
- le second est une sélection des réponses aux questions les plus fréquentes soulevées par les établissements concernant cette procédure.

Il vient compléter et actualiser la documentation d'ores et déjà à la disposition des établissements publics nationaux sur le site [Ulysse/Magellan/ Établissements publics nationaux](#) :

- [Documentation /Marchés publics](#), qui présente l'ensemble de la réglementation applicable ;
- [Instructions/ Instruction n°08-017-M9 du 3 avril 2 008 sur les comptes consolidés dans les établissements publics nationaux](#), qui constitue le référentiel applicable ;
- [Qualité comptable/Consolidation](#), qui permet d'accéder aux documents suivants :
 - Note commune DGFIP/Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes sur la consolidation et la certification des comptes dans les établissements publics nationaux ;
 - L'essentiel de la procédure de consolidation des comptes ;
 - Sensibilisation aux problématiques de la consolidation ;
 - Session d'études du 29 juin 2007 : "préparation de la certification des comptes des EPN", et notamment un guide complet établi par la sous-direction de la Commande publique à la Direction des Affaires juridiques « Comment passer des marchés avec des commissaires aux comptes ? » ;
 - Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes ;
 - Avis du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes ;
 - Normes d'exercice professionnel homologuées.

Les nouveautés introduites en 2009 et 2010 sont précisées au sein de chaque paragraphe. Pour en savoir plus, il convient de consulter l'espace « marchés publics » de la Direction des affaires juridiques à l'adresse suivante :

http://www.minefe.gouv.fr/themes/marches_publics/accueil-daj.htm.

I. Points de vigilance à respecter

1. Remarques générales

- Il ne peut y avoir de phase de négociation avec les co-titulaires d'un accord-cadre qui participent à la remise en concurrence si l'accord-cadre a été conclu selon une procédure formalisée. La négociation directe avec les co-titulaires n'est possible que si l'accord-cadre a été passé selon une procédure adaptée ou si l'acheteur public se trouve dans l'une des hypothèses définies à l'article 35 du code des marchés publics (*Rép. min. n°25591, JO Sénat 1er mars 2007, p. 459*).
- Pour les marchés et accords-cadres passés selon une des procédures formalisées, il convient d'établir un rapport de présentation de la procédure de passation du marché contenant au moins les informations énumérées à l'article 79 du code des marchés publics. Ce rapport peut être communiqué à la Commission européenne à sa demande.
- S'agissant des EPSCP, les documents types de l'accord-cadre de l'Agence de mutualisation des universités et établissements d'enseignement supérieur et de recherche (AMUE) sont des modèles que l'acheteur doit personnaliser selon ses besoins propres lorsqu'il passe un marché subséquent. Cette personnalisation, qui porte essentiellement sur les zones à compléter (en bleu), concerne également des paragraphes qui n'apparaissent pas pertinents au regard du besoin de l'établissement.

2. L'avis d'appel public à la concurrence (AAPC) (modèle européen)

- La clarté de l'avis d'appel public à la concurrence conditionne la régularité de la procédure. Les informations données dans l'AAPC et celles données dans le règlement de la consultation doivent être identiques.
- La rubrique II.2.1 de l'AAPC est facultative. Le montant prévisionnel HT du marché peut être indiqué mais il convient de renseigner, à tout le moins, les éléments d'information nécessaires à la détermination de la quantité ou de l'étendue du marché.
- Sur la rubrique I.1) Nom, adresses et points de contact, les pouvoirs adjudicateurs ayant à compter du 1er janvier 2010, l'obligation de publier les avis d'appel public à la concurrence des marchés publics et accords-cadres de plus de 90 000 € sur leur profil d'acheteur, il convient d'indiquer l'adresse URL de ce profil.
- Il convient de renseigner la rubrique obligatoire II.2) Quantité ou étendue globale alors même que les informations données figurent dans d'autres rubriques du formulaire, et indiquer par exemple que le marché envisagé porte sur la certification et le contrôle légal des comptes individuels de l'université pour six exercices.
- Sur les informations portant sur les lots, il doit être précisé que, si un même candidat soumissionne aux deux lots, il ne pourra se voir attribuer qu'un seul des deux lots.

- Sur la rubrique III.2.2) Capacité économique et financière, à l'instar des attestations et des certificats fiscaux et sociaux (DC7), la déclaration relative à la lutte contre le travail dissimulé (DC6) ne peut être exigée que du candidat retenu, avant qu'il ne soit désigné comme attributaire du marché. Elle ne doit donc pas être demandée au moment de la présentation de la candidature. Cette attestation sur l'honneur ne peut pas être exigée car elle ne figure pas dans la liste des documents et des renseignements qui peuvent être demandés aux candidats, fixée par l'arrêté du 28 août 2006.
- Sur la rubrique VI.3) Autres informations, en vertu de l'arrêté du 14 décembre 2009 relatif à la dématérialisation des procédures de passation des marchés publics (publié au JO du 20 décembre 2009), il n'est plus possible de contraindre les candidats potentiels à s'inscrire pour pouvoir télécharger les documents de la consultation. L'article 1er de l'arrêté dispose en effet que ces documents doivent être « d'accès libre, direct et complet ». Les entreprises sont toutefois invitées à indiquer le nom de la personne physique chargée du téléchargement et une adresse électronique afin que leur soient communiquées les modifications apportées au DCE.
- Sur la rubrique VI.4) Procédures de recours, pour éviter tout risque d'erreur ou d'omission, la DAJ conseille aux acheteurs publics de ne remplir que la rubrique VI.4.3 en indiquant le nom et les coordonnées du greffe du tribunal administratif compétent, cette information étant jugée suffisante par le Conseil d'Etat (CE, 6 mars 2009, Commune de Savigny-sur-Orge, n° 315138). Si l'établissement décide de renseigner la rubrique VI.4.2, il doit y faire figurer des informations suffisamment détaillées sur les recours susceptibles d'être formés pour contester la passation du marché ainsi que sur les délais d'introduction de ces recours. A cet égard, en sus du référé précontractuel (CJA, art. L. 551-1) et du recours en contestation de validité du contrat (CE Ass., 16 juillet 2007, Société Tropic Travaux Signalisation, n° 291545), il convient, depuis l'entrée en vigueur de l'ordonnance n°2009-515 du 7 mai 2009 relative aux procédures de recours applicables aux contrats de la commande publique, de mentionner également le référé contractuel prévu par les articles L. 551-13 et suivants du CJA.
- Pour une meilleure information des candidats, il est préférable que les critères et les sous-critères ainsi que leur pondération figurent dans l'avis de marché ou que ce dernier renvoie aux documents de la consultation, comme prévu par le modèle d'avis d'appel public à la concurrence.

3. Le règlement de la consultation

- Les services de contrôle légal des comptes sont référencés sous le code CPV n°79212300-6 et non 74121230-4.
- Le règlement de la consultation doit préciser les dates limites de demande de renseignement complémentaires et de réception des offres.
- Le délai de validité des offres doit être limité dans le temps et ne peut donc pas être fixé à x jours « minimum » à compter de la date limite de remise des offres. Il est déterminé en tenant compte de la longueur de la procédure.
- Les critères de jugement des offres doivent être explicités.
- Le délai de validité des offres fixé dans l'avis de publicité ne peut être modifié par le règlement de la consultation sans porter atteinte au principe de transparence des procédures.

- Il n'est plus possible, depuis le décret n°2008-1355 du 19 décembre 2008, d'exiger la présentation dans deux enveloppes distinctes de la candidature et de l'offre du prestataire.
- S'agissant des EPSCP :
 - Il convient d'adapter le document type de l'accord-cadre de l'AMUE, par exemple en supprimant les éléments spécifiques aux marchés de comptes consolidés quand ils sont sans objet, notamment :
 - page 2, l'article 3 ;
 - page 3, article 6.3 : « *Remarque : en ce qui concerne (...) lot A ou B* » ;
 - page 4, article 6.3 : « *6/ Si la remise en compétition porte, en tout ou en partie, sur la certification de comptes consolidés (...) profession de commissaire aux comptes* » ;
 - page 4, article 6.4. : au paragraphe « *Les offres dont le contenu est conforme...* », la mention « *lot n°xx* »,
 - page 4, article 6.4. : « *le pli contenant la / les offre(s)* », à remplacer par « *le pli contenant l'offre* ».
 - De même, et afin d'éviter tout doute sur la portée exacte du marché, il convient de supprimer, dans le document type, l'article consacré à la répartition du co-commissariat aux comptes si l'établissement n'est pas concerné (c'est-à-dire certification des seuls comptes annuels).
 - Comme l'a indiqué l'AMUE en octobre 2009 dans la dernière version de l'accord-cadre, il convient de modifier le règlement de la consultation en supprimant, à tout le moins, les mots « *A l'issue de cette éventuelle phase de négociation ...* ».
 - En cas de certification de comptes consolidés (LSF), l'article 15 du marché subséquent (« Engagements du titulaire ») indiquant le montant des honoraires globaux correspond, conformément au mode opératoire A3C, à la totalité de la mission pour le collège des deux commissaires aux comptes (et non la moitié). En effet, la répartition des diligences entre les deux commissaires aux comptes est déterminée par eux. Lors de la mise au point du marché, chaque commissaire aux comptes conclura le lot qui lui revient pour des honoraires correspondant à la moitié de sa proposition.

4. L'acte d'engagement

- Si une ou plusieurs erreurs matérielles affectent les termes d'un ou plusieurs documents contractuels tels qu'ils figurent dans le dossier de consultation, elles peuvent être rectifiées avec l'attributaire dans le cadre de la "mise au point" du marché. Cette mise au point prend la forme d'un document mis en annexe de l'acte d'engagement, daté et signé.
- S'agissant des EPSCP,
 - Au dernier alinéa de l'article 1^{er} du marché subséquent à l'accord-cadre de l'AMUE, il convient de préciser si le marché porte sur la seule certification des comptes annuels en application de l'article L.712-9 du code de l'éducation, ou sur la certification des comptes consolidés, en application de l'article 30 de la loi du 1^{er} mars 1984 relative à la prévention et au règlement amiable des difficultés des entreprises.

- Si le marché porte sur la seule certification des comptes annuels en application de l'article L.712-9 du code de l'éducation, la consultation ne peut pas être lancée en application de l'article 30 de la loi du 1er mars 1984 précitée, dans sa rédaction issue de la loi de sécurité financière du 1er août 2003, car elle impose aux établissements publics de l'État entrant dans son champ d'application de nommer au moins deux commissaires aux comptes et deux suppléants.

5. Le cahier des clauses administratives particulières (CCAP)

Pour un établissement public qui n'est pas tenu d'établir et de publier des comptes consolidés en application de l'article 13 de la loi n° 85-11 du 3 janvier 1985 relative aux comptes consolidés de certaines sociétés commerciales et entreprises publiques, il conviendrait de mentionner « délais de certification » au lieu de « délais de consolidation », et « écritures certifiées » au lieu de « écritures consolidées ».

6. Sur le cahier des clauses techniques particulières (CCTP)

Les stipulations du CCTP doivent donner lieu à une description précise des prestations à réaliser.

7. L'analyse des offres

- La méthode retenue pour choisir l'offre économiquement la plus avantageuse doit être identique à la méthode annoncée dans le règlement de la consultation.
- Dans le cadre d'un marché alloti, le fait que l'offre présentée par un candidat pour un lot soit reçue tardivement n'entache pas d'irrecevabilité l'offre régulièrement présentée par le même candidat pour l'autre lot.
- S'agissant des EPSCP, si la partie « obligations des titulaires » des « prescriptions techniques » du cahier des clauses particulières de l'accord-cadre de l'AMUE prévoit la possibilité d'une certification à blanc, mais que le chiffrage de l'option « certification à blanc », cochée dans le marché subséquent type, n'a pas été fourni à la date limite de réception des offres par le candidat x, le pouvoir adjudicateur ne peut inviter le candidat x à régulariser son offre, a fortiori, après la date limite de réception des offres. En ne répondant pas à une exigence expresse des documents de la consultation, cette offre devait être qualifiée d'irrégulière, et par conséquent éliminée¹.

¹ Ordonnance du juge des référés du TA de Rennes, 25 novembre 2004, Société anonyme Entreprise de travaux publics de l'Ouest, n°0403048

8. Le rapport d'analyse des offres

- Document communicable aux tiers, le rapport d'analyse des offres doit faire l'objet d'un soin particulier. Ce rapport expose de la manière la plus précise possible les raisons qui ont conduit à retenir l'offre de l'attributaire du marché au regard de chaque critère d'attribution annoncé.
- Le rapport d'analyse des offres expose clairement les motifs éventuels d'élimination des offres
 - Le recours, lors de l'analyse des offres, à des sous-éléments d'appréciation des offres affectés d'une pondération ou d'une hiérarchisation qui n'ont pas été portés à la connaissance des candidats dans l'avis d'appel public à la concurrence ou dans le règlement de la consultation, porte atteinte au principe de transparence des procédures.
- S'agissant des EPSCP
 - Le rapport d'analyse des offres doit faire apparaître, pour chaque candidat, le prix global proposé pour la durée de la mission à l'exclusion des frais de déplacement et de séjour, conformément à l'article 7 « conditions financières » du règlement de consultation du marché subséquent. Une offre financière qui comprendrait les frais de déplacement devrait être éliminée.
 - Les offres financières sont évaluées sur le fondement du critère financier "prix global proposé pour la durée de la mission", prévu par le règlement de la consultation du marché subséquent, ce qui exclut une évaluation sur la base d'autres éléments d'appréciation tels que le nombre d'heures affectées à la mission et le tarif horaire moyen proposé.
 - De même, l'option de certification à blanc, si elle est offerte, doit être chiffrée distinctement par les candidats afin de pouvoir les comparer.

II. Réponses aux questions les plus fréquentes soulevées par les établissements

1. La détermination du périmètre de la consolidation

- *En cas de doute sur le périmètre de consolidation, est-il possible de le mentionner dans le cahier des charges ?*

La détermination du périmètre de la consolidation constitue un élément majeur de la définition du besoin du pouvoir adjudicateur en matière de certification des comptes. Il importe donc que celui-ci soit déterminé avec précision avant le lancement de la procédure pour permettre aux candidats au marché de présenter leur offre en toute connaissance de cause. L'intégration des comptes de l'entité dans le périmètre de la certification constitue une obligation légale. Elle ne peut donc faire l'objet d'une option dans le dossier de consultation.

- *Doit-on consolider une petite filiale et choisir des commissaires aux comptes pour les deux structures ?*

Dans le cas où l'ensemble des entités consolidables de l'établissement public national ne représente qu'un intérêt négligeable, l'établissement n'établit pas de comptes consolidés. Une réponse publiée au bulletin n°17 de la CNCC de mars 2000 précise qu'un établissement pourrait être dispensé d'établir des comptes consolidés si l'ensemble des filiales ne représentait qu'un intérêt négligeable par rapport à l'objectif assigné aux comptes consolidés de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation. L'intérêt négligeable, c'est-à-dire le caractère non significatif, s'apprécie par rapport à l'ensemble du groupe. Pour l'EPN tête de groupe, il s'agit d'une appréciation « au cas par cas », qui repose sur des critères qualitatifs (stratégies, etc) et/ou quantitatifs (total du bilan, capitaux propres, capitaux permanents, chiffres d'affaires, etc).

En cas de consolidation, il est impératif de désigner deux commissaires aux comptes. Ils sont tous les deux en charge de l'ensemble de la mission de certification, aucun des deux n'étant désigné plus particulièrement pour le contrôle des comptes consolidés. Si l'université choisit l'accord-cadre de l'AMUE, deux marchés subséquents type sont conclus, pour des prestations identiques. La répartition des diligences entre les titulaires est déterminée par eux.

- *Si l'établissement remplit 2 critères sur 3 en matière de consolidation et possède une filiale de taille réduite, doit-on choisir 2 commissaires aux comptes ?*

Sur la date d'appréciation de l'obligation de consolider et du dépassement des seuils (2 sur 3) en cas de "groupe" nouvellement constitué (CNCC, EJ 2007-132 du 21 juillet 2008), le périmètre à retenir pour calculer les montants N-1 et N-2 est celui constaté en N (N étant l'année où la décision de consolider est prise). Il en résulte que :

- d'une part, une filiale ou entité ad hoc créée en N ou N-1 doit faire partie du périmètre analysé, et ce alors même que l'établissement ne dispose d'aucun chiffre définitif ;
- d'autre part, il convient, pour apprécier le dépassement des seuils par le groupe, d'additionner les comptes annuels N-1 et N-2 de l'ensemble des entités contrôlées composant le nouveau groupe constitué en N, même si cet ensemble n'existait pas pour ces deux exercices. Dans le cas où des entités incluses en N dans le périmètre du groupe n'existaient pas en N-1 ou N-2, il convient de retenir un montant nul. Si ces seuils ne sont pas dépassés en N-1, ni en N-2, le groupe nouvellement créé n'aura pas l'obligation d'établir et de publier des comptes consolidés en N. En revanche, si ces derniers sont dépassés, pour un ou deux de ces exercices, l'établissement public devra consolider, que les seuils soient ou non dépassés en N.

S'agissant de la possibilité d'être exempté de l'obligation d'établir des comptes consolidés en raison de l'"intérêt négligeable", il convient d'apprécier le caractère significatif de l'ensemble des entités consolidables de l'établissement au regard de l'établissement public tête de groupe et non de manière absolue. Ainsi, par exemple, le fait que la filiale soit en faillite n'est pas de nature à lui seul à l'exclure du périmètre. Au contraire, si le déficit est significatif pour les comptes du groupe, il y a obligation de consolider.

Dans la mesure où il n'existe aucun critère prédéterminé sur l'intérêt négligeable, la décision de consolider ou non est sous l'entière responsabilité de l'établissement, qui se prononce sur ce point en conseil d'administration.

En tout état de cause, si l'établissement fait valoir l'intérêt négligeable pour ne pas établir de comptes consolidés, il est impératif de le justifier dans l'annexe des comptes individuels.

- *Doit-on consolider en présence d'une fondation partenariale qui dispose déjà d'un commissaire aux comptes?*

L'établissement qui contrôle une fondation partenariale, qui est considérée comme une entité ad hoc, doit procéder à la certification de ses comptes consolidés et, de ce fait, nommer deux commissaires aux comptes et deux suppléants. Peu importe à cet égard que la fondation ait déjà un commissaire aux comptes pour la certification de ses propres comptes annuels. Compte tenu de cette spécificité, l'établissement doit conclure deux marchés subséquents, chacun de ces marchés faisant l'objet d'un lot.

2. Avant l'analyse des offres

- *Est-il pertinent de publier un avis d'attribution?*

Ainsi que le mentionne la fiche sur les accords-cadres, « en vertu de l'article 85 du code des marchés publics, les acheteurs publics sont dispensés de publier un avis d'attribution pour les marchés fondés sur un accord-cadre. Cependant, les pouvoirs adjudicateurs ont intérêt à aviser les candidats de la signature du contrat, en indiquant le nom du titulaire ainsi que les motifs ayant conduit au choix de son offre, dans la mesure où cette formalité déclenche le délai de recours d'un mois du référé contractuel. A défaut, le marché pourra être contesté jusqu'à six mois après sa conclusion »."

- *L'offre d'un candidat qui n'a pas respecté les exigences formulées dans le règlement de la consultation en ne présentant pas une enveloppe pour chaque lot, mentionnant chacune le lot (A ou B), doit-elle être éliminée?*

Le règlement de la consultation d'un marché est obligatoire dans toutes ses mentions et le marché ne peut être attribué à un candidat qui ne respecterait pas une des prescriptions imposées par ce règlement. En l'espèce, l'offre peut être qualifiée d'irrégulière au sens des dispositions de l'article 35-I du CMP qui précise qu'« une offre irrégulière est une offre qui, tout en apportant une réponse au besoin du pouvoir adjudicateur, est incomplète ou ne respecte pas les exigences formulées dans l'avis d'appel public à la concurrence ou dans les documents de la consultation ». Elle doit donc être éliminée (article 53-III du CMP).

- *Si l'établissement apporte à un candidat des renseignements complémentaires pour présenter son offre, les réponses doivent-elles faire l'objet d'une publication ?*

Les informations qui sont le complément du cahier des charges et qui sont utiles pour que les candidats élaborent leur offre, peuvent être communiquées au plus tard 6 jours avant la date limite de réception des offres. Si ces informations privilégient un candidat au détriment des autres, elles doivent être communiquées à tous les candidats.

- *Qui représente le cabinet : est-ce le représentant du cabinet ou l'associé signataire des comptes de l'établissement certifiant?*

Pour la signature d'un marché de commissaire aux comptes, seule l'autorité habilitée à représenter la société peut engager le cabinet en vertu des statuts, d'une délibération du conseil d'administration ou d'un pouvoir.

- *S'agissant des EPSCP, les prix plafonds unitaires, figurant en annexe de l'accord-cadre de l'AMUE n° 08-23 relatif à la certification des comptes des universités et d'établissements publics d'enseignement supérieur, peuvent-ils être opposés aux candidats aux marchés subséquents?*

Non. Selon l'article 3-2 du cahier des clauses particulières de l'accord-cadre, « les critères d'attribution des MS-Type sont les suivants (...) : Prix global pour la durée de la mission ».

- *Est-il possible d'imposer la transmission des offres sur support papier?*

Le I de l'article 56 du code des marchés publics prévoit que, pour les marchés ou les accords-cadres passés selon une procédure formalisée, le pouvoir adjudicateur ne peut refuser de recevoir les documents adressés par les opérateurs économiques qui n'auraient pas respecté le mode de transmission des documents écrits retenu.

En l'espèce, cet article est applicable aux marchés subséquents à l'accord-cadre.

Le pouvoir adjudicateur ne pourra donc rejeter une offre au motif qu'elle a été transmise par voie électronique. A cet égard, il lui appartient d'assurer la confidentialité et la sécurité des transactions sur un réseau informatique accessible de façon non discriminatoire.

- *Dans le cadre d'un marché portant sur la certification des comptes consolidés, l'offre d'un candidat qui n'indique pas le nom du suppléant sur l'un des deux lots doit-elle être éliminée ?*

Les offres proposées par les titulaires de l'accord-cadre étant propres à chaque lot, celles-ci doivent nécessairement inclure pour chacun de ces lots la désignation du suppléant. Le défaut de désignation du suppléant dans l'offre rend celle-ci irrégulière, au sens de l'article 35-I, 1° du code des marchés publics, en ce qu'elle est incomplète. Elle doit donc être éliminée (article 53-III du CMP).

3. Après l'analyse des offres

- *La délibération du conseil d'administration doit-elle indiquer uniquement le nom du cabinet personne morale ou bien doit-on aussi indiquer le nom du commissaire au compte associé personne physique?*

La délibération du conseil d'administration doit impérativement indiquer le nom du cabinet (personne morale) et le nom du commissaire au compte associé personne physique. Quant au suppléant, il peut tout à fait appartenir au même cabinet. Son nom doit également figurer dans la délibération du conseil d'administration.

- *L'information des candidats non retenus se fait-elle après réception de la nomination des commissaires aux comptes par la ministre ou lors d'une étape précédente?*

Les candidats non retenus doivent être informés, conformément à l'article 80 du code des marchés publics, dès la délibération du conseil d'administration se prononçant sur le choix du commissaire aux comptes retenu. En tout état de cause, les candidats non retenus ne peuvent être choisis en cas de refus de signature par le ministre.

Toutefois, la notification aux candidats du rejet de leur offre a pour effet de les délier de leur engagement. Il convient donc d'attendre l'avis de la direction des affaires juridiques sur la régularité de la mise en concurrence afin de pouvoir, le cas échéant, reprendre la procédure au stade de l'analyse des offres.

L'acheteur public doit procéder à deux séries d'informations :

- 1) l'information des candidats écartés, au stade de l'examen des candidatures : dès la fin de l'examen des candidatures, l'acheteur public doit informer chaque candidat non retenu du rejet de sa candidature et des motifs de ce rejet.
- 2) l'information des soumissionnaires, dont l'offre a été rejetée : dès la décision d'attribution prise, l'acheteur public doit la notifier à chacun des soumissionnaires, dont l'offre n'a pas été retenue. La notification de la décision d'attribution du marché doit comporter les informations suivantes :
 - la décision de rejet de l'offre et les motifs de ce rejet ;
 - le nom du ou des attributaires et les motifs ayant conduit au choix de leur offre ;
 - la durée du délai minimal que va respecter l'acheteur, avant de signer le marché ou l'accord cadre.

Si l'acheteur a omis d'informer les candidats écartés du rejet de leur candidature et des motifs de ce rejet, il doit réparer cette omission, en procédant à leur égard à la notification de la décision d'attribution, avec l'intégralité des informations énumérées ci-dessus. Il leur communique, en même temps, les motifs du rejet de leur candidature.

En cas d'utilisation de l'accord cadre de l'AMUE, cette formalité n'est pas obligatoire. Les marchés fondés sur un accord-cadre en sont dispensés en application du 1-2° b de l'article 80 du code des marchés publics. Toutefois, les acheteurs peuvent, s'ils le souhaitent, s'y soumettre volontairement. Ces formalités auront, pour eux, l'intérêt de limiter les délais de recours du référé contractuel ou de fermer purement et simplement la voie de ce recours (articles L.551-15 et R.551-7 du code de justice administrative).

- A quel moment faut-il notifier l'acceptation de l'offre au candidat retenu ?

La notification prévue à l'article 81 du code des marchés publics ne peut intervenir qu'après que le marché a été signé et que le ministre a nommé le commissaire aux comptes sélectionné.

Toutefois, il convient d'informer le candidat que son offre a été retenue dès la décision d'attribution et que sa nomination est proposée au ministre.

Cette information permet au candidat auquel il est envisagé d'attribuer le marché, de fournir d'ores et déjà les attestations et certificats énumérés à l'article 46 du code.

Ce n'est qu'après que ce candidat a produit ces attestations et certificats que les autres candidats sont informés du rejet de leur offre conformément à l'article 80 du code.

4. La nomination par le ministre

- *Faut-il attendre la nomination officielle par la lettre du Ministre ou peut-on prendre contact avec les commissaires aux comptes retenus pour dresser le calendrier de leurs interventions?*

Il convient d'attendre la nomination officielle par la ministre avant d'inviter les commissaires aux comptes à accomplir leurs missions.

- *Que se passe-t-il si le délai de validité des offres, fixé par le règlement de la consultation, qui se calcule à compter de la date limite de remise des offres expire avant la nomination par le ministre?*

Il convient de distinguer les effets de l'expiration du délai de validité des offres sur la légalité du marché et sur le droit des candidats à renoncer au marché.

La jurisprudence administrative pose le principe selon lequel le délai de validité des offres ne doit pas s'apprécier au regard de la date de signature ou de notification mais au regard de la date de la décision d'attribution du marché.

En conséquence, un pouvoir adjudicateur peut légalement signer et notifier un marché public à l'entreprise attributaire après l'expiration du délai de validité des offres si la décision d'attribution a été prise dans ce délai. La notification du marché postérieurement à l'expiration du délai de validité des offres n'est pas analysée comme une prolongation implicite, et donc irrégulière, de ce délai.

Rappel des décisions :

CE 21 mars 2007, Commune de Lens, req. n° 279535 : «en ne recherchant pas si la commission d'appel d'offres avait pris sa décision dans les délais auxquels elle était tenue et en décidant qu'en n'ayant pas notifié le marché à l'entreprise attributaire avant [l'expiration du délai de validité des offres] la ville de Lens avait irrégulièrement prorogé le délai de validité des offres, le juge des référés » a commis une erreur de droit.

CE 26 septembre 2007, OPAC du Calvados, req. n° 262 607 : la signature du marché après l'expiration du délai de validité des offres n'est pas de nature à rendre le marché nul.

En conséquence, le candidat retenu pourra accepter de contracter alors même que la limite de durée de validité des offres imposée par le règlement de la consultation a été dépassée, mais il n'y sera pas tenu. L'expiration du délai de validité des offres imposé par le règlement de la consultation lui permet de retirer son offre (cf. CE 19 mars 1958, Syndicat intercommunal d'adduction d'eau de Levet, Lebon, p. 181).

CAA Nantes 30 décembre 2003, M. Madec c/ Commune du Bono, req. n° 99NT022444 : l'expiration du délai de validité des offres peut autoriser le candidat retenu à renoncer à sa proposition et à refuser de signer le contrat.

5. Sur les missions du commissaire aux comptes

- *L'audit du bilan d'ouverture est-il inclus implicitement dans la mission de certification des comptes confiée aux commissaires aux comptes dans le cadre du marché?*

La mission générale dévolue à un commissaire aux comptes dans un EPN entre dans les obligations générales du titre II du livre 8 du code de commerce. Il exerce sa mission selon les normes d'exercice professionnel, et notamment la norme 510 relative au contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le CAC.

- *Quelle est la réglementation lorsque le commissaire aux comptes demande une information à une entité elle-même contrôlée par un autre commissaire aux comptes ?*

Le commissaire aux comptes a des pouvoirs d'investigation dans des sociétés dites "apparentées", c'est-à-dire des sociétés mère ou filiales au sens de l'article L.233-1 du code de commerce (sociétés unies à la société contrôlée par un lien de participation supérieur à 50%), ou des sociétés comprises dans le périmètre de consolidation de la société contrôlée. En outre, les normes professionnelles ouvrent au commissaire aux comptes un droit de regard sur les participations significatives.

Dans les sociétés mère ou filiales, "le pouvoir d'investigation du commissaire aux comptes peut s'exercer tant auprès de la personne ou de l'entité contrôlée que des personnes ou des entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elles au sens de l'article L.233-1" (article L823-14 du code de commerce). Dans ce cas, les diligences doivent être ponctuelles et ne peuvent en aucun cas être assimilées à une mission exercée en qualité de commissaire aux comptes de la filiale. De plus, elles sont mises en œuvre en ligne directe et s'arrêtent au premier degré.

Dans les sociétés comprises dans le périmètre de consolidation, le commissaire aux comptes peut procéder à des contrôles auprès des personnes comprises dans la consolidation (article L823-14 du code de commerce). Dans le périmètre de consolidation, se trouvent des sous-filiales et des sociétés détenues à moins de 50% où il pourra exercer son droit d'investigation. Outre les contrôles réalisés auprès des dites sociétés, il peut procéder à des investigations auprès des commissaires aux comptes des personnes ou entités consolidées, dans le respect de la norme CNCC 2-501 "utilisation des travaux d'un autre professionnel chargé du contrôle des comptes d'une entité détenue" (cf. article L823-9 al. 2 du code de commerce).

- *Faut-il relayer une demande de "circularisation" (confirmation écrite des tiers) adressée par les commissaires aux comptes, notamment aux services locaux de la DGFIP?*

Dans le cadre de leurs travaux de certification, les commissaires aux comptes utilisent largement la technique dite de "circularisation", ou confirmation écrite des tiers, afin de valider les informations enregistrées dans les comptes. Une demande est adressée à l'initiative du commissaire aux comptes, mais par l'établissement contrôlé, à des tiers qui entretiennent des relations financières, techniques ou juridiques avec lui en vue d'obtenir la confirmation d'informations sur le solde des comptes ou sur des opérations effectuées par lui ou pour son compte.

Il importe de prêter une attention toute particulière aux demandes de circularisation qui vous sont présentées.

- *Est il normal que les commissaires aux comptes rédigent eux-mêmes la lettre d'affirmation ?*

La "lettre d'affirmation", encore appelée "lettre de représentation" ou "déclarations de la direction" obéit à une norme d'exercice professionnel (NEP n° 580) des commissaires aux comptes. Cette norme précise que cette lettre peut toujours être rédigée par le commissaire aux comptes et adressée à l'entité, mais que la direction de l'entité doit confirmer par écrit son accord sur les termes de la lettre qui lui a été envoyée.

Cette lettre d'affirmation permet, notamment, au commissaire aux comptes de fonder son opinion sur les comptes au titre des éléments collectés. Le refus d'établir cette lettre peut avoir des conséquences sur l'expression de l'opinion du commissaires aux comptes, formulée dans son rapport général.

6. Sur la mission complémentaire du commissaire aux comptes

- *Que se passe t-il si le commissaire aux comptes n'est pas nommé par le ministre au 31 décembre de la première année de certification légale?*

Le premier exercice contrôlé par le commissaire aux comptes est l'exercice en cours à la date de nomination. En outre, la durée du mandat des commissaires aux comptes est fixée par la loi à six exercices (C. com., art. L.225-229). Il n'est pas possible d'y déroger par contrat.

Il résulte de ces principes que :

- les commissaires aux comptes nommés en N ne pourront examiner les comptes N-1 que dans le cadre d'une mission complémentaire au titre de l'article L.820-3-1 du code de commerce
- et que leur mandat s'achèvera avec la délibération sur les comptes N+5, alors même que la procédure de passation du marché aurait été lancée pour la période N-1-N+4.

En conséquence, les établissements publics nationaux concernés devront, avec l'accord du candidat retenu, adapter les termes du marché dans le cadre de la mise au point (CMP, art. 59-II). Un avenant n'est pas nécessaire puisque, à la date de nomination, le marché n'a pas encore été signé. Toutefois, la mise au point ne pourra porter que sur l'identification des exercices inclus dans la mission légale du commissaire aux comptes (décalage d'un an), à l'exclusion de la mission complémentaire pour N-1, afin de ne pas remettre en cause les conditions de la mise en concurrence initiale. La mission complémentaire pour N-1 pourra, quant à elle, faire l'objet d'un marché complémentaire passé sans publicité ni mise en concurrence en application de l'article 35-II-5° du CMP.

En cas de refus du candidat retenu sur l'un ou l'autre point, le marché devra être déclaré sans suite et la procédure devra être relancée.

- *La nullité des décisions prises par l'assemblée générale, qui sanctionne le défaut de désignation régulière des commissaires aux comptes, s'applique t-elle dans le cas d'un établissement public national ayant choisi volontairement de recourir à un commissaire aux comptes conformément au 3ème alinéa de l'article 30 modifié de la loi n°84-148 ?*

D'une façon générale, lorsqu'un établissement public se soumet volontairement à une procédure, notamment en saisissant, sans en avoir l'obligation, un organisme facultatif ou en instituant spécialement un tel organisme, il se trouve alors soumis au respect de cette procédure et à ses conséquences juridiques. En cas d'irrégularité de procédure, la décision est illégale et l'établissement ne peut utilement faire valoir qu'il aurait pu prendre la même décision sans procédure préalable (CE Ass. 9 décembre 1966, Bertrand, Lebon, p. 651).

S'agissant de la désignation facultative d'un commissaire aux comptes, les dispositions du code de commerce confirment ce principe. Il résulte de l'article L.820-1 de ce code que les commissaires aux comptes nommés volontairement sont soumis aux mêmes obligations, disposent des mêmes pouvoirs et encourent la même responsabilité que les commissaires aux comptes dont la nomination est obligatoire.

L'article L.820-3-1 sanctionne le défaut de désignation régulière sans distinguer entre le défaut de désignation (en cas de désignation obligatoire) et la désignation irrégulière (qu'elle soit obligatoire ou volontaire). Bien que la loi ne le précise pas, la nullité semble frapper toutes les décisions prises par l'assemblée générale, même celles pour lesquelles l'intervention du commissaire n'était pas requise. Telle est la position de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.