

Sommaire

1) Quelles sont les obligations concernant la consolidation des comptes et la nomination de commissaires aux comptes ?

- Quelles sont les obligations introduites par la loi n°2003-706 du 1^{er} août 2003 de la sécurité financière (LSF)
- Est-il possible de choisir pour l'EPN un des commissaires aux comptes déjà nommé dans une filiale ?
- Des suppléants doivent-ils être nommés ?
- Existe-t-il un lien juridique entre le commissaire aux comptes titulaire et son suppléant ?

2) Qui procède à la nomination des commissaires aux comptes dans un établissement public national (EPN) soumis aux règles de la comptabilité publique ?

3) Quelles sont les principales questions concernant la consolidation ?

3.1) Comment apprécier l'obligation d'établir des comptes consolidés ?

3.2) Comment procéder à la consolidation ?

- Comment définir la notion d'influence notable ?
- Le critère du nombre de salariés permanents défini dans le décret n° 2005-747 du 1^{er} février 2005 intègre-t-il les fonctionnaires payés par l'État mis à disposition de l'EPN ?
- Quels éléments doivent être pris en compte pour déterminer le total du chiffre d'affaires ?
- Comment traiter au niveau des comptes consolidés une entité contrôlée dont l'importance est faible par rapport au bilan de l'EPN ?
- Faut-il consolider les associations ?

4) Comment procéder à la sélection des commissaires aux comptes ?

- Un EPN doit-il se référer au code de commerce ou au code des marchés publics pour passer un marché ?
- Qui retient-on au terme de la procédure de sélection : un commissaire aux comptes en tant que personne physique ou un cabinet ?
- Le critère de sélection de la meilleure offre peut-il se résumer au montant des honoraires ?
- Existe-t-il un barème horaire applicable à la mission du commissaire aux comptes dans les EPN ?
- Dans quel(s) cas peut-on passer des avenants sur ce type de marché ?

5) Comment s'exerce la mission des commissaires aux comptes ?

- Quelles démarches le commissaire aux comptes doit-il effectuer en vue de sa désignation auprès de l'établissement dont il se propose de certifier les comptes ?
- Quelle est la date d'effet de la nomination d'un commissaire aux comptes ?
- Dans quel cadre les commissaires aux comptes exercent-ils leur mission ?
- L'ensemble des dispositions du titre II du livre VIII du code de commerce s'applique-t-il ?
- Quelles conditions doivent notamment être respectées lorsque les comptes sont certifiés par plusieurs commissaires aux comptes ?
- Dans quelles conditions peuvent intervenir des experts mandatés par les commissaires aux comptes dans le cadre de leur mission ?
- Un commissaire aux comptes étant intervenu par le passé au sein d'un établissement peut-il y exercer une mission légale ?

- Dans ce contexte, un audit du bilan d'ouverture, indépendamment des diligences prévues par la norme d'exercice professionnel relative au contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes (NEP 510), peut-il être effectué par le commissaire aux comptes pressenti sans que cela constitue un obstacle à sa désignation en tant que commissaire aux comptes ou s'agit-il d'un cas de lien professionnel visé à l'article 29 III du code de déontologie ?
- Comment s'organisent les relations de travail entre les commissaires aux comptes nommés au sein de l'entité-mère et ceux éventuellement nommés dans les entités consolidées ?

6) Quel est le périmètre d'intervention des commissaires aux comptes ?

- La mission des commissaires aux comptes désignés dans les établissements publics de l'État tenus d'établir et de publier des comptes consolidés concerne-t-elle seulement la certification des comptes consolidés ou comprend-t-elle également la certification des comptes annuels ?
- Le commissaire aux comptes doit-il appliquer la procédure de révélation des faits délictueux dans les EPN ?
- A quels organes les commissaires aux comptes doivent-ils signaler les irrégularités et inexactitudes ?
- La procédure d'alerte des commissaires aux comptes s'applique-t-elle dans les EPN ?
- Le rapport spécial sur les conventions réglementées doit-il être rédigé par les commissaires aux comptes dans les EPN ?
- Quelles sont les diligences du commissaire aux comptes sur le rapport de gestion et les informations contenues dans le compte financier, autres que les comptes consolidés et les comptes annuels ?
- Les commissaires aux comptes peuvent-ils exercer leur droit d'investigation dans les entités comprises dans le périmètre de consolidation ?
- Quels sont les travaux du commissaire aux comptes sur le bilan d'ouverture ?
- Outre sa mission légale, le commissaire aux comptes peut-il réaliser une mission d'audit spécifique ?

7) Comment se présente le rapport du commissaire aux comptes ?

- Quel est le contenu du rapport du commissaire aux comptes ?
- Quels sont les éléments permettant de distinguer la certification avec réserve du refus de certification ?

8) Quels sont les aspects comptables et financiers de l'établissement des comptes dans les EPN ?

- Quel référentiel comptable s'applique aux comptes consolidés des établissements publics nationaux ?
- Un EPN ayant émis des titres de créances admis aux négociations sur un marché réglementé doit-il établir des comptes consolidés selon les normes IFRS à partir de 2007 ?
- Faut-il adapter le contenu du compte financier pour se conformer aux règles régissant les comptes annuels, notamment en ce qui concerne l'annexe ?
- Les EPN doivent-ils établir les documents prévisionnels et rétrospectifs visés à l'article L.232-2 du code de commerce en cas de dépassement de certains seuils ?

9) Quelles sont les relations des CAC avec les organes compétents et le calendrier d'arrêté et d'approbation des comptes ?

- Quel est l'organe qui arrête les comptes : le Président, le directeur général ou le conseil d'administration ?
- Un comité des comptes doit-il être nécessairement constitué au sein d'un EPN ?
- Quel est le délai de mise à disposition des comptes au commissaire aux comptes ?
- Quel est l'organe d'approbation des comptes consolidés ?
- Quelle est la procédure d'affectation des résultats à suivre au sein des EPN ?
- Quelle est la nature des relations entre les commissaires aux comptes et les agents comptables ainsi que les différents corps de contrôle ?
- Qui signe la lettre d'affirmation ?

1) Quelles sont les obligations concernant la consolidation des comptes et la nomination de commissaires aux comptes ?

- Quelles sont les obligations introduites par la loi n° 2003-706 du 1er août 2003 de sécurité financière (LSF)

Avant la LSF, l'obligation de désigner au moins un commissaire aux comptes telle qu'elle figurait dans l'article 30 de la loi n° 84-148 du 1^{er} mars 1984 concernait les établissements publics de l'État et les entreprises publiques non soumis aux règles de la comptabilité publique, qui avaient une activité industrielle et commerciale et qui dépassaient les seuils fixés par le décret n° 85-295 du 1^{er} mars 1985.

L'article 135 de la LSF venu modifier l'article 30 précité étend l'obligation :

- à tous les établissements publics de l'État non soumis aux règles de la comptabilité publique, quelle que soit leur activité, et qui dépassent les seuils fixés par le décret n° 85-295 du 1^{er} mars 1985 (article 33¹ modifié par le décret n° 2005-747 du 1^{er} juillet 2005),
- ainsi qu'aux établissements publics de l'État, qu'ils soient ou non soumis aux règles de la comptabilité publique, lorsqu'ils sont tenus d'établir des comptes consolidés en application de l'article 13 de la loi n°85-11 du 3 janvier 1985, modifié par l'article 136 de la LSF. Ces établissements sont alors tenus de nommer au moins deux commissaires aux comptes et deux suppléants (2^{ème} al. de l'article 30 modifié de la loi du 1^{er} mars 1984). Lorsque l'EPN ne remplit pas les conditions pour établir des comptes consolidés mais décide, sur une base volontaire, d'établir des comptes consolidés et de les faire certifier, il peut ne nommer qu'un commissaire aux comptes et un suppléant (3^{ème} al. de l'article 30 de la loi du 1^{er} mars 1984).

Les dispositions de l'article 30 modifié de la loi n°84-148 du 1^{er} mars 1984 sont applicables aux établissements publics de l'État, soumis aux règles de la comptabilité publique, depuis le 1^{er} janvier 2006.

- Est-il possible de choisir pour l'EPN un des commissaires aux comptes déjà nommé dans une filiale ?

Le ou les commissaires aux comptes nommés dans les filiales peuvent soumissionner au marché relatif à la sélection de commissaires aux comptes pour certifier les comptes annuels individuels et les comptes consolidés, initié par l'EPN. La candidature de ce ou ces commissaires aux comptes devra être traitée et analysée de la même manière que pour les autres candidatures, pour éviter toute éventuelle distorsion de concurrence.

- Des suppléants doivent-ils être nommés ?

L'obligation de nommer un commissaire aux comptes suppléant est applicable à l'ensemble des entités qui désignent un commissaire aux comptes, que la nomination soit obligatoire ou volontaire². Lorsque plusieurs commissaires aux comptes titulaires sont nommés, le même nombre de commissaires aux comptes suppléants doit être nommé. Chaque commissaire aux comptes suppléant doit être associé à un commissaire aux comptes titulaire. Une réponse publiée au bulletin n°114 de la CNCC de juin 1999 rappelle ce principe.

- Existe-t-il un lien juridique entre le commissaire aux comptes titulaire et son suppléant ?

Les suppléants sont intégrés dans la procédure de sélection des commissaires aux comptes mais ne soumissionnent pas au marché. Un suppléant est proposé à désignation avec le commissaire aux comptes titulaire. Le commissaire aux comptes suppléant n'est pas, de par son statut, lié au commissaire aux comptes titulaire. En revanche, dans le choix d'un commissaire aux comptes suppléant, il est possible de retenir une société de commissariat aux comptes appartenant au même réseau que le commissaire aux comptes titulaire, ou encore de choisir un associé (personne physique) de la société de commissariat aux comptes titulaire, pour autant qu'il ne soit pas signataire des rapports.

Le suppléant peut être appelé à intervenir pour les raisons évoquées à l'article L. 823-1 du code de commerce. La vocation de ce suppléant est en effet de remplacer de plein droit le titulaire en cas de refus, d'empêchement, de démission ou de décès.

¹ Article 33 : « La désignation d'au moins un commissaire aux comptes et d'un suppléant prévue à l'article 30 de la loi n° 84-148 du 1er mars 1984 relative à la prévention et au règlement amiable des difficultés des entreprises est obligatoire dès lors que deux des trois seuils sont franchis :

a) Nombre moyen de salariés permanents : 50 ;

b) Montant hors taxes du chiffre d'affaires et des ressources liées à l'activité courante : 3 100 000 euros ;

c) Total du bilan : 1 550 000 euros. »

² Application de l'article L. 823-1, al. 2 et 3 du code de commerce, sur renvoi de l'article L. 820-1 du même code

2) Qui procède à la nomination des commissaires aux comptes dans un établissement public national (EPN) soumis aux règles de la comptabilité publique ?

L'article 30 de la loi n° 84-148 du 1^{er} mars 1984 dispose que « les commissaires aux comptes des établissements publics de l'État sont nommés, sur proposition des organes dirigeants, par le ministre chargé de l'économie ». Le pouvoir de proposition des commissaires aux comptes au ministre chargé de l'économie revient au conseil d'administration et au directeur de l'établissement. En effet, en raison de l'importance de la désignation des commissaires aux comptes pour la vie de l'établissement, la proposition de nomination au ministre doit faire l'objet d'une délibération du conseil d'administration, qui sera ensuite présentée au ministre par le directeur de l'établissement.

3) Quelles sont les principales questions concernant la consolidation ?

3.1) Comment apprécier l'obligation d'établir 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, modifié par l'article 136-I de la loi n°2003-706 du 1^{er} août 2003 de sécurité financière (LSF), les établissements publics de l'Etat sont tenus d'établir et de publier des comptes consolidés et un rapport de gestion du groupe dès lors qu'ils contrôlent une ou plusieurs personnes morales ou exercent sur elles une influence notable dans les conditions prévues aux articles L.233-16 et suivants du Code de commerce et qu'ils dépassent les seuils fixés par le décret n°86-221 du 17 février 1986 (article 13 modifié par le décret n° 2005-747 du 1^{er} juillet 2005³). La réponse publiée dans le bulletin n°81 de la CNCC précise que les chiffres à retenir pour la détermination des seuils sont les chiffres cumulés ou agrégés tels qu'ils ressortent des derniers comptes annuels arrêtés des entreprises intéressées. Il n'est donc pas possible de retenir un montant de chiffre d'affaires tenant compte d'un prorata déterminé à partir de la date de prise de contrôle d'une entreprise ou de retenir des chiffres calculés après élimination en fonction du pourcentage d'intérêts détenu.

L'instruction n°08-017-M9 du 3 avril 2008 publiée au bulletin officiel de la comptabilité publique, consultable à l'adresse suivante : http://www.budget.gouv.fr/directions_services/Tresor_public/bocp/bocp0804/ins08017.pdf, présente les objectifs de la consolidation, les acteurs, les techniques de consolidation, les modalités de publication ainsi que la sélection et les modalités de nomination des commissaires aux comptes.

3.2) Comment procéder à la consolidation ?

➤ Comment définir la notion d'influence notable ?

L'influence notable est le pouvoir de participer aux politiques financière et opérationnelle d'une entité sans en détenir le contrôle. Elle peut notamment résulter d'une représentation dans les organes de direction ou de surveillance, de la participation aux décisions stratégiques, de l'existence d'opérations inter entités importantes, de l'échange de personnel de direction, de liens de dépendance technique. L'influence notable sur la gestion et la politique financière d'une entité est présumée lorsque l'EPN consolidant, dispose, directement ou indirectement, d'une fraction au moins égale à 20% des droits de vote de cette entité. Il s'agit d'une appréciation, évaluée à l'aune de la stratégie économique et / ou financière de l'établissement.

³ Article 13 : « L'établissement et la publication de 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 sont obligatoires dès lors que les seuils de deux des trois critères mentionnés à l'article L. 123-16 du code de commerce dépassent les chiffres suivants :

- Nombre moyen de salariés permanents : 250 (ce nombre est égal à la moyenne arithmétique des effectifs à la fin de chaque trimestre de l'année civile, ou de l'exercice comptable lorsque celui-ci ne coïncide pas avec l'année civile, liés à l'entreprise par un contrat de travail à durée indéterminée – art. R-123-200 code de commerce),
- Montant hors taxes du chiffre d'affaires : 30 000 000 € (ce montant est égal au montant des ventes de produits et services liés à l'activité courante, diminué des réductions sur ventes, de la taxe sur la valeur ajoutée et des taxes assimilées – art. R-123-200 code de commerce),
- c) Total du bilan : 15 000 000 € » (ce montant est égal à la somme des montants nets des éléments d'actif – art. R-123-200 code de commerce).

- Le critère du nombre de salariés permanents défini dans le décret n° 2005-747 du 1er février 2005 intègre-t-il les fonctionnaires payés par l'État mis à disposition de l'EPN ?

L'article R.123-200 du Code de commerce retient, comme critère pour les salariés permanents employés, les effectifs liés à l'entreprise par un contrat de travail à durée indéterminée.

Toutefois, la DGFIP considère qu'il convient d'entendre par ce critère l'ensemble des personnels concourant de façon permanente à l'activité de l'établissement, qu'ils soient ou non liés à ce dernier par un contrat de travail. Cette position est conforme à l'arrêt rendu par la Cour de cassation⁴ qui considère que, sauf dispositions législatives contraires, les travailleurs mis à disposition d'une entreprise et intégrés de façon étroite et permanente à la communauté de travail qu'elle constitue sont inclus à ce titre dans le calcul des effectifs.

- Quels éléments doivent être pris en compte pour déterminer le total du chiffre d'affaires ?

Doivent être pris en compte les ventes de produits et services liés à l'activité courante, diminuées des réductions sur ventes, de la taxe sur la valeur ajoutée et des taxes assimilées, soit le montant des comptes 701, 702, 703, 704, 705, 706, 707, 708, 709. Comme mentionné au point 3.1, les chiffres à retenir sont des chiffres cumulés ou agrégés tels qu'ils ressortent des derniers comptes annuels arrêtés des entreprises intéressées.

- Comment traiter au niveau des comptes consolidés une entité contrôlée dont l'importance est faible par rapport au bilan de l'EPN ?

Conformément à l'article L.233-19 II 2° du code de commerce⁵, sous réserve d'en justifier dans l'annexe consolidée, une participation ou une filiale peut être laissée en dehors de la consolidation lorsque la filiale ou la participation ne représente, seule ou avec d'autres, qu'un intérêt négligeable par rapport à l'objectif d'image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les entités comprises dans la consolidation.

Le règlement CRC n° 99-02 intègre cette notion au travers du caractère significatif ; une entité est comprise dans le périmètre de consolidation dès lors que sa consolidation ou celle du sous-groupe dont elle est la tête, présente, seule ou avec d'autres entités en situation d'être consolidées, un caractère significatif par rapport aux comptes consolidés de l'ensemble des entités incluses dans le périmètre de consolidation. L'intérêt négligeable, c'est-à-dire le caractère non significatif, s'apprécie par rapport à l'ensemble du groupe et non par rapport à l'EPN consolidant. De plus, il ne repose pas uniquement sur des critères quantitatifs. En conséquence, pour l'EPN tête de groupe, il s'agit d'une appréciation « au cas par cas ».

De plus, une réponse publiée au bulletin n°117 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.

- Faut-il consolider les associations ?

En l'absence de liens capitalistiques, cette question doit être analysée à l'aune de la notion d'entité ad hoc⁶. Il s'agit d'une structure juridique distincte de l'EPN ou d'une entité contrôlée, créée spécifiquement pour gérer une opération ou un groupe d'opérations similaires pour le compte d'une entité contrôlée ou d'un EPN. L'entité ad hoc est structurée ou organisée de manière telle que son activité n'est en fait exercée que pour le compte de cette entité, par mise à disposition d'actifs ou fourniture de biens, de services ou de capitaux. Les entités ayant entre elles un lien de combinaison tel que défini au paragraphe 61 du règlement CRC n° 99-02 modifié par le règlement CRC n° 2002-12 ne sont pas des entités ad hoc. Une entité ad hoc est comprise dans le périmètre de consolidation dès lors qu'une ou plusieurs entités contrôlées ont en substance en vertu de contrats, d'accords, de clauses statutaires, le contrôle de l'entité ad hoc.

Afin de déterminer l'existence de ce contrôle, il est nécessaire d'apprécier l'économie d'ensemble de l'opération à laquelle l'entité ad hoc participe et d'analyser les caractéristiques de la relation entre cette dernière et l'EPN consolidant.

⁴ Cass.soc. 1^{er} avril 2008, n°07-60.283.

⁵ « Sous réserve d'en justifier dans l'annexe établie par la société consolidante, une filiale ou une participation est laissée en dehors de la consolidation lorsque (...) la filiale ou la participation ne représente, seule ou avec d'autres, qu'un intérêt négligeable par rapport à l'objectif défini à l'article L.233-21 du code de commerce ».

⁶ Cf. paragraphe 10052 du règlement CRC n° 99-02 modifié par le règlement CRC N° 2004-03 du 4 mai 2004 pour le traitement comptable, modifié par les règlements du CRC n°2000-07 du 7 décembre 2000, n°2002-12 du 12 décembre 2002, n°2004-03 du 4 mai 2004, n°2004-14 du 23 novembre 2004 et n°2005-10 du 3 novembre 2005.

4) Comment procéder à la sélection des commissaires aux comptes ?

➤ Un EPN doit-il se référer au code de commerce ou au code des marchés publics pour passer un marché ?

Les marchés publics relatifs à la sélection de commissaires aux comptes sont spécifiques, dans la mesure où ils doivent tenir compte du code des marchés publics mais aussi de l'ensemble des textes applicables à cette profession réglementée, c'est-à-dire notamment au code de commerce.

➤ Qui retient-on au terme de la procédure de sélection : un commissaire aux comptes en tant que personne physique ou un cabinet ?

L'exercice de la mission légale est réalisé par une personne physique ou par une personne morale. Si un cabinet, personne morale, est retenu au terme de la procédure de sélection, il sera représenté par une ou plusieurs personnes physiques dénommées. Conformément aux dispositions de l'article R.822-94 du code de commerce, les rapports et documents émanant du cabinet, indépendamment de la signature sociale, comporteront la signature du ou des commissaires aux comptes ayant participé à l'établissement de ces rapports et documents.

➤ Le critère de sélection de la meilleure offre peut-il se résumer au montant des honoraires ?

L'établissement va déterminer, dans son avis de marché ou dans le règlement de la consultation, un certain nombre de critères, ainsi qu'une pondération. Le critère prix est important mais il convient de prendre en compte d'autres éléments essentiels que sont la constitution et la technicité de l'équipe proposée par le candidat. Le critère de la valeur technique recouvre par exemple, le profil des intervenants, la compréhension de la situation de l'EPN...

➤ Existe-t-il un barème horaire applicable à la mission du commissaire aux comptes dans les EPN ?

Concernant les honoraires, les dispositions relatives au barème horaire prévues aux articles R.823-12 et suivants du code de commerce s'appliquent à la mission du commissaire aux comptes dans les EPN. Toutefois, conformément à ces dispositions, le barème horaire n'est pas applicable à la partie relative à la certification des comptes consolidés (R.823-16). L'article R.823-14 prévoit en outre la possibilité de déroger au barème horaire dans certaines situations, sur la base d'une procédure particulière.

➤ Dans quel(s) cas peut-on passer des avenants sur ce type de marché ?

En cas d'évolution significative du périmètre de la mission des commissaires aux comptes, un avenant au marché initial doit être établi.

Cet avenant doit s'inscrire dans les limites posées par l'article 20 du code des marchés publics, c'est-à-dire que « sauf sujétions techniques imprévues ne résultant pas du fait des parties, un avenant ou une décision de poursuivre ne peut bouleverser l'économie du marché ou de l'accord cadre, ni en changer l'objet ». Une augmentation par avenant de 15 % à 20 % ou plus du prix du marché est susceptible d'être considérée par le juge administratif comme bouleversant l'économie du contrat.

Si l'augmentation excède le seuil de 20 % du montant initial du marché et ne peut, en conséquence, faire l'objet d'un avenant, il est possible que cette augmentation donne lieu, sans publicité ni mise en concurrence préalable, à la passation de marchés complémentaires avec le commissaire aux comptes titulaire (ou chacun des deux commissaires aux comptes titulaires lorsque l'EPN est tenu d'établir des comptes consolidés en application de l'article 13 de la loi n°85-11 du 3 janvier 1985), dans les conditions prévues par l'article 35-II-5° du code des marchés publics et l'article 33-II-5° du décret n° 2005-1742 du 30 décembre 2005. La conclusion d'un marché complémentaire est subordonnée à la réunion de deux conditions :

- l'établissement public doit pouvoir démontrer que l'exécution des prestations de certification complémentaires résulte d'une circonstance imprévue ;
- et le montant cumulé de chacun des marchés complémentaires ne doit pas dépasser 50% du montant du marché principal auquel il se rapporte.

5) Comment s'exerce la mission des commissaires aux comptes ?

- Quelles démarches le commissaire aux comptes doit-il effectuer en vue de sa désignation auprès de l'établissement dont il se propose de certifier les comptes ?

En application de l'article L.820-3 du code de commerce, le commissaire aux comptes informe par écrit l'EPN, dans sa réponse à l'appel d'offres, de son affiliation à un réseau et, le cas échéant, l'informe également du montant global des honoraires perçus par ce réseau au titre de prestations qui ne sont pas directement liées à la mission de commissaire aux comptes et fournies à l'Etat, en tant que personne contrôlant l'EPN ou à une entité contrôlée par l'EPN.

- Quelle est la date d'effet de la nomination d'un commissaire aux comptes ?

Dès lors que les établissements publics ont procédé à la sélection des commissaires aux comptes au travers d'une procédure de commande publique, le ministre nomme les candidats sélectionnés, sauf cas d'irrégularité avérée dans le processus de sélection.

Le premier exercice contrôlé par le commissaire aux comptes est celui au cours duquel le commissaire aux comptes est nommé. Le commissaire aux comptes n'a donc pas à certifier les comptes de l'exercice clos avant sa nomination⁷. Il ne pourra le faire qu'en vertu d'une mission complémentaire confiée par le ministre chargé de l'économie. Ce complément de mission sur les comptes de l'exercice précédent ne saurait toutefois être assimilé à l'exercice du mandat annuel de contrôle légal puisque la « mission permanente » assignée au commissaire aux comptes par l'article L.823-10 du code de commerce n'a pu s'exercer. En revanche, une fois le commissaire aux comptes nommé, le point de départ de sa mission ne saurait être différé à l'exercice suivant.

- Dans quel cadre les commissaires aux comptes exercent-ils leur mission ?

Les commissaires aux comptes des EPN exercent leur mission dans les conditions prévues au titre II du livre VIII du code de commerce.

La mission du commissaire aux comptes s'exerce dans un cadre légal et réglementaire, recouvrant notamment le Code de déontologie de la profession et les normes d'exercice professionnel.

- L'ensemble des dispositions du titre II du livre VIII du code de commerce s'applique-t-il ?

Conformément à l'article L. 820-1 du code de commerce, le titre II du livre VIII est applicable aux commissaires aux comptes nommés dans toutes les personnes et entités⁸, quelle que soit la nature de la certification prévue dans la mission. Ces dispositions générales sont donc applicables aux commissaires aux comptes nommés dans les EPN.

Selon l'article L.823-3 du code de commerce, les commissaires aux comptes sont nommés pour six exercices, leurs fonctions expirant après la délibération de l'assemblée générale ou de l'organe compétent qui statue sur les comptes du sixième exercice. Ainsi, la fin de l'obligation de tenue de comptes consolidés pour un établissement public qui, à la suite de transformations, ne répondrait plus aux conditions posées par l'article 30 précité⁹ et serait dispensé de faire certifier ses comptes par des commissaires aux comptes, ne peut avoir d'incidence sur la date d'échéance du mandat des commissaires aux comptes. En effet, la question de la date de cessation des fonctions du commissaire aux comptes en cas de fin d'obligation à la tenue de comptes consolidés doit être analysée en tenant compte de deux éléments :

- d'une part, la fin de l'obligation relative à la tenue des comptes consolidés n'affecte en rien l'éventuelle obligation d'établissement des comptes annuels et l'éventuelle obligation de les faire certifier ;
- d'autre part, les deux commissaires aux comptes désignés en cas de consolidation des comptes 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.

Les deux commissaires aux comptes doivent en conséquence poursuivre leur mission jusqu'à échéance de leur mandat.

⁷ Cela ne signifie pas qu'aucun contrôle ne doit être effectué. Il convient de se reporter à la problématique des travaux du commissaire aux comptes sur le bilan d'ouverture, développée au point 6.

⁸ Entités au sens des articles L.214-20 et 214-43 du code monétaire et financier (respectivement, fonds communs de placement et fonds communs de créances)

⁹ Loi n° 84-148 du 1^{er} mars 1984

- Quelles conditions doivent notamment être respectées lorsque les comptes sont certifiés par plusieurs commissaires aux comptes ?

L'article 17 du code de déontologie¹⁰ précise qu'en cas d'exercice de la mission par plusieurs commissaires aux comptes, ceux-ci doivent appartenir à des structures d'exercice professionnel distinctes. Cela signifie que ces structures ne doivent pas avoir de dirigeants communs, ne pas entretenir entre elles de liens capitalistiques ou financiers et ne pas appartenir à un même réseau.

Conformément à l'article L.823-15 du Code de commerce, les co-commissaires aux comptes font application des dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à l'audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes (NEP 100)¹¹.

- Dans quelles conditions peuvent intervenir des experts mandatés par les commissaires aux comptes dans le cadre de leur mission ?

Le commissaire aux comptes peut, en application des dispositions prévues à l'article L.823-13 du code de commerce et à l'article 16 du code de déontologie de la profession, se faire assister ou représenter par des collaborateurs et experts de son choix. Ce sera le cas, en particulier, lorsque certains contrôles indispensables à l'exercice de sa mission nécessitent une expertise dans des domaines autres que ceux de l'audit et de la comptabilité. Dans ce dernier cas, le commissaire aux comptes met en application les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative à l'intervention d'un expert (NEP 620)¹².

En cas de recours à des experts, le commissaire aux comptes le fait figurer dans sa lettre de mission en application des dispositions prévues à la norme d'exercice professionnel relative à la lettre de mission (NEP 210).

Si les commissaires aux comptes estiment avoir besoin d'experts pour exécuter leur mission légale (par exemple en matière d'informatique), leur coût entre dans le montant des honoraires des commissaires aux comptes. Ces experts restent sous la responsabilité des commissaires aux comptes pour lesquels ils interviennent¹³. En application des dispositions de l'article L.823-13 du code de commerce, les commissaires aux comptes faisant appel à des experts doivent les faire connaître nommément à l'EPN.

- Un commissaire aux comptes étant intervenu par le passé au sein d'un établissement peut-il y exercer une mission légale ?

L'article 29-III du code de déontologie relatif aux liens professionnels antérieurs énonce l'interdiction pour un commissaire aux comptes d'accepter la mission légale, lorsque lui-même ou la société de commissaires aux comptes à laquelle il appartient a établi ou fourni dans les deux ans qui précèdent, des évaluations comptables, financières ou prévisionnelles ou, dans le même délai, a élaboré des montages financiers sur les effets desquels il serait amené à porter une appréciation dans le cadre de sa mission (cf. également l'avis rendu le 16 octobre 2006 par le H3C¹⁴).

Il en est de même lorsque le réseau auquel appartient le commissaire aux comptes a accompli dans cette même période une prestation, notamment de conseil, portant sur des documents, des procédures, des évaluations ou des prises de position en matière comptable et financière de nature à affecter son appréciation ou de le mettre en situation d'auto révision.

- Dans ce contexte, un audit du bilan d'ouverture, indépendamment des diligences prévues par la norme d'exercice professionnel relative au contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes (NEP 510)¹⁵, peut-il être effectué par le commissaire aux comptes pressenti sans que cela constitue un obstacle à sa désignation en tant que commissaire aux comptes ou s'agit-il d'un cas de lien professionnel visé à l'article 29 III du code de déontologie ?

Dans cette situation, le professionnel entretient, préalablement à sa désignation comme commissaire aux comptes, des relations avec l'EPN en tant qu'expert-comptable effectuant un audit contractuel. Le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes s'est déjà prononcé sur la succession d'une mission d'expertise comptable et de commissariat aux comptes au sein d'une même entité¹⁶.

¹⁰ Annexe 8-1 du code de commerce en application de l'article R.822-60 du code de commerce.

¹¹ Arrêté du 10 avril 2007, publié au J.O. du 3 mai 2007. Voir également site CNCC
https://www.cncc.fr/sections/documentation_public/la_profession/normes_d_exercice_pr/nep100

¹² Arrêté du 10 avril 2007, publié au J.O. du 3 mai 2007

¹³ Cf. article 16 du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes

¹⁴ Avis disponible sur le site du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes : www.h3c.org/ publications du Haut Conseil

¹⁵ Arrêté du 7 mai 2007, publié au J.O. du 13 mai 2007

¹⁶ Avis du 4 décembre 2006 du Haut Conseil du commissariat aux comptes, disponible sur le site précité.

L'éventuelle incompatibilité ne peut faire l'objet que d'une analyse au cas par cas.

- Comment s'organisent les relations de travail entre les commissaires aux comptes nommés au sein de l'entité-mère et ceux éventuellement nommés dans les entités consolidées ?

Le code de commerce prévoit que la certification des comptes consolidés est délivrée notamment après examen des travaux des commissaires aux comptes des personnes et entités comprises dans la consolidation, ou, s'il n'en est point, des professionnels chargés des comptes de ces entités (article L.823-9). Pour cette raison, le législateur a pris soin de lever à l'article L.822-15 al.2 du code de commerce le secret professionnel entre les commissaires aux comptes des entités consolidées et ceux de l'entité consolidante.

6) Quel est le périmètre d'intervention des commissaires aux comptes ?

- La mission des commissaires aux comptes désignés dans les établissements publics de l'État tenus d'établir et de publier des comptes consolidés concerne-t-elle seulement la certification des comptes consolidés ou comprend-t-elle également la certification des comptes annuels ?

L'obligation d'établir et de publier des comptes consolidés dans ces établissements emporte obligation pour l'établissement public de désigner deux commissaires aux comptes titulaires et deux suppléants. En effet, l'ensemble des dispositions du titre II du livre VIII du code de commerce est applicable aux commissaires aux comptes de par leur statut, en application de l'article L.820-1 du code de commerce.

La certification des commissaires aux comptes portera sur les comptes annuels et consolidés qui comprennent, pour chaque jeu de comptes, le bilan, le compte de résultat et l'annexe. Les comptes annuels sont contenus dans le cadre 7 du compte financier élaboré par l'agent comptable dans les établissements publics à caractère administratif et dans les documents de synthèse pour les établissements à caractère industriel et commercial.

- Le commissaire aux comptes doit-il appliquer la procédure de révélation des faits délictueux dans les EPN ?

Comme décrit précédemment, l'ensemble des dispositions du titre II du livre VIII du code de commerce est applicable aux commissaires aux comptes désignés dans les établissements publics. A ce titre, les dispositions de l'article L.823-12 al.2 relatives à la révélation des faits délictueux au procureur de la République s'appliquent dans ces entités. Les commissaires aux comptes nommés dans les EPN sont tenus de révéler au procureur de la République les faits délictueux dont ils ont eu connaissance.

- A quels organes les commissaires aux comptes doivent-ils signaler les irrégularités et inexactitudes ?

En application des dispositions de l'article L.823-12 al.1 du code de commerce, les commissaires aux comptes signalent à l'organe compétent chargé d'approuver les comptes de l'EPN les irrégularités et inexactitudes relevées au cours de leur mission. Ils doivent également signaler, en application des dispositions de l'article L.823-16 du même code, les irrégularités et inexactitudes qu'ils auraient découvertes à l'organe collégial chargé de l'administration ou à l'organe chargé de la direction et à l'organe de surveillance ainsi que, le cas échéant, au comité spécialisé.

- La procédure d'alerte des commissaires aux comptes s'applique-t-elle dans les EPN ?

Les articles L.234-1 du code de commerce et suivants ainsi que l'article L.612-3 du code de commerce prévoient le mécanisme de procédure d'alerte dans les sociétés commerciales et dans les personnes morales visées respectivement aux articles L.612-1 et L.612-4 du code de commerce. L'article L.820-1 unifiant le statut et les conditions d'exercice de la mission des commissaires aux comptes ne prévoyant pas de procédure d'alerte et ne renvoyant ni à l'article L.234-1 ni à l'article L.612-3 du code de commerce, cette procédure n'est donc pas une composante de la mission générale du commissaire aux comptes. En conséquence, à défaut de disposition particulière dans les textes régissant les EPN, la procédure d'alerte n'est pas applicable dans ces entités.

- Le rapport spécial sur les conventions réglementées doit-il être rédigé par les commissaires aux comptes dans les EPN ?

La procédure des conventions réglementées ne fait pas partie des vérifications spécifiques attachées à la mission générale qui sont étendues par l'article L.820-1 du Code de commerce à toutes les entités soumises au contrôle légal : elle reste liée au statut juridique de chaque entité. Les EPN n'ayant pas de texte spécifique prévoyant l'établissement du rapport spécial sur les conventions réglementées, cette procédure n'est donc pas

applicable au sein de ces entités.

Néanmoins, depuis la publication du décret n°2008-1032 du 9 octobre 2008 pris en application de la loi n°2008-660 du 4 juillet 2008 portant réforme portuaire et portant diverses dispositions en matière portuaire, l'article R.102-8¹⁷ du code des ports maritimes prévoit l'émission, par les commissaires aux comptes des grands ports maritimes, d'un rapport spécial sur les conventions réglementées. Même si le commissaire aux comptes doit établir le rapport prévu à l'article R.102-8 du code des ports maritime, ce rapport ne le délie pas de son secret professionnel vis-à-vis du commissaire du Gouvernement ni de l'autorité chargée du contrôle général économique et financier. En effet, seule une disposition de nature législative peut délier le commissaire aux comptes de son secret professionnel. Tel n'est pas le cas de l'article R.102-8 du code des ports maritimes, texte de nature réglementaire.

➤ Quelles sont les diligences du commissaire aux comptes sur le rapport de gestion et les informations contenues dans le compte financier, autres que les comptes consolidés et les comptes annuels ?

La DGFIP considère que seul le rapport de gestion est soumis aux vérifications spécifiques du commissaire aux comptes et que les autres éléments constitutifs du compte financier (i.e. éléments budgétaires), ne font l'objet d'aucune vérification de la part du commissaire aux comptes. En effet, s'agissant de données budgétaires, elles ne rentrent pas dans le champ des missions du commissaire aux comptes.

➤ Les commissaires aux comptes peuvent-ils exercer leur droit d'investigation dans les entités comprises dans le périmètre de consolidation ?

Les commissaires aux comptes d'un établissement public consolidant peuvent, en application des dispositions de l'article L.823-14 du code de commerce, procéder à des investigations auprès des entités comprises dans le périmètre de consolidation, que ces dernières soient ou non dotées d'un commissaire aux comptes ou, pour les entités étrangères, d'un contrôleur légal. Ces investigations sont, dans certains cas, indispensables pour mener à bien la mission de certification des comptes.

➤ Quels sont les travaux du commissaire aux comptes sur le bilan d'ouverture ?

En pratique, concernant le premier exercice sur lequel interviennent les commissaires aux comptes, ces derniers mettent en œuvre les dispositions de la norme d'exercice professionnel relative au contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes¹⁸. Ainsi, plus ils sont nommés tôt, plus ils sont en mesure de mettre en œuvre les diligences leur permettant de faire corriger des points sensibles, tels que les soldes d'ouverture, les différences de méthodes, le rattachement de charges ou de produits à l'exercice, etc...

➤ Outre sa mission légale, le commissaire aux comptes peut-il réaliser une mission d'audit spécifique ?

Les commissaires aux comptes, nommés dans le cadre de l'article 30 de la loi n° 84-148 du 1^{er} mars 1984 exercent une mission légale.

Toutefois, l'établissement public de l'Etat a la possibilité de demander à son commissaire aux comptes de réaliser des travaux en vue de délivrer des rapports pour répondre à des besoins spécifiques. Le commissaire aux comptes peut effectuer les travaux demandés si, conformément aux dispositions de l'article L.822-11 II du code de commerce, la prestation effectuée entre dans les diligences directement liées à sa mission telles que définies par les normes d'exercice professionnel et si, en outre, les dispositions du code de déontologie sont respectées.

7) Comment se présente le rapport du commissaire aux comptes ?

➤ Quel est le contenu du rapport du commissaire aux comptes ?

En application des dispositions de l'article L.823-9 du code de commerce, les commissaires aux comptes, à l'issue des diligences menées au sein de l'entité-mère et des autres entités du groupe, établissent deux rapports distincts¹⁹ :

¹⁷ Article R.102-8 du code des ports maritimes : « (...) *Le président du conseil de surveillance informe les commissaires aux comptes de toute autorisation de convention. Les commissaires aux comptes présentent, sur ces conventions, un rapport spécial au commissaire du Gouvernement et à l'autorité chargée du contrôle général économique et financier. (...)* »

¹⁸ Cf. Norme d'exercice professionnel 510 (arrêté du 7 mai 2007, publié au JO du 13 mai 2007)

¹⁹ Cf. Norme d'exercice professionnel 700 (arrêté du 18 juillet 2007, publié au JO du 29 juillet 2007)

- le rapport sur les comptes annuels de l'EPN consolidant,
- le rapport sur les comptes consolidés du groupe.

Outre l'introduction générale, ces deux rapports, comprennent :

- une première partie concernant la certification des comptes,
- une deuxième partie portant sur la justification des appréciations,
- et une troisième partie relative aux vérifications et informations spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

La norme d'exercice professionnel sur le rapport de gestion est en cours d'élaboration. Toutefois, dans l'attente de son homologation par le Garde des Sceaux, le commissaire aux comptes peut se référer à la doctrine professionnelle existante issue de l'ancienne norme 5-106 « Rapport de gestion » du recueil CNCC de juillet 2003. Il est rappelé qu'en application de l'article 13 de la loi n°85-11 du 3 janvier 1985, les établissements publics de l'Etat qui sont tenus d'établir et de publier des comptes consolidés doivent également établir et publier un rapport de gestion groupe.

➤ Quels sont les éléments permettant de distinguer la certification avec réserve du refus de certification ?

Conformément aux dispositions de la norme d'exercice professionnel relative au rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés (NEP 700)²⁰, la réserve est inhérente à plusieurs situations :

- pour désaccord :
 - lorsque le commissaire aux comptes a identifié au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;
 - que les incidences sur les comptes des anomalies significatives sont clairement circonscrites ;
 - et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Lorsque le commissaire aux comptes précise les motifs de la réserve pour désaccord, il quantifie au mieux les incidences sur les comptes des anomalies significatives identifiées et non corrigées ou bien indique les raisons pour lesquelles il ne peut les quantifier.

- pour limitation :
 - lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes ;
 - que les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux sont clairement circonscrites ;
 - et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Conformément aux dispositions de la norme d'exercice professionnel relative au rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés (NEP 700), le refus de certification est inhérent à plusieurs situations :

- pour désaccord :
 - lorsque le commissaire aux comptes a détecté au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;
 et que :
 - soit les incidences sur les comptes des anomalies significatives ne peuvent être clairement circonscrites ;
 - soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Lorsque le commissaire aux comptes précise les motifs du refus de certifier pour désaccord, il quantifie, lorsque cela est possible, les incidences sur les comptes des anomalies significatives identifiées et non corrigées.

- pour limitation :

²⁰ Arrêté du 18 juillet 2007 publié au J.O. du 29 juillet 2007

- lorsque le commissaire aux comptes n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes ;
et que :
 - soit les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites ;
 - soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.
- pour incertitudes lorsque le commissaire aux comptes est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites.

En conclusion, les critères qui distinguent la réserve du refus de certifier sont les suivants :

- les incidences sur les comptes des anomalies significatives sont clairement circonscrites ;
- la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

8) Quels sont les aspects comptables et financiers de l'établissement des comptes dans les EPN ?

➤ Quel référentiel comptable s'applique aux comptes consolidés des établissements publics nationaux ?

Le règlement CRC n°99-02 du 29 avril 1999 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et des entreprises publiques et repris dans l'instruction n°8-017-M9 du 3 avril 2008 relative aux comptes consolidés dans les établissements publics nationaux est le référentiel applicable en matière de comptes consolidés des EPN.

➤ Un EPN ayant émis des titres de créances admis aux négociations sur un marché réglementé doit-il établir des comptes consolidés selon les normes IFRS à partir de 2007 ?

En application du règlement CE n° 1606/2002 adopté le 19 juillet 2002 par le Parlement européen, les sociétés régies par le droit national d'un Etat membre de la communauté européenne, faisant appel public à l'épargne, sont tenues de préparer leurs comptes consolidés conformément aux normes comptables internationales. Selon l'article 9 de ce règlement, les États-membres peuvent prévoir des dispositions transitoires, i.e. introduire une option permettant de différer, dans certains cas, l'application de cette mesure aux exercices commençant le 1^{er} janvier 2007 ou après cette date. En France, cette faculté est ouverte à l'article 7 de l'ordonnance n° 2004-1382 du 20 décembre 2004, portant adaptation de dispositions législatives relatives à la comptabilité des entreprises aux dispositions communautaires dans le domaine de la réglementation comptable.

Selon la direction des affaires juridiques du ministère chargé de l'économie interrogée à ce sujet, la notion de « sociétés »²¹, au sens de l'article 48 du traité instituant la communauté européenne, s'applique aux EPIC, les EPA pouvant faire jouer l'exclusion. Cette règle générale comporte toutefois des exceptions lorsque des EPIC ont une activité d'EPA et inversement. La situation doit donc être évaluée au cas par cas, selon que les EPIC et les EPA se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

Par ailleurs, les titres de créances admis aux négociations sur un marché réglementé peuvent être soit des titres de créances négociables, soit des obligations²².

L'émission d'obligations, régie par l'article L.228-39 du Code de commerce est en principe réservée aux sociétés

²¹ Article 48 du traité instituant la communauté européenne : « Les sociétés constituées en conformité de la législation d'un État membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement à l'intérieur de la Communauté sont assimilées, pour l'application des dispositions du présent chapitre, aux personnes physiques ressortissantes des États membres. Par sociétés, on entend les sociétés de droit civil ou commercial, y compris les sociétés coopératives, et les autres personnes morales relevant du droit public ou privé, à l'exception des sociétés qui ne poursuivent pas de but lucratif. »

²² La direction des affaires juridiques de l'Autorité des Marchés Financiers a précisé les types de titres concernés à l'article 7 de l'ordonnance n° 2004-1382 du 20 décembre 2004 : « (...) les titres de créances s'entendent, pour l'essentiel, des obligations (obligations simples, obligations convertibles, échangeables, etc...), qu'elles soient émises par des sociétés ou des entités publiques (État, établissements publics, collectivités locales, etc...) ou des TCN (titres de créances négociables qui comprennent les certificats de dépôt, billets de trésorerie, bons du Trésor, bons à moyen terme négociables) ».

par actions mais un certain nombre d'extensions ont été opérées, sans toutefois concerner les EPN. L'émission d'obligations par des EPN reste donc soumise à des dispositions spécifiques à chacun d'entre eux. Il conviendra finalement d'étudier, au cas par cas, en fonction des critères caractérisant une « société » au sens du traité sur la Commission européenne, la situation des EPN établissant des comptes consolidés et émettant des obligations admises à la négociation sur un marché réglementé au regard des dispositions de l'ordonnance n° 2004-1382.

➤ Faut-il adapter le contenu du compte financier pour se conformer aux règles régissant les comptes annuels, notamment en ce qui concerne l'annexe ?

L'annexe du compte financier des EPN doit présenter les règles et méthodes comptables mises en œuvre, compléter et commenter les informations figurant au bilan et au compte de résultat ainsi que tout autre élément d'information susceptible d'apporter un éclairage sur les éléments marquants de l'exercice. Ces informations correspondent, pour l'essentiel, à celles développées dans l'annexe des comptes annuels des sociétés (faits caractéristiques, notes sur le bilan et le compte de résultat, autres informations). L'enrichissement des informations fournies dans l'annexe du compte financier est l'une des priorités de la DGFIP (cf. instruction n° 08-031-M9 du 24 décembre 2008 relative à l'annexe du compte financier des établissements publics nationaux²³).

➤ Les EPN doivent-ils établir les documents prévisionnels et rétrospectifs visés à l'article L.232-2 du code de commerce en cas de dépassement de certains seuils²⁴?

L'article 32 de la loi n° 84-148 du 1^{er} mars 1984²⁵ prescrit, aux établissements publics de l'État nommant des commissaires aux comptes, l'obligation d'établir des documents prévisionnels et rétrospectifs dès lors que ces établissements répondent à l'un des critères mentionnés à l'article L.232-2 du code de commerce.

Ces critères sont tirés du nombre de salariés de l'établissement et des entités qu'il contrôle ou du chiffre d'affaires au sens des alinéas 3 et 4 de l'article R.232-2 du code de commerce.

Les documents prévisionnels et rétrospectifs prévus à l'article L.232-2 précité correspondent à la situation de l'actif réalisable et disponible, valeurs d'exploitation exclues et au passif exigible, au compte de résultat prévisionnel, au tableau de financement, au bilan annuel et au plan de financement prévisionnel. Ces documents sont à préparer sur une base individuelle.

Rappelons que les EPN produisent par ailleurs des documents rétrospectifs et prévisionnels. Les budgets des EPA et États Prévisionnels des Recettes et Dépenses des EPIC sont des documents par nature prévisionnels. Ils se composent, en première section, du compte de résultat prévisionnel ainsi que de la capacité de financement et, en seconde section, du tableau de financement prévisionnel.

De plus, la pratique de l'analyse financière aboutit à la construction de documents rétrospectifs (de type soldes intermédiaires de gestion, capacité d'autofinancement, bilan fonctionnel, fonds de roulement,...) et prospectifs (tableau de financement, tableau des flux de trésorerie).

En conséquence, les EPN, en application de l'article 135 de la loi de sécurité financière, n'ont aucun problème en pratique pour remplir les obligations posées par l'article 32 de la loi du 1^{er} mars 1984.

²³ Instruction disponible à l'adresse suivante :

http://www.budget.gouv.fr/directions_services/Tresor_public/bocp/bocp0812/ins08031.pdf

²⁴ L'article 32 de la loi n° 84-148 du 1^{er} mars 1984 précise que « dans certains établissements et entreprises mentionnés à l'article 30 de ladite loi qui répondent à l'un des critères définis à l'article L.232-2 du Code de commerce précité, le conseil d'administration ou le directoire est tenu d'établir les documents mentionnés à cet article. Les dispositions de l'article L.232-3 du Code de commerce sont applicables ».

²⁵ Cet article précise que « dans certains établissements et entreprises mentionnés à l'article 30 de ladite loi qui répondent à l'un des critères définis à l'article L.232-2 du Code de commerce précité, le conseil d'administration est tenu d'établir les documents mentionnés à cet article. Les dispositions de l'article L.232-3 du Code de commerce sont applicables ».

9) Quelles sont les relations des CAC avec les organes compétents et le calendrier d'arrêté et d'approbation des comptes ?

- Quel est l'organe qui arrête les comptes : le Président, le directeur général ou le conseil d'administration ?

Dès lors qu'un établissement public national établit des comptes et sauf exception (par exemple, les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel bénéficiant des responsabilités et compétences élargies ou les grands ports maritimes), le conseil d'administration les arrête. Cet arrêté doit faire l'objet d'une délibération dûment constatée au procès-verbal. Par ailleurs, les commissaires aux comptes sont convoqués à toutes les réunions du conseil d'administration qui examinent ou arrêtent des comptes annuels et/ou consolidés (article L.823-17 du code de commerce).

- Un comité des comptes doit-il être nécessairement constitué au sein d'un EPN ?

En l'état actuel des textes, le comité des comptes, appelé également comité d'audit, n'est pas organisé par la loi ou le règlement. Sa composition et son fonctionnement résultent des bonnes pratiques du gouvernement d'entreprise. L'existence d'un comité des comptes dépend de ce fait de l'organisation choisie en interne par l'EPN consolidant et/ou les textes institutifs. La DGFIP est favorable à la constitution de ce comité, pièce maîtresse pour la surveillance des risques et pour la promotion de la qualité de l'information financière. Les comités « spécialisés » ont été introduits dans le code de commerce, par l'ordonnance de transposition de la directive audit. Dans ce contexte, si la constitution de ces comités n'est pas obligatoire dans tous les EPN, les commissaires aux comptes auront en revanche dans tous ces comités (obligatoires ou non) le même rôle, notamment en matière de communication sur les faiblesses significatives de contrôle interne.

- Quel est le délai de mise à disposition des comptes au commissaire aux comptes ?

Les comptes annuels et les comptes consolidés sont mis à la disposition du commissaire aux comptes dès que le conseil d'administration de l'établissement a arrêté les comptes. En pratique, il est nécessaire pour le bon déroulement de l'audit que les projets de comptes soient mis à la disposition des commissaires aux comptes avant le conseil.

Le conseil d'administration des EPA a l'obligation d'arrêter le compte financier avant l'expiration du 4^{ème} mois suivant la clôture de l'exercice (article 185 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général de la comptabilité publique). Une telle disposition n'existe pas pour les EPIC²⁶.

- Quel est l'organe d'approbation des comptes consolidés ?

Les comptes consolidés, sauf exception (par exemple, les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel bénéficiant des responsabilités et compétences élargies ou les grands ports maritimes), sont arrêtés par le conseil d'administration de l'EPN et approuvés par l'État (autorités de tutelle) dans les conditions d'un décret en cours de visa, relatif à l'approbation et à la publicité des comptes consolidés dans les établissements publics de l'État soumis aux règles de la comptabilité publique.

- Quelle est la procédure d'affectation des résultats à suivre au sein des EPN ?

Dans les sociétés commerciales, l'affectation des résultats est, en règle générale, de la compétence de l'assemblée générale, organe qui dispose légalement de la compétence pour approuver les comptes. Ce processus n'est pas applicable dans les EPN en l'absence d'assemblée générale. Comme développé dans les instructions M9-5 et M9-1 relatives respectivement aux EPIC et aux EPA, l'affectation des résultats relève des attributions financières du conseil d'administration. Dans le cas particulier de perception de dividendes par l'État²⁷, un arrêté interministériel fixe le montant du dividende. Les délibérations du conseil d'administration liées à l'affectation du résultat sont ensuite transmises pour approbation aux autorités de tutelles (cf. article 222 du RGCP pour les EPIC).

²⁶ Sous réserve de l'application aux établissements publics émettant des titres de créances sur un marché réglementé, des dispositions transposant la directive 2004/109/CE du Parlement européen et du Conseil du 15 décembre 2004 sur l'harmonisation des obligations de transparence concernant l'information sur les émetteurs dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé et modifiant la directive 2001/34/CE (directive dite « transparence »). Cette directive prévoit la publicité des comptes dans les 4 mois qui suivent la date de clôture (art 4.1) Il s'agit des établissements qui s'ils avaient à établir des comptes consolidés, devraient appliquer, au plus tard à compter de l'exercice 2007, le référentiel IFRS tel qu'adopté dans l'Union européenne pour l'élaboration de ces comptes.

²⁷ Article 79 de la loi de finances pour 2001.

- Quelle est la nature des relations entre les commissaires aux comptes et les agents comptables ainsi que les différents corps de contrôle ?

Les commissaires aux comptes, de par leur statut d'auditeur externe, sont indépendants des EPN. Leurs relations avec les agents comptables et les différents corps de contrôle relèvent du même principe.

Les agents comptables, responsables de la tenue de la comptabilité, interviennent en tant que garants de la qualité comptable, au quotidien, dans les EPN. Ils ne peuvent arguer du secret professionnel dans les relations qu'ils ont avec les commissaires aux comptes.

En ce qui concerne les relations des commissaires aux comptes avec la Cour des comptes, les contrôles de cette instance interviennent après l'émission du rapport rédigé par les commissaires aux comptes. Comme pour les sociétés, les magistrats, conseillers-maîtres et rapporteurs de la Cour des comptes et de la chambre régionale des comptes peuvent demander aux commissaires aux comptes tout renseignement sur les EPN qu'ils contrôlent et se faire communiquer leurs dossiers et documents²⁸. Toutefois, les comptes consolidés et le rapport sur les comptes consolidés ne font pas partie des éléments à transmettre à la Cour des comptes selon le RGCP.

Les autres corps de contrôle amenés à intervenir au sein des EPN²⁹ conservent leurs missions et obligations respectives. Les commissaires aux comptes exercent leur mission légale en toute indépendance et dans le respect du secret professionnel³⁰. Pour une meilleure transparence de l'information, il semble toutefois important que ces autres corps de contrôle puissent obtenir, auprès de l'EPN, copie du rapport des commissaires aux comptes, après présentation de ce dernier devant le conseil d'administration de l'EPN et approbation des comptes par les autorités de tutelle.

- Qui signe la lettre d'affirmation ?

En application des dispositions de la norme d'exercice professionnel relative aux déclarations de la direction (NEP 580), le commissaire aux comptes demande au représentant légal une formulation écrite des déclarations qu'il estime nécessaires pour conclure sur les assertions qu'il souhaite vérifier. Dans le cas des EPN, le commissaire aux comptes demande, en pratique, que la lettre d'affirmation soit signée non seulement par l'administrateur général de l'EPN mais également par l'agent comptable.

²⁸ Article L.140-2 du Code des juridictions financières

²⁹ Inspections générales des différents ministères, Contrôle général économique et financier, Cour de Discipline budgétaire et financière, Mission d'Audit d'Évaluation et de Contrôle, contrôles du Trésorier Payeur Général

³⁰ La levée du secret professionnel des commissaires aux comptes fait l'objet de textes légaux particuliers.