

# Mode opératoire A3C

Version 6 – Mai 2012

## Sommaire

<b>Présentation générale.....</b>	<b>2</b>
<b>A. Généralités.....</b>	<b>2</b>
<b>B. Procédure de passation de l'accord cadre .....</b>	<b>3</b>
<b>C. Contenu du dossier A3C.....</b>	<b>4</b>
<b>D. Synthèse des étapes .....</b>	<b>4</b>
<b>I. Préparation du projet de marché .....</b>	<b>5</b>
<b>A. Identification du pouvoir adjudicateur .....</b>	<b>5</b>
<b>B. Environnement du pouvoir adjudicateur.....</b>	<b>6</b>
<b>II. Consultation des titulaires.....</b>	<b>8</b>
<b>A. Préparation de la consultation .....</b>	<b>8</b>
<b>B. Déroulement de la consultation .....</b>	<b>11</b>
<b>ANNEXE.....</b>	<b>14</b>



# Présentation générale

## A. Généralités

Dans le cadre de la loi n°2007-1199 du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités, l'article L. 712-9 du Code de l'Education prévoit que les comptes des universités qui bénéficient des responsabilités et compétences élargies (RCE) « font l'objet d'une certification annuelle par un commissaire aux comptes ». Or, entre le 1er janvier 2009 et le 11 août 2012, toutes les universités - ainsi que probablement d'autres Adhérents – passeront progressivement aux RCE. Considérant le temps et les moyens que les établissements auraient eu à consacrer à l'achat de cette importante prestation, l'Agence a mis en place un accord cadre ouvert à tous ses Adhérents. Il est évidemment facultatif : les établissements souhaitant agir par eux-mêmes le pourront.

L'accord cadre couvre les besoins de certification des comptes tels qu'ils résultent de la loi LRU, en prenant en compte le besoin éventuel de coordination d'établissements autour d'un site géographique dans une dynamique de fusion ou de coopération. Mais il couvre également les besoins particuliers de ceux des Adhérents concernés, aujourd'hui ou durant la validité du présent accord, par l'obligation de co-certification des comptes consolidés telle qu'elle découle de la Loi de sécurité financière de 2003, afin d'éviter des incohérences par une approche d'ensemble.

L'accord cadre sur la certification des comptes (A3C) a pris effet à compter de sa date de notification (le 6 mars 2009) et prend fin quatre ans plus tard, soit le 5 mars 2013. Les marchés subséquents signés au titre de l'A3C ne peuvent être conclus qu'avant ce terme mais ils courent pour une durée légale de six ans à compter de la date de notification du marché au titulaire. **Ces marchés, ainsi que le règlement de consultation type, doivent être adaptés par l'établissement à ses besoins propres, en précisant qui il est puis ce qu'il attend et en retirant ce qui ne le concerne pas.**

La conclusion d'un marché subséquent à l'A3C fait nécessairement suite à la mise en concurrence de ses six titulaires. L'objet de ce document est de guider les établissements dans la conduite de cette procédure, qu'ils mèneront sous leur seule responsabilité. Nous vous invitons donc à vous rapprocher de votre service en charge des marchés publics afin de sécuriser au maximum cette opération.

Il est enfin rappelé que l'établissement qui, ayant recours à l'A3C, ne procéderait pas conformément au présent mode opératoire encourt le risque de voir la nomination de son commissaire aux comptes retardée ou refusée par la ministre en charge de l'économie, nonobstant les risques contentieux et pénaux ordinaires en matière de commande publique.



## B. Procédure de passation de l'accord cadre

L'accord cadre est conclu suite à une procédure d'appel d'offres restreint, avec le concours des universités de Metz, de Lyon 1, de Pau, de Montpellier 1, de Paris 2 et du CNAM.

Un avis d'appel public à la concurrence a été envoyé le 19 septembre 2008 et publié :

- Au JOUE (avis n° 2008/S185-245517) le 24 septembre 2008
- au BOAMP (avis n°359) le 24 septembre 2008
- sur le site [www.achatpublic.com](http://www.achatpublic.com) le 19 septembre 2008

La date limite des dépôts des candidatures a été fixée au 21 octobre 2008 à 12h00. Dix sept sociétés ont demandé un dossier de consultation. Douze candidats ont répondu avant la date et l'heure limites.

Les candidatures des 12 sociétés ont été considérées comme complètes par la CAO *ad hoc* composée, outre des représentants de l'Amue, de deux représentants de l'Association des Agents Comptables d'Universités, d'un représentant de la CPU et d'un représentant de l'Association des Secrétaires Généraux (ci-après « la CAO »).

En application de l'article 52-II du code des marchés publics, les candidatures ont été examinées de façon objective en fonction des critères de sélection des candidatures suivants :

- moyens humains appréciés sur la base des effectifs et du taux d'encadrement 40 %
- moyens financiers : chiffres d'affaires sur les prestations objet du marché sur les 3 derniers exercices disponibles 35%
- expérience dans la certification des comptes notamment d'entités publiques ou d'établissements privés d'enseignement supérieur et/ou de recherche 15%
- moyens techniques : répartition des implantations géographiques sur le territoire national 10%

En application de ces critères, il a été proposé à la CAO de retenir les candidats suivants :

1. KPMG
2. PRICE WATERHOUSE COOPERS
3. ERNST AND YOUNG
4. MAZARS
5. DELOITTE
6. RSM
7. BAKER TILLY
8. SCACCHI ASSOCIES
9. TUILLET ASSOCIES
10. ORCOM

Une lettre de consultation a été adressée à ces sociétés le 25 novembre 2008. La date limite de réception des offres y avait été fixée au 12 janvier 2009 à 12 heures. L'ouverture des enveloppes relative à l'offre a eu lieu lors de la CAO du 13 janvier 2009. Après vérification de la CAO, les dix offres ont été considérées comme recevables en vue de leur analyse. Le rapport d'analyse, présentant la synthèse technique et financière des offres, a été remis à la Commission d'Appel d'Offres en vue du choix des six attributaires de l'accord cadre le vendredi 23 janvier 2009.

Ladite CAO s'est prononcée pour l'attribution de l'A3C aux candidats suivants :

1. BAKER TILLY
2. ERNST AND YOUNG
3. KPMG
4. MAZARS
5. PRICE WATERHOUSE COOPERS



## 6. SCACCHI ASSOCIES

Cet avis a été suivi par le Directeur de l'Amue, représentant légal du pouvoir adjudicateur, et le contrôleur général du GIP Amue a répondu le 2 mars 2009 à la demande de visa, autorisant par là-même la notification de l'A3C.

### C. Contenu du dossier A3C

Le dossier A3C remis à chaque établissement comporte les documents suivants :

- Cahier des clauses particulières de l'accord cadre Amue n°08-23 relatif à la certification des comptes des universités et d'établissements publics d'enseignement supérieur et ses annexes 1 et 2 dit « A3C »
- Règlement de la Consultation type (annexe 3 à l'accord cadre n°08-23) dit « RC type »
- Marché Subséquent type (annexe 4 à l'accord cadre n°08-23) dit « MS type »
- Offres des titulaires retenus

Les titulaires sont tenus de respecter les termes de leurs offres initiales. Notamment, les offres financières (tarifs horaires par catégories d'auditeurs) constituent des plafonds révisables annuellement que les titulaires ne peuvent pas dépasser.

### D. Synthèse des étapes

Afin de procéder au choix de son commissaire aux comptes, l'établissement suit les étapes suivantes, détaillées dans le présent document.

Etape 1 : Préparer le projet de marché

Etape 2 : Rassembler les informations pour les annexes

Etape 3 : Préparer la consultation en personnalisant le règlement de la consultation

Etape 4 : Consulter les six titulaires

Etape 5 (facultative) : Faire compléter les offres

Etape 6 : Désigner le ou les titulaires

Etape 7 (hors A3C) : Transmettre le dossier à la DGFIP pour nomination



# I. Préparation du projet de marché

La première étape à accomplir par un adhérent souhaitant avoir recours à l'A3C consiste à personnaliser son projet de marché subséquent et à rassembler, au moyen d'annexes, les informations qui seront utiles pour les titulaires afin d'établir leur approche d'audit et estimer le volume horaire de leurs interventions.

**Pour personnaliser le projet de marché, il convient de se munir de l'annexe 4 à l'A3C, dénommée « Marché Subséquent type »<sup>1</sup> et le compléter en suivant les instructions ci-dessous.**

## A. Identification du pouvoir adjudicateur

Pour s'identifier, l'établissement doit renseigner, outre la page de garde, les informations demandées **aux articles 4.1 et 4.2** du cahier des clauses particulières.

- Les points soulevés à l'article 4.1 ne posent *a priori* aucune difficulté particulière. Evidemment, le nombre d'agents doit intégrer les agents sur financement de l'Etat et de l'établissement. Il pourra être exprimé en effectif et en « équivalent temps plein travaillé » (ETPT). Dans tous les cas, l'unité doit être mentionnée.
- En ce qui concerne l'article 4.2 :
  - o à la question « Montant de la masse salariale des emplois financés par l'Etat (quatre dernières années) » il serait souhaitable que l'établissement indique, outre la masse salariale Etat, le volume de la masse salariale grevant ses ressources propres.
  - o la question « existence d'emprunts » pourra être complétée, le cas échéant, de l'indication du montant et de la durée de cet emprunt ainsi que du montant restant à rembourser.

Par ailleurs, il sera indispensable, pour la définition du plan d'audit et le chiffrage par les titulaires, que le besoin soit défini aussi précisément que possible. A cet effet, il est nécessaire d'annexer, au minimum, les documents suivants :

- annexe 1 au marché subséquent : Dernier compte financier
- annexe 2 au marché subséquent : Etat de l'actif immobilier (nature des biens mis à la disposition de l'établissement ou détenus par lui, régime juridique, état physique, valeur des biens et modalités d'amortissement)
- annexe 3 au marché subséquent : Descriptif des Systèmes d'Information de l'établissement et, le cas échéant, des entités contrôlés en cas de certification LSF (par exemple sous la forme d'une cartographie applicative).

Par ailleurs, une annexe 4 sera utile à l'identification des éventuelles entités contrôlées (cf., ci-dessous), que l'établissement relève d'une certification LSF ou non.

Enfin, il est loisible à chaque établissement de compléter ces annexes par tout document qui lui semble de nature à éclairer les titulaires de l'accord.

---

<sup>1</sup> Règlement de la consultation et marché subséquent types disponibles à cette adresse Internet : <http://www.amue.fr/presentation/presentation-amue/services/offres-a3c/>  
Mode opératoire A3C – 2012



## B. Environnement du pouvoir adjudicateur

Que l'établissement se place dans la situation de produire et de faire certifier des comptes consolidés ou non, un descriptif de son environnement est indispensable à l'estimation, par les titulaires, du volume de leurs charges. C'est l'objet des articles 4.3 et 4.4 du marché. Cette étape est cruciale pour la suite du processus et mérite donc que l'on s'y attarde.

### 1. Les entités à consolider (article 4.3 marché subséquent)

Dans l'hypothèse où l'établissement satisfait aux conditions posées par la LSF (sur ce point, se reporter à l'extrait de l'instruction n° 08-017-M9 du 3 avril 2008 annexée à ce mode opératoire), il lui faut :

- Cocher la case correspondante de l'article 4.3 mais aussi renseigner l'article suivant.
- Allotir le marché de manière à retenir deux commissaires aux comptes puis à établir deux exemplaires originaux du marché subséquent (un pour le lot A et un autre pour le lot B).

Pour personnaliser l'article 4.3, rappelons que l'entité contrôlée est dotée d'une personnalité juridique distincte. Il pourra donc s'agir de filiales, de fondations partenariales, de groupements d'intérêt public, d'associations, etc.

Si cette case est cochée, le montant des honoraires globaux mentionnés à l'article 15 du marché par le titulaire correspond à la totalité de la mission pour le collège des deux commissaires aux comptes. En effet, conformément aux dispositions du marché type et aux usages de la profession, la répartition des diligences entre les deux commissaires aux comptes est déterminée par eux. En revanche, 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.

### 2. Les entités contrôlées hors consolidation (article 4.4 marché subséquent)

Dans le cas contraire, seul l'article 4.4 devrait être renseigné afin d'identifier les interactions éventuelles (relations financières, participations...) de l'établissement avec ces mêmes entités ou avec d'éventuelles fondations universitaires. Cependant, dans tous les cas (LSF ou non) il est fortement recommandé de préciser cet article 4.4 au moyen d'une annexe 4 relative aux entités contrôlées. Cette annexe présentera, outre les éléments d'information relatifs à l'importance de l'entité et à ses relations avec l'établissement, les éventuels commissaires aux comptes qui y officieraient déjà ainsi que les systèmes d'information qu'elle utilise.

En effet, il importe d'attirer l'attention sur ce point : décider de ne pas établir de comptes consolidés relève, certes, d'une appréciation souveraine de l'établissement au regard des critères rappelés dans l'extrait de l'instruction M9 ci-annexée. Toutefois, en cas d'erreur manifeste d'appréciation dans ce choix (influence notable, absence d'intérêt négligeable...), il est évident que le commissaire aux comptes unique émettra sur ce point une forte réserve dès la première année de certification RCE. Dans cette situation, l'obligation d'établir des comptes consolidés et de les faire certifier conduira



l'établissement en question à lancer une nouvelle procédure afin de se doter d'un second commissaire aux comptes conformément à la LSF.

Pour éviter qu'un établissement ne se lance dans une simple certification « LRU » alors qu'il relevait manifestement d'une certification LSF, il a semblé nécessaire de prévoir la possibilité pour les titulaires de le signaler, en l'argumentant. Juridiquement, l'établissement pourra ne pas en tenir compte et ne sera pas tenu de prolonger le délai de remise des offres. S'il tient compte de ce signalement, l'établissement doit recommencer la procédure décrite dans ce mode opératoire afin de désigner directement ses deux commissaires aux comptes.

FOCUS : Certification à blanc (article 4.4 *in fine*) et code de déontologie des CAC

Dans le contexte du présent appel d'offres, la certification à blanc consiste en une prestation identique à celle de la certification légale mais sur une base contractuelle. Pour que les titulaires chiffrent financièrement le prix de cette prestation, il faudra que l'établissement coche la case correspondante de l'article 4.4 avant de lancer la consultation. L'offre des titulaires sera alors établie à l'article 15 du marché subséquent (« option certification à blanc »). Pour retenir cette option, il suffira que l'établissement coche la case prévue à cet effet au même article 15 au stade de la notification du marché.

Il ne pourra pas s'agir de prestations de conseil ou d'accompagnement car de tels services interdiraient aux commissaires aux comptes, au vu du code de déontologie propre à leur profession, de certifier dans un délai de 2 ans les comptes de l'établissement. La raison en est que la même personne ne peut être à la fois « juge » et « partie » au risque, sinon, de verser dans l'auto-révision.

Des prestations de conseil pourront toutefois faire l'objet d'autres marchés, conclus directement par l'établissement, en dehors de l'A3C, au terme de procédures de publicité et de mise en concurrence mises en place dans le respect de la réglementation applicable à la commande publique.



## II. Consultation des titulaires

Les règles applicables à ces consultations, malgré leurs montants, s'inspirent de celles relatives aux marchés conclus selon des procédures adaptées (achats de montants inférieurs aux seuils formalisés du Code des Marchés Publics). Cela a été rendu possible du fait que l'accord cadre au sein duquel elles se déroulent a, lui-même, été conclu à l'issue d'une procédure formalisée d'appel d'offres européen (cf. présentation générale supra). Cette donnée réglementaire autorise certaines souplesses quant aux modalités de consultation, lors de sa préparation comme dans son déroulement.

**Pour personnaliser la consultation, il convient de se munir de l'annexe 3 à l'A3C, dénommée « Règlement de la consultation type » et le compléter en suivant les instructions ci-dessous.**

### A. Préparation de la consultation

Deux points majeurs demandent à être explicités au stade de la personnalisation du règlement de la consultation type, étape qui correspond à la finalisation de son dossier par l'établissement. En effet, parmi les différents champs à renseigner, la question du délai de réception des offres et celle des critères de sélection appellent les précisions suivantes.

#### 1. Le délai de remise des offres (article 6.1 du règlement de la consultation)

En matière de délai, tout d'abord, l'accord cadre fixe à 22 jours le minimum pour le délai de réception des offres. Pour mémoire, dans le cadre d'une procédure d'appel d'offres menée en dehors de cet accord, ce délai aurait été de 40 jours.

Ce délai de 22 jours s'entend à compter de la réception, par tous les titulaires de l'accord, du dossier complet. Ainsi, lorsque l'établissement fixera la date limite de remise des offres au point 6.1 du règlement de la consultation, il devra veiller à ce que cette date prenne en compte ce délai.

Votre attention est donc attirée sur le fait que, en cas d'envoi de documents ou annexes par la voie postale, le délai ne court qu'à compter de cette réception. En outre, il est recommandé, notamment dans le cadre d'une importante volumétrie de documents annexés ou en cas de procédures groupées (cf. focus encadré ci-dessous), de prolonger ce délai en conséquence.

#### 2. La pondération des critères (article 7 du règlement de la consultation)

Au sujet des critères, ensuite, il est à rappeler que le Code des Marchés Publics exige que les critères d'attribution des marchés subséquents à un accord cadre soient établis par ledit accord. Le même code indique par ailleurs que les critères d'attribution des marchés publics, en général, peuvent être exprimés sous forme de fourchettes, dont l'écart doit rester raisonnable.

L'Amue a pris le parti de combiner ces dispositions afin que les établissements puissent – au vu de leurs attentes particulières – moduler ces critères à l'intérieur de fourchettes préétablies.



Ces fourchettes de pondération sont les suivantes :

- **Adaptation de la méthodologie au contexte universitaire**
  - entre 35% et 45%)
- **Prix global proposé pour la durée de la mission**
  - entre 25% et 35%)
- **Composition et expérience des équipes présentées**
  - entre 25% et 35%)

Il est en revanche interdit :

- de sortir de ces fourchettes
- d'aboutir à un total des pondérations ne totalisant pas 100%
- d'ajouter ou de supprimer des critères à ceux annoncés dans l'accord

Attention : il résulte en particulier de ce dernier point que les **éléments d'appréciation** mentionnés dans le règlement de la consultation type ne doivent pas faire l'objet d'une sous-pondération lors des remises en compétition car cela aboutirait potentiellement à introduire un nouveau critère, aux dires de la jurisprudence communautaire.<sup>2</sup> Qui plus est, il peut paraître regrettable d'introduire de la rigidité par une sous-pondération là où l'A3C a précisément été conçu pour laisser le plus de marge de manœuvre envisageable.

Enfin, rappelons que les dossiers qui seront envoyés doivent être complets, c'est-à-dire comportant toutes les informations requises par le marché subséquent type et les annexes mentionnées par l'établissement à l'article 2 du règlement de la consultation.

Le dossier complet comporte, *a minima* :

- le projet de marché subséquent type, dûment renseigné et complété des annexes 1, 2, 3 et 4 (sauf, pour cette dernière, en cas d'absence d'entités contrôlées) ;
- le règlement de la consultation

A défaut, les titulaires ne pourront établir le montant de la mission et seront tenus, en vertu des dispositions de l'article 2 du règlement de la consultation type, d'inviter l'établissement à compléter son dossier. Rappelons en effet que le délai de 22 jours (ou plus, selon article 6.1 du règlement de la consultation) ne court qu'à compter de la réception par les titulaires du dossier complet.

---

<sup>2</sup> Précision apportée par l'arrêt CJCE, 24 novembre 2005 ATI EAC.



#### FOCUS : Procédure groupée A3C

L'accord cadre prévoit une possibilité de procédure groupée, notamment pour des établissements qui sont inscrits dans une dynamique de fusion ou d'étroit rapprochement. Ces établissements peuvent en effet souhaiter que leur commissaire aux comptes soit identique, afin de préparer l'harmonisation des procédures de gestion internes et de conduire tous les établissements en voie de rapprochement à un même niveau de qualité comptable.

Dans cette perspective, il conviendra de désigner le coordonnateur ainsi que la composition exacte du groupement dans le règlement de la consultation (article 1<sup>er</sup> du règlement de la consultation type). Chaque établissement aura à établir son propre marché subséquent (et ses annexes) mais il n'y aura qu'un seul règlement de la consultation.

Il en résulte que les établissements qui se seraient ainsi constitués en groupement de commande établissent conjointement les dispositions de ce règlement de la consultation.



## B. Déroulement de la consultation

Deux éléments doivent être précisés au sujet de la consultation des titulaires de l'A3C. Il s'agit d'une part des modalités de lancement de la consultation et, d'autre part, des particularités de la conduite de cette consultation.

### 1. Lancement de la consultation

Afin de garantir un maximum de rapidité, sans tomber dans la complexité de la dématérialisation complète de la procédure (qui ne s'impose pas du fait du régime juridique des marchés subséquents), il a été convenu de privilégier les échanges par courriers électroniques pour la consultation des titulaires. Cependant, pour les motifs que nous verrons infra, il était indispensable de prévoir également l'hypothèse d'échanges postaux.

#### a) Transmission par voie électronique

Dès lors que l'établissement a terminé de personnaliser ses documents type et de rédiger ou numériser ses annexes, il devra les adresser simultanément aux coordonnées électroniques de tous les destinataires suivants :

[a3c@fr.pwc.com](mailto:a3c@fr.pwc.com)

[a3c@kpmg.fr](mailto:a3c@kpmg.fr)

[a3c@ph-scacchi.com](mailto:a3c@ph-scacchi.com)

[a3c@orfis.fr](mailto:a3c@orfis.fr)

[a3c@fr.ey.com](mailto:a3c@fr.ey.com)

[a3c@mazars.fr](mailto:a3c@mazars.fr)

Par ailleurs, afin de sécuriser les échanges et assurer une traçabilité des procédures, il a été convenu de créer une adresse commune à tous les commissaires aux comptes titulaires, visant à rendre impossible les éventuelles contestations quant à la réception et à l'envoi des différents documents électroniques.

Cette adresse, [a3c@listes.amue.fr](mailto:a3c@listes.amue.fr), devra obligatoirement figurer en copie des destinataires mentionnés ci-dessus.

Les titulaires devront accuser réception du message de l'établissement.

NB : Etant donné le poids des fichiers, il est recommandé de déposer l'intégralité du dossier sur un serveur web et de mentionner, dans le message de remise en compétition, le lien internet (URL) pour son téléchargement.

#### b) Transmission par voie postale

Dans l'hypothèse où l'établissement ne parviendrait pas à numériser toutes ses annexes, il lui sera possible de compléter son envoi électronique ou de faire parvenir l'intégralité de son dossier de consultation par voie postale aux coordonnées mentionnées ci-après (envoi par tout moyen permettant de donner date certaine).



Scacchi Associés A l'attention de Pierre-François Allioux 8-10 rue Pierre Brossolette 92309 Levallois-Perret Cedex.	KPMG S.A. Economie Sociale & Solidaire A l'attention de Bernard BAZILLON 2, bis rue de Villiers 92309 Levallois-Perret Cedex
Mazars & Guerard A l'attention de Valérie RIOU Tour Exaltis 61, rue Henri Regnault 92075 La Défense Cedex	ORFIS BAKER TILLY A l'attention de Michel CHAMPETIER et/ou Bruno GENEVOIS 149 boulevard Stalingrad 69100 VILLEURBANNE
PriceWaterhouseCoopers Audit A l'attention de Florence PESTIE 63, rue de Villiers 92 208 Neuilly-sur-Seine Cedex	Ernst & Young A l'attention de Bruno GERARD 41 rue Ybry 92576 Neuilly-sur-Seine cedex

Rappelons que dans cette hypothèse, le délai de remise des offres ne court qu'à compter de la réception du dossier complet.

Enfin, afin d'éviter des aléas de distribution postale et de garantir l'information simultanée des six titulaires, **un message électronique** - indiquant simplement le lancement d'une consultation postale - **devra obligatoirement être envoyé** à l'adresse [a3c@listes.amue.fr](mailto:a3c@listes.amue.fr).

## 2. Demande de complément aux offres et réserve déontologique

**NB : La faculté de négociation, prévue initialement par le règlement de consultation de l'accord cadre, serait de nature à « fragiliser la procédure d'attribution ». Nous vous recommandons donc de ne plus user de cette faculté <sup>3</sup>.**

### a) Demandes éventuelles de compléments aux offres

Du fait du régime juridique applicable aux marchés subséquents, il est possible que l'établissement procède, avant examen de fond des documents remis, à une demande de complément (par exemple pour un document omis ou non signé) dans les conditions prévues aux 2<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> alinéas de l'article 7 du règlement de la consultation.

Afin de garantir l'égalité de traitement des candidats, si l'établissement opère une demande complément pour une offre, il est tenu d'y procéder également pour les cinq autres, dans les mêmes conditions.

<sup>3</sup> Réponse du Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie - publiée dans le JO Sénat du 01/03/2007 - page 459.



#### b) Réserve déontologique

En conclusion, il est rappelé qu'en cas d'impossibilité déontologique de candidater sur une consultation, le titulaire de l'A3C devra procéder par une réponse formelle déclinant et expliquant les motifs. En effet, les titulaires font l'objet d'une obligation de réponse et les établissements qui utilisent cet accord cadre doivent signaler à l'Amue les manquements à cette obligation (article 8.1 de l'accord cadre) afin qu'elle procède à l'application éventuelle de sanctions (pénalités ou résiliation, article 13 de l'accord cadre).



## FOCUS : Nomination du commissaire aux comptes

Il est rappelé que, pour les établissements publics nationaux, la nomination est assurée par le ministre en charge de l'économie sur proposition des organes dirigeants, en application du 2. de l'article 30 de la loi n°84-148 du 1 mars 1984 relative à la prévention et au règlement amiable des difficultés des entreprises modifié par l'article 135 de la loi n° 2003-706 du 1er août 2003 de sécurité financière.

La Direction générale des finances publiques (DGFIP), conjointement avec la Direction des affaires juridiques (DAJ), est chargée d'examiner la validité de la procédure suivie dans le cadre du marché public de nomination du CAC.

Si la procédure est jugée irrégulière, la nomination ne pourra avoir lieu et la procédure devra être recommencée. Il est donc recommandé de solliciter l'avis de la DAJ et de la DGFIP dès la sélection des offres et avant toute validation par le conseil d'administration du choix du commissaire aux comptes. De même, les candidats ne doivent pas être prévenus des suites données à leur candidature avant nomination officielle, afin de laisser à l'établissement la possibilité de recommencer sa procédure en cas d'irrégularités.

Détail des grandes étapes de la nomination du ou des commissaires aux comptes :

1) Avant la tenue du conseil d'administration chargé de désigner le ou les CAC, et dès le classement des offres présentées par les candidats au marché, il vous est demandé de faire parvenir au ministère le dossier de proposition de nomination constitué comme suit :

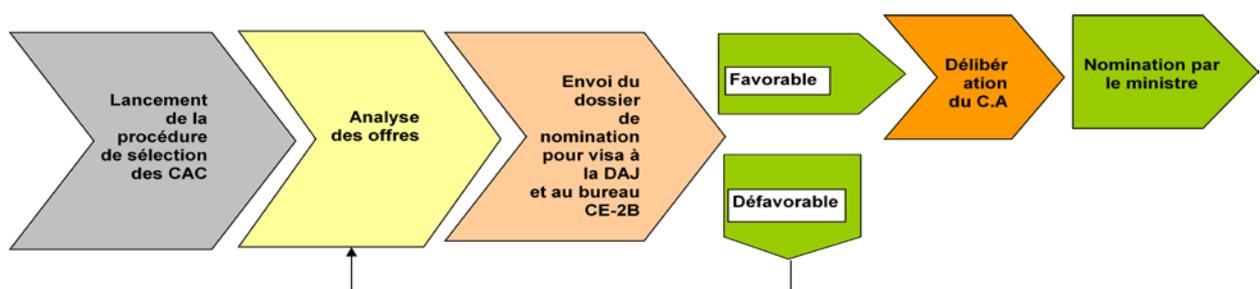
- du règlement de la consultation,
- du cahier des clauses administratives particulières,
- du cahier des clauses techniques particulières,
- de l'acte d'engagement,
- d'un rapport de présentation du marché,
- du rapport complet d'analyse des offres détaillé (ou note de synthèse) comprenant le classement final des offres, en fonction des critères retenus et en précisant la pondération effectuée,
- du ou des dossier(s) de candidature(s) du ou des commissaire(s) aux comptes sélectionné(s), et le cas échéant, du ou des commissaire(s) aux comptes écarté(s) pour irrégularité de l'offre.

Ce dossier est à faire parvenir, par courrier en double exemplaire ou par voie dématérialisée à la Direction générale des finances publiques - Bureau CE-2B - 120 rue de Bercy - 75572 Paris Cedex 12 (bureau.ce2b-epn@dgfip.finances.gouv.fr) qui le transmettra à la direction des affaires juridiques des ministères financiers (Daj-Marches-Publics@finances.gouv.fr).

2) L'analyse des pièces du marché vous sera communiquée par voie dématérialisée. Si la procédure est jugée conforme, le conseil d'administration ratifiant le choix du CAC pourra avoir lieu ; sinon, l'établissement sera conduit à recommencer son analyse des offres voire l'intégralité de la procédure, en fonction des irrégularités commises. Afin d'éviter cette situation, il est donc conseillé de recueillir dès que possible l'avis du ministère pour sécuriser la procédure.

3) La délibération du conseil d'administration ratifiant le classement des offres et le choix du commissaire aux comptes devra ensuite être transmise au bureau CE-2B de la DGFIP par courrier ou par voie dématérialisée.

4) La lettre officielle de nomination du ou des commissaires aux comptes par le ministre (ou par exception, la notification du refus de nomination dans le cas où l'établissement n'avait pas saisi la DAJ avant son conseil d'administration et que la procédure est jugée irrégulière), est communiquée au Président de l'établissement.



## ANNEXE

### Extrait Instruction M9 du 3 avril 2008

## 2. OBLIGATION D'ÉTABLIR DES COMPTES CONSOLIDÉS

### 2.1. ÉTABLISSEMENTS CONCERNÉS

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 LSF définit les conditions de consolidation ; ainsi, les établissements publics de l'État, dès lors qu'ils contrôlent une ou plusieurs personnes morales ou qu'ils exercent une influence notable dans les conditions prévues aux articles L. 233-16 et suivants du Code de commerce, sont tenus d'établir, conformément à ces articles, et de publier des comptes consolidés ainsi qu'un rapport sur la gestion du groupe.

Tous les établissements publics de l'État ayant au moins une filiale (détention de plus de la moitié du capital d'une autre entité) ou une *participation* (détention d'une fraction du capital comprise entre 10 et 50 %) ou exerçant un pouvoir de décision dans toute entité sont susceptibles d'entrer dans le champ obligatoire de la consolidation des comptes.

Tous les EPN sont visés, qu'ils soient ou non soumis aux règles de la Comptabilité publique.

### 2.2. EXEMPTIONS<sup>4</sup>

Un EPN est exempté de l'obligation d'établir et de publier des comptes consolidés dans les conditions définies ci-après.

Remarque : Les exemptions à l'obligation d'établir et de publier des comptes consolidés doivent être justifiées dans l'annexe des comptes individuels.

#### 2.2.1. Notion de « petits groupes »

##### 2.2.1.1. Fondement juridique

Conformément à l'article 13 de la loi du 3 janvier 1985 modifié par l'article 136 de la LSF (cf. annexe n° 1), un EPN, qui contrôle une ou plusieurs personnes morales ou qui exerce une influence notable, est exempté de l'obligation de consolider lorsque l'ensemble constitué par l'établissement public et les personnes morales qu'il contrôle ne dépasse pas pendant deux exercices successifs, sur la base des derniers comptes annuels arrêtés, une taille déterminée par référence à *deux des trois critères* mentionnés à l'article L. 123-16 du Code de commerce, selon des modalités fixées par décret en Conseil d'État.

##### 2.2.1.2. Définition des agrégats

Les critères et valeurs seuils visés ci-dessus sont fixés à l'article 13 du décret n° 86-221 du 17 février 1986<sup>5</sup> dans sa nouvelle rédaction issue de l'article 2 du décret n° 2005-747 du 1er juillet 2005 (cf. annexe n° 2).

<sup>4</sup> Voir également les exclusions (partie 4.1.1.3).

<sup>5</sup> Décret pris pour l'application de la loi n° 85-11 du 3 janvier 1985 relative aux comptes consolidés de certaines sociétés commerciales et entités publiques et portant dispositions diverses relatives à l'établissement des comptes annuels.



- *Définition des critères*

Les critères retenus sont les suivants :

- le total du bilan ;
- le montant hors taxes du chiffre d'affaires ;
- le nombre moyen de salariés permanents.

Ces trois agrégats sont calculés selon les dispositions de l'article R. 123-200 du Code de commerce.

Ainsi,

- total du bilan = somme des montants nets des éléments d'actifs ;
- montant hors taxes du chiffre d'affaires = montant net du chiffres d'affaires, c'est-à-dire le 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, soit la somme des comptes 701, 702, 703, 704, 705, 706, 707, 708, 709 ;
- nombre moyen de salariés permanents employés au cours d'un exercice = 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'entité par un contrat de travail à durée indéterminée. Dans les établissements publics nationaux, ce critère d'indicateur de taille doit être interprété comme 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.

- *Définition des valeurs seuils*

Les valeurs seuils sont fixées comme suit :

Total du bilan : 15.000.000 € ;

Montant hors taxes du chiffres d'affaires : 30.000.000 € ;

Nombre moyen de salariés permanents : 250.

En conséquence, lorsque l'EPN exerce un contrôle ou une influence notable sur une ou plusieurs autres entités et que, pour deux des trois critères, les valeurs seuils sont franchies, des comptes consolidés doivent être établis et publiés ainsi qu'un rapport de gestion du groupe.

Les modalités de calcul des seuils s'établissent comme suit : - à partir des comptes individuels, il convient d'additionner aux chiffres de l'EPN, les chiffres des entités *contrôlées* (contrôle exclusif et contrôle conjoint) ; les chiffres des entités sous influence notable n'entrent pas dans le calcul ;

- il n'est pas admis de retenir un chiffre d'affaires tenant compte d'un prorata déterminé à partir de la date de prise de contrôle de l'entité [bulletin CNCC, n° 81, mars 1991, page 137] ;

- il est interdit de calculer les seuils après avoir procédé à des éliminations en fonction du pourcentage d'intérêt détenu [bulletin CNCC, n° 90, juin 1993, page 271].

Par ailleurs, *pour les groupes créés durant l'exercice N*, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) estime que l'exemption ne s'applique pas, les textes faisant référence à *deux exercices successifs* [bulletin CNCC, n° 84, déc. 1991, page 569] : compte tenu du fait que le groupe n'existait pas antérieurement, les seuils ne peuvent pas s'appliquer par construction.

### **Exemples :**

#### *1ère hypothèse :*

L'EPN A dont le bilan, le chiffre d'affaires voire les effectifs sont au-dessus des seuils mais qui n'exerce aucun contrôle ou influence notable sur une entité n'est pas soumis à l'obligation de consolidation.

#### *2ème hypothèse :*

L'EPN B dont le bilan, le chiffre d'affaires voire les effectifs sont au-dessus des seuils et qui exerce sur une entité un contrôle, directement ou indirectement, doit établir des comptes consolidés.

#### *3ème hypothèse :*



L'EPN dont les critères sont au-dessus des seuils et qui exerce une influence notable sur une ou plusieurs entités doit établir des comptes consolidés.

*4ème hypothèse :*

L'EPN dont le bilan, le chiffre d'affaires et les effectifs sont en dessous des seuils mais qui contrôle une entité et qui forme avec l'entité contrôlée un ensemble dépassant pour deux des trois critères les seuils doit établir des comptes consolidés.

*5ème hypothèse :*

S'il résulte des calculs que deux des trois critères ne sont dépassés ni en N-2, ni en N-1 (même si les critères sont différents d'un exercice à l'autre), il s'agit d'un petit groupe exempté de l'obligation de consolider.

Exemple :

- N-2 : Bilan : 14 M € ; chiffres d'affaires HT : 31 M € ; salariés : 180

- N-1 : Bilan : 17 M € ; chiffres d'affaires HT : 25 M € ; salariés : 180

*6ème hypothèse :*

S'il résulte des calculs que deux des trois critères ne sont pas dépassés en N-2 mais sont dépassés en N-1, il y a obligation d'établir des comptes consolidés car l'exemption vise l'absence de dépassement des seuils durant deux exercices successifs.

Remarque : Pour le 1er exercice d'application des dispositions de la LSF, fixé au plus tard au 1er janvier 2006, il convient d'effectuer les calculs à partir des comptes N-1 et N-2 arrêtés, en vue de déterminer si les conditions d'exemption des petits groupes sont remplies [bulletin CNCC, n° 81, page 137].

## **2.2.2. Intérêt négligeable**

### *2.2.2.1. Exclusion potentielle du périmètre d'entités consolidables non significatives*

Conformément à l'article L. 233-19 du Code de commerce, sous réserve d'en justifier dans l'annexe des comptes individuels, 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.

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.

Le Code de commerce ne définit pas la notion d'intérêt négligeable qui doit s'apprécier seule ou avec d'autres filiales ou participations. De plus, l'exclusion n'est justifiée que si elle ne nuit pas à l'image fidèle du groupe. Le règlement CRC cité précédemment, précise toutefois que le caractère significatif « *ne peut être fixé de manière arbitraire et chiffrée* par le présent texte. En effet, un seuil sur la base du chiffre d'affaires ou d'un autre poste des états financiers n'est pas nécessairement pertinent » (§ 1000).

À titre d'exemple, le règlement CRC n° 99-02 précise que l'organisme consolidant peut souhaiter consolider une entité nouvellement créée qu'il contrôle ou sur laquelle il exerce une influence notable, parce qu'il considère qu'il s'agit d'un investissement stratégique, sans que cette entité ait un total de chiffre d'affaires ou de bilan significatif.

En tout état de cause, l'intérêt négligeable, c'est-à-dire le caractère significatif, doit s'apprécier par rapport à l'ensemble du groupe et non par rapport à l'EPN consolidant. 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 ».



#### *2.2.2.2. Exemption d'établir des comptes consolidés fondée sur le caractère insignifiant de toutes les entités consolidables*

Lorsque l'EPN fait valoir l'intérêt négligeable pour ne pas établir de comptes consolidés, il doit le justifier dans l'annexe des comptes individuels. Celle-ci doit toujours comporter les critères retenus par le groupe pour définir son périmètre de consolidation. Les seuils de signification doivent être fixés au préalable par le groupe.

Si l'ensemble des entités consolidables de l'EPN ne représentent qu'un intérêt négligeable, dans ce cas, l'établissement n'établit pas de comptes consolidés.