

NOTE RELATIVE A LA MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES DANS LES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE

Les établissements publics de santé (EPS) doivent, en application de la loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires, dite loi HPST, respecter des obligations comptables et nommer des commissaires aux comptes selon un calendrier progressif.

L'objet de ce document, élaboré en concertation entre la CNCC et le ministère de la santé, est d'explicitier ces nouvelles obligations et les principales modalités de mise en œuvre et d'exercice de la mission du commissaire aux comptes.

Cette note :

- >> ne traite pas de la mission de certification des comptes mise en œuvre par la Cour des comptes ;
- >> ne traite que de la mission d'audit des comptes annuels. La question relative aux comptes combinés et comptes consolidés sera traitée ultérieurement ;
- >> fera l'objet d'une mise à jour régulière, notamment pour prendre en compte les dispositions prévues par les arrêtés pris en application du décret n° 2013-1238, en attente de publication ;
- >> constitue un des éléments d'information du commissaire aux comptes.

De nombreux documents ont par ailleurs été publiés par le ministère de la santé (guide de fiabilisation des comptes des EPS, auditabilité des systèmes d'information, cartographies des risques notamment) à consulter directement sur le site du ministère de la santé.

(<http://www.sante.gouv.fr/la-fiabilisation-et-la-certification-des-comptes-des-etablissements-publics-de-sante.html>)

INTRODUCTION.....	3
1. Champ d'application des nouvelles dispositions légales et réglementaires.....	4
2. La Gouvernance des EPS	4
3. Régularité et sincérité des comptes des EPS	4
4. La certification des comptes	5
5. L'organisation financière des EPS.....	6
5.1 <i>Cadre budgétaire, financier et comptable.....</i>	<i>6</i>
5.2 <i>L'ordonnateur et le comptable public.....</i>	<i>7</i>
5.3 <i>Les comptes annuels.....</i>	<i>7</i>
5.4 <i>Le rapport de gestion.....</i>	<i>7</i>
5.5 <i>Les conventions réglementées.....</i>	<i>8</i>
6. Le référentiel comptable des établissements publics de santé	8
6.1 <i>Le décret n° 2012-1246.....</i>	<i>8</i>
6.2 <i>L'instruction M21.....</i>	<i>8</i>
7. Les règles d'arrêté et d'approbation des comptes	9
7.1 <i>Arrêté des comptes annuels</i>	<i>9</i>
7.2 <i>Approbation des comptes annuels</i>	<i>10</i>
8. Le commissariat aux comptes dans les EPS	11
8.1 <i>La nomination des commissaires aux comptes dans les EPS.....</i>	<i>11</i>
8.2 <i>Le contenu de la mission légale du commissaire aux comptes.....</i>	<i>16</i>
9. Les modalités d'exercice de la mission du commissaire aux comptes	19
10. Les particularités des EPS pouvant influencer la démarche d'audit des commissaires aux comptes ..	21
11. Rapport(s) et autres communications.....	24
12. Les relations du commissaire aux comptes avec la Cour des comptes	27
13. ANNEXES	29

INTRODUCTION

Présentation de la loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires, dite loi HPST.

Cette loi s'inscrit dans la continuité des différentes réformes en cours ou réalisées, comme celles relatives à la nouvelle gouvernance, à la tarification à l'activité ou aux territoires de santé.

Elle porte sur :

- la modernisation des établissements de santé ;
- l'amélioration de l'accès aux soins ;
- la prévention et la santé publique ;
- l'organisation territoriale du système de santé.

Au titre de la modernisation des établissements publics de santé, les dispositions nouvelles portant sur la gouvernance prévoient, notamment :

- La création du conseil de surveillance, qui se substitue au conseil d'administration ;
- La création du directoire, dans la continuité du conseil exécutif ;
- Le renforcement du rôle du directeur d'établissement : il dispose de la pleine responsabilité, en tant que président du directoire, pour mettre en œuvre le projet d'établissement et fixer l'état des prévisions de recettes et de dépenses (Eprd).

C'est également dans le cadre de la modernisation des EPS qu'est prévue la certification des comptes :

L'article L. 6145-16 du code de la santé publique précise :

« Les comptes des établissements publics de santé définis par décret sont certifiés.

Les modalités de certification, par un commissaire aux comptes ou par la Cour des comptes, sont fixées par voie réglementaire.

NOTA: Loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009 article 17 II : Le I s'applique au plus tard aux comptes du premier exercice qui commence quatre ans à compter de la publication de la présente loi ».

1. Champ d'application des nouvelles dispositions légales et réglementaires

► *Quels sont les hôpitaux visés par les nouvelles dispositions du code de la santé publique ?*

Ce sont les hôpitaux publics, dits établissements publics de santé (EPS), qui en application de l'article L. 6141-1 du code de la santé publique, sont des personnes morales de droit public dotées de l'autonomie administrative et financière.

2. La Gouvernance des EPS

► *Quels sont les organes de gouvernance des EPS ?*

On en distingue trois : le conseil de surveillance, le directoire et le directeur.

Le conseil de surveillance : Sa responsabilité et sa composition sont régies par les articles L. 6143-1, L. 6143-5 et L. 6143-6 du code de la santé publique.

Parmi les dispositions qui portent sur les comptes, l'article L. 6143-1 du code de la santé publique prévoit que le conseil de surveillance délibère sur :

.../...

« 3°) *Le compte financier et l'affectation des résultats ;*

.../...

5°) *Le rapport annuel sur l'activité de l'établissement présenté par le directeur »*

En application de l'article R. 6145-61-2 du code de la santé publique, le ou les commissaire(s) aux comptes est (sont) nommé(s) par le conseil de surveillance sur proposition du directeur de l'EPS.

Le directoire : Les fonctions et pouvoirs du directoire sont notamment précisés aux articles L. 6143-7-4 et L. 6143-7-5 du code de la santé publique.

Le directeur : Les fonctions et pouvoirs du directeur sont précisés à l'article L. 6143-7 du code de la santé publique. Ses compétences et la durée de son mandat sont précisées par les articles R. 5322-14 et suivants et D. 6143-33 et suivants du code de la santé publique.

En application de l'article L. 6143-7 6° du code de la santé publique, le directeur arrête le compte financier et le soumet à l'approbation du conseil de surveillance après concertation avec le directoire.

3. Régularité et sincérité des comptes des EPS

► *Quel est le fondement juridique de cette obligation ?*

L'article 47-2 alinéa 2 de la Constitution, portant sur les missions de la Cour des comptes, dispose que « *les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière* ».

L'article L. 111-3-1-A du code des juridictions financières dispose désormais que « *La Cour des Comptes s'assure que les comptes des administrations publiques sont réguliers, sincères et donnent*

une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière soit en certifiant elle-même les comptes, soit en rendant compte au Parlement de la qualité des comptes des administrations publiques dont elle n'assure pas la certification ».

Enfin, l'article 53 du décret 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique définit la comptabilité publique comme un système d'organisation de l'information financière permettant notamment de : « 2°... ***présenter des états financiers reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat à la date de clôture de l'exercice*** ».

4. La certification des comptes

► ***Quels textes imposent l'obligation de certification de comptes des EPS ?***

La certification des comptes est prévue par l'article L. 6145-1 du code de la santé publique. Les EPS soumis à la certification de leurs comptes sont définis aux articles D. 6145-7 et D. 6145-8 du code de la santé publique.

► ***Qui met en œuvre la mission de certification des comptes des EPS ?***

Comme prévu par l'article R. 6145-61-1¹ pris en application de l'article L. 6145-16 du code de la santé publique: « *la certification des comptes des établissements publics de santé peut être assurée par un ou plusieurs commissaires aux comptes ou, pour les établissements dont le total des produits du compte de résultat principal est supérieur à un montant fixé par décret², par la Cour des comptes* ».

► ***Des seuils pour l'obligation de certification sont-ils prévus ?***

En application de l'article D. 6145-61-7 du code de la santé publique, les EPS dont les comptes sont soumis à une certification sont ceux dont le total des produits du compte de résultat principal, constaté lors de l'approbation du compte financier, est égal ou supérieur à 100 millions d'euros pendant les trois derniers exercices.

► ***A compter de quel exercice la certification des comptes est-elle obligatoire ?***

La certification s'applique progressivement, à compter des exercices 2014, 2015 ou 2016 en fonction de l'état d'avancement des travaux nécessaires à l'entrée dans le processus de certification des comptes.

La liste des 31 EPS dont les comptes sont soumis à la certification à partir de l'exercice 2014 est fixée par l'article 1 de l'arrêté conjoint du 23 décembre 2013 des ministres chargés de la santé et du budget.

Les autres EPS concernés seront soumis à la certification de leurs comptes à partir des exercices 2015 et 2016 sur la base de la publication de nouveaux arrêtés.

A compter de 2017, les EPS qui atteindront le seuil pendant 3 exercices consécutifs devront soumettre leurs comptes à la certification.

¹ Créé par le décret n° 2013-1238 du 23 décembre 2013.

² Fixé à 1,2 milliards d'euros par le décret n° 2013-1239.

5. L'organisation financière des EPS

5.1 Cadre budgétaire, financier et comptable

► Quel texte réglementaire fixe le cadre budgétaire, financier et comptable applicable aux EPS ?

En application de l'article R. 6145-1 du code de la santé publique : « *Les établissements publics de santé sont soumis au régime budgétaire, financier et comptable défini par les dispositions du titre 1er du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012...* ».

Ce décret qui porte sur la gestion budgétaire et comptable publique prévoit des dispositions relatives à :

- la comptabilité générale ;
- la comptabilité budgétaire ;
- la comptabilité analytique ;
- la comptabilité d'analyse des actions engagées dans le cadre de programmes ;
- la comptabilisation des valeurs inactives.

► La comptabilité générale des EPS se distingue-t-elle de la comptabilité générale privée ?

Elle n'est pas très différente. Cette comptabilité, qui est définie par les articles 56 et 57 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012, est fondée sur la constatation des droits et obligations et le respect des exigences de qualité comptable³.

► Quels principaux états financiers sont tenus d'établir les EPS ?

Les EPS établissent :

- Un état des prévisions de recettes et de dépenses (EPRD) comprenant un compte de résultat prévisionnel, un compte de résultat annexe pour les services ou activités mentionnées à l'article R. 6145-12 du code de la santé publique et un tableau de financement prévisionnel ;
- Un compte financier comprenant :
 - Les comptes annuels, constitués du bilan, du compte de résultat et de l'annexe : ce sont ces états qui sont soumis à la certification des comptes ;
 - L'analyse de l'exécution de l'EPRD.

³ « La qualité des comptes des personnes morales mentionnées à l'article 1er est assurée par le respect des principes comptables, tels que définis par les règles arrêtées par le ministre chargé du budget, dans les conditions fixées à l'article 54. Elle doit répondre aux exigences énoncées aux 1° et 2° de l'article 53 au regard notamment des objectifs suivants :

1° Les comptes doivent être conformes aux règles et procédures en vigueur ;

2° Ils doivent être établis selon des méthodes permanentes, dans le but d'assurer leur comparabilité entre exercices comptables ;

3° Ils doivent appréhender l'ensemble des événements de gestion, en fonction du degré de connaissance de leur réalité et de leur importance relative, dans le respect du principe de prudence ;

4° Ils doivent s'attacher à assurer la cohérence des informations comptables fournies au cours des exercices successifs en veillant à opérer le bon rattachement des opérations à l'exercice auquel elles se rapportent ;

5° Ils doivent être exhaustifs et reposer sur une évaluation séparée et une comptabilisation distincte des éléments d'actif et de passif ainsi que des postes de charges et de produits, sans possibilité de compensation ;

6° Ils doivent s'appuyer sur des écritures comptables fiables, intelligibles et pertinentes visant à refléter une image fidèle du patrimoine et de la situation financière ».

5.2 L'ordonnateur et le comptable public

► *Quels textes régissent les domaines de compétences et de responsabilités de l'ordonnateur et du comptable public ?*

Les fonctions et les responsabilités de l'ordonnateur et du comptable public sont définies dans le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

Selon l'article R. 6145-5 du code de la santé publique : « *Le directeur est l'ordonnateur. Ses opérations font l'objet d'une comptabilité administrative.* »

Le comptable public est chargé de la tenue des comptabilités et de la reddition des comptes à la clôture de l'exercice.

Une présentation détaillée de leurs fonctions respectives figure au point 10 de la présente note.

5.3 Les comptes annuels

► *Que comportent les comptes annuels ?*

Les comptes annuels comportent le bilan, le compte de résultat et l'annexe (article R. 6145-43 1° du code de la santé publique).

► *Quels EPS sont soumis à l'obligation d'établissement des comptes annuels ?*

Cette obligation figurant dans la loi, tous les EPS y sont soumis sans condition de seuils.

► *Existe-t-il des mesures de simplification ?*

En l'état actuel, il n'en existe pas.

► *Quel est le processus applicable aux comptes annuels ?*

La procédure et le calendrier d'établissement, d'arrêté et d'approbation des comptes annuels sont précisés comme suit :

- Le directeur arrête le compte financier et le transmet au conseil de surveillance au plus tard le 31 mai de l'exercice suivant la clôture (article R. 6145-44 al 1) ;
- Les délibérations relatives au compte financier et à l'affectation des résultats interviennent au plus tard le 30 juin de l'année suivant l'exercice auquel elles se rapportent (article R. 6145-46 al 2).
Si le conseil de surveillance n'a pas pris la délibération au plus tard à cette date, le directeur général de l'agence régionale de santé approuve les comptes et décide de l'affectation des résultats conformément aux dispositions du deuxième alinéa de l'article L. 6145-2 du code de la santé publique (article R. 6145-46 al.3).

5.4 Le rapport de gestion

► *Les EPS sont-ils tenus d'établir un rapport de gestion ?*

L'article R. 6145-44 du code de la santé publique (décret n° 2013-1238 du 23 décembre 2013) prévoit que, lors de son arrêté et de sa transmission au conseil de surveillance, le compte financier est

accompagné d'« un rapport rédigé par le directeur et le comptable portant sur les comptes annuels mentionnés au 1° de l'article R. 6145-43 ».

Par ailleurs, l'article R. 6145-61-4 du code de la santé publique (décret n° 2013-1238 du 23 décembre 2013) prévoit que : « Les comptes annuels, le rapport prévu au 1° de l'article R. 6145-44 et les autres documents nécessaires à la certification des comptes sont mis à la disposition du certificateur dans les conditions fixées par un arrêté conjoint des ministres chargés du budget et de la santé. »

La CNCC considère que ce rapport peut être assimilé à un rapport de gestion au sens de l'article L. 823-10 du code de commerce.

5.5 Les conventions réglementées

► Existe-t-il une procédure des conventions réglementées dans les EPS ?

L'article L. 6143-3-2 du code de la santé publique dispose :

« Toute convention entre l'établissement public de santé et l'un des membres de son directoire ou de son conseil de surveillance fait l'objet d'une délibération du conseil de surveillance.

Il en est de même des conventions auxquelles l'une de ces personnes est indirectement intéressée ou dans lesquelles elle traite avec l'établissement par personne interposée.

A peine de révocation de ses fonctions au sein de l'établissement, la personne intéressée est tenue, avant la conclusion de la convention, de déclarer au conseil de surveillance qu'elle se trouve dans une des situations mentionnées ci-dessus ».

Aucun texte ne prévoit de rapport du certificateur sur les conventions réglementées (cf. 8.2).

6. Le référentiel comptable des établissements publics de santé

► Quel est le référentiel comptable des EPS ?

6.1 Le décret n° 2012-1246

Le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 est relatif à la gestion budgétaire et à la comptabilité publique.

Composé de trois titres, seul le titre premier est applicable aux EPS.

Le titre Ier du décret n°2012-1246 comporte notamment des dispositions relatives aux différentes comptabilités (comptabilité générale, comptabilité budgétaire ...), au rôle de l'ordonnateur, au rôle du comptable public...

6.2 L'instruction M21

L'instruction budgétaire et comptable (instruction M21), établie conjointement par le ministère de l'économie et des finances et le ministère des affaires sociales et de la santé, constitue le référentiel comptable des EPS. Elle comporte :

- Tome 1 : le cadre comptable : principes-plan comptable-plan des comptes et fonctionnement des comptes ;
- Tome 2 : le cadre budgétaire et les opérations particulières ;
- Tome 3 : la tenue des comptabilités.

L'instruction M21 précise : « *Les règles de comptabilité générale applicables aux établissements publics de santé ne se distinguent de celles applicables aux entités privées soumises à l'obligation de rendre des comptes annuels qu'en raison des spécificités de l'action des établissements publics de santé. [...]* ».

S'agissant des corrections d'erreurs commises au cours d'exercices antérieurs, celles-ci ne sont pas comptabilisées dans le compte de résultat de l'exercice au cours duquel elles sont constatées, mais en situation nette. Cette disposition s'applique même lorsque les corrections d'erreurs concernent des opérations qui auraient dû, lors des exercices antérieurs, transiter par le compte de résultat. Elles donneront lieu à un traitement rétrospectif dans le premier jeu d'états financiers publiés après leur découverte en affectant la situation nette.

Instruction M21 disponible à l'adresse suivante : <http://www.collectivités-locales.gouv.fr/m21-instruction-vigueur>

7. Les règles d'arrêté et d'approbation des comptes

7.1 Arrêté des comptes annuels

► *Qui arrête les comptes annuels ?*

En application de l'article L. 6143-7 6° du code de la santé publique et des dispositions de l'article R. 6145-44 du même code, les comptes annuels sont arrêtés par le directeur après concertation avec le directoire.

► *Quand les comptes annuels sont-ils arrêtés ?*

Les comptes annuels sont arrêtés au plus tard le 31 mai (article R. 6145-44 1^{er} alinéa).

► *En quoi consiste cette étape ?*

Le directeur est responsable de l'arrêté des comptes. Cette étape est dûment constatée par l'apposition de trois signatures : le directeur départemental ou régional des finances publiques, le comptable public de l'établissement et l'ordonnateur.

Cette étape est indispensable pour que le commissaire aux comptes puisse émettre son rapport sur les comptes annuels. En effet, le commissaire aux comptes ne peut se prononcer que sur des comptes arrêtés par l'organe dûment habilité par les textes.

Dans sa lettre de mission, le commissaire aux comptes précise les modalités suivant lesquelles il communiquera les conclusions de ses contrôles à l'occasion de l'arrêté des comptes, en l'absence d'une réunion prévue par les textes organisant l'arrêté des comptes.

► *Les comptes peuvent-ils être modifiés après leur arrêté ?*

Les comptes peuvent être modifiés après un premier arrêté et avant leur approbation. Cela revêt un caractère exceptionnel qui suppose le respect de certaines précautions et notamment la réalisation d'un nouvel arrêté des comptes.

► **Quelles sont les conséquences de l'absence d'arrêté des comptes ?**

Dans la mesure où il existe une date limite à respecter pour l'arrêté des comptes, l'absence d'arrêté des comptes constitue, à compter de cette date, une irrégularité.

De plus, en l'absence d'un arrêté des comptes annuels par l'organe dûment habilité par les textes, le commissaire aux comptes ne peut émettre son rapport de certification.

Dans cette situation, le commissaire aux comptes s'interroge sur les raisons qui expliquent que les comptes n'aient pas été arrêtés.

En tout état de cause, il porte la situation à la connaissance des organes de direction.

L'article R. 6145-46 du code de la santé publique prévoit que le conseil de surveillance a communication du rapport du certificateur préalablement à sa délibération qui doit intervenir au plus tard le 30 juin. Le commissaire aux comptes n'étant pas en mesure d'établir son rapport sur les comptes, il établit un rapport dit « de carence » dans lequel il informe le conseil de surveillance que les comptes n'ayant pas été arrêtés, il ne peut les certifier.

7.2 Approbation des comptes annuels

► **Qui approuve les comptes annuels ?**

Selon l'article L. 6143-1 du code de la santé publique, le conseil de surveillance délibère notamment sur le compte financier et l'affectation du résultat.

C'est cette étape qui correspond à l'approbation des comptes.

L'article R. 6145-46 al. 1 précité précise que, « *lorsque les comptes sont certifiés en application de l'article L. 6145-16, le conseil de surveillance a préalablement communication du rapport du certificateur* ».

L'approbation des comptes est par ailleurs mentionnée aux articles :

- R. 6145-44 : « *Le directeur arrête le compte financier et le transmet au conseil de surveillance au plus tard le 31 mai de l'exercice suivant en vue de son approbation,....* » ;
- R. 6145-61-5 : « *Le rapport de certification portant sur les comptes annuels établi par le certificateur est annexé à la délibération relative à l'approbation du compte financier transmise au directeur général de l'agence régionale de santé.* »

► **Comment cette étape est-elle formalisée ?**

L'approbation des comptes donne lieu à une délibération du conseil de surveillance à laquelle est joint le rapport du certificateur et qui est transmise au directeur de l'ARS et à la Cour des comptes au plus tard le 15 juillet de l'exercice suivant (articles R. 6145-61-5 et R. 6145-61-6).

► **Le conseil de surveillance peut-il approuver des comptes alors que le commissaire aux comptes émet des réserves voire un refus de certifier ?**

Oui, le conseil de surveillance peut le faire. Il n'est pas tenu par l'opinion du commissaire aux comptes.

► **Existe-t-il une date limite pour l'approbation des comptes par le conseil de surveillance ?**

Les comptes doivent être approuvés au plus tard le 30 juin suivant la fin de l'exercice auquel ils se rapportent.

► **Quelles sont les conséquences du non-respect de ce calendrier pour approuver les comptes ?**

En application de l'article R. 6145-46 du code de la santé publique, si le conseil de surveillance n'a pas pris la délibération au plus tard le 30 juin, le directeur général de l'agence régionale de santé approuve les comptes et décide de l'affectation des résultats conformément aux dispositions du deuxième alinéa de l'article L. 6145-2 du code précité.

8. Le commissariat aux comptes dans les EPS

8.1 La nomination des commissaires aux comptes dans les EPS

► **Sur quel texte sont fondées les obligations de nomination du commissaire aux comptes ?**

En vertu de l'article L. 6145-16 du code de la santé publique « *les comptes des établissements publics de santé définis par décret sont certifiés* ».

« *Sont soumis à la certification de leurs comptes les établissements publics de santé dont le total des produits du compte de résultat principal, constaté lors de l'approbation du compte financier, est égal ou supérieur à cent millions d'euros pendant trois exercices consécutifs* ». Ces dispositions sont codifiées aux articles D. 6145-61-7 et D. 6145-61-8 du code de la santé publique.

► **A partir de quand l'obligation de nomination des commissaires aux comptes s'applique-t-elle ?**

La certification s'applique selon un calendrier progressif, à compter des exercices 2014, 2015 ou 2016 en fonction de l'état d'avancement des travaux nécessaires à l'entrée dans le processus de certification des comptes.

La liste des 31 EPS dont les comptes sont soumis à la certification à partir de l'exercice 2014 est fixée par l'article 1 de l'arrêté conjoint du 23 décembre 2013 des ministres chargés de la santé et du budget.

D'autres EPS seront soumis à la certification de leurs comptes au titre des exercices 2015 et 2016 sur la base de la publication de nouveaux arrêtés.

A compter de 2017, les EPS qui atteindront le seuil pendant 3 exercices consécutifs devront soumettre leurs comptes à la certification.

► **Qui peut être nommé commissaire aux comptes ?**

Tout commissaire aux comptes régulièrement inscrit peut être nommé et a vocation à intervenir sur l'ensemble du territoire.

Il existe un annuaire national des commissaires aux comptes qui peut être consulté par l'entité sur le site public de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (www.cncc.fr).

► **Quelle est la procédure de nomination du commissaire aux comptes ?**

L'article R. 6145-61-2 du code de la santé publique (décret n° 2013-1238) précise que : « *La ou les instances chargées de la certification sont nommées par le conseil de surveillance pour six exercices*

sur proposition du directeur de l'établissement, au terme d'une procédure de mise en concurrence conduite dans les conditions prévues par le code des marchés publics et conformément à un cahier des charges type arrêté par les ministres chargés du budget et de la santé. »

Le conseil de surveillance nomme un commissaire aux comptes titulaire et un commissaire aux comptes suppléant appelé à le remplacer dans certaines situations⁴.

Ces dispositions sont également applicables lorsque l'EPS décide de se doter volontairement d'un commissaire aux comptes titulaire et d'un commissaire aux comptes suppléant.

Il est toujours possible de nommer un deuxième commissaire aux comptes titulaire (et suppléant) de manière volontaire.

► **Quelles sont les conséquences liées à la nomination d'un commissaire aux comptes ?**

Le commissaire aux comptes exerce sa mission dans le respect des dispositions du Titre II du Livre VIII du code de commerce.

► **Quelle est la durée du mandat du commissaire aux comptes ?**

Les commissaires aux comptes sont nommés pour 6 exercices (articles L. 823-3 du code de commerce et article R. 6145-61-2 du code de la santé publique).

► **Quand débute et se termine la mission légale du commissaire aux comptes ?**

La mission légale du commissaire aux comptes débute le premier jour de l'exercice au cours duquel il est nommé. Elle porte sur l'exercice ouvert lors de sa nomination. Un commissaire aux comptes ne peut être nommé ni avec un effet rétroactif ni avec un effet différé. Son mandat expire après la délibération du conseil de surveillance qui statue sur les comptes du sixième exercice.

► **L'EPS peut-il mettre fin au mandat du commissaire aux comptes avant le sixième exercice ?**

Le commissaire aux comptes est nommé pour une durée légale de six exercices en vertu des articles L. 823-3 du code de commerce et L. 6145-61-2 du code de la santé publique. Avant son échéance, il peut être mis un terme à son mandat dans les situations visées par le code de commerce :

- ✓ par décision de justice :
 - récusation (article L. 823-6 du code de commerce),
 - relèvement de fonctions (article L. 823-7 du code de commerce).
- ✓ Dans d'autres circonstances pouvant conduire le commissaire aux comptes à ne plus être en mesure d'exercer sa mission, temporairement ou définitivement :
 - omission de la liste des commissaires aux comptes inscrits (article R. 822-63 et R. 822-64 du code de commerce),
 - ou démission⁵ (article 19 du code de déontologie).
 - suspension (article L. 821-10 du code de commerce),
 - interdiction temporaire d'exercice (article L. 822-8 du code de commerce),

⁴ Le commissaire aux comptes suppléant est appelé à remplacer le titulaire en cas de refus, d'empêchement, de démission ou de décès (article L. 823-1 alinéa 2 et article 19 du code de déontologie applicable à la profession). Ainsi, tant que le commissaire aux comptes titulaire est en mesure d'exercer sa mission d'audit légal, le commissaire aux comptes suppléant n'intervient absolument pas sur le dossier et ne perçoit aucune rémunération de la part de l'entité. Il est uniquement destiné à remplacer son confrère le cas échéant.

⁵ Voir Bulletin CNCC n°151 de septembre 2008 sur les cas de démission du commissaire aux comptes.

- radiation (articles L. 822-8 et R. 822-56 du code de commerce),

Dans ces situations, le commissaire aux comptes suppléant remplace le commissaire aux comptes titulaire :

- Pour les cas d'empêchement temporaire : jusqu'à l'issue de la réunion du conseil de surveillance qui suit la fin de l'empêchement du titulaire ;
- Pour les cas d'empêchement définitif : pour la durée du mandat restant à courir jusqu'à l'issue de la réunion du conseil de surveillance approuvant les comptes du sixième exercice clos.

► **Le franchissement à la baisse des seuils imposant l'obligation de nomination d'un commissaire aux comptes peut-il mettre fin au mandat du commissaire aux comptes ?**

Non, le II de l'article D. 6145-61-7 du code de la santé publique (décret n° 2013-1238 du 23 décembre 2013) dispose que : « Lorsque les comptes d'un établissement soumis à la certification font apparaître un total de produits du compte de résultat principal inférieur à cent millions d'euros pendant les troisième, quatrième et cinquième années du mandat de l'instance chargée de la certification, l'établissement n'est plus soumis à l'obligation de certification de ses comptes à l'issue de la période de six exercices prévue à l'article R. 6145-61-2 ». L'EPS ne sera alors pas tenu de renouveler le mandat ou de nommer un nouveau commissaire aux comptes.

► **Quelle est la conséquence du défaut de nomination du commissaire aux comptes par le conseil de surveillance alors que les textes l'imposent ?**

Le directeur d'un EPS qui ne provoquerait pas la désignation d'un commissaire aux comptes alors qu'il est tenu de le faire, engagerait sa responsabilité pénale en application de l'article L. 820-4 du code de commerce⁶.

Par ailleurs, en l'absence de nomination d'un commissaire aux comptes, les délibérations du conseil de surveillance sont susceptibles d'être entachées de nullité en vertu de l'article L. 820-3-1 du code de commerce⁷.

► **Quelle position doit adopter l'EPS en cas d'omission de nomination d'un commissaire aux comptes alors que les textes l'imposent ?**

L'EPS peut avoir omis de nommer un commissaire aux comptes.

La possibilité de régularisation est prévue par l'article L. 820-3-1 alinéa 2 du code de commerce qui dispose que : « (...) l'action en nullité est éteinte si ces délibérations sont expressément confirmées par l'organe compétent sur le rapport de commissaires aux comptes régulièrement désignés ».

Dans ce cas, une régularisation des délibérations du conseil de surveillance peut être engagée par l'EPS qui confiera une mission complémentaire⁸ au commissaire aux comptes sur résolution distincte

⁶ « Nonobstant toute disposition contraire : est puni d'un emprisonnement de deux ans et d'une amende de 30 000 € le fait, pour tout dirigeant de personne ou de l'entité tenue d'avoir un commissaire aux comptes, de ne pas en provoquer la désignation ou de ne pas le convoquer à toute assemblée générale... ».

⁷ Article L820-3-1 « Les délibérations de l'organe mentionné au premier alinéa de l'article L. 823-1 prises à défaut de désignation régulière de commissaires aux comptes ou sur le rapport de commissaires aux comptes nommés ou demeurés en fonctions contrairement aux dispositions du présent titre ou à d'autres dispositions applicables à la personne ou à l'entité en cause sont nulles.

L'action en nullité est éteinte si ces délibérations sont expressément confirmées par l'organe compétent sur le rapport de commissaires aux comptes régulièrement désignés. »

⁸ Voir la Note d'information CNCC NI.I « Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés » (paragraphe 3.133).

du conseil de surveillance en vue de certifier les comptes du/des exercice(s) clos antérieurement à sa nomination.

Le commissaire aux comptes titulaire sera donc nommé pour six exercices (mission légale de certification classique dont le premier exercice contrôlé est celui au cours duquel il est nommé). Une résolution distincte lui confiera une mission complémentaire portant sur les exercices antérieurs.

► **Comment le commissaire aux comptes est-il choisi : la question des appels d'offres et du barème d'heures ?**

En application du code des marchés publics, la procédure d'appel d'offres est obligatoire pour la nomination d'un commissaire aux comptes dans un EPS.

Cette obligation est, comme indiqué précédemment, expressément prévue par l'article R.6145-61-2 du code de la santé publique. Un cahier des charges type est prévu par un arrêté des ministres chargés du budget et de la santé.

L'article R. 823-12 du code de commerce prévoit, au titre des diligences, un nombre d'heures de travail estimé en fonction de la taille des entités. Ainsi, l'audit d'un EPS dont le montant du bilan, augmenté du montant des produits d'exploitation et des produits financiers, hors TVA est inférieur ou égal à 122 millions d'euros est soumis à l'application du barème. Compte tenu du seuil retenu pour l'obligation, pour un EPS, de faire certifier ses comptes, soit 100 millions de produits du compte de résultat principal, les commissaires aux comptes nommés à titre obligatoire ne devraient pas être soumis à cette obligation.

Dans ce contexte et à la demande du ministère de la Santé qui ne pouvait s'appuyer sur un barème existant, le groupe de travail « EPS » de la CNCC a été chargé d'estimer le temps nécessaire à la mission du commissaire aux comptes dans les EPS en fonction de leur taille et de leur organisation. Les résultats de ces travaux sont présentés en annexe.

Il est rappelé que l'article 31 du code de déontologie précise que : « *La rémunération du commissaire aux comptes est en rapport avec l'importance des diligences à mettre en œuvre, compte tenu de la taille, de la nature et de la complexité des activités de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés.*

Le commissaire aux comptes ne peut accepter un niveau d'honoraires qui risque de compromettre la qualité de ses travaux.

Une disproportion entre le montant des honoraires perçus et l'importance des diligences à accomplir affecte l'indépendance et l'objectivité du commissaire aux comptes. Celui-ci doit alors mettre en œuvre les mesures de sauvegarde... ».

► **En matière de déontologie et d'indépendance à quels lois et règlements le commissaire aux comptes doit-il se conformer ?**

Les commissaires aux comptes sont soumis au respect de règles de déontologie et d'indépendance qui sont mentionnées aux articles L. 822-9 et suivants du code de commerce ainsi que dans le code de déontologie de la profession de commissaires aux comptes.

► **Un commissaire aux comptes pressenti comme commissaire aux comptes de l'EPS étant déjà intervenu par le passé, dans le cadre d'autres missions, peut-il accepter cette mission légale ?**

Le commissaire aux comptes est soumis au respect de textes légaux et réglementaires spécifiques en matière d'indépendance et d'incompatibilités (en application du Titre II du Livre VIII du code de commerce et du code de déontologie).

Au titre des développements portant sur l'acceptation et sur le maintien de la mission de commissaire aux comptes, l'article 20 du code de déontologie relatif à la succession des missions traite des risques d'autorévision, de la possibilité de mettre en place des mesures de sauvegarde et de la nécessité de communiquer les renseignements concernant les prestations antérieures à sa nomination.

Dans le cas où le commissaire aux comptes pressenti appartient à un réseau, les articles 23 et 24 traitent des cas de fourniture de prestations de service par un membre du réseau.

Enfin, au titre des liens personnels, financiers et professionnels existant à la date de nomination, l'article 29 III du code de déontologie relatif aux liens professionnels antérieurs précise que le commissaire aux comptes « *ne peut accepter une mission légale dès lors que celle-ci le placerait dans une situation d'autorévision qui serait de nature à affecter son jugement professionnel, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission. S'il estime, face à une situation à risques résultant de prestations antérieures, que des mesures de sauvegarde sont suffisantes, il informe par écrit le Haut Conseil du commissariat aux comptes de la nature et de l'étendue de ces mesures* ».

Des missions d'accompagnement à la préparation de la certification ont eu lieu dans certains EPS.

Les professionnels, avant de soumissionner aux appels d'offres relatifs aux nominations des commissaires aux comptes, s'interrogeront sur la possibilité d'accepter la mission légale.

Cette analyse pourra être conduite en application de la pratique professionnelle relative à l'auto révision publiée par la CNCC et identifiée comme bonne pratique par le H3C.⁹

Le cahier des charges type prévu pour les appels d'offres relatifs à la nomination des commissaires aux comptes prévoit une mention spécifique relative à l'indépendance du commissaire aux comptes.

► **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 répondent pas à l'appel d'offres. Un suppléant est simplement proposé à la désignation avec le commissaire aux comptes titulaire. Dans la sélection d'un commissaire aux comptes suppléant, il est possible de choisir une société de commissariat aux comptes appartenant au même réseau que le commissaire aux comptes titulaire, ou encore de choisir un associé de la société de commissariat aux comptes titulaire, pour autant qu'il ne soit pas signataire des rapports.

► **Quelles démarches le commissaire aux comptes doit-il effectuer auprès de l'entité en vue de sa nomination ?**

En application de l'article L. 820-3 du code de commerce, le commissaire aux comptes doit informer l'EPS de son affiliation éventuelle à un réseau et mentionner le montant des honoraires perçus par ce réseau au titre de prestations qui ne sont pas directement liées à la mission de commissaire aux comptes.

► **La rotation des commissaires aux comptes est-elle applicable aux EPS ?**

La rotation des commissaires aux comptes, personnes physiques et, dans les sociétés de commissaires aux comptes, du ou des associés signataires, ne s'applique pas aux EPS (article L. 822-14 du code de commerce).

⁹ Bonne pratique professionnelle relative à l'autorévision : 8 novembre 2011.

8.2 Le contenu de la mission légale du commissaire aux comptes

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

En application de l'article L. 820-1 du code de commerce, la mission légale du commissaire aux comptes, prévue par l'article L. 6145-16 du code de la santé publique, est celle définie au titre II du livre VIII du code de commerce. Le commissaire aux comptes applique les normes d'exercice professionnel (NEP) et les dispositions du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

Certaines conditions de mise en œuvre de cette mission figurent dans le décret n°2013-1238 du 23 décembre 2013 et sont codifiées dans le code de la santé publique.

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

En l'absence de dispositions spécifiques relatives à la mission du commissaire aux comptes prévues dans la loi HPST et ses décrets d'application, celle-ci est définie par les dispositions du titre II du livre VIII du code de commerce.

L'ensemble de ces dispositions est applicable aux commissaires aux comptes nommés dans les EPS, pour autant qu'elles soient compatibles avec les règles applicables aux EPS. Ainsi notamment, l'article L. 823-12 alinéa 1 du code de commerce qui prévoit que les commissaires aux comptes signalent à la plus prochaine assemblée générale ou réunion de l'organe compétent les irrégularités et inexactitudes relevées par eux au cours de l'accomplissement de leur mission est applicable. Ce signalement sera, le cas échéant, effectué auprès du conseil de surveillance de l'EPS.

► *Le commissaire aux comptes doit-il procéder au contrôle du rapport de gestion ?*

Le commissaire aux comptes met en œuvre la NEP 9510 sur les informations communiquées dans le rapport visé au 1° de l'article R. 6145-44¹⁰ du code de la santé publique.

L'article R. 6145-61-4¹¹ précise que ce rapport est mis à la disposition du certificateur.

En application de la NEP 9510¹², s'agissant des informations sur la situation financière et les comptes annuels, le commissaire aux comptes vérifie que les informations reflètent la situation de l'EPS et l'importance relative des événements enregistrés dans les comptes telles qu'il les connaît à la suite des travaux menés au cours de sa mission.

Il vérifie également que chaque information significative concorde avec les comptes dont elle est issue ou avec les données ayant servi à l'établissement de ces comptes.

Le commissaire aux comptes n'a pas à vérifier les autres informations figurant dans ce rapport. Sa lecture de ces autres informations lui permet toutefois de relever, le cas échéant, celles qui lui apparaîtraient manifestement incohérentes.

¹⁰ Article R. 6145-44 « Le directeur arrête le compte financier et le transmet au conseil de surveillance au plus tard le 31 mai de l'exercice suivant en vue de son approbation, accompagné :

« 1° D'un rapport rédigé par le directeur et le comptable portant sur les comptes annuels mentionnés au 1° de l'article R. 6145-43 ;

« 2° D'un rapport rédigé par le directeur et le comptable portant sur les éléments du compte financier mentionnés au 2° de l'article R. 6145-43 ; »

3° Du projet d'affectation des résultats, établi par le directeur.

¹¹ « Article R. 6145-61-4. – « Les comptes annuels, le rapport prévu au 1° de l'article R. 6145-44 et les autres documents nécessaires à la certification des comptes sont mis à la disposition du certificateur dans les conditions fixées par un arrêté conjoint des ministres chargés du budget et de la santé. »

¹² NEP-9510 *Travaux du commissaire aux comptes relatifs au rapport de gestion et aux autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes en application de l'article L. 823-10 du code de commerce*

► **Le commissaire aux comptes doit-il révéler les faits délictueux au procureur de la République dans les EPS ?**

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 EPS. A ce titre, les dispositions de l'article L. 823-12 alinéa 2 relatives à la révélation des faits délictueux au procureur de la République s'appliquent dans les EPS.

L'article L. 823-12 alinéa 2 du code de commerce dispose :

« Ils (les commissaires aux comptes) révèlent au procureur de la République les faits délictueux dont ils ont eu connaissance, sans que leur responsabilité puisse être engagée par cette révélation ».

Lorsqu'ils procèdent à la révélation d'un fait délictueux, les commissaires aux comptes signalent également l'irrégularité correspondante à la plus prochaine réunion du conseil de surveillance.

En effet, l'article L. 823-12 alinéa 1 du code de commerce précité dispose : *« Les commissaires aux comptes signalent à la plus prochaine assemblée générale ou réunion de l'organe compétent les irrégularités et inexactitudes relevées par eux au cours de l'accomplissement de leur mission ».*

► **Dans quelles situations le commissaire aux comptes peut-il être conduit dans les EPS à procéder à une révélation de faits délictueux ?**

L'obligation de révélation porte sur les faits délictueux dont le commissaire aux comptes a eu connaissance dans le cadre de l'accomplissement de sa mission dans l'entité dans laquelle il est en fonction.

► **Les obligations du commissaire aux comptes résultant du dispositif de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme définies au chapitre Ier du titre VI du livre V du code monétaire et financier s'appliquent-elles dans le cas des EPS ?**

Ces obligations s'appliquent dans toutes les entités dotées d'un commissaire aux comptes en vertu de l'article L. 562-1 du code monétaire et financier et de l'article L. 823-12 alinéa 3 du code de commerce qui dispose que : *« Sans préjudice de l'obligation de révélation des faits délictueux mentionnée à l'alinéa précédent, ils mettent en œuvre les obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme définies au chapitre Ier du titre VI du livre V du code monétaire et financier ».* Les obligations du commissaire aux comptes font l'objet de la norme d'exercice professionnel NEP 9605.

Elles consistent pour le commissaire aux comptes :

- A faire preuve de vigilance à l'égard de l'entité et du bénéficiaire effectif de la mission du commissaire aux comptes (tel qu'il est défini aux articles L. 561-2-2 et R. 561-1 à R. 561-3 du CMF) avant l'acceptation de la mission et pendant le mandat ;
- A faire preuve de vigilance à l'égard des opérations réalisées par l'entité, notamment face à des opérations particulièrement complexes ou d'un montant inhabituellement élevé ou ne paraissant pas avoir de justification économique ou d'objet licite ;
- A déclarer à TRACFIN les opérations portant sur des sommes dont il sait, soupçonne ou a de bonnes raisons de soupçonner qu'elles proviennent d'une infraction passible d'une peine privative de liberté supérieure à un an ou participent au financement du terrorisme (article L. 561-15 du CMF).

► **La procédure d'alerte relève-t-elle de la mission du commissaire aux comptes ?**

La procédure d'alerte ne s'applique pas. Cependant la norme d'exercice professionnel relative à la continuité d'exploitation (NEP 570) s'applique (cf. 10).

► **Le commissaire aux comptes établit-il un rapport spécial sur les conventions réglementées ?**

Comme précisé ci-avant, bien que certaines conventions soient règlementées (article L. 6143-3-2 du code de la santé publique), aucun rapport sur ces conventions n'est prévu par les textes applicables aux EPS.

Le commissaire aux comptes n'a donc pas à établir de rapport spécial.

► **Les EPS doivent-ils établir les documents prévisionnels et rétrospectifs visés à l'article L. 232-2 du code de commerce ?**

Les EPS élaborent des données prévisionnelles telles que l'EPRD (Etat des prévisions de recettes et de dépenses) et le PGFP (Plan global de financement pluriannuel) mais ces états ne correspondent pas aux documents prévisionnels et rétrospectifs visés à l'article L. 232-2 du code de commerce.

Les EPS ne sont pas soumis aux obligations prévues aux articles L. 232-2 et L. 232-4 du code de commerce et le commissaire aux comptes n'a pas à appliquer les dispositions de l'article L. 232-4 de ce code.

► **Existe-t-il des particularités la première année de certification ?**

Les EPS n'étant pas auparavant tenus d'avoir de commissaires aux comptes, les commissaires aux comptes nouvellement nommés interviennent sans pouvoir s'appuyer sur les travaux d'un prédécesseur.

Le premier exercice au cours duquel le commissaire aux comptes intervient donne lieu à la mise en œuvre de procédures d'audit sur le bilan d'ouverture.

Selon les dispositions de la NEP-510 « *Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes* », « *lorsque le commissaire aux comptes intervient au titre de la première année de son mandat, il vérifie que le bilan de clôture de l'exercice précédent repris pour l'ouverture du premier exercice dont il certifie les comptes, qualifié de bilan d'ouverture, ne contient pas d'anomalies significatives susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'exercice* ».

Lorsqu'il ne peut pas mettre en œuvre, a posteriori, les vérifications sur les soldes de comptes du bilan d'ouverture, le commissaire aux comptes en apprécie l'incidence sur l'expression de son opinion.

Si, à l'issue de ses travaux, le commissaire aux comptes conclut que les comptes pourraient être affectés par une anomalie significative issue des exercices précédents, il en informe la direction.

Si l'anomalie significative est confirmée et si la direction ne procède pas au traitement comptable approprié, le commissaire aux comptes en apprécie l'incidence sur l'expression de son opinion.

Sur ces aspects, les commissaires aux comptes peuvent utilement se référer, dans le cadre de ce premier audit légal, à la note d'information de la CNCC NI XIII *Le commissaire aux comptes et le premier exercice d'un nouveau mandat* (juin 2012).

9. Les modalités d'exercice de la mission du commissaire aux comptes

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

Concernant le co-commissariat aux comptes, l'article 17 du code de déontologie¹³ 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 n'ont pas de dirigeants communs, n'entretiennent pas entre elles de liens capitalistiques ou financiers et n'appartiennent pas à un même réseau. Concernant l'exercice conjoint de la mission, 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).

► *Que se passe-t-il en cas d'intervention d'experts mandatés par les commissaires aux comptes dans le cadre de leur mission ?*

Si les commissaires aux comptes estiment avoir besoin de recourir à un ou plusieurs experts pour l'accomplissement de leurs contrôles (par exemple en matière d'audit du système d'information) en application de l'article 16 du code de déontologie, ces experts restent sous la responsabilité des commissaires aux comptes pour le compte desquels ils interviennent. 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'EPS.

► *Quelles sont les règles applicables aux commissaires aux comptes en matière de secret professionnel ?*

Le secret professionnel applicable dans le cadre de la mission du commissaire aux comptes est régi par les dispositions de l'article L. 822-15 du code de commerce.

L'article L. 822-15 du code de commerce précise que : « *sous réserve des dispositions de l'article L. 823-12¹⁴ et des dispositions législatives particulières les commissaires aux comptes, ainsi que leurs collaborateurs et experts, sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance à raison de leurs fonctions* ».

Seule la loi peut délier le commissaire aux comptes du secret professionnel vis-à-vis d'une tierce personne.

En application de l'article L. 823-16 du code de commerce, les commissaires aux comptes communiquent des informations, selon le cas, 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 s'il en existe un, au comité spécialisé agissant sous la responsabilité exclusive et collective de ces organes (Cf. partie 11 de la présente note).

Le secret professionnel est expressément levé vis-à-vis du comptable public. En effet, en application l'article L. 823-16-1 du code de commerce : « *Les commissaires aux comptes sont déliés du secret professionnel à l'égard du comptable public d'un organisme public lorsqu'ils sont chargés de la certification des comptes dudit organisme. Les commissaires aux comptes adressent copie de leurs rapports de certification des comptes des organismes publics dotés d'un comptable public à ce dernier.* »

¹³ Annexe 8-1 du Livre VIII du code de commerce.

¹⁴ Signalements à l'assemblée générale ou aux organes compétents, révélation au procureur de la République et obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme.

Par ailleurs, le secret professionnel du commissaire aux comptes n'est pas opposable à l'ordonnateur puisqu'il est le directeur de l'EPS (article R.6145-5 du code de la santé publique).

► **Comment se déroule dans le temps la mission du commissaire aux comptes ?**

L'article L. 823-13 du code de commerce précise que « à toute époque de l'année, les commissaires aux comptes, ensemble ou séparément, opèrent toutes vérifications et tous contrôles qu'ils jugent opportuns et peuvent se faire communiquer sur place toutes les pièces qu'ils estiment utiles à l'exercice de leur mission (...) ».

Les principales étapes de la mission du commissaire aux comptes lors de la première année d'un nouveau mandat sont généralement les suivantes :

- émission d'une lettre de mission,
- intervention avant la fin de l'exercice qui porte, notamment, sur le contrôle interne,
- intervention finale, après la fin de l'exercice,
- compte rendu de mission à l'organe qui arrête les comptes,
- établissement du rapport de certification des comptes prévu par la loi et présentation de ce rapport à la réunion du conseil de surveillance prévue pour l'approbation des comptes.

► **Existe-t-il des délais légaux à respecter dans le cadre de la mission du commissaire aux comptes ?**

Comptes et rapport du directeur et du comptable public : Les comptes et le rapport du comptable public doivent être remis aux commissaires aux comptes dans des délais raisonnables au regard des dates d'arrêté (31 mai) et d'approbation des comptes (30 juin).

Rapport du commissaire aux comptes : le rapport du commissaire aux comptes doit être adressé aux membres du conseil de surveillance en même temps que les comptes. En conséquence, les dates d'arrêté et d'approbation des comptes doivent être fixées de manière à être compatibles avec les délais nécessaires au commissaire aux comptes pour établir son rapport sur les comptes.

► **A quelles réunions le commissaire aux comptes doit-il être convoqué ?**

En application de l'article L. 823-17 du code de commerce : « les commissaires aux comptes sont convoqués à toutes les réunions du conseil d'administration, ou du directoire et du conseil de surveillance ... qui examinent ou arrêtent des comptes annuels ou intermédiaires, ainsi qu'à toutes les assemblées d'actionnaires, ou d'associés ou à toutes les réunions de l'organe compétent mentionné à l'article L. 823-1¹⁵ ».

Le commissaire aux comptes doit être convoqué à toutes les réunions du conseil de surveillance.

Concernant l'arrêté des comptes par le directeur de l'EPS, voir note 7.1.

► **Quel est le mode de convocation des commissaires aux comptes ?**

Le commissaire aux comptes est convoqué par lettre recommandée avec demande d'avis de réception envoyée au plus tard lors de la convocation du conseil de surveillance chargé d'approuver les comptes (article R. 823-9 du code de commerce).

¹⁵ L. 823-1 : extrait : « En dehors des cas de nomination statutaire, les commissaires aux comptes sont désignés par l'assemblée générale ordinaire dans les personnes morales qui sont dotées de cette instance ou par l'organe exerçant une fonction analogue compétent en vertu des règles qui s'appliquent aux autres personnes ou entités. »

► **Quel est l'impact sur la mission du commissaire aux comptes des « événements postérieurs à la clôture de l'exercice » ?**

Au sens de la NEP 560 *Evènements postérieurs à la clôture*, on appelle « événements postérieurs à la clôture de l'exercice », les événements survenus entre la date de clôture de l'exercice et la date d'approbation des comptes qui doivent faire l'objet d'un traitement comptable ou d'une information à l'organe appelé à statuer sur les comptes.

Le commissaire aux comptes doit être informé de ces événements. Il vérifie, en application de la NEP 560, que ces derniers, selon leur nature et leur date de survenance, font l'objet d'un traitement comptable approprié par l'organe appelé à arrêter les comptes ou, le cas échéant, que les communications appropriées sont bien faites à l'organe appelé à approuver les comptes.

10. Les particularités des EPS pouvant influencer la démarche d'audit des commissaires aux comptes

L'activité, l'organisation et le fonctionnement des EPS comportent des spécificités qu'il convient de prendre en compte dans la mise en œuvre de la démarche d'audit.

La présente note comporte des développements sur certaines de ces spécificités.

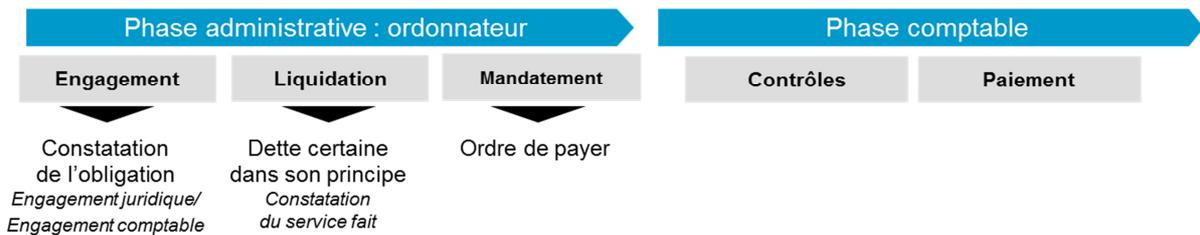
- **L'existence de deux interlocuteurs complémentaires : l'ordonnateur et le comptable public**

Les fonctions d'**ordonnateur** et celles de **comptable public** sont incompatibles.

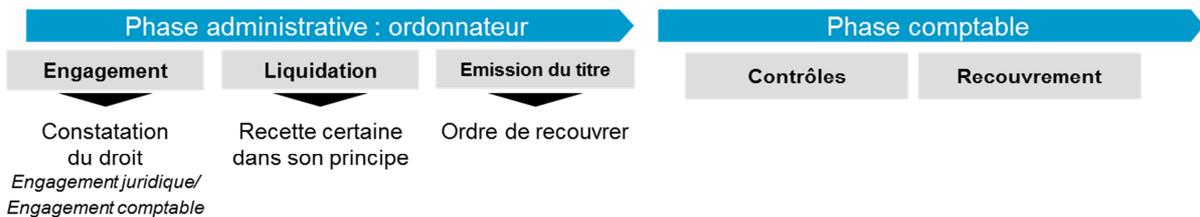
Les ordonnateurs sont chargés :	Les comptables sont chargés :
<ul style="list-style-type: none">• de constater les droits et obligations des organismes publics• de liquider les recettes• d'engager et liquider les dépenses	<ul style="list-style-type: none">• de la prise en charge et du recouvrement des ordres de recette• de la prise en charge et du paiement des dépenses• du paiement des dépenses• de la garde et de la conservation des fonds et valeurs appartenant ou confiés aux organismes publics• du mouvement de compte de disponibilités• de la conservation des pièces justificatives• de la tenue de la comptabilité du poste comptable qu'ils dirigent

L'objectif de cette séparation de fonctions est d'assurer la **protection des deniers publics**. Elle constitue un élément important du dispositif de contrôle interne.

Exécution des dépenses



Exécution des recettes



Les procédures d'audit mises en œuvre en vue de la certification des comptes couvrent ces différents aspects, qu'ils relèvent de la compétence de l'ordonnateur ou du comptable public.

Le secret professionnel est levé vis-à-vis de l'ordonnateur et du comptable public.

- **La continuité d'exploitation**

L'instruction M21 pose le principe de la continuité d'activité comme suit :

« La comptabilité permet d'effectuer des comparaisons périodiques et d'apprécier l'évolution de l'entité dans une perspective de continuité d'activité. ».

La capacité de l'entité à poursuivre son activité doit être évaluée lors de l'établissement des comptes. Cette évaluation doit être réalisée par les personnes responsables de la préparation des comptes. Lorsque ces derniers ont connaissance, à l'occasion de cette évaluation, d'incertitudes significatives liées à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son activité, ces incertitudes doivent être indiquées.

En ce qui concerne les commissaires aux comptes, la NEP 570 définit les procédures d'audit à mettre en œuvre pour apprécier si l'établissement des comptes dans une perspective de continuité d'exploitation est appropriée.

- **L'importance des systèmes d'information**

Il existe deux grandes catégories de systèmes d'information :

- **Les systèmes propres aux EPS** : les processus métiers et de gestion des EPS sont très dépendants des systèmes d'information. De l'existence et de la qualité des interfaces dépend la fiabilité des enregistrements des opérations. Un guide a été produit par la DGOS (Direction Générale de l'Offre de Soins) à l'attention des EPS pour préparer l'intervention des commissaires aux comptes sur ces systèmes.

- **Le système commun à tous les EPS** sauf l'APHP (Assistance Publique des Hôpitaux de Paris): Hélios. Hélios est le nom donné à l'application informatique de gestion comptable et financière des collectivités locales et des établissements publics locaux dont les EPS. Hélios enregistre, après contrôle, les flux comptables et budgétaires transmis par les ordonnateurs, tient la comptabilité générale auxiliaire des établissements publics de santé et élabore les états financiers.

Dans un tel environnement, l'évaluation par le commissaire aux comptes des risques d'anomalies significatives dans les comptes liés aux systèmes d'information est un élément majeur de sa démarche. S'agissant des systèmes propres aux EPS, le commissaire aux comptes organisera lui-même ses travaux.

S'agissant du système Hélios, il est considéré comme un « *service bureau* » de l'EPS rendu par un tiers. A ce titre, le commissaire aux comptes de l'EPS pourra s'appuyer sur le rapport établi en application de la norme ISAE 3402 et mis à la disposition de l'ensemble des commissaires aux comptes des EPS.

- **Des fonctions externalisées**

Les EPS externalisent certaines fonctions comme, à titre d'exemple, le traitement de la paie.

L'externalisation de certaines fonctions n'exonère pas le commissaire aux comptes de la mise en œuvre de la démarche d'audit.

Ainsi, comme développé dans le paragraphe précédent, le commissaire aux comptes réalise des travaux pour identifier les risques d'anomalies significatives résultant des fonctions externalisées, mettre en œuvre les procédures d'audit et obtenir les éléments lui permettant de fonder son opinion.

- **Des produits directement liés à l'activité hospitalière**

Ces produits se distinguent de ceux issus d'autres activités telles que la recherche, ou les subventions/dotations attribuées aux hôpitaux.

Les produits des EPS comportent des éléments variés, toutefois ceux relevant de la T2A (Tarification à l'Activité) constituent la principale problématique d'audit qu'il s'agisse des séjours ou des consultations.

La multitude des acteurs, l'existence de plusieurs points d'entrée (notamment celui des urgences), le ou les systèmes d'information ainsi que la séparation de l'ordonnateur et du comptable public, complexifient l'approche des différents processus produits qui va s'appuyer sur l'évaluation du contrôle interne mis en place par l'établissement.

Les conditions dans lesquelles les soins et prestations sont réalisés, la complexité de la tarification, le décalage dans le temps entre les soins et prestations et leur facturation, l'absence d'expérience par rapport à la T2A accroissent le risque inhérent et le risque lié au contrôle.

Les procédures de traitement de ces produits liés à l'activité font l'objet, par le commissaire aux comptes, d'une évaluation des risques d'anomalies significatives au regard des assertions relatives à la réalité, l'exhaustivité, la mesure et la séparation des exercices et de l'élaboration de programmes de travail adaptés. Lorsque des tests de procédures nécessitent l'accès au dossier des patients, ils sont réalisés, en raison du secret médical, soit avec l'assistance du DIM ou d'un TIM, soit après une anonymisation du dossier, soit en diligentant l'intervention d'un médecin DIM, en tant qu'expert indépendant.

- **L'actif immobilisé**

L'actif immobilisé représente une part importante du bilan.

Les problématiques d'audit relatives à l'actif immobilisé portent sur :

- La réalité et l'exhaustivité : à ce titre, l'inventaire physique prévu par la M21 (2.2.1) contribue à la fiabilisation de l'inventaire permanent ;
- La mesure : la question des taux d'amortissement utilisés, la date de départ de ces amortissements au regard de la date de mise en service, l'application de l'approche par composant, le lien avec le financement, constituent des points d'attention.

11. Rapport(s) et autres communications

► *A qui les commissaires aux comptes rendent-ils compte de leur mission ?*

- **En application de l'article L.823-16 du code de commerce** « Les commissaires aux comptes portent à la connaissance, selon le cas, de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe chargé de la direction et de l'organe de surveillance, ainsi que, le cas échéant, du comité spécialisé agissant sous la responsabilité exclusive et collective de ces organes :

1° Leur programme général de travail mis en œuvre ainsi que les différents sondages auxquels ils ont procédé ;

2° Les modifications qui leur paraissent devoir être apportées aux comptes devant être arrêtés ou aux autres documents comptables, en faisant toutes observations utiles sur les méthodes d'évaluation utilisées pour leur établissement ;

3° Les irrégularités et les inexactitudes qu'ils auraient découvertes ;

4° Les conclusions auxquelles conduisent les observations et rectifications ci-dessus sur les résultats de la période comparés à ceux de la période précédente.

Lorsqu'ils interviennent auprès de personnes ou d'entités soumises aux dispositions de l'article L. 823-19 ou qui se sont volontairement dotées d'un comité spécialisé au sens dudit article, ils examinent en outre avec le comité spécialisé mentionné à cet article les risques pesant sur leur indépendance et les mesures de sauvegarde prises pour atténuer ces risques. Ils portent à la connaissance de ce comité les faiblesses significatives du contrôle interne, pour ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, et lui communiquent chaque année :

a) Une déclaration d'indépendance ;

b) Une actualisation des informations mentionnées à l'article L. 820-3 détaillant les prestations fournies par les membres du réseau auquel les commissaires aux comptes sont affiliés ainsi que les prestations accomplies au titre des diligences directement liées à la mission »

Ces communications qui sont décrites dans la NEP 260 sont réalisées dans les EPS auprès du directeur.

► **Comment se présente un rapport sur les comptes ; quelle est la signification de ses différentes parties ?**

Le rapport sur les comptes comporte trois parties distinctes relatives :

- à la certification des comptes ;
- à la justification des appréciations ;
- aux vérifications et informations spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

La certification des comptes annuels

Cette première partie a pour objet d'exprimer l'opinion du commissaire aux comptes sur les comptes de l'EPS.

La NEP 700 relative au rapport du commissaire aux comptes sur les comptes précise :

« Le commissaire aux comptes formule une certification sans réserve lorsque l'audit des comptes qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance élevée, mais non absolue du fait des limites de l'audit, et qualifiée par convention d'assurance raisonnable que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

Le commissaire aux comptes formule une certification avec réserve pour désaccord :

- *lorsqu'il 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.

Le commissaire aux comptes formule une certification avec réserve 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.*

Le commissaire aux comptes formule un refus de certifier pour désaccord :

- *lorsqu'il 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.

Le commissaire aux comptes formule un refus de certifier pour limitation :

- *lorsqu'il 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.*

Le commissaire aux comptes formule un refus de certifier pour incertitudes lorsqu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites. »

Cette norme indique également que :

« Conformément à la faculté qui lui est donnée par l'article R. 823-7 [du code de commerce], le commissaire aux comptes formule, s'il y a lieu, toutes observations utiles lorsqu'il certifie les comptes sans réserve ou lorsqu'il assortit la certification de réserves.

En formulant une observation, le commissaire aux comptes attire l'attention du lecteur des comptes sur une information fournie dans l'annexe. Il ne peut pas dispenser d'informations dont la diffusion relève de la responsabilité des dirigeants.

Les observations sont formulées dans un paragraphe distinct après l'expression de l'opinion.

Le commissaire aux comptes formule systématiquement une observation :

- *en cas d'incertitude sur la continuité de l'exploitation ;*
- *en cas de changement de méthodes comptables survenu dans les comptes au cours de l'exercice. »*

Ces observations sont facultatives, par exemple en cas de :

- changement d'estimations ayant une incidence significative et de modalités d'application ;
- incertitude significative relative au dénouement d'un litige en cours ou d'une enquête des autorités de la concurrence ne remettant pas en cause la continuité d'exploitation ;
- événement majeur (catastrophe naturelle) ayant sensiblement affecté la situation financière de l'organisation syndicale ou professionnelle ;
- suivi de réserve(s) ou de refus de certifier de l'exercice précédent.

La justification des appréciations

La justification des appréciations figure dans la deuxième partie du rapport, après celle relative à la certification.

La justification des appréciations constitue une explicitation de celles-ci et ce faisant, une motivation de l'opinion émise. Elle doit permettre au destinataire du rapport de mieux comprendre les raisons pour lesquelles le commissaire aux comptes a émis son opinion sur les comptes.

Les vérifications et informations spécifiques

Cette partie du rapport a pour objet de rendre compte des vérifications prévues par les textes légaux et réglementaires. Dans les EPS, ces vérifications portent sur les documents transmis au commissaire aux comptes en application de l'article R. 6145-61-4 du code de la santé publique.

Le commissaire aux comptes conclut sous forme d'observations ou d'absence d'observation.

► *A qui le rapport sur les comptes est-il communiqué ?*

Lorsque les comptes sont certifiés en application de l'article L.6145-16 du code de la santé publique, le conseil de surveillance a communication du rapport du certificateur (article R. 6145-46 du code de la santé publique).

La copie du rapport sur les comptes est également adressée au comptable public par le commissaire aux comptes en application de l'article L. 823-16-1¹⁶.

► *Existe-t-il d'autres rapports et communications ?*

Les autres communications portent sur les irrégularités :

En application de l'article L. 823-12 alinéa 1 du code de commerce, le commissaire aux comptes signale à la plus prochaine réunion de l'assemblée générale ou autre organe compétent (le conseil de surveillance dans le cas des EPS) les irrégularités ou inexactitudes relevées par lui au cours de sa mission.

Dans la mesure où ces irrégularités et inexactitudes portent sur le rapport de gestion, comme mentionné précédemment, celles-ci sont mentionnées dans la troisième partie du rapport sur les comptes annuels.

Dans le cas contraire, elles font l'objet d'une communication *ad hoc* à la plus prochaine réunion du conseil de surveillance.

12. Les relations du commissaire aux comptes avec la Cour des comptes

► *Les textes prévoient-ils expressément la communication du rapport sur les comptes à la Cour des comptes ?*

Les EPS constituent des administrations publiques. A ce titre ils entrent dans le champ d'application des obligations mentionnées aux articles L. 111-3-1 et L. 132-6 du code des juridictions financières comme suit :

Article L. 111-3-1 A :

« La Cour des comptes s'assure que les comptes des administrations publiques sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière soit en certifiant elle-même les comptes, soit en rendant compte au Parlement de la qualité des comptes des administrations publiques dont elle n'assure pas la certification. »

Article L. 132-6 :

« Les rapports de certification des comptes des administrations publiques soumises par la loi à l'obligation de certification de leurs comptes sont obligatoirement transmis sans délai à la Cour des comptes qui en établit une synthèse et, sur cette base, émet un avis sur la qualité des comptes de ces administrations publiques. Cet avis est transmis au Premier ministre, au ministre chargé du budget et aux présidents des assemblées parlementaires. »

Pour la mise en œuvre de ces obligations, la Cour des comptes demande aux administrations publiques de lui communiquer les rapports des commissaires aux comptes.

¹⁶ Extrait de l'article L 823-16-1 : « Les commissaires aux comptes adressent copie de leurs rapports de certification des comptes des organismes publics dotés d'un comptable public à ce dernier ».

Ce dispositif a fait l'objet d'une information auprès de l'ensemble des commissaires aux comptes par voie de publication d'un courrier du 11 avril 2013 présenté en annexe à la présente note.

Concernant les EPS, l'article R. 6145-61-6 du code de la santé publique dispose : « *Le directeur de chacun des établissements publics de santé dont les comptes sont certifiés par un ou plusieurs commissaires aux comptes transmet à la Cour des comptes le rapport établi par le certificateur accompagné de la délibération sur les comptes au plus tard le 15 juillet de l'exercice suivant.* »

► **Les textes prévoient-ils d'autres relations entre le commissaire aux comptes d'un EPS et la Cour des comptes ?**

Des textes plus généraux figurant dans le code des juridictions financières sont applicables.

Ainsi, les commissaires aux comptes des EPS sont levés du secret professionnel vis-à-vis des magistrats, conseillers maîtres en service extraordinaire et rapporteurs de la Cour des comptes, en application de l'article L. 141-3 du code des juridictions financières, comme suit :

Article L. 141-3 : « *Les magistrats, conseillers maîtres en service extraordinaire et rapporteurs de la Cour des comptes peuvent demander aux commissaires aux comptes, y compris les commissaires aux apports et les commissaires à la fusion, tous renseignements sur les sociétés qu'ils contrôlent ; ils peuvent en particulier se faire communiquer les dossiers et documents établis en application des dispositions législatives et réglementaires relatives à la profession et au statut des commissaires aux comptes de sociétés* ».

I Textes réglementaires

Décret n° 2013-1238 du 23 décembre 2013 relatif aux modalités de certification des comptes des établissements publics de santé

Décret n° 2013-1239 du 23 décembre 2013 définissant les établissements publics de santé soumis la certification

Arrêté du 23 décembre 2013 fixant la liste des établissements publics de santé soumis à la certification des comptes pour les comptes de l'exercice 2014

II Courriers

Lettre co signée par le Premier président de la Cour des comptes et le Président de la CNCC relative à la mission de la Cour des comptes, prévue à l'article L.132-6 du code des juridictions financières, au titre de la qualité des comptes des administrations publiques

III Document de travail

Tableau relatif aux estimations du nombre d'heures de travail nécessaires à la mission de commissariat aux comptes dans les établissements publics de santé

JORF n°0301 du 28 décembre 2013

Texte n°30

DECRET

Décret n° 2013-1238 du 23 décembre 2013 relatif aux modalités de certification des comptes des établissements publics de santé

NOR: AFSH1315762D

Publics concernés : établissements publics de santé, commissaires aux comptes, Cour des comptes.

Objet : définition des modalités de certification des comptes des établissements publics de santé.

Entrée en vigueur : le texte entre en vigueur le lendemain de sa publication. Il s'applique à compter de la certification des comptes de l'exercice 2014.

Notice : le texte détermine les modalités de certification des comptes des établissements publics de santé. Il fixe les modalités de choix des instances chargées de la certification qui peuvent être un ou plusieurs commissaires aux comptes ou, pour les établissements dont le total des produits du compte de résultat principal est supérieur à un montant fixé par décret, la Cour des comptes. Il définit la procédure et le calendrier applicables. Il prévoit que le directeur de chacun des établissements dont les comptes sont certifiés par un ou plusieurs commissaires aux comptes transmet à la Cour des comptes le rapport établi par le certificateur, accompagné de la délibération sur les comptes au plus tard le 15 juillet de l'exercice suivant celui concerné par la certification.

Ce texte est accompagné d'un décret qui définit les établissements publics de santé soumis à la certification des comptes.

Références : le présent décret est pris pour l'application de l'article 17 de la loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires. Le code de la santé publique et le code des juridictions financières, modifiés par le présent décret, peuvent être consultés, dans leur rédaction résultant de cette modification, sur le site Légifrance (<http://www.legifrance.gouv.fr>).

Le Premier ministre,

Sur le rapport de la ministre des affaires sociales et de la santé,

Vu le code des juridictions financières ;

Vu le code de la santé publique, notamment son article L. 6145-16 ;

Vu l'avis du conseil de normalisation des comptes publics en date du 5 juillet 2013 ;

Vu l'avis du Conseil supérieur de la Cour des comptes en date du 16 juillet 2013 ;

Le Conseil d'Etat entendu,

Décète :

Article 1

La première section du chapitre V du titre IV du livre Ier de la sixième partie du code de la santé publique (partie réglementaire) est ainsi modifiée :

1° Dans le titre de la section, les mots : « et comptabilité » sont remplacés par les mots : « , comptabilité, et dispositions générales » ;

2° L'article R. 6145-44 du même code est ainsi modifié :

a) Au premier alinéa, les mots : « 15 avril » sont remplacés par les mots : « 31 mai » ;

b) Les 1° et 2° sont remplacés par les dispositions suivantes :

« 1° D'un rapport rédigé par le directeur et le comptable portant sur les comptes annuels mentionnés au 1° de l'article R. 6145-43 ;

« 2° D'un rapport rédigé par le directeur et le comptable portant sur les éléments du compte financier mentionnés au 2° de l'article R. 6145-43 ; »

3° A l'article R. 6145-46 du même code, les mots : « 30 avril » sont remplacés par les mots : « 30 juin » ;

4° Il est inséré une sous-section 9 ainsi rédigée :

« Sous-section 9

« Certification des comptes des établissements publics de santé

« Art. R. 6145-61-1.-En application de l'article L. 6145-16, la certification des comptes des établissements publics de santé peut être assurée par un ou plusieurs commissaires aux comptes ou, pour les établissements dont le total des produits du compte de résultat principal est supérieur à un montant fixé par décret, par la Cour des comptes.

« Art. R. 6145-61-2.-La ou les instances chargées de la certification sont nommées par le conseil de surveillance pour six exercices sur proposition du directeur de l'établissement, au terme d'une procédure de mise en concurrence conduite dans les conditions prévues par le code des marchés publics et conformément à un cahier des charges type arrêté par les ministres chargés du budget et de la santé.

« Art. R. 6145-61-3.-La certification des comptes porte sur les comptes annuels, mentionnés au 1° de l'article R. 6145-43.

« Art. R. 6145-61-4.-Les comptes annuels, le rapport prévu au 1° de l'article R. 6145-44 et les autres documents nécessaires à la certification des comptes sont mis à la disposition du certificateur dans les conditions fixées par un arrêté conjoint des ministres chargés du budget et de la santé.

« Art. R. 6145-61-5.-Le rapport de certification portant sur les comptes annuels établi par le certificateur est annexé à la délibération relative à l'approbation du compte financier transmise au directeur général de l'agence régionale de santé.

« Art. R. 6145-61-6.-Le directeur de chacun des établissements publics de santé dont les comptes sont certifiés par un ou plusieurs commissaires aux comptes transmet à la Cour des comptes le rapport établi par le certificateur accompagné de la délibération sur les comptes au plus tard le 15 juillet de l'exercice suivant. »

Article 2

Le code des juridictions financières est ainsi modifié :

1° Au troisième alinéa de l'article R. 143-1, les mots : « et aux articles LO 132-2-1, LO 132-3, L. 132-4 du présent code » sont remplacés par les mots : « aux articles LO 132-2-1, LO 132-3, L. 132-4 du présent code et à l'article L. 6145-16 du code de la santé publique » ;

2° A l'article R. 143-8, les mots : « et de l'article LO 132-2-1 » sont remplacés par les mots : « , de l'article LO 132-2-1 du présent code et de l'article L. 6145-16 du code de la santé publique » ;

3° A l'article R. 143-10, le III devient le IV et il est inséré un III ainsi rédigé :

« III. — La procédure prévue au I s'applique au projet de rapport établi en vue de la certification prévue par l'article L. 6145-16 du code de la santé publique, présentant le compte rendu des vérifications que la cour a opérées en vue de certifier la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes des établissements publics de santé dont elle assure la certification. Le projet est adressé aux directeurs compétents des ministères chargés de la santé et du budget, aux directeurs généraux des agences régionales de santé compétentes, ainsi que, chacun pour ce qui le concerne, aux directeurs et comptables publics des établissements publics de santé concernés. » ;

4° A l'article R. 143-11, le III devient le IV et il est inséré un III ainsi rédigé :

« III. — La même procédure s'applique au rapport de certification prévu par l'article R. 6145-61-5 du code de la santé publique. Ce projet est adressé au ministre chargé de la santé, au ministre chargé du budget et, chacun pour ce qui le concerne, aux directeurs et comptables publics des établissements publics de santé concernés. »

Article 3

Le ministre de l'économie et des finances, la ministre des affaires sociales et de la santé et le ministre délégué auprès du ministre de l'économie et des finances, chargé du budget, sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

Fait le 23 décembre 2013.

Jean-Marc Ayrault

Par le Premier ministre :

La ministre des affaires sociales
et de la santé,

Marisol Touraine

Le ministre de l'économie et des finances,

Pierre Moscovici

Le ministre délégué

auprès du ministre de l'économie et des finances,
chargé du budget,

Bernard Cazeneuve

JORF n°0301 du 28 décembre 2013

Texte n°31

DECRET

Décret n° 2013-1239 du 23 décembre 2013 définissant les établissements publics de santé soumis à la certification des comptes

NOR: AFSH1325380D

Publics concernés : établissements publics de santé, commissaires aux comptes, Cour des comptes.

Objet : définition du champ des établissements publics de santé soumis à l'obligation de certification de leurs comptes.

Entrée en vigueur : le texte entre en vigueur le lendemain de sa publication. Il s'applique à compter de la certification des comptes de l'exercice 2014.

Notice : le décret définit les établissements publics de santé qui seront soumis à la certification de leurs comptes en application de l'article 17 de la loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009. Il fixe à 100 millions d'euros de produits sur les trois dernières années le seuil à partir duquel les établissements sont soumis à cette obligation et à 1,2 milliard d'euros de produits le seuil à partir duquel ils pourront être certifiés par la Cour des comptes. Il organise une entrée en vigueur progressive du dispositif en prévoyant que la liste des établissements pour lesquels la certification s'applique à compter, respectivement, des exercices 2014, 2015 ou 2016 est fixée par arrêté conjoint des ministres chargés de la santé et du budget, en fonction de l'état d'avancement des travaux nécessaires à l'entrée dans le processus de certification des comptes.

Références : le présent décret est pris pour l'application de l'article 17 de la loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires. Les dispositions du code de la santé publique modifiées par le présent décret peuvent être consultées, dans leur rédaction résultant de cette modification, sur le site Légifrance (<http://www.legifrance.gouv.fr>).

Le Premier ministre,

Sur le rapport de la ministre des affaires sociales et de la santé,

Vu le code de la santé publique, notamment son article L. 6145-16 ;

Vu le décret n° 2013-1238 du 23 décembre 2013 relatif aux modalités de certification des comptes des établissements publics de santé,

Décrète :

Article 1

Il est ajouté à la sous-section 9 de la première section du chapitre V du titre IV du livre Ier de la sixième partie du code de la santé publique des articles D. 6145-61-7 et D. 6145-61-8 ainsi rédigés :

« Art. D. 6145-61-7.-I. — Sont soumis à la certification de leurs comptes les établissements publics de santé dont le total des produits du compte de résultat principal, constaté lors de l'approbation du compte financier, est égal ou supérieur à cent millions d'euros pendant trois exercices consécutifs.

« La certification s'applique aux comptes de l'exercice suivant l'approbation du compte financier du dernier de ces trois exercices.

« II. — Lorsque les comptes d'un établissement soumis à la certification font apparaître un total de produits du compte de résultat principal inférieur à cent millions d'euros pendant les troisième, quatrième et cinquième années du mandat de l'instance chargée de la certification, l'établissement n'est plus soumis à l'obligation de certification de ses comptes à l'issue de la période de six exercices prévue à l'article R. 6145-61-2.

« Art. D. 6145-61-8.-Le montant prévu à l'article R. 6145-61-1 est fixé à 1,2 milliard d'euros. Ce montant doit être constaté lors de l'approbation du compte financier des trois exercices consécutifs pris en compte pour la soumission à l'obligation de certification ou, pour les établissements déjà soumis à cette obligation, des exercices correspondant aux troisième, quatrième et cinquième années du mandat de l'instance chargée de la certification. »

Article 2

Les dispositions de l'article 1er s'appliquent à compter de la certification des comptes de l'exercice 2017.

La liste des établissements pour lesquels la certification s'applique à compter, respectivement, des exercices 2014, 2015 ou 2016 est fixée par arrêté conjoint des ministres chargés de la santé et du budget, en fonction de l'état d'avancement des travaux nécessaires à l'entrée dans le processus de certification des comptes.

Article 3

Le ministre de l'économie et des finances, la ministre des affaires sociales et de la santé et le ministre délégué auprès du ministre de l'économie et des finances, chargé du budget, sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

Fait le 23 décembre 2013.

Jean-Marc Ayrault

Par le Premier ministre :

La ministre des affaires sociales
et de la santé,

Marisol Touraine

Le ministre de l'économie et des finances,

Pierre Moscovici

Le ministre délégué

auprès du ministre de l'économie et des finances,
chargé du budget,

Bernard Cazeneuve

JORF n°0301 du 28 décembre 2013

Texte n°39

ARRETE

Arrêté du 23 décembre 2013 fixant la liste des établissements publics de santé soumis à la certification des comptes pour les comptes de l'exercice 2014

NOR: AFSH1330237A

La ministre des affaires sociales et de la santé et le ministre délégué auprès du ministre de l'économie et des finances, chargé du budget,

Vu le code de la santé publique, notamment son article L. 6145-16 ;

Vu le décret n° 2013-1239 du 23 décembre 2013 définissant les établissements publics de santé soumis à la certification des comptes,

Arrêtent :

Article 1

Les établissements publics de santé dont les comptes sont soumis à certification à compter de l'exercice 2014 sont :

Alsace	Centre hospitalier de Mulhouse
Aquitaine	Centre hospitalier de Libourne
Basse-Normandie	Centre hospitalier de Cherbourg
Bourgogne	Centre hospitalier de Chalon-sur-Saône
Centre	Centre hospitalier de Châteauroux
Bretagne	Centre hospitalier de Saint-Brieuc
Franche-Comté	Centre hospitalier régional de Besançon
Haute-Normandie	Centre hospitalier du Havre
Ile-de-France	Centre hospitalier de Gonesse
	Hôpitaux de Saint-Maurice

	Centre hospitalier intercommunal de Poissy - Saint-Germain
Languedoc-Roussillon	Centre hospitalier régional de Montpellier
	Centre hospitalier de Béziers
Limousin	Centre hospitalier régional de Limoges
Lorraine	Centre hospitalier de Verdun
	Centre hospitalier régional de Metz
Nord - Pas-de-Calais	Centre hospitalier de Tourcoing
	Centre hospitalier de Boulogne
	EPSM Lille-Métropole (Armentières)
Pays de la Loire	Centre hospitalier du Mans
	Centre hospitalier régional d'Angers
PACA	Centre hospitalier de Montfavet
	Centre hospitalier d'Avignon
Picardie	Groupe hospitalier public du sud de l'Oise
	Centre hospitalier de Beauvais
	Centre hospitalier interdépartemental de Compiègne-Noyon
	Centre hospitalier de Saint-Quentin
	Centre hospitalier spécialisé interdépartemental de Clermont-de-l'Oise
Poitou-Charentes	Centre hospitalier de Saintonge
	Centre hospitalier régional de Poitiers
Rhône-Alpes	Centre hospitalier de Chambéry

Article 2

Le directeur général de l'offre de soins et le directeur général des finances publiques sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent arrêté, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

Fait le 23 décembre 2013.

La ministre des affaires sociales
et de la santé,

Pour la ministre et par délégation :

Le directeur général
de l'offre de soins,

J. Debeaupuis

Le ministre délégué

auprès du ministre de l'économie et des finances,
chargé du budget,

Pour le ministre et par délégation :

Le directeur général
des finances publiques,

B. Bézard



Paris, le 11 avril 2013

Madame, Monsieur,

La loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011 définit les conditions dans lesquelles la Cour des comptes informe le Gouvernement et le Parlement sur la qualité des comptes des administrations publiques.

La présente lettre a pour objet de vous préciser les modalités de mise en œuvre, à partir de 2013, de cette mission de la Cour des comptes.

Aux termes de l'article 47-2 de la Constitution, introduit par la révision constitutionnelle du 28 mars 2008, « *Les comptes des administrations publiques doivent être réguliers et sincères, et donner une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière.* »

La loi du 29 juillet 2011 a introduit dans le code des juridictions financières, qui régit l'activité de la Cour des comptes et des chambres régionales et territoriales des comptes, deux articles nouveaux qui précisent comment la Cour des comptes doit veiller au respect de ces principes, dans le cadre de sa mission d'assistance au Parlement et au Gouvernement.

D'une part, aux termes de l'article L.111-3-A du code des juridictions financières, « *La Cour des comptes s'assure que les comptes des administrations publiques sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière soit en certifiant elle-même les comptes, soit en rendant compte au Parlement de la qualité des comptes des administrations publiques dont elle n'assure pas la certification.* »

D'autre part, aux termes de l'article L.132-6 du même code : « *Les rapports de certification des comptes des administrations publiques soumises par la loi à l'obligation de certification de leurs comptes sont obligatoirement transmis sans délai à la Cour des comptes qui en établit une synthèse et, sur cette base, émet un avis sur la qualité des comptes de ces administrations publiques. Cet avis est transmis au Premier ministre, au ministre chargé du budget et aux présidents des assemblées parlementaires.* »

Mesdames et Messieurs les membres
de la Compagnie nationale des commissaires aux Comptes

.../...

Les dispositions de l'article L. 132-6 du code des juridictions financières seront mises en œuvre comme indiqué ci-après.

La notion d'administration publique est entendue au sens du règlement (CE) n°2223/96 du Conseil du 25 juin 1996 relatif au « système européen des comptes nationaux et régionaux dans la Communauté », couramment dénommé le « SEC ». En France, les administrations publiques ainsi définies sont recensées sous la responsabilité de l'INSEE et comprennent les administrations publiques centrales, les administrations publiques locales et les administrations de sécurité sociale.

L'article L.132-6 s'applique aux seules administrations publiques dotées d'un commissaire aux comptes en application de la loi, soit de l'ordre de 800 entités en 2013. Ce nombre est appelé à augmenter à l'avenir du fait de l'extension de la certification obligatoire des comptes. A titre d'exemple, sont actuellement concernés les établissements publics nationaux, les universités, les chambres de commerce et d'industrie et les chambres des métiers et de l'artisanat, certains organismes de sécurité sociale, une grande partie des hôpitaux privés. Certains hôpitaux publics le seront à compter de 2015.

La Cour des comptes informera individuellement les administrations publiques concernées de leur appartenance à ce périmètre et les invitera à informer elles-mêmes leur(s) commissaire(s) aux comptes.

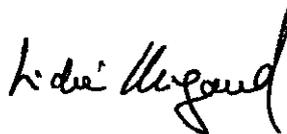
Pour émettre son avis sur la qualité des comptes, la Cour des comptes s'appuiera sur les opinions émises par les commissaires aux comptes sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle.

Les administrations publiques concernées devront transmettre à la Cour des comptes, sous forme dématérialisée, le(s) rapport(s) du ou des commissaire(s) aux comptes relatif(s) aux comptes annuels, consolidés et combinés, établis en application d'une obligation légale accompagnés, conformément à la norme d'exercice professionnelle n°700, des comptes auxquels il(s) se rapporte(nt).

L'exercice visé par la première application de ce dispositif est l'exercice 2012.

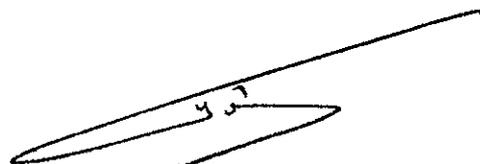
Veuillez agréer, Madame, Monsieur, l'expression de nos salutations les meilleures.

Didier MIGAUD



Premier président
de la Cour des comptes

Yves NICOLAS



Président
de la Compagnie Nationale
des Commissaires aux Comptes

Tableau relatif aux estimations du nombre d'heures de travail nécessaires à la mission de commissariat aux comptes dans les établissements publics de santé

EPS : niveau des recettes	Estimation d'heures	Commentaires
700 et 1500 M€	2500h-3300h	Cette fourchette concerne les 8 EPS les plus importants et dont les recettes se situent entre 700 et 1500 M€ La proportionnalité des nombres d'heures s'appliquent en fonction des recettes
500-700 M€	1500h-2500h	La proportionnalité des nombres d'heures s'appliquent en fonction des recettes
400-500 M€	1350h-1500h	
300-400 M€	1200h-1350h	
250-300 M€	1000h-1200h	
200-250 M€	850h-1000h	
150-200 M€	675h-850h	
100-150 M€	500h-675h	

Note :

Ce tableau concerne les établissements publics de santé dont les produits visés par le décret n° 2013-1239 sont inférieures au seuil de 1,2 MD euros.