



Conseil de normalisation  
des comptes publics

**LE PRÉSIDENT**

5, PLACE DES VINS DE FRANCE  
75573 PARIS CEDEX 12  
FRANCE  
TELEPHONE : + 33 1 53 44 22 80

E-mail : [michel.prada@finances.gouv.fr](mailto:michel.prada@finances.gouv.fr)

Paris, le 4 juillet 2016

Le Président  
du Conseil de normalisation des comptes  
publics

à

Madame la Directrice générale de l'offre  
de soins

Monsieur le Directeur général des  
finances publiques

**Objet : Avis préalable relatif aux modalités de comptabilisation des opérations d'investissement réalisées dans le cadre des groupements hospitaliers de territoire (GHT)**

*Réf. : Votre courrier de saisine du 18 mai 2016*

Je vous prie de bien vouloir trouver ci-après l'avis rendu en urgence par le Conseil de normalisation des comptes publics en réponse à votre saisine du 18 mai 2016 ci-dessus référencée. Le Conseil a ainsi pris en compte la nécessité d'établir des dispositions comptables susceptibles d'accompagner la mise en place des groupements hospitaliers de territoire prévue à partir du 1<sup>er</sup> juillet 2016.

Votre saisine met en exergue l'absence d'une norme comptable applicable à la comptabilisation des investissements réalisés en commun au sein d'un GHT.

Le Conseil a tout d'abord vérifié que l'avis précédemment rendu sur le contrôle conjoint entre certaines entités publiques<sup>1</sup> ne pouvait résoudre la question. Considérant que le dispositif décrit dans votre courrier et explicité par vos services ne permet effectivement pas de caractériser l'existence d'un

---

<sup>1</sup> Avis n°2013-06 du 25 octobre 2013 relatif aux immobilisations incorporelles et corporelles contrôlées conjointement par plusieurs entités à comptabilité publique relevant du code général des collectivités territoriales, du code de l'action sociale et des familles, du code de la santé publique et du code de la construction et de l'habitation.

tel contrôle conjoint, le Conseil est d'avis que des dispositions comptables spécifiques devront être proposées pour traiter une situation nouvelle dans laquelle un bien n'est ni réellement contrôlé exclusivement par une entité, ni réellement en situation de contrôle conjoint. Le Conseil estime de surcroît que des dispositions *ad hoc* devront être déterminées pour traduire comptablement les contributions des entités parties à une convention de GHT au financement d'investissements communs.

Plus généralement, le Conseil observe que diverses formes de partenariats entre entités publiques existent ou sont actuellement créées pour répondre à des besoins de rationalisation ou de mutualisation des ressources. Ces partenariats soulèvent des questions comptables nouvelles que le Conseil analysera en profondeur afin de déterminer le traitement comptable le plus approprié, dans une perspective d'harmonisation au sein de la sphère publique. C'est pourquoi la question du traitement comptable des opérations financées en commun, qui sont une spécificité du secteur public, est susceptible de connaître des évolutions normatives importantes à terme. Ces réflexions pourraient conduire à proposer des modifications de certains traitements comptables existants, y compris s'agissant par exemple de financements reçus de partenaires.

Compte tenu du caractère d'urgence exprimé par vos services, qui souhaitent arrêter d'ici fin 2016 les règles comptables applicables aux GHT, le Conseil propose de retenir, pour les trois premiers exercices de mise en œuvre concrète des GHT, un traitement comptable susceptible de traduire la réalité économique de leurs investissements réalisés en commun, sans modification substantielle du contexte normatif existant.

Je tenais néanmoins à vous informer d'ores et déjà des perspectives de travaux normatifs complémentaires, qui ne font pas obstacle à la mise en place de schémas comptables plus classiques à court et moyen terme pour les investissements communs des GHT mais qui pourront conduire le Conseil à rendre ultérieurement des avis complétant ou modifiant celui-ci.

Michel PRADA

## 1. Contexte

Par courrier daté du 18 mai 2016, la Direction générale de l'offre de soins (DGOS) et la Direction générale des finances publiques (DGFIP) ont saisi le Conseil de normalisation des comptes publics pour un avis préalable sur les modalités de comptabilisation des opérations d'investissement réalisées dans le cadre des groupements hospitaliers de territoire (GHT). La DGOS et la DGFIP ont souhaité que la saisine puisse être examinée en urgence, les nouvelles dispositions devant être applicables par les établissements publics de santé (EPS) le 1<sup>er</sup> janvier 2017.

Selon le code de la santé publique (CSP) dans sa rédaction issue de l'article 107 de la loi n°2016-41 du 26 janvier 2016 de modernisation de notre système de santé<sup>2</sup>, les GHT, dont la création est obligatoire, ont « *pour objet de permettre aux établissements [publics de santé] de mettre en œuvre une stratégie de prise en charge commune et graduée du patient, dans le but d'assurer une égalité d'accès à des soins sécurisés et de qualité*<sup>3</sup> ». Les GHT mettent en œuvre un projet médical partagé. Ils ne sont pas dotés de la personnalité morale. Les principes régissant leur édification et leur fonctionnement, introduits par la loi précitée, ont été précisés via le décret n°2016-524 du 27 avril 2016<sup>4</sup>.

A compter du 1<sup>er</sup> juillet 2016, chaque établissement public de santé (EPS) sera partie à une convention de GHT, sauf dérogation accordée par le directeur général de l'agence régionale de santé à raison de sa spécificité dans l'offre de soins. Les EPS parties à la convention désigneront parmi eux un « établissement support ». Celui-ci est, selon la loi, « *chargé d'assurer, pour le compte des autres établissements parties au groupement, les fonctions et les activités déléguées* ». Ces fonctions et activités sont exercées par l'établissement support soit de manière obligatoire selon les dispositions

---

<sup>2</sup> Articles L.6132-1 à L.6132-7 du CSP.

<sup>3</sup> Article L.6132-1 du CSP.

<sup>4</sup> Décret codifié aux articles R.6132-1 à R.6132-20 du CSP.

du I de l'article L.6132-3 du CSP<sup>5</sup>, soit par accord exprès entre les établissements parties à la convention.

Les établissements ou services médico-sociaux publics peuvent être parties à une convention de GHT. Les établissements de santé privés peuvent être partenaires d'un GHT.

Dans le cadre de la mise en œuvre des projets médicaux partagés, les GHT devront mettre en place les investissements nécessaires à la stratégie de mutualisation entre établissements. Ces investissements pourront être financés en commun par les établissements parties à la convention.

L'objet de la saisine est de déterminer les modalités de comptabilisation de ces investissements en commun et, plus particulièrement, des contributions à leur financement apportées à l'établissement support par les autres établissements parties au GHT.

## **2. Problématique identifiée par la saisine**

Du fait de l'absence de personnalité morale du GHT, les investissements réalisés en commun seront effectués par l'établissement support. S'agissant

---

<sup>5</sup> « I.- L'établissement support désigné par la convention constitutive assure les fonctions suivantes pour le compte des établissements parties au groupement :

1° La stratégie, l'optimisation et la gestion commune d'un système d'information hospitalier convergent, en particulier la mise en place d'un dossier patient permettant une prise en charge coordonnée des patients au sein des établissements parties au groupement. Les informations concernant une personne prise en charge par un établissement public de santé partie à un groupement peuvent être partagées, dans les conditions prévues à l'article L. 1110-4. L'établissement support met en œuvre, dans le cadre de la gestion du système d'information, les mesures techniques de nature à assurer le respect des obligations prévues par la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés, notamment à son article 34 ;

2° La gestion d'un département de l'information médicale de territoire. Par dérogation à l'article L. 6113-7, les praticiens transmettent les données médicales nominatives nécessaires à l'analyse de l'activité au médecin responsable de l'information médicale du groupement ;

3° La fonction achats ;

4° La coordination des instituts et des écoles de formation paramédicale du groupement et des plans de formation continue et de développement professionnel continu des personnels des établissements parties au groupement. »

du financement de ces investissements communs aux EPS parties à la convention de GHT, la DGOS et la DGFIP envisagent plusieurs scénarios :

- Cas n°1 : la situation financière de l'établissement support, et particulièrement sa capacité d'endettement, lui permettent de porter seul l'acquisition du bien, dont l'utilisation par les autres EPS membres du GHT donnera lieu à facturation d'une redevance d'utilisation.
- Cas n°2 : l'établissement support ne peut pas assurer l'intégralité du financement de l'investissement commun et chaque EPS membre doit apporter une contribution à ce financement ci-après dénommée de manière générique « contribution à l'investissement commun ». Le montant de cette contribution ne sera pas nécessairement lié au degré d'utilisation par chaque EPS membre du GHT de l'actif acquis par l'établissement support.
- Cas n°3 : dans un scénario mixte, certains membres effectuent une « contribution à l'investissement commun » tandis que d'autres verseront une redevance d'utilisation.

L'objet de la saisine est de déterminer le traitement comptable le plus approprié du deuxième cas exposé *supra*. Il s'agit donc de nouvelles acquisitions décidées dans le cadre du GHT.

Le Conseil relève que le traitement comptable des opérations effectuées par les GHT pourra requérir d'autres avis normatifs, mais ils n'entrent pas dans le champ de la présente saisine. Tel sera notamment le cas des investissements préexistants à la création du GHT, puis entrant dans le champ des activités mutualisées entre ses membres.

### **3. Traitement comptable du bien objet de l'investissement commun : analyse au regard du critère de contrôle**

Le bien objet de l'investissement commun est supposé être porteur d'un potentiel de services ou d'avantages économiques. La question est de déterminer quelle(s) entité(s) en a (ont) le contrôle.

#### **3.1. Notion de contrôle d'un actif**

Selon le cadre conceptuel des comptes publics, un « *actif est une ressource actuelle contrôlée du fait d'un évènement passé.* ». Le contrôle, qui fait donc partie de la définition d'un actif, est défini comme suit : « *L'entité publique contrôle la ressource si elle a la capacité de disposer de son potentiel de service, pour elle-même ou pour des tiers, ou de ses avantages économiques. Cette capacité s'appuie généralement sur l'existence de droits de propriété ou d'usage définis par les textes.* »

Les notes accompagnant le cadre conceptuel des comptes publics précisent notamment que : « *La capacité de disposer du potentiel de service ou de l'avantage économique peut se manifester par le droit :*

- > de déterminer les modalités d'utilisation de la ressource, conformément à la mission qui a été confiée à l'entité publique, en particulier celle d'interdire, de limiter, de contraindre l'usage de la ressource pour elle-même ou pour un tiers ; (...)*

*S'agissant des modalités d'utilisation de la ressource, il peut être nécessaire de déterminer la manière dont d'autres entités utiliseront son potentiel de service.* ».

#### **3.2. Analyse du cas d'un investissement commun de GHT au regard des dispositions de l'avis n°2013-06 du 25 octobre 2013**

Le Conseil a tout d'abord cherché à déterminer si les investissements financés en commun dans le cadre d'un GHT relevaient des dispositions de l'avis n°2013-06 du 25 octobre 2013 relatif aux immobilisations incorporelles et corporelles contrôlées conjointement par plusieurs entités à

comptabilité publique relevant du code général des collectivités territoriales, du code de l'action sociale et des familles, du code de la santé publique et du code de la construction et de l'habitation.

Pour mémoire, l'avis n°2013-06 fut rendu à la suite de l'avis n°2013-02 du 14 janvier 2013 relatif aux immobilisations incorporelles et corporelles contrôlées conjointement par plusieurs entités. Cet avis, applicable aux établissements publics nationaux, avait été publié afin de répondre notamment à la problématique des investissements communs réalisés par des unités mixtes de recherche (UMR), entités dépourvues de la personnalité juridique.

Le Conseil estime nécessaire de veiller à ce que des dispositifs voisins mis en œuvre dans diverses entités publiques ne se voient pas appliquer des traitements comptables trop substantiellement différents. C'est pourquoi il convient tout d'abord de s'interroger sur la possibilité d'appliquer les dispositions de l'avis n°2013-06 au cas des investissements communs d'un GHT.

Cet avis définit une immobilisation contrôlée conjointement comme suit :

*« Une immobilisation contrôlée conjointement fait l'objet d'une maîtrise conjointe des conditions de son utilisation, de son potentiel de services et/ou de ses avantages économiques, en vertu d'un accord entre les parties.*

*Le contrôle conjoint se caractérise par le fait que, d'une part, aucune des entités prises individuellement n'est en mesure de maîtriser unilatéralement les conditions d'utilisation, le potentiel de services et/ou les avantages économiques de l'actif, et, d'autre part, les décisions stratégiques financières et opérationnelles relatives à l'actif imposent le consentement des entités partageant le contrôle. »*

Au cas d'espèce des GHT, selon les informations communiquées par la DGOS, la DGFIP et les experts réunis au sein du groupe de travail constitué par le Conseil, plusieurs éléments conduisent à estimer que le contrôle conjoint du bien, au sens de l'avis n°2013-06, n'est pas caractérisé dans le cas d'un investissement commun au GHT :

- Selon la lecture combinée des articles L.6132-2 et L.6132-3 du CSP, l'établissement support assure de manière obligatoire certaines fonctions mutualisées, sans que la loi ne l'oblige à recueillir le consentement des autres établissements parties à la convention sur les « *décisions stratégiques financières et opérationnelles* » alors que ce consentement est nécessaire pour caractériser l'existence d'un contrôle conjoint.
- Si la loi dispose, en son article L.6132-3-I., que l'établissement support « *assure les fonctions suivantes<sup>6</sup> pour le compte des établissements parties au groupement* », ces dispositions ne peuvent être comprises, selon les explications données au Conseil, comme une relation mandant / mandataire.
- Les textes ne décrivent pas de règles formalisant de manière détaillée les processus de prise de décision : si la concertation est prévue entre les EPS parties à une convention de GHT, elle n'est pas suivie par un processus de décision unanime, ni même collégial. Ainsi, selon l'article R.6132-10 du CSP, le comité stratégique<sup>7</sup> du GHT, présidé par le directeur de l'établissement support, « *propose au directeur de l'établissement support ses orientations dans la gestion et la conduite de la mutualisation des fonctions et du projet médical partagé* ». Rien ne contraint le directeur de l'établissement support à suivre ces orientations.
- S'agissant des fonctions mutualisées à titre volontaire par les établissements parties à la convention, le dispositif décrit à l'article R.6132-1 du CSP, selon lequel « *La convention [constitutive du GHT] détermine, (...) les compétences déléguées à l'établissement support du groupement, fixe la durée de ces délégations et les modalités de leur reconduction expresse, définit les objectifs à atteindre et les modalités de contrôle de l'établissement délégant sur*

---

<sup>6</sup> Dont « *la stratégie, l'optimisation et la gestion commune d'un système d'information hospitalier convergent, en particulier la mise en place d'un dossier patient permettant une prise en charge coordonnée des patients au sein des établissements parties au groupement* ».

<sup>7</sup> Ou, le cas échéant, son bureau.



*l'établissement support du groupement.* » ne permettrait pas non plus de caractériser un contrôle conjoint au sens de l'avis n°2013-06. En effet, selon les explications données au Conseil, le dispositif n'a pas été conçu pour que les actions menées par l'établissement support soient subordonnées au consentement unanime des établissements parties au GHT.

- Le cas des GHT diffère de celui des UMR régies au cas par cas par des conventions traduisant l'accord effectif des membres. Si, dans le cas de la recherche, les acteurs peuvent renoncer à agir en commun à défaut de consensus, tel n'est pas le cas des fonctions obligatoirement mutualisées des GHT.

Des analyses mentionnées *supra* au vu des éléments d'information actuellement disponibles, il ressort que le cas des investissements communs des GHT serait celui de biens acquis au moyen de financements apportés par plusieurs entités et contrôlés par une seule d'entre elles, auquel l'avis n°2013-06 ne s'applique pas.

Le Conseil propose alors d'examiner successivement le traitement de l'investissement réalisé en commun dans les comptes de l'établissement support (partie 4) et dans les comptes des autres établissements parties à la convention de GHT (partie 5).

#### **4. Traitement comptable d'un investissement commun financé par tout ou partie des EPS parties à la convention de GHT dans les comptes de l'établissement support**

##### **4.1. Comptabilisation du bien objet de l'investissement commun**

L'hypothèse d'un contrôle conjoint n'étant pas retenue, le bien objet de l'investissement commun sera comptabilisé comme un actif de l'établissement support, sous réserve de répondre à l'ensemble des critères

de définition et de comptabilisation<sup>8</sup> d'une immobilisation corporelle ou incorporelle.

Le bien objet de l'investissement commun est enregistré lors de sa comptabilisation initiale selon les dispositions relatives à l'évaluation initiale des actifs de même catégorie de l'établissement support.

Lors des évaluations postérieures, le bien, s'il est amortissable, est évalué pour sa valeur d'entrée diminuée du cumul des amortissements et des dépréciations. La charge de dotation aux amortissements ou de dépréciations est présentée au sein des charges de fonctionnement de l'établissement support.

Une information appropriée sur le bien objet de l'investissement commun est mentionnée dans l'annexe.

## **4.2. Comptabilisation des « contributions à l'investissement commun » reçues par l'établissement support**

### ***4.2.1. Présentation du schéma de financement des investissements réalisés en commun***

Le financement du bien objet de l'investissement commun peut provenir de plusieurs sources :

- une dette financière de l'établissement support,
- des ressources propres de l'établissement support,
- des « contributions à l'investissement commun » émanant des autres établissements parties à la convention de GHT.

---

<sup>8</sup> Hormis le contrôle, d'autres critères doivent être satisfaits, comme la fiabilité de l'évaluation.

#### ***4.2.2. Traitement comptable selon les normes actuellement en vigueur***

La qualification comptable des deux premiers types de financement ne soulève pas, à ce stade, de difficulté particulière.

Le traitement comptable des « contributions à l'investissement commun » reçues des autres parties au groupement est, selon les normes et instructions en vigueur, celui des financements rattachés à un actif déterminé, présentés au sein des fonds propres.

#### ***4.2.3. Question conceptuelle posée du fait de la spécificité de l'investissement réalisé en commun***

La situation à décrire en l'espèce est sans doute plus complexe que celle de simples financements d'actifs : il s'agit de financements reçus d'une entité publique qui créent, pour cette dernière, des droits à l'utilisation partielle d'un actif contrôlé par autrui. La traduction comptable la plus appropriée de l'existence du lien entre la « contribution à l'investissement commun » et le droit d'utilisation partielle pose des questions conceptuelles, communes à l'ensemble de la sphère publique.

Compte tenu de l'urgence associée à la mise en place des GHT, le Conseil :

- propose une solution à court terme cohérente avec les normes comptables actuellement en vigueur<sup>9</sup> (cf. paragraphe 4.2.4),
- poursuit en parallèle ses réflexions conceptuelles qui lui permettront de préciser, dans le futur, la nature comptable exacte des « contributions à l'investissement commun » reçues (cf. paragraphe 4.2.5).

---

<sup>9</sup> Les normes comptables applicables aux établissements publics de santé donnent lieu à des travaux d'analyse en cours au CNOCP.

#### ***4.2.4. Traitement comptable des « contributions à l'investissement commun », pour les nouvelles opérations des exercices 2017 à 2019***

Pour les exercices 2017 à 2019, premiers exercices de mises en œuvre concrètes des GHT, le Conseil est d'avis que les « contributions à l'investissement commun » effectuées par les autres établissements membres et reçues par l'établissement support s'analysent comme des « financements rattachés à un actif identifié »<sup>10</sup> et, à ce titre, soient présentées parmi les fonds propres de l'établissement support. Ces financements rattachés à un actif déterminé (le bien objet de l'investissement commun des GHT) évoluent symétriquement à l'actif qu'ils financent<sup>11</sup>.

Cependant, compte tenu des droits particuliers associés à ces financements d'actifs pour les établissements qui les apportent (identifiés à ce stade comme des « droits d'utilisation partielle »), le Conseil propose que les « contributions à l'investissement commun » reçues des autres membres du GHT soient d'ores et déjà présentées dans un poste particulier des fonds propres de l'établissement support et donnent lieu à une information appropriée dans l'annexe.

#### ***4.2.5. Question que le Conseil doit approfondir postérieurement au présent avis***

Les droits à l'utilisation partielle d'un actif engendrés par des « contributions à l'investissement commun » pourraient s'apparenter à des « intérêts résiduels » qui traduisent des liens entre une entité publique et les entités qui lui apportent des compléments de dotations. Ces dernières sont une des composantes des fonds propres selon le cadre conceptuel des comptes publics.

---

<sup>10</sup> Parfois aussi dénommés « subventions d'investissement reçues ».

<sup>11</sup> Ainsi, pour un actif amortissable, le virement du financement au compte de résultat est effectué sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif financé. Pour un actif non amortissable, le financement est maintenu dans les fonds propres pour son montant initial.

Néanmoins, le renoncement partiel<sup>12</sup> à l'utilisation de l'actif par l'établissement support au bénéfice des autres établissements parties à la convention de GHT pourrait être appréhendé comme un engagement de l'établissement support vis-à-vis des autres membres du GHT.

L'existence d'une situation intermédiaire entre le contrôle exclusif d'un actif par une entité publique et son contrôle conjoint caractérisé par le consentement des entités partageant le contrôle est probablement assez fréquente dans la sphère publique dans un contexte de mutualisation et de rationalisation des moyens. Ce cas requiert des réflexions normatives complémentaires, dans le cadre des travaux de la deuxième phase du cadre conceptuel inscrits au programme de travail du CNOCP.

Ces travaux pourraient conduire à préciser la qualification des « contributions à l'investissement commun », voire à reconsidérer leur classement au sein des fonds propres s'il s'avérait que l'engagement de l'établissement support de laisser aux autres parties à la convention l'accès à l'actif soit, pour lui, constitutif d'un passif. Ces réflexions supposeront de veiller également à une cohérence normative entre le traitement proposé dans les comptes de l'entité qui procure la contribution au financement d'un actif et dans les comptes de celle qui la reçoit.

## **5. Traitement comptable, dans les comptes des établissements parties à la convention de GHT autres que l'établissement support, de leurs contributions à l'investissement commun**

Il s'agit de déterminer le traitement comptable de la « contribution à l'investissement commun » apportée à l'établissement support, dans les comptes des établissements « contributeurs ».

L'instruction budgétaire et comptable M21 applicable aux établissements publics de santé ne comporte pas de dispositions particulières permettant de traiter ce cas. Le Conseil a envisagé différents traitements comptables et procédé à leur examen critique. Ces analyses sont exposées ci-après.

---

<sup>12</sup> Si un tel renoncement existe.

### ***5.1 Analyse d'une comptabilisation en charge***

Comme évoqué supra, les « contributions à l'investissement commun » effectuées par les établissements membres s'analysent pour l'établissement support comme des « financements rattachés à un actif identifié ». Il a été envisagé de les enregistrer en charges chez les établissements membres.

Selon le cadre conceptuel des comptes publics, une charge est « *une diminution d'actif ou une augmentation de passif survenue durant l'exercice, autre qu'une diminution des fonds propres* ». Elle traduit un « appauvrissement » de l'entité.

Le groupe de travail réuni par le Conseil a noté que :

- La « contribution à l'investissement commun » apportée par les établissements membres à l'établissement support correspond, certes, à une diminution d'actif de trésorerie, mais dont ils attendent une contrepartie sous forme de droits à l'utilisation partielle future de l'actif financé en commun, voire des perspectives d'économie. Dans cette analyse, la diminution de l'actif de trésorerie ne traduit pas un appauvrissement de l'entité, mais crée concomitamment un potentiel de service ou un avantage économique pour l'entité qui contribue à l'investissement commun.
- La comptabilisation en charge ne reflèterait pas correctement la réalité économique et financière de l'opération pour les établissements membres. Elle pèserait sur le résultat d'un seul exercice, ce qui pourrait au demeurant avoir un effet désincitatif pour les investissements dont la mutualisation n'est pas obligatoire mais fortement encouragée.

Dès lors que l'option d'une comptabilisation en charge n'est pas retenue, le Conseil s'est demandé s'il était possible de considérer les « contributions à l'investissement commun » comme un actif et, dans l'affirmative, quelle serait la nature de cet actif (immobilisation incorporelle, immobilisation financière, immobilisation de nature spécifique au secteur public, voire créance). A défaut, la « contribution à l'investissement commun » devrait

être considérée comme un « élément différé »<sup>13</sup> au sens du cadre conceptuel des comptes publics.

## **5.2 Analyse de l'existence d'un actif**

### **5.2.1. Définition**

Selon le cadre conceptuel des comptes publics : « *Un actif est une ressource actuelle contrôlée du fait d'un évènement passé.*

*Une ressource est un élément qui a la capacité de fournir un potentiel de service ou un avantage économique.*

- *Le potentiel de service est la capacité de fournir des biens ou des services, individuels ou collectifs, nécessaires à l'accomplissement des missions de l'entité publique.*
- *Un avantage économique consiste in fine en entrées de trésorerie ou en des réductions de sortie de trésorerie.*

*L'entité publique contrôle la ressource si elle a la capacité de disposer de son potentiel de service, pour elle-même ou pour des tiers ou de ses avantages économiques. Cette capacité s'appuie généralement sur l'existence de droits de propriété ou d'usage définis par les textes.*

*L'identification d'une opération ou d'un évènement passé est nécessaire à la définition d'un actif et permet de déterminer à quel moment naît le contrôle d'une ressource par l'entité publique. »*

### **5.2.2. Analyse en l'espèce**

Comme indiqué *supra*, le code de la santé publique définit les fonctions de l'établissement support, qui « *assure les fonctions suivantes pour le compte des établissements parties au groupement : la stratégie, l'optimisation et la*

---

<sup>13</sup> Cadre conceptuel des comptes publics, chapitre 6 partie 3 « autres ressources et autres obligations »

*gestion commune d'un système d'information hospitalier convergent, en particulier la mise en place d'un dossier patient permettant une prise en charge coordonnée des patients au sein des établissements parties au groupement [...] la fonction achat [...] ainsi que des activités administratives, logistiques, techniques et médico-techniques. »*

Concrètement, comme le confirme la DGOS, ces structures communes doivent, d'une part, permettre le recours mutualisé à certains équipements et d'autre part, encourager et favoriser à terme les synergies et les économies d'échelle notamment par la rationalisation des modes de gestion. Les investissements notamment dans les fonctions achats et systèmes d'informations devront accompagner cette mutation.

En cela, la « contribution à l'investissement commun » serait une ressource actuelle qui traduit un avantage économique futur ou un potentiel de service pour l'établissement membre et constituerait donc un actif.

### ***5.2.3. Nature de l'actif et présentation au bilan de l'établissement partie à la convention autre que l'établissement support***

L'existence d'un potentiel de service ou d'un avantage économique attaché à la « contribution à l'investissement futur », que l'établissement membre contrôle, permet de la considérer comme un de ses actifs. Il reste à déterminer la catégorie dans laquelle cet actif spécifique devrait être présenté.

### ***5.2.4 Hypothèse d'une immobilisation incorporelle spécifique à l'instar du secteur public local***

Le Conseil note que, lors de la réforme de la comptabilité des départements, le Conseil national de la comptabilité (CNC) avait été sollicité afin de déterminer si les subventions d'équipement versées n'étaient pas d'une nature particulière du point de vue des collectivités qui les versaient. Le CNC<sup>14</sup> avait alors accepté, au titre des adaptations liées aux « *spécificités*

---

<sup>14</sup> Avis n°2003-01 du 1<sup>er</sup> avril 2003 relatif au projet d'instruction budgétaire et comptable des départements (M52).



*des départements au regard de leurs missions, de leur mode de financement et à la dimension budgétaire des opérations* », que ces subventions soient comptabilisées comme immobilisations incorporelles. Dans le prolongement de cette analyse, le CNC relevait dans son avis n°2008-13 du 2 octobre 2008 relatif au projet d'instruction budgétaire et comptable (M71), applicable aux régions que : « *il s'agit donc de financements dont la région attend un potentiel de services [...].* »

Ce schéma, en vigueur dans le secteur public local, donne une visibilité financière, puisque l'enregistrement de la « contribution à l'investissement commun » s'effectue sur un poste dédié au sein des immobilisations incorporelles. L'amortissement de cet actif incorporel spécifique au niveau du compte de résultat traduit la consommation de l'avantage économique ou du potentiel de service.

#### ***5.2.5. Hypothèse d'une immobilisation financière***

Le Conseil a également examiné la possibilité de comptabilisation d'une immobilisation financière, en s'inspirant des traitements comptables prévus pour les sociétés en participation, ci-après SEP.

Pour mémoire, les SEP sont créées par l'affectation de biens à une entreprise commune « *en vue de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter* »<sup>15</sup>. Comme les GHT, les SEP sont dépourvues de personnalité juridique.

---

<sup>15</sup> Code civil, disposition générale sur les sociétés de l'article 1832 applicable aux SEP par l'article 1871.

Selon l'article 1872 du code civil<sup>16</sup>, l'acquisition d'un bien est traitée comme une immobilisation ordinaire, le gérant de la SEP étant généralement le propriétaire apparent du bien. Cependant, les autres participants détiennent un droit sur le bien, l'acquisition étant réputée indivise entre les membres de la SEP durant son existence. Il ne s'agit pas d'une indivision au sens strictement juridique, mais d'une indivision par convention, durant l'existence de la SEP. Dans ce contexte, la société membre enregistre une immobilisation financière (créance rattachée à un titre de participation) traduisant la valeur de ce droit.

Par analogie, la « contribution à l'investissement commun » aurait pu être constatée parmi les immobilisations financières de l'établissement contributeur. Cependant, le Conseil est d'avis que des investigations complémentaires sont nécessaires pour étudier l'ensemble des situations qui pourraient être concernées par cette possibilité.

#### ***5.2.6. Avis du Conseil pour les exercices 2017 à 2019***

Le Conseil propose que, pour les trois premiers exercices de mise en œuvre des GHT, les « contributions à l'investissement commun » soient comptabilisées comme des actifs spécifiques des EPS contributeurs, et présentées dans un poste dédié du bilan. Cet actif spécifique doit être amorti selon le rythme de consommation des avantages économiques ou du potentiel de service du bien objet de l'investissement commun et, le cas échéant, déprécié. Le Conseil propose également qu'une information appropriée soit fournie dans l'annexe.

---

<sup>16</sup> « A l'égard des tiers, chaque associé reste propriétaire des biens qu'il met à disposition de la société. Sont réputés indivis entre les associés les biens acquis par emploi ou remploi de deniers indivis pendant la durée de la société et ceux qui se trouvaient indivis avant d'être mis à disposition de la société. Il en est de même de ceux que les associés auraient convenu de mettre en indivision. Il peut en outre être convenu que l'un des associés est à l'égard des tiers propriétaire de tout ou partie des biens qu'il acquiert. »

## **6. Synthèse de l'avis : un avis d'urgence et des travaux d'approfondissement ultérieurs**

Le Conseil a pris acte que la mise en place des GHT constitue un enjeu majeur pour la restructuration et l'optimisation de l'offre de soins hospitaliers. Il a donc souhaité accompagner les acteurs concernés dans des délais compatibles avec leurs impératifs, en proposant un traitement comptable applicables par chacun des EPS parties à la convention pendant la période 2017 à 2019 (cf. paragraphes 4.1 et 4.2.4 pour l'EPS support et paragraphe 5.2.6. pour les autres EPS contributeurs).

Les GHT n'ont pas encore de mise en œuvre concrète et les situations peuvent potentiellement être très diverses, tant dans le profil des EPS concernés que dans les opérations mutualisées, des précisions pourront s'avérer nécessaires dans un second temps.

Par ailleurs, conformément à son programme de travail, le Conseil doit approfondir les réflexions sur certaines thématiques invoquées dans le présent avis, notamment les particularités des fonds propres des entités publiques. C'est pourquoi le Conseil est d'avis que les orientations qu'il retient en urgence à ce jour devront être reconsidérées après l'aboutissement de ces travaux complémentaires.

## **7. Date d'application**

Le Conseil de normalisation des comptes publics propose que l'avis soit applicable au 1<sup>er</sup> janvier 2017, avec possibilité d'application anticipée.