

Avis n° 2015-09
du 10 décembre 2015
relatif à certaines dispositions
de l'instruction budgétaire et comptable M21
relative aux établissements publics de santé

Sommaire

1. CONTEXTE ET DEMARCHE	2
1.1 Rappel du contexte.....	2
1.2 Démarche	3
2. PRINCIPALES DISPOSITIONS	4
2.1 Frais de recherche et développement	4
2.2 Coûts d'emprunts	7
2.3 Date de début d'amortissement d'une immobilisation.....	10
2.4 Evénements postérieurs à la clôture.....	11
2.5 Contrôle conjoint	13

1. Contexte et démarche

1.1 Rappel du contexte

Conformément aux dispositions de l'article R.6145-1 du code de la santé publique (CSP), « *les établissements publics de santé sont soumis au régime budgétaire, financier et comptable défini par les dispositions du titre 1^{er} du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, sous réserve des dispositions de la présente section.* »

L'article R.6145-3 du CSP prévoit que :

« La nomenclature budgétaire et comptable est établie par référence au plan comptable général.

Elle comporte trois niveaux :

1° Les titres, qui constituent le niveau de présentation synthétique ;

2° Les chapitres, qui constituent le niveau de présentation détaillée ;

3° Les comptes d'exécution.

La liste des comptes obligatoirement ouverts dans le budget et dans la comptabilité des établissements, ainsi que l'instruction budgétaire et comptable, sont fixées par arrêté conjoint des ministres chargés du budget, de la santé et de la sécurité sociale. »

L'instruction budgétaire et comptable précitée, dite instruction M21, constitue ainsi le référentiel comptable des établissements publics de santé, ci-après EPS. Ce référentiel s'impose aux ordonnateurs, aux comptables, au juge des comptes et au certificateur. La dernière mise à jour de l'instruction M21 a eu lieu en 2014¹, dans un contexte de primo-certification² des comptes des EPS. Dans ce contexte, la direction générale de l'offre de soins (DGOS) et la direction générale des finances publiques (DGFIP) affirment que d'importants travaux avaient été effectués.

La certification des comptes des établissements publics de santé définis par le décret n°2013-1239 du 23 décembre 2013 intervient selon trois « vagues » concernant les comptes des exercices 2014, 2015 et 2016. Au titre de la première vague de certification pour les comptes de 2014, et d'après les données communiquées par la DGFIP et la DGOS, sur 31 EPS certifiables, 16 ont été certifiés sans réserves, 13 avec réserves (en nombre limité) et 2 établissements ont

¹ Par deux arrêtés en date du 16 juin 2014 et 19 décembre 2014.

² Introduite par la loi n°2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires.

reçu un refus de certification. La deuxième vague de certification pour les comptes 2015 concernera 95 nouveaux EPS, soit une couverture attendue de 80% des établissements au titre des deux vagues. La certification des comptes doit se généraliser à compter de l'exercice 2017 pour tous les EPS soumis à cette obligation³.

Toutefois, l'instruction M21 étant à ce jour le référentiel comptable de tous les EPS, ses dispositions doivent être mises en œuvre par les établissements qui, sans être soumis par décret à la certification des comptes, doivent néanmoins fiabiliser leurs états financiers.

1.2 Démarche

Dans le cadre de sa mission d'harmonisation des normes comptables des entités publiques, le Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) a rendu le 8 avril 2015 un avis relatif au Recueil des normes comptables pour les établissements publics⁴. Ce Recueil a été publié sous forme d'un arrêté du ministre des finances et des comptes publics le 1^{er} juillet 2015.

Dans le contexte de la publication de ce Recueil, le programme de travail 2015-2016 du CNOCP prévoit d'examiner « *les dispositions de l'instruction budgétaire et comptable M21 applicable aux établissements publics de santé (EPS). En cas de divergences entre les dispositions du Recueil précité et celles de l'instruction, le Conseil devra, d'une part, analyser si celles-ci se justifient par des spécificités des établissements publics de santé ou, d'autre part, préciser dans quelle mesure elles doivent être réduites, dans le but de favoriser à terme la convergence des référentiels* ».

Ces travaux ont débuté en janvier 2015. Ils s'inscrivent dans un objectif de moyen terme d'harmonisation des référentiels comptables des entités publiques, afin de faciliter la lecture et la comparabilité des états financiers.

³ Article D. 6145-61-7 du code de la santé publique :
« 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.
NOTA : Ces dispositions s'appliquent à compter de la certification des comptes de l'exercice 2017. »

⁴ Avis n° 2015-05 du Conseil de normalisation des comptes publics du 8 avril 2015 relatif au Recueil des normes comptables pour les établissements publics.

L'objectif principal des travaux est d'identifier les normes communes d'une part et les éventuelles spécificités de l'action d'un EPS justifiant un traitement comptable *ad hoc* d'autre part, de documenter ces appréciations. Les travaux ne concernent à ce stade que les comptes individuels des établissements publics de santé.

La nomenclature de l'instruction M21 se réfère au plan comptable général (PCG) ; elle a été historiquement fondée sur celle du PCG comme le prévoyait le règlement général sur la comptabilité publique de 1962, prédécesseur du décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique dit « décret GBCP ». Par ailleurs, le PCG est le référentiel des établissements de santé privés avec lesquels il est parfois dit que les EPS sont « en concurrence ». Pour ces raisons, le Conseil a souhaité comparer les principes de la M21 avec ceux du Recueil des normes comptables pour les établissements publics, mais aussi avec ceux du PCG. Il convient néanmoins de rappeler que l'élaboration du Recueil a, par construction, déjà analysé les principes du PCG et que le Recueil peut s'en écarter dès lors qu'existe une spécificité de l'action publique.

2. Principales dispositions

2.1 Frais de recherche et développement

a) Dispositions prévues dans l'instruction budgétaire et comptable M21 relative aux établissements publics de santé⁵

Le tome 1 de l'instruction budgétaire et comptable M21 définit les frais de recherche et développement comme « *les dépenses qui correspondent à l'effort de recherche et de développement réalisé par les moyens propres de l'établissement pour son propre compte* ». Les frais de recherche et de développement sont enregistrés dans les comptes de charges par nature de l'exercice au cours duquel ils sont engagés.

« Toutefois, à titre exceptionnel, les frais de recherche et développement peuvent être transférés à l'actif [...] s'ils se rapportent à des projets nettement individualisés, ayant de sérieuses chances de réussite technique. » Dans ce cas, « *les frais de recherche et de développement doivent être amortis en totalité lors de l'année d'inscription à l'actif, quelle que soit l'issue du projet.* »⁶

⁵ L'instruction budgétaire et comptable M21 relative aux établissements publics de santé a été mise à jour par deux arrêtés en date du 16 juin et du 19 décembre 2014. Les dispositions de l'instruction s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2015.

⁶ Cf. Tome 1 - Chapitre 2 « Le fonctionnement des comptes » - 2. Classe 2 comptes d'immobilisations

b) Positionnement par rapport au Recueil des normes comptables pour les établissements publics

Le traitement comptable des immobilisations générées en interne, dont les frais de recherche et développement, figure dans la norme 5 « Les immobilisations incorporelles » du Recueil des normes comptables pour les établissements publics.

Les dispositions normatives de la norme 5 précisent que « *les immobilisations incorporelles générées en interne sont des éléments incorporels créés et identifiés par la réalisation d'un projet défini et qui satisfont aux critères de comptabilisation des immobilisations incorporelles.* »

Un projet qui se compose en une phase de recherche préalable et une phase de développement, dont les caractéristiques sont définies par les dispositions normatives.

La norme 5 prévoit que « *les dépenses encourues au cours de la phase de recherche préalable d'un projet doivent être comptabilisées en charges car, à ce stade, il n'est pas encore possible de démontrer l'existence d'une immobilisation incorporelle.*

Si la phase de recherche et la phase de développement ne peuvent être distinguées, toutes les dépenses encourues au cours de la réalisation d'un projet sont comptabilisées en charges.

En revanche, une immobilisation incorporelle générée en interne, résultant de la phase de développement d'un projet, doit être comptabilisée s'il est possible de démontrer que [six] conditions sont remplies simultanément. »⁷

Les dispositions normatives de la norme 5 présentent les six conditions et apportent des précisions additionnelles sur les conditions spécifiques de comptabilisation.

Conformément aux dispositions normatives de la norme 5, à leur comptabilisation initiale, « *les immobilisations incorporelles sont évaluées :*

- « *à leur coût d'acquisition (pour celles qui sont acquises à titre onéreux) ;*
- *à leur coût de production (pour celles qui sont générées en interne par les services de l'organisme) ;*
- *à leur valeur vénale (pour celles qui sont acquises à titre gratuit). »⁸*

⁷ Cf. § 2.3 « Les immobilisations incorporelles générées en interne » - Dispositions normatives de la norme 5 du Recueil de normes comptables pour les établissements publics.

Le principe général d'évaluation à la date de clôture prévoit qu'une immobilisation générée en interne qui remplirait les conditions de comptabilisation *« est amortissable lorsque sa durée d'utilisation est déterminable, c'est-à-dire quand son usage attendu est limité dans le temps.*

Une immobilisation incorporelle est évaluée à sa valeur d'entrée diminuée du cumul des amortissements et des dépréciations. »

Concernant l'amortissement, *« Le plan d'amortissement d'une immobilisation incorporelle est défini afin de traduire le rythme de consommation des avantages économiques ou du potentiel de service attendu.*

L'amortissement d'un actif commence à la date de début de consommation des avantages économiques ou du potentiel de service qui lui sont attachés. Cette date correspond généralement à la date de mise en service.

À la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée conformément au plan d'amortissement défini à la date d'entrée.

La dotation aux amortissements est comptabilisée en charges. »⁹

Par ailleurs, doivent faire l'objet d'une information dans l'annexe, *« les méthodes utilisées pour évaluer les dépenses relatives aux phases de développement des projets dont la réalisation donne lieu à la comptabilisation d'une immobilisation incorporelle. »¹⁰*

c) Avis du Conseil

Concernant la comptabilisation des immobilisations générées en interne, et notamment les frais de recherche et développement, en l'absence de spécificités propres aux établissements publics de santé et dans la mesure où l'ensemble des référentiels comptables publics et privés convergent sur ce point, le Conseil est d'avis que les dispositions de l'instruction budgétaire et comptable M21 soient identiques à celles du Recueil des normes comptables pour les établissements publics, dans une optique d'harmonisation des référentiels comptables de la sphère publique.

⁸ Cf. § 3.1 « Evaluation lors de la comptabilisation initiale » - Dispositions normatives de la norme 5 du Recueil de normes comptables pour les établissements publics.

⁹ Cf. § 3.2 « Evaluation à la date de clôture » - Dispositions normatives de la norme 5 du Recueil de normes comptables pour les établissements publics.

¹⁰ Cf. § 5.1 « Méthode d'évaluation des dépenses attribuables à des projets immobilisés » - Informations à fournir dans l'annexe de la norme 5 du Recueil de normes comptables pour les établissements publics.

d) Qualification du changement

Le Conseil de normalisation des comptes publics considère que la définition et l'évaluation à la comptabilisation initiale des immobilisations générées en interne, et notamment les frais de recherche et de développement, avec en particulier la distinction opérée entre la phase de recherche et la phase de développement, constituent de nouvelles dispositions complétant l'instruction budgétaire et comptable M21.

Concernant les critères d'évaluation à la date de clôture, et notamment le fait d'amortir les frais de recherche et de développement conformément à un plan d'amortissement qui traduit le rythme de consommation des avantages économiques ou du potentiel de service attendu et non pas sur un an, constitue un changement de méthode comptable.

Par dérogation, les dispositions de cette nouvelle méthode comptable s'appliquent de manière prospective (et non rétrospective).

e) Date d'application

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que ces dispositions soient applicables pour la comptabilisation et l'évaluation des projets entrant en phase de développement à compter du 1^{er} janvier 2017 (comptes clos au 31 décembre 2017), avec possibilité d'application anticipée.

2.2 Coûts d'emprunts

a) Dispositions prévues dans l'instruction budgétaire et comptable M21 relative aux établissements publics de santé

Il n'existe pas dans l'instruction M21 de dispositions concernant la comptabilisation des coûts des emprunts liés à l'acquisition d'une immobilisation.

b) Positionnement par rapport au Recueil des normes comptables pour les établissements publics

L'exposé des motifs de la norme 5 « Les immobilisations incorporelles » du Recueil des normes comptables pour les établissements publics prévoit que les coûts d'emprunts peuvent être inclus dans la détermination du coût de production d'une immobilisation incorporelle générée en interne.

« Lorsque l'option pour l'incorporation des coûts d'emprunts a été retenue¹¹, elle doit être appliquée à tous les actifs éligibles¹², c'est-à-dire aux immobilisations (qu'elles soient incorporelles ou corporelles, produites ou acquises) et aux stocks (dans les conditions prévues dans la norme 8). »¹³

Les dispositions normatives de la norme 5 précisent que « Les coûts d'emprunt peuvent être incorporés au coût de production de l'actif, tant que l'actif n'est pas directement achevé, lorsqu'ils sont directement attribuables à la construction ou la production d'un actif éligible, c'est-à-dire un actif qui exige une longue période de conception ou de construction avant de pouvoir être utilisé. »¹⁴

Comme la norme 5, et en cohérence avec les dispositions susmentionnées, les dispositions normatives de la norme 6 prévoient dans les principes de comptabilisation initiale des immobilisations corporelles « les coûts d'emprunts peuvent le cas échéant être intégrés au coût d'acquisition [...] » et « [...] entrer dans la détermination du coût de production. »¹⁵

Par ailleurs, l'exposé des motifs de la norme 6 rappelle de façon identique à la norme 5 que « lorsque l'option pour l'incorporation des coûts d'emprunts a été retenue, elle doit être appliquée à tous les actifs éligibles, c'est-à-dire aux immobilisations (qu'elles soient corporelles ou incorporelles, produites ou acquises) et aux stocks (dans les conditions prévues dans la norme 8). »¹⁶

Enfin, à titre d'information, la norme 6 apporte des précisions sur le positionnement des dispositions pour les établissements publics par rapport à celles de l'Etat. « La spécificité de l'activité de certains organismes conduit, à leur ouvrir, contrairement à l'Etat, la possibilité d'incorporer dans le coût des immobilisations les coûts d'emprunts conformément aux dispositions du Code de commerce et du Plan comptable général (C. com. art. R 123-178-2° et PCG, art. 213.8 et 213.9). »¹⁷

¹¹ Il est admis que les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés puissent comptabiliser ces frais accessoires en charges, s'ils le souhaitent. L'option a un caractère irrévocable.

¹² Plan comptable général art. 213-9 « Un actif éligible est un actif qui exige une longue période de préparation ou de construction avant de pouvoir être utilisé ou vendu ».

¹³ Cf. § I.3 « Les immobilisations incorporelles générées en interne » - Exposé des motifs de la norme 5 du Recueil de normes comptables pour les établissements publics.

¹⁴ Cf. § 3.1.2 « Eléments du coût de production » - Dispositions normatives de la norme 5 du Recueil de normes comptables pour les établissements publics.

¹⁵ Cf. § 2.1.1 « Principe général » - Dispositions normatives de la norme 6 du Recueil de normes comptables pour les établissements publics.

¹⁶ Cf. § II.1.1 « Principe général » - Exposé des motifs de la norme 6 du Recueil de normes comptables pour les établissements publics.

¹⁷ Cf. § III.1 « Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat » - Exposé des motifs de la norme 6 du Recueil des normes comptables pour les établissements publics.

c) Avis du Conseil

Dans la mesure où les établissements publics de santé peuvent avoir recours à l'emprunt pour financer l'acquisition de certains actifs corporels et incorporels (ou des stocks), le Conseil est d'avis que l'instruction budgétaire et comptable M21 soit complétée des dispositions relatives à la comptabilisation des coûts d'emprunts. Compte tenu de la similitude de ces opérations avec certains organismes et dans une optique d'harmonisation des référentiels comptables de la sphère publique, le Conseil est d'avis que les dispositions du Recueil des normes comptables pour les établissements publics s'appliquent aux établissements publics de santé.

d) Qualification du changement

Le Conseil de normalisation des comptes publics considère que les nouvelles dispositions relatives à la comptabilisation des coûts d'emprunts constituent un changement de méthode comptable. Lors d'un changement de méthode comptable, l'effet de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée.

S'il est impraticable de déterminer les effets du changement sur les éléments concernés de l'actif, du passif, des fonds propres ou du compte de résultat pour un ou plusieurs des exercices présentés en annexe, la nouvelle méthode comptable est appliquée au début du premier exercice pour lequel l'application rétrospective est praticable, qui peut être l'exercice en cours.

S'il est impraticable de déterminer les effets du changement sur les éléments concernés de l'actif, du passif, des fonds propres ou du compte de résultat pour tous les exercices antérieurs présentés en annexe, la nouvelle méthode comptable est appliquée de manière prospective à partir du début de l'exercice au cours duquel les effets du changement peuvent être calculés et ne tient donc pas compte de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et des fonds propres découlant d'opérations ou événements antérieurs à cette date.

e) Date d'application

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que ces dispositions soient applicables à compter du 1^{er} janvier 2017 (comptes clos au 31 décembre 2017), avec possibilité d'application anticipée.

2.3 Date de début d'amortissement d'une immobilisation

a) Dispositions prévues dans l'instruction budgétaire et comptable M21 relative aux établissements publics de santé

Le tome II de l'instruction budgétaire et comptable M21 rappelle les modalités ainsi que la méthode d'amortissement des actifs amortissables.

« L'amortissement linéaire avec un prorata temporis à compter de la date de mise en service ou de la date d'acquisition de l'immobilisation est la méthode qui permet d'atteindre l'objectif d'image fidèle voulu par l'instruction. Néanmoins, il est admis que l'amortissement peut être calculé à partir du premier jour de l'exercice suivant la date de mise en service ou d'acquisition de l'immobilisation pour autant que cet aménagement n'ait pas d'effet significatif sur les comptes de l'établissement. L'établissement, en fonction du contexte qui lui est propre, optera pour l'une ou l'autre des méthodes pour l'ensemble des immobilisations soumises à l'amortissement. »¹⁸

b) Positionnement par rapport au Recueil des normes comptables pour les établissements publics

Les dispositions normatives de la norme 6 « Les immobilisations corporelles » du Recueil des normes comptables pour les établissements publics précisent que « le fait générateur de l'amortissement est la mise en service de l'immobilisation corporelle. »¹⁹

c) Avis du Conseil

Concernant la date de comptabilisation de début d'amortissement des immobilisations, en l'absence de spécificités propres aux établissements publics de santé et dans la mesure où l'ensemble des référentiels comptables publics et privés convergent sur ce point, le Conseil est d'avis que les dispositions de l'instruction budgétaire et comptable M21 soient identiques à celles du Recueil des normes comptables pour les établissements publics dans une optique d'harmonisation des référentiels comptables de la sphère publique.

¹⁸ Cf. Tome 1 - Chapitre 2 « Le fonctionnement des comptes » - 2. Classe 2 comptes d'immobilisations

¹⁹ Cf. § 2.2.2 « Amortissements » - Dispositions normatives de la norme 6 du Recueil de normes comptables pour les établissements publics.

d) Qualification du changement

Le Conseil de normalisation des comptes publics considère que les nouvelles dispositions relatives à la date de début d'amortissement des immobilisations constituent un changement de méthode comptable. Lors d'un changement de méthode comptable, l'effet de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée.

S'il est impraticable de déterminer les effets du changement sur les éléments concernés de l'actif, du passif, des fonds propres ou du compte de résultat pour un ou plusieurs des exercices présentés en annexe, la nouvelle méthode comptable est appliquée au début du premier exercice pour lequel l'application rétrospective est praticable, qui peut être l'exercice en cours.

S'il est impraticable de déterminer les effets du changement sur les éléments concernés de l'actif, du passif, des fonds propres ou du compte de résultat pour tous les exercices antérieurs présentés en annexe, la nouvelle méthode comptable est appliquée de manière prospective à partir du début de l'exercice au cours duquel les effets du changement peuvent être calculés et ne tient donc pas compte de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et des fonds propres découlant d'opérations ou événements antérieurs à cette date.

e) Date d'application

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que ces dispositions soient applicables à compter du 1^{er} janvier 2017 (comptes clos au 31 décembre 2017), avec possibilité d'application anticipée.

2.4 Événements postérieurs à la clôture

a) Dispositions prévues dans l'instruction budgétaire et comptable M21 relative aux établissements publics de santé

Il n'existe pas dans l'instruction budgétaire et comptable M21 de définition et de dispositions de comptabilisation et d'évaluation des événements postérieurs à la clôture.

Le code de la santé publique dans ses articles R.6145-2, R.6145-37 et R.6145-44 précisent les modalités de clôture et d'arrêté des comptes. En particulier, il est précisé que les établissements publics de santé clôturent leurs comptes le 31 décembre de chaque année. Le directeur arrête les comptes financiers qui comprennent les comptes annuels, au plus tard le 31 mai de l'exercice suivant en vue de leur approbation par l'organe délibérant avant le 30 juin de ce même exercice.

b) Positionnement par rapport au Recueil des normes comptables pour les établissements publics

La définition et la comptabilisation des événements postérieurs à la clôture font partie des dispositions de la norme 15 « Événements postérieurs à la clôture » du Recueil des normes comptables pour les établissements publics. Les dispositions normatives de la norme 15 donnent la définition suivante : « *Les événements postérieurs à la date de clôture de l'exercice incluent tous les événements, favorables et défavorables, qui se produisent entre la date de clôture et la date d'arrêté définitif des états financiers.*

On distingue deux types d'événements :

(a) *ceux relatifs à des situations qui existaient à la date de clôture (événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements susceptibles de modifier les données figurant dans les états financiers) ;*

et

(b) *ceux qui concernent des situations apparues postérieurement à la date de clôture (événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements mais susceptibles seulement de faire l'objet d'une information dans l'annexe). »²⁰*

La norme 15 prévoit qu'en cas d'événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements, « *l'organisme doit ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers ou comptabiliser des éléments qui auparavant ne l'étaient pas afin de prendre en compte l'impact des événements postérieurs à la date de clôture de l'exercice qui sont relatifs à des situations existant à cette date.*

Il s'agit d'événements qui constituent des éléments complémentaires d'appréciation de la valeur des actifs et passifs de l'organisme tels qu'ils existaient à la clôture de l'exercice. Ces événements qui se produisent après la date de clôture procurent des informations permettant de mieux calculer les estimations de montants relatifs aux obligations existant à la clôture de l'exercice. »²¹

Par ailleurs, doivent faire l'objet d'une information dans l'annexe, « *les événements postérieurs à la clôture de l'exercice qui se sont produits entre la date de clôture de l'exercice (soit le 31/12/N) et la date d'arrêté des comptes. La date d'arrêté des comptes est mentionnée dans*

²⁰ Cf. § 2.1 « Définition des événements postérieurs à la date de clôture » - Dispositions normatives de la norme 15 du Recueil de normes comptables pour les établissements publics.

²¹ Cf. § 3.1 « Comptabilisation et évaluation des événements postérieurs à la date de clôture » - Dispositions normatives de la norme 15 du Recueil de normes comptables pour les établissements publics.

l'annexe, afin que le lecteur des états financiers puisse déterminer quelle est la période couverte par l'information donnée à ce titre dans l'annexe des comptes. »²²

c) Avis du Conseil

Concernant la définition et la comptabilisation des événements postérieurs à la clôture, en l'absence de spécificités propres aux établissements publics de santé et dans la mesure où l'ensemble des référentiels comptables publics et privés convergent sur ce point, le Conseil est d'avis que les dispositions de l'instruction budgétaire et comptable M21 soient identiques à celles du Recueil des normes comptables pour les établissements publics dans une optique d'harmonisation des référentiels comptables de la sphère publique.

d) Qualification du changement

Les dispositions proposées permettent de compléter l'instruction budgétaire et comptable M21 relative aux établissements publics de santé.

e) Date d'application

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que ces dispositions soient applicables à compter du 1^{er} janvier 2016 (comptes clos le 31 décembre 2016).

2.5 Contrôle conjoint

a) Dispositions prévues dans l'instruction budgétaire et comptable M21 relative aux établissements publics de santé

Le Conseil a pris note que l'instruction M21 précisera dans son prochain arrêté les dispositions contenues dans son avis n° 2013-02 du 14 janvier 2013 relatif au traitement comptable du contrôle conjoint.

b) Qualification du changement

Les dispositions proposées permettent de préciser l'instruction budgétaire et comptable M21 relative aux établissements publics de santé.

²² Cf. § 4 « Informations à fournir dans l'annexe » - Dispositions normatives de la norme 15 du Recueil de normes comptables pour les établissements publics.

c) Date d'application

Ce dispositif étant déjà en vigueur, le Conseil de normalisation des comptes publics précise que ces dispositions sont d'application immédiate²³.

Version publiée le 18 décembre 2015

²³ L'avis n° 2013-02 précisait que les dispositions soient applicables à compter du 1^{er} janvier 2014 (comptes clos le 31 décembre 2014), avec possibilité d'application anticipée.