



**Avis n° 2022-06
du 18 octobre 2022**

**relatif aux états comptables des établissements publics de santé visés par la loi du 24 juillet 2019
relative à l'organisation et à la transformation du système de santé.
Informations à inclure dans l'annexe des comptes annuels**

Sommaire

1. CONTEXTE.....	2
1.1. Les dispositions législatives	2
1.2. Rappels sur la notion de contrôle	2
1.2.1. Contrôle exclusif.....	2
1.2.2. Entités sous contrôle conjoint.....	3
1.2.3. Entités sous influence notable	3
1.3. Le développement des collaborations inter-hospitalières et les principaux véhicules juridiques utilisés	4
2. LA RÉFLEXION MENÉE AUTOUR DES NOUVEAUX « ÉTATS COMPTABLES » PRÉVUS PAR LA LOI DU 24 JUILLET 2019	5
2.1. L'agrégation des comptes d'un EPS et des entités qu'il contrôle	5
2.2. Le choix d'un enrichissement de l'annexe des comptes annuels de l'EPS.....	6
3. INFORMATIONS À INCLURE DANS L'ANNEXE DES COMPTES ANNUELS.....	6
4. DATE D'APPLICATION	8

1. Contexte

1.1. Les dispositions législatives

Les établissements publics de l'État qui contrôlent une ou plusieurs personnes morales ou exercent une influence notable dans les conditions prévues aux articles L.233-16 et suivants du code de commerce sont soumis à l'obligation d'établir des comptes consolidés¹.

Ayant considéré que l'obligation de consolidation des comptes des établissements publics nationaux (EPN) ne pouvait s'appliquer selon les mêmes modalités aux établissements publics de santé (EPS), la loi n° 2016-41 du 26 janvier 2016 de modernisation de notre système de santé modifiée par la loi n° 2019-774 du 24 juillet 2019 relative à l'organisation et à la transformation du système de santé a prévu de remplacer cette obligation par celle d'établir des « états comptables » adaptés à la situation et aux besoins des EPS.

L'alinéa VII de l'article 107 de la loi est actuellement ainsi rédigé :

« Les établissements publics de santé, par dérogation à l'article 13 de la loi n° 85-11 du 3 janvier 1985 relative aux comptes consolidés de certaines sociétés commerciales et entreprises publiques, établissent des états comptables dont le périmètre et les modalités de production sont fixés par décret en Conseil d'État. Ces états comptables sont établis à compter de l'exercice 2022. »

À l'instar des comptes consolidés des EPN, l'objectif de ces états comptables est de présenter une vision économique globale d'un EPS et des entités sur lesquelles il exerce un contrôle (exclusif ou conjoint) ou une influence notable, permettant ainsi d'offrir une vision d'ensemble des projets et activités conduits par l'ensemble de ces structures et des risques y afférents. Ces états comptables ont pour objet d'enrichir l'information financière à destination des organes de direction et de gouvernance des établissements de santé, des tutelles, des corps de contrôle et, le cas échéant, des partenaires.

1.2. Rappels sur la notion de contrôle²

1.2.1. Contrôle exclusif

Le contrôle exclusif est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité afin de tirer avantage de ses activités. Il résulte :

- > soit de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une autre entité ;
- > soit de la désignation, pendant deux exercices successifs de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance d'une autre entité ; l'entité contrôlante est présumée avoir effectué cette désignation lorsqu'elle a disposé, au cours de cette période, directement ou indirectement, d'une fraction supérieure à 40 % des droits de vote et qu'aucun autre

¹ Dans les conditions de l'article 13 de la loi n° 85-11 du 3 janvier 1985 relative aux comptes consolidés de certaines sociétés commerciales et entreprises publiques.

² Les caractéristiques du contrôle présentées ci-après sont issues de la norme sur les comptes consolidés des établissements publics.

actionnaire/associé/membre ne détenait, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne ;

- > soit du droit d'exercer une influence dominante sur une entité, en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires, lorsque le droit applicable le permet ; l'influence dominante existe dès lors que, dans les conditions décrites ci-dessus, l'entité contrôlante a la possibilité d'utiliser ou d'orienter l'utilisation des actifs, passifs de la même façon qu'elle contrôle ce même type d'éléments dans sa propre entité.

L'analyse du contrôle est réalisée au niveau de l'entité contrôlante, et non au niveau de l'État ou d'autres contributeurs à cette entité le cas échéant, en tenant compte de l'ensemble des accords contractuels pertinents à cet égard.

En cas de détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote, le contrôle exclusif est présumé. Cette présomption peut être réfutée en cas de conditions particulières prévues dans un pacte d'actionnaires/associés ou d'autres contrats ou conventions.

1.2.2. Entités sous contrôle conjoint

Le contrôle conjoint est le partage du contrôle d'une entité exploitée en commun par un nombre limité d'actionnaires/associés/membres de sorte que les politiques financières et opérationnelles résultent de leur accord.

Deux éléments sont essentiels à l'existence d'un contrôle conjoint :

- > un nombre limité d'actionnaires/associés/membres partageant le contrôle ; le partage du contrôle suppose qu'aucun d'entre eux n'est susceptible à lui seul de pouvoir exercer un contrôle exclusif en imposant ses décisions aux autres ; l'existence d'un contrôle conjoint n'exclut pas la présence d'actionnaires/associés/membres minoritaires ne participant pas au contrôle conjoint ;
- > un accord contractuel qui :
 - prévoit l'exercice du contrôle conjoint sur l'activité économique de l'entité exploitée en commun,
 - établit les décisions qui sont essentielles à la réalisation des objectifs de l'entité exploitée en commun et qui nécessitent le consentement de tous les actionnaires/associés/membres participant au contrôle conjoint.

1.2.3. Entités sous influence notable

L'influence notable est le pouvoir de participer aux politiques financières et opérationnelles d'une entité sans en détenir le contrôle. L'influence notable peut notamment résulter d'une représentation dans les organes de direction ou de gouvernance, de la participation aux décisions stratégiques, de l'existence d'opérations inter-entités importantes, de l'échange de personnel de direction, de liens de dépendance technique.

L'influence notable sur les politiques financière et opérationnelle d'une entité est présumée lorsque l'entité contrôlante dispose, directement ou indirectement, d'une fraction au moins égale à 20 % des droits de vote de cette entité.

1.3. Le développement des collaborations inter-hospitalières et les principaux véhicules juridiques utilisés

Depuis plusieurs années, les EPS ont développé des collaborations destinées à permettre d'une part l'exploitation en commun d'installations médicales, ou permettre d'autre part des mutualisations de moyens. À titre d'illustration, ces collaborations et mutualisations sont ainsi fréquentes dans les domaines de l'imagerie médicale, de la formation, de l'informatique, dans les activités de blanchisserie ou de fourniture de repas.

Les véhicules juridiques utilisés comme support de ces collaborations et mutualisations sont principalement les filiales et participations, les groupements de coopération sanitaire (GCS), les groupements d'intérêt public (GIP), les groupements d'intérêt économique (GIE) ou les groupements hospitaliers de territoire (GHT)³.

✓ Les groupements hospitaliers de territoire (GHT)

Les dispositions de la loi de modernisation du système de santé de janvier 2016 requièrent que tout EPS fasse obligatoirement partie d'un GHT.

Le GHT est un outil de coopération médicale et de mutualisation de moyens entre des établissements publics de santé actifs sur un même territoire et regroupés autour d'un projet de santé. Une convention définit le projet médical partagé par les membres.

Les GHT ne sont pas juridiquement des EPS et ne disposent pas de la personnalité morale.

Un établissement support est placé à la tête du GHT, permettant ainsi d'en assurer le fonctionnement ; sur le plan juridique, cet établissement support ne détient pas de pouvoir de contrôle sur les autres membres du GHT, ni sur le GHT lui-même ; un contrôle de fait ne semble pas non plus pouvoir être démontré, même si, dans certains cas (en particulier lorsque l'établissement support est un CHU), l'établissement support dispose d'un poids important dans les prises de décisions par rapport aux autres membres. Cette absence de contrôle des EPS sur les GHT a conduit à ne pas retenir les GHT dans les structures de coopération pour lesquelles il est demandé des informations dans le cadre du présent avis.

✓ Les autres groupements (GCS, GIP, GIE)

Les GCS sont les structures de coopération hospitalière les plus courantes. Les éléments mis en commun par les membres du GCS sont de toutes natures (moyens humains, équipements, immobilier, systèmes d'information...). Les GCS ont des activités qui concernent tous les secteurs : la gestion d'activités support (informatique, logistique, fonctions administratives ou immobilier), les activités médico-techniques (pharmacie, laboratoire, imagerie, blocs opératoires), les activités de soin (interventions médicales), ainsi que les activités d'enseignement ou de recherche. Les GCS sont des structures créées avec ou sans capital, de statut public ou privé, qui disposent de la personnalité morale. Leur convention constitutive, qui règle notamment l'organisation interne, les relations entre les membres et définit les droits de ces derniers (permettant de déterminer qui a le contrôle) est agréée par l'agence régionale de santé (ARS).

³ D'autres formes de collaboration peuvent exister ; leur analyse est à mener au cas par cas.

Outre d'éventuels apports, le financement des GCS est assuré par les subventions de leurs membres, en espèces ou en nature (via la mise à disposition de personnel, d'équipements ou de locaux, etc.) et/ou la vente de prestations. Ces structures poursuivent un but non lucratif.

Concernant les autres types de groupements (GIE, GIP), ils ne présentent pas de particularité liée à leur utilisation dans la sphère hospitalière.

✓ Les filiales et les participations des EPS

La possibilité pour les établissements publics de santé de prendre des participations dans des sociétés et de créer des filiales est ouverte depuis 2016 aux centres hospitaliers universitaires⁴ selon de strictes conditions d'éligibilité tenant au respect de critères financiers (respect de ratios d'endettement et de résultat) et d'objet social.

L'objet social doit être en lien avec la santé publique et la création doit respecter des conditions de transparence interne, via les instances des EPS, et externe, grâce au contrôle du directeur général (DG) de l'ARS.

2. La réflexion menée autour des nouveaux « états comptables » prévus par la loi du 24 juillet 2019

2.1. L'agrégation des comptes d'un EPS et des entités qu'il contrôle⁵

Les groupements développent des activités pour le compte de leurs membres. Ces groupements sont ainsi détenteurs d'actifs et de passifs propres, et mobilisent des moyens pour assurer leur activité courante. Il convient de s'interroger sur l'information financière à produire au niveau de l'EPS pour rendre compte de ces activités mutualisées. Dans une première réflexion, deux types de regroupement de comptes ont été envisagés.

La consolidation, au sens de l'article 13 de la loi n° 85-11 du 3 janvier 1985 relative aux comptes consolidés de certaines sociétés commerciales et entreprises publiques, des comptes de l'EPS avec les comptes des structures contrôlées par l'établissement ou sur lesquelles ce dernier exerce une influence notable a été examinée. Cette forme de regroupement de comptes a pour l'instant été écartée, la consolidation des comptes étant considérée à ce stade comme un processus trop complexe pour les EPS qui doivent pouvoir bénéficier de règles adaptées pour s'inscrire dans une trajectoire raisonnable d'amélioration de l'information financière.

Considérant que les EPS participent généralement au financement des groupements dont ils sont membres, il a été envisagé de remplacer dans les comptes de l'EPS les subventions et apports versés à ces groupements par les postes du bilan ou du compte de résultat des groupements que ces contributions ont financés⁶. Cette

⁴ Article L. 6145-7 du code de la santé publique.

⁵ Compte tenu des liens de contrôle existant dans les EPS vis-à-vis des groupements dont ils sont membres, la « combinaison » des comptes ne trouve pas à s'appliquer.

⁶ Par exemple, si le groupement exerce une activité de blanchisserie, les montants versés au groupement qui figurent dans le compte 652 de l'EPS au titre de contribution seraient annulés pour figurer dans les achats externes du compte

forme de regroupement de comptes est vite apparue comme trop complexe à mettre en œuvre. Elle aurait faussé la comparaison entre les EPS selon qu'ils assurent ou non le financement des groupements dont ils sont membres. En outre, les engagements pris par les groupements en leur nom n'auraient pas été reflétés dans les comptes des EPS. Enfin, il aurait été nécessaire de mettre en place un nouveau système d'information comptable pour mettre en œuvre ces opérations de regroupement.

Le ratio coût/avantage de cette méthode ayant été considéré comme défavorable, une solution plus simple a été recherchée.

2.2. Le choix d'un enrichissement de l'annexe des comptes annuels de l'EPS

La réflexion s'est orientée vers un enrichissement des informations présentées dans l'annexe des comptes annuels, afin de permettre au lecteur d'identifier les activités exercées par les EPS à travers des groupements de coopération ou autres entités sur lesquels ils exercent un contrôle ou une influence notable, d'appréhender la nature et les modalités du contrôle exercé, et de rendre compte des impacts sur les principaux agrégats financiers. Ces informations financières seront également complétées par une présentation des engagements portés par les EPS en raison de leur participation à ces groupements ou à d'autres structures.

Il est rappelé que les informations sont à fournir au titre des entités contrôlées ou sous influence notable qui présentent une importance significative pour l'EPS.

Cette information à présenter fera partie de l'annexe des comptes individuels des EPS et sera rédigée à partir de l'actuelle note BI10 « État des participations au 31 décembre de l'exercice »⁷. Des renvois entre cette note spécifique et les autres notes annexes seront également faits dès que nécessaire pour faciliter la lecture des utilisateurs des comptes annuels⁸ ou éviter d'éventuelles redondances au sein de l'annexe.

3. Informations à inclure dans l'annexe des comptes annuels

Dans le respect des dispositions du code de la santé publique (CSP), les établissements publics de santé (EPS) peuvent notamment créer des filiales, détenir des participations, participer à des groupements d'intérêt public, des groupements d'intérêt économique ou des groupements de coopération sanitaire.

Les EPS présentent au sein de leurs notes annexes aux comptes annuels, au titre de ces entités sur lesquelles ils exercent un contrôle (conjoint ou exclusif) ou une influence notable, et qui présentent un caractère significatif pour l'EPS concerné, les informations suivantes :

de résultat. Ou encore si le groupement gère tout ou partie des systèmes d'information de l'EPS, la quote-part d'investissement réalisé par le groupement et revenant à l'EPS, pourrait figurer dans les immobilisations de ce dernier.

⁷ La note BI10 : « État des participations au 31 décembre de l'exercice » fait partie du compte financier des établissements publics de santé et détaille les principales informations administratives et financières relatives aux participations détenues. Sont notamment présentés pour chacune des participations de l'EPS : la dénomination, l'adresse du siège social, le montant de la participation détenue et ses principaux éléments financiers (capital social, chiffre d'affaire, résultat...).

⁸ Par exemple, l'annexe qui porte sur les dettes financières de l'EPS pourrait mentionner un renvoi à l'annexe sur les entités contrôlées/sous contrôle conjoint si ces dernières sont également porteuses d'emprunts en propre. Selon le même principe, des renvois peuvent également exister entre l'annexe sur les entités contrôlées/sous contrôle conjoint et l'annexe AI1 sur l'état des engagements hors bilan.

- I. Présentation générale du nombre et des types d'entités / de groupements dans lesquels / l'établissement est partie prenante. Le cas échéant, description des faits marquants relatifs à ces entités / groupements survenus pendant l'exercice.
- II. Restitution par entité / groupement :
 - a. Présentation de l'entité / du groupement : dénomination et forme juridique, gouvernance, activité ;
 - b. Principaux liens de l'entité avec l'EPS (présentation synthétique) :
 - I. Montant de la participation détenue par l'EPS dans l'entité / le groupement et traduction en pourcentage de détention le cas échéant ; nature du contrôle / de l'influence notable de l'EPS (détention de titres, détention d'une quote-part de capital, autre nature à préciser dans les cas où ce contrôle / cette influence notable ne s'exprime pas par la détention de titres ou d'une quote-part de capital),
 - II. Modalités de participation des actionnaires / membres de l'entité / du groupement : contribution financière annuelle, contribution en nature (mise à disposition de locaux, de personnels ou de matériels...), utilisation des moyens de l'entité / du groupement...,
 - III. Modalités de répartition entre les actionnaires / membres des résultats et réserves distribuables, de la contribution aux charges et déficits éventuels, des dettes dans les rapports avec les tiers et en cas de retrait / liquidation,
 - IV. Modalités de financement de l'entité / du groupement : financement externe et/ ou contribution des membres... ;
 - V. Le cas échéant, existence ou non d'une solidarité financière entre l'EPS et l'entité / le groupement et modalités d'exercice de cette solidarité financière (en cours de vie du groupement, au moment de sa liquidation, en cas du retrait de l'EPS...),
 - VI. Toute autre information nécessaire à la bonne compréhension des relations entre l'EPS et l'entité / le groupement.
- III. Informations financières par entité / groupement (si ces informations sont significatives) :
 - a. Montant des capitaux propres de l'entité / du groupement ;
 - b. Montant des dettes financières de l'entité / du groupement, et mouvements de l'exercice (nouveaux emprunts et remboursements) ;
 - c. Total des actifs immobilisés ;
 - d. Montant des actifs (locaux / matériel technique) mis à disposition de l'entité/ du groupement par l'EPS et modalités d'évaluation (valeur nette comptable, coût réel...),
 - e. Total des produits de l'exercice de l'entité / du groupement ;
 - f. Total de la contribution annuelle versée par l'EPS, des prestations facturées à l'EPS par l'entité/ le groupement et de toute autre transaction significative entre l'EPS et l'entité / le groupement ;
 - g. Personnel mis à disposition de l'entité / du groupement par l'EPS (en ETP et en coût salarial),
 - h. Résultat net de l'entité / du groupement ;
 - i. Montant des engagements hors bilan pris / reçus par l'entité / le groupement ;

- j. Le cas échéant, exposition de l'EPS du fait de la solidarité financière potentielle existante ;
- k. Tout autre élément significatif.

Ces informations sont issues des états financiers de l'exercice de l'entité / du groupement ou à défaut de ceux de l'exercice précédent⁹.

4. Date d'application

Comme rappelé *supra*, la loi indique que les nouveaux états comptables « sont établis à compter de l'exercice 2022 ».

Le CNOCP note que dans le cadre des travaux ayant conduit à la rédaction du présent avis, les membres du groupe de travail ont fait part des difficultés qu'auront certains établissements publics de santé à mettre en œuvre l'intégralité de ses dispositions dès la clôture de l'exercice 2022.

⁹ S'ils ne sont pas disponibles quand l'EPS arrête ses comptes, ce qui doit être mentionné dans l'annexe.