

Paris, le 25 octobre 2012

**LE PRÉSIDENT**

5, PLACE DES VINS DE FRANCE  
75572 PARIS CEDEX 13  
FRANCE  
TELEPHONE : + 33 1 53 44 22 80  
E-mail : michel.prada@finances.gouv.fr

Le Président du Conseil de  
normalisation des comptes publics  
à  
Monsieur le Directeur général de  
l'offre de soins

**Objet :** *Réponse à la demande d'avis préalable sur le projet d'arrêté relatif au compte financier des établissements publics de santé*

**Réf. :** *Votre courrier de saisine du 19 juin 2012*

**P. J. :** *Avis du Conseil de normalisation des comptes publics sur le projet d'arrêté relatif au compte financier des établissements publics de santé*

En réponse à votre saisine datée du 19 juin 2012, je vous prie de bien vouloir trouver ci-joint l'avis du Conseil de normalisation des comptes publics sur le projet d'arrêté cité en objet.

Le Conseil a mis en place un groupe de travail qui a analysé le projet d'arrêté transmis par vos services dans les limites de son périmètre de compétence. Ainsi, seule la première partie du projet d'arrêté consacrée aux comptes annuels a été examinée par le Conseil.

Par ailleurs, j'attire votre attention sur l'avis n° 2012-04 du Conseil, en date du 3 juillet 2012, sur la comptabilisation des dettes financières et des instruments dérivés de certaines entités à comptabilité publique, dont celles relevant du code de la santé publique. La prise en compte de ces nouvelles dispositions dans la réglementation afférente aux établissements publics de santé pourra vous conduire, le cas échéant, à faire évoluer ultérieurement certains éléments des comptes annuels, par exemple le tableau des provisions.

Michel PRADA

# **Avis du Conseil de normalisation des comptes publics**

## **sur le projet d'arrêté**

### **relatif au compte financier des établissements publics de santé**

A titre liminaire, le Conseil est favorable à l'identification et à l'enrichissement des « comptes annuels » au sein du « compte financier » des établissements publics de santé.

Les observations du Conseil sont présentées ci-après.

#### **1. Contexte**

La Direction générale de l'offre de soins a saisi le 19 juin 2012 le Conseil de normalisation des comptes publics d'une demande d'avis préalable sur un projet d'arrêté relatif au compte financier des établissements publics de santé (ci-après « le projet d'arrêté »).

Ce courrier indique que dans la perspective de la certification des comptes des établissements publics de santé, « l'article 2 (34°) du décret n° 2010-425 du 29 avril 2010, codifié à l'article R. 6145-43 du CSP [code de la santé publique] conduit à distinguer dans le compte financier des établissements publics de santé :

- les éléments soumis à certification que sont les comptes annuels, c'est-à-dire le compte de résultat, le bilan et l'annexe ;
- les autres éléments, notamment ceux relatifs à l'analyse de l'exécution de l'état de prévision des recettes et des dépenses, non soumis à certification.

Cette distinction conduit la DGOS [direction générale de l'offre de soins] et la DGFIP [direction générale des finances publiques] à réorganiser les états du compte financier et à enrichir le cadre de l'annexe pour répondre aux besoins de l'audit du certificateur, à compter de l'exercice 2012. »

En effet, l'article R. 6145-43<sup>1</sup> du code de la santé publique, dans sa rédaction issue du décret n° 2010-425 susmentionné, a introduit la notion de « comptes annuels » à l'intérieur du

---

<sup>1</sup> Art. R. 6145-43 du code de la santé publique – À la clôture de l'exercice, le directeur et le comptable en fonction établissent conjointement le projet de compte financier dans des conditions prévues par arrêté des ministres de la santé, de la sécurité sociale et du budget. .../...

compte financier, seul ce dernier étant mentionné dans le code de la santé publique au niveau législatif. La certification des comptes des établissements publics de santé définis par décret doit intervenir sur les comptes annuels de l'exercice 2014.

## **2. Champ d'application**

Le projet d'arrêté, objet de la saisine, relève du périmètre de compétence du Conseil uniquement dans sa première partie consacrée aux comptes annuels. Le Conseil s'est donc attaché à examiner la norme de présentation des états financiers (composés du bilan, du compte de résultat et de l'annexe), des établissements publics de santé.

Le présent avis porte sur les évolutions que le Conseil propose d'apporter à la première partie du projet d'arrêté, consacrée aux comptes annuels des établissements publics de santé.

## **3. Principales dispositions de l'avis**

### **3.1 Le bilan**

Le Conseil ne formule pas d'observation sur le modèle de bilan (état E1) proposé dans le projet d'arrêté.

### **3.2 Le compte de résultat**

Le Conseil constate que le compte de résultat (état C3) retenu comme composante des comptes annuels dans le projet d'arrêté est le compte de résultat « toutes activités confondues », donc sans neutralisation des éventuelles opérations internes à un établissement public de santé. Les comptes de la classe 7 notamment pourraient de ce fait comporter des flux comptabilisés à deux reprises. Le Conseil considère que cette absence de neutralisation

---

*Art. R. 6145-43 du code de la santé publique (suite)*

Le compte financier comprend :

1° Les comptes annuels, constitués du bilan, du compte de résultat et de l'annexe.

2° L'analyse de l'exécution de l'état des prévisions de recettes et de dépenses. À cette fin, le compte financier :

- récapitule les opérations de dépenses et de recettes et comporte le rappel des prévisions de dépenses et de recettes inscrites au dernier état des prévisions de recettes et de dépenses rendu exécutoire ;
- comporte un tableau de calcul de la capacité d'autofinancement et un tableau de financement permettant de déterminer la variation du fonds de roulement ;
- fait notamment apparaître le résultat comptable de chacun des comptes de résultat ainsi que le résultat toutes activités confondues.

peut altérer l'image fidèle des comptes de l'établissement public de santé dès lors que les flux internes entre les comptes de résultat des différentes activités sont significatifs.

Néanmoins, le Conseil relève que si les ministères chargés de la santé et du budget ont fait part de difficultés techniques qui ne leur ont pas permis, à ce jour, d'aboutir à la production d'un compte de résultat neutralisé des opérations internes, ils se sont engagés à mener des réflexions afin de pallier cette lacune, dans un délai raisonnable compte tenu de la date de première certification des comptes des établissements de santé.

Aussi, compte tenu de la démarche de progrès dans laquelle la direction générale des finances publiques et la direction générale de l'offre de soins se sont inscrites, le Conseil prend acte de la nécessité de maintenir à court terme le compte de résultat (tableau C3) en l'état, c'est-à-dire tel qu'il est proposé dans le projet d'arrêté et invite les directions à poursuivre leurs travaux pour parvenir à une solution acceptable permettant de neutraliser les flux internes. D'ici là, le cadre de ce compte de résultat fera partie du référentiel comptable des établissements publics de santé et les établissements pourront rappeler, dans leurs méthodes, que les opérations internes ne sont pas neutralisées.

### **3.3 L'annexe**

Le Conseil approuve le fait que la direction générale des finances publiques et la direction générale de l'offre de soins ont souhaité enrichir l'annexe afin de mieux compléter et commenter l'information donnée par le bilan et le compte de résultat. Alors que dans sa version antérieure, l'annexe était constituée principalement de tableaux chiffrés, le Conseil note que la version soumise à son avis comprend, en plus des tableaux chiffrés, des espaces de rédaction libres, structurés de manière à faire apparaître les thèmes suivants :

- principes et méthodes comptables et faits caractéristiques de l'exercice<sup>2</sup>,
- notes relatives aux postes de bilan,
- notes relatives au compte de résultat,
- autres informations.

Le Conseil considère qu'il appartient aux producteurs des comptes hospitaliers de se saisir de la faculté d'éclairer utilement les lecteurs de leurs comptes par des commentaires littéraires appropriés.

Les propositions de l'annexe du projet d'arrêté qui appellent un commentaire de la part du Conseil sont présentées ci-après.

---

<sup>2</sup> Il convient cependant de séparer les principes et méthodes comptables d'une part et les faits caractéristiques de l'exercice d'autre part.

### ***3.3.1 Principes et méthodes comptables (annexe I1), méthodes utilisées pour la reconnaissance des produits de l'activité hospitalière (annexe I4), méthodes d'évaluation (annexe F4), méthodes utilisées pour le calcul des amortissements (annexe tableau F2)***

Le Conseil considère que les éléments contenus dans les annexes F4 « Principes et méthodes d'évaluation », I1 « Principes et méthodes comptables » et I4 « Méthodes utilisées pour la reconnaissance des produits de l'activité hospitalière » (tous trois en rédaction libre), sont redondants et propose de les synthétiser pour n'en faire qu'un seul.

Concernant le tableau consacré aux méthodes utilisées pour le calcul des amortissements des immobilisations entrées dans le patrimoine au cours de l'exercice (annexe, tableau F2), bien que les informations présentées puissent être utiles au tarificateur, le Conseil considère que ces informations ne sont pas indispensables pour le lecteur des comptes puisque les mentions utiles ont été apportées dans la partie relative aux « principes et méthodes comptables » ; elles peuvent être écartées du périmètre des états financiers. Le Conseil est ainsi d'avis que le tableau F2 soit compris dans la partie II du compte financier relative à l'exécution de l'état des prévisions de recettes et de dépenses.

### ***3.3.2 Tableau des provisions et des dépréciations (annexe, tableau F0) et tableau des variations des capitaux propres et provisions réglementées (annexe, tableau F12)***

Le Conseil considère que le tableau proposé dans le projet d'arrêté sur les provisions et les dépréciations est trop détaillé (puisque chaque provision doit être analysée) et pourrait utilement être remplacé par deux tableaux synthétiques, l'un relatif aux provisions, qui sont des passifs, et l'autre relatif aux dépréciations, qui modifient la valeur des actifs.

S'agissant des provisions, le Conseil attire l'attention sur l'avis n° 2012-04 qu'il a pris le 3 juillet 2012, dont l'objet est de préciser les règles de comptabilisation des dettes financières et des instruments dérivés, afin notamment de mieux traduire comptablement les risques pris du fait de la souscription de certains emprunts dits complexes.

S'agissant des provisions réglementées, qui font partie des capitaux propres, le Conseil préconise d'en introduire le détail jugé pertinent dans le tableau F12, qui devrait être renommé « Variation des capitaux propres ».

Le Conseil considère que les évolutions relatives au traitement du compte épargne-temps<sup>3</sup> conduiront à l'écarter de ce tableau F12.

---

<sup>3</sup> Le compte épargne-temps doit donner lieu à la comptabilisation d'un passif (provision ou charge à payer).

### **3.3.3 Informations complémentaires sur l'état de la dette financière à long et moyen terme (annexe, tableau F3 bis)**

Le Conseil note que l'état F3 bis « Informations complémentaires sur l'état de la dette financière à long et moyen terme » reprend l'essentiel des préconisations de son avis n° 2011-05 du 8 juillet 2011 relatif à l'information comptable des dettes financières et des instruments dérivés des entités à comptabilité publique, y compris des propositions non obligatoires comme l'information relative au nom du prêteur. En revanche, il relève l'absence de certaines informations, notamment sur :

- l'analyse de sensibilité, à la fois à une variation des taux d'intérêt par catégorie d'emprunt, et à une variation des taux de change par devise ;
- l'information relative aux opérations de refinancement de la dette.

Le Conseil recommande de vérifier les éventuelles redondances avec l'état F3 « Etat de la dette financière à long et moyen terme » et, le cas échéant, de procéder à des simplifications sur les tableaux concernés.

### **3.3.4 Evaluation et comptabilisation des stocks (annexe tableau F6)**

Le Conseil propose de simplifier le tableau en faisant apparaître les informations relatives :

- au stock initial,
- au stock final,
- aux dépréciations éventuelles.

Il suggère de privilégier les comptes à deux chiffres, sauf pour les « produits pharmaceutiques et produits à usage médical ».

### **3.3.5 Détail et évaluation des valeurs mobilières de placement (tableau F7)**

Le Conseil considère que le tableau relatif au détail et évaluation des valeurs mobilières de placement est trop complexe et ne renseigne pas utilement le lecteur des comptes. Il est d'avis de le remplacer par un tableau synthétique. Des informations complémentaires pourront être communiquées dans la seconde partie du compte financier consacrée à l'exécution de l'état des prévisions de recettes et de dépenses.

### **3.3.6 Restes à recouvrer des exercices courant, précédents et antérieurs (annexe, tableau F8), Restes à recouvrer au 31 décembre sur hospitalisés et consultants (annexe, tableau F9)**

Le Conseil est d'avis que les tableaux F8 et F9 doivent faire apparaître la distinction entre les créances saines et les créances douteuses. Il considère également que le détail des dépréciations par créance ne fera pas nécessairement l'objet d'une information particulière dès lors qu'une méthode statistique sera employée. Si tel est le cas, le Conseil est d'avis que cette méthode doit être détaillée dans la partie consacrée aux méthodes comptables.

### **3.3.7 Etat des subventions d'exploitation accordées par l'établissement (annexe, tableau G2)**

Le Conseil est d'avis d'inclure le tableau détaillé relatif aux subventions d'exploitation accordées par l'établissement dans la seconde partie consacrée à l'exécution de l'état des prévisions de recettes et de dépenses, et d'inclure dans l'annexe des comptes annuels un tableau synthétique sur ces subventions, en particulier si elles concernent des structures de coopération.

### **3.3.8 Etat récapitulatif des charges sur exercices antérieurs (annexe, tableau G3)**

Le tableau relatif au compte 672 - Charges sur exercices antérieurs présente un détail d'informations utiles pour l'établissement public de santé. Pour autant, le Conseil est d'avis que ces informations ne figurent pas dans les états financiers, car elles comportent systématiquement un détail par mandat. Les établissements pourront cependant, le cas échéant, commenter dans l'annexe des montants qui leur paraîtraient significatifs sur ces comptes.

Par ailleurs, le Conseil pense que la comptabilisation de ce type de charges doit s'analyser à l'aune des dispositions propres aux corrections d'erreurs sur exercices antérieurs<sup>4</sup> et qu'en tout état de cause, il est préférable de les comptabiliser dans des comptes par nature plutôt qu'au sein des charges exceptionnelles. C'est pourquoi il recommande d'envisager des évolutions réglementaires sur ce point.

### **3.3.9 Détail des recettes (annexe, tableau G4)**

Le Conseil est d'avis que le tableau relatif au « détail des recettes » analyse uniquement les produits de l'activité hospitalière, et comporte l'année N-1 à titre de référence.

---

<sup>4</sup> Cf. avis n° 2012-05 du Conseil de normalisation des comptes publics du 18 octobre 2012 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs.

#### **4. Date d'application**

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que les dispositions du présent avis soient applicables à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013 (comptes clos le 31 décembre 2013), avec possibilité d'application anticipée.