



**Avis n° 2011-04 du 27 mai 2011**  
**relatif aux changements de méthodes comptables,**  
**changements d'estimations comptables**  
**et corrections d'erreurs**  
**dans les établissements publics de santé**  
**relevant de l'instruction budgétaire et comptable M 21**

## **1. Contexte de la saisine du Conseil de normalisation des comptes publics**

A l'occasion de la première certification des comptes des établissements publics de santé, prévue par les dispositions de l'article L. 6145-16<sup>1</sup> du code de la santé publique, la Direction générale des finances publiques (DGFIP) et la Direction générale de l'offre de soins (DGOS) ont souhaité que le Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) examine les modalités de traitement comptable des changements de méthodes comptables, des changements d'estimations comptables ainsi que des corrections d'erreurs dans les établissements publics de santé relevant de l'instruction budgétaire et comptable M 21.

Les établissements publics de santé (EPS) sont des établissements publics, jouissant de la personnalité morale et de l'autonomie administrative et financière. Ils sont dotés d'un conseil de surveillance et sont dirigés par un directeur assisté d'un directoire.

La réforme des établissements publics de santé engagée dès 2008 et ayant abouti à la loi promulguée en 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires a notamment pour objet de moderniser les établissements publics de santé, en précisant leurs missions et en renforçant le rôle du chef d'établissement. Cette loi comporte des dispositions sur le fonctionnement des établissements, ces dispositions étant fondées pour certaines d'entre elles sur le niveau de leur résultat comptable.

---

<sup>1</sup> En annexe, figurent les textes des articles cités.

Les articles L. 6143-3 et D. 6143-39 du code de la santé publique<sup>1</sup> disposent que le directeur général de l'agence régionale de santé (ARS) demande à un établissement public de santé de présenter un plan de redressement dès lors que certaines conditions sont réunies, notamment l'existence d'un résultat comptable déficitaire de 2% des produits pour les centres hospitaliers régionaux et les établissements les plus importants, et 3% pour les autres établissements. Si ce plan est jugé non satisfaisant, ou insuffisant s'il ne permet pas de redresser la situation, un administrateur provisoire est nommé.

Dans ce contexte, le sujet des changements de méthodes comptables, des changements d'estimations comptables, et surtout des corrections d'erreurs, revêt une importance particulière.

## **2. Référentiel comptable des établissements publics de santé**

Le décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique a pour objet de définir les dispositions relatives à la comptabilité publique applicable à l'Etat, aux établissements publics ainsi qu'aux collectivités territoriales. Les établissements publics de santé entrent dans le champ d'application de ce décret. Son article 52<sup>1</sup> définit la comptabilité générale pour toutes les entités entrant dans son champ d'application, et renvoie au Plan comptable général uniquement pour la nomenclature des comptes.

Concernant plus précisément les dispositions comptables applicables aux établissements publics de santé, l'article R. 6145-3 du code de la santé publique<sup>1</sup> reprend les principes du décret du 29 décembre 1962 susvisé. En effet, cet article R. 6145-3 indique que la nomenclature budgétaire et comptable des établissements publics de santé est établie par référence au Plan comptable général, et est fixée par un arrêté interministériel, l'instruction budgétaire et comptable M 21 du 30 octobre 2006.

Cette instruction budgétaire et comptable M 21 apporte un certain nombre de précisions sur les dispositions comptables applicables aux établissements publics de santé, et notamment la nomenclature qui leur

est applicable, puisqu'elle indique que le plan de comptes de ces établissements est inspiré du Plan comptable général <sup>2</sup>.

Les changements de méthodes comptables, les changements d'estimations comptables et les corrections d'erreurs ne font pas l'objet de dispositions particulières dans l'instruction budgétaire et comptable M 21.

Seule une disposition de cette instruction M 21 peut être utilisée de façon exceptionnelle en cas de correction d'erreur. Il s'agit du dispositif prévoyant que le compte de dotation 1021 (qui fait partie des capitaux propres) peut être mouvementé dans des cas exceptionnels pour des ajustements du patrimoine <sup>3</sup>. Or, dans la pratique, cette mesure s'avère insuffisante, car les ajustements du patrimoine ne couvrent pas toutes les corrections d'erreurs qui pourraient être identifiées dans les comptes des établissements publics de santé lors de la première certification de leurs comptes.

Le Conseil de normalisation des comptes publics propose donc de modifier l'instruction budgétaire et comptable M 21 pour introduire un dispositif adapté aux établissements publics de santé relatif au traitement comptable des corrections d'erreurs.

### **3. Champ d'application de l'avis**

Le présent avis s'applique aux établissements publics de santé relevant de l'instruction budgétaire et comptable M 21.

---

<sup>2</sup> Instruction budgétaire et comptable M 21, Chapitre 1 sur la comptabilité hospitalière : « *Le classement des opérations inscrites à l'état des prévisions de recettes et de dépenses et dans la comptabilité tenue tant par l'ordonnateur que par le comptable est effectuée selon un plan de comptes normalisé inspiré du plan comptable général fixé par le règlement modifié n° 99-03 du 29 avril 1999 du comité de la réglementation comptable relatif à l'écriture du plan comptable général, annexé à l'arrêté du ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie du 22 juin 1999.* »

<sup>3</sup> Instruction budgétaire et comptable M 21 : « *Compte 1021 – Dotation : au crédit de ce compte est inscrite la valeur des biens reçus par l'établissement lors de sa création à titre de dotation par le débit du compte intéressé de la classe 2. Dans des cas exceptionnels, il est mouvementé pour des opérations d'ajustement du patrimoine.* »

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

Concernant les dispositions relatives aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs applicables aux établissements publics de santé relevant de l'instruction budgétaire et comptable M 21, le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que celles-ci doivent être identiques à celles de l'Etat et des établissements publics nationaux relevant des instructions budgétaires, financières et comptables M 9-1 et M 9-3.

### **4.1 Changements de méthodes et d'estimations comptables**

La norme n° 14 « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs » du Recueil des normes comptables de l'Etat prévoit un traitement des changements de méthodes et d'estimations comptables identique à celui décrit dans l'avis n° 97-06 du Conseil national de la comptabilité du 18 juin 1997 repris pour partie aux articles 314-1 et 314-2 du Plan comptable général.

L'application de dispositions inspirées de cette norme aux établissements publics nationaux relevant des instructions budgétaires, financières et comptables M 9-1 et M 9-3, et désormais aux établissements publics de santé relevant de l'instruction budgétaire et comptable M 21, ne constitue donc pas une modification de la pratique actuelle.

### **4.2 Corrections d'erreurs commises au cours d'exercices antérieurs**

Concernant les corrections d'erreurs commises au cours d'exercices antérieurs, compte tenu de la formation du résultat des entités du secteur public non marchand différente de celles des entités appliquant une comptabilité privée, et par similitude avec les dispositions de la norme 14 du Recueil des normes comptables de l'Etat désormais applicables aux établissements publics nationaux relevant des instructions budgétaires et comptables M 9-1 et M 9-3, le présent avis propose de ne pas les comptabiliser dans le compte de résultat de l'exercice au cours duquel elles sont constatées, mais en situation nette. Cette disposition s'applique même lorsque les corrections d'erreurs concernent des opérations qui auraient dû, lors des exercices antérieurs, transiter par le compte de

résultat. Elles donneront lieu à un traitement rétrospectif dans le premier jeu d'états financiers publiés après leur découverte en affectant la situation nette.

Le Conseil a en effet considéré qu'il était logique de rattacher la correction d'erreur au bilan de l'exercice au cours duquel elle a été commise.

L'ensemble des arguments justifiant cette position figure dans la note de présentation de l'avis n° 2010-02 du 30 juin 2010 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs dans les établissements publics nationaux relevant des instructions budgétaires, financières et comptables M 9-1 et M 9-3.

## **5. Qualification du changement proposé dans l'avis**

Les changements effectués au titre de la première application des dispositions résultant de cet avis sont traités selon les dispositions liées aux changements de méthodes comptables.

## **6. Mise à jour de l'instruction budgétaire et comptable M 21 applicable aux établissements publics de santé**

Le Conseil de normalisation des comptes publics propose que les dispositions du présent avis soient intégrées dans l'instruction budgétaire et comptable M 21 applicable aux établissements publics de santé.

## **7. Date d'application de l'avis**

Le Conseil de normalisation des comptes publics formule le vœu que les dispositions du présent avis soient applicables à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012, avec possibilité d'application anticipée.

## ANNEXE

### **ARTICLE L. 6145-16 DU CODE DE LA SANTE PUBLIQUE**

« Les comptes des établissements publics de santé définis par décret sont certifiés. Les modalités de certification, par un commissaire aux comptes ou par la Cour des comptes, sont fixées par voie réglementaire ».

### **ARTICLE L. 6143-3 DU CODE DE LA SANTE PUBLIQUE**

«Le directeur général de l'agence régionale de santé demande à un établissement public de santé de présenter un plan de redressement, dans le délai qu'il fixe, compris entre un et trois mois, dans l'un des cas suivants :

- 1° Lorsqu'il estime que la situation financière de l'établissement l'exige ;
- 2° Lorsque l'établissement présente une situation de déséquilibre financier répondant à des critères définis par décret.

Les modalités de retour à l'équilibre prévues par ce plan donnent lieu à la signature d'un avenant au contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens ».

### **ARTICLE D. 6143-39 DU CODE DE LA SANTE PUBLIQUE**

Le directeur général de l'agence régionale de santé demande au directeur d'un établissement public de santé de présenter un plan de redressement en application de l'article L. 6143-3 lorsque, soit il estime que la situation financière l'exige, soit l'un ou plusieurs des critères de déséquilibre financier suivants sont remplis :

- 1° Pour les établissements dont le total des produits du compte de résultat principal excède dix millions d'euros, le compte de résultat principal présente un résultat déficitaire supérieur au seuil déterminé au présent article. Ce résultat comptable est calculé par différence entre les produits et les charges du compte de résultat principal et est corrigé des charges et produits sur exercices antérieurs comptabilisés au cours de l'exercice en cours, après vérification de la sincérité des inscriptions de charges et de produits.

Le seuil prévu au présent 1° est fixé à :

a) 2 % du total des produits du compte de résultat principal de l'exercice, pour les établissements publics de santé mentionnés à l'article D. 6141-15 et ceux dont les emplois de directeur sont des emplois fonctionnels de la fonction publique hospitalière en application du 4° de l'article 1er du décret n° 2005-922 du 2 août 2005 ;

b) 3 % du total des produits du compte de résultat principal de l'exercice, pour les autres établissements publics de santé ;

2° Pour les établissements dont le total des produits du compte de résultat principal excède dix millions d'euros, le compte de résultat principal présente un résultat déficitaire, calculé dans les conditions prévues au 1°, et soit la capacité d'autofinancement de l'établissement déterminée dans les conditions prévues par l'arrêté mentionné à l'article R. 6145-10 représente moins de 2 % du total des produits, toutes activités confondues, de l'établissement, soit l'établissement présente une insuffisance d'autofinancement ;

3° La capacité d'autofinancement de l'établissement est insuffisante pour couvrir le remboursement en capital contractuel des emprunts figurant dans le tableau de financement mentionné à l'article R. 6145-13. Le remboursement en capital contractuel ne prend pas en compte les remboursements anticipés en capital.

L'examen de la situation de l'établissement au regard des critères mentionnés aux 1°, 2° et 3° du présent article est effectué au vu du plus récent des documents suivants :

a) Soit le dernier état comparatif de l'exercice précédent, établi en application de l'article R. 6145-6 ; dans ce cas, les éléments permettant d'établir la valeur des critères mentionnés ci-dessus sont issus de la projection annuelle actualisée, figurant à l'état comparatif transmis par l'établissement en application de l'arrêté mentionné à l'article R. 6145-6 ;

b) Soit le compte financier du dernier exercice clos, mentionné à l'article R. 6145-43.

**ARTICLE 52 DU DECRET DU 29 DECEMBRE 1962 PORTANT REGLEMENT GENERAL SUR LA COMPTABILITE PUBLIQUE**

« La comptabilité générale retrace :

- les opérations budgétaires ;
- les opérations de trésorerie ;
- les opérations faites avec des tiers ;

Les mouvements du patrimoine et des valeurs d'exploitation.

Elle dégage la situation ou les résultats de fin d'année.

La comptabilité générale est tenue selon la méthode de la partie double. La nomenclature des comptes ouverts en comptabilité générale définit les modalités de fonctionnement des comptes.

Cette nomenclature s'inspire du plan comptable général approuvé par arrêté du ministre des finances.

Lorsque l'activité exercée est de nature principalement industrielle ou commerciale, la nomenclature des comptes est conforme au plan comptable général, sauf dérogations justifiées par le caractère particulier des opérations à retracer. »

**ARTICLE R. 6145-3 DU CODE DE LA SANTE PUBLIQUE**

« 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 l'état des prévisions de recettes et de dépenses 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. »