



COLLEGE

Réunion du lundi 23 janvier 2017

**Analyse générale des principes comptables
des établissements publics de santé :
point d'étape fin 2016 et perspectives**

Contexte

Le programme de travail pour 2016/2017 du Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) précisait que : « *dans une optique d'harmonisation des référentiels comptables des entités publiques, le CNOCP a engagé des travaux sur le référentiel comptable des établissements publics de santé et a rendu le 10 décembre 2015 un premier avis relatif à l'instruction budgétaire et comptable M21 en proposant de modifier cinq dispositions de cette instruction.*

Le CNOCP poursuivra en 2016 l'examen des dispositions de l'instruction, au regard des différents référentiels comptables applicables à la sphère publique. En cas de divergences, le CNOCP devra analyser si celles-ci se justifient par des spécificités des établissements publics de santé ou, à défaut, préciser dans quelle mesure elles doivent être réduites, dans le but de favoriser à terme la convergence des référentiels.

Si, à l'issue des travaux, il n'est pas démontré de spécificités particulières qui empêcheraient d'inclure les établissements publics de santé dans le périmètre du Recueil des normes comptables pour les établissements publics, une proposition pourrait être formulée en ce sens. Dans cette hypothèse, l'instruction budgétaire et comptable M21 présenterait alors les spécificités éventuelles des établissements publics de santé, en prévoyant de surcroît des dispositions transitoires pour les sujets à enjeux financiers importants, si cela s'avérait nécessaire ».

L'avis n°2015-09 du 10 décembre 2015 précité exposait le contexte particulier des établissements publics de santé (EPS) : l'analyse de leur référentiel comptable intervient dans un contexte de fiabilisation de leurs comptes et de certification de ces derniers pour les établissements qui présentent les enjeux financiers les plus importants.

Nature des travaux conduits en 2016

Pour mémoire¹, le groupe de travail a choisi d'analyser l'instruction budgétaire et comptable M21 (ci-après instruction M21) en procédant à des parangonnages normatifs avec les dispositions du Recueil de normes comptables pour les établissements publics (RNCEP) et avec le Plan comptable général (PCG). Il a convenu de travailler à partir du RNCEP afin de comparer, norme par norme, les dispositions des deux autres référentiels comptables (instruction M21 et PCG). Afin de déterminer ce qui relève du niveau de la norme et ce qui relève de son application, le groupe de travail s'est fondé sur le niveau de précisions figurant dans le RNCEP : celui-ci permet de délimiter le champ de la norme.

¹ Cf. avis n°2015-09 précité.

Durant l'année 2016, le groupe de travail s'est concentré :

- d'une part sur les problématiques qui avaient été ouvertes lors de la présentation du point d'étape au Collège du 10 décembre 2015 (principalement les biens mis à disposition et les dispositifs relatifs au personnel) ;
- d'autre part sur des thèmes restant à analyser, tels que les états financiers, le résultat exceptionnel ou les contrats à long terme.

Il a par ailleurs procédé à l'examen en urgence de la saisine conjointe de la direction générale de l'offre de soins (DGOS) et de la direction générale des finances publiques (DGFIP) relative aux modalités de comptabilisation des opérations d'investissement réalisées dans le cadre des groupements hospitaliers de territoire (GHT). Le CNOCP a rendu son avis sur cette question le 4 juillet 2016.

Les échanges intervenus au sein du groupe de travail en 2015 et 2016 ont permis de mettre au jour des questions liées au statut des EPS, à leur action et à leur environnement juridique (partie 1 ci-jointe en annexe). Les travaux techniques ont conduit à des améliorations de l'instruction M21 en 2016 et 2017 (partie 2). D'autres évolutions font l'objet de consensus, la date d'application restant à préciser (partie 3). Enfin, l'instruction M21 présente des divergences soit avec le RNCEP, soit avec le PCG. Ces divergences portent soit sur la norme, soit sur son interprétation (partie 4).

Examen de ces travaux par les instances du CNOCP

L'ensemble de ces travaux a été présenté aux membres de la commission « Collectivités territoriales et établissements publics locaux » le 11 janvier 2017, puis aux membres du Collège le 23 janvier 2017.

Concernant le traitement comptable des congés et des heures supplémentaires, le Collège a noté que les dispositions réglementaires en vigueur diffèrent des principes généraux de comptabilisation des passifs tels que mis en œuvre dans d'autres entités du secteur public et dans le secteur privé (par application du PCG). Il a exprimé majoritairement le souhait que soit engagé progressivement le processus de mise en conformité avec les dispositions normatives en tenant compte des spécificités de l'utilisation de ces droits dans le cadre du service public hospitalier.

Conscient des difficultés notamment opérationnelles qui résulteraient d'une harmonisation des règles actuellement appliquées avec ces dispositions normatives, le Collège demande au groupe de travail d'étudier les conditions d'une telle évolution en évaluant les enjeux financiers et pratiques de provisionnement des passifs concernés en déterminant, en fonction des résultats de cette évaluation, le cheminement méthodologique permettant aux établissements concernés de converger à terme vers le dispositif normatif appliqué dans les autres entités publiques et privées.

Concernant les autres points, le Collège a validé les travaux menés, les orientations proposées et les conclusions du groupe de travail.

Synthèse des travaux à fin 2016

Le groupe de travail a mis en évidence quelques divergences, peu nombreuses, mais à fort enjeu financier, entre l'instruction M21 et le RNCEP, ainsi qu'avec le PCG.

Si la principale divergence porte sur le traitement des congés reportés et des heures supplémentaires récupérées non payées, sujet faisant l'objet de travaux additionnels, le groupe de travail a par ailleurs identifié :

- des questions qui méritent, pour des raisons manifestes de cohérence entre les entités publiques, un traitement transversal (par exemple les biens mis à disposition ou les immobilisations financières) ;
- une question sur la sphère de « rattachement comptable » la plus naturelle des EPS, puisque d'une part ils sont inclus dans le domaine de la sécurité sociale et d'autre part ils partagent certaines problématiques comptables avec les collectivités territoriales, qui participent à leur gouvernance². Ces questions pourront connaître des développements dans le cadre des travaux sur la deuxième phase du cadre conceptuel des comptes publics ;
- une question juridique liée à l'autorité chargée d'arrêter les règles comptables, le ministère en charge de la santé souhaitant qu'un dispositif approprié soit mis en place afin qu'il puisse exercer l'intégralité de ses compétences en la matière.

Pour l'ensemble de ces raisons, le groupe de travail propose de différer l'inclusion des établissements publics de santé dans un Recueil de normes comptables publiques (existant ou en cours d'élaboration). Néanmoins, le groupe de travail considère que l'ensemble des travaux a contribué à améliorer l'instruction M21. Il propose donc de poursuivre ses travaux afin de :

- procéder à l'examen de l'évaluation des passifs relatifs au compte épargne temps comme prévu dans l'avis préalable rendu par le CNOCP le 25 octobre 2013 ;
- convenir des dates de mise en œuvre des évolutions normatives sur lesquelles un consensus s'est dégagé ;
- suggérer de nouvelles évolutions de l'instruction M21 en fonction des sujets qui sont traités dans d'autres groupes de travail. Ainsi, certaines problématiques comptables, communes avec le secteur local, pourront être résolues lorsque les normes afférentes du futur Recueil des normes comptables pour les entités publiques locales seront finalisées (cas du traitement comptable des biens mis à disposition par exemple).

En outre, le groupe de travail devrait proposer courant 2017 un avis au Collège sur l'évaluation des passifs relatifs au compte épargne-temps.

² Selon les termes de la loi de modernisation de notre système de santé du 26 janvier 2016.

SOMMAIRE

Tableau synthétique

I) Synthèse des questions particulières identifiées lors des travaux de parangonnage normatif

1. Un positionnement original au sein de la sphère publique
2. La question de la comparabilité avec les établissements de santé privés
3. Des différences normatives ou d'application de la norme
4. Un référentiel signé par arrêté conjoint

II) Points d'accord ayant conduit à une actualisation de l'instruction budgétaire et comptable M21

1. Pièces de rechange
2. Travaux de désamiantage
3. Evaluation postérieure des provisions pour risques et charges
4. Autres évolutions analysées par le groupe de travail

III) Evolutions faisant l'objet d'un consensus, la date d'application restant à déterminer

1. Suppression des éléments exceptionnels
2. Présentation des immobilisations reçues en affectation
3. Modification de la notion de capitaux propres
4. Simplification de la présentation des charges et produits financiers

IV) Identification d'écarts entre l'instruction budgétaire et comptable M21 avec le RNCEP ou le Plan comptable général

1. Immobilisations décomposables
2. Congés reportés et heures supplémentaires récupérées et non payées
3. Reprise de subvention d'un bien non amortissable
4. Biens mis à disposition
5. Catégories de charges et produits

V) Sujets à suivre par le groupe de travail

Synthèse des sujets traités dans le groupe de travail « L13 – Etablissements publics de santé » à fin 2016

<i>Thèmes</i>	<i>Sujets</i>	<i>Conclusion</i>
Immobilisations corporelles	Pièces de réchange	Actualisation dans l'instruction M21
	Travaux de désamiantage	Actualisation dans l'instruction M21
	Date de début d'amortissement	Avis 2015-09 du CNOCP
	Coûts d'emprunt	Avis 2015-09 du CNOCP
	Contrôle conjoint	Avis 2015-09 du CNOCP
	Immobilisations décomposables	Maintien du principe de la décomposition des immobilisations
Immobilisations incorporelles	Frais de recherche et développement	Avis 2015-09 du CNOCP
Passifs non financiers	Evaluation postérieure des provisions pour risques et charges	Actualisation dans l'instruction M21
	Dispositifs pour compte de tiers et dispositifs pour compte propre	Modification des structures collectant les crédits recherche dans le cadre des structures de coopération
	Congés reportés et heures supplémentaires récupérées et non payées	Les congés reportés et heures supplémentaires récupérées et non payées ne donnent pas lieu à la constatation d'une provision selon l'instruction M21. Les travaux toujours en cours sur ce sujet
Evénements postérieurs à la clôture	Introduction du principe	Avis 2015-09 du CNOCP
Etats financiers	Distinction d'une catégorie de trésorerie active et passive	Actualisation dans l'instruction M21
	Présentation par nature des immobilisations reçues en affectation	Point à suivre
	Introduction de la notion de fonds propres	Point à suivre
	Actualisation de l'intulé "apports" en "apports non rattachés à un actif déterminé"	Point à suivre
	Simplification de la présentation dans le compte de résultat des charges et produits financiers	Point à suivre
	Neutralisation des recettes du compte de résultat	Insertion en annexe d'une information complémentaire si significatif
	Suppression des éléments exceptionnels	Opportunité à moyen terme
Financements d'actifs	Reprise de subvention d'un bien non amortissable	En cours de réflexion
Biens mis à disposition	Comptabilisation à l'actif d'un droit de retour	A suivre en lien avec la norme 6 du Recueil des entités publiques locales
Charges et produits	Catégories de charges et produits	Les catégories de charges et produits des EPS ne comportent pas à l'instar des établissements publics de notions de charges d'intervention ou de produits avec/sans contrepartie directe
Quotas d'émissions de gaz à effet de serre	Comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre	Actualisation dans l'instruction M21

LEGENDE

Sujets revus ayant fait l'objet
d'une actualisation dans
l'instruction M21

Sujets de consensus dont la
date d'application reste à fixer

Avis du CNOCP avec
application dans l'instruction
M21 mise à jour au 1er janvier
2017

Divergences avec le RNCEP ou le
PCG

I) SYNTHÈSE DES QUESTIONS PARTICULIÈRES IDENTIFIÉES LORS DES TRAVAUX DE PARANGONNAGE NORMATIF

1- Un positionnement original au sein de la sphère publique

Les établissements publics de santé (EPS) sont des personnes morales de droit public. Suite à la publication de la loi du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires, la question de leur assimilation à des établissements publics de l'Etat était posée. Elle conduisait à envisager, sur un Plan comptable, leur inclusion dans le RNCEP.

Depuis lors, les travaux relatifs à la norme 7 « Les immobilisations financières » du Recueil des normes comptables de l'Etat ont permis d'identifier un « domaine de la sécurité sociale » défini comme l'ensemble des entités entrant dans le champ de la loi de financement de la sécurité sociale prévue par l'article 34 de la Constitution ou soumises aux objectifs qu'elle fixe en matière d'équilibre financier.

Par ailleurs, la dimension territoriale des EPS est réaffirmée à l'article L.6141-1 du code de la santé publique dans sa rédaction issue de la loi 2016-41 du 26 janvier 2016 de modernisation de notre système de santé, qui qualifie le statut des EPS de « spécifique »³.

Enfin, les EPS exercent une activité à bien des égards similaire à celle des établissements de santé privés d'intérêt collectif ou privés à but lucratif (cf. point 2 ci-après).

2- La question de la comparabilité avec les établissements de santé privés

Le système hospitalier français s'appuie sur des « établissements de santé », publics, privés d'intérêt collectif et privés à but lucratif, qui peuvent exercer les mêmes missions, notamment le « service public hospitalier ». La coexistence de ces différents acteurs soulève la question de la comparabilité de leurs comptes. C'est pourquoi le groupe de travail avait proposé d'examiner, outre les normes du RNCEP, les dispositions du PCG. Ce travail était d'autant plus nécessaire qu'historiquement, l'instruction M21 a été élaborée par référence privilégiée au PCG, suivant en

³ Article L.6141-1 du code de la santé publique : « *Les établissements publics de santé sont des personnes morales de droit public dotées de l'autonomie administrative et financière. Ils sont soumis au contrôle de l'Etat dans les conditions prévues par le présent titre. Leur objet principal n'est ni industriel ni commercial. Ils sont dotés d'un statut spécifique, prévu notamment par le présent titre et par la loi n° 86-33 du 9 janvier 1986 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique hospitalière, qui tient compte en particulier de leur implantation locale et de leur rôle dans les stratégies territoriales pilotées par les collectivités territoriales. Le ressort des centres hospitaliers peut être communal, intercommunal, départemental, régional, interrégional ou national. Ils sont créés par décret lorsque leur ressort est national, interrégional ou régional et par arrêté du directeur général de l'agence régionale de santé dans les autres cas. A Saint-Barthélemy et à Saint-Martin, il est territorial. Les collectivités territoriales participent à leur gouvernance. Elles sont étroitement associées à la définition de leurs stratégies afin de garantir le meilleur accès aux soins et la prise en compte des problématiques de santé dans les politiques locales. Les établissements publics de santé sont dotés d'un conseil de surveillance et dirigés par un directeur assisté d'un directeur.* »

cela les dispositions du règlement général sur la comptabilité publique (désormais abrogé)⁴. Selon certains membres du groupe de travail, les EPS étant en « concurrence » avec des entités privées, leur comptabilité devrait être tenue selon les mêmes règles.

Cependant, il apparaît que ce n'est pas parce que des entités peuvent exercer des missions comparables que leurs référentiels comptables doivent être en tous points identiques. Comme pour les autres entités publiques, les travaux du CNOCP s'inscrivent dans une logique d'harmonisation au sein de la sphère publique, qui peut emporter des normes comptables *ad hoc* à raison de la spécificité de l'action publique.

De plus, dans le cas des EPS, le CNOCP avait déjà eu l'occasion de se prononcer sur la question du parallélisme avec les établissements de santé privés lorsqu'il avait rendu en 2011 un « avis 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 M21 »⁵. Celui-ci prévoyait notamment que les corrections d'erreurs sur exercices antérieurs soient traitées comme dans les autres entités publiques, et non comme dans le PCG, en raison des modalités de formation du résultat des entités du secteur public non marchand. Cette position a été élargie à l'ensemble de la sphère publique par l'avis n°2012-05 du 18 octobre 2012 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs.

3- Des différences normatives ou d'application de la norme

L'examen des dispositions normatives a mis en exergue plusieurs points de divergences entre l'instruction M21 et soit le RNCEP, soit le PCG, soit les deux. Les débats nourris au sein du groupe de travail n'ont pas nécessairement fait émerger un consensus en faveur d'évolutions de l'instruction M21. Ces points concernent des problématiques importantes pour les établissements publics de santé (ils sont détaillés dans la partie 4 du présent rapport). Il s'agit, outre de certains dispositifs relatifs au personnel dont on a précisé qu'ils n'étaient pas inclus dans la présente note, des immobilisations décomposables, qui représentent des enjeux stratégiques et opérationnels importants. Ainsi, la mise en place systématique de la décomposition des immobilisations des EPS, met en évidence une différence d'application par rapport à la norme 6 – « Les immobilisations corporelles » du RNCEP, mais aussi par rapport au PCG.

⁴ On note que pour les organismes appliquant le RNCEP, l'identification des principales différences avec le PCG a été de nature à faciliter la transition vers un autre corpus normatif.

⁵ Désormais abrogé et remplacé par un avis transverse à l'ensemble de la sphère publique.

4- Un référentiel signé par arrêté conjoint

L'article R.6145-3 du code de la santé publique précise que l'instruction budgétaire et comptable relative aux établissements publics de santé est « *fixé[e] par arrêté conjoint des ministres chargé du budget, de la santé et de la sécurité sociale.* »

Selon la DGOS et la DGFIP, l'intégration des établissements publics de santé dans le Recueil des normes comptables pour les établissements publics, d'un niveau réglementaire équivalent, risquerait de priver le ministère de la santé du plein exercice de sa compétence en la matière. Des réflexions juridiques pourront être menées afin de concilier les prérogatives de chaque partie et la bonne avancée de l'harmonisation des normes comptables au sein de la sphère publique.

II) POINTS D'ACCORD AYANT CONDUIT A UNE ACTUALISATION DU REFERENTIEL COMPTABLE M21 EN 2016 OU EN 2017

Cette partie résume les travaux conduits par le groupe de travail qui ont permis d'ores et déjà des évolutions de l'instruction M21, en 2016 ou en 2017.

Ces évolutions résultent de la prise en compte :

- o de l'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.

Pour mémoire, cet avis comportait des dispositions sur les frais de recherche et de développement, les coûts d'emprunts, la date de début d'amortissement d'une immobilisation, les évènements postérieurs à la clôture et les immobilisations incorporelles et corporelles contrôlées conjointement.

- o des travaux d'analyse menés par le groupe de travail qui ont mis en exergue la nécessité d'apporter des précisions, de nature infra-normative, dans le référentiel budgétaire et comptable M21. Ces points sont présentés *infra*.
- o d'autres précisions jugées utiles par le pouvoir réglementaire, en dehors des travaux normatifs conduits par le CNOCP. Elles ne donnent pas lieu à développements dans la présente note.

Autres précisions apportées dans le référentiel M21 en 2016, en lien avec les travaux du CNOCP

1- Pièces de rechange, suite au parangonnage sur la norme 6 « Les immobilisations corporelles »

A. Dispositions prévues dans l'instruction M21 en 2015

L'analyse de l'instruction lors de l'année 2015 ne montrait aucune disposition prévue pour la comptabilisation des pièces de rechange.

B. Règles des entreprises

Les pièces de rechange et le matériel d'entretien sont habituellement inscrits en stocks et comptabilisés dans le résultat lors de leur consommation. Toutefois, les pièces de rechange principales et le stock de pièces de sécurité constituent des immobilisations corporelles si l'entité compte les utiliser sur plus d'une période. De même, si les pièces de rechange et le matériel d'entretien ne peuvent être utilisés qu'avec une immobilisation corporelle, ils sont comptabilisés en immobilisations corporelles.

C. Dispositions en vigueur dans le Recueil des normes comptables pour les établissements publics

La norme 6 en vigueur dans le Recueil des normes comptables pour les établissements publics est identique à celle régissant les entreprises privées.

D. Identification, ou non, d'une spécificité des établissements publics de santé

Le groupe de travail a, dans un premier temps, considéré que les pièces de rechange devaient le cas échéant être traitées comme un actif immobilisable si elles répondaient à la définition d'un actif telle que développée dans le référentiel.

Le groupe de travail a ensuite considéré qu'il n'existait pas de spécificités liées à la comptabilisation des pièces de rechange et qu'il convenait donc de préciser ce traitement au sein de l'instruction M21 à l'instar de ce qui se pratique au sein des entreprises privées. Une mention a donc été ajoutée dans l'instruction lors de son actualisation.

E. Modification effectuée au 1^{er} janvier 2016

L'instruction M21 a été modifiée en 2016 pour préciser la comptabilisation des pièces de rechange conformément aux principes du RNCEP et du Plan comptable général.

2- Travaux de désamiantage, suite au parangonnage sur la norme 6 « Les immobilisations corporelles »

A. Dispositions prévues dans l'instruction M21 en 2015

L'instruction M21 en vigueur au 1^{er} janvier 2015 prévoyait la comptabilisation d'une provision pour désamiantage dès lors que la pollution avait été détectée. La constitution de cette provision répondait aux dispositions du code de la santé publique dans le cas où la détection d'amiante contraignait le propriétaire ou l'exploitant à effectuer des travaux de désamiantage.

B. Règles des entreprises

Les immobilisations corporelles acquises pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement, bien que n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs se rattachant à un actif existant donné, sont comptabilisées à l'actif si elles sont nécessaires pour que l'entité puisse obtenir les avantages économiques futurs de ses autres actifs⁶. Dans le cas inverse, une charge est constatée.

Toutes les dépenses de sécurité des personnes ou environnementales, imposées par des obligations légales, dont la non-réalisation entraînerait l'arrêt de l'activité ou de l'installation de l'entreprise sont donc comptabilisées à l'actif.

⁶ Plan comptable général, art. 321-10-2.

Les dépenses visées par des réglementations spécifiques (cas de désamiantage, relative à l'amiante, par exemple), sont hors du champ de cette disposition dès lors qu'elles ne prévoient pas l'arrêt de l'activité en cas de non-engagement desdites dépenses. Ces dépenses sont dès lors à analyser selon les règles relatives à la définition et à la comptabilisation d'un actif.

C. Dispositions en vigueur dans le Recueil des normes comptables pour les établissements publics

Le Recueil des normes comptables pour les établissements publics est convergent avec le Plan comptable général en ce qui concerne la comptabilisation des dépenses de mise aux normes et de mise en conformité⁷. Les dépenses liées aux travaux spécifiquement dévolus à l'amiante ne sont pas décrites dans le Recueil, mais peuvent être traitées au regard des critères de comptabilisation d'une immobilisation corporelle.

D. Identification, ou non, d'une spécificité des établissements publics de santé

Le groupe de travail n'a pas identifié de spécificités, mais a noté qu'il conviendrait de préciser le cas où :

- une provision doit être constituée,
- une immobilisation doit être enregistrée.

E. Modification effectuée au 1^{er} janvier 2016

L'instruction M21 mise à jour au 1^{er} janvier 2016 précise que « *les travaux de désamiantage, lorsqu'ils sont attribuables au coût d'acquisition ou de création d'un actif porteur d'avantages économiques futurs sont un élément du coût d'entrée de l'actif.*

Les autres travaux de désamiantage (dépenses liées à l'obligation de désamiantage, travaux isolés de désamiantage non inclus dans un programme de réhabilitation) sont à comptabiliser en charges. » Dans ce cas, une provision doit être constituée.

⁷ Cf. § 1.4.2 « les dépenses de mise aux normes et de mise en conformité » - Dispositions normatives de la norme 6 du Recueil de normes comptables pour les établissements publics.

3- Evaluation postérieure des provisions pour risques et charges, suite au parangonnage sur la norme 12 « Les passifs non financiers »

A. Dispositions prévues dans l'instruction M21 en 2015

Selon l'instruction M21, « évaluées à l'arrêté des comptes, les provisions pour risques et charges sont des passifs certains dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise.

Une provision doit être constatée :

- *S'il existe, à la clôture de l'exercice, une obligation légale, réglementaire, conventionnelle ou reconnue par l'établissement ;*
- *S'il est probable ou certain à la date d'établissement des comptes qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de tiers sans contrepartie équivalente de celui-ci ;*
- *Si cette sortie de ressources peut être estimée de manière fiable.*

Une provision doit être reprise, intégralement :

- *Quand l'établissement n'a plus d'obligations, ou ;*
- *Quand il n'est plus probable que cette obligation entraînera une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente de la part du tiers ;*
- *Ou bien partiellement, en cas d'évaluation à la baisse du risque existant à la clôture de l'exercice. »*

B. Règles des entreprises

Le Plan comptable général a la même définition d'une provision, mais précise qu'à la date de clôture, la valeur nette comptable des éléments de passif est comparée à leur valeur d'inventaire à la même date. Les provisions sont revues à chaque date d'établissement des comptes et ajustées pour refléter la meilleure estimation à cette date.

Les provisions sont rapportées en totalité au résultat quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister, c'est-à-dire soit quand l'entité n'a plus d'obligation, soit quand il n'est plus probable que celle-ci entraînera une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente de la part du tiers.⁸

C. Dispositions en vigueur dans le Recueil des normes comptables pour les établissements publics

Le Recueil des normes comptables pour les établissements publics définit une provision de façon identique au Plan comptable général et à l'instruction M21. Concernant l'évaluation des provisions pour risques et charges, « elles sont ajustées jusqu'à la date d'arrêté des comptes afin

⁸ Plan comptable général, art. 324-1.

d'en respecter la meilleure estimation en prenant en compte les informations connues jusqu'à cette date, dès lors que l'obligation existait à la date de clôture. »⁹

Les provisions devenues sans objet doivent être reprises. Ces provisions correspondent à celles pour lesquelles l'organisme n'a plus d'obligation ou celles pour lesquelles il n'est plus probable qu'une sortie de ressources soit nécessaire à l'extinction de l'obligation.

D. Identification, ou non, d'une spécificité de l'action des établissements publics de santé

Le groupe de travail n'a pas identifié de spécificité des établissements publics de santé en la matière. Il a cependant noté que si l'instruction M21 prévoit bien la nécessité d'effectuer la meilleure estimation possible d'une provision à la date d'arrêté des comptes, il était nécessaire de rappeler aux producteurs des comptes que l'examen de la « meilleure estimation » devait intervenir chaque année.

E. Modification effectuée au 1^{er} janvier 2016

Dans son actualisation au 1^{er} janvier 2016, l'instruction M21 complète les dispositions relatives à la comptabilisation des provisions pour risques et charges : il est précisé que « *Le montant des provisions doit être réexaminé à chaque fin d'exercice* ».

4- Autres évolutions analysées par le groupe de travail

Les sujets présentés ci-après, à des fins d'exhaustivité, ont fait l'objet d'échanges au sein du groupe de travail du fait de leurs différences de traitement avec le Recueil des normes comptables pour les établissements publics ou avec le Plan comptable général.

A. Compte de résultat « toutes activités confondues »

Dans son avis du 25 octobre 2012 sur le projet d'arrêté relatif au compte financier des établissements publics de santé, le Conseil notait 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* ».

Le Conseil notait que cette présentation pouvait altérer l'image fidèle des comptes des établissements publics de santé dans la mesure où les produits pourraient de ce fait « *comporter des flux comptabilisés à deux reprises* ».

Compte tenu des démarches de progrès dans lesquelles s'inscrivaient la DGOS et la DGFIP pour pallier la situation évoquée supra, le Conseil approuvait le maintien en l'état du compte de

⁹ Cf. § 4.2.2 « Evaluation à la date de clôture » - Dispositions normatives de la norme 12 du Recueil de normes comptables pour les établissements publics.

résultat tout en invitant « *les directions à poursuivre leurs travaux pour parvenir à une solution acceptable permettant de neutraliser les flux internes.* »

La question a de nouveau été évoquée au sein du groupe de travail. Le compte de résultat produit dans les états financiers résulte toujours de l'agrégation des différents comptes de résultat par activités, sans neutralisation des flux internes. Le groupe de travail considère toutefois que l'incidence de ce phénomène ne concerne pas les grands établissements de type CHU (dont les comptes de résultat annexes sont peu significatifs) mais principalement des petits établissements pour lesquels les problématiques de budgets annexes et par conséquent, les problématiques de double comptabilisation de produits, sont plus nombreuses. Dans le cadre de la certification des établissements publics de santé, les commissaires aux comptes ont demandé, en cas de significativité, qu'une indication soit portée dans l'annexe ainsi qu'une observation dans la lettre d'affirmation, afin de préciser les montants en jeu.

Le groupe de travail estime que la question posée a été résolue en pratique, même si le secrétariat général du CNOCP considère que des travaux permettant la neutralisation des flux internes seraient la meilleure solution. Le groupe de travail considère à ce stade que l'insertion dans l'annexe d'une information adéquate est suffisante pour donner aux lecteurs des états financiers une information pertinente. Le Collège, réuni le 23 janvier 2017, considère également que la neutralisation des flux internes est la solution à privilégier et qu'à défaut, une information doit être donnée dans l'annexe.

B. Financements pour la recherche clinique

Il existe deux grandes familles identifiées de financements de la recherche clinique.

- Les financements liés à la promotion externe. Ils sont de deux natures :
 - académiques ou institutionnels, dans le cadre d'un projet de recherche mis en œuvre avec une société savante ou un autre établissement sur financements publics ;
 - industriels, lorsqu'une entreprise (par exemple un laboratoire pharmaceutique) promeut un projet biomédical auprès d'un ou plusieurs établissements.
- Les financements liés à la promotion interne :
 - appels à projet européens, nationaux, interrégionaux ou régionaux ;
 - subventions ;
 - projets sur fonds propres de l'EPS ;
 - contrats de prestations de services ;
 - promotion déléguée ;
 - contrats de collaboration.

Les modalités de comptabilisation de ces financements, qui ont été actualisées courant 2016, ont fait l'objet d'une revue particulière du groupe de travail. Cette dernière a permis de constater que les modalités afférentes aux financements liés à la promotion externe s'inscrivaient dans le cadre de la norme 19 « Les contrats à long terme ».

Pour le cas des financements liés à la promotion interne, le groupe de travail s'est questionné sur le statut et la comptabilisation des financements transitant par des groupements interrégionaux de recherche clinique (GIRCI). En effet, dans le cadre de la recherche clinique, au sein de la sphère des établissements publics de santé, il existe six GIRCI. Certains de ces groupements ne disposent pas de la personnalité morale et s'organisent autour d'établissements supports. En l'absence de personnalité morale, les crédits recherche sont délégués aux GIRCI via l'établissement support qui les redistribue le cas échéant aux établissements membres concernés.

Les schémas de comptabilisation associés à ces opérations utilisent le compte de résultat et non le bilan comme support d'enregistrement.

Pour le Recueil des normes comptables pour les établissements publics, ces opérations sont associées à des dispositifs d'intervention pour compte de tiers.

Pour rappel, les dispositifs d'intervention pour compte de tiers correspondent aux versements reçus de l'Etat, de l'Union Européenne ou d'une autre entité, que l'organisme redistribue sans marge d'appréciation au bénéficiaire final de la mesure d'aide. L'organisme est un intermédiaire dans le dispositif d'intervention qu'il met en œuvre au profit de tiers. Les opérations d'intervention réalisées pour compte de tiers ne sont pas retracées dans les charges des organismes, elles sont comptabilisées en compte de tiers.¹⁰

Le groupe de travail note qu'effectivement il y a une discordance de traitement entre les deux référentiels. Cependant, la DGOS mentionne que le statut des GIRCI est en train de disparaître au profit des groupements de coopération sanitaire (GCS) qui disposent de la personnalité morale. Dès lors, les versements effectués pour le compte de la recherche clinique ne transiteront plus via un établissement support et seront enregistrés directement dans les comptes des GCS pour son compte propre.

C. Autres évolutions validées par le groupe de travail

Lors de l'analyse des référentiels, le groupe de travail a relevé que l'instruction M21 comprenait des évolutions normatives issues d'avis rendus par le CNOCP dans les années précédentes. C'est le cas de l'avis n°2015-03 du CNOCP relatif aux quotas d'émission de gaz à effet de serre détenus par des entités du secteur public autres que l'Etat et les établissements publics.

De même, la distinction au bilan des établissements publics de santé de catégories correspondant à la trésorerie active et passive coïncide à la volonté de la norme 1 « Etats financiers » d'isoler ces deux catégories.

¹⁰ Cf. § 1.2.2 « Opération pour compte de tiers » - Exposé des motifs de la norme 12 du Recueil de normes comptables pour les établissements publics.

III) EVOLUTIONS FAISANT L'OBJET D'UN CONSENSUS, LA DATE D'APPLICATION RESTANT A DETERMINER

Le groupe de travail a identifié plusieurs points sur lesquels l'instruction M21 pourrait évoluer à une échéance à définir, en tenant compte des contraintes budgétaires et informatiques rencontrées par les établissements publics de santé. Il s'agit :

- De la suppression de charges, produits et résultat qualifiés d'« exceptionnels » (cf. point 1 ci-après) ;
- Des modifications de présentation des états financiers (cf. points 2, 3 et 4 ci-après).

1- Suppression des éléments exceptionnels

A. Dispositions prévues dans l'instruction M21 en 2016

Les charges exceptionnelles sont les charges hors gestion courante de l'établissement. Elles concernent soit des opérations de gestion, soit des opérations en capital (au sens économique : cessions d'immobilisations ...). Les différentes catégories de charges exceptionnelles sont :

- Charges exceptionnelles sur opérations de gestion ;
- Charges exceptionnelles sur exercices antérieurs ;
- Charges exceptionnelles sur titres annulés sur exercices antérieurs ;
- Charges exceptionnelles sur opérations en capital ;
- Autres charges exceptionnelles.

Les produits exceptionnels sont des produits hors gestion courante de l'établissement. Les différentes catégories de produits exceptionnels sont :

- Produits exceptionnels sur opérations de gestion ;
- Produits exceptionnels sur exercices antérieurs ;
- Produits exceptionnels sur opérations d'annulation de mandats sur exercices antérieurs ;
- Produits des cessions d'immobilisations ;
- Quotes-parts des subventions d'investissement transférées au compte de résultat ;
- Autres produits exceptionnels.

B. Règles des entreprises

L'article 513-2 du Plan comptable général prévoit que les produits et les charges de l'exercice soient classés au compte de résultat de manière à faire apparaître les différents niveaux de résultat. Ainsi, il requiert une distinction entre le résultat courant et le résultat exceptionnel.

Toutefois, il n'est fait mention d'aucune définition de ces notions, seule une référence est faite à partir d'une liste de comptes.

Le code du commerce (art. R.123-192) définit le résultat exceptionnel comme celui dont la réalisation n'est pas liée à l'exploitation courante de l'entreprise.

Les normes IFRS ont exclu les charges, produits et résultats exceptionnels ou extraordinaires de la présentation des états financiers, la notion de résultat exceptionnel pouvant conduire à présenter une vision erronée ou incomplète de la performance opérationnelle (IAS 1.86 et 87).

La directive européenne relative, notamment, aux états financiers annuels des entreprises¹¹, ne prévoit pas la présentation d'un résultat exceptionnel au sein du compte de résultat. Elle dispose que l'annexe comporte des informations sur « *le montant et la nature des éléments de produits ou charges qui sont de taille ou d'incidence exceptionnelle* ». Il faut cependant relever que les textes de transposition de la directive n'ont pas modifié le code de commerce sur la question des éléments exceptionnels (cf. *supra*). L'Autorité des normes comptables avait analysé la question, mais la suppression du résultat exceptionnel entraînerait des conséquences sérieuses pour les entreprises privées notamment en matière sociale (le résultat d'exploitation étant fixé comme un élément de référence dans le calcul de seuils). L'Autorité des normes comptables a néanmoins prévu de poursuivre ses réflexions sur le sujet.

C. Dispositions en vigueur pour le Recueil des normes comptables pour les établissements publics

La norme IPSAS 1 ne prévoit pas d'éléments extraordinaires mais ne les exclut pas explicitement (cf. précisions en annexe de la présente fiche).

Les Recueils de normes comptables publiques¹², dans les normes relatives aux charges et aux produits¹³, adoptent des principes convergents avec les référentiels internationaux. L'exposé des motifs de la norme 4 du RNCEP justifie comme suit sa position :

« La norme ne retient pas la notion de produits exceptionnels, ni de produits extraordinaires. Cette position, identique à celle du Recueil des normes comptables de l'Etat (RNCE), se justifie par le fait que les opérations menées par un organisme sont en lien avec ses missions et qu'elles ne revêtent pas, par conséquent, un caractère exceptionnel. De plus, il est difficile de définir les éléments caractérisant un évènement exceptionnel. Cette disposition permet également d'éviter tout risque de traitement hétérogène entre les organismes. »

¹¹ Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil.

¹² Recueil des normes comptables de l'Etat (RNCE) et Recueil des normes comptables pour les établissements publics (RNCEP).

¹³ Norme 2 « Les charges » et norme 4 « Les produits » du RNCEP et norme 2 « Les charges » et norme 4 « Les produits de fonctionnement, les produits d'intervention et les produits financiers » du RNCE.

(...) III.2. *Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général*

Selon les dispositions du Plan comptable général, le compte de résultat fait apparaître le montant des charges/produits d'exploitation, des charges/produits financiers et des charges/produits exceptionnels.

La norme ne retient pas la notion de produits exceptionnels, comme évoqué supra. En cela, elle diverge du Plan comptable général qui prévoit l'existence « d'éléments exceptionnels » sans pour autant les définir. (...) »

D. Evolution prévue pour les entités publiques locales (groupes de travail « L10 – Principes comptables » et « L15- Les états financiers »)

Les instructions budgétaires et comptables des entités du secteur public local prévoient l'existence de charges et de produits exceptionnels, permettant de calculer un résultat exceptionnel présenté dans le compte de résultat.

Dans une optique de convergence des référentiels et en l'absence de spécificité du secteur public local qui permettrait de justifier un traitement particulier en la matière, le groupe « L10 – principes comptables » avait proposé de supprimer les notions de charges, produits et résultat exceptionnels. Le groupe « L15 – Les états financiers » propose de fournir une information appropriée dans l'annexe au sein des « faits caractéristiques de l'exercice ».

E. Identification, ou non, d'une spécificité de l'action des établissements publics de santé

Le résultat exceptionnel des établissements publics de santé est généralement conséquent. Il comprend en grande partie les charges exceptionnelles sur titres annulés sur exercices antérieurs. Le suivi et l'analyse de ces charges revêt une importance particulière pour les directions financières des établissements publics de santé notamment en permettant une analyse de ces annulations. Par ailleurs, la DGOS soulignait que la nomenclature actuelle permettait de présenter des ratios et des analyses utiles pour le pilotage global des EPS.

Le groupe de travail a cependant noté que ces annulations sont récurrentes d'un exercice à l'autre, ce qui paraît peu compatible avec la reconnaissance du caractère exceptionnel de leur enregistrement.

F. Proposition d'évolution

Dans un souci de convergence, le groupe de travail envisage la suppression des éléments exceptionnels dans la comptabilité et la présentation des états financiers des EPS. Toutefois, la DGOS et la DGFiP souhaitent, avant de convenir d'un calendrier de mise en œuvre, préparer les évolutions de nomenclature (reclassement d'opérations) afin d'évaluer leur capacité à reconstituer certains des agrégats actuellement suivis via les éléments exceptionnels.

Ce point fera l'objet d'un suivi dans le cadre des travaux à venir du groupe L13.

2- Présentation des immobilisations reçues en affectation

Les exemples de bilan et de compte de résultat présentés dans cette note proviennent de l'arrêté du 31 août 2016 relatif au compte financier des établissements publics de santé. Ils ont pour but d'étayer et de compléter les points développés *infra*.

A. Dispositions prévues dans l'instruction M21 en 2016

L'affectation recoupe des situations dans lesquelles un établissement public de santé reçoit une immobilisation d'un autre établissement ou d'une structure de coopération. Le compte #22 enregistre les immobilisations reçues en affectation par l'établissement.

Dans le poste « immobilisations corporelles », le bilan des établissements publics de santé laisse apparaître une ligne dédiée aux immobilisations reçues en affectation.

Ce cas pose une question de présentation par nature des immobilisations reçues en affectation dans les états financiers.

ACTIF	
ACTIF IMMOBILISE	IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
	FRAIS ÉTABLISSEMENT
	FRAIS D'ÉTUDES ET DE RECHERCHE ET DÉVELOPPEMENT
	CONCESSIONS ET DROITS SIMILAIRES, BREVETS, LICENCES, MARQUES ET PROCÉDÉS, DROITS ET VALEURS SIMILAIRES
	AUTRES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
	IMMOBILISATIONS INCORPORELLES EN COURS
	IMMOBILISATIONS CORPORELLES
	TERRAINS
	CONSTRUCTIONS
	INSTALLATIONS TECHNIQUES, MATÉRIEL ET OUTILLAGE INDUSTRIEL
	AUTRES IMMOBILISATIONS CORPORELLES
	IMMOBILISATIONS CORPORELLES EN COURS
	IMMOBILISATIONS REÇUES EN AFFECTATION
	IMMOBILISATIONS AFFECTÉES OU MISES À DISPOSITION
	IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES
	PARTICIPATIONS ET CRÉANCES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS
	AUTRES TITRES IMMOBILISÉS
	PRÊTS
	AUTRES
	TOTAL I

B. Règles des entreprises et dans le RNCEP

Les immobilisations reçues en affectation dans les entreprises privées ou dans établissements publics sont classées à l'actif du bilan par nature s'ils en ont le contrôle.

C. Identification, ou non, d'une spécificité de l'action des établissements publics de santé

Le classement des immobilisations reçues en affectation qui sont contrôlées par l'établissement se pose. Pour certains, isoler les actifs immobilisés reçus en affectation permet d'en assurer une

¹⁴ Exemples tirés de l'arrêté du 6 août 2015 relatif au compte financier des établissements publics de santé.

meilleure traçabilité. Pour d'autres, à partir du moment où ces immobilisations sont contrôlées par l'établissement, elles se doivent d'être enregistrées par nature comme toutes les autres immobilisations, en l'absence de spécificité.

D. Proposition d'évolution

Le groupe de travail est convenu d'étudier la faisabilité du reclassement des immobilisations reçues en affectation dans les postes par nature ainsi que sa contrepartie dans les fonds propres qui correspond aux droits de l'affectant. Le calendrier de mise en œuvre doit être étudié.

3- **Modification de la notion de capitaux propres**

A. Dispositions prévues dans l'instruction M21 en 2016

Les capitaux propres des EPS sont constitués des apports, des subventions reçues, des réserves du report à nouveau et du résultat de l'exercice ainsi que des provisions règlementées.

CAPITAUX PROPRES	APPORTS
	RÉSERVES
	EXCÉDENTS AFFECTÉS À L'INVESTISSEMENT
	RÉSERVE DE TRÉSORERIE
	RÉSERVES DE COMPENSATION
	REPORT À NOUVEAU
	REPORT À NOUVEAU EXCÉDENTAIRE
	REPORT À NOUVEAU DÉFICITAIRE
	RÉSULTAT DE L'EXERCICE (EXCÉDENT OU DÉFICIT)
	SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT
	PROVISIONS RÉGLEMENTÉES
	DROITS DE L'AFFECTANT
	TOTAL I

B. Règles des entreprises

L'article 112-2 du Plan comptable général aborde la notion de capitaux propres comme étant présentés de façon distincte dans le bilan au sein des passifs de l'entité. L'article 934-1 décrit quant à lui la composante des capitaux propres enregistrés au sein d'un compte de classe 1.

C. Dispositions en vigueur dans le Recueil des normes comptables pour les établissements publics

Les établissements publics ne disposant pas de capital initial, ce n'est pas le terme « capitaux propres », mais celui de « fonds propres » qui a été retenu dans les états financiers de ces entités. Ce même terme figure désormais dans le cadre conceptuel des comptes publics.

D. Identification, ou non, d'une spécificité de l'action des établissements publics de santé

Le groupe de travail n'a pas noté de spécificité de l'action des EPS par rapport aux établissements publics. Il existe à l'inverse, une divergence avec les entreprises privées pour les raisons évoquées *supra*.

E. Proposition d'évolution

Le groupe de travail propose d'actualiser l'instruction M21 en même temps que les autres modifications apportées au modèle d'états financiers des EPS. La colonne sera dénommée « fonds propres et passifs »¹⁵.

4- Simplification de la présentation des charges et produits financiers

A. Dispositions prévues dans l'instruction M21 en 2016

Les produits et charges financiers sont présentés au sein du compte de résultat des établissements publics de santé selon les regroupements présentés ci-dessous.

PRODUITS FINANCIERS
DE PARTICIPATIONS ET DES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES
REVENUS DES VMP, ESCOMPTES OBTENUS ET AUTRES PRODUITS FINANCIERS
REPRISE SUR PROVISIONS
TRANSFERTS DE CHARGES FINANCIÈRES
GAINS DE CHANGE
PRODUITS NETS SUR CESSIONS DE VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT
TOTAL III
CHARGES FINANCIÈRES
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX DÉPRECIATIONS
INTÉRÊTS ET CHARGES ASSIMILÉES
PERTES DE CHANGE
CHARGES NETTES SUR CESSION DE VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT
TOTAL IV

B. Règles des entreprises

Les comptes #66 et #76 qui correspondent aux charges et produits financiers comprennent notamment les charges et produits d'intérêts, les pertes sur créances liées à des participations, les pertes, les charges et produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement et les autres charges et produits financiers.

¹⁵ Comme dans le modèle d'états financiers prévu dans la première version de la norme 1 pour les entités publiques locales.

C. Dispositions en vigueur dans le Recueil des normes comptables pour les établissements publics

Au sein des charges financières, les charges d'intérêts regroupent les charges sur dettes financières, sur instruments financiers à terme, sur les autres éléments constitutifs de la trésorerie, ou sur les dettes liées aux opérations de financement. Les pertes de change liées aux dettes financières et aux instruments financiers libellés en monnaie étrangère sont identifiées sur une ligne spécifique. Les rubriques similaires sont identifiées au sein des produits financiers.¹⁶

D. Proposition d'évolution

A l'instar du groupe de travail « L15 – Les états financiers », qui travaille sur le futur Recueil des normes comptables des entités publiques locales, le groupe de travail L13 a examiné une possible simplification de la partie financière du compte de résultat.

¹⁶ Cf. § 2.2 « Commentaires sur des postes particuliers » - Dispositions normatives de la norme 1 du Recueil de normes comptables pour les établissements publics.

IV) IDENTIFICATION D'ECARTS ENTRE L'INSTRUCTION BUDGETAIRE ET COMPTABLE M21 AVEC LE RNCEP OU LE PLAN COMPTABLE GENERAL

Les parangonnages effectués entre l'instruction M21, le RNCEP et le PCG ont mis en évidence certains écarts entre ces référentiels. Il s'avère néanmoins que certains d'entre eux relèvent de l'application de la norme.

1- Les immobilisations décomposables

A. Dispositions prévues dans l'instruction M21 en 2015

Selon le tome 1 de l'instruction budgétaire et comptable M21, « (...) *si, dès l'origine, un ou plusieurs de ces éléments ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu. [...] Cette méthode de comptabilisation par composants est appréciée au cas par cas par le gestionnaire ; elle n'est utile et ne s'impose que si la durée d'amortissement des éléments constitutifs d'un actif est significativement différente pour chacun des éléments et si le composant représente une forte valeur unitaire. Dans le cas contraire, l'immobilisation reste un bien non décomposable.* »

B. Règles des entreprises

Selon l'article 214-9 du Plan comptable général relatif à la comptabilisation des immobilisations décomposables, « (...) *si, dès l'origine, un ou plusieurs de ces éléments ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu.*

Les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques à l'entité selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements ».

C. Dispositions du Recueil des normes comptables pour les établissements publics

La norme 6 « Les immobilisations corporelles » du Recueil des normes comptables pour les établissements publics indique que « *le principe de la comptabilisation d'un actif sous forme de composants tel qu'il figure dans le Plan comptable général et repris dans les textes applicables à certains organismes n'est pas retenu de façon similaire. En effet, la décomposition par*

*composants est appliquée par les organismes dont les activités marchandes ou les modalités de financement le justifient. (...) ».*¹⁷

D. Principaux échanges au sein du groupe de travail

La problématique des immobilisations décomposables est un sujet important d'une part compte tenu des enjeux financiers et d'autre part compte tenu du lancement de la politique de mise en place des immobilisations décomposables au sein des établissements publics de santé.

En effet, l'instruction M21 n'offre pas d'option, à la différence de la norme 6 (l'organe délibérant choisit d'appliquer ou non la méthode, notamment en fonction de la nature de l'activité de l'organisme). Même si l'instruction budgétaire et comptable M21 évoque « le gestionnaire des immobilisations » et son analyse au cas par cas, la DGFIP et la DGOS ont indiqué que les établissements devaient décomposer tous les bâtiments et les gros équipements (en particulier médicaux).

Selon le groupe de travail, imposer la méthode par composants à tous facilite la comparaison des éléments de l'information financière entre entités publiques et entités privées, exerçant leur activité dans le même secteur.

Enfin, selon certains membres du groupe de travail, l'organe délibérant de l'EPS correspond au Conseil de surveillance, et une décision de cette nature ne peut être une attribution du Conseil de surveillance¹⁸. Elle devrait alors revenir aux directeurs d'hôpitaux.

E. Explicitation de la position

Sur le passage aux composants

Le groupe de travail convient que les dispositions du paragraphe I.4 de l'exposé des motifs de la norme 6 du Recueil des normes comptables pour les établissements publics pourraient convenir aux établissements publics de santé et justifient une application de la méthode des composants par ces derniers.

En effet, les établissements publics de santé sont tenus d'établir des tarifs journaliers, qui doivent tenir compte des dotations aux amortissements. Or, la norme 6 du RNCEP adopte sur ce sujet un raisonnement fondé sur les modalités de financement.

¹⁷ Cf. § III.2 « Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général » - Exposé des motifs de la norme 6 du Recueil des normes comptables pour les établissements publics.

¹⁸ Dont les compétences sont fixées par la loi.

Sur le choix de l'option pris par l'organe délibérant

La Commission « Collectivités territoriales et établissements publics locaux » et la Commission « Etat et organismes dépendant de l'Etat » avaient considéré en octobre 2015 qu'il s'agissait là d'une question d'interprétation de la norme. Rien n'interdit en effet aux ministères de tutelle de prévoir de supprimer, pour une catégorie particulière d'entités publiques, une option ouverte dans une norme comptable.

2- Reprise de subvention d'un bien non amortissable

A. Dispositions prévues dans l'instruction M21 en 2015

Le tome 2 de l'instruction M21 définit la distinction entre une dotation et une subvention. Pour chacune des deux modalités de financement, trois critères permettant de les qualifier sont à analyser successivement.

Le premier critère de comptabilisation en dotation ou en subvention se fonde sur la désignation de l'autorité versante qui qualifie le financement, soit en dotation, soit en subvention. Cette qualification détermine le traitement comptable.

B. Règles des entreprises

Le Plan comptable général, par souci de parallélisme en matière de comptabilisation et d'évaluation entre le financement rattaché à un actif et l'actif lui-même, prévoit la possibilité d'étaler la comptabilisation en résultat d'une subvention d'investissement sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'immobilisation acquise ou créée au moyen de la subvention.

Toutefois, pour les biens non amortissables, le Plan comptable général prévoit un étalement de la subvention sur la durée d'inaliénabilité du bien ou, à défaut de clause d'inaliénabilité, le montant de la reprise de chaque exercice est égal au dixième du montant de la subvention. La norme 20 du Recueil des normes comptables des établissements publics « Les financements d'actifs » sur ce sujet prévoit de ne pas reprendre le financement qui reste donc, comme l'actif, au bilan.

C. Dispositions en vigueur dans le Recueil des normes comptables pour les établissements publics

La norme 20 « Les financements d'actifs » du Recueil des normes comptables pour les établissements publics précise qu'au sein des financements reçus, « *une distinction est effectuée entre les apports rattachés à un actif déterminé et les apports non rattachés à un actif déterminé* »¹⁹.

Cette distinction définit les modalités de l'évaluation du financement.

« Lorsque le bien est financé par un financement identifié, le financement évolue symétriquement à l'actif qu'il finance. Ce principe se décline selon les modalités suivantes pour les actifs amortissables et les actifs non amortissables :

- *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.*

*Lorsque le financement n'est pas spécifiquement affecté à un bien, il est maintenu dans les fonds propres pour son montant initial. »*²⁰

D. Principaux échanges au sein du groupe de travail

Sur la décision de classement

La majorité du groupe de travail estime que la décision attributive de l'organisme est objective et vérifiée par les comptables, les financeurs étant de plus en plus précis sur le sujet. Il n'y a donc plus de différences entre la réalité et la norme. De ce fait, il n'y a pas d'ambiguïtés sur la nature d'un complément de dotation ayant vocation à demeurer en fonds propres et d'une subvention qui doit être reprise dans le compte de résultat au même rythme que le bien subventionné.

D'autres membres estiment, en cohérence avec les dispositions de la norme 20 du Recueil, que la distinction entre un complément de dotation et une subvention doit reposer sur le fond et non sur la forme. Dans ce contexte, la question est de savoir si le financement se rapporte à un actif financé ou non.

¹⁹ Cf. § 2.1 « Comptabilisation initiale » - Dispositions normatives de la norme 20 du Recueil des normes comptables pour les établissements publics.

²⁰ Cf. § 2.2.1 et 2.2.2 « Evaluation à la date de clôture » - Dispositions normative de la norme 20 du Recueil des normes comptables pour les établissements publics.

L’instruction M21 privilégie une approche fondée sur la décision de l’autorité versante tandis que la norme 20 du Recueil privilégie une approche en « substance » fondée sur la destination du financement.

Sur la reprise de subvention d’un bien non amortissable

En l’absence de dispositions au sein de l’instruction budgétaire et comptable M21 des établissements publics de santé sur ce sujet, la majorité du groupe de travail est d’avis de suivre les recommandations du Plan comptable général à savoir un étalement de la subvention sur la durée d’inaliénabilité du bien ou, à défaut, une reprise sur chaque exercice égale au dixième du montant de la subvention.

D’autres membres estiment que la norme privilégie à ce stade la symétrie entre l’amortissement du bien financé et la reprise de son financement. Selon ce principe, la subvention d’un bien non amortissable a vocation à rester en fonds propres.

E. Proposition d’évolution

Le groupe de travail s’accorde sur le fait qu’il existe une différence de principe de reconnaissance des dotations / subventions entre celles rattachées à un actif déterminé et celles non rattachées à un actif déterminé. Cette différence s’explique par l’approche consistant à fonder la comptabilisation sur la décision de l’autorité versante ou bien celle consistant à adopter une approche en substance. Si cette dichotomie du fond sur la forme est présente dans les textes, il n’existe pas à l’heure actuelle de différences dans les faits. La volonté du préparateur des comptes ainsi que des représentants de la DGFIP et de la DGOS est bien de renforcer le principe de bonne imputation des financements d’actifs.

Sur la question de la reprise des subventions d’un bien non amortissable, le groupe de travail n’a pas souhaité conclure pour le moment sur le sujet estimant que cette question doit être analysée selon deux aspects :

- La convergence avec les référentiels publics et notamment celui du futur Recueil des normes comptables pour les entités publiques locales qui auront à faire face à la même problématique ;
- L’intérêt d’adopter les principes du Plan comptable général.

Enfin, en lien avec les analyses actuelles du groupe « L15 – Les états financiers », le groupe de travail réfléchit à renforcer la traçabilité des financements d’actifs au sein des fonds propres. Cette traçabilité se matérialiserait grâce à la modification de la rubrique « Apports » en « Apports non rattachés à un actif déterminé » pour renforcer la logique d’une approche en

substance comme évoquée supra. Cette modification fera l'objet d'une revue de la part de la DGOS et DGFIP sur sa faisabilité à court terme.

3- Biens mis à disposition

A. Dispositions prévues dans l'instruction M21 en 2015

Au sein de l'instruction M21, les immobilisations mises à disposition sont maintenues au bilan, dans un compte spécifique. « *Toutes les immobilisations appartenant à un établissement public de santé mais affectées ou mises à disposition d'une structure de coopération telle qu'un groupement d'intérêt public (GIP), d'un syndicat interhospitalier (SIH), d'un groupement d'intérêt économique (GIE) ou d'un groupement de coopération sanitaire (GCS), sont comptabilisées au compte 24 dans la comptabilité de l'affectant.* »

Le maintien d'un bien mis à disposition à l'actif de l'établissement affectant, alors même qu'il n'en exerce plus le contrôle, est un principe dérogatoire identifié dans le tome 2. « *Par dérogation à ce principe i.e. de contrôle, les éléments d'actifs mis à la disposition d'un tiers (exemple : structure de coopération sanitaire) sont maintenus dans le bilan des établissements publics de santé* », et ce, pour des questions d'évaluation du droit de retour et de suivi des biens mis à disposition.

Pour rappel, la définition du contrôle d'un actif est donnée dans le tome 2 de l'instruction M21. Elle suppose que l'établissement a la maîtrise du potentiel de services et qu'il assume l'essentiel des risques, sans pour autant en avoir nécessairement la propriété au sens juridique du terme.

Les immobilisations corporelles dans le bilan des établissements publics de santé comportent une ligne consacrée aux immobilisations affectées ou mises à la disposition de tiers et se présentent comme suit :

ACTIF	
ACTIF IMMOBILISE	IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
	FRAIS ÉTABLISSEMENT
	FRAIS D'ÉTUDES ET DE RECHERCHE ET DÉVELOPPEMENT
	CONCESSIONS ET DROITS SIMILAIRES, BREVETS, LICENCES, MARQUES ET PROCÉDÉS, DROITS ET VALEURS SIMILAIRES
	AUTRES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
	IMMOBILISATIONS INCORPORELLES EN COURS
	IMMOBILISATIONS CORPORELLES
	TERRAINS
	CONSTRUCTIONS
	INSTALLATIONS TECHNIQUES, MATÉRIEL ET OUTILLAGE INDUSTRIEL
	AUTRES IMMOBILISATIONS CORPORELLES
	IMMOBILISATIONS CORPORELLES EN COURS
	IMMOBILISATIONS REÇUES EN AFFECTATION
	IMMOBILISATIONS AFFECTÉES OU MISES À DISPOSITION
	IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES
	PARTICIPATIONS ET CRÉANCES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS
	AUTRES TITRES IMMOBILISÉS
	PRÊTS
	AUTRES
	TOTAL I

B. Règles des entreprises

Le principe de contrôle figure à l'article 211-1 du Plan comptable général qui définit un actif comme « *un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'évènements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs.* »

C. Dispositions en vigueur dans le Recueil des normes comptables pour les établissements publics

Le Recueil des normes comptables pour les établissements publics comporte des dispositions sur les actifs mis à disposition dans l'exposé des motifs et les dispositions normatives de la norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

Le paragraphe I.3.2 de l'exposé des motifs précise les éléments suivants : « *Il peut s'agir d'actifs mis à la disposition de l'organisme ou d'actifs mis à la disposition d'entités du secteur public par celui-ci*²¹.

La norme conduit à faire figurer au bilan des organismes l'ensemble des actifs qu'ils gèrent et contrôlent, et pas seulement les actifs contrôlés dont ils sont propriétaires. La logique adoptée a été de considérer que le bilan n'a pas pour seul objet de fixer les droits des tiers à l'égard de l'organisme mais de donner aux lecteurs des états financiers, aux autorités de gestion, de contrôle et de tutelle, des indications précises sur la consistance et sur la valeur de l'ensemble des actifs mis à disposition de l'organisme, à titre permanent et sous quelque forme que ce soit, en vue de lui permettre de remplir sa mission. Il s'agit d'actifs mis à disposition gratuitement ou moyennant un loyer symbolique. Les actifs concernés sont souvent des bâtiments servant à abriter des bureaux dans le cadre d'une convention.

Les actifs appartenant à l'organisme et mis à la disposition d'entités du secteur public sans transfert de propriété sont enregistrés au bilan de ces dernières. Des mises à disposition peuvent également être consenties à des entités privées. Dans ce cas, les critères de contrôle s'appliquent de la même façon.

D'autre part, l'avis n° 2013-04 du 12 avril 2013 du CNOCP relatif aux transferts d'actifs corporels entre entités du secteur public s'applique à toutes les entités du secteur public, dont les établissements publics de santé.

²¹ La mise à disposition est couramment appelée transfert.

« Le transfert d'un actif corporel entre entités du secteur public dans le cadre de la réalisation d'une mission de service public non marchand est une opération de mise à disposition réalisée à titre gratuit conférant à l'entité « receveuse » la jouissance de cet actif avec les droits et obligations qui s'y attachent. L'entité « transférante » conserve la propriété « juridique²² » de l'actif corporel transféré, mais en perd le contrôle. A l'issue de cette opération, l'entité « receveuse » contrôle l'actif corporel transféré dans la mesure où elle maîtrise ses conditions d'utilisation, son potentiel de services et/ou les avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation ; en outre, le fait que l'entité « receveuse » supporte les risques et bénéficie des avantages afférents à la détention de l'actif constitue une présomption de l'existence du contrôle. »

D. Principaux échanges au sein du groupe de travail

Le groupe de travail n'a pour le moment pas tranché cette question d'autant plus que ce sujet reste en débat au sein de la sphère publique locale. Le groupe de travail est d'avis de prendre en compte les conclusions du futur groupe de travail qui débattera de ces questions au sein de la future norme 6 du Recueil des normes comptables des entités publiques locales ainsi que dans le groupe traitant des sujets des contrats de location.

4- Catégories de charges et produits

Le Recueil des normes comptables pour les établissements publics définis au sein de la norme 2 « Les charges » et la norme 4 « Les produits » différentes catégories.

Au sein des charges on retrouve trois catégories²³ :

- Les charges de fonctionnement qui résultent de l'activité de l'organisme ;
- Les charges d'intervention qui sont des aides économiques et sociales versées par l'organisme dans le cadre de dispositifs d'intervention pour compte propre ;
- Les charges financières.

Au sein des produits on retrouve deux catégories²⁴ :

²² La propriété a volontairement été qualifiée de juridique pour éviter toute confusion avec la notion de propriété telle que définie dans les référentiels internationaux.

²³ Cf. § 1.2 « Catégories de charges » - Dispositions normatives de la norme 2 du Recueil des normes comptables pour les établissements publics.

²⁴ Cf. § 1.3 « Catégories de produits » - Dispositions normatives de la norme 4 du Recueil des normes comptables pour les établissements publics.

- Les produits de fonctionnement comprenant les produits avec contrepartie directe (issus de l'activité propre de l'entité) et les produits sans contrepartie directe (subventions) ;
- Les produits financiers.

Le groupe de travail, lors de la revue des catégories de charges et produits, propose de ne pas modifier à ce stade les catégories de charges et produits au sein des établissements publics de santé. Cette distinction n'a en effet pas été retenue car l'activité des établissements publics de santé a été jugée incompatible avec cette présentation.

V) SUJETS A SUIVRE PAR LE GROUPE DE TRAVAIL

1- Compte épargne-temps

Le CNOCP a rendu en date du 25 octobre 2013 un avis préalable sur les modalités de comptabilisation et de transfert des droits au titre du compte épargne-temps. Le Conseil devait se prononcer notamment sur la nature du passif à comptabiliser, les modalités de son évaluation et des variations de celle-ci.

Le Conseil approuvait dans un premier temps : « *la distinction opérée par les projets d'arrêtés entre :*

- *les charges à payer²⁵, que l'établissement doit comptabiliser lorsque les personnels optent pour la prise en compte des jours épargnés au sein du régime de retraite additionnelle de la fonction publique, l'indemnisation de jours ou en cas de transfert aux ayants-droit d'un personnel décédé (articles 3 des projets d'arrêtés),*
- *les provisions pour charges²⁶ comptabilisées lorsque le nombre de jours déposés sur le compte épargne-temps n'excède pas 20 jours (ils ne peuvent alors être pris que sous forme de congés) ou lorsque le personnel a opté pour le maintien des jours épargnés sur le compte épargne-temps. »*

Dans un deuxième temps, le Conseil ne formulait pas d'observations sur l'évaluation des charges à payer mais notait que l'évaluation des provisions pour ce type de dispositif ne répondait pas totalement aux principes généraux prévalant en la matière. En effet, une provision pour charges est évaluée pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation de l'entité envers le tiers. « *Or les projets d'arrêtés soumis à l'avis préalable du Conseil prévoient que la provision est évaluée de façon systématique sur la base du nombre de jours constatés dans le compte épargne-temps (CET) valorisés aux montants forfaitaires fixés par arrêté interministériel, forfaits qui servent d'appui à l'indemnisation des jours lorsque les personnels le demandent. »*

²⁵ Les charges à payer sont rattachées aux dettes. Ce sont des passifs dont il est parfois nécessaire d'estimer le montant ou l'échéance, avec cependant une incertitude moindre que pour les provisions pour risques et charges. Dans le bilan, elles sont rattachées à la nature de dettes auxquelles elles se rapportent. Source : projet de norme 12 « Les passifs non financiers » pour les établissements publics nationaux, version juillet 2013.

²⁶ Il s'agit de provisions pour charges et non de « provisions réglementées », ces dernières n'étant pas des passifs.

Lors de la saisine, la DGOS avait fait valoir un certains nombres d'arguments parmi lesquels l'importance du recours au compte épargne-temps qui constituait un volume de charges importantes et la nécessité de répondre à un objectif de simplicité.

Pour l'ensemble de ces motifs, le Conseil avait accepté de façon dérogatoire que l'évaluation de la provision pour charges puisse être établie sur la base de montants forfaitaires. Le Conseil avait alors fixé comme date butoir les comptes clos au 31 décembre 2016, et la rédaction d'un avis « *au plus tard courant 2017 sur des dispositions pérennes relatives à l'évaluation, initiale et postérieure, de la provision, dans une optique de convergence des normes comptables de l'ensemble des entités du secteur public.* »

La DGOS a indiqué qu'elle travaillait sur le rapport qu'elle doit fournir au CNOCP afin de lui permettre de rendre de nouveau un avis sur ce sujet.

2- Immobilisations financières

Le programme de travail 2016-2017 du CNOCP prévoit une deuxième phase de travaux portant sur le cadre conceptuel des comptes publics. D'ores et déjà deux grands thèmes ont été identifiés dont celui sur les éventuels regroupements de comptabilités d'entités « complémentaires ». L'analyse de ce thème doit amener le Conseil et le futur groupe de travail à se pencher sur les questions de consolidation / combinaison ou encore de contrôle par une entité.

A cet effet, le groupe de travail L13 suivra avec attention les développements sur ces sujets dans le cadre de la revue des principes généraux des immobilisations financières dans la sphère des établissements publics de santé, ainsi que dans la perspective de la consolidation des comptes prévue à compter de l'exercice 2020, selon les dispositions de la loi de modernisation de notre système de santé.

3- Provisions pour risques et charges sur emprunts

Actuellement les travaux du groupe « L16 Dettes financières et instruments financiers à terme », dans le cadre du futur Recueil des normes comptables pour les entités publiques locales analysent les dispositions sur le sujet *supra*. Un projet de norme sera alors transmis au Collège.

Celui-ci fera l'objet d'un suivi de la part du groupe de travail « L13 – Les établissements publics de santé » afin de compléter ou d'actualiser l'instruction M21.

4- Factures non parvenues sur immobilisations

Au sein des établissements publics de santé, les factures non parvenues en investissement, correspondant à tout ou partie des travaux ou des équipements réalisés, sont comptabilisées sur l'exercice suivant, ce qui contrevient au principe comptable d'indépendance des exercices.

En cohérence avec les orientations retenues pour les entités publiques locales, une évolution est envisagée dans ce domaine. La DGFIP doit procéder à une étude de faisabilité préalable en vue de déterminer un calendrier de mise en œuvre réaliste.

5- Annulation des titres

Un établissement de santé, dès que les droits de l'établissement à l'encontre d'un tiers sont constatés, doit procéder à l'émission des titres de recettes permettant au comptable d'engager des procédures de recouvrement.

Certains de ces titres, pour divers motifs, doivent subir des modifications après leur émission. Le volume de ces opérations, sur les Caisses, mutuelles et particuliers²⁷, est relativement important puisqu'il peut atteindre 10 % de la valeur des titres émis une année donnée, 25 à 35 % des titres n'étant pas réémis par la suite.

L'annulation de titres erronés sur exercice courant est conforme aux usages de la comptabilité générale : l'écriture est passée par le comptable au débit du compte de classe 7 et au crédit du compte de classe 4 concernés.

Du point de vue de la sincérité des comptes, l'organisation actuelle présente deux défauts :

- Elle limite la traçabilité des opérations par des annulations décidées de manière discrétionnaire par l'ordonnateur (défaut de contrôle) ;
- Sans analyser les causes de l'annulation, elle assimile dans certains cas une annulation définitive à un défaut de fortune du débiteur, ce qui pose la question de la dépréciation de la créance.

L'annulation ou la réduction d'un titre de recettes par l'ordonnateur pourront faire l'objet d'une analyse préalable au sein d'un futur groupe de travail DGFIP / DGOS. Ce sujet n'a pas fait l'objet de discussions approfondies, le groupe de travail ne le considérant pas comme relevant de la norme. Toutefois si une problématique normative apparaît, elle devrait alors être traitée par le CNOCP.

²⁷ Par conséquent hors prestations subsidiaires et rétrocessions de médicaments

6- Investissement et coopération

Dans sa réponse à la saisine ministérielle sur la comptabilisation des opérations d'investissements au sein des groupements hospitaliers de territoire (GHT), le CNOCP a proposé une mesure transitoire de comptabilisation de ces investissements.

Le suivi de ce type d'opérations, et plus généralement de nouvelles formes de coopération, doit être analysé de manière transverse dans l'ensemble de la sphère publique.