

# SANTÉ

## ÉTABLISSEMENTS DE SANTÉ

### Gestion

MINISTÈRE DES FINANCES  
ET DES COMPTES PUBLICS

MINISTÈRE DES AFFAIRES SOCIALES,  
DE LA SANTÉ,  
ET DES DROITS DES FEMMES

*Direction générale des finances publiques*

Service des collectivités locales

Service comptable de l'État

Bureau des comptabilités locales – CL1B

Bureau de la réglementation comptable - CE1B

*Direction générale de l'offre de soins*

Sous-direction du pilotage  
de la performance des acteurs  
de l'offre de soins

Bureau de l'efficacité  
des établissements publics et privés(PF1)

Personnes chargées du dossier :  
Claire BOUINOT  
Sandrine PAUTOT  
dgos-pf1@sante.gouv.fr

### **Instruction interministérielle DGOS/PF1/DGFIP/CL1B n° 2015-78 du 16 mars 2015 relative à l'utilisation du compte 1022 « Compléments de dotation – État » dans la nomenclature M21**

NOR : AFSH1506973J

*Date d'application* : immédiate.

Validée par le CNP le 6 mars 2015. – Visa CNP 2015 - 44.

*Catégorie* : directives adressées par le ministre aux services chargés de leur application, sous réserve, le cas échéant, de l'examen particulier des situations individuelles.

*Résumé* : la présente instruction a pour objet de présenter les critères qui permettent de distinguer un complément de dotation – État (compte 1022) des autres dotations ou subventions afin de garantir la correcte utilisation de ce compte. En outre, elle propose une méthode de régularisation des financements qui auraient été imputés de manière incorrecte sur les exercices antérieurs afin de fiabiliser la valorisation de la participation de l'État dans les établissements publics de santé.

*Mots clés* : nomenclature comptable M21 – dotation État.

*La ministre des affaires sociales, de la santé et des droits des femmes et le ministre des finances et des comptes publics à Mesdames et Messieurs les directeurs généraux d'agence régionale de santé et Mesdames et Messieurs les directeurs régionaux et départementaux des finances publiques.*

La présente note vient préciser l'instruction budgétaire et comptable M21 dédiée aux établissements publics de santé (EPS).

La levée de la réserve 5 relative aux immobilisations financières formulée par la Cour des comptes dans son rapport sur la certification des comptes de l'État nécessite que la valorisation de la partici-

pation de l'État dans les établissements publics de santé soit fiabilisée. La valorisation des hôpitaux intégrée depuis l'exercice 2011 dans les comptes de l'État correspond au solde du compte 1022 « Compléments de dotation - État » dans la comptabilité des établissements publics de santé.

Aussi, il est nécessaire de fiabiliser les opérations enregistrées sur le compte 1022 « Compléments de dotation – État » des établissements publics de santé depuis l'exercice 2011. Ces travaux de fiabilisation concernent l'ensemble des établissements, soumis ou non à certification, et doivent être réalisés avant la fin de l'exercice 2015<sup>1</sup>.

### 1. Enjeux financiers de la bonne utilisation du compte 1022 « Compléments de dotation – État »

A la suite de la publication des décrets d'application de la loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires (loi HPST), les établissements publics de santé sont intégrés depuis l'exercice 2011 au périmètre des participations financières non contrôlées de l'État.

Les participations non contrôlées de l'État sont valorisées au coût d'acquisition qui représente la valeur comptable initiale d'une participation dans les comptes de l'État. Les établissements publics de santé sont valorisés pour un coût d'acquisition de 4,6 milliards d'euros qui correspond à la somme des soldes du compte 1022 « Compléments de dotation - État » retracés dans la comptabilité des établissements publics de santé en date du 31 décembre 2010. Cette valorisation de 4,6 milliards d'euros dans les comptes de l'État est inchangée depuis 2011.

Il ressort des premières analyses menées par les services de la DGFIP et de la DGOS que les comptes 1022 des établissements publics de santé comportent des opérations comptables qui ne correspondent pas systématiquement à des dotations de l'État. Les apports financiers de l'État aux hôpitaux sont désormais très exceptionnels. Le compte 1022 ne doit donc retracer que les apports historiques de l'État aux établissements publics de santé pour permettre la fiabilité de la valorisation de ces établissements dans les comptes de l'État.

Afin d'améliorer la qualité et la certification de la comptabilité de l'État et de celle des EPS, il est nécessaire de mener des travaux de fiabilisation du compte 1022. La fiabilisation des comptes des hôpitaux est nécessaire :

- pour la qualité comptable des comptes des EPS et notamment la certification de leurs comptes (analyse du bilan d'ouverture, des flux des capitaux propres) ;
- pour assurer la réciprocité avec les comptes de l'État et parvenir à la levée de la réserve 5 relative aux immobilisations financières formulée par la Cour des comptes dans son rapport sur la certification des comptes de l'État.

La fiabilisation du compte 1022 constitue donc un enjeu pour la certification des comptes de l'État mais également pour la certification des comptes des établissements publics de santé.

### 2. Une utilisation du compte 1022 « compléments de dotation – État » qui n'est pas systématiquement correcte

A fin 2010, le solde créditeur du compte 1022 « compléments de dotation – État » de l'ensemble des établissements publics de santé s'élevait à près de 4,6 milliards d'euros. Depuis, des opérations créditrices et débitrices ont été comptabilisées sur ce compte par plusieurs établissements, conduisant le solde créditeur à atteindre 4,8 milliards d'euros fin 2013. Or, dans la comptabilité générale de l'État qui peut être qualifiée de comptabilité miroir, il n'a pas été enregistré d'augmentation de la participation de l'État dans les EPS. L'utilisation du compte 1022 par les EPS ne peut donc être que très exceptionnelle. En effet, en l'absence de disposition en loi de finances (absence de crédits budgétaires ouverts au budget général de l'État correspondant à des versements État au profit des EPS), le compte 1022 ne doit plus être mouvementé.

Une enquête menée auprès des agences régionales de santé sur la nature des financements comptabilisés au compte 1022 pour la période 2011 à 2013 a montré que ce compte a donné lieu très majoritairement à des erreurs d'imputation liées à la confusion entre les participations de l'État et celles d'autres financeurs. Ces erreurs peuvent s'expliquer en partie par le plan de comptes M21 qui apparaît insuffisamment détaillé.

<sup>1</sup> Cela n'exclut pas les dispositions prévues dans le cadre de la fiabilisation des comptes 102 « Apports » et 13 « Subventions d'investissement » des établissements publics de santé, qui perdurent :

- pour les EPS « certifiables », toutes les opérations de moins de 5 ans au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'entrée dans la certification des comptes doivent pouvoir être justifiées ;
- pour les EPS « fiabilisables », les opérations de moins de 5 ans au 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice où commencent les recherches en vue de la régularisation des comptes 102 et 13 doivent pouvoir être justifiées.

Il a été relevé que de nombreux crédits versés par l'assurance maladie, comme ceux versés au titre du fonds de modernisation des établissements de santé publics et privés (FMESPP) pour le financement d'opérations d'investissement, ont été imputés à tort sur le compte 1022. Il a également été noté que des crédits pour l'investissement versés par des opérateurs de l'État comme la Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie (CNSA) ou l'agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie (ADEME), ou par des collectivités territoriales (régions notamment) ou par l'Europe au titre du Fonds européen de développement régional (FEDER) ont été imputés à tort sur ce compte.

### **3. Précision sur la nature des financements pouvant être assimilés à des dotations État et donc comptabilisés en compte 1022**

Un arrêté a modifié l'instruction budgétaire et comptable M2<sup>2</sup> à la fin de l'exercice 2014, pour préciser notamment les commentaires des comptes 1022 « Compléments de dotation – État » et 13 « subventions d'investissement » :

- pour le compte 1022, il est précisé que sont inscrits au crédit de ce compte uniquement les financements accordés par l'État comme compléments de dotation et que l'utilisation de ce compte est donc très exceptionnelle;
- le commentaire du compte 1028 « Compléments de dotation – Autres » indique que les financements accordés par l'assurance maladie au titre des missions d'intérêt général et aides à la contractualisation (MIGAC), qui sont destinés à renforcer durablement les fonds propres de l'établissement, sont imputés au compte 10281 « Missions d'intérêt général et aides à la contractualisation (MIGAC) »;
- enfin, le commentaire du compte 13 précise que les financements accordés au titre du Fonds européen de développement régional (FEDER) sont imputés aux comptes 13188 "Autres subventions" et 13988 "Autres subventions".

Par ailleurs, les financements accordés au titre du Fonds de Modernisation des Etablissements de Santé Publics et Privés (FMESPP) peuvent être imputés au compte 10282 « FMESPP » ou au compte 13182 « FMESPP », en fonction des critères définis dans la fiche n°7 « Les comptes 102 et 13 et l'imputation comptable des financements et dotations » en annexe du guide de fiabilisation des comptes des EPS. Ces critères ont été repris dans le commentaire des comptes 102 et 13 du tome 1, ainsi que dans le tome 2 de l'instruction M21, et s'appliquent à tous les financements et dotations reçus par les EPS sauf cas particuliers (FEDER).

### **4. Modalités de régularisation**

Les opérations enregistrées à tort sur le compte 1022 « compléments de dotation – État » des EPS depuis l'exercice 2011 devront être corrigées avant la fin de l'exercice 2015.

Si l'écriture à régulariser concerne l'exercice en cours, le titre émis au compte 1022 « compléments de dotation – État » est annulé et un nouveau titre de recettes est réémis sur le compte *ad hoc*, avec décision de l'ordonnateur valant pièce justificative.

Pour les corrections sur exercices antérieurs, les écritures suivantes sont enregistrées :

1) Imputation à tort d'un complément de dotation – autres comme complément de dotation – État :

Débit du compte 1022 (mandat) par le crédit du compte 1028x (titre) pour le montant du financement reçu.

2) Imputation à tort d'une subvention d'investissement comme complément de dotation :

Débit du compte 1022 (mandat) par le crédit du compte 13188 (titre) pour le montant brut du financement reçu.

Débit du compte 13988 par le crédit du compte 10682 pour la reconstitution des transferts au compte de résultat de la subvention (opération non budgétaire - schéma CORR9 dans Hélios).

3) Imputation à tort de crédits d'exploitation (classe 7) comme complément de dotation :

Débit du compte 1022 par le crédit du compte 10682 (opération non budgétaire - schéma CORR9 dans Hélios).

<sup>2</sup> Les tomes 1 et 2 de la M21 figurent en annexe de l'arrêté du 16 juin 2014 relatif à l'instruction budgétaire et comptable M 21 des établissements publics de santé.

*Le ministre des finances et des comptes publics,  
Le secrétaire d'État chargé du budget,  
auprès du ministre des finances et des comptes publics,*

Pour le ministre et par délégation :  
Pour le directeur général des finances publiques et par délégation :  
*Le chef du service des collectivités locales,*  
N. BIQUARD

*La ministre de la santé, des affaires sociales  
et des droits des femmes,*

Pour la ministre et par délégation :  
Pour le directeur général de l'offre de soins et par délégation :  
*Le sous-directeur du pilotage de la performance  
des acteurs de l'offre de soins,*  
Y. LE GUEN

Pour la ministre et par délégation :  
*Le secrétaire général  
des ministères chargés des affaires sociales,*  
P. RICORDEAU