

# SANTÉ

## ÉTABLISSEMENTS DE SANTÉ

### Gestion

MINISTÈRE DES SOLIDARITÉS  
ET DE LA SANTÉ

*Direction générale de l'offre de soins*

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

Bureau PF1

MINISTÈRE DE L'ACTION  
ET DES COMPTES PUBLICS

*Direction générale des finances publiques*

Sous-direction de la gestion comptable  
et financière des collectivités locales

Bureau CL1B

### **Instruction interministérielle n° DGOS/PF1/DGFIP/2017/230 du 19 juillet 2017 relative à l'animation et au pilotage de la certification des comptes des établissements publics de santé à compter de 2017**

NOR : SSAH1721209J

*Date d'application* : immédiate.

Validée par le CNP le 6 juillet 2017. – Visa CNP 2017-87.

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

*Résumé* : cette instruction précise les modalités d'animation et de pilotage du chantier de certification des comptes des établissements publics de santé à compter de 2017, dans le cadre plus global de la supervision financière.

*Mots clés* : qualité comptable – fiabilisation – certification des comptes des établissements publics de santé – contrôle interne – bilan d'ouverture – missions légales de certification des comptes – supervision financière.

*Références* :

Circulaire interministérielle n° DGOS/DGFIP/PF1/CL1B/2011/391 du 10 octobre 2011 relative au lancement du projet de fiabilisation, des comptes de l'ensemble des établissements publics de santé ;

Circulaire interministérielle n° DGOS/DGFIP/PF1/CL1B/2012/320 du 20 août 2012 relative à l'accompagnement du projet de fiabilisation des comptes de l'ensemble des établissements publics de santé et aux objectifs fixés aux établissements publics de santé pour l'année 2012.

*Annexes* :

Annexe 1. – Exemple de document venant éclairer les acteurs régionaux concernés par les mentions à préciser dans le cadre des allocations de ressources.

Annexe 2. – Le cycle annuel de certification des comptes.

Annexe 3. – Le respect des délais de clôture des comptes et d'approbation du compte financier.

Annexe 4. – Les outils mis à disposition des réseaux ARS et DRFIP pour accompagner les établissements.

Annexe 5. – Les principaux enseignements tirés des deux premières campagnes de certification.

Annexe 6. – Les points audités par les commissaires aux comptes dans le cadre de la certification des comptes des exercices 2014 et 2015.

Annexe 7. – Les conditions d'éligibilité des établissements publics de santé à la certification de leurs comptes à partir de l'exercice 2017.

*Le ministre de l'action et des comptes publics et la ministre des solidarités et de la santé à Mesdames et Messieurs les directeurs régionaux et départementaux des finances publiques ; Mesdames et Messieurs les directeurs généraux des agences régionales de santé ; Mesdames et Messieurs les directeurs d'établissements publics de santé.*

Cette instruction précise les modalités d'animation et de pilotage de la certification des comptes des établissements publics de santé, désormais obligatoire pour tous les établissements dont le total des produits du compte de résultat principal est égal ou supérieur à 100 millions d'euros sur trois exercices consécutifs.

Le dispositif d'accompagnement mis en place par la DGFIP et la DGOS depuis 2014 pour les 3 premiers exercices de certification (2014 à 2016) est amené à évoluer et à entrer dans une phase de mise en œuvre pérenne.

L'instruction rappelle les objectifs fixés dans ce cadre au réseau des ARS et des DRFIP pour 2017 et les années suivantes, tels que présentés lors des journées d'études nationales ; elle s'attache également à décrire les actions prioritaires à mettre en œuvre par les EPS dans la durée du mandat du certificateur.

Cette instruction vise plus largement à repositionner le chantier de la certification des comptes, ses enjeux et sa portée, dans le cadre plus global de la supervision financière des EPS réalisée par les tutelles régionales.

## **1. La certification des comptes : un levier pour la supervision financière des établissements publics de santé**

### *1.1. Les apports et la portée de la certification des comptes au sein des établissements : des enjeux financiers et des leviers de performance*

La certification des comptes s'inscrit dans une logique de fiabilité et de sincérité financière qui doit concourir à la pérennisation d'une démarche d'assurance de qualité comptable au sein des EPS.

Par-delà cette exigence, la certification des comptes constitue également un levier d'amélioration des processus de gestion, parce qu'elle doit permettre aux EPS de :

- se doter d'outils de pilotage et de contrôle interne plus efficaces et plus fiables au service de la performance de l'établissement : qualité des prévisions budgétaires par une meilleure connaissance de l'obsolescence à venir des actifs, des provisions et engagements, des charges actuelles et futures, amélioration de la chaîne de facturation-recouvrement, meilleure gestion des immobilisations, optimisation de la gestion des stocks... La fiabilisation des procédures financières et comptables peut ainsi contribuer à réduire les coûts de « non qualité » et à dégager des gains d'efficacité (optimisation de la facturation, meilleure gestion des stocks, maîtrise des éléments et du processus de paie...). Au-delà, elle garantit également la détection des situations qui se dégradent, *via* une fiabilité accrue des éléments constituant les résultats budgétaires et financiers ;
- assurer une meilleure prévention des risques financiers, patrimoniaux et SI, en sécurisant les principaux actes de gestion (démarche de maîtrise des risques) notamment en matière de dépenses et recettes ;
- améliorer la notoriété et la crédibilité des établissements auprès de leurs partenaires financiers et des tutelles en instaurant la transparence dans les chiffres et les données de gestion produits, au service d'une dynamique de dialogue de gestion, notamment dans le cadre de l'allocation des ressources.

À ce titre, la certification des comptes constitue un enjeu de performance organisationnelle, financière et comptable. Les EPS doivent ainsi s'inscrire dans une démarche d'amélioration continue de leur dispositif de maîtrise des risques, qui doit les conduire, au terme du mandat du certificateur, à une certification sans réserve. La mission légale menée par le commissaire aux comptes est définie par la législation et matérialisée par un marché, pour une durée de 6 années : le travail entamé dans le cadre de la certification des comptes s'inscrit ainsi dans la durée, avec des évaluations annuelles qui reposent notamment sur le suivi des actions menées pour répondre aux recommandations – voire réserves – émises par le commissaire aux comptes.

Enfin, le développement d'un contrôle interne solide dans les EPS constitue l'un des enjeux mis à jour par le déploiement de la certification des comptes, qui doit entrer dans les objectifs de gestion de tout établissement.

### *1.2. La certification des comptes doit intégrer le dialogue de gestion porté par les tutelles régionales vis-à-vis des EPS*

La certification des comptes est donc un vecteur d'amélioration de la performance des établissements ; elle constitue, pour les EPS, un levier pour se doter d'outils de pilotage et de contrôle plus efficaces et de processus « métiers » sécurisés et optimisés.

Pour les tutelles, l'appréciation de la qualité de l'information comptable et financière, objectivée par le certificateur lors de ses missions, elle-même liée à la qualité des processus de gestion, doit venir documenter les pratiques de dialogue de gestion et de pilotage stratégique mises en œuvre par les ARS ; celles-ci doivent pouvoir s'appuyer sur ces constats dans leur connaissance des comptes et de la réalité économique des établissements.

La certification des comptes s'inscrit donc pleinement dans le cadre de la supervision financière exercée par les ARS, telle que décrite dans l'instruction interministérielle n° DGOS/PF1/DSS/1A/DGFIP/CL1B/DB/6BCS/2016/64 du 4 mars 2016 relative à la procédure budgétaire des établissements de santé car elle peut constituer un vecteur puissant du dialogue de gestion.

Plusieurs acteurs ou missions des ARS sont concernés :

#### L'allocation de ressources

Les personnes en charge de l'allocation de ressources doivent être sensibilisées aux règles d'imputation comptables définies par la M21 et analysées par les CAC, relatives aux différentes notifications de dotations ou d'aides qui sont formulées vis-à-vis des établissements.

L'annexe 1 – document ressource ARS-DRFip Bretagne, est un exemple de document à destination des acteurs ARS sur les éléments devant être repris dans une notification type.

En cas d'imprécision ou de doute, un CAC peut être amené à solliciter un complément d'information afin de confirmer une imputation au regard des orientations que pose l'ARS lorsqu'elle attribue une ressource (dans le cadre des aides à l'investissement notamment).

#### L'analyse et le suivi budgétaires

L'analyse de l'EPRD et des remontées d'informations infra-annuelles doit reposer sur des clés de lecture de points comptables permettant de juger de la fiabilité des comptes d'un établissement. Cette analyse doit également prendre en considération les éléments significatifs soulevés par un CAC lors de sa mission de certification.

Ainsi, les acteurs de l'ARS doivent être sensibilisés tout particulièrement aux problématiques de fiabilité comptable relatives aux thématiques suivantes :

- les immobilisations, les amortissements ;
- les passifs sociaux ;
- les provisions ;
- le rattachement des charges et la séparation des exercices.

#### Le dialogue de gestion ARS/EPS

L'objectif de certification sans réserve, et le cas échéant, de la levée des réserves posées par un CAC, doit faire partie des éléments passés en revue avec un ES certifiable lors du dialogue de gestion ARS-EPS.

Enfin, certains outils pourront utilement être mis en place selon les situations :

- les objectifs de certification sans réserve et de déploiement du contrôle interne pourront figurer dans les contrats pluriannuels d'objectifs et de moyens (CPOM) conclus entre l'ARS et les établissements si ce lien contractuel s'avère nécessaire au-delà des exigences portées par le commissaire aux comptes de l'EPS lui-même directement ;
- les CPOM des établissements qui ne sont pas soumis à la certification des comptes par un commissaire aux comptes pourront également contenir des objectifs relatifs à la fiabilisation des comptes, s'appuyant sur les éléments de qualité comptable, d'amélioration des processus de gestion ou de mise en place d'un contrôle interne axé sur la maîtrise des risques comptables et financiers tels que les EPS certifiables les connaissent aujourd'hui ;
- les PRE ou autres plans de retour à l'efficacité conclus entre un EPS et l'ARS, doivent systématiquement comprendre une fiche action relative à la qualité comptable et au contrôle interne, et à l'atteinte d'une certification des comptes sans réserve le cas échéant ;
- les feuilles de route ou lettre de mission des directeurs d'établissements pourront également comporter des objectifs relatifs à la qualité des comptes et à l'atteinte d'une certification des comptes sans réserve.

### 1.3. *Les référents régionaux ont un rôle à jouer dans la sensibilisation et la diffusion des enseignements et points clés d'une certification des comptes au sein de leur institution*

La phase de déploiement des premières certifications, tout comme le pilotage auprès des EPS de ce sujet qui se poursuit, a nécessité et nécessite encore que des référents soient identifiés au sein des ARS.

Toutefois, au vu de la transversalité et de l'enjeu du sujet, de nombreux acteurs sont concernés au sein des ARS (*cf.* point 1.2). Il est donc nécessaire que soient également réfléchis au sein des structures régionales, le rôle et la place de ces référents auprès de leurs pairs, en parallèle de leur rôle spécifique vis-à-vis des ES et des administrations centrales décrites *infra* (*cf.* point 2). Ils doivent ainsi permettre la diffusion et l'acculturation des sujets comptables et de contrôle interne de la certification des comptes.

## 2. **L'animation et le suivi de la certification des comptes des établissements publics de santé**

L'engagement de la vague 3 de certification des comptes fait passer le nombre d'établissements publics de santé, dont les comptes seront certifiés à l'échéance de juin 2017, à 165; elle constitue la dernière étape du projet avant sa généralisation en 2017.

Cette montée en puissance du processus de certification des comptes et la fin du déploiement en mode « projet » invitent à repréciser le rôle et la place respectifs des échelons nationaux et régionaux dans le pilotage de la démarche. L'appui aux acteurs et le suivi des travaux engagés par les établissements, le rôle de reporting et d'alerte doivent être renforcés au niveau local.

Les modalités de pilotage à compter de 2017 s'inscrivent dans la continuité du dispositif défini par la circulaire interministérielle n° DGOS/DGFIP/PF1/CL1B/2011/391 du 10 octobre 2011 relative au lancement du projet de fiabilisation des comptes de l'ensemble des établissements publics de santé; elles reposent sur le constat selon lequel l'échelon régional est le niveau le plus pertinent pour mobiliser les directeurs d'établissement et les comptables et contribuer au développement de synergies infra-régionales.

Trois rôles sont ainsi dévolus aux correspondants « fiabilisation et certification des comptes » des ARS et des DRFIP à compter de 2017:

- l'assistance de 1<sup>er</sup> niveau aux EPS;
- le pilotage et l'animation du dispositif au niveau régional;
- la veille, le reporting et l'alerte à destination des deux administrations centrales.

Pour mener à bien ces missions et dans le cadre de l'animation conjointe du dispositif, les relations entre les correspondants « fiabilisation et certification des comptes » des ARS et DRFIP devront être institutionnalisées et formalisées au sein de conventions partenariales telles que préconisées dans la circulaire du 10 octobre 2011. Il est essentiel que les réseaux ARS et DRFIP disposent du même niveau d'information.

De façon générale, les correspondants « fiabilisation et certification des comptes » des DRFIP devront veiller à intégrer les DDFiP concernées dans leurs échanges avec les comptables.

L'annexe 2 décrit les principales échéances d'un cycle de certification des comptes.

### 2.1. *L'appui de premier niveau aux EPS*

Les correspondants « fiabilisation et certification des comptes » des ARS et DRFIP apporteront une assistance de premier niveau aux établissements et aux comptables en cas de difficultés rencontrées dans les travaux de préparation à la certification des comptes et le déroulement des missions légales. Leurs connaissances des situations locales, des acteurs et de la matière comptable et financière en font les interlocuteurs privilégiés des établissements et de leurs comptables pour toute la durée de la certification des comptes.

#### L'assistance dans les travaux de préparation et l'instruction des questions comptables

Les premiers exercices de certification ont révélé que les établissements éprouvaient des difficultés à s'auto-évaluer dans la démarche de certification de leurs comptes; il est donc important pour les ARS et les DRFIP, en lien avec les DDFiP, de les aider à objectiver leur situation afin d'apporter leur soutien aux établissements et aux comptables en cas de difficulté.

Les correspondants « fiabilisation et certification des comptes » des ARS et DRFIP peuvent ainsi être amenés à participer, selon la situation de l'établissement et au regard du dialogue de gestion plus global entretenu avec lui (*cf.* 1<sup>re</sup> partie), aux COPIL internes des EPS certifiables, de façon plus

ou moins ponctuelle, pour conforter la démarche auprès des acteurs et objectiver, avec l'EPS et son comptable, l'état d'avancement du chantier. Ils ont pour mission d'apporter, le cas échéant, un appui technique dans la conduite du projet, notamment pour l'élaboration des plans d'actions, etc.

La documentation transmise par les administrations centrales doit être communiquée et commentée par les correspondants « fiabilisation et certification des comptes » des ARS et DRFiP aux acteurs locaux (EPS, comptables, DDFiP, etc.).

Cette fonction d'appui s'entend également de l'instruction des questions des établissements et de leurs comptables. En effet, les établissements et leurs comptables doivent saisir, en premier lieu, les correspondants de leurs réseaux respectifs (ARS/DRFiP) selon l'organisation retenue au niveau local (notamment en mettant en copie la DDFiP concernée). Dans le cas où la question soumise n'a pas encore été traitée par les administrations centrales, celle-ci sera transmise, pour expertise, par les correspondants régionaux à la DGOS et la DGFIP.

Dans le cadre de la campagne des comptes financiers, les correspondants « fiabilisation et certification des comptes » des DRFiP veilleront à travailler en partenariat avec les équipes en charge du visa du compte financier (demande de compte financier provisoire dès l'automne, anticipation des travaux de visa du compte financier en suivant la levée des observations de l'exercice  $N - 1$ , etc.).

#### L'appui dans le lien établissement-CAC et le déroulement des missions légales

Sans méconnaître les liens particuliers qui lient un CAC et un établissement, et notamment l'obligation de secret professionnel qui s'impose au CAC dans cette relation, il peut s'avérer intéressant que les correspondants puissent, selon les situations, assister à des réunions de restitution des travaux du CAC lors du déroulement de la mission, sous réserve d'une invitation de l'établissement.

Les correspondants régionaux pourront ainsi être à l'écoute des questionnements que ces derniers pourraient formuler et qui peuvent concerner les établissements d'une manière plus générale, et notamment des informations concernant l'allocation de certaines ressources.

De la même manière, les retours d'expérience dont les correspondants pourront ainsi bénéficier permettront d'enrichir les échanges et accompagnements qu'ils nouent avec l'ensemble des EPS en procédure de certification.

#### Le suivi du calendrier de restitution des comptes

Les premiers exercices de certification, y compris pour les établissements ayant démarré avec la vague 1, démontrent que les établissements restent trop souvent en difficulté pour tenir les délais de validation des comptes dans l'application HELIOS et plus globalement, pour respecter le calendrier réglementaire d'approbation du compte financier par le Conseil de surveillance<sup>1</sup>. La progression du contrôle interne a vocation à réduire les travaux et diligences nécessaires au CAC pour former son opinion. Il reste important dans tous les cas de figure que l'établissement et son comptable s'organisent pour anticiper et respecter leur calendrier de clôture.

Les correspondants des ARS et DRFiP s'assureront dès l'automne que les établissements et leurs comptables préparent la clôture des comptes dans des conditions satisfaisantes.

L'annexe 3 développe les éléments nécessaires au respect du calendrier de clôture des comptes et d'approbation du compte financier.

#### 2.2. L'animation régionale et départementale par l'organisation de Copil

Dans la majorité des régions, un Comité de pilotage (Copil) régional du projet de fiabilisation/certification des comptes a été constitué dans le but de promouvoir la mutualisation des compétences et des expériences et faciliter la démarche de fiabilisation et de certification des comptes. Ces comités de pilotage doivent demeurer le lieu privilégié de mutualisation des travaux en région et de capitalisation autour de l'expérience acquise par les établissements certifiables des vagues 1 et 2, puis de la vague 3.

Ces comités, qui ont déjà fait la preuve de leur efficacité dans le cadencement des travaux et la dynamique de déploiement du chantier, doivent continuer à se réunir à un rythme régulier et au moins deux fois par an. Ils doivent permettre aux correspondants régionaux de s'assurer de l'état d'avancement du projet, de partager la documentation et les outils élaborés par les établissements, de mutualiser les expériences au sein de la région afin d'identifier les bonnes pratiques.

Les établissements fiabilisables et leurs comptables pourront être associés aux comités de pilotage régionaux afin qu'ils bénéficient de l'expérience des établissements certifiables en matière

---

<sup>1</sup> Ces délais sont prévus par l'arrêté du 15 décembre 2014 relatif au calendrier de remise au certificateur des comptes annuels et des documents nécessaires à la certification des comptes des établissements publics de santé soumis à la certification de leurs comptes. La fiche de fiabilisation n°15 apporte des précisions sur ce calendrier.

de fiabilisation des comptes et de développement du dispositif de contrôle interne. Selon l'organisation régionale retenue, la taille des régions et le nombre d'EPS concernés, des comités de pilotage dédiés aux établissements fiabilisables pourront être également être organisés.

Si la taille et le nombre d'EPS dans le département le justifient, les comités de pilotage régionaux pourront être utilement déclinés au niveau départemental, ainsi que l'ont déjà fait, avec succès, certaines régions. Dans tous les cas, les comités de pilotage devront associer les différents échelons locaux concernés par la fiabilisation et la certification des comptes (par exemple : direction départementale des finances publiques en charge du secteur hospitalier). Les comités départementaux éventuellement mis en place associeront les échelons régionaux (ARS et DRFiP).

L'annexe 4 décline les différents outils mis à la disposition des correspondants régionaux en appui de leurs missions.

### *2.3. Veille, reporting et alerte à destination des deux administrations centrales*

Les ARS et les DRFiP doivent être en capacité d'informer régulièrement les administrations centrales sur l'état d'avancement du projet dans l'ensemble des EPS concernés. Les premiers exercices de certification des comptes ont, en effet, mis en exergue des difficultés identifiées trop tardivement par l'ensemble des acteurs pour engager des actions correctrices avant que le certificateur ne forme son opinion.

Ainsi :

- pour les EPS ayant déjà connu un exercice de certification : il conviendra de veiller à l'existence d'un plan d'actions pour la levée des réserves et d'en suivre régulièrement l'état d'avancement. Il conviendra également de s'assurer qu'il n'y a pas de dégradation de la situation constatée sur l'exercice précédent et, pour les EPS les plus en difficulté, de veiller à ce que les zones de fragilité soient levées en leur apportant, le cas échéant, appui et expertise. Les EPS en refus de certification sur l'exercice précédent feront l'objet d'un suivi individualisé par les correspondants ARS et DRFiP avec l'appui, si cela s'avère utile et nécessaire, des administrations centrales ; l'objectif est de parvenir à une certification des comptes dès l'exercice suivant ;
- pour les EPS « nouveaux entrants » : s'agissant d'un premier exercice de certification, les correspondants doivent pouvoir identifier très en amont du déroulement des missions intérimaires, les EPS en difficulté (absence de gouvernance, turn-over des équipes, vacance prolongée du poste de directeur financier ou de comptable, retard dans la fiabilisation du bilan d'ouverture, manque de maturité du dispositif de contrôle interne comptable et financier). Lors des missions du certificateur, ils devront s'attacher à prendre connaissance des conclusions du bilan d'ouverture et des missions intérimaires, afin de conseiller l'EPS, en liaison, le cas échéant, avec les administrations centrales, dans ses actions correctrices. Ce dispositif pourra être étendu aux EPS des autres vagues pour lesquels les correspondants le jugent utile.

Dans tous les cas, les correspondants devront avoir communication des premières conclusions des missions finales avant la remise du rapport d'opinion. Les correspondants « fiabilisation et certification des comptes » des ARS et DRFiP, ainsi que les comptables, seront également rendus destinataires de ces rapports d'opinion des certificateurs dès qu'ils auront été remis à l'établissement. Conformément à l'article R. 6145-61-6 du code de la santé publique, les rapports d'opinion accompagnés de la délibération sur les comptes doivent être transmis à la Cour des comptes par les EPS au plus tard le 15 juillet de l'exercice suivant.

Il est indispensable, à ce stade, que les acteurs régionaux disposent d'un dispositif de suivi formalisé des chantiers de certification des comptes, dont les résultats seront régulièrement communiqués aux administrations centrales. L'outil élaboré en région Pays de la Loire « ORACC » a ainsi été proposé et mis à la disposition des ARS/DRFiP en tant qu'outil de suivi du chantier de fiabilisation des comptes des EPS d'une région. Des enquêtes pourront être diligentées, à leur initiative, dans le cadre d'un reporting régulier et dont les résultats seront transmis à l'administration centrale. Ce reporting devra dresser l'état des lieux de la certification des comptes pour les EPS certifiables de la région et signaler toute difficulté rencontrée par les EPS et leurs comptables.

### **3. Les perspectives et priorités pour les prochaines années**

Les enseignements des premiers exercices de certification des comptes ont mis en évidence des zones de fragilité récurrentes, mais ont également permis d'identifier les facteurs clés de réussite lors de la venue du certificateur. Il convient désormais pour les établissements de santé de se concentrer sur les zones les plus à risques en priorisant les actions au regard des enjeux significatifs, pouvant engendrer des réserves ou un refus de certification.

Les travaux à mener en priorité pour éviter tout refus de certification ont d'ores et déjà pu être définis, sur la base de l'expérience acquise des vagues 1 et 2. L'objectif de certification des comptes doit conduire les établissements à poursuivre et à finaliser leurs travaux au regard de ces axes prioritaires, repris ci-après.

Les annexes 5 et 6 précisent les principaux enseignements des premiers exercices de certification et les points les plus souvent audités par les CAC durant ces exercices.

### 3.1. *Le dispositif de contrôle interne comptable et financier*

La mise en place d'un contrôle interne piloté et organisé constitue également un point de vigilance tout particulier dans la perspective de la certification des comptes. Les motifs de refus ou de réserves observés lors des premiers exercices de certification des comptes des hôpitaux portent majoritairement sur les faiblesses du dispositif de contrôle interne.

La mobilisation des acteurs a été forte en ce domaine et a permis la diffusion au sein des EPS et de leurs directions fonctionnelles d'une culture de la qualité comptable. Les principales actions ont été engagées pour renforcer la maîtrise des risques financiers et concourent à la fiabilisation des comptes, notamment l'organisation du projet à travers la gouvernance, le pilotage du dispositif et l'approche hiérarchisée des risques.

L'analyse et la valorisation des contrôles doit permettre d'accompagner l'établissement dans l'identification des zones de fragilité dans les services, au-delà de la correction des anomalies: insuffisance de formation, absence de documentation claire, rupture de la chaîne de travail, contrôles redondants. Cela implique d'intégrer dans cette analyse les restitutions fournies par le comptable, par exemple celles relatives au contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD).

Il convient, également, de faire porter prioritairement les efforts sur la formalisation des principales procédures et leur effectivité, en s'appuyant sur les acquis et sur un plan d'actions pluriannuel de maîtrise des risques de l'établissement et en prenant en compte les constats des commissaires aux comptes tels que:

- l'actualisation des organigrammes fonctionnels/des habilitations informatiques et de la cartographie des risques;
- la documentation des principales procédures en hiérarchisant les priorités selon l'importance des enjeux financiers, ainsi que les contrôles « clés » de ces processus à enjeux;
- la traçabilité des contrôles effectués pouvant servir d'éléments probants.

La validation du plan d'action par l'instance décisionnelle de l'établissement permet de s'assurer de l'intégration des observations du certificateur dans le plan d'action et de leur cohérence avec les actions priorisées précédemment.

Les correspondants « fiabilisation et certification des comptes » des ARS s'en assureront, selon des modalités définies au niveau local (au travers, notamment, des enquêtes et des comités de pilotage).

### 3.2. *Les nouveaux entrants dans le dispositif de certification des comptes*

Les établissements concernés par l'obligation de certification

Les ARS et les DRFIP ont en charge la détection des établissements éligibles à une certification de leur comptes selon les modalités décrites dans le décret n° 2013-1239 du 23 décembre 2013 définissant les établissements publics de santé soumis à la certification des comptes, et d'anticiper leur entrée dans le dispositif.

Ainsi, selon l'article D.6145-61-7 du code de la santé publique, « sont soumis à la certification de leurs comptes les établissements publics de santé dont le total des produits du compte de résultat principal, constaté lors de l'approbation du compte financier, est égal ou supérieur à cent millions d'euros pendant trois exercices consécutifs. La certification s'applique aux comptes de l'exercice suivant l'approbation du compte financier du dernier de ces trois exercices. »

Les correspondants régionaux doivent pouvoir se mettre en relation avec les établissements approchant ce seuil afin de les sensibiliser à la démarche le plus en amont possible, et permettre que dès l'année d'approbation du troisième compte financier successif comportant un total des produits au compte de résultat principal supérieur à 100 M€ (soit le compte financier de l'année  $N - 1$ ), l'établissement soit en mesure d'enclencher la passation de son marché nécessaire à la certification à venir de ses comptes. La nomination du commissaire aux comptes doit intervenir à l'issue d'une procédure d'appel d'offres, et se traduire par une notification au plus tard le 31/12 du premier exercice sur lequel il doit apporter son opinion.

De même, les ARS et DRFIP doivent être très vigilantes à repérer les situations de fusions qui entraînent pour la nouvelle entité le dépassement des seuils, afin de préparer le plus en amont possible les éléments comptables et financiers indispensables.

L'annexe 7 décrit les conditions d'éligibilité à la certification.

Pour ces EPS entrants dans le dispositif de certification des comptes, il conviendra pour l'ordonnateur et le comptable, de s'attacher à fiabiliser le bilan d'ouverture avant son examen par le certificateur, dans la mesure où il s'agit d'une étape déterminante dans l'opinion que sera amenée à formuler le certificateur. De leur côté, les correspondants « fiabilisation et certification des comptes » devront s'assurer que les écritures de correction d'erreur présentant les enjeux les plus significatifs ont été comptabilisées avant l'arrivée du certificateur et, au plus tard, avant l'examen du bilan d'ouverture, en particulier pour les immobilisations, les provisions, les passifs sociaux et les dépréciations de créances.

#### Les établissements volontaires

Les ARS et les DRFIP pourront être sollicités par les établissements volontaires souhaitant entrer dans la démarche de certification.

Certaines situations peuvent ainsi présenter un réel intérêt à donner lieu à certification. À titre d'exemple : en amont et en préparation sur le plan comptable et financier d'une fusion pressentie, dans le cas de situations patrimoniales réputées complexes, sur recommandation de l'ARS afin de favoriser le renforcement du contrôle interne identifié comme plutôt fragile ou suite à un rapport de la chambre régionale des comptes...

Une appréciation de la maturité de l'établissement face aux exigences d'une telle démarche devra être conduite par l'ARS et la DRFIP. Pourront utilement être menées pour ce faire, des prestations de diagnostics, d'élaboration et aide à la mise en place de plan d'action, voire d'audit à blanc, permettant d'approcher les aptitudes et les écarts à la cible de l'établissement.

Dans un premier temps, il pourra être conseillé à l'établissement de s'engager dans une démarche d'audit de nature contractuelle, c'est-à-dire établie sur la base d'un contrat de prestation intellectuelle avec un commissaire aux comptes qui n'est pas l'équivalent d'un marché de mission légale de certification des comptes, mais un contrat prévoyant des analyses et travaux similaires, sur une durée modulable.

#### 3.3. *La fiabilisation des comptes des établissements non soumis à la certification*

Le déploiement de la démarche de certification des comptes dans les établissements concernés n'interrompt pas le processus de fiabilisation des comptes de l'ensemble des établissements publics de santé initié par la circulaire interministérielle DGOS/DGFIP du 10 octobre 2011 et déployés sous la responsabilité des ARS et des DRFIP ; ce processus de fiabilisation des comptes doit être poursuivi activement.

Pour les ministres et par délégation :

*Le secrétaire général des ministères  
chargés des affaires sociales,*

P. RICORDEAU

*La directrice générale de l'offre de soins,*  
C. COURRÈGES

*Le directeur général des finances publiques,*

B. PARENT

## ANNEXE 1

### EXEMPLE DE DOCUMENT VENANT ÉCLAIRER LES ACTEURS RÉGIONAUX CONCERNÉS PAR LES MENTIONS À PRÉCISER DANS LE CADRE DES ALLOCATIONS DE RESSOURCES

L'annexe 1 présente ci-après la copie d'une document interne à l'ARS Bretagne, rédigée conjointement avec la DRFIP, en 2012. Il s'agit donc d'un exemple à prendre avec précaution car désormais daté.



## Traitement comptable des aides notifiées au cours de l'exercice budgétaire 2012

La présente note a pour objet de préciser le traitement comptable des crédits alloués par l'ARS Bretagne lors de la campagne budgétaire. Dans la mesure du possible, nous recommandons d'utiliser les principes suivants dès l'exercice 2012.

Les écritures comptables sont déterminées par l'objet précisé par l'ARS lors de la notification des crédits. Les crédits peuvent être regroupés en deux catégories :

- Les aides à l'exploitation, parmi lesquelles nous pouvons citer le soutien à l'exploitation, le développement d'activité, les postes médicaux ou le financement des molécules onéreuses, ...
- Les aides à l'investissement (travaux, acquisition d'équipements...)

### **I. Les aides à l'exploitation (hors produits d'activité):**

Les crédits d'aides à l'exploitation sont destinés à financer de l'activité. Ils peuvent être reconductibles ou non reconductibles (dont les crédits JPE « Justification premier euro »).

Traitement comptable : ils sont enregistrés en compte de classe 731.

Divers cas se présentent selon l'enveloppe:

- Enveloppe DAF (Dotation Annuelle de Financement): compte 731 17
- Enveloppe MIG (Mission d'intérêt général): compte 731 181
- Enveloppe AC (Aide à la contractualisation): compte 731 182
- Enveloppe FIR (Fonds d'intervention régional): compte 7471
- Enveloppe FMESPP (Fonds de Modernisation des Etablissement de Santé Publics et Privés): compte 7475

Cas particuliers :

- les crédits versés au titre du développement d'activité la première année peuvent ne pas être entièrement consommés, le temps d'organiser la montée en charge de la mesure (ex. : crédits alloués pour le développement d'une activité). Dans ce cas, il convient d'utiliser le compte 487 « Produits constatés d'avance ».
- les acomptes organisés lors du passage d'un financement sous dotation globale à une tarification à l'activité (dans l'attente de l'organisation des remontées PMSI) : ces versements doivent être enregistrés au compte 419 13 2 « Avances reçues caisse de sécurité sociale ».

Attention, d'autres comptes ont depuis été ouverts

## II. Les crédits d'aide à l'investissement :

Les crédits d'aides à l'investissement sont alloués par l'ARS au titre de l'immobilier ou de l'équipement. Ils sont versés à titre ponctuel, ou à titre pluriannuel, et peuvent être versés au titre des plans nationaux (type plan Hôpital 2007 et hôpital 2012) ou sur décision régionale.

Il existe deux types d'écritures comptables :

- L'inscription des crédits au compte 142 « Provisions règlementées pour renouvellement d'immobilisation ». Ils transitent par le compte de résultat (enveloppe AC et DAF). Il s'agit notamment des crédits entrant dans le cadre des plans Hôpital 2007 et Hôpital 2012. Les crédits sont destinés à couvrir les surcoûts de titre 4 frais financiers et amortissements.
- L'inscription des crédits au compte 13 « subvention d'investissement ».

Cette subvention fait ensuite l'objet d'un transfert régulier au compte de résultat : l'amortissement de la subvention se traduit par un produit du compte de résultat (compte 777) qui vient en contrepartie dans le compte de résultat, de tout ou partie, de l'amortissement du bien qui a été financé.

Divers cas se présentent selon l'enveloppe :

- Crédits versés au titre de l'investissement sur la AC : compte 13187 (à partir de l'exercice 2013) et 13188 sur les exercices précédents
- Crédits versés au titre de l'investissement sur le FMESPP : compte 13182
- Crédits versés au titre de l'investissement sur le FIR : compte 13183

## III. La comptabilisation des crédits « complément de dotation »

Un financement est un complément de dotation lorsque le financement est désigné par l'ARS comme « dotation », « complément de dotation », « apport », ou est déclaré « non susceptible de reprise au compte de résultat » ou acquis durablement à l'établissement ou bien encore « destiné à renforcer durablement les fonds propres ». Ces crédits demeurent au passif du bilan et confortent de manière pérenne les capitaux propres de l'établissement.

Les crédits sont à inscrire au compte 102 81 Complément de dotation Mission d'intérêt général et aides à la contractualisation (MIGAC).

P/o Le Directeur Général  
de l'Agence Régionale de Santé Bretagne  
Le Directeur Général Adjoint

L'administrateur général  
des finances publiques  
Directeur du Pôle Gestion Publique

**signé**

Pierre BERTRAND

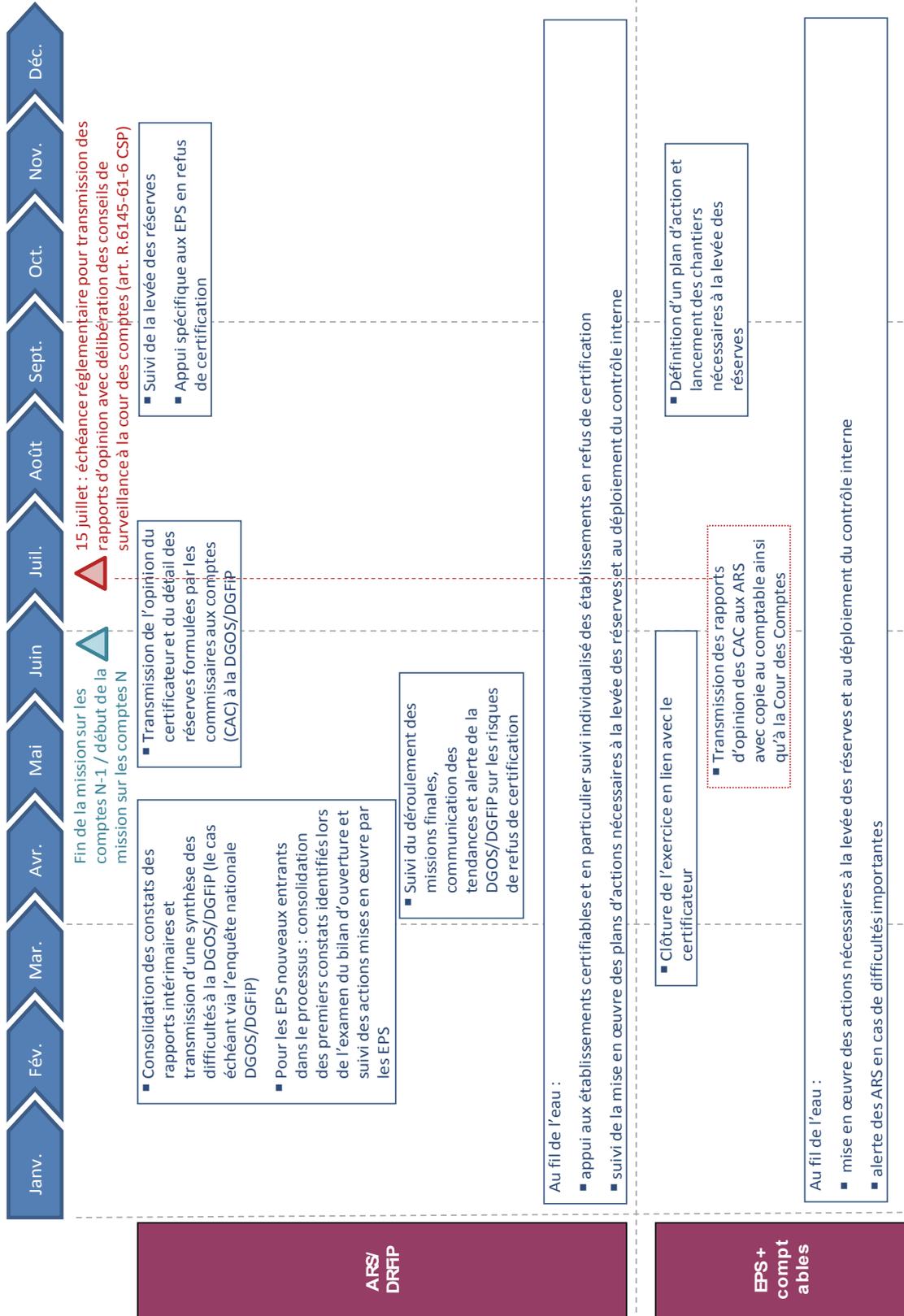
**signé**

Rémi VIENOT

Ces compléments sont en général également des aides à l'investissement

ANNEXE 2

PRINCIPALES ÉCHÉANCES DU CYCLE DE CERTIFICATION DES COMPTES



## ANNEXE 3

### LE RESPECT DES DÉLAIS DE CLÔTURE DES COMPTES ET D'APPROBATION DU COMPTE FINANCIER

#### 1.1. Calendrier de reddition du compte financier

L'article R. 6145-44 du code de la santé publique modifié par le décret n° 2013-1238 du 23 décembre 2013 relatif aux modalités de certification des comptes des établissements publics de santé précise que « le directeur arrête le compte financier et le transmet au conseil de surveillance au plus tard le 31 mai de l'exercice suivant en vue de son approbation ».

L'article R. 6145-46 du code de la santé publique est également modifié par le décret n° 2013-1238 du 23 décembre 2013. Il prévoit l'approbation du compte financier par le conseil de surveillance au plus tard le 30 juin de l'exercice suivant.

Pour les établissements publics de santé certifiables, l'arrêté du 15 décembre 2014 définit le calendrier de mise à disposition du certificateur des documents nécessaires à la certification des comptes.

La fiche de fiabilisation des comptes des EPS n° 15 « Calendrier de remise des comptes annuels et des documents nécessaires à la certification (...) » vient détailler ce calendrier.

En particulier, la date du 15 mars  $N + 1$  a été fixée comme date limite de remise de la balance des comptes définitive au certificateur, celle du 25 avril  $N + 1$  de remise des comptes annuels au certificateur,

Les ultimes corrections suite à la demande du certificateur peuvent être enregistrées le cas échéant, au plus tard le 8 mai  $N + 1$ . Le directeur transmet le compte financier avec le rapport d'opinion du certificateur au conseil de surveillance le 31 mai  $N + 1$  au plus tard, et le conseil de surveillance délibère sur le compte financier et l'affectation des résultats, après avoir entendu le rapport d'opinion du certificateur, le 30 juin  $N + 1$  au plus tard.

#### 1.2. La préparation du compte financier

Afin de respecter les délais de présentation du compte financier au conseil de surveillance, il importe que l'ordonnateur et le comptable définissent au plus tôt et de manière coordonnée le calendrier des travaux de clôture des comptes et de préparation du compte financier, en lien avec les services métiers de l'EPS.

Le calendrier ainsi défini devra également prendre en compte les travaux de rédaction de l'annexe du compte financier et du rapport financier qu'il conviendra autant que possible d'anticiper.

À ce titre, il est recommandé au comptable et à l'ordonnateur de formaliser un rétroplanning commun de traitement des opérations budgétaires et comptables, en particulier des opérations de fin d'exercice, en lien avec les services métiers de l'EPS. La production du compte financier dans les délais impartis par le code de la santé publique résulte d'une bonne maîtrise de l'exécution budgétaire (c'est-à-dire d'une maîtrise du rythme d'émission des mandats et des titres) pour éviter un dépassement de la journée complémentaire pour un trop grand nombre d'opérations.

En outre, le délai de production du compte financier est amélioré grâce à l'utilisation de la procédure de rattachement des charges et des produits à l'exercice (par exemple, pour les factures non parvenues, les produits de l'activité des mois de novembre et décembre qui n'ont pas encore fait l'objet d'une valorisation validée par l'ARS, etc.). Ainsi, sont intégrés dans le résultat annuel toutes les charges correspondant à des services faits et tous les produits correspondant à des droits acquis au cours de l'exercice, pour lesquels l'ordonnateur n'a pas encore reçu de pièce justificative.

Pour les EPS certifiables, l'ordonnateur et le comptable veilleront également à prendre en compte le calendrier des travaux défini avec le certificateur, afin de pouvoir lui remettre les états financiers dans les délais impartis.

Lors de l'élaboration du rétroplanning, l'ordonnateur et le comptable, en liaison avec le CAC sur certains éléments, peuvent s'accorder notamment sur :

- le planning des opérations de fin d'exercice ;
- l'anticipation d'un certain nombre d'opérations (par exemple, les dotations aux amortissements) ;

- la date de la première édition du compte financier provisoire (mentionnant le numéro des derniers bordereaux de mandats et de titres pris en charge) qui sera transmis à l'ordonnateur pour vérifier la concordance des comptabilités du comptable et de l'ordonnateur ;
- le délai incombant à l'ordonnateur pour formuler ses observations en cas de différences entre les comptabilités, pour adjoindre et compléter au projet de compte financier les annexes qui relèvent de sa compétence ;
- le cas échéant, le délai permettant au comptable et à l'ordonnateur d'ajuster leurs comptabilités ;
- le cas échéant, le délai de production d'un deuxième compte financier provisoire rectifié afin de vérifier la concordance et l'exactitude des rectifications ;
- le planning pour la rédaction de l'annexe du compte financier et du rapport financier.

Il est préconisé que l'annexe du compte financier soit rédigée au fil de l'exercice, notamment dans le cas où l'EPS comptabilise des opérations de corrections d'erreur ou de changement de méthode comptable.

Des points d'étapes réguliers entre l'ordonnateur et le comptable permettront d'anticiper les contrôles d'ajustement des comptes.

Dès l'automne précédant la clôture des comptes, le comptable pourra demander un compte financier provisoire et identifier d'éventuelles anomalies, pouvant être corrigées en lien avec l'ordonnateur. Il pourra également procéder à l'analyse de la variation des soldes des comptes (outil RAB) afin de s'assurer à ce stade de l'exhaustivité des opérations et de leur correcte justification. Une variation atypique du solde d'un compte peut ainsi signifier qu'une opération a été mal imputée comptablement.

Les correspondants « fiabilisation et certification des comptes » des ARS et DRFiP s'assureront dès l'automne que les établissements et leurs comptables préparent la clôture des comptes dans des conditions satisfaisantes.

### 1.3. La communication de l'information financière pour les EPS certifiables

En présence du certificateur, la clôture des comptes est réalisée dans un calendrier contraint avec une charge de travail importante. Il apparaît essentiel que les EPS et les comptables maîtrisent l'information financière et anticipent au maximum l'élaboration des documents, pour limiter les allers-retours entre l'ordonnateur/le comptable et le certificateur.

Le certificateur s'assure de la cohérence et de la justification des données financières et comptables figurant dans le bilan, le compte de résultat, l'annexe et le rapport financier.

Pour mémoire, la fiche n° 14 présente le contenu du rapport financier. Celui-ci vient donner une vision synthétique de l'exercice écoulé et commente le compte financier. Il ne s'agit pas de reprendre le contenu de l'annexe du compte financier, mais de l'éclairer par des commentaires. Il n'a donc pas la même finalité que l'annexe. En effet, l'annexe vient détailler et préciser les informations comptables du bilan et du compte de résultat.

Seules l'introduction et la partie du rapport portant sur les comptes annuels, qui constitue le tome 1 du document, sont mises à disposition du certificateur, au même titre que les comptes annuels<sup>1</sup>.

Lorsque l'EPS fixera la date du conseil de surveillance pour l'approbation du compte financier, il s'assurera de la disponibilité du certificateur et formalisera sa convocation.

Toute communication financière, notamment externe, doit être soumise au préalable au commissaire aux comptes qui apprécie, le cas échéant, si elle est cohérente avec les autres éléments financiers collectés au cours de l'audit des comptes (NEP 580 relative aux déclarations de la direction).

---

<sup>1</sup> L'article R.6145-61-4 CSP prévoit que « Les comptes annuels, le rapport prévu au 1° de l'article R.6145-44 et les autres documents nécessaires à la certification des comptes sont mis à la disposition du certificateur dans les conditions fixées par un arrêté conjoint des ministres chargés du budget et de la santé. » (Calendrier de production du compte financier).

## ANNEXE 4

### LES OUTILS MIS À DISPOSITION DES RÉSEAUX ARS ET DRFiP POUR ACCOMPAGNER LES ÉTABLISSEMENTS

#### 1. Une « boîte à outils » à disposition des ARS, DRFiP, comptables et établissements

Pour conduire leurs missions, les correspondants « fiabilisation et certification des comptes » des ARS et DRFiP pourront s'appuyer sur les outils (cartographies des risques, fiches de fiabilisation des comptes, foire aux questions, diaporamas, guides, etc.) mis à leur disposition par les administrations centrales depuis le lancement du projet.

L'ensemble de la documentation est accessible sur le site Internet du ministère des affaires sociales et de la santé et s'effectue à l'adresse internet suivante : <http://social-sante.gouv.fr/professionnels/gerer-un-etablissement-de-sante-medico-social/performance-des-etablissements-de-sante> dans le dossier « fiabilisation et certification des comptes » ou depuis l'intranet Ulysse sur la base documentaire Nausicaa (gestion publique/secteur public local/établissements publics de santé/comptabilité et fiabilité des comptes des EPS).

#### 2. L'offre de service de la DGFIP sur le déploiement du contrôle interne comptable

Pour accompagner les établissements publics de santé dans le renforcement de leur dispositif de contrôle interne comptable, la DGFIP leur propose une offre de service en perspective de la certification de leurs comptes.

Il est rappelé que cette offre est gratuite, basée sur le volontariat ; elle n'est pas exclusive de l'appui d'un prestataire. Elle consiste en :

- une session de formation de deux jours à destination des référents contrôle interne des établissements et des comptables hospitaliers ;
- la mise à disposition de supports d'analyse et d'évaluation pour accompagner la démarche (par exemple : échelle de maturité de gestion des risques (EMR) ; la description de ce support et son mode opératoire sont présentés lors de la session de formation à la démarche de contrôle interne (*cf. supra*)) ;
- des référentiels de contrôle interne (RCI), élaborés par la DGFIP dans le cadre de groupes de travail associant des établissements et des comptables. À ce jour, six RCI ont été rédigés (parc immobilier, autres immobilisations corporelles, dépréciations de créances, provisions, rémunérations et états financiers infra annuels).

L'ensemble de ces documents et outils sont disponibles sur l'intranet de la DGFIP (Ulysse). Les EPS intéressés devront faire acte de candidature auprès de leurs comptables, qui transmettront la demande au correspondant « offre de service » en DRFiP. Le correspondant offre de service communiquera la demande à la DGFIP, au service des collectivités locales – bureau CL1B et à la Mission de doctrine comptable et de contrôle interne comptable (MDCCIC).

#### 3. Des offres de formation spécifiques

Depuis 2012, avec le concours de l'ENFiP et l'EHESP, un effort de formation important a été consenti pour accompagner les établissements et les comptables dans la mise à niveau des compétences et la professionnalisation nécessaires à la certification des comptes.

Le module de formation dédié à la fiabilisation des comptes, déjà déployé en 2013 et 2014, a été poursuivi en 2015 et s'est enrichi d'un second module destiné aux opérations complexes des établissements publics de santé actuellement déployé en région. Ce dispositif s'est enrichi en 2016 d'une offre de formation spécifique sur les attendus de la certification sur le cycle des immobilisations.

## ANNEXE 5

### LES PRINCIPAUX ENSEIGNEMENTS TIRÉS DES DEUX PREMIÈRES CAMPAGNES DE CERTIFICATION DES COMPTES

L'attention des établissements, des comptables et des correspondants est appelée plus particulièrement sur quatre cycles à l'origine des principales réserves observées à l'occasion des deux premiers exercices de certification :

#### **Les immobilisations**

Le bilan des vagues 1 et 2 a montré l'importance de disposer d'un inventaire physique rapproché de l'inventaire comptable. Les établissements devront être vigilants sur ce point qui fait l'objet d'un niveau d'exigence élevé du certificateur.

Ils pourront s'appuyer pour sa réalisation sur les outils proposés par les administrations centrales tels qu'IDEA (dans le cadre de l'offre de service DGFIP) et OPHELIE.

L'analyse de l'inventaire à partir de l'outil IDEA permet de :

- s'assurer de la cohérence entre les données comptables issues du fichier d'inventaire transmis par l'ordonnateur et la comptabilité générale tenue par le comptable ;
- procéder à des contrôles de cohérence permettant d'identifier des éléments « atypiques » nécessitant des points de contrôle complémentaires ;
- identifier les échantillons de biens à contrôler dans le cadre de l'inventaire physique.

Cette analyse doit ensuite permettre à l'établissement de dresser un plan d'action pour fiabiliser son inventaire physique, et notamment de prioriser ses actions de recensement physique.

L'analyse de l'inventaire à partir de l'outil IDEA pourra être proposée par les comptables dès lors que le correspondant « fiabilisation/certification des comptes des EPS » en DRFiP aura pu s'assurer auprès de la mission départementale risques audits de la possibilité de programmer ces analyses.

Conformément aux orientations définies dans l'instruction n° DGOS/PF1/2014/115 du 18 avril 2014, l'outil OPHELIE d'inventaire et de gestion du patrimoine est mis à la disposition des établissements de santé depuis mai 2014, et en priorité aux établissements ayant l'obligation de certification de leurs comptes. En conséquence, les établissements certifiables doivent tenir compte et s'appuyer sur l'utilisation d'OPHELIE dans la réalisation de leurs travaux d'inventaire de l'actif qu'il facilitera en la structurant et la sécurisant.

#### **Les provisions**

Les provisions constituent un motif fréquent de réserves, notamment en matière de passifs sociaux. Leur fiabilisation doit faire l'objet d'un examen systématique par l'établissement en anticipation de la première année de certification des comptes, avant l'audit du bilan d'ouverture par le certificateur.

Il est rappelé la nécessité pour l'établissement de disposer des éléments de justification chiffrés et des modalités précises de calcul de la provision.

Le provisionnement ne doit pas répondre à une logique d'ajustement budgétaire ; il ne doit être réalisé que si les conditions de constatation d'une provision sont réunies. L'instruction M21<sup>1</sup> définit de la façon suivante les provisions pour risques et charges :

« Une provision pour risques et charges est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de manière précise.

Un passif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'établissement, c'est-à-dire une obligation à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci. »

---

<sup>1</sup> Cf. tome 2, page 56.

Enfin, « dès lors que l'échéance et le montant liés à une charge sont connus, cette dernière doit être inscrite au bilan comme une dette et non comme une provision, le cas échéant *via* le procédé comptable des charges à payer si la dépense engagée correspond à un service fait avant le 31 décembre de l'exercice et que peu d'incertitude pèse sur son montant et son échéance<sup>2</sup>. »

À l'inverse, une absence de provisionnement, alors que celui-ci paraît fondé, ne peut être justifiée ni par la volonté de ne pas dégrader le résultat de l'exercice, ni par une insuffisance de fonds propres de l'établissement en cas de correction d'erreurs (cad en cas de régularisation).

### **Les recettes**

Compte tenu du caractère stratégique du cycle des recettes et des enjeux financiers qui y sont associés, l'audit de l'ensemble de la chaîne de facturation fait l'objet d'un examen approfondi du certificateur.

Il conviendra, à ce titre, de s'assurer de la formalisation des procédures et des contrôles sur les séjours et consultations externes, bureau des admissions/facturation et du plan d'assurance qualité du département de l'information médicale (DIM), de la maîtrise des interfaces entre les logiciels métier et les logiciels de facturation et du traitement des rejets assurance maladie. Pour conduire ces travaux, les EPS pourront, notamment, s'appuyer sur le guide d'auditabilité des recettes T2A-MCO publié en novembre 2016.

### **L'auditabilité des systèmes d'information (SI)**

Il convient de considérer la sécurisation des SI et la fiabilité des applications concourant à l'élaboration de l'information comptable et financière, comme partie intégrante de la démarche de certification des comptes. Dans son approche par les risques, le certificateur pourra être amené à examiner les éléments d'organisation et de contrôle sur lesquels s'appuient le système d'information des établissements et la fiabilité des applications informatiques utilisées.

Les établissements peuvent s'appuyer sur le guide d'auditabilité des SI, publié par la DGOS en mars 2013.

Il conviendra de veiller à ce que la conduite de ce chantier ne soit pas dissociée du déploiement de la démarche de certification des comptes.

---

<sup>2</sup> Cf. tome 1, p 20.

ANNEXE 6

POINTS AUDITÉS PAR LES COMMISSAIRES AUX COMPTES DANS LE CADRE DE LA CERTIFICATION DES COMPTES DES EXERCICES 2014 ET 2015

THÈMES	POINTS AUDITÉS
Immobilisations	Existence d'un inventaire physique et justification par des pièces probantes (titres de propriété ou pièces équivalentes) Rapprochement de l'inventaire physique avec l'inventaire comptable Existence d'un seuil pour la distinction immobilisations/charges Définition et formalisation des durées d'amortissement, cohérence de ces durées avec les durées d'utilisation des biens Justification des mises en service et des mises au rebut Approche par composants Mise en œuvre du prorata temporis, y compris avec application rétrospective
Provisions et dépréciations de créances	Définition et formalisation des méthodes de provisionnement et de dépréciation Justification des soldes des comptes de provisions (par exemple : justification des PGE, des provisions pour litiges ; corrections des provisions comptabilisées à des fins de pilotage budgétaire) par des pièces probantes
Dette sociale, rémunérations et éléments variables de paie	Définition et formalisation des méthodes de comptabilisation des provisions et charges à payer (CET, ARE, heures supplémentaires, CNRACL...) Rapprochement entre la DADS, le livre de paie et la comptabilité générale Liquidation de la paye (compteur de temps, éléments variables de paye)
Recettes	Cartographie et contrôle des interfaces des logiciels métier avec les logiciels financiers Formalisation et traçabilité des contrôles du DIM aux différents niveaux du processus, des contrôles sur les consultations externes, traitement des rejets assurance maladie
Stocks	Suivi et valorisation des stocks déportés Formalisation de l'inventaire physique
Dotations et subventions	Correcte imputation et justification des soldes
Rattachement des charges et produits à l'exercice	Comptabilisation des séjours à cheval Correct rattachement des heures supplémentaires et des primes de service versées en fin d'année
Systèmes d'information (SI)	Existence d'une cartographie des SI, gestion des habilitations, sauvegardes, plan de reprise d'activité, connaissance des contrôles embarqués, gestion des interfaces entre applicatifs, gestion des évolutions

ANNEXE 7

CONDITIONS D'ÉLIGIBILITÉ DES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTÉ  
À LA CERTIFICATION DE LEURS COMPTES À PARTIR DE L'EXERCICE 2017

L'entrée dans le dispositif de certification des comptes, étalée sur trois vagues, a été progressive pour les comptes 2014 à 2016. À compter de l'exercice 2017, la certification des comptes intègre une phase de droit commun, et les établissements qui deviennent certifiables ne sont plus désignés par arrêté interministériel.

Il revient donc aux agences régionales de santé, assistées des directions régionales des finances publiques, d'identifier et d'accompagner les nouveaux établissements publics de santé éligibles à une certification de leurs comptes. Cette annexe vise à préciser les conditions et les modalités d'entrée dans le dispositif de certification des comptes applicables pour les nouveaux établissements à partir des comptes de l'exercice 2017 ; elle précise également les conditions de maintien dans le dispositif de certification à l'issue du cycle de six exercices de certification auquel sont soumis les établissements.

**1. Les modalités de détermination des conditions réglementaires d'éligibilité  
à la certification des comptes**

L'article D. 6145-61-7 du code de la santé publique, créé par le décret n° 2013-1239 du 23 décembre 2013, fixe à 100 millions d'euros de produits sur les trois dernières années le seuil à partir duquel les établissements sont soumis à cette obligation :

« I. – Sont soumis à la certification de leurs comptes les établissements publics de santé dont le total des produits du compte de résultat principal, constaté lors de l'approbation du compte financier, est égal ou supérieur à cent millions d'euros pendant trois exercices consécutifs.

La certification s'applique aux comptes de l'exercice suivant l'approbation du compte financier du dernier de ces trois exercices. [...] »

Plusieurs conditions doivent être cumulativement remplies pour qu'un nouvel établissement entre dans le champ de la certification.

*1.1. La condition relative au seuil de 100 millions d'euros de produits  
du compte de résultat principal*

Afin de déterminer si l'établissement atteint ou dépasse le seuil de certification pendant trois exercices consécutifs, le montant de 100 millions d'euros est apprécié à partir du total des produits de l'état C1 « Compte de résultat par nature de l'activité principale » du compte financier. L'état C1, présenté par nature, retrace les produits nets de l'activité (déduction faite des comptes d'atténuations de produits).

Pour rappel, la différence de calcul du total des produits entre les états A et B (situation synthétique et détaillée des prévisions et réalisations, dans la partie sur l'exécution de l'EPRD) et C (résultats) du compte financier est liée à la présentation budgétaire ou comptable du compte de résultat.

*1.2. La détermination des exercices de référence pour l'examen du seuil d'éligibilité  
et pour l'entrée en certification*

L'article D. 6145-61-7 du code de la santé publique précise que la certification s'applique aux comptes de l'exercice suivant l'approbation du compte financier du dernier de ces trois exercices.

Lorsque le seuil de cent millions d'euros de produits est atteint pendant trois exercices consécutifs, la certification des comptes doit être enclenchée à partir de l'exercice qui suit l'approbation du dernier compte financier atteignant ce seuil.

Ainsi, par exemple, un établissement entrera dans le dispositif de certification des comptes à compter de l'exercice 2017 si le total des produits du compte de résultat principal issu des comptes financiers des exercices 2013 à 2015, est égal ou supérieur à cent millions d'euros. Le compte financier de l'exercice 2015 ayant été approuvé en 2016, le premier exercice de certification portera donc sur les comptes de l'exercice 2017 (se traduisant par une opinion du certificateur en 2018).

De même, le premier exercice de certification portera sur les comptes de l'exercice 2018 lorsque la condition relative au seuil aura été atteinte au vu des comptes financiers des exercices 2014 à 2016. La même logique sera suivie pour les exercices suivants (cf. schéma).

En cas de fusion d'établissements, la nouvelle structure fusionnée peut aussi devenir éligible à la certification selon des modalités distinctes selon que l'un ou des EPS étaient déjà ou non certifiables, et selon le mode de fusion lorsque les EPS n'étaient pas encore certifiables (*cf. infra* 2.2).

### 1.3. *L'examen de la reconduction du dispositif de certification des comptes à l'issue du cycle de six exercices*

L'article D.6145-61-7 du code de la santé publique précise que « Lorsque les comptes d'un établissement soumis à la certification font apparaître un total de produits du compte de résultat principal inférieur à cent millions d'euros pendant les troisième, quatrième et cinquième années du mandat de l'instance chargée de la certification, l'établissement n'est plus soumis à l'obligation de certification de ses comptes à l'issue de la période de six exercices prévue à l'article R.6145-61-2. »

Ainsi, par exemple, un établissement soumis à la certification de ses comptes dès l'exercice 2014 et ayant désigné son commissaire aux comptes en 2014 pour six exercices, ne sera plus soumis à l'obligation de certification à partir des comptes de l'exercice 2020, si le total des produits du compte de résultat principal devient inférieur à cent millions d'euros à l'examen des comptes financiers des exercices consécutifs 2016 à 2018.

Il est à noter qu'un établissement ayant quitté le dispositif de certification peut redevenir éligible lorsqu'il remplit à nouveau les conditions de seuil pendant trois exercices consécutifs.

## 2. Les modalités pratiques d'entrée dans le dispositif de certification

La qualité des échanges entre les établissements, l'ARS et la DRFiP est déterminante dans le suivi de l'éligibilité à la certification. Si les ARS et DRFiP doivent s'organiser pour être en mesure d'anticiper les nouveaux établissements concernés, il est également recommandé d'indiquer aux établissements de se rapprocher de leurs correspondants dès lorsqu'ils pensent remplir les conditions ou souhaitent s'inscrire dans un processus de certification.

### 2.1. *Le rôle des correspondants régionaux et des établissements*

Les ARS, en lien avec les DRFiP, doivent réaliser la détection des nouveaux établissements remplissant les conditions obligatoires d'éligibilité, en suivant le montant des produits des établissements approchant les seuils afin d'anticiper au maximum leur entrée dans le dispositif.

Il reste important toutefois que les établissements soient informés qu'ils doivent se rapprocher de leur ARS dès lors qu'ils s'interrogent sur une possible entrée en certification, a fortiori s'ils n'ont pas encore été détectés par l'ARS et la DRFiP, afin que les conditions d'éligibilité soient analysées.

La préparation du chantier de certification implique un investissement important de l'établissement, y compris en amont de la mission, et la mise en place d'une gouvernance dédiée. Dès lors, toute demande d'entrée en certification formulée par un établissement ne satisfaisant pas aux conditions réglementaires devra également être préalablement adressée et étudiée par l'ARS.

Dès validation au plan local des conditions d'éligibilité, l'ARS, conjointement avec la DRFiP, informent la DGOS et la DGFiP de l'entrée en certification du nouvel établissement.

En cas de désaccord entre l'ARS et un établissement désirant s'engager dans la certification de ses comptes, l'ARS saisira la DGOS qui se prononcera en dernier recours, en lien avec la DGFiP.

S'agissant de la nomination du commissaire aux comptes, elle doit intervenir à l'issue d'une procédure d'appel d'offres, qui doit aboutir à une notification au plus tard le 31/12 du premier exercice sur lequel il doit apporter son opinion.

Au terme du mandat du certificateur sur six exercices, les ARS doivent aussi s'assurer que l'établissement continue de remplir les conditions pour contracter un nouveau marché de certification.

### 2.2. *Cas particulier des fusions*

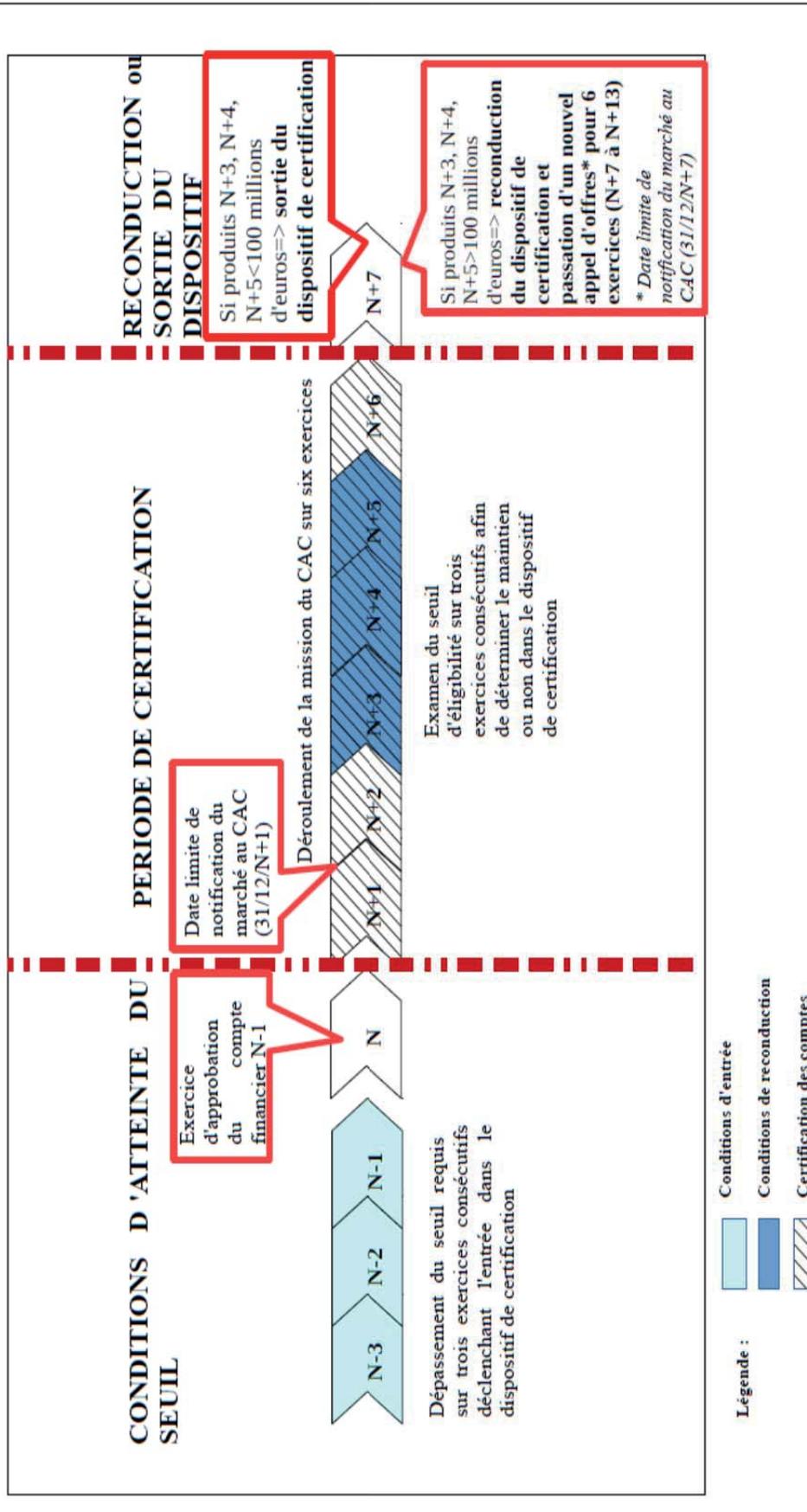
En cas de fusion d'établissements, la détermination des exercices de référence pour l'éligibilité à la certification obligatoire diffère selon que l'on est dans le cadre d'une fusion-absorption ou d'une fusion avec création d'une nouvelle personne morale (modalités de fusions définies à l'article L6141-7-1 du code de la santé publique) : en cas de fusion-absorption, les produits des exercices précédant la fusion issus des comptes de l'ensemble des établissements fusionnés (CRP) non encore certifiables sont pris en compte pour l'examen des conditions de seuil. Lorsque la fusion donne lieu à création d'une nouvelle personne morale, les critères de seuil ne doivent être vérifiés qu'à partir des premiers comptes du nouvel établissement issu de la fusion.

Exemple d'une fusion opérée au 1<sup>er</sup> janvier 2018

		Fusion au 1 <sup>er</sup> janvier 2018 avec création d'une nouvelle personne morale (« fusion-dissolution »)			Fusion au 1 <sup>er</sup> janvier 2018 sans création d'une nouvelle personne morale (« fusion-absorption »)		
		Situation de l'EPS issu de la fusion	1 <sup>er</sup> exercice de référence pour l'examen du seuil d'éligibilité	Date d'entrée dans la certification	Situation de l'EPS issu de la fusion	1 <sup>er</sup> exercice de référence pour l'examen du seuil d'éligibilité	Date d'entrée dans la certification
CAS 1	L'Eps 1 non certifiable dont les produits de l'activité principale ont dépassé les 100 millions d'euros en 2016 et 2017 fusionne avec l'EPS 2 non certifiable	Création d'un EPS 3 non certifiable en 2018	2018	2022	Maintien d'un EPS 1 (1), non certifiable en 2018	2016	2020
CAS 2	L'Eps 1 non certifiable fusionne avec l'EPS 2 non certifiable. Les produits de l'activité principale de l'EPS 1 sont de 70 millions en 2017. Les produits de l'EPS 2 sont de 50 millions.				2018	2022	
(1) L'EPS 1 a absorbé l'EPS 2							

Lorsqu'au moins l'un des établissements était certifiable avant de fusionner avec d'autres établissements (certifiables ou non pour ces derniers), l'établissement issu de la fusion devient également soumis à la certification des comptes, que la fusion soit issue de l'absorption de plusieurs établissements ou qu'elle ait engendré la création d'une nouvelle personne morale (alinéa 2 du III de l'article L6141-7-1 du code de la santé publique: « La fusion de plusieurs établissements publics de santé entraîne le transfert à titre gratuit de l'ensemble des biens, droits et obligations à l'établissement issu de la fusion. »).

**Déroulement du processus de certification des comptes pour les établissements certifiables à compter de 2017**



**Illustration pour les établissements certifiables de 2014 à 2024**

