

# Journée d'études des établissements certifiables Vague 1

**9 mars 2015**



## **Actualités de la certification des comptes**

- 1. Actualités comptables**
- 2. Préparation de la clôture de l'exercice 2014**
- 3. Bilan des marchés de commissariat aux comptes vague 1**
- 4. Restitution de l'enquête « retour d'expérience sur les premiers travaux du certificateur »**
- 5. Animation / pilotage du chantier : objectifs 2015**

**Les travaux menés par la DGFIP et la DGOS en matière de qualité comptable doivent permettre à la comptabilité de jouer pleinement son rôle** : être un support accessible au plus grand nombre pour mieux connaître, mieux gérer, et mieux préserver le patrimoine matériel et immatériel de l'EPS.

**Ces travaux ont consisté en une consolidation et une mise à jour du référentiel comptable M21 (tomes 1 à 3). Ils s'inscrivent directement dans le cadre du chantier de fiabilisation des comptes.** Ils sont complétés d'une foire aux questions.

**Les travaux de certification se fondent sur la conformité des comptes au regard des normes et du référentiel applicable (M21)** : le certificateur se réfère à ces seules normes. Il peut seulement faire des propositions d'évolutions normatives au normalisateur comptable.

**- Le référentiel comptable M21 est opposable à l'ordonnateur, au comptable, au juge des comptes et au commissaire aux comptes**

**Il convient de signaler à la DGFIP (bureau CL1B) et à la DGOS toute difficulté d'interprétation de l'instruction M21 lors des missions légales**

## La mise à jour de l'instruction budgétaire et comptable M21 (tomes 1 et 2)

Les travaux de mise à jour de l'instruction M21 ont consisté pour les tomes 1 et 2 en :

- la consolidation des textes réglementaires de mise à jour de la nomenclature depuis 2007 et les évolutions des comptes au 1<sup>er</sup> janvier 2014 ;
- la mise à jour des commentaires de l'instruction ;
- l'intégration des nouvelles normes définies par le C.No.C.P ;
- l'intégration des éléments des fiches en annexe du guide de fiabilisation des comptes déjà parues et des réponses apportées dans la foire aux questions ;

L'arrêté du 16 juin 2014 portant la version définitive des tomes 1 et 2 a été publié au journal officiel du 8 juillet 2014. Il est applicable dès le 1<sup>er</sup> janvier 2014.

L'arrêté du 19 décembre 2014 (journal officiel du 27 décembre 2014) a modifié l'arrêté du 16 juin 2014. Il met à jour le plan de comptes M21 au 1<sup>er</sup> janvier 2015, ainsi que les commentaires des comptes des tomes 1 et 2 de l'instruction.

## La mise à jour de l'instruction budgétaire et comptable M21 (tome 3)

L'actualisation du tome 3 est portée par l'arrêté du 19 décembre 2014.

**Le tome 3 est simplifié :**

- l'existence de l'application Hélios rend obsolète les dispositions sur les journaux et livres auxiliaires ;
- certaines opérations spécifiques sont déjà abordées dans le tome 2 ou dans d'autres instructions (ex : instruction n° 13-0001 du 30 janvier 2013 – comptes de gestion et financiers des collectivités et EPS – visa sur chiffre et dépôts des comptes).

**Cette mise à jour comporte l'instauration d'un flux réglementaire relatif à la tenue de l'état de l'actif par le comptable (protocole Indigo Inventaire).** Le cahier des charges a été transmis aux éditeurs.

**Elle permet également de porter les éléments relatifs aux dossiers permanent, de contrôle interne et de clôture** (cf. fiche n°8 « Préparer la venue du certificateur » mise à jour), **ainsi que l'architecture du rapport financier** (cf. fiche n°14 « Le rapport financier »).

**Le tome 3 précise également le périmètre du référentiel comptable des EPS (instruction M21 et fiches fiabilisation des comptes).**

## La mise à jour de l'instruction budgétaire et comptable M21

### **L'instruction M21 est accessible sur :**

- le site de la fiabilisation des comptes des EPS
- l'intranet DGFIP Nausicaa : Gestion publique / SPL / Budgets et Comptabilités / Instructions budgétaires et comptables / M21
- le site collectivités-locales.gouv.fr, rubrique Finances locales / droit budgétaire et comptabilités locales / les instructions budgétaires et comptables / M21

**Elle est complétée par la foire aux questions** (MAJ en février 2015), également disponible sur :

- le site de fiabilisation des comptes des EPS
- l'intranet DGFIP Nausicaa : Gestion publique / SPL / EPS / Comptabilité et fiabilité des comptes des EPS

**Les fiches relatives à la fiabilisation des comptes** sont également disponibles sur ces deux sites. Pour mémoire, 3 fiches ont été diffusées en janvier / février 2015 : fiche n°14 relative au rapport financier, fiche n°15 relative au calendrier de remise des documents au certificateur, fiche n°16 relative aux séjours à cheval.

## **La mise à jour de l'instruction budgétaire et comptable M21**

**Les travaux de consolidation et de mise à jour du référentiel comptable sont complétés par des formations à destination des ordonnateurs et des comptables.**

**Un premier module de formation dédié à la « fiabilisation des comptes des EPS » a été déployé en 2013 et 2014 par l'EHESP et l'ENFiP. Son déploiement est poursuivi en 2015, afin de pouvoir former les personnes entrantes dans des fonctions de directeur financier ou de comptable hospitalier (module MAJ en février 2015).**

**Un deuxième module de formation, consacré aux opérations complexes des EPS, a été diffusé en février 2015 par l'EHESP et l'ENFiP. La formation de formateurs a eu lieu le 15 décembre 2014. Les 1ères sessions de formation auront lieu au printemps 2015.**

**Ce module est également destiné aux ordonnateurs et aux comptables. Il traite notamment des opérations relatives aux immobilisations, aux provisions, aux emprunts.**

## Actualités comptables – Les travaux en lien avec la CNCC

Plusieurs sujets étaient en discussion avec la CNCC depuis les travaux de mise à jour de l'instruction M21. **Les sujets suivants ont fait l'objet d'arbitrage avec la CNCC et ont été validés mi-février 2015 par le comité de suivi des premières missions légales de certification des comptes** qui associe la DGOS, la DGFIP et la CNCC.

- **Fonds propres** : la doctrine établie dans les fiches de fiabilisation des comptes (fiche n°7) est prise en compte par la CNCC, sauf spécificités. Pas de demande de reconstitution du solde de façon exhaustive au-delà du 1/01/2009 (5 ans).

- **Immobilisations** : en l'absence de titres de propriété, le certificateur prend en compte la documentation alternative (recensement cadastral, publicité foncière...).

La CNCC a précisé que l'absence d'inventaire exhaustif ne générera pas systématiquement de réserve. En revanche, l'EPS doit inventorier les nouvelles immobilisations dès leur acquisition ou mise en service.

- **Continuité d'exploitation** (cas des EPS dont la situation financière est dégradée) : le CAC s'interroge sur un horizon à 12 mois. L'article R6145-35 du CSP prévoit qu'en l'absence d'EPRD, l'EPS peut fonctionner sur la base de l'EPRD de l'exercice précédent. Cette disposition semble constituer une garantie suffisante pour les CAC.

- **Comptes consolidés** : à ce stade, il n'est pas prévu de consolidation des comptes. Un courrier conjoint DGOS / DGFIP a été adressé en ce sens à la CNCC. Un amendement au projet de loi Santé prévoit cette obligation à compter de 2020.



## Actualités comptables – Les travaux en lien avec la CNCC

### Dette sociale

- **CET** : la méthode forfaitaire constitue la méthode définie par l'instruction M21 pour calculer le montant de la provision. Il n'y a pas d'obligation à constituer les provisions CET au coût réel, ni à faire figurer dans l'annexe du compte financier le différentiel entre les deux méthodes.

Concernant les taux de charges, la DGOS a récemment arbitré sur le principe d'une forfaitisation des taux de charges en vigueur. Cette position a été communiquée le 4 mars 2015 à la CNCC et fera l'objet d'une fiche technique.

- **Congés et RTT** : les jours reportés sur l'exercice suivant et ne correspondant pas aux jours CET ne donnent pas lieu à provision pour les agents titulaires de la fonction publique hospitalière, les personnels médicaux, pharmaceutiques et odontologiques, conformément à l'instruction M21.

- **Heures supplémentaires** : l'instruction M21 prévoit que c'est une charge à payer. Position acceptée par la CNCC.

- **Justification du temps de travail** : les certificateurs ont besoin des tableaux de service pour certifier le temps de travail

## Actualités comptables – Les travaux en lien avec la CNCC

- **Provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations** (compte 142) : l'instruction M21 prévaut. L'EPS définit sa méthode de reprise de la provision réglementée et l'inscrit dans l'annexe du compte financier. Il doit veiller à sa permanence.
- **Allocation d'aide au retour à l'emploi (ARE)** : la CNCC a soulevé la question du provisionnement de l'ARE. Le sujet doit être expertisé par la DGOS et la DGFIP.
- **Provision pour gros entretien** (compte 1572) : l'EPS doit veiller à ce que le solde du compte soit correctement justifié par la définition d'un plan pluriannuel d'entretien. Par ailleurs, il convient de s'assurer que les provisions constituées répondent bien à la notion de gros entretien (exemple de la peinture dans l'instruction qui est surinterprété)
- **Emprunts structurés** (compte 152) : l'EPS doit veiller à indiquer la méthode retenue pour la liquidation de la provision dans l'annexe du compte financier.
- **Factures non parvenues – Immobilisations** : l'instruction M21 ne prévoit pas ce dispositif. Le sujet sera expertisé en 2015.
- **Honoraires des CAC** : la FAQ mise à jour en février 2015 précise le traitement comptable

## Actualités comptables – Les travaux en lien avec la CNCC

- **Communication des données** : les données nominatives sont consultables dans le poste comptable. La question de l'exportation des données à l'extérieur va être expertisée par la DGFIP en lien avec la CNIL.

- **Editions Hélios** : les certificateurs demandent des grands livres qui ne sont pas disponibles dans l'application Hélios. En revanche, des éditions sont à proposer en remplacement du grand livre. Un mode opératoire d'extraction des données comptables a été transmis fin janvier 2015.

La liste des éditions disponibles dans Hélios a été communiquée à la CNCC en janvier 2015. Elle est également consultable sur l'intranet DGFIP.

- **Neutralisation des opérations réciproques CRPP/CRPA** : le GT de préparation à la certification des comptes avait décidé en 2011 d'abandonner la proposition d'évolution de l'ex-état C3 (compte de résultat) compte tenu de la complexité des évolutions à faire réaliser. Le sujet sera de nouveau expertisé suite à la demande de la CNCC.

## Actualités comptables

### Les travaux à venir

- Un groupe de travail EPS a été mis en place début 2015 par le CNoCP afin d'identifier les spécificités du secteur des EPS au regard du PCG et du recueil des normes des établissements publics nationaux (EPN) et le cas échéant de faire évoluer l'instruction M21 en 2017. Les premiers travaux vont porter sur les immobilisations.

Les EPS (ordonnateur et comptable) sont représentés dans le groupe de travail.

- De nouveaux groupes de travail vont être lancés par la DGOS et la DGFIP afin de pouvoir préciser certains points de l'instruction M21 : recherche, stocks déportés, réconciliation dettes et créances EPS / assurance maladie.

- Un groupe de travail réunissant les DIM va porter sur l'accès aux données médicales.

## L'audit de l'application Hélios

La mission du certificateur, telle que prévue par les normes, s'appuie sur l'analyse et l'évaluation des organisations, des méthodes, des systèmes d'information et des processus qui ont permis d'élaborer les informations comptables.

Le certificateur ne s'intéresse pas seulement aux comptes mais il examine les modalités d'acquisition des données, leur gestion et leur traitement, ainsi que la qualité de l'organisation des systèmes informatiques.

Les comptables publics assignataires des EPS utilisant une application unique Hélios, la DGFIP a lancé un appel d'offres pour faire réaliser un **audit de l'application Hélios en 2014**.

Cet audit a été réalisé par le cabinet KPMG en conformité avec la norme ISAE 3402. Il a porté en particulier sur la gestion de l'exploitation, des changements applicatifs et la gestion des accès au niveau des bureaux d'administration centrale, sur une période de test allant du 1<sup>er</sup> mai au 31 octobre 2014.

Les conclusions de l'audit ont été présentées le 25 novembre 2014 aux commissaires aux comptes des EPS certifiables exercice 2014. Une présentation de l'application Hélios a également été faite à cette occasion. Le rapport d'audit a été transmis aux directeurs des EPS certifiables, ainsi qu'aux comptables assignataires.

Une note DGFIP du 14 janvier 2015 a été adressée aux pôles gestion publique des DR/DFIP afin de présenter les principales conclusions de l'audit.

## **Actualités de la certification des comptes**

### **1. Actualités comptables**

#### **2. Préparation de la clôture de l'exercice 2014**

#### **3. Bilan des marchés de commissariat aux comptes vague 1**

#### **4. Restitution de l'enquête « retour d'expérience sur les premiers travaux du certificateur »**

#### **5. Animation / pilotage du chantier : objectifs 2015**

## Le compte financier

**Les travaux menés en matière de qualité comptable ont également porté sur le compte financier.** Ils ont permis une évolution du compte financier en 2 temps, dont la seconde porte sur l'exercice 2014.

**Pour rappel, la structure du compte financier distingue deux parties**, conformément à l'article R.6145-43 du code de la santé publique :

- les comptes annuels (bilan, compte de résultat, annexe) soumis à certification des comptes,
- l'analyse de l'exécution du budget (non soumis à certification des comptes).

**Le calendrier de clôture a été modifié par le décret n°2013-1238 pour tenir compte de l'intervention du certificateur :**

- la date de transmission du compte financier par le directeur au conseil de surveillance est reculée au **31 mai N+1** (art. R.6145-44 CSP) ;
- la date d'approbation du compte financier par le conseil de surveillance est reculée au **30 juin N+1** (art. R.6145-46 CSP).

Ce nouveau calendrier s'applique à l'ensemble des EPS dès l'approbation des comptes de l'exercice 2013.

## Le compte financier

### Les principales évolutions du compte financier exercice 2014 consistent en :

- une nouvelle numérotation des états de l'annexe pour une meilleure lisibilité (préfixe « BI » pour états du bilan, « CR » pour états du compte de résultat...), l'utilisation d'une numérotation séquentielle des états ;
- la création d'un thème « informations complémentaires » au sein de la 2ème partie du compte financier, afin de ne conserver dans la 1ère partie que des informations synthétiques ;
- de nouveaux états plus synthétiques créés dans la 1ère partie du compte financier, qui est certifiable.

**L'arrêté du 15 décembre 2014 portant la maquette du compte financier exercice 2014** a été publié au journal officiel du 30 décembre 2014. Il est accompagné d'une note d'orientations explicitant les évolutions et permettant de compléter l'annexe.

### Points de vigilance :

Seules les informations significatives sont fournies dans l'annexe.

L'annexe n'a pas vocation à commenter les états d'exécution de l'EPRD mais le bilan et le compte de résultat par nature.

De même, les commentaires sur l'évolution des grands équilibres financiers (capacité d'autofinancement, fonds de roulement) sont portés dans le rapport financier.



## Le rapport financier

**Le rapport financier** accompagne le compte financier qui est transmis au conseil de surveillance. Il est défini par l'article R. 6145-44 du Code de la Santé publique (alinéas 1 et 2).

La fiche n°14 mise en ligne sur le site « fiabilisation des comptes des EPS » début janvier 2015 présente son objet et son contenu.

Il constitue un **document de synthèse unique préparé conjointement par l'ordonnateur et le comptable**. Il commente le compte financier.

Il se compose d'une introduction et de deux parties distinctes réunies dans un document unique :

- **le Tome 1** qui porte sur les comptes annuels ( bilan, compte de résultat et l'annexe) ; il est mis à disposition du certificateur avec l'introduction du rapport, qui vérifie la concordance des éléments de ce tome et de l'intro avec les comptes examinés ;
- **le Tome 2** qui porte sur l'exécution budgétaire, non soumis à certification.

Le rapport financier se substitue aux rapports que devaient remettre respectivement l'ordonnateur et le comptable à l'issue de la clôture des comptes. Sa mise en œuvre est obligatoire pour tous les EPS (certifiables ou pas) dès l'exercice 2014.

## Le rapport financier

En application de la **NEP 9510**, le commissaire aux comptes vérifie que les informations contenues dans le compte financier reflètent la situation de l'EPS et l'importance relative des événements enregistrés dans les comptes tels qu'il les connaît à la suite des travaux menés au cours de sa mission.

Ces contrôles consistent pour l'essentiel :

- Pour les informations financières, à vérifier que :  
chaque information significative concorde avec les comptes dont elle est issue ou avec les données ayant servi à l'établissement de ces comptes.
- Pour les autres informations, à en faire une lecture lui permettant de relever, le cas échéant, celles qui lui apparaîtraient manifestement incohérentes.

## Le rapport financier

Le rapport financier présente une synthèse des documents comptables, auxquels peuvent s'ajouter de manière accessoire, des informations sur les faits marquants qui permettent d'éclairer et d'explicitier le contexte dans lequel les opérations de l'année ont été exécutées. Il ne s'agit pas de reprendre le contenu de l'annexe du compte financier mais de l'éclairer par des commentaires.

A ce titre :

Le document ne doit pas dépasser une vingtaine de pages ; il convient de se focaliser sur ce qui est vraiment important (les chiffres-clé de l'exercice);

Il privilégie les commentaires aux données chiffrées qui doivent rester en nombre limité.

Le comptable et le directeur choisissent de manière concertée les éléments d'information et de synthèse qu'ils estiment les mieux à même d'apporter une vision cohérente sur la situation financière de l'établissement.

## Le rapport financier

**La fiche n°14 propose un plan –type qui devra être adapté au contexte de chaque établissement en maintenant toutefois l'architecture en 2 tomes.**

**Introduction** (éléments soumis à certification – à remettre au certificateur) : Présentation des faits marquants de l'exercice

**Tome 1 – Rapport sur les comptes annuels** (éléments soumis à certification – à remettre au certificateur)

Le tome 1 est préparé conjointement par l'ordonnateur et le comptable sur la base de la 1<sup>ère</sup> partie du compte financier.

### ***1.1 - Présentation des principes et méthodes comptables appliqués***

Seront rappelés de façon synthétique, les méthodes et principes comptables appliqués ainsi que tout changement de méthode comptable qui ont eu un impact significatif sur les comptes de l'exercice N.

### ***1.2 - Présentation des évolutions du bilan de l'exercice N***

L'ordonnateur et le comptable sélectionnent les éléments significatifs du bilan de l'exercice N et de commenter leur évolution (évolution des immobilisations, des capitaux propres, des subventions d'investissement, évolution de la structure de la dette...).

### ***1.3- Présentation des évolutions du compte de résultat toutes activités confondues***

l'ordonnateur et le comptable sélectionnent les éléments significatifs du compte de résultat de l'exercice N et commentent leur évolution.

## Le rapport financier

(tome 1 suite )

### ***1.4- Événements importants / subséquents survenus depuis la clôture de l'exercice***

Seront mentionnés les événements survenus depuis la clôture de l'exercice qui ont un impact significatif sur les comptes de l'exercice clôturé et que le conseil de surveillance doit connaître pour se prononcer sur les comptes.

Cette sous-partie doit comporter 5 à 10 lignes.

Si aucun événement n'est survenu depuis la clôture des comptes, indiquer la mention " NEANT ".

### ***1.5 - Perspectives d'activité pour l'année en cours (exercice N+1)***

Il s'agit de présenter de façon générale les faits marquants attendus dans l'année à venir ainsi que les principales tendances prévisionnelles.

Cette sous-partie ne doit pas dépasser 5 à 10 lignes.

## **Le rapport financier**

**Tome 2 - Rapport sur l'analyse de l'exécution de l'EPRD (non adressé au certificateur au titre des documents faisant l'objet de vérification du certificateur)**

Le tome 2 est préparé conjointement par l'ordonnateur et le comptable sur la base de la 2ème partie du compte financier.

**2.1. Analyse de l'exécution budgétaire**

**2.2. Analyse de l'évolution des recettes (par titre budgétaire)**

**2.3. Analyse de l'évolution des dépenses (par titre budgétaire)**

**2.4. Analyse de la structure financière (CAF, marge brute, FR, BFR, trésorerie)**

## Le compte financier et l'intervention du certificateur

**Le calendrier de clôture a été modifié par le décret relatif aux modalités de certification pour tenir compte de l'intervention du certificateur.** Les représentants des commissaires aux comptes ont indiqué avoir besoin d'un délai minimum de 6 semaines pour la réalisation de leurs missions finales (examen des comptes).

**L'arrêté du 15 décembre 2014** (publié au JO du 31/12/2014) fixe les modalités de mise à disposition auprès du certificateur des comptes annuels, du rapport financier et des documents nécessaires à la bonne exécution de sa mission légale. Il prévoit également l'intervention du DD/RFiP dans le cadre du visa du compte financier.

Concernant les DD/RFiP, le calendrier a été diffusé par la note de lancement de la campagne des CDG / CF (message sous-direction CL1 du 25/11/2014). Il correspond au calendrier fixé par l'arrêté précité

**La fiche n°15 reprend les dispositions de l'arrêté et les commente.** Elle précise les différentes étapes calendaires à observer par l'ordonnateur et le comptable entre la fin de la journée complémentaire, l'arrêté des comptes et la réunion du conseil de surveillance approuvant le compte financier. Elle rappelle également la date limite de remise des différents documents au certificateur.

**Au-delà des aspects calendaires, les EPS (ordonnateurs et comptables) doivent veiller à transmettre les documents demandés par les certificateurs de façon diligente.**

## Le compte financier et l'intervention du certificateur

**L'ordonnateur et le comptable s'attacheront à définir conjointement un rétro planning permettant de préparer le compte financier dans les meilleurs délais (compte financier complet) et dans un calendrier compatible avec le calendrier d'intervention du certificateur.**

Il conviendra d'associer les commissaires aux comptes afin de planifier leurs interventions en cohérence avec le calendrier qui aura été défini.

Dans le cadre de leurs missions finales, les commissaires aux comptes ont indiqué pouvoir débiter leurs travaux sur la base d'une balance des comptes non définitive (par exemple, les dépenses de personnel), à condition que les différents documents comptables et financiers qui leur seront remis puissent être datés (dates de version). Pendant cette période, les certificateurs communiquent leurs observations au fil de l'eau.

Les ultimes corrections suite à la demande du certificateur pourront être enregistrées le cas échéant, jusqu'au 8 mai de l'exercice N+1. **Il est précisé que l'essentiel des corrections doit être comptabilisé lors de la mission finale, c'est à dire au cours du 1<sup>er</sup> trimestre N+1. L'ordonnateur et le comptable veilleront à ce que ce calendrier soit clairement défini avec le certificateur.**



## La préparation de la clôture et des missions finales

### Précisions sur la revue analytique des soldes (élément du dossier de clôture)

- Un outil développé sous CALC permet aux comptables de réaliser une revue analytique des comptes à 3 chiffres afin de se concentrer sur les variations significatives.
- Cet outil rapproche deux balances réglementaires.
- Les variations des soldes (N/N-1) sont mises en évidence et peuvent ainsi être analysées par le comptable.

Le mode opératoire de l'outil RAB (revue analytique des balances) a été diffusé par le SCL en décembre 2014 (mail SCL1 du 17/12/2014). Il est disponible dans l'intranet DGFIP (Nausicaa).

☞ Cela permet de détecter les oublis d'écritures majeures (fin d'année), les erreurs d'enregistrement, les changements de nomenclature, les corrections d'erreur, les fusions de structures, etc...

## La préparation des missions finales

### Précisions sur les éditions disponibles dans l'application Hélios

Des **balances à date** des exercices N et N-1 au format CSV peuvent être éditées depuis avril 2014 (palier 431 Hélios).

Un **mode opératoire d'extractions des données comptables Hélios** a été diffusé à destination des comptables en janvier 2015. Il a pour objet de permettre aux comptables de répondre aux demandes d'éditions des certificateurs.

L'application Hélios ne permet pas de réaliser une extraction totale des données comptables. En substitution à cette demande, le comptable transmet aux commissaires aux comptes les éditions disponibles dans l'application Hélios : balance générale des comptes, journal des mandats de paiement, journal des titres de recettes, journal des opérations diverses, EDDS, ERAP, ERAR, LACTF.

Lorsque les éditions sont disponibles au format CSV, le comptable doit privilégier ce format. Le comptable devra veiller à ce que les demandes d'éditions ne soient pas faites en une seule fois, afin de ne pas surcharger les serveurs.

## Mission finale du certificateur – la lettre d'affirmation

Le certificateur peut demander une lettre d'affirmation au directeur de l'EPS lorsqu'il estime ne pas disposer d'éléments d'information suffisamment probants ou précis pour pouvoir donner une opinion sur les comptes.

L'objectif est de poser les responsabilités de chacun (certificateur et Direction + comptable) en termes de :

👉 fraude ;

👉 dispositif de contrôle interne ;

👉 transmission de toutes les données et conventions au certificateur (pas d'opérations cachées,...) ;

**Elle est signée par le Directeur général et également par tous les responsables de structures concernés par les affirmations données dans la lettre.**

**Le comptable peut donc être signataire** (c'est le cas des universités et des EPN).

Une fiche présentant des modèles de lettres est en cours de validation par la DGFIP. **En cas de demande de la part d'un certificateur, il est demandé aux comptables de transmettre la demande au bureau CL1B pour avis.**

## **Actualités de la certification des comptes**

**1. Actualités comptables**

**2. Préparation de la clôture de l'exercice 2014**

**3. Bilan des marchés de commissariat aux comptes vague 1**

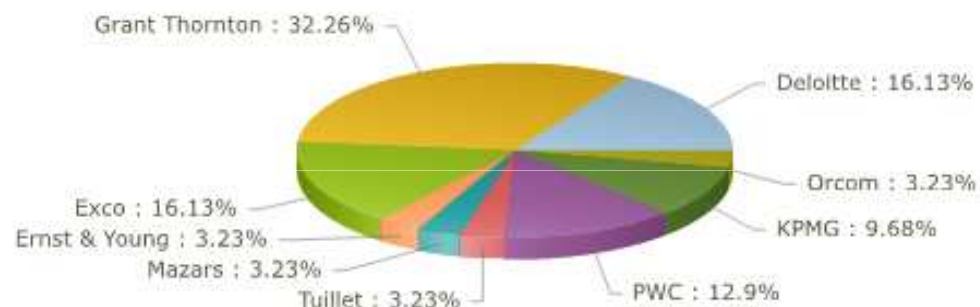
**4. Restitution de l'enquête « retour d'expérience sur les premiers travaux du certificateur »**

**5. Animation / pilotage du chantier : objectifs 2015**

## Bilan des marchés de commissariat aux comptes des EPS « vague 1 »

Cabinets retenus par les établissements	
Deloitte :	5
Grant Thornton :	10
Exco :	5
Ernst & Young :	1
Mazars :	1
Tuillet :	1
PWC :	4
KPMG :	3
Orcom :	1
<b>Total :</b>	<b>31</b>

Part de marché des Cabinets



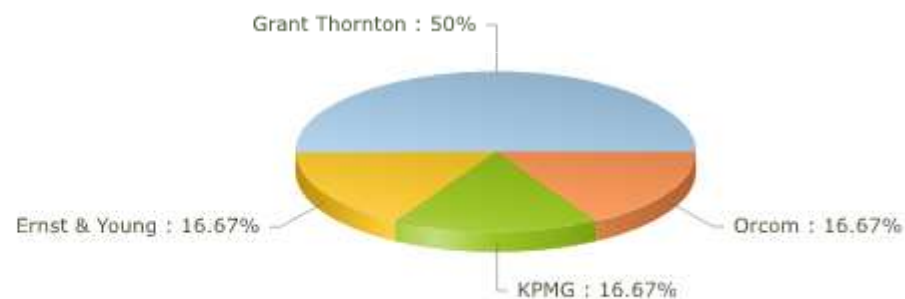
- Les marchés ont principalement été attribués à de grands cabinets membres du groupe de travail de la CNCC
- Ces cabinets ( à l'exception d'un) étaient également présents lors des marchés d'accompagnement
- Un cabinet détient un tiers des marchés de commissariat aux comptes

## Bilan des marchés de commissariat aux comptes des EPS « vague 1 »

Type des établissements 	
C.H.R./C.H.U. :	6

Cabinets retenus par les établissements 	
Grant Thornton :	3
Ernst & Young :	1
KPMG :	1
Orcom :	1

Part de marche des Cabinets



*Attribution des marchés de commissariat aux comptes des CHU*

## Bilan des marchés de commissariat aux comptes des EPS « vague 1 »

Région : Toutes régions ▼ Type d'ES : CH ▼ Valider

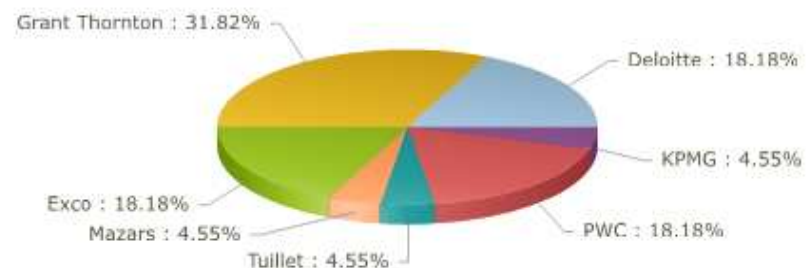
### Type des établissements

Centre Hospitalier Général : 22

### Cabinets retenus par les établissements

Deloitte :	4
Grant Thornton :	7
Exco :	4
Mazars :	1
Tuillet :	1
PWC :	4
KPMG :	1

### Part de marché des Cabinets



**Attribution des marchés de commissariat aux comptes des CH**

**Journée d'études - Etablissements certifiables vague 1 - 9 mars 2015**

## Bilan des marchés de commissariat aux comptes des EPS « vague 1 »

Répartition régionale des Cabinets									
Régions	Deloitte	Grant Thornton	Exco	Ernst & Young	Mazars	Tuillet	PWC	KPMG	Orcom
Alsace		1							
Aquitaine							1		
Basse-Normandie		1							
Bourgogne								1	
Bretagne		1							
Centre	1								
Franche-Comté									1
Haute-Normandie			1						
Ile de France		2	1						
Languedoc-Roussillon			1	1					
Limousin								1	
Lorraine		2							
Nord-Pas de Calais							2	1	
PACA			2						
Pays de la Loire		1					1		
Picardie	3	1				1			
Poitou-Charentes		1			1				
Rhône-Alpes	1								
<b>Total :</b>	<b>5</b>	<b>10</b>	<b>5</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>4</b>	<b>3</b>	<b>1</b>

*Attribution des marchés de commissariat aux comptes par région*



## Bilan des marchés de commissariat aux comptes des EPS « vague 1 »

### Les constats:

- Un marché compétitif : entre 8 (accord cadre UNIHA) et 14 offres; on trouve parmi les soumissionnaires de petits et de grands cabinets.
- Une grande disparité des offres tant en terme de coût que de volume horaire

Exemple pour un CHU : de 900 315 € TTC pour 9750 heures à 2 200 320 € TTC pour 15960 heures

Exemple d'un CH : De 330 000 € HT pour 3 504 heures pour 6 ans à 835 800 € HT pour 7 250 heures

- Un coût horaire et un volume horaire en dessous des référentiels de la CNCC sous l'effet de stratégies commerciales

## Bilan des marchés de commissariat aux comptes des EPS « vague 1 »

### Les constats:

- La plupart des EPS ont nommé un commissaire aux comptes appartenant à un autre cabinet que celui qui les avait accompagnés dans les travaux de préparation à la certification.
- Ils ont majoritairement choisi « le mieux disant »
- Le coût horaire moyen des marchés attribués se situe entre 55€HT et 110 €HT, la moyenne se situant autour de 85/90 €HTC
- Aucun établissement n' a fait appel à du co-commissariat pour la certification de ses comptes.

## **Actualités de la certification des comptes**

**1. Actualités comptables**

**2. Préparation de la clôture de l'exercice 2014**

**3. Bilan des marchés de commissariat aux comptes vague 1**

**4. Restitution de l'enquête « retour d'expérience sur les premiers travaux du certificateur »**

**5. Animation / pilotage du chantier : objectifs 2015**

## Enquête – retour d'expériences sur les premiers travaux du certificateur

L'enquête a eu pour objectifs d' avoir un retour d'expérience quant au déroulement des missions légales de certification et d'identifier les premiers constats établis à ce stade dans le cadre des missions intérimaires et de l'examen du bilan d'ouverture.

Ces premiers constats doivent permettre de **repérer les risques de réserves majeures** sur lesquelles intervenir avant les missions finales, et **repérer les divergences d'interprétation** faites par les certificateurs par rapport au référentiel comptable M21.

Tous les EPS ont répondu avec des degrés de précision variables selon les retours faits par les certificateurs.

La plupart des certificateurs sont intervenus dans des calendriers similaires pour l'examen des bilans d'ouverture et les missions intérimaires, sauf quelques exceptions. Toutefois, tous n'ont pas réalisé de restitutions formalisées au moment de l'enquête.

## Enquête – retour d'expériences sur les premiers travaux du certificateur

### Calendrier de mission du certificateur :

Dans la majorité des établissements, le certificateur a été nommé en **juin et juillet** 2014. Dans un cas il a été nommé fin octobre 2014.

- La phase de prise de connaissance a débuté **entre septembre et décembre** 2014 (dès juillet 2014 pour ¼ des EPS).
- L'examen du bilan d'ouverture a eu lieu **entre septembre et décembre** 2014. Dans un cas il est intervenu début janvier 2015 .
- La mission intérimaire a eu lieu **entre octobre et décembre** 2014, voire dans certains cas début 2015.
- La mission finale doit avoir lieu en **mars-avril** 2015.

Le calendrier d'intervention du certificateur a souvent donné lieu à échanges ou ajustements et a été établi en partenariat avec l'EPS.

**L'association du comptable aux travaux est très variable d'un EPS à l'autre. Dans certains cas, le certificateur s'est très peu rendu dans le poste comptable.**

**Dans la majorité des cas, le périmètre de l'intervention du certificateur sur la durée de la mission n'a pas été défini.** Les EPS ont essentiellement eu connaissance du calendrier pour les exercices 2014 et 2015.

## **Enquête – retour d'expériences sur les premiers travaux du certificateur**

### **Documentation constituée pour la venue du certificateur**

**Les EPS ont porté leurs efforts sur la constitution du dossier permanent. Le dossier de contrôle interne et le dossier de clôture nécessitent d'être enrichis en contenu pour répondre aux besoins des certificateurs.**

#### **Le dossier permanent**

Dans la majorité des établissements, ce dossier n'a pas fait l'objet d'observations de la part du certificateur.

#### **Le dossier de contrôle interne**

Dans des rares cas, le dossier de contrôle interne n'était pas constitué. Dans la plupart des cas, il n'est pas partagé entre l'ordonnateur et le comptable. Seuls 3 EPS ont un fichier informatique partagé ou une plateforme commune.

#### **Le dossier de clôture**

La plupart des EPS n'avaient pas perçu que le dossier de clôture est un des éléments essentiels pour l'examen du bilan d'ouverture. Certains éléments font défaut, tels que les pièces justificatives, la description des modes de calcul, ...

## **Enquête – retour d'expériences sur les premiers travaux du certificateur**

### **Premiers constats du certificateur sur la qualité comptable**

**Le retour de l'enquête a permis d'identifier les réserves potentielles.**

**Il a également permis de repérer des cas de comptabilisation d'opérations non prévues par l'instruction M21, qui devront être annulées (par exemple : provisionnement des RTT).**

### **Immobilisations et amortissements :**

Un des principaux points de fragilité ressortis de l'enquête est la fiabilisation des immobilisations, avec dans certains cas une quasi absence d'inventaire physique.

Ce point devrait conduire pour certains EPS à des réserves significatives, d'autant que le process apparaît parfois peu documenté.

### **Provisions et dépréciation de créances :**

Le certificateur a procédé à un examen approfondi des provisions et de leurs modalités de constitution. Dans certains cas, il a considéré que le niveau de provisionnement est insuffisant (notamment dépréciations de créances) ou insuffisamment justifié (notamment provisions pour gros entretien).

## Enquête – retour d'expériences sur les premiers travaux du certificateur

### Premiers constats du certificateur sur la qualité comptable

#### Stocks :

- Les règles et méthodes comptables doivent être documentées et fiabilisées. Le problème des stocks déportés est signalé dans tous les établissements.

#### Rattachements :

- Les écritures relatives aux séjours à cheval sur deux exercices ont été peu comptabilisées à ce stade.

#### Compléments de dotations et subventions d'investissement :

- Le certificateur a interrogé la pertinence des imputations aux comptes 102 et 13 et a demandé la justification exhaustive des soldes.

#### Compte 515 « compte au Trésor » :

- Les certificateurs semblent ne pas avoir pris en compte le mode opératoire défini par la DGFIP.



## Enquête – retour d'expériences sur les premiers travaux du certificateur

### Premiers constats du certificateur sur la qualité comptable

Pour la moitié des établissements, l'examen du bilan d'ouverture a donné lieu à des demandes de corrections d'écritures de la part du certificateur, notamment sur les amortissements et les provisions. Pour quelques établissements, les corrections avaient déjà été effectuées lors de la phase d'accompagnement.

## Enquête – retour d'expériences sur les premiers travaux du certificateur

Premiers constats du certificateur sur le contrôle interne :

Le degré de déploiement du contrôle interne est très contrasté selon les EPS. Quand les procédures ont été définies, les acteurs de la chaîne de travail se les sont peu appropriés. La traçabilité des contrôles doit être améliorée.

A titre d'exemples,

- **Immobilisations** : La formalisation d'une procédure permettant de distinguer charges/immobilisations.

- **Recettes** : Les procédures doivent être davantage formalisées au niveau du bureau des entrées.

Le développement du contrôle interne est garant de la qualité comptable, il s'inscrit dans une démarche itérative et doit permettre de détecter une absence d'exhaustivité des opérations comptabilisées (par exemple : rattachement des heures supplémentaires à l'exercice).

## Enquête – retour d'expériences sur les premiers travaux du certificateur

### Premières conclusions du certificateur :

L'enquête a permis de dresser un panorama de la situation et d'identifier les EPS qui auraient des réserves substantielles. Pour un ou deux EPS, il existe un risque potentiel de refus de certification ou de limitation de certification, si des actions correctrices ne sont pas engagées d'ici la mission finales.

Dès que les EPS auront connaissance des réserves émises par le certificateur, l'information devra être transmise immédiatement aux correspondants ARS et DRFiP, pour communication à la DGOS et à la DGFIP.

## **Actualités de la certification des comptes**

**1. Actualités comptables**

**2. Préparation de la clôture de l'exercice 2014**

**3. Bilan des marchés de commissariat aux comptes vague 1**

**4. Restitution de l'enquête « retour d'expérience sur les premiers travaux du certificateur »**

**5. Animation / pilotage du chantier : objectifs 2015**

## Animation et pilotage du chantier : objectifs 2015 – Actions pérennes

Calendrier	Acteurs	Rôles
2015	<b>ARS et DRFIP</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Suit l'état d'avancement du projet dans les établissements des vagues 2 et 3, en assure le reporting à la DGOS et la DGFIP et alerte les administrations centrales en cas de difficultés</li> <li>• Organise les COPIL régionaux et les travaux de mutualisation entre les établissements</li> <li>• Apporte un appui aux établissements le cas échéant</li> </ul>
	<b>EPS et comptables</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Réalise les travaux de fiabilisation des comptes / de préparation à la certification (établissements vague 2 et 3)</li> </ul>
	<b>DGOS et DGFIP</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Organise des journées nationales et les retours d'expérience</li> <li>• Met en place des groupes de travail thématiques en fonction des besoins identifiés par les acteurs</li> <li>• Fournit les outils aux ARS et établissements (fiches techniques)</li> <li>• Propose aux ordonnateurs et aux comptables, en lien avec l'EHESP et l'ENFiP, de nouvelles sessions de formation : fiabilisation des comptes, opérations complexes</li> <li>• Poursuit les travaux portant sur la doctrine comptable (questions / réponses)</li> </ul>

Journée d'études - Etablissements certifiables vague 1 - 9 mars 2015

## Animation et pilotage du chantier : objectifs 2015 – Echéances clés

Calendrier	Acteurs	Rôles
Mars-AVRIL 2015	<b>ARS et DRFIP</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Consolide les premiers constats officiels identifiés dans les rapports intérimaires et les remonte à la DGOS et à la DGFIP (EPS vague 1)</li> <li>• Suit le déroulement des missions finales (EPS vague 1) et alerte la DGOS et la DGFIP sur les difficultés</li> <li>• Dresse un tableau de suivi des marchés de CAC (EPS vague 2)</li> </ul>
	<b>EPS et comptables</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prépare la clôture de l'exercice en lien avec le certificateur (EPS vague 1)</li> </ul>
	<b>DGOS et DGFIP</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Anime le « comité de suivi des premières missions légales de certification » pour arbitrer les derniers points de doctrine comptable</li> </ul>
Mai-juillet 2015	<b>ARS et DRFIP</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sollicite les EPS qui n'ont pas lancé les marchés de CAC (EPS vague 2)</li> <li>• Suit l'attribution des marchés de CAC pour s'assurer du respect des échéanciers et en informe l'administration centrale (ARS)</li> <li>• Transmet le détail des réserves formulées par les CAC aux administrations centrales (EPS vague 1)</li> </ul>
	<b>EPS et comptables</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Transmet les rapports d'opinion des commissaires aux comptes aux ARS avec copie au comptable (EPS vague 1)</li> </ul>
	<b>DGOS et DGFIP</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Organise la communication institutionnelle autour de la première certification des comptes des EPS</li> </ul>
Septembre- Novembre 2015	<b>ARS et DRFIP</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Suit la levée des réserves (EPS vague 1)</li> <li>• Transmet aux administrations centrales le résultat des appels d'offre (EPS vague 2)</li> </ul>
	<b>EPS et comptables</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Engage le chantier sur la levée des réserves (EPS vague 1) – définition d'un plan d'action</li> <li>• Prépare la venue du certificateur et le bilan d'ouverture (EPS vague 2)</li> <li>• Lance les appels d'offre (EPS vague 3)</li> </ul>
	<b>DGOS et DGFIP</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dresse le bilan de la première campagne de certification des comptes des EPS en lien avec la CNCC</li> </ul>

Journée d'études - Etablissements certifiables vague 1 - 9 mars 2015



**Fiabilisation et certification des  
comptes des établissements publics  
de santé**

**Merci de votre attention**