

DIRECTION GÉNÉRALE DE L'OFFRE DE SOINS

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

Bureau PF1

Fiche – Certification des comptes des établissements publics de santé

En application des dispositions de l'article 17 de la loi n°2009-879 du 21 juillet 2009, le décret n°2013-1239 du 23 décembre 2013 a défini les établissements publics de santé soumis à la certification de leurs comptes (fixation à 100 M€ d'euros de produits sur les trois dernières années pour le seuil à partir duquel les établissements sont soumis à cette obligation).

Les comptes des EPS sont certifiés par des commissaires aux comptes (CAC).

La mise en œuvre du processus a été progressive, atteignant pour les comptes 2016 165 EPS, avec un déploiement en trois vagues à partir de l'exercice 2014 (31 EPS de la « vague 1 » au titre de l'exercice 2014 ; 95 autres EPS de la « vague 2 » au titre de l'exercice 2015 ; 39 derniers EPS de la « vague 3 » au titre de l'exercice 2016¹).

Cette fiche vise à présenter un bilan des trois exercices de certification des comptes des EPS.

1. Des résultats globalement en progrès depuis l'entrée en certification des EPS en 2014

Pour mémoire, les résultats obtenus en 2015 (exercice 2014), dès le premier exercice de certification, ont été très positifs pour les 31 EPS concernés par la vague 1, avec 94 % de certification (16 EPS certifiés sans réserve, 13 avec réserves, 2 en refus de certification).

En 2016 (exercice 2015), les résultats ont également été très satisfaisants pour les 126 EPS des vagues 1 et 2 avec 55 % d'EPS certifiés sans réserves et 3 refus de certification (soit 2%).

Au titre de l'exercice 2016, le bilan s'inscrit dans une dynamique similaire avec 60% d'EPS certifiés sans réserves, 36,5% certifiés avec réserves et seulement 6 refus de certification (soit 3,5%).

1.1. Des résultats des EPS des vagues 1 et 2 montrant dans l'ensemble une consolidation de la démarche, mais aussi un risque de dégradation pour les EPS les plus fragiles

Les résultats des EPS des vagues 1 et 2 révèlent une progression favorable et une maturité de la démarche pour la majorité de ces EPS, acquise par l'expérience des premiers exercices de certification.

Ainsi, **tous les établissements de la vague 1 sont certifiés avec ou sans réserves** au titre de l'exercice 2016 **et pour 68 % d'entre eux sont certifiés sans réserves**, améliorant leurs résultats antérieurs (61 % sur 2015 ; 52 % sur 2014).

De même, les résultats du dernier exercice traduisent **un réel engagement dans la démarche de la majorité des EPS de la vague 2 : 98 % des EPS ont été certifiés avec ou sans réserve sur 2016 et 67 % des EPS de la vague 2 ont été certifiés sans réserve** (contre 53 % sur leur premier exercice de certification).

Par ailleurs, sur 42 EPS de la vague 2 certifiés avec réserves sur 2015, 19 EPS sont parvenus à lever leurs réserves sur 2016 (soit 45%), soit en mettant en place des mesures de contrôle interne (sur les recettes et les stocks en particulier), soit en fiabilisant leurs comptes (inventaire de l'actif, passage aux composants, mise à niveau des provisions...).

1 dont 6 EPS expérimentateurs situés en dessous du seuil d'éligibilité au titre de la vague 3.

Au-delà de ces constats positifs, il convient de souligner les points suivants :

- si le nombre d'EPS de la vague 1 certifiés sans réserve a progressé (21 EPS de la vague 1 sont certifiés sans réserve sur les comptes 2016 contre 17 sur le premier exercice certifié 2014), *a contrario*, plus de la moitié (7 EPS) des 12 EPS certifiés avec réserves en 2014 présentent encore des réserves sur les comptes 2016 ;

L'examen de la nature des réserves sur 2016 montre également que des EPS de la vague 1 certifiés avec réserves présentent les mêmes réserves, consécutivement sur plusieurs exercices et ne parviennent pas à les lever par une action ciblée².

Ces résultats contrastés pour la vague 1 révèlent des situations hétérogènes entre les EPS investis durablement dans le dispositif et ceux qui s'inscrivent plus difficilement dans la démarche ; déjà l'an dernier, les CAC avaient souligné un « *risque d'essoufflement* » pour un certain nombre d'établissements de la vague 1.

- 4 EPS de la vague 2 certifiés sans réserve sur 2015 ont été certifiés avec réserves sur 2016, illustrant ainsi que la démarche de certification doit faire l'objet d'une approche pérenne et volontariste, avec une gouvernance forte et un dispositif organisé pour installer durablement le contrôle interne.
- Les deux EPS de la vague 2 en refus de certification présentent les caractéristiques suivantes :
 - pour l'un, le degré de ses difficultés structurelles (dépassant le seul périmètre comptable) empêche l'instauration d'un dispositif de contrôle interne et fait obstacle durablement à l'opinion favorable du CAC sur ses comptes : ainsi, pour la première fois, un EPS a renouvelé un refus de certification sur un second exercice, en raison principalement d'une absence totale de contrôle interne sur deux processus majeurs.
 - pour l'autre, certifié avec réserves sur les comptes 2015 et confronté à de lourds dysfonctionnements suite à un changement applicatif de son logiciel de recettes, il n'a pas été possible de lever des réserves majeures sur le cycle de recettes (impossibilité pour le CAC d'apprécier l'exhaustivité de ces opérations).

1.2. Des résultats plus contrastés pour les EPS de la vague 3 dès le premier exercice

Les établissements de la vague 3 sont hétérogènes dans leur taille et leurs enjeux financiers ; cette dernière vague intègre à la fois les trois Assistances publiques (Assistance publique des Hôpitaux de Paris, Assistance publique des Hôpitaux de Marseille et les Hospices civils de Lyon), certains établissements atteignant le seuil d'éligibilité mais ayant souhaité un report au regard des deux premières vagues et, enfin, 6 établissements expérimentateurs (situés en dessous du seuil).

Dans ce contexte, les résultats des établissements de la vague 3 apparaissent satisfaisants : 90% des établissements de la vague 3 ont vu leurs comptes certifiés (contre 94% pour le premier exercice de certification des établissements de la vague 1 et 97% pour le premier exercice de la vague 2).

36% des EPS de la vague 3 (hors expérimentateurs) sont certifiés sans réserve (contre 53% pour le premier exercice de certification des EPS de la vague 2 et 52% de la vague 1) ; les résultats des 6 établissements expérimentateurs sont, en la matière, un peu plus en retrait (33% des EPS certifiés sans réserve). Les EPS expérimentateurs semblent avoir eu davantage de difficultés à appréhender les exigences du certificateur, ou du moins, ne les avaient pas suffisamment anticipées en amont de la mission du CAC.

S'agissant des assistances publiques, les comptes des Hospices civils de Lyon ont été certifiés sans réserve, et ceux des Assistances publiques des Hôpitaux de Paris et de Marseille avec réserves.

Enfin, sur les 4 EPS ayant fait l'objet d'un refus de certification (dont deux situés en Outre-mer), on peut estimer que trois de ces établissements connaissent des difficultés dépassant la seule sphère comptable, et doivent enclencher une rénovation plus globale de leurs processus.

2 Au moins 7 EPS sur 10 (et pour les 3 restants sans précisions suffisantes sur les réserves des exercices passés)

1.3. La nature des principales réserves reste proche des tendances déjà observées

Sur la base les informations portées à la connaissance de la DGFIP et de la DGOS, les réserves portent essentiellement sur les points suivants :

- le cycle des immobilisations

Le cycle des immobilisations continue de représenter le premier motif de réserves avec 34 % des réserves formulées (38 % pour les comptes de l'exercice 2015) ; il constitue le cycle pour lequel les réserves sont les plus complexes à lever car elles peuvent nécessiter des opérations d'envergure (inventaire, recherche au cadastre), générant souvent un coût budgétaire suite à fiabilisation comptable.

Les CAC ont ainsi pu relever des inventaires physiques non réalisés ou non mis à jour, des discordances entre l'inventaire comptable et l'état de l'actif dans certains cas, mais également des durées d'amortissements jugées non pertinentes et l'absence d'application de l'approche par composants sur l'ensemble des immobilisations ou du *prorata temporis*.

- le cycle des recettes

La cycle des recettes constitue le deuxième motif de réserves avec 28 % des réserves formulées (au même niveau que pour les comptes de l'exercice 2015).

Comme pour les comptes de l'exercice 2015, les procédures de contrôle interne par le département de l'information médicale (DIM) sont jugées insuffisantes ; la diffusion fin 2016 du guide d'auditabilité des recettes élaboré par le groupe de travail piloté par la DGOS, dont l'objectif était d'aider les EPS dans leur plan de contrôles, a aussi contribué *a priori* à orienter les travaux du CAC et a pu renforcer le niveau d'exigence attendu.

- le cycle des provisions

Ce cycle représente 11 % des réserves (contre 16% pour les comptes de l'exercice 2015).

Des provisions ont pu être considérées comme n'étant pas suffisamment justifiées, voire infondées ou inexistantes ; ainsi, ont notamment donné lieu à réserves la justification des «provisions réglementées pour le renouvellement des immobilisations», des provisions pour gros entretien ou le sous provisionnement des dépréciations de créances.

Les provisions sur les passifs sociaux ont fait l'objet de peu de réserves, constat sans doute lié aux clarifications apportées par la fiche 18 (mise à jour début 2017) sur les cotisations CNRACL ; en revanche, on note des provisions pour contentieux fiscal, peu relevées les années précédentes.

- **les stocks déportés** ont également constitué un sujet de réserves pour de nombreux établissements (9 % des réserves, à un niveau proche de celui de l'an dernier).

Lors du dernier comité de suivi CNCC³/DGOS/DGFIP du 26 septembre 2017, les CAC ont, de manière générale, partagé les constats sur la nature des réserves ; ils ont renouvelé leurs remarques quant à l'insuffisance du contrôle interne et de la documentation au sein des établissements, ce qui les a souvent amenés à réaliser des tests détaillés des processus. Enfin, les CAC ont fait observer que la coopération était facilitée en présence d'un comptable gérant un poste hospitalier spécialisé, dont le degré d'expertise et la disponibilité sont plus affirmés.

2. Sur le plan de l'organisation : vers une plus grande déconcentration du pilotage et du suivi des établissements

Le dispositif de certification des comptes des EPS intègre, à présent, une « *phase de droit commun* », après les trois vagues initiales de déploiement (exercices 2014 à 2016).

Dans ce cadre, l'instruction interministérielle DGOS/DGFIP du 19 juillet 2017 relative à l'animation et au pilotage de la certification des comptes des établissements publics de santé précise les modalités d'accompagnement des établissements certifiables par les correspondants régionaux en ARS et en DRFiP.

Les correspondants régionaux constituent le soutien de proximité des établissements certifiables et le relais auprès des administrations centrales.

Il est important que le binôme de correspondants régionaux en ARS et DRFiP soit positionné comme l'interlocuteur direct des établissements certifiables (en lien avec les DDFIP), afin de piloter les travaux de certification et d'apporter une assistance de premier niveau auprès des établissements détectés les plus en difficulté.

La qualité de l'animation régionale par les correspondants est ainsi réaffirmée comme gage de réussite pour mutualiser les informations et les bonnes pratiques (et inscrire la démarche de certification dans la durée).

Le correspondant régional est en relation avec son administration centrale pour procéder aux arbitrages nécessaires, signaler les établissements en difficulté et organiser le suivi des résultats ; les correspondants ont, enfin, un rôle de détection des nouveaux établissements atteignant le seuil obligatoire de certification. A ce titre, l'instruction a précisé les modalités d'application des critères d'éligibilité.

L'administration centrale intervient en appui pour les questions non résolues au niveau local et pour le pilotage national de la certification des comptes des EPS.

Deux enquêtes nationales ont été adressées, début 2017, à l'attention des EPS certifiables sur les travaux de certification et sur leur dispositif de contrôle interne ; les résultats de la dernière enquête, devant dresser le bilan de ce 3^{ème} exercice de certification, sont en cours d'analyse ; cette enquête a pour objectif de clôturer le cycle des exercices 2014 à 2016 (vagues 1 à 3).

--- oOo ---

Le dispositif de certification des comptes des établissements publics de santé constitue une première dans la sphère publique locale ; l'expérience des trois premiers exercices de certification des comptes des EPS permet de tirer les enseignements suivants :

- le portage du chantier de préparation à la certification des comptes par la direction générale de l'EPS est un point clé ;
- la construction du dialogue avec le certificateur et un bon partenariat entre l'ordonnateur et le comptable sont des gages de réussite ;
- le développement et le renforcement du dispositif de contrôle interne comptable et financier demeurent incontournables ; il contribue directement à la qualité comptable ; la traçabilité des contrôles est essentielle.

La démarche de certification des comptes des EPS intègre une nouvelle étape, qui consistera à la consolider auprès des établissements et à l'institutionnaliser auprès des instances de pilotage régional (ARS/DRFiP).

Les administrations centrales continueront à apporter un appui et une expertise dans ce pilotage déconcentré (ainsi qu'un soutien en cas de situations sensibles).