



Ministère des affaires sociales 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 de l'efficience des établissements
publics et privés (PF1)

Personne référente :
julie.lagrave@sante.gouv.fr

Ministère des finances et des comptes publics
Direction générale des finances publiques
Service des collectivités locales
Service comptable de l'Etat
Bureau des comptabilités locales – CL1B
Bureau de la réglementation comptable - CE1B

Personnes référentes :
vy.dinh-van@dgfip.finances.gouv.fr
alain.laskawiec@dgfip.finances.gouv.fr

La ministre des affaires sociales et de la santé
Le ministre des finances et des comptes publics

à

Mesdames et Messieurs les directeurs généraux
d'agence régionale de santé
Mesdames et Messieurs les directeurs régionaux
et départementaux des finances publiques

INSTRUCTION N° DGOS/PF1/2017/63 du 24 février 2017 relative à l'utilisation du compte 1022 « Compléments de dotation - État » dans la nomenclature M21 (actualisation de l'instruction interministérielle n° DGOS/PF1/DGFIP/CL1B/CE1B/2015/78 du 16 mars 2015)

Date d'application : immédiate

NOR : AFSH1706082J

Classement thématique : Établissement public de santé – gestion

Validée par le CNP le 17 février 2017 - Visa CNP 2017 – 16

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

Résumé : Dans le prolongement des diligences menées par la Cour des comptes dans le cadre de l'exercice de certification des comptes de l'Etat, la présente instruction a pour objet d'actualiser les directives de la circulaire DGOS-DGFIP du 16 mars 2015 visant à fiabiliser le solde du compte 1022 « Compléments de dotation – Etat » des établissements publics de santé en précisant les exercices concernés par la fiabilisation de ce compte.

Elle propose, enfin, par mesure de simplification, une méthode alternative permettant d'initier une correction, soit au vu de la pièce justificative, soit à partir du libellé de l'opération lorsque celui-ci est suffisamment explicite pour ne laisser aucun doute sur l'erreur d'imputation.

Mots clés : nomenclature comptable M21, dotation État, certification des comptes, fiabilisation des comptes

Annexe : Précisions sur la nature des financements pouvant être assimilés à des dotations Etat et sur les modalités de régularisation (rappels)

Diffusion : Les établissements publics de santé doivent être destinataires de cette instruction, par l'intermédiaire des agences régionales de santé (ARS), selon le dispositif existant au niveau régional.

La présente instruction vient actualiser l'instruction interministérielle n° DGOS/PF1/DGFIP/ CL1B/CE1B/2015/78 du 16 mars 2015 relative à l'utilisation du compte 1022 « Compléments de dotation - État » dans la nomenclature M21.

La levée de la réserve 5, relative aux immobilisations financières formulée par la Cour des comptes dans ses rapports annuels sur la certification des comptes de l'État nécessite de poursuivre les travaux de fiabilisation de la valorisation de la participation de l'État dans les établissements publics de santé. Pour mémoire, la valorisation des hôpitaux intégrés depuis l'exercice 2011 dans les comptes de l'État, correspond au cumul du solde au 31 décembre 2010 du compte 1022 « Compléments de dotation - État » dans la comptabilité des établissements publics de santé.

Des travaux de fiabilisation des opérations enregistrées sur le compte 1022 « Compléments de dotation - État » des établissements publics de santé depuis l'exercice 2011 ont été réalisés par l'ensemble des établissements sur l'exercice 2015¹; ils ont permis de fiabiliser les opérations enregistrées à ce compte depuis 2011, grâce aux nombreuses recherches effectuées par les établissements et leurs comptables.

Parallèlement, à la suite des observations de la Cour des comptes dans le cadre de ses travaux de certification des comptes de l'État de 2015, il est nécessaire d'étendre la fiabilisation du compte 1022 « Compléments de dotation - État » aux exercices antérieurs à 2011.

À la suite d'une enquête menée auprès d'un échantillon d'établissements, la Cour des comptes estime, en effet, que la valorisation des hôpitaux dans les comptes de l'État correspondant au cumul du solde 1022 au 31 décembre 2010 retracé dans la comptabilité des établissements publics de santé est surestimée.

Des derniers travaux de fiabilisation des opérations enregistrées sur le compte 1022 « Compléments de dotation - État » des établissements publics de santé sur les exercices antérieurs à 2011 doivent donc être réalisés par l'ensemble des établissements, soumis ou non à certification au titre de l'exercice 2016 (opérations de fin de gestion incluses) et au plus tard avant la fin de l'exercice 2017.

La présente instruction rappelle les enjeux liés à la fiabilisation du compte 1022 et précise les modifications apportées au dispositif de fiabilisation du compte 1022 « Compléments de dotation - État » prévu par l'instruction interministérielle du 16 mars 2015.

¹ Ces opérations doivent se poursuivre selon les dispositions prévues dans le cadre de la fiabilisation des comptes 102 « Apports » et 13 « Subventions d'investissement » des établissements publics de santé, qui perdurent :

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

Pour rappel, les précisions sur la nature des financements pouvant être assimilés à des dotations Etat et les modalités de régularisation sont présentées en annexe.

1. Les enjeux financiers de la bonne utilisation du compte 1022 « Compléments de dotation - Etat » (rappel)

A la suite de la publication des décrets d'application de la loi n°2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires (loi HPST), les établissements publics de santé (EPS) sont intégrés depuis l'exercice 2011 au périmètre des participations financières non contrôlées de l'État².

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

Les analyses menées par les services de la DGFIP et de la DGOS ont montré que les comptes 1022 des établissements publics de santé comportaient des opérations comptables qui ne correspondaient pas systématiquement à des dotations de l'État. Les apports financiers de l'État aux hôpitaux sont désormais très exceptionnels ; le compte 1022 ne doit donc retracer que les apports historiques de l'Etat aux EPS pour permettre la fiabilité de la valorisation de ces établissements dans les comptes de l'État.

Des travaux de fiabilisation du compte 1022 ont été menés depuis l'exercice 2015. La fiabilisation du compte 1022 constitue un enjeu pour la certification des comptes de l'État, mais également pour celle des comptes des EPS.

Elle est nécessaire :

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

2. La fiabilisation des soldes des comptes 1022 « Compléments de dotation - État » des établissements publics de santé doit être poursuivie

A fin 2010, la somme des soldes créditeurs du compte 1022 « Compléments de dotation - État » de l'ensemble des établissements publics de santé s'élevait à près de 4,6 milliards d'euros. De nombreuses opérations ont été comptabilisées depuis 2011 sur ce compte par des établissements, conduisant la somme de ces soldes créditeurs à atteindre plus de 4,8 milliards d'euros fin 2014. Or, sur la période, aucune des lois de finances n'a programmé de dotation en capital à des EPS. Aussi, en l'absence de disposition en loi de finances (absence de crédits budgétaires ouverts au budget général de l'État correspondant à des versements Etat au profit des EPS), le compte 1022 ne doit pas être mouvementé.

² Confirmé par l'avis n° 2015-08 du 10 décembre 2015 du CNoCP

Une enquête menée auprès des agences régionales de santé sur la nature des financements comptabilisés au compte 1022 pour la période 2011 à 2013 a montré que ce compte a donné lieu, très majoritairement, à des erreurs d'imputation liées à la confusion entre les participations de l'État et celles d'autres financeurs.

Il a été relevé que :

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

Face à ces constats, l'instruction interministérielle DGOS-DGFIP précitée du 16 mars 2015 relative à l'utilisation du compte 1022 « Compléments de dotation - État » dans la nomenclature M21 a rappelé les modalités d'enregistrement des opérations sur le compte 1022 et proposé des schémas de correction des écritures erronées.

Une action de fiabilisation a été menée, sur cette base, pour les exercices 2011 à 2015, et des écritures de corrections ont été enregistrées ; cette opération de fiabilisation a conduit à réduire le solde global du compte 1022, pour un montant estimé de 232 millions d'euros.

Enfin, à l'occasion des missions intermédiaires de 2015, la Cour des comptes a adressé un questionnaire à quarante-six établissements sélectionnés pour avoir comptabilisé des dotations de l'État entre 2011 et 2015 ; lors de ces travaux, la Cour des comptes a constaté une utilisation erronée du compte 1022 sur la période 2011-2015 impliquant des écritures de corrections et une fiabilité insuffisante du compte 1022 pour la période antérieure au 31 décembre 2010. 36 établissements ont été destinataires d'un questionnaire de la Cour des Comptes au cours de la mission intermédiaire de 2016.

3. Les modifications apportées au dispositif de fiabilisation du compte 1022 tel que prévu par l'instruction interministérielle du 16 mars 2015

La présente instruction a pour objet d'étendre la fiabilisation du compte 1022 « Compléments de dotation - État » aux exercices antérieurs à l'exercice 2011 selon les modalités suivantes.

Il est demandé, à chaque établissement avec l'aide de son comptable, de procéder à la fiabilisation des soldes du compte 1022 pour toutes les opérations mouvementées sur les exercices 2009 et 2010.

Par conséquent, les EPS, en relation avec leur comptable, devront corriger les opérations enregistrées à tort sur le compte 1022 « Compléments de dotation - État » sur les exercices 2009 et 2010 chaque fois qu'ils disposent de la pièce justificative permettant de déterminer précisément l'origine du financement.

A défaut, lorsque le libellé de l'opération retracé dans les logiciels de l'ordonnateur et/ou du comptable sera suffisamment explicite pour ne laisser aucun doute sur l'erreur d'imputation, l'opération devra également donner lieu à correction comptable ; dans ce cas, un certificat administratif sera établi par l'ordonnateur pour justifier la réimputation.

S'agissant des exercices antérieurs à 2009 (exercices 2008 et antérieurs), la fiabilisation du compte 1022 sera réalisée par l'EPS si celui-ci dispose de pièces justificatives

ou si le libellé de l'opération est suffisamment explicite pour lui permettre d'en déduire une imputation erronée.

Dès lors que l'EPS n'est plus en mesure de produire les pièces justificatives, ou qu'il ne dispose plus de libellé suffisamment explicite, un certificat administratif sera établi par le directeur de l'établissement visant à formaliser l'impossibilité pour l'établissement de retrouver ces pièces et, ainsi, de « figer » le solde du compte 1022. Au terme de cette opération, il ne sera par conséquent plus demandé aux établissements de procéder à d'autres corrections sur le compte 1022.

Enfin, les EPS veilleront à la qualité de l'imputation comptable des financements reçus au cours de l'exercice 2016 et des exercices suivants, afin d'éviter toute imputation incorrecte au compte 1022.

Ces travaux complémentaires de fiabilisation des opérations enregistrées sur le compte 1022 « Compléments de dotation - État » sur les exercices antérieurs à 2011 doivent être réalisés (recensement des opérations en anomalie et correction des écritures) par l'ensemble des établissements, soumis ou non à certification à compter de l'exercice 2016 (opérations de fin de gestion incluses) et au plus tard avant le 31 décembre 2017 (date calendaire), en partenariat avec leur comptable.

Toute difficulté dans la mise en œuvre des présentes dispositions devra être portée à la connaissance de la DGOS et de la DGFIP.

Pour la ministre et par délégation

signé

Anne-Marie ARMANTERAS-DE SAXCÉ
Directrice générale de l'offre de soins

Pour la ministre et par délégation

signé

Pierre RICORDEAU
Secrétaire général
des ministères chargés des affaires sociales

Pour le ministre et par délégation

signé

Nathalie BIQUARD
Chef du service des collectivités locales

Annexe

Précisions sur la nature des financements pouvant être assimilés à des dotations Etat et sur les modalités de régularisation (rappels)

Les points *infra* ont été précisés par la circulaire interministérielle DGOS - DGFIP DGOS/PF1/DGFIP/CL1B/CE1B/2015/78 du 16 mars 2015 relative à l'utilisation du compte 1022 « Compléments de dotation – État » dans la nomenclature M21.

• **Précisions sur la nature des financements pouvant être assimilés à des dotations Etat et donc comptabilisés en compte 1022**

Un arrêté a modifié l'instruction budgétaire et comptable M21¹ à la fin de l'exercice 2014, pour préciser notamment, les commentaires des comptes 1022 « Compléments de dotation – État » et 13 « Subventions d'investissement » :

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

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

• **Modalités de régularisation**

Les opérations détectées comme enregistrées à tort sur le compte 1022 « Compléments de dotation – État » des EPS sur les exercices antérieurs à 2011 devront être corrigées avant la fin de l'exercice 2017.

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

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

- Imputation à tort d'un complément de dotation – autres comme complément de dotation - Etat :

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

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

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

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

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

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

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