

COMPTE FINANCIER DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE

AIDE À L'ÉLABORATION DES ÉTATS DE L'ANNEXE

La présente fiche rappelle la structure du compte financier et s'attache à fournir des illustrations pour chaque état de l'annexe, qu'il convient d'adapter en fonction de la situation propre de chaque établissement.

Elle précise, enfin, brièvement les modalités d'arrêté des comptes (calendrier, préparation du compte financier).

Cette fiche comporte des modifications au sein de l'annexe 1 « Les états du compte financier M21 » en raison de la création des états relatifs à l'activité des centres de santé (A2.f, B2.f et C2.e).

1. L'arrêté des comptes

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 une 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 (vagues 1, 2, 3 et EPS entrés dans le champ de la certification depuis 2017), l'arrêté du 15 décembre 2014¹ définit les dates limites auxquelles les documents nécessaires à la certification des comptes doivent être remis au certificateur.

La fiche de fiabilisation des comptes des EPS n°15 « Calendrier de remise des comptes annuels et des documents nécessaires à la certification (...) » précise le calendrier fixé par arrêté. En particulier, la date du 25 avril N+1 a été fixée comme date limite de remise des comptes annuels au certificateur et le conseil de surveillance doit avoir approuvé le compte financier au plus tard le 30 juin N+1.

Tout retard concernant le calendrier de clôture d'un établissement dont les comptes sont soumis à certification doit être signalé aux ARS et DRFIP, qui relayeront l'information aux administrations centrales.

Il est rappelé que l'échéance du 30 juin pour l'approbation du compte financier par le conseil de surveillance s'impose à l'ensemble des établissements ; s'agissant des EPS certifiables, elle doit permettre au commissaire aux comptes (CAC) de présenter son opinion définitive sur les comptes. Le rapport d'opinion du certificateur doit ensuite être communiqué par l'établissement à la Cour des comptes au plus tard le 15 juillet N+1 (article R 6145-61-6 du Code de la Santé publique).

¹ 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, modifié.

1.2. La préparation du compte financier

L'instruction interministérielle 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 a rappelé, dans son annexe 3, l'importance, pour l'établissement et le comptable, d'engager la préparation du compte financier le plus en amont possible de la clôture.

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.

A 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.

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 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 des changements de méthode comptable.

Des points d'étapes réguliers entre l'ordonnateur et le comptable permettront d'anticiper les contrôles d'ajustement des comptes. En particulier, les contrôles prévus par les contrôles comptables automatisés (CCA) dans Hélios, disponibles pour le comptable, devront servir d'appui pour la détection des anomalies éventuelles, suffisamment en amont de la clôture pour pouvoir anticiper leurs résolutions.

Afin d'aider les comptables et les services SPL à réaliser le visa des comptes financiers, il est rappelé qu'une fiche d'aide à la préparation et au visa du compte financier, ainsi qu'un tableau CALC permettant de reconstituer l'état C6 du compte financier, sont disponibles sur le site Ulysse de la DGFIP (post-it « *Edition des comptes de gestion et visa sur chiffres* »).

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 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. Il 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 annuels².

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

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).

2. Structure du compte financier

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

- les comptes annuels, c'est-à-dire le bilan, le compte de résultat et l'annexe, qui sont les éléments soumis à certification (première partie) ;
- les autres éléments, notamment ceux relatifs à l'analyse de l'exécution de l'EPRD, non soumis à certification (deuxième partie).

² 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)

L'annexe a été enrichie de nouveaux états depuis l'exercice 2012, afin de compléter l'information financière et se rapprocher des prescriptions du plan comptable général (PCG) en termes de sincérité des comptes et d'image fidèle.

L'annexe comprend de nombreux états en « rédaction libre ». Elle est structurée en quatre sous-parties incluant des états dont l'élaboration relève soit de l'ordonnateur, soit du comptable :

- les faits caractéristiques de l'exercice, les principes et méthodes comptables ;
- les notes relatives aux postes de bilan ;
- les notes relatives au compte de résultat ;
- les autres informations.

L'annexe a vocation à compléter et commenter l'information donnée par le bilan et le compte de résultat. Elle doit mettre en évidence les faits susceptibles d'avoir une influence sur le jugement que l'on peut porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'établissement.

Les états « en rédaction libre » de l'annexe ne doivent mentionner que **les informations significatives, susceptibles d'éclairer utilement la lecture des comptes. La rédaction doit être claire et soignée.**

Le cas échéant, des commentaires pourront être également apportés dans les états comportant un cadre préétabli et dont l'élaboration relève de la responsabilité de l'ordonnateur.

L'annexe n'a pas vocation à commenter l'évolution des grands équilibres financiers qui sera traitée dans le rapport financier (tome II). La fiche de fiabilisation des comptes n°14 « Le rapport financier » présente le contenu du rapport financier prévu à l'article R 6145-44 du code de la santé publique (alinéas 1 et 2) pour l'ensemble des établissements publics de santé.

Il convient de porter la mention « NEANT » sur les états vierges.

2.1. Détail des états de l'annexe

Pour chaque état, la note présente des illustrations qu'il convient d'adapter en fonction de la situation propre de chaque établissement.

2.1.1. Les faits caractéristiques de l'exercice, les principes et méthodes comptables

Cette première sous-partie de l'annexe comprend les états suivants :

a) Principes et méthodes comptables (état PF1)

De manière générale, l'état PF1 doit apporter des précisions dans les cas suivants lorsque :

- L'établissement a le choix entre plusieurs méthodes : la méthode retenue est alors mentionnée et si nécessaire justifiée (par exemple : mode d'amortissement, méthode utilisée pour déterminer le montant des dépréciations des créances, méthode dite « taux à la clôture » ou « forwards » pour le calcul de la provision pour risques et charges sur emprunts) ;
- L'établissement a utilisé une dérogation prévue par les textes (exemple : la comptabilisation de provisions réglementées pour « propre assureur ») ;
- Des modifications dans les méthodes d'évaluation sont intervenues par rapport à l'exercice précédent.

Les informations nécessaires à la compréhension des changements comptables doivent être fournies³ dans cet état.

L'établissement présente les principes et méthodes comptables retenus de façon claire.

Cette partie doit rappeler que les comptes sont établis selon les principes comptables.

Elle indique que les comptes annuels de l'exercice sont établis conformément au référentiel comptable applicable constitué par l'instruction budgétaire et comptable M21. Pour rappel, le référentiel comptable M21 est constitué des tomes 1, 2 et 3 de l'instruction M21. Le tome 3 de l'instruction confère une valeur réglementaire aux fiches comptables du guide de fiabilisation des comptes.

Rédaction relative aux principes comptables à reprendre dans l'état PF1 :

Les comptes sont établis dans le respect des principes comptables, afin de donner une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'établissement et de garantir la qualité et la compréhension de l'information.

Les principes comptables sont :

- le principe de continuité d'activité,*
- le principe de régularité et de sincérité*
- le principe de prudence,*
- le principe de permanence des méthodes,*
- le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture,*
- le principe de non compensation.*

Les comptes annuels sont établis conformément au référentiel comptable applicable constitué par l'instruction budgétaire et comptable M21.

Le référentiel comptable est constitué par l'instruction M21. L'arrêté du 16 juin 2014 modifié relatif à l'instruction budgétaire et comptable M21 des établissements publics de santé comporte en annexe les tomes I et II de l'instruction M21. L'arrêté du 19 décembre 2014 modifié relatif à l'instruction budgétaire et comptable M.21 des établissements publics de santé complète la démarche de mise à jour initiée par l'arrêté du 16 juin 2014 précité, en diffusant le tome III (la tenue des comptabilités) de l'instruction M21. Le tome III intègre dans le référentiel comptable le guide de fiabilisation des comptes des établissements publics de santé diffusé par la circulaire interministérielle N°DGOS/DGFIP/PF/PF1/CL1B/2011/391 du 10 octobre 2011 relative au lancement du projet de fiabilisation des comptes de l'ensemble des établissements publics de santé⁴, complété des fiches comptables.

Ces fiches présentent à la fois les évolutions comptables reprises dans l'instruction M21 (tomes 1, 2 et 3), et des dispositions transitoires destinées à permettre la fiabilisation des comptes. Ces dispositions transitoires doivent être prises en compte par l'ensemble des intervenants de la chaîne de production des états financiers (ordonnateurs, comptables, agences régionales de santé, directions départementales ou régionales des finances publiques, certificateurs).

Des précisions sont apportées principalement sur les points suivants.

- Mode d'évaluation des immobilisations et amortissements

Les dispositions générales en matière d'évaluation des immobilisations sont rappelées brièvement.

³ Avis du CNoCP n° 2012-05 du 18 octobre 2012 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs (voir annexe 3)

⁴ La circulaire diffusant le guide de fiabilisation a été reprise par l'instruction n° 11-018-M21 du 31 octobre 2011.

Illustration :

Les immobilisations corporelles sont évaluées au coût historique.

La règle générale retenue est la suivante : les investissements dont la valeur est supérieure à 800€ TTC, qui ont une durée de vie supérieure à 1 an, ainsi que ceux qui ont pour effet d'augmenter la durée de vie des biens sont considérés comme des immobilisations.

Entrée dans le patrimoine des immobilisations :

Les éléments de l'actif immobilisé, à leur entrée dans le patrimoine, sont valorisés ainsi :

- les immobilisations acquises à titre onéreux sont comptabilisées à leur coût d'acquisition (prix d'achat augmenté des frais accessoires, par exemple les frais de transport);*
- les immobilisations acquises à titre gratuit sont comptabilisées à leur valeur vénale.*

Elles sont comptabilisées pour leur montant TTC.

Dans le cas de production immobilisée, l'établissement indique qu'il a produit certaines immobilisations par ses moyens propres ainsi que la méthode de valorisation de ces immobilisations produites en interne.

Concernant les immobilisations, l'établissement précise les principes de comptabilisation de certaines immobilisations et détaille la méthode retenue :

- comptabilisation des frais de recherche et de développement en charges ou à l'actif (*compte 2032 « frais de recherche et de développement »*) ;
- comptabilisation des dépenses de gros entretien ou de grandes révisions selon l'approche par composants, ou constatation de provisions pour gros entretien ou grandes révisions ; etc.

Des informations sur des opérations particulières sont fournies :

- correction des immobilisations dans le cadre du rapprochement inventaire/actif,
- première comptabilisation d'immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières, modalités d'évaluation de celles-ci,
- biens historiques et culturels,
- transferts d'actifs corporels impliquant un établissement public de santé, etc.

La politique d'amortissement doit être évoquée même si, par ailleurs, l'état IC2 fournit un tableau récapitulatif des méthodes d'amortissement.

Illustration : *La méthode d'amortissement est l'amortissement linéaire avec un prorata temporis à compter de la date de mise en service ou de la date d'acquisition de l'immobilisation.*

Pour les biens faisant l'objet de l'amortissement par composants, des précisions sont apportées sur la méthode retenue.

Par exemple, pour des bâtiments hospitaliers et administratifs, les composants suivants peuvent être identifiés : structure, toiture, etc.

Dans la mesure où des comptes dédiés existent dans le plan comptable M21 pour les installations générales, agencements, aménagements des constructions, il est précisé que ces comptes sont utilisés pour les éléments composant une immobilisation.

Par exemple, le compte 213515 « Installations générales, agencements, aménagements des constructions (IGAAC) - Monte-charges et ascenseurs » permet d'enregistrer les ascenseurs dans un compte distinct. L'existence de ce compte permet d'aboutir à un résultat similaire à une approche par composants pour cet élément de patrimoine précis, car la durée d'amortissement de l'élément est alors correctement déterminée et donc différenciée.

Dépréciations : Pour chaque catégorie d'immobilisation, la date de constitution, les modalités de son évaluation (éléments de liquidation...), et de manière précise les faits générateurs des mouvements enregistrés dans l'année (dotation ou reprise) sont indiqués.

Illustration :

Pour les titres de participation, une dépréciation est constituée dès lors que la valeur d'inventaire devient inférieure à la valeur d'acquisition. Le mode d'évaluation de la valeur d'inventaire est le suivant : ...

Enfin, l'instruction M21 ne prévoit pas de comptabilisation des factures non parvenues relatives aux immobilisations au 31/12/N. Toutefois, le montant de ces opérations peut être estimé et s'ils sont significatifs, ces montants pourront être indiqués dans l'annexe.

- Méthode d'évaluation des stocks et des dépréciations : la méthode comptable adoptée pour évaluer les stocks et la méthode de détermination du coût unitaire (CMUP, PEPS) ainsi que la méthode de dépréciation des stocks sont précisées.

Il n'est ici pas utile de faire référence au logiciel de gestion des stocks.

Le cas échéant, l'établissement précise la méthode d'évaluation des stocks présents dans les services.

Illustration :

À leur date d'entrée dans le patrimoine, les stocks sont enregistrés :

- à leur coût d'acquisition, pour les biens acquis à titre onéreux (approvisionnements et marchandises);*
- à leur coût de production, pour les biens produits (produits finis et en-cours) ;*
- à leur valeur vénale pour les biens acquis à titre gratuit et par voie d'échange.*

- Méthode d'évaluation des provisions : la méthode de constitution des provisions réglementées et des provisions pour risques et charges est explicitée avec clarté pour chaque catégorie de provision (provision pour litiges, etc.).

En particulier, la méthode retenue pour le calcul de la provision pour charges de personnel liées à la mise en œuvre du compte épargne temps (CET) (compte 153) doit être explicitée. La provision est valorisée, soit sur une base individuelle, en retenant le coût moyen journalier de chaque agent concerné, soit sur une base statistique en retenant le coût moyen journalier par catégories homogènes d'agents, notamment en termes de rémunération. L'établissement doit préciser la méthode retenue pour la constitution de la provision : par exemple, estimation du nombre de jours de congés donnant lieu à CET au 31/12 sur la base d'une méthode statistique ou constitution de la provision à partir d'une information exhaustive si l'ensemble des agents ont fait part de leur option avant la clôture des comptes.

La méthode de calcul de la provision pour risques et charges sur emprunts (compte 152) est détaillée. Le choix des taux utilisés pour le calcul de la provision doit être justifié (taux de référence du marché et calcul du taux structuré selon la méthode dite « taux à la clôture » ou méthode dite « forwards »). L'établissement doit être en mesure de justifier que ce choix est celui qui permet le mieux d'approcher l'objectif d'image fidèle.

La méthode retenue pour la reprise du compte 142 « provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations » est précisée. À cet égard, l'instruction M21 précise que l'établissement doit reprendre de sa propre initiative les provisions dès que les biens financés ont été mis en service et que la comptabilisation des charges d'amortissement et/ou financières débute. La reprise de la provision au compte de résultat a pour effet de neutraliser le montant des dotations aux amortissements et/ou des charges financières liés

aux biens financés au niveau des résultats de l'exercice. La reprise s'opère selon les modalités définies par l'ARS ou à défaut, par l'établissement. Elle doit être achevée à la fin de la durée d'utilisation du bien.

La méthode retenue pour le calcul de la provision pour gros entretien (PGE) (compte 1572) est explicitée. L'EPS doit veiller à ce que le solde du compte 1572 soit correctement justifié par la définition d'un plan pluriannuel d'entretien. Ce plan doit être actualisé à chaque clôture d'exercice et le montant des PGE est ajusté en conséquence. Par ailleurs, il convient de s'assurer que les provisions constituées répondent bien à la notion de gros entretien. Les conditions de comptabilisation d'une PGE sont précisées dans l'instruction M21.

La méthode retenue pour le calcul de la provision pour paiement rétroactif des cotisations CNRACL suite à validation de périodes est précisée (se référer également à la fiche de fiabilisation n°18 sur les passifs sociaux). Sont concernées les périodes accomplies en qualité d'agent non titulaire, ainsi que les années d'études d'infirmier, de sage-femme et d'assistant social depuis le décret n°2016-1101 du 11 août 2016.

Lorsque la validation porte sur les périodes de services effectuées en qualité d'agent non titulaire, le dossier de demande de validation de ces périodes incombe à chaque employeur auprès duquel l'intéressé a accompli des services de non-titulaire. Chaque employeur verse une contribution.

Lorsque la validation porte sur les années d'études d'infirmier, de sage-femme et d'assistant social, le dossier de demande de validation de ces périodes incombe au premier employeur qui a titularisé le fonctionnaire. C'est également lui qui verse la contribution.

Les établissements qui sont susceptibles de comptabiliser des contributions rétroactives envers la CNRACL doivent donc constituer une provision. Les dispositions induites par le décret du 11/08/2016 concernant le paiement rétroactif des cotisations CNRACL suite à la validation des années d'études sont constitutives d'un changement de méthode comptable, lequel est applicable de manière rétrospective. Par conséquent, l'établissement aura recours à une écriture de correction en situation nette (au moyen d'un schéma CORR 1 dans l'application Hélios : Débit compte 110/119 Crédit compte 158) afin de reconstituer la provision.

Dès lors, une provision doit être constituée pour les personnels présents dans l'établissement et titularisés par ce dernier, car le montant à provisionner est connu.

Lorsque l'établissement a connaissance du dépôt d'un dossier pour lequel il est redevable de contributions, il doit également comptabiliser une provision. C'est le cas, par exemple, s'il reçoit une demande de pièces justificatives en vue de compléter le dossier de l'agent.

Toutefois, dès lors que l'établissement qui instruit le dossier est différent de celui qui a titularisé le fonctionnaire et qu'il est redevable de la contribution, le montant de la provision peut être difficile à estimer.

Si l'établissement ne dispose pas des informations utiles permettant de calculer le montant à provisionner pour le rachat des années d'études des sages-femmes, infirmiers et assistants sociaux à la clôture de l'exercice, une information est portée en annexe du compte financier.

Des éléments d'explication précis sur les faits générateurs des mouvements enregistrés dans l'année (reprises et dotations) sont fournis pour chaque provision dans le rapport financier.

Illustrations :

Provisions concernant des litiges sur marchés : les provisions sont effectuées sur la base des demandes des plaignants ayant donné lieu à une analyse approfondie, augmentées des charges et des frais de procédures.

Il est à noter que les précisions relatives aux changements de méthodes comptables doivent être portées dans le paragraphe consacré aux changements de méthodes comptables,

changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs. Les impacts chiffrés sont présentés dans l'état PF3.

- Méthode d'évaluation des dépréciations des créances : la méthode d'évaluation de la dépréciation des créances est explicitée. Ainsi, il ne suffit pas d'indiquer que les dépréciations sont déterminées sur une base statistique, mais la méthode retenue pour le calcul des dépréciations doit être exposée. En particulier, **les créances de l'exercice en cours** sont prises en compte dans le calcul.

- Charges à payer : dans le cas où des charges à payer sont enregistrées au titre du CET :

La méthode retenue pour le calcul de l'indemnisation à verser aux agents de la fonction publique hospitalière et au personnel médical (monétisation des jours CET) ou la prise en compte des jours épargnés au sein du régime de retraite additionnelle de la fonction publique (RAFP) est précisée.

Pour les agents de la fonction publique hospitalière, le montant brut retenu pour la prise en compte des jours épargnés au sein du régime de retraite additionnelle de la fonction publique ou pour leur indemnisation correspond à un montant forfaitaire brut par jour fixé par catégorie statutaire⁵. Pour les cas d'indemnisation, ce montant est majoré des cotisations patronales en vigueur.

Pour les praticiens, le montant retenu pour l'indemnisation des jours épargnés est un montant forfaitaire brut⁶ majoré des cotisations patronales en vigueur.

L'établissement doit préciser les taux de cotisations patronales retenus.

- Charges constatées d'avance : la nature des charges concernées (exemple : assurance dommage construction) et les éléments de calcul sont précisés. Si un seuil de comptabilisation a été retenu, il est indiqué dans l'annexe.
- Produits à recevoir : la nature des produits concernés et la méthode utilisée pour le rattachement des produits de l'activité hospitalière sont précisées.

La méthode d'évaluation des produits de décembre est expliquée (réalisée sur la base des dernières années, sur la base de l'e-pmsi, ...) ainsi que la méthode d'évaluation des séjours à cheval sur deux exercices (séjours des patients hospitalisés au 31/12 de l'exercice). Concernant les séjours à cheval sur deux exercices, la méthode de valorisation de ces séjours est à documenter (par exemple, sur la base de la fiche de fiabilisation des comptes n°16).

Illustrations :

- Pour l'activité T2A de décembre, le montant a été déterminé au regard de l'activité de décembre dans e-pmsi et comptabilisé au compte 4182 « Redevables, produits à recevoir -Caisse d'assurance maladie ».

La méthode de valorisation des séjours non clos au 31/12/N (" séjours à cheval ") est la suivante :
...

- Compte 732 « produits à la charge des patients, organismes complémentaires et compagnies d'assurance » : les montants relevant de l'activité N sont comptabilisés en totalité au CRPP de N au regard des facturations.

- Produits constatés d'avance : la nature des produits concernés et la méthode de calcul sont précisées. Si des financements pluriannuels auparavant comptabilisés à tort au

⁵ Article 4 de l'arrêté du 6 décembre 2012 pris en application des articles 4 à 8 du décret n° 2002-788 du 3 mai 2002 modifié relatif au compte épargne-temps dans la fonction publique hospitalière

⁶ Article 2 de l'arrêté du 27 décembre 2012 pris en application du décret n° 2012-1481 du 27 décembre 2012 modifiant certaines dispositions relatives au compte épargne-temps et aux congés annuels des personnels médicaux, pharmaceutiques et odontologiques des établissements publics de santé.

compte 158 « autres provisions pour charges » sont désormais enregistrés en produits constatés d'avance, il en est fait mention.

Si l'établissement choisit de ne pas avoir recours à la comptabilisation de produits constatés d'avance, il doit en expliquer les raisons.

***Illustration :** Les recettes de dotations MIGAC sont enregistrées en produits constatés d'avance pour la part non consommée en N. Ces produits correspondent au financement de l'année N+1 des internes et aux dotations recherche non consommées à la clôture.*

Avant 2012, les financements spécifiques encaissés au cours de l'exercice (contrats de recherche et crédits ARS non reconductibles notamment) non consommés au 31/12, étaient comptabilisés en provisions (compte 158 « autres provisions pour charges »). Depuis 2012, ils sont comptabilisés en produits constatés d'avance.

- Changements de méthodes comptables, changements d'estimation et corrections d'erreurs

La note de présentation de l'avis n°2012-05 du 18 octobre 2012 du CNoCP relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs fournit des indications quant aux informations à préciser (voir annexe 3 de la présente note).

Illustrations de correction d'erreurs :

1- Provisions

Des sommes figurant sur un compte de provision réglementée 144x « Provisions réglementées pour propre assureur » pour un montant de X euros au 1^{er} janvier N sont en réalité des provisions pour litiges, justifiées et correctement évaluées au 01/01/N.

Le compte 144x « Provisions réglementées pour propre assureur » a été débité par le crédit du compte 1511 « Provisions pour litiges » pour un montant de X euros

2- Dépréciations

Compte tenu de la méthode de dépréciation retenue exposée supra, le montant figurant au compte de dépréciation des comptes de redevables (compte 491 « Dépréciation des comptes de redevables ») était insuffisant au 1^{er} janvier N : l'écriture D1100 « Report à nouveau excédentaire - activité principale » C491 « Dépréciation des comptes de redevables » a été enregistrée pour un montant de X.

3- Durée d'amortissement

La durée d'amortissement d'un bâtiment hospitalier acquis en N-2 a été modifiée en vue de corriger une durée d'amortissement inadaptée dès l'origine aux conditions réelles d'utilisation du bien. En conséquence, la durée d'amortissement a été ramenée de 50 ans à 30 ans.

Cela a donné lieu à l'enregistrement des écritures de correction suivantes :

** le montant qui aurait dû être amorti au cours des 2 premières années (N-2 et N-1) a été régularisé au moyen d'une écriture corrective : Débit 10682 « Excédents affectés à l'investissement » / Crédit 28 « Amortissements des immobilisations » pour un montant de X euros*

** Pour les années suivantes, le plan d'amortissement s'applique (Dotations annuelles au compte 68 « Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions » pour un montant de Y €).*

NB : Le détail des corrections d'erreurs doit être mis à disposition du certificateur dans le dossier de clôture (détail des opérations, solde des comptes avant et après correction).

Si l'établissement gère un risque qu'il n'est pas en mesure de provisionner (impossibilité d'établir une estimation fiable, ...), il en fait mention dans l'état PF1 en précisant les raisons empêchant cette estimation.

b) Faits caractéristiques de l'exercice (état PF2) et circonstances qui empêchent de comparer d'un exercice sur l'autre certains postes (état PF3)

Ne doivent être mentionnés ici que les faits et circonstances ayant des incidences comptables significatives.

L'état PF2 « Faits caractéristiques de l'exercice » doit présenter les faits marquants de l'exercice ayant un impact significatif sur les comptes. En cas d'absence de faits marquants dans l'exercice, l'établissement doit le signaler.

Exemples de faits marquants :

- changement de système informatique (cas d'un investissement important),
- mise en œuvre de la facturation individuelle,
- remboursement ou versement exceptionnel de TVA,
- mise en place ou fin d'un bail emphytéotique,
- inscription à l'actif de bâtiments suite à recensement des biens,
- nouveaux financements obtenus, arrivée à échéance d'un emprunt obligatoire remboursable *in fine*,
- mobilisation plus faible de la ligne de trésorerie,
- aide exceptionnelle enregistrée au compte de dotation 102x « apports »,
- croissance importante des produits sur exercices antérieurs versés par l'assurance maladie qui n'ont pu faire l'objet d'un rattachement, valorisés grâce au logiciel " LAMDA " (logiciel d'aide à la mise à jour des données d'activité) et enregistrées au compte 7722 « Produits sur exercices antérieurs à la charge de l'assurance maladie ».

Des explications doivent être fournies sur les conséquences de ces faits marquants sur les comptes. Les impacts chiffrés sont présentés dans l'état PF3.

Illustrations :

1- *Produits sur exercices antérieurs : Les recettes comptables T2A progressent de x % hors molécules onéreuses mais de seulement x % hors produits lamda (après neutralisation du compte 7722 « Produits sur exercices antérieurs à la charge de l'assurance maladie »). Les produits sur exercices antérieurs représentent un montant de X euros.*

2- *Renégociation d'une partie des encours de dette structurée : cette renégociation a donné lieu à une indemnité de renégociation capitalisée pour X euros. Cette indemnité fait l'objet d'un étalement sur la durée résiduelle de l'emprunt, soit jusqu'en N+10.*

3- *Régularisation de TVA : Des écritures de régularisation de TVA ont été enregistrées en N en raison de ...*

Le montant enregistré en dépenses est de X et en recettes de Y.

Dans la plupart des cas, les circonstances qui empêchent de comparer d'un exercice sur l'autre certains postes du bilan et du compte de résultat (état PF3) relèvent également des faits caractéristiques de l'exercice (état PF2). Des informations peuvent ainsi être communes aux deux états. Si aucune circonstance n'empêche de comparer d'un exercice sur l'autre les postes du bilan et du compte de résultat, l'établissement l'indique dans l'état PF3.

Exemples de faits marquants et circonstances qui empêchent de comparer d'un exercice sur l'autre certains postes :

- information concernant les effectifs : fin de la mise à disposition d'agents, recrutement d'emplois d'avenir....
- information concernant les structures : ouverture/fermeture de services, création d'une communauté hospitalière de territoire, fusion, groupements divers....

- information concernant l'activité de l'exercice, évolution de la structure financière (emprunts, etc.) : remboursement ou versement exceptionnel de TVA, nouveaux financements obtenus...
- information concernant l'actif immobilisé : fin d'un bail emphytéotique, inscription à l'actif de bâtiments suite à recensement...

Lorsque des circonstances empêchent de comparer d'un exercice sur l'autre des postes de l'actif immobilisé, des informations complémentaires doivent être fournies sur ces circonstances et le cas échéant, les moyens qui permettent d'assurer la comparaison des exercices.

Le cas échéant, l'impact sur les états financiers pourra être illustré par un tableau présentant le solde des comptes avant et après la prise en compte des circonstances empêchant de comparer d'un exercice sur l'autre certains postes du bilan et du compte de résultat (cet état sera considéré comme étant équivalent à un compte proforma).

Illustrations :

1- Versements des crédits ARS (titre 1) en fin d'exercice : La notification très tardive intervenue en N-2 et N-1 a provoqué un report de versement des crédits afférents, respectivement sur janvier N-1 et janvier N (x et y M€ sur les 2 années respectives). En revanche, à la fin de l'exercice N, les crédits ont été notifiés suffisamment tôt pour être versés avant la fin du mois de décembre de l'année N.

2- Transfert de X lits de l'EHPAD vers l'USLD avec transfert des dotations afférentes sur les deux sections hébergement et dépendance : pour la section soins, cela s'accompagne d'un débasage de l'EHPAD à due proportion mais sans transfert sur l'USLD, dans le cadre du dispositif de convergence des financements arrêté au niveau national.

*Autres exemples de circonstances qui empêchent de comparer d'un exercice sur l'autre certains postes (veiller à indiquer dans cet état uniquement les **éléments significatifs**) :*

- Stocks : augmentation du poste destinée à prévenir les difficultés d'approvisionnement des fournitures médicales,
- Dettes : augmentation du poste due à de nouveaux emprunts contractés pendant l'exercice.
- Dépréciations : augmentation du poste due à des dotations constituées en raison de difficultés de recouvrement de créances de gros montant.

Illustration :

L'établissement a repris une activité de soins de suite et de réadaptation au 1^{er} janvier N qui se traduit par une augmentation significative du poste « produits de l'activité » (compte 73) du compte de résultat.

NB : Seules les évolutions de nomenclature au 1^{er} janvier N qui ont eu un impact significatif sur les comptes doivent être reprises dans l'état PF3. Toutefois, 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.

Des éléments plus détaillés peuvent être fournis dans le rapport financier.

2.2.2. Notes relatives aux postes de bilan

Les états réalisés par le comptable figurent avant ceux réalisés par l'ordonnateur, afin de faciliter l'insertion des états réalisés par l'ordonnateur.

Cette partie comprend les états suivants :

- Tableau des immobilisations (état BI 1) ;
- Tableau des amortissements (état BI 2) ;
- Variation des capitaux propres (état BI 3) ;

- Tableau synthétique des provisions pour risques et charges et des dépréciations (état BI 4) ;
- Tableau synthétique des subventions d'équipement transférables (état BI 5) ;
- Tableau des restes à recouvrer amiable et contentieux (état BI 6) ;
- Tableau des restes à recouvrer amiable et contentieux au 31/12 sur hospitalisés et consultants (état BI 7) ;
- État de la dette financière à long et moyen terme (état BI 8) ;
- Informations complémentaires sur l'état de la dette financière à long et moyen terme (état BI 9) ;
- État des participations au 31/12/N (état BI 10) ;
- Évaluation et comptabilisation des stocks (état BI 11) ;
- Tableau synthétique des valeurs mobilières de placement (état BI 12).

a) Tableau des immobilisations (état BI 1) et Tableau des amortissements (état BI 2)

Ces états visent à donner une information quant aux mouvements ayant affecté les différents postes de l'actif immobilisé (immobilisations corporelles, incorporelles et financières).

L'état BI1 fournit la valeur brute des immobilisations à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, les augmentations et diminutions de l'exercice.

De manière similaire, l'état BI2 reprend le montant des amortissements cumulés au début et à la clôture de l'exercice, ainsi que les augmentations et diminutions de l'année.

b) Variation des capitaux propres (état BI 3)

Cet état reprend le montant et la variation de l'exercice des postes du bilan correspondant aux capitaux propres et provisions réglementées.

La ligne « provisions réglementées » est détaillée par compte d'imputation (comptes 142, 1441, 1448).

Sur la ligne « résultat de l'exercice », toutes les colonnes sont renseignées.

Cet état permet de mesurer la modification des fonds propres de l'établissement et de donner un éclairage sur les comptes, notamment en cas de coexistence d'un résultat comptable bénéficiaire et d'une diminution de la situation nette (ou inversement).

c) Tableau synthétique des provisions pour risques et charges et des dépréciations (état BI 4)

L'état BI4 comprend deux tableaux, l'un relatif aux provisions pour risques et charges, l'autre relatif aux dépréciations. Cet état **est réalisé par le comptable**.

Le premier tableau, relatif aux provisions pour risques et charges, fournit les montants en début d'année, les dotations, reprises et montants en fin d'exercice, par compte d'imputation. Le compte 153 « Provisions pour charges de personnel liées à la mise en œuvre du compte épargne temps (CET) » est repris dans ce tableau conformément à l'évolution du plan de comptes au 1^{er} janvier 2014.

Un deuxième tableau similaire est établi pour les dépréciations.

d) Tableau synthétique des subventions d'équipement transférables (état BI 5)

Cet état **est réalisé par le comptable**.

e) Tableau des restes à recouvrer amiable et contentieux (état BI 6)

Cet état comprend un tableau faisant apparaître la distinction entre créances saines (compte 411) et créances contentieuses (compte 416), par type de débiteur. Il est **réalisé par le comptable** (cf. détail ci-dessous).

	Hospitalisés et consultants	Caisses de Sécurité sociale	Etat	Départeme nts	Autres tiers payants	Autres débiteurs
Amiable	4111	4112, 4113, 41153x	4116	4114	4115 (sauf 41153x)	4117, 4118
Contenti eux	4161	4162, 4163, 41653x	4166	4164	4165 (sauf 41653x)	4167, 4168
Total						

Cet état a vocation à présenter de façon synthétique le montant des restes à recouvrer pour les comptes 411 « Redevables – Amiable » et 416 « Redevables – Contentieux » qui constituent la majeure partie des restes à recouvrer pour un établissement public de santé.

NB : l'état BI6 est construit à partir de la comptabilité ; il peut être rapproché de la balance générale pour les comptes concernés.

f) Tableau des restes à recouvrer amiable et contentieux au 31/12 sur hospitalisés et consultants (état BI 7)

Cet état, **réalisé par le comptable**, indique, de façon synthétique, pour les comptes de tiers 4111 et 4161, le nombre de titres existants dans chaque tranche et le montant global, en distinguant les créances saines et les créances contentieuses.

g) Etat de la dette financière à long et moyen terme (état BI 8)

L'état BI 8 est du ressort de l'ordonnateur et du comptable.

Le premier tableau, réalisé par le comptable, reprend **le montant global de chacun des comptes 16 et non le détail par emprunt**. Il détaille la balance de sortie N-1, les masses débitrices et créditrices de l'année et la balance de sortie N.

Pour les emprunts obligataires remboursables *in fine*, la ligne spécifique intitulée « Remboursement du capital des emprunts *in fine* arrivés à échéance dans l'année », est maintenue afin de distinguer les opérations ayant donné lieu à un décaissement effectif, en raison de l'arrivée à échéance des emprunts.

Enfin, les tableaux sur l'état récapitulatif par prêteur et par ligne obligataire (ventilation du compte 1631) sont inchangés.

Il en est de même pour le dernier tableau « profil d'extinction de la dette de toute la dette financière à moyen et long terme existant au 31/12/... », qui continue à être renseigné par l'ordonnateur.

h) Informations complémentaires sur l'état de la dette financière à long et moyen terme (état BI 9)

Cet état vise à fournir des informations comptables relatives aux dettes financières, notamment complexes, et aux instruments dérivés.

Cet état complète l'état BI 8 sur la dette et reprend l'avis du CNoCP n° 2011-05 du 8 juillet 2011 relatif à l'information comptable des dettes financières et des instruments dérivés des entités à comptabilité publique. Il donne notamment des informations sur les emprunts complexes et les instruments dérivés.

Le tableau « Caractéristiques générales » est organisé en trois parties pour distinguer en premier lieu les caractéristiques générales à l'origine du contrat de prêt, en deuxième lieu le risque de taux porté par le contrat durant toute sa vie et, enfin, les caractéristiques générales du contrat à la clôture de l'exercice. Des renvois en bas du tableau ont été ajoutés pour aider au remplissage.

Le tableau « Etat des crédits de trésorerie » a été simplifié, plusieurs colonnes ayant été supprimées (ex. « périodicité des tirages »). Ce tableau détaille les principales caractéristiques des lignes de crédit de trésorerie simples et celles qui sont liées à un emprunt.

Le tableau « Typologie de l'encours de dette » reprend les informations renseignées dans le premier tableau relatif au risque de taux selon la matrice des risques établie dans la charte de bonne conduite entre établissements bancaires et collectivités locales (disponible sur le site www.collectivites-locales.gouv.fr, dans la rubrique « l'emprunt structuré et la charte Gissler »). Ce tableau doit permettre de visualiser le niveau d'exposition de l'établissement au risque de taux induit par les prêts structurés.

Le tableau « Détail des opérations de couverture » reprend de manière synthétique les informations qui étaient demandées précédemment dans les trois tableaux « Capital restant dû et charges d'intérêts avant et après opérations de couverture », « Caractéristiques des opérations de couverture » et « Caractéristiques des instruments dérivés ». Le nouveau tableau, en remplacement de ces trois tableaux, est organisé en quatre parties : caractéristiques générales de l'emprunt couvert, caractéristiques générales de l'instrument de couverture, effets de l'instrument de couverture en cas de swap de taux ou d'option.

Le tableau « Emprunts refinancés ou renégociés au cours de l'année N » reprend en un seul tableau, deux tableaux préconisés par le CNoCP. Ce tableau fournit des informations précises sur les opérations de réaménagement de la dette qui ont été conduites au cours de l'année. Le principe de ce tableau est de comparer les caractéristiques générales du contrat de prêt avant et après opération de réaménagement. De nombreux renvois en bas de tableau ont été donnés pour aider au remplissage.

Le tableau « Echancier flux de trésorerie » a été simplifié. En particulier, les catégories d'emprunts ont été regroupées pour n'en retenir que quatre : emprunts non structurés, emprunts structurés – risque limité, emprunts structurés – risque élevé et emprunts « hors charte Gissler ». Ce tableau indique l'évolution de la charge de la dette sur les prochaines années en fonction du risque des emprunts.

i) Etat des participations au 31 décembre de l'exercice (état BI 10)

L'état BI10 est modifié sur le plan réglementaire⁷ à compter de l'exercice 2022 afin de répondre à l'obligation pour les établissements de santé de produire des états comptables instituée par la loi n° 2016-41 du 26 janvier 2016 de modernisation de notre système de santé modifiée.

Au sein des comptes individuels des EPS, l'état BI10 enrichi constitue le support de ces états comptables présentant une vision économique globale de l'établissement et des entités sur lesquelles il exerce un contrôle (exclusif ou conjoint)⁸ ou une influence notable⁹.

Enfin, l'enrichissement de l'état BI10 suit les recommandations du CnoCP¹⁰ concernant les informations à inclure dans l'annexe des comptes annuels.

a) Périmètre de l'obligation de remplir l'état BI10

- Concernant les EPS

L'obligation de compléter l'état BI10 concerne tous les établissements de santé, dès lors qu'ils exercent un contrôle (exclusif ou conjoint) ou une influence notable sur les entités et groupements définis au point suivant. L'information produite se limite aux entités significatives pour l'établissement (les modalités de détermination des seuils de signification sont définies au point b)).

⁷ Arrêté du 28 décembre 2022 relatif au compte financier des établissements publics de santé.

⁸ Contrôle au sens de l'article L. 233-16 du code de commerce.

⁹ Influence notable au sens de l'article L. 233-17-2 du code de commerce.

¹⁰ Avis n°2022-06 du 18 octobre 2022 relatif aux états comptables des établissements publics de santé visés par la loi du 24 juillet 2019 relative à l'organisation et à la transformation du système de santé.

Les établissements qui n'exerceraient qu'une influence notable sur les entités ou groupements définis au point suivant, en dehors de toute situation de contrôle, doivent compléter l'état BI10.

Une présentation des notions de contrôle exclusif, conjoint et d'influence notable figure en annexe de la présente fiche.

- Concernant les entités sous contrôle ou influence notable

Les informations à faire figurer sur l'état BI10 concernent les filiales détenues par les établissements ainsi que les groupements mentionnés à l'article L6134-1 du code de la santé publique, à savoir les groupements de coopération sanitaire (GCS), les groupements d'intérêt public (GIP), les groupements d'intérêt économique (GIE).

b) Seuil de signification

L'objectif du seuil de signification est de ne faire figurer que les informations financières représentatives pour une entité ou un groupement. Le seuil de signification dépend essentiellement de l'importance relative de l'information pour les utilisateurs des états financiers et s'apprécie tant du point de vue quantitatif que qualitatif. Est ainsi considérée comme significative, toute information dont l'absence serait susceptible de modifier le jugement des utilisateurs sur la situation patrimoniale et financière de l'entité.

Une instruction en cours d'élaboration par la DGOS apportera des précisions sur les critères à prendre en compte pour évaluer si une entité sur laquelle un EPS exerce un contrôle ou une influence notable présente un caractère significatif pour ce dernier.

c) Contexture de l'état BI10 enrichi

L'état BI10 modifié comporte deux parties :

- une première partie « présentation générale » : nombre et types de groupements et d'entités dans lesquels l'EPS est partie prenante, informations significatives (seuils de signification retenus pour fournir une information sur une entité ou un groupement ; faits marquants survenus durant l'exercice) ;

- une deuxième partie « restitution par entité/groupement » mentionnant pour chaque entité ou groupement :

- des éléments de présentation (dénomination, siège sociale, activité..) ;
- les principaux liens de cette entité ou groupement avec l'EPS ;
- les informations financières significatives propres à ce groupement ou entité (capitaux propres, participation détenue par l'EPS, taux de détention, contribution annuelle, prestations facturées à l'EPS) et détaillées par poste de bilan ou de résultat (emprunts, immobilisations, produits, résultats) ainsi que les éléments hors bilan.

Les données à renseigner pour la présentation des principaux liens de l'EPS avec l'entité/le groupement doivent être présentées de manière synthétique. Le directeur doit reprendre parmi les éléments pré-listés qui figurent en bas de l'état, ceux qui correspondent à la situation de son établissement.

Exemple : Pour la nature du contrôle ou de l'influence notable, le directeur peut mentionner la détention de titres, la détention d'une quote-part de capital, ou la participation d'une autre nature, dans les cas où ce contrôle/cette influence notable ne s'exprime pas par la détention de titres ou d'une quote-part de capital.

d) Modalités de production de l'état BI10

Elles demeurent inchangées.

Ainsi, l'état BI10 est un état manuel (hors application HELIOS) qui relève de la responsabilité de l'ordonnateur.

L'établissement doit être détenteur, pour chaque entité/groupement, du dernier bilan disponible et du rapport du commissaire aux comptes.

Si les états financiers de l'entité/du groupement du dernier exercice clos ne sont pas disponibles lorsque l'EPS arrête ses comptes, ce dernier utilise à défaut les comptes de l'exercice précédent (ce fait doit être mentionné en annexe). La confection de l'état BI10 ne remet pas en cause les date d'arrêté et d'approbation du compte financier, telles que définies dans le code de la santé publique (cf. point 1.1 de la présente fiche).

Des renvois entre l'état BI10 et les autres états de l'annexe seront également faits dès que nécessaire pour faciliter la lecture des utilisateurs des comptes annuels.

Par exemple, l'état BI9 sur les dettes financières de l'EPS peut mentionner un renvoi à l'état BI10 si les entités contrôlées ou sous influence notable sont également porteuses d'emprunts en propre. Selon le même principe, des renvois peuvent également exister entre l'état BI10 et l'annexe AI1 sur l'état des engagements hors bilan.

j) Évaluation et comptabilisation des stocks (état BI 11)

Cet état fournit, par nature de stocks, le montant de la valeur brute du stock à l'ouverture et à la clôture et les éventuelles dépréciations. Le compte 321 « Produits pharmaceutiques et produits à usage médical » est isolé en raison de son importance pour les établissements.

k) Détail et évaluation des valeurs mobilières de placement (état BI 12)

Cet état relève de l'**ordonnateur** ; il fournit, **globalement par compte d'imputation**, des éléments sur la situation des valeurs mobilières de placement à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, ainsi que les ajustements des dépréciations effectués compte tenu de la valeur de marché des titres.

2.2.3. Notes relatives au compte de résultat

Cette partie de l'annexe comprend les rubriques suivantes :

- Éléments significatifs explicitant les comptes (état CR1) ;
- État synthétique des subventions d'exploitation et des contributions accordées par l'établissement (état CR2) ;
- Détail des produits de l'activité hospitalière (état CR3).

a) Éléments significatifs explicitant les comptes (état CR1)

Cet état, en « rédaction libre », est établi par l'ordonnateur ; il traite de tout élément significatif constituant le compte de résultat, notamment pour les charges et produits (exploitation, financier, exceptionnel) et les impôts et taxes.

Il s'agit de commenter uniquement l'évolution de certains éléments significatifs du **compte de résultat** (état CR) et non les états d'exécution de l'EPRD ; il ne s'agit pas de commenter l'évolution des soldes intermédiaires de gestion.

Exemples :

- dotations et reprises sur des provisions pour risques et charges,
- cessions d'immobilisations,
- charges financières de caractère exceptionnel.
- charges exceptionnelles : versement suite à un litige.

Par ailleurs, dès lors que des opérations réciproques entre comptes de résultat ont été comptabilisées, une mention en bas de page de l'état CR (« compte de résultat toutes activités confondues ») précise que cet état est présenté sans neutralisation des opérations réciproques entre comptes de résultat.

S'ils sont significatifs, les montants de ces opérations réciproques pourront être indiqués.

Illustrations :

1- Evolution du résultat exceptionnel hors recettes du compte d'assurance maladie 7722 « Produits sur exercices antérieurs à la charge de l'assurance maladie »:

Le résultat exceptionnel a augmenté de X euros (ou diminué de X euros) pour les raisons suivantes :

- sanctions et indus T2A (X €),
- libéralités reçues (X €),
- dégrèvements d'impôts (+ X €),
- cessions actif (X €) et VNC (+ M€).

2- Résultat financier

Les charges financières sont stables. En revanche, une baisse significative des produits financiers est constatée, en raison de l'encaissement en N-1 d'une soulte suite à débouclage d'un swap (X€ en N-1, 0 en N).

3- Opérations réciproques entre comptes de résultat

Le compte 7087 « Remboursement de frais par les CRPA » du compte de résultat principal enregistre les remboursements de frais par les comptes de résultats annexes. Dans la comptabilité annexe, le compte de classe 6 approprié ou le compte 6286 « Participation aux charges communes » est débité par le crédit du compte de liaison. Le montant du compte 7087 du CRPP s'élève à X€ en N.

Le compte 7087 des comptes de résultats annexes enregistre les remboursements de frais par le compte de résultat principal et les comptes de résultats annexes. Le montant du compte 7087 du CRPA xx s'élève à X€ en N.

b) État synthétique des subventions d'exploitation et des contributions accordées par l'établissement (état CR2)

Cet état, **réalisé par le comptable**, reprend les comptes 652 « contributions aux structures de coopération autres que GHT », 653 « Contributions aux GHT » et 657 « subventions » de l'exercice.

c) Détail des produits de l'activité hospitalière (état CR3)

Cet état ne reprend que le détail des subdivisions à 4 chiffres du compte 73 du compte de résultat principal, sauf pour les comptes 733, 734 et 735 (subdivisions à 3 chiffres), ainsi que du compte d'exécution « 7722 Produits sur exercices antérieurs à la charge de l'assurance maladie ». Une colonne relative à l'année N-1 est ajoutée.

2.2.4. Autres informations

Cette partie comprend les états suivants :

- État des engagements hors bilan autres que les instruments de couverture de la dette à long terme (État AI1),
- Honoraires du commissaire aux comptes (État AI2),
- Tableau des effectifs (État AI3),
- Événements significatifs postérieurs à la clôture (État AI4),
- Information sur les aspects environnementaux (État AI5).

L'état AI 1 « **État des engagements hors bilan autres que les instruments de couverture de la dette à long terme** » comprend notamment toute information relative aux opérations de crédits bail, aux risques de pertes d'exploitation futures, aux augmentations potentielles futures d'activité. Les engagements reçus sont recensés.

Autres exemples d'engagements hors bilan :

- nombre d'heures de formation cumulées correspondant aux droits acquis au titre du compte personnel de formation (CPF), avec indication du volume d'heures de formation n'ayant pas donné lieu à demande ;
- risques liés au versement du capital décès (si le capital décès constitue un passif éventuel) ;
- risque de paiement d'allocations pour perte d'emploi (si la provision n'a pas été effectuée) – dans ce cas précis, si la provision aurait dû être comptabilisée sur l'exercice, un commentaire doit être porté dans l'état PF1 ;
- coût du démantèlement d'installations (si la date de fin de vie de l'exploitation n'est pas connue) ;
- renégociation d'emprunt : part de l'indemnité compensatrice remboursable au moyen des charges d'intérêt pour les exercices à venir ;
- garanties à première demande ou cautions bancaires reçues dans le cadre de l'exécution des marchés publics.

Les autres états, tous établis par l'ordonnateur, sont :

a) Honoraires du commissaire aux comptes (état AI2)

Cet état reprend le montant total des honoraires facturés par chaque commissaire aux comptes figurant au compte de résultat de l'exercice, en séparant les honoraires facturés au titre de la mission légale de certification des comptes de ceux facturés au titre des prestations de services entrant dans les diligences directement liées à la mission de certification.

Pour mémoire, le compte 62261 « Commissaires aux comptes – mission légale en application de l'article L. 6145-16 CSP » retrace les honoraires des commissaires aux comptes liés à la mission légale de certification des comptes des établissements publics de santé.

b) Tableau synthétique des effectifs (état AI3)

Il s'agit de donner une information sur la ventilation par catégorie de l'effectif moyen.

c) Événements significatifs postérieurs à la clôture (état AI4)

Dans le cas où un événement significatif n'ayant pas de lien direct avec la situation existant à la clôture de l'exercice survient entre la date de clôture et la date d'établissement des comptes, une information est à fournir en annexe.

Exemples :

- fermeture de service,
- attribution de nouvelles autorisations de soins,
- sinistre significatif intervenu après la date de clôture,
- mise en service d'une immobilisation majeure,
- décision de gestion importante annoncée après la date de clôture,
- litige dont la cause est postérieure à l'exercice,
- fluctuations de change.

d) Information sur les aspects environnementaux (état AI5)

Cet état doit mentionner les passifs et les actifs éventuels en matière environnementale, dès lors qu'une obligation a été identifiée mais ne peut être estimée de manière suffisamment fiable ou dont la survenance présente une incertitude.

En outre, doivent être mentionnés :

- la description de la nature des passifs environnementaux d'importance significative (calendrier et conditions de règlement),
- la méthode choisie en matière de coûts de démantèlement et de restauration des sites,
- le montant des dépenses environnementales significatives,
- les aides publiques reçues ou promises, liées à la protection de l'environnement.

Exemples :

- pollutions sanitaires,
- réalisation d'un bilan d'émission de gaz à effet de serre,
- perceptions de subventions ERDF suite à la réalisation de travaux d'isolation,
- mise en œuvre d'une démarche de réduction des déchets.

Illustration :

L'établissement a effectué un bilan carbone pour un montant de X euros.

Il a lancé les travaux d'une opération d'infrastructure (construction de l'hôpital de jour) aux normes HQE pour un montant de X euros.

2.3. Analyse de l'exécution de l'EPRD

2.3.1. Conséquences des écritures de corrections d'erreur sur les états C « résultats »

Certaines écritures de correction d'erreur génèrent une anomalie sur l'état C6 « Tableau de variation du fonds de roulement et de la trésorerie » (par exemple, les écritures de régularisation des séjours à cheval sur deux exercices ou de régularisation des stocks).

En effet, les comptes 10682 « excédents affectés à l'investissement », 110 « report à nouveau excédentaire » et 119 « report à nouveau déficitaire », ne sont pas budgétaires et ne sont donc pas pris en compte dans l'état C5 « Tableau de financement »

Lors de la demande de visa du compte financier, ces discordances liées aux écritures de correction d'erreur doivent être justifiées par le comptable par la décision de l'ordonnateur relative aux corrections d'erreur.

2.3.2. Informations complémentaires

Après la balance des comptes et la balance des valeurs inactives, la sixième sous-partie intitulée « **Informations complémentaires** » comprend les états suivants :

- Tableau des provisions réglementées, des provisions pour risques et charges et des dépréciations : état « IC1 »
- Méthodes utilisées pour le calcul des amortissements des immobilisations entrées dans le patrimoine au cours de l'exercice : état « IC2 »
- Détail et évaluation des valeurs mobilières de placement : état « IC3 »,
- Restes à recouvrer des exercices courant et antérieurs : état « IC5 »,
- État des subventions d'exploitation et des contributions accordées par l'établissement : état « IC4 »,
- Restes à recouvrer, au 31 décembre, sur hospitalisés et consultants : état « IC6 »,
- État récapitulatif des charges sur exercices antérieurs : état « IC7 ».

Les états IC1, IC2, IC3 et IC4 relèvent de l'ordonnateur ; les états IC5 et IC6 relèvent du comptable. Enfin, l'état IC7 est initié par le comptable et complété par l'ordonnateur.

a) Tableau des provisions réglementées, des provisions pour risques et charges et des dépréciations (état IC 1)

Des explications complémentaires au cadre préétabli pourront être fournies dans l'annexe ou dans le rapport financier. Toutefois, il est précisé que tout commentaire portant sur l'évolution de la capacité d'autofinancement, du fonds de roulement... doit être porté dans le rapport financier (tome II).

Illustration :

Evolution des provisions :

Les provisions passent de X € en N-1 à X € en N.

Les dotations de recherche financées par l'assurance maladie versées en N (soit X € constatés en PCA) et pour les crédits ciblés type internes (X €) ne donnent plus lieu à constitution de provisions.

Conformément au guide de fiabilisation des comptes, les provisions sont maintenues pour les contrats de recherche signés avant le 1^{er} janvier 2013 (soit X € provisionnés en 2012).

Les provisions CET sont en hausse (ou en baisse) : X € en N contre X€ en N-1. (expliciter les causes de cette évolution).

Les provisions pour risques sont en hausse en raison d'un risque de contentieux juridique et d'un risque d'indus/sanctions T2A de la CPAM : +X € (expliciter les causes de cette évolution).

Les reprises sur provisions diminuent de X€. Cette baisse est surtout imputable au financement des sanctions et indus T2A (reprise de X€ en 2011). Elle s'explique aussi par la baisse de la reprise du compte 142 « Provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations » (X€) liée à

b) Restes à recouvrer des exercices courant et antérieurs (état IC5)

L'état IC 5 reprend les mêmes comptes que ceux de l'état BI6 et est **réalisé par le comptable** (cf. détail ci-dessous).

Cet état a vocation à présenter le montant des restes à recouvrer pour les comptes 411 « Redevables – Amiable » et 416 « Redevables – Contentieux » qui constituent la majeure partie des restes à recouvrer pour un établissement public de santé.

NB : Des discordances peuvent apparaître entre les états BI6 et IC5, car l'état BI6 est construit à partir de la comptabilité alors que l'état IC5 est construit à partir des pièces restant à émarger (principal + frais).

Exercices	Hospitalisés et consultants		Caisses de Sécurité sociale		Etat		Départements		Autres tiers payants		Autres débiteurs	
	Solde débiteur	Nombre de titres	Solde débiteur	Nombre de titres	Solde débiteur	Nombre de titres	Solde débiteur	Nombre de titres	Solde débiteur	Nombre de titres	Solde débiteur	Nombre de titres
N-10 et antérieurs	4111, 4161		4112, 4113, 4162, 4163, 41153x, 41653x		4116, 4166		4114, 4164		'4115 (sauf 41153x), 4165 (sauf 41653x)		4117, 4118, 4167, 4168	
N-9												
N-8												
N-7												
N-6												
N-5												
N-4												
N-3												
N-2												
N-1												
N												
Total												
Dont frais de poursuites												

c) Restes à recouvrer, au 31 décembre, sur hospitalisés et consultants (état IC6)

L'état « IC6 », réalisé par le comptable, reprend les mêmes comptes que ceux de l'état BI7 « Restes à recouvrer amiable et contentieux, au 31 décembre, sur hospitalisés et consultants » à savoir les comptes 4111 « Hospitalisés et consultants » et 4161 « Redevables - contentieux - Hospitalisés et consultants ».

Concernant le nombre de titres et la répartition par tranche figurant sur l'état IC6, des discordances peuvent apparaître entre cet état et l'état BI7 pour les titres multi-lignes lorsque les lignes d'un même titre ne sont pas au même stade de poursuites. Dans tous les cas, le montant total de l'état IC6 concorde avec l'état BI7.

Annexe 1 : Les états du compte financier M21

NUMERO de l'état	DENOMINATION	RESPONSABLE DE L'ELABORATION de l'état (préalablement, chaque état aura fait l'objet d'un ajustement par l'ordonnateur et le comptable)	Cadre de présentation de l'état
	- 1ère partie : COMPTES ANNUELS		
	-		
BI	- BILAN	Comptable	En annexe 2
CR	- COMPTE DE RÉSULTAT DE L'ÉTABLISSEMENT	Comptable	En annexe 2
	-		
	- ANNEXE		
	- FAITS CARACTERISTIQUES DE L'EXERCICE, PRINCIPES ET METHODES COMPTABLES		
PF1	Principes et méthodes comptables	Ordonnateur	Rédaction libre ¹¹
PF2	Faits caractéristiques de l'exercice	Ordonnateur	Rédaction libre
PF3	Circonstances qui empêchent de comparer d'un exercice sur l'autre certains postes	Ordonnateur	Rédaction libre
	-		

¹¹

- Le cadre de présentation des annexes en rédaction libre est laissé à la libre appréciation de l'ordonnateur et du comptable

	- NOTE RELATIVE AUX POSTES DE BILAN		
BI1	Tableau des immobilisations	Comptable	En annexe 2
BI2	Tableau des amortissements	Comptable	En annexe 2
BI3	Variation des capitaux propres	Comptable	En annexe 2
BI4	Tableau synthétique des provisions pour risques et charges et des dépréciations	Comptable	En annexe 2
BI5	Tableau synthétique des subventions d'équipement transférables	Comptable	En annexe 2
BI6	Restes à recouvrer amiable et contentieux	Comptable	En annexe 2
BI7	Restes à recouvrer amiable et contentieux, au 31 décembre, sur hospitalisés et consultants	Comptable	En annexe 2
BI8	État de la dette financière à long et moyen terme	Ordonnateur et comptable	En annexe 2
BI9	Informations complémentaires sur l'état de la dette financière à long et moyen terme	Ordonnateur	En annexe 2
BI10	État des participations au 31 décembre de l'exercice	Ordonnateur	En annexe 2
BI11	Évaluation et comptabilisation des stocks	Ordonnateur	En annexe 2
BI12	Tableau synthétique des valeurs mobilières de placement	Ordonnateur	En annexe 2
	-		
	- NOTE RELATIVE AU COMPTE DE RESULTAT		
CR1	Éléments significatifs explicitant les comptes	Ordonnateur	Rédaction libre
CR2	État synthétique des subventions d'exploitation et des contributions accordées par l'établissement	Comptable	En annexe 2
CR3	Détail des produits de l'activité hospitalière	Comptable	En annexe 2
	-		
	- AUTRES INFORMATIONS		
AI1	État des engagements hors bilan autres que les instruments de couverture de la dette à long terme	Ordonnateur	En annexe 2
AI2	Honoraires du commissaire aux comptes	Ordonnateur	Rédaction libre
AI3	Tableau synthétique des effectifs	Ordonnateur	En annexe 2
AI4	Événements postérieurs à la clôture significatifs	Ordonnateur	Rédaction libre
AI5	Information sur les aspects environnementaux	Ordonnateur	Rédaction libre

	-		
	- Ile partie : ANALYSE DE L'EXECUTION DE L'ETAT DES PREVISIONS DE RECETTES ET DE DEPENSES		
	-		
	- 1. EXECUTION DE L'EPRD		
A	- SITUATION SYNTHETIQUE DES PREVISIONS ET REALISATIONS		
A1	Compte de résultat principal	Comptable	En annexe 2
A2.a	Comptes de résultat annexes B, J et E	Comptable	En annexe 2
A2.b	Comptes de résultat annexes L, M, N et P	Comptable	En annexe 2
A2.c	Compte de résultat annexe C	Comptable	En annexe 2
A2.d	Compte de résultat annexe A	Comptable	En annexe 2
A2.e	Compte de résultat annexe G	Comptable	En annexe 2
A2.f	Compte de résultat annexe I	Comptable	En annexe 2
A3	Tableau de passage des résultats à la CAF	Comptable	En annexe 2
A4	Tableau de financement	Comptable	En annexe 2
B	- SITUATION DETAILLEE DES PREVISIONS ET REALISATIONS		
B1	Compte de résultat principal	Comptable	En annexe 2
B2.a	Comptes de résultat annexes B, J et E	Comptable	En annexe 2
B2.b	Comptes de résultat annexes L, M, N et P	Comptable	En annexe 2
B2.c	Compte de résultat annexe C	Comptable	En annexe 2
B2.d	Compte de résultat annexe A	Comptable	En annexe 2
B2.e	Compte de résultat annexe G	Comptable	En annexe 2
B2.f	Compte de résultat annexe I	Comptable	En annexe 2
B3	Tableau de passage des résultats à la CAF	Comptable	En annexe 2
B4	Tableau de financement	Comptable	En annexe 2
	-		
	- 2. RESULTATS		
C1	Compte de résultat par nature de l'activité principale	Comptable	En annexe 2

C2.a	- Compte de résultat par nature de l'activité annexe BEJLMNP	Comptable	En annexe 2
C2.b	Compte de résultat par nature de l'activité annexe C	Comptable	En annexe 2
C2.c	Compte de résultat par nature de l'activité annexe A	Comptable	En annexe 2
C2.d	Compte de résultat par nature de l'activité annexe G	Comptable	En annexe 2
C2.e	Compte de résultat par nature de l'activité annexe I	Comptable	En annexe 2
C4	Détermination de la capacité d'autofinancement de l'exercice	Comptable	En annexe 2
C5	Tableau de financement	Comptable	En annexe 2
C6	Tableau de variation du fonds de roulement et de la trésorerie	Comptable	En annexe 2
C7	Tableau de suivi du fonds de roulement	Comptable	En annexe 2
	-		
	- 3. AFFECTATION DES RESULTATS		
D1	Comptes de résultat de l'établissement / affectation des résultats N-1	Ordonnateur et comptable	En annexe 2
D6	Comptes de résultat principal et annexes / Situation des comptes 110 et 119 à la clôture de N	Ordonnateur	En annexe 2
D2	Comptes de résultat principal et annexe DNA et SIC / détermination des résultats à affecter	Ordonnateur et comptable	En annexe 2
D3	Comptes de résultat principal et annexe DNA et SIC / affectation des résultats	Ordonnateur	En annexe 2
D4	Comptes de résultat annexes autres que A / détermination des résultats à affecter	Ordonnateur et comptable	En annexe 2
D5	Comptes de résultat annexes autres que A/affectation des résultats	Ordonnateur	En annexe 2
	- 4. GESTION PATRIMONIALE ET FINANCIERE		
E2	La balance / activité principale	Comptable	En annexe 2
E3	La balance / activités annexes	Comptable	En annexe 2
E4	Les valeurs inactives	Comptable	En annexe 2
	-		
	- 5. INFORMATIONS COMPLEMENTAIRES		
IC1	Tableau des provisions réglementées, des provisions pour risques et charges et des dépréciations	Ordonnateur	En annexe 2
IC2	Méthodes utilisées pour le calcul des amortissements des immobilisations	Ordonnateur	En annexe 2

	entrées dans le patrimoine au cours de l'exercice		
IC3	Détail et évaluation des valeurs mobilières de placement	Ordonnateur	En annexe 2
IC4	État des subventions d'exploitation et des contributions accordées par l'établissement	Ordonnateur	En annexe 2
IC5	Restes à recouvrer des exercices courant et antérieurs	Comptable	En annexe 2
IC6	Restes à recouvrer, au 31 décembre, sur hospitalisés et consultants	Comptable	En annexe 2
IC7	État récapitulatif des charges sur exercices antérieurs	Ordonnateur et comptable	En annexe 2
	-		
	- Ille partie : SIGNATURES		

NB : L'astérisque (*) identifie les états produits par l'application Hélios.

1) Concernant l'état BI8 " État de la dette financière à long et moyen terme ", le dernier tableau " profil d'extinction de la dette de toute la dette financière à moyen et long terme existant au 31/12/..." est renseigné par l'ordonnateur.

2) Concernant les états D "Affectation des résultats" :

Les états D6, D3, D5 apparaissent vierges dans le compte financier généré par Hélios (cadre pré-établi) et sont à compléter manuellement par l'ordonnateur. Les états D3 et D5 (affectation des résultats de N en N+1) sont remplis au vu d'une délibération d'affectation du résultat exécutoire.

L'état D2 est calculé automatiquement, sans saisie particulière. Les états D1 et D4 font l'objet d'une saisie extra-comptable par le comptable. En présence de plusieurs CRPA de même lettre, les montants globalisés sont saisis dans Hélios. Ceux-ci sont détaillés sur un état complémentaire établi manuellement qui précise l'affectation du résultat de chacun de ces CRPA. Cet état complémentaire est joint au compte financier, en renvoi des états D1 et D4 concernés.

**Annexe 2 : Extraits de la note de présentation de l'avis n° 2012–05 du 18 octobre 2012
relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs**

[...]

4.1.2. Dispositions relatives aux changements de méthodes comptables

[...]

4.1.2.3. Information en annexe

Lorsqu'un changement de méthode comptable est effectué par l'entité, celle-ci mentionne les informations suivantes :

- la nature du changement de méthode comptable ;
- pour l'exercice en cours et pour chaque exercice antérieur présenté, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement pour chaque poste affecté des états financiers ;
- le montant de l'ajustement relatif aux exercices antérieurs aux exercices présentés, dans la mesure du possible.

Lorsqu'un changement est imposé par un texte applicable à l'établissement, celui-ci indique en outre les informations suivantes :

- le texte imposant le changement ;
- le cas échéant, le fait que le changement de méthodes comptables est mis en oeuvre conformément à des dispositions spécifiques ainsi que leur description.

Lorsqu'un changement est décidé par l'établissement, celui-ci rappelle les raisons pour lesquelles l'application de la nouvelle méthode comptable fournit des informations plus fiables et plus pertinentes.

Si l'application rétrospective est impraticable pour un ou plusieurs exercices présentés dans l'information comparative ou pour des exercices antérieurs aux exercices présentés, l'établissement indique les circonstances qui ont mené à cette situation et la date de début de l'application du changement de méthode comptable.

Les états financiers des exercices ultérieurs ne doivent pas reproduire ces informations.

[...]

4.2.2. Dispositions relatives aux changements d'estimations comptables

[...]

4.2.2.3. Information en annexe

L'entité fournit des informations sur la nature et le montant de tout changement d'estimation comptable ayant une incidence sur l'exercice en cours ou dont il est prévu qu'il aura une incidence sur des exercices ultérieurs, sauf lorsqu'il est impraticable d'estimer l'incidence sur les exercices futurs.

Si le montant de l'incidence sur les exercices ultérieurs n'est pas indiqué parce que l'estimation est impraticable, cette situation est mentionnée en annexe.

[...]

4.3.2. Dispositions relatives aux corrections d'erreurs

[...]

4.3.2.2. Information en annexe

Lorsqu'une correction d'erreur est effectuée par l'entité, celle-ci mentionne les informations suivantes :

- la nature de l'erreur d'un exercice antérieur ;
- pour chaque exercice antérieur présenté, dans la mesure du possible, le montant de la correction pour chaque poste concerné des états financiers ;
- le montant de la correction au début du premier exercice présenté.

Si le retraitement rétrospectif est impraticable pour un exercice antérieur spécifique, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de la manière et de la date à partir de laquelle l'erreur a été corrigée sont indiquées.

Les états financiers des exercices ultérieurs ne doivent pas reproduire ces deux natures d'informations.

[...]

Annexe 3 : Définition des différentes modalités de contrôle et de l'influence notable

Le contrôle exclusif est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entité afin de tirer avantage de ses activités. Il résulte :

- soit de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une autre entité ;
 - soit de la désignation, pendant deux exercices successifs de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance d'une autre entité ;
 - soit du droit d'exercer une influence dominante sur une entité, en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires.
- (Cf. contrôle exclusif au sens de l'article L. 233-16 du code de commerce)

Le contrôle conjoint est le partage du contrôle d'une entité exploitée en commun par un nombre limité d'actionnaires / associés / membres de sorte que les politiques financières et opérationnelles résultent de leur accord.

Deux éléments sont essentiels à l'existence d'un contrôle conjoint :

- un nombre limité d'actionnaires/associés/membres partageant le contrôle ;
- un accord contractuel.

(Cf. contrôle conjoint au sens de l'article L. 233-16 du code de commerce)

L'influence notable est le pouvoir de participer aux politiques financières et opérationnelles d'une entité sans en détenir le contrôle. Elle peut résulter d'une représentation dans les organes de direction ou de gouvernance, de la participation aux décisions stratégiques, de l'existence d'opérations inter-entités importantes, de l'échange de personnels de direction, de liens de dépendance technique.

L'influence notable sur la gestion et la politique financière d'une entité est présumée lorsqu'une entité tierce dispose, directement ou indirectement, d'une fraction au moins égale au cinquième des droits de vote de cette entité/ce groupement (cf. influence notable au sens de l'article L. 233-17-2 du code de commerce).