



**MINISTÈRE DE LA SANTÉ, DE LA JEUNESSE,
DES SPORTS ET DE LA VIE ASSOCIATIVE**

Direction de l'hospitalisation
et de l'organisation des soins

Sous-direction des affaires financières
Bureau de la gestion financière et comptable
des établissements de santé
DHOS/F4/ n°2008-
Dossier suivi par
Simone Auvert
Simone.auvert@sante.gouv.fr
Isabelle Collignon-Joffre
Isabelle.collignon-joffre@sante.gouv.fr

**NOTE
ON THE ACCOUNTING FOR PUBLIC-
PRIVATE PARTNERSHIPS RELATING
TO PUBLIC HOSPITALS IN FRANCE**

SUBJECT : Response to the IPSAS Board Consultation Paper on Service Concession Arrangements (SCAs)

The Consultation Paper is related to the accounting of public-private partnership :

- It proposes to account for the asset on a control criterion base. The idea is to determine, first, whether the public entity, at the conclusion of the contract, will have a property with potential for significant service and, on the other hand, whether the service is granted with a "specification". This control based approach implies to identify the holder of the residual interests;
- It is proposed that the asset be valued at fair value or the present value of minimum payments. Regarding liabilities, the consultation paper proposes to account for an income recorded in advance (PCA) when the property is not yet operational and for payments made at this stage.

First of all, it should be noted that French hospitals have specific accounting standards, but they refer to those of the General Accounting Chart (Plan Comptable Général - PCG) which is based on IFRS. As a result, IFRS, once integrated in the french accounting law, constitute the

reference. The IPSASs, insofar as they converge with IFRS, are also taken into consideration in the discussions relating to accounting regulations even if they do not form a standard.

The consultation organised by the IPSAS Board concerns all the kinds of partnerships. Several forms of partnerships exist right now in France : public service delegation, leasing, lease administration, partnership contract, and so on. Except for some of them (« gérance », public service delegations), assets or liabilities are not recorded. Only payments are recorded in the income statement and regarding commitments for the future ; a specific note may be added to the financial statements.

The IPSAS Board proposed rules, given the current absence of French standards in the PCG for the registration of partnerships for the public partner, are interesting as they specify the criterion of control. They may result, if they were then validated by an appropriate national procedure, in changes for all controlled properties. The concept of control of the property could be accepted if it is clearly defined and confronted with Eurostat rules (regarding risks).

However, possible changes in current accounting rules would be well analysed, given the specificities of public hospitals : what liability is recorded when an asset is recorded ? what is specific for the different kinds of contract ? In this regard, we can note that :

- Budget documents requested by the control authorities (EPRD - statement of estimated revenue and expenditure) are based on the notion of working capital (FDR). Recording an asset makes "FDR" mechanically decline, which could be an unjustified warning on the public hospital financial situation. A PCA has no impact on the "FDR" ;

- A contribution in debt (without receiving funds) may result in difficulties when public actors have chosen these procedures for purposes of debt "deconsolidation".

Finally, if the control criterion for public-private partnership accounting rules seems logical, it must necessarily be analysed very precisely in order to identify the best solution on the impact of these contracts. It must be analysed between all partners.

**MINISTÈRE DE LA SANTÉ, DE LA JEUNESSE,
DES SPORTS ET DE LA VIE ASSOCIATIVE**

Direction de l'hospitalisation
et de l'organisation des soins

Sous-direction des affaires financières
Bureau de la gestion financière et comptable
des établissements de santé
DHOS/F4/ n°2008-
Dossier suivi par
Simone Auvert
Simone.auvert@sante.gouv.fr
Isabelle Collignon-Joffre
Isabelle.collignon-joffre@sante.gouv.fr

Note sur la comptabilisation des partenariats publics – privés
dans les comptes des établissements publics de santé

Objet : réponse au sondage organisé par l'IPSAS Board

L'IPSAS Board organise une consultation internationale relative au mode de comptabilisation des contrats de partenariat. Les axes de travail retenus par l'IPSAS Board consistent en :

- faire figurer le bien à l'actif du bilan de la personne qui le contrôle. Des critères sont proposés afin de déterminer qui contrôle réellement le bien ;
- le sondage propose deux modes de valorisation du bien à l'actif : soit la juste valeur, soit la valeur résiduelle des paiements minimaux. La contrepartie envisagée au passif est un produit constaté d'avance.

Les normes comptables applicables aux établissements de santé publics français sont des normes spécifiques, directement inspirées du plan comptable général (PCG) auquel elles se réfèrent explicitement. Si les IPSAS constituent une source de réflexion guidant les travaux relatifs aux évolutions potentielles du référentiel comptable applicable à ces entités, elles ne constituent pas pour autant une norme.

La consultation organisée par l'IPSAS Board concerne les partenariats au sens large. Plusieurs formes de partenariats coexistent actuellement en droit français, comme la délégation de service public, le crédit bail, le bail emphytéotique administratif, le contrat de partenariat, etc. Hormis pour certaines formes de partenariats comme la gérance ou les délégations de service public, les partenariats ne donnent actuellement lieu à aucune comptabilisation ni à l'actif, ni au passif. Les flux entre les partenaires sont retracés dans les comptes de résultat et les éléments prévisionnels explicités dans l'annexe *ad hoc* du bilan relative aux engagements hors bilan.

La problématique soulevée par l'IPSAS, rejoignant des réflexions du conseil national de la comptabilité, pourra conduire à envisager des évolutions de la réglementation comptable des partenariats. La notion de contrôle du bien pourrait en effet être retenue, sous réserve d'être clairement définie et peut être confrontée aux règles de la comptabilité nationale actuellement recommandées par Eurostat (sur la question du partage des risques).

Néanmoins, si la comptabilisation à l'actif semble pouvoir s'envisager, la question de la contrepartie au passif doit être analysée finement, selon les spécificités des différents types de contrat et les problématiques propres des entités publiques. A cet égard, on note que :

- les documents budgétaires demandés par les autorités de contrôle aux établissements publics de santé (EPRD- état des prévisions de recettes et de dépenses) s'articulent autour de la notion de fonds de roulement (FDR). L'inclusion d'un actif figurant dans les éléments de ce FDR entraîne mécaniquement sa diminution, ce qui pourrait constituer une alerte non justifiée sur la situation de l'établissement. Une contrepartie en produits constatés d'avance n'a pas d'impact sur le FDR ;
- constater un passif au niveau des dettes peut sembler antinomique avec le recours à des contrats de partenariat qui avaient pour effet de ne pas recourir à un endettement direct.

En conséquence, si l'évolution vers la prise en compte du critère de contrôle dans le mode de comptabilisation semble logique au regard de la cohérence du corpus de règles comptables, elle doit nécessairement être analysée de manière très précise avec l'ensemble des acteurs concernés, afin d'identifier la solution la plus lisible sur l'impact de ces contrats.