



Chambre régionale des comptes
des Pays de la Loire

La Présidente

Nantes, le 16 novembre 2011

Référence à rappeler : 2011-235

Monsieur le Directeur,

Je vous ai adressé par lettre du 12 octobre 2011 le rapport d'observations définitives concernant la gestion de votre établissement pour les années 2005 et suivantes, que la chambre a arrêté après contradiction dans sa séance du 22 septembre 2011.

Ce rapport a également été adressé à vos prédécesseurs, MM. Larue et Jouatel, pour ce qui les concerne.

Le délai d'un mois imparti par la loi pour répondre aux observations de la chambre étant expiré, la procédure est désormais close et vous trouverez ci-joint le rapport, complété de votre réponse. Ce rapport est également transmis au président du conseil de surveillance de votre établissement.

Ainsi que je l'indique à ce dernier, ce rapport, complété de la réponse reçue, doit être communiqué au conseil de surveillance dès sa plus proche réunion, en application de l'article L. 243-5 du code des juridictions financières. Il doit être inscrit à son ordre du jour, être annexé à la convocation adressée à chacun des membres du conseil et donner lieu à un débat.

A compter de la date de cette réunion, que je demande au président du conseil de surveillance de me faire connaître, la communication du rapport accompagné des réponses à toute personne en faisant la demande est de droit. J'en transmets par ailleurs une copie à la Directrice Générale de l'Agence régionale de Santé, au représentant de l'Etat dans le département et au Directeur départemental des finances publiques.

Je vous prie d'agréer, Monsieur le Directeur, l'expression de ma considération distinguée.

Pour la présidente empêchée,
Le président de section,

Patrick BONNAUD

Monsieur Vincent THOMAS
Directeur du Centre hospitalier spécialisé de la Sarthe
20, avenue du 19 mars 1962
72703 ALLONNES cedex



Chambre régionale des comptes
des Pays de la Loire

Nantes, le 12 octobre 2011

**GREFFE N° 2011-132
L1131/CG**

Observations définitives concernant la gestion du Centre hospitalier spécialisé de la Sarthe

Années 2005 et suivantes

Principales observations du rapport

Le centre hospitalier spécialisé de la Sarthe, dont le siège se situe à Allonnes, se trouve engagé dans un processus de reconstruction de l'hospitalisation complète et de redéploiement de l'hospitalisation de jour, de l'accueil thérapeutique à temps partiel et des consultations externes.

Le projet de reconstruction de l'hospitalisation complète à Allonnes, validé en 2007, doit s'achever en 2012 (coût prévisionnel 43,4 M€). Les autres projets, notamment la recomposition de l'ambulatorio dans l'agglomération du Mans (7,7 M€), ont débuté.

Les capacités du CHS, en hospitalisation complète, tant à son siège que sur ses autres sites, sont de 507 lits installés en 2009, dont 377 lits hospitaliers au sens strict. Elles décroissent en hospitalisation partielle depuis 2007 (194 places en 2009), mais au profit d'activités nouvelles : maisons d'accueil spécialisées (100 lits) et accueil thérapeutique à temps partiel.

L'établissement connaît trois types de difficultés :

- en matière de gestion des ressources humaines, il est confronté à une pénurie de médecins psychiatres spécialisés et d'infirmiers, compensée dans une certaine mesure par un recours croissant à des médecins généralistes qui doivent ensuite se former, et à des aides-soignants ;

- la situation financière, sur un total de charges consolidées de 78,2 M€ en 2009, fait apparaître un léger déficit en 2009 (450 k€), dû en particulier au recrutement d'aides-soignants, à l'érosion des ressources d'assurance maladie et à la baisse des reprises sur provisions ;

Ainsi qu'elle l'avait déjà relevé lors de son précédent contrôle, la chambre note qu'une meilleure utilisation d'une trésorerie abondante aurait pu permettre de réduire le recours à l'emprunt.

TABLE DES MATIERES

1	L'EXAMEN DES SUITES RESERVEES AUX OBSERVATIONS FORMULEES PAR LA CHAMBRE EN 2003	3
2	L'ACTIVITE.....	4
2.1	Le cadre d'activité : CPOM, projet médical, projet d'établissement	4
2.2	Capacités et activités	4
2.3	Les ressources humaines.....	5
3	LA SITUATION FINANCIERE	5
3.1	Les masses financières	5
3.2	La comptabilité analytique.....	6
3.3	L'autofinancement, la dette et la trésorerie.....	6
3.4	Le financement de la reconstruction de l'hospitalisation complète	7
4	LA FIABILITE DES COMPTES	9
4.1	Les états annexes	9
4.2	Le rattachement des produits à l'exercice.....	9
4.3	Les provisions	9
4.4	Le suivi des fonds des malades	10

Le centre hospitalier spécialisé (CHS) de la Sarthe, basé à Allonnes, est le seul établissement public de santé compétent, pour l'ensemble du département, en psychiatrie générale comme en psychiatrie infanto-juvénile ; il en inclut les divers services tels que l'addictologie, les centres d'accueil thérapeutique à temps partiel (CATTP) et les centres médico-psychologiques (CMP).

En 2009, son budget d'exploitation avoisine 68 M€, 78 M€ avec les budgets annexes, pour un résultat cumulé négatif de 450 k€; sa dette atteint 16,1 M€. Il emploie 1 387 ETP rémunérés en 2010.

La chambre régionale des comptes a examiné la gestion de l'établissement dans les domaines suivants :

- les suites réservées au précédent contrôle de 2003,
- l'évolution de l'activité,
- la fiabilité des comptes,
- la situation financière,
- et la restructuration du centre hospitalier.

1 L'examen des suites réservées aux observations formulées par la chambre en 2003

Les précédentes observations de la chambre ont été, pour l'essentiel, satisfaites, sauf dans le domaine des provisions et de la trésorerie.

L'extériorisation des soins psychiatriques adultes à l'hôpital de Saint-Calais, réalisée notamment avec l'un des quatorze centres médico-psychologiques sarthois de psychologie générale, est effective depuis septembre 2006 : c'était sur ce point que le protocole d'accord de 1999 avec l'ARH n'avait pas été complètement exécuté.

L'accueil thérapeutique familial, à l'échelle du département, est perfectible, dans la mesure où l'autorisation de 20 places n'est pas pleinement utilisée, avec 14 places réelles. Le CHS s'engage ainsi en 2011 dans une politique de mutualisation des capacités pour dynamiser ce mode de prise en charge.

Le projet d'établissement a été adopté le 30 juin 2006, à la suite du projet médical. Le contrat tripartite n'est plus d'actualité, puisqu'il ne formait que le cadre d'un projet devenu caduc de réorganisation du CHS, lié à l'implantation de l'hospitalisation sur le site du CH du Mans.

Les deux logements de fonction attribués à titre gratuit à des personnels techniques n'y ayant pas droit ont été, pour l'un, libéré dès 2003, et pour l'autre, soumis à un loyer.

La prévision budgétaire s'est améliorée, comme en témoigne le faible écart entre prévisions et réalisations en 2008 et 2009. Le CHS s'est, de plus doté, en 2010 d'un tableau prévisionnel des effectifs rémunérés (TPER) pour les dépenses de personnel, et d'un nouveau logiciel de gestion administrative des patients pour les recettes facturées.

C'est dans le domaine de la constitution et de la reprise des provisions financières que l'établissement devra faire porter son effort. En effet, depuis l'instauration de l'instruction budgétaire et comptable M21, la provision dite pour frais financiers, prévue par l'avenant n° 1 au plan de santé mentale du 19 novembre 2007, et liée à des financements publics externes, répond aux conditions des provisions réglementées du c/142, constituées pour le renouvellement des immobilisations, et qui peuvent avoir le caractère de réserves. Elle ne peut donc être imputée au c/158.

De plus, comme en 2003, la chambre constate que le niveau de trésorerie, très élevée de 2007 à 2009, aurait pu être optimisé et aurait pu permettre d'éviter une partie des mobilisations d'emprunts à long terme en 2007 et 2008.

2 L'activité

2.1 Le cadre d'activité : CPOM, projet médical, projet d'établissement

Un contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens (CPOM) a été signé avec l'Agence régionale de l'hospitalisation (ARH) le 16 mai 2007 pour la période 2007-2012. Il prévoit notamment la création de centres médico-psychologiques (CMP) intersectoriels, l'implantation de locaux communs (CMP/CATTP¹/hôpitaux de jour) ainsi que l'amélioration de la filière enfants, en faisant porter l'effort sur l'ambulatoire.

La chambre relève l'aboutissement du projet d'établissement en 2006, l'absence de contrat tripartite ayant été surmontée par l'adoption d'un contrat pluriannuel d'objectif et de moyen, ainsi que d'un projet médical et d'un projet d'établissement.

2.2 Capacités et activités

La capacité consolidée du CHS est à peu près stable depuis 2005.

En 2009, les données SAE faisaient mention de 507 lits (377 lits installés et d'hospitalisation complète et 130 lits médico-sociaux) ainsi que de 194 places d'hospitalisation partielle. Toutefois, le nombre de places d'hospitalisation partielle décroît sensiblement (- 20,1 %) sur la période au profit d'activités ambulatoires en CATTP.

Selon le directeur, la capacité autorisée a été diminuée des transferts suivants :

- 30 lits au titre de l'ouverture du foyer occupationnel,
- 100 lits au titre des maisons d'accueil spécialisées,
- 10 lits de géronto-psychiatrie,
- 2 lits de pédopsychiatrie.

En **hospitalisation complète**, les 100 lits transférés en médico-social, dans deux maisons d'accueil spécialisé (MAS), permettent la création de l'activité en 2007 (43 361 journées en 2009).

¹ CATTP : centre d'accueil thérapeutique à temps partiel.

Le service compétent en hospitalisation complète infanto-juvénile devrait être relocalisé auprès du CH du Mans.

La psychiatrie infanto-juvénile en hospitalisation complète est caractérisée par une baisse de moitié du nombre d'entrées de 2005 à 2009 et une légère érosion du nombre de journées, ce qui traduit au contraire un allongement de la durée moyenne de séjour pour les patients les plus sérieusement atteints.

Toutefois, les journées réalisées dans ce domaine ont progressé de 21 % en 2010 et le taux d'occupation moyen passe de 43 % au premier trimestre 2010 à 73 % au premier trimestre 2011.

L'hospitalisation partielle connaît aussi une baisse du nombre de venues infanto-juvéniles (- 37 % de 2005 à 2009).

Les moyens consacrés aux hôpitaux de jour ont toutefois été redéployés vers une nouvelle forme de prise en charge à temps partiel, les CATTP.

2.3 Les ressources humaines

La répartition des effectifs, exprimés en équivalents temps plein (ETP rémunérés), indique qu'en 2010, dans l'ensemble de l'établissement, sur 1387 ETP rémunérés, on dénombre 63,86 ETP de personnel médical (y compris les internes), 969,38 ETP de personnel soignant, 160,88 ETP de personnel technique et ouvrier et 192,75 ETP de personnel administratif.

Le nombre de médecins généralistes a progressé pour compenser, dans une certaine mesure, le déficit en médecins psychiatriques. Ce nombre est passé de 10 ETP en 2005 à 15,3 ETP en 2010, se rapprochant ainsi de l'objectif cible défini dans le projet médical d'établissement.

En ce qui concerne la médecine psychiatrique, les effectifs du CHS stagnent (33,5 ETP en 2010) et restent éloignés de la cible (45,6 ETP). L'ordonnateur explique cette difficulté par une démographie déficitaire de cette spécialité.

La répartition géographique des effectifs entre le site central, qui d'après les données recueillies à ce stade regroupe 65 % des personnels en 2010, et les autres sites, reste à affiner, ce que recommande la chambre.

3 La situation financière

3.1 Les masses financières

Les charges du budget principal ont, à peu près, retrouvé, en 2009 (68,4 M€), leur niveau de 2006 (70 M€), après une baisse en 2007 (64 M€) et 2008 (66 M€).

Agrégées, sans retraitement, aux masses des budgets annexes², le montant des charges passe de 71,7 M€ en 2006 à 78,2 M€ en 2009, en croissance constante, tandis que les produits croissent de 72,6 M€ en 2006 à 78 M€ en 2007, pour stagner ensuite à 76,7 M€ en 2008 et 77,7 M€ en 2009.

L'établissement doit donc faire face à la menace d'un « effet ciseaux » ou la courbe descendante des produits croise la courbe ascendante des charges.

La baisse apparente des charges et des produits d'exploitation du budget principal en 2007 est liée au transfert de dépenses et de recettes sur le budget annexe MAS ouvert au 1^{er} janvier 2007. D'ailleurs, l'agrégation des masses budgétaires du budget principal et des trois budgets annexes permet de constater une hausse globale des dépenses et des recettes. La progression toutefois plus soutenue des dépenses en 2009 a induit un effet de ciseaux sur les comptes.

Jusqu'en 2008, les résultats de l'exercice étaient excédentaires. L'exercice 2009 accuse un déficit global de 450 000 €, surtout lié à la baisse du résultat du budget principal, notamment en raison du recrutement d'aides-soignants sur des postes infirmiers restés jusque là vacants.

3.2 La comptabilité analytique

La comptabilité analytique du CHS, initiée en 2008 et limitée aux charges pour les exercices 2008 et 2009, ne permet pour l'instant aucune déduction. En particulier, l'établissement explique que la ventilation des soins infirmiers entre les différentes activités reste à clarifier.

Les masses budgétaires des budgets annexes (MAS, foyer et IFSI) représentent 12,5 % de l'ensemble consolidé de l'entité en 2009.

3.3 L'autofinancement, la dette et la trésorerie

L'établissement dispose d'une capacité d'autofinancement brute importante. Il devrait ainsi pouvoir, notamment par l'optimisation de sa trésorerie, mieux veiller à contrôler la structure et l'évolution de sa dette au cours de la reconstruction de l'hospitalisation complète.

De 2006 à 2009, le CHS a volontairement limité ses opérations d'investissement se mettant ainsi au mieux en mesure de faire face à l'opération de restructuration de l'établissement. La CAF brute, toujours significative en 2009 bien qu'en baisse (3,3 M€), est consolidée par les dotations aux amortissements et aux provisions. Elle permet d'absorber le remboursement de la dette en capital et de dégager une CAF nette toujours positive quoique en diminution constante de 2006 à 2009.

Dans le contexte, déjà signalé, de restructuration immobilière qui va entraîner des dépenses d'investissement importantes pendant plusieurs années, l'établissement doit rester vigilant afin de maintenir sa CAF brute à un bon niveau et abonder ses capitaux propres (composés d'apports, d'excédents affectés et d'amortissement). Il supportera ainsi

² Le CHS dispose de trois budgets annexes : maisons d'accueil spécialisé, foyer occupationnel, institut de formation en soins infirmiers

d'autant mieux l'impact des dettes financières déjà contractées, notamment pour les MAS et le foyer occupationnel, et dont l'encours s'élevait à 16,1 M€ fin 2009.

Le ratio de durée apparente de la dette (encours de la dette / CAF) se dégrade en 2009 de 49,8 à 58,2 mois, s'éloignant ainsi de la médiane de la strate (29,8 mois). Le ratio d'indépendance financière (poids de l'endettement dans les capitaux permanents) s'améliore avec un retrait de 1,5 points en 2009, dans un contexte de croissance de l'encours³, passé de 15,2 M€ en 2006 à 16,1 M€ en 2009, et est supérieur à la médiane de la strate.

Il est, toutefois, noté que le CHS a depuis lors souhaiter sécuriser sa politique d'emprunt. L'ordonnateur a indiqué ne plus avoir l'intention de recourir à des emprunts à taux structuré.

Le niveau de trésorerie, très élevé de 2007 à 2009 aurait pu être optimisé. Il aurait ainsi permis de réduire une mobilisation d'emprunt à long terme sur la période pour un montant de 2,3 M€ en 2007 et 1,2 M€ en 2008. L'établissement précise que la trésorerie devrait être entamée significativement en 2011 par des décaissements importants liés aux travaux de restructuration.

La chambre rappelle au CHS que de semblables observations et réponses sur le caractère pléthorique de la trésorerie avaient déjà été formulées lors du précédent rapport de 2003, sans résultat apparent. Il conviendrait donc que l'établissement se dote des moyens d'optimiser le niveau de sa trésorerie.

3.4 Le financement de la reconstruction de l'hospitalisation complète

Le projet d'établissement 1995-2001 avait retenu parmi ses trois objectifs majeurs la restructuration et le regroupement des sites d'hospitalisation du CHS en un seul, situé à Allonnes.

Les capacités d'hospitalisation du CHS de la Sarthe se répartissent, jusqu'en avril 2011, entre deux sites : Etoc-Demazy, site historique localisé près de la gare sud du Mans (10, rue Etoc Demazy, du nom d'un psychiatre manceau du XIX^e siècle, interne des hôpitaux de Paris et élève de Ferrus) et 20, avenue du 19 mars 1962, à Allonnes, ensemble construit en 1968 dans la périphérie de la ville. Les bâtiments anciens du site Etoc Demazy, construits en 1828 d'après les principes du Dr Esquirol, ont été classés monuments historiques en 2004.

Par délibération du 24 octobre 2005, le conseil d'administration du CHS a décidé de la reconstruction de 246 lits d'hospitalisation sur le site d'Allonnes. 119 lits résultent du transfert de l'ensemble des capacités d'hospitalisation situées au Mans et le solde, 127 lits, résulte de la reconstruction d'une partie des capacités déjà installées à Allonnes.

Trois bâtiments nouveaux vont donc être construits à Allonnes, de configuration pavillonnaire, à l'emplacement d'anciens bâtiments. Seuls subsisteront trois pavillons d'hospitalisation réhabilités.

³ Les deux ratios de durée apparente de la dette et d'indépendance financière sont tirés du rapport de gestion de la Trésorerie pour 2009.

Le choix du site d'Allonnes est apparu le plus rationnel économiquement. En effet, il permet :

- une réunification totale de l'hospitalisation complète, personnes âgées comprises, le bâtiment de géronto-psychiatrie y ayant été réhabilité en 2005 ;
- un maintien sur place et en l'état des services logistiques ce qui évite d'avoir à les reconstruire ailleurs ou de supporter leur éloignement et les coûts de transport induits ;
- la vente du site du Mans, plus profitable que l'aurait été celle du site d'Allonnes.

Préparée en 2007-2008, la restructuration de l'hospitalisation doit être conduite entre 2009 et 2012. Elle s'accompagne de la réorganisation, engagée en 2011, des autres services abrités actuellement sur le site Etoc Demazy : hôpitaux de jour, CATTP et consultations externes médicales.

Le montant global TTC des travaux de reconstruction de l'hospitalisation complète s'élève, selon l'estimation initiale, à 43,4 M€, prestations intellectuelles comprises. Le CHS est engagé, en parallèle, dans le programme pluriannuel de recomposition de l'offre de soins ambulatoires dans l'agglomération mancelle (ROSAM) à hauteur de 7,7 M€.

Le contrat du plan santé mentale du 27 février 2007 et son avenant n° 1 du 19 novembre 2007, signés avec l'ARS, ont déterminé les montants de subvention du FMESPP (Fonds de Modernisation des Etablissement de Santé Publics et Privés) et les principales données du financement de la reconstruction. Le FMESPP alloue au CHS une subvention d'investissement de 366 k€ et l'ARS octroie une aide en fonctionnement de 795 k€ sur 20 ans à compter de 2010, destinée au financement des amortissements et frais financiers engendrés par la reconstruction.

Les autres ressources seront principalement constituées du produit de la vente du site du Mans (7 M€), et d'emprunts réalisés par le CHS (38,5 M€).

Ces ressources sont à compléter, d'après une étude réactualisable annuellement et dont la dernière mise à jour est de septembre 2010, des économies nettes annuelles de la fermeture du site Etoc Demazy au Mans, et qui s'élèveraient à 252 k€ (soit 382 k€ résultat de la fermeture d'Etoc Demazy, 184 k€ de la démolition des pavillons d'Allonnes, compensées cependant partiellement par le coût d'exploitation des nouveaux bâtiments estimés à 314 k€ - la plus grosse économie budgétaire étant liée au chauffage du site historique du Mans : 297 030 €).

Le PGFP actualisé en 2010 modifie le plan de financement annexé au contrat de plan de santé mentale de 2007 en y ajoutant un programme de recomposition immobilière de l'ambulatoire d'un montant total de 7 775 200 €, gagé en partie par la fin des baux actuels et la vente d'immobilisations et en réduisant la durée d'amortissement des constructions neuves -hors ambulatoire de l'agglomération du Mans - de 50 à 40 ans afin de tenir compte de la durée de vie prévisionnelle des bâtiments.

⁴ D'après l'EPRD 2010.

Suite aux premières constructions opérées, le taux de vétusté⁵ du CHS est passé de 76,5 % en 2005 à 71,7 % en 2009. Cette évolution traduit un début d'amélioration, ceci d'autant plus que le CHS de la Sarthe s'éloigne ainsi de la médiane (80,05 %).

4 La fiabilité des comptes

4.1 Les états annexes

L'attention de l'ordonnateur est appelée sur l'obligation réglementaire d'annexer aux comptes financiers tous les états prévus, notamment les états F0 à F6, de les remplir, et de vérifier leur concordance avec les comptes concernés du compte financier, principalement ceux récapitulant la dette. L'établissement a expliqué l'écart apparu pour 2009 sur l'état de la dette entre le compte financier et l'état annexe, et l'a régularisé en 2010.

4.2 Le rattachement des produits à l'exercice

Très peu de produits sont rattachés à l'exercice concerné au regard du montant des produits non rattachés. La chambre estime en conséquence que la procédure de rattachement des produits reste perfectible.

L'établissement précise qu'il va dynamiser le service facturation qui vient d'être rattaché à la direction des finances.

L'établissement rattache très peu de produits à l'exercice concerné mais mouvemente chaque exercice, le c/7728 « produits sur exercices antérieurs » qui correspond en fait aux produits non rattachés. La procédure est perfectible et il convient que l'établissement suive la règle du rattachement, en rappelant qu'en ne rattachant pas ou peu les produits à l'exercice concerné, il s'expose à ce que la sincérité des résultats comptables puisse en être affectée.

4.3 Les provisions

Le plan psychiatrie et santé mentale 2005-2008, d'un coût national total de 475 M€ (Etat : 287 M€, FMESPP : 188 M€), a été dédié notamment pour permettre une prise en charge décloisonnée des patients, pour accroître la place des patients, de leurs familles et des professionnels dans les processus de concertation et de décision, pour développer la qualité des soins et des pratiques professionnelles.

Ce plan a prévu les financements de l'Etat ou de l'assurance maladie destinés à la modernisation des CHS ; ils ont été complétés localement par les régions et les établissements eux-mêmes sur leurs fonds propres. Le ministre de la santé et des solidarités a indiqué en 2006 que les crédits nationaux affectés à ce plan avaient pour objet d'exercer un effet de levier.

⁵ Rapport entre le total des amortissements (solde créditeur des c/ 2815 et 2818) et le total des équipements (solde débiteur des c/ 215, 218, 2315 et 2318).

Dans le cadre du contrat plan de santé mentale signé le 27 février 2007 par le CHS de la Sarthe et l'agence régionale de l'hospitalisation, il a été convenu qu'un premier avenant permettrait de préciser successivement les éléments techniques de l'opération, la surface retenue, son coût définitif, son plan de financement et l'échéancier prévisionnel de décaissement.

Prévue par l'avenant n° 1 au contrat plan santé mentale du 19 novembre 2007, la provision « frais financiers » de 3,8 M€ fin 2009, actuellement imputée au compte 158, et expressément liée à la reconstruction des lits d'hospitalisation complète de psychiatrie générale, devra être réimputée au compte 142 : provisions réglementées, dans la mesure où elle est assortie de cofinancements publics externes. L'ordonnateur s'engage à effectuer le transfert de compte nécessaire dès que possible.

De même convient-il de relever que l'établissement a dès maintenant prévu, par des reprises complètes, de mettre fin à sa pratique de constitution de provisions pérennes, déjà relevées en 2003.

4.4 Le suivi des fonds des malades

Des différences non expliquées ont été relevées entre les montants de fonds des malades déposés à la trésorerie tels que figurant au compte financier et ceux figurant au rapport annuel.

RECOMMANDATIONS

- 1 – compléter la comptabilité analytique de manière, notamment, à ventiler correctement les soins infirmiers dans les diverses activités et, plus généralement, se mettre en mesure d'améliorer la connaissance de la répartition des effectifs entre les sites ;
- 2 – mieux utiliser les capacités autorisées en accueil thérapeutique familial ;
- 3 – optimiser la gestion de la trésorerie ;
- 4 – maintenir un bon niveau de CAF ;
- 5 – limiter, notamment, par les deux points précédents le recours à l'emprunt ;
- 6 – annexer les états réglementaires (F0 à F6) au compte financier ;
- 7 – améliorer le rattachement des produits à l'exercice ;
- 8 – prévoir l'imputation de la provision pour frais financiers au compte 142 ;
- 9 – vérifier l'exactitude des données du rapport annuel relatives aux fonds des malades sur des bases identiques à celles du compte financier.