

## **Fiche n° 8: « Préparer la venue du certificateur »**

### **Objet de la présente fiche**

La présente fiche a pour objet de présenter les dossiers à constituer en amont de la venue du certificateur. Son objectif est de fournir une liste indicative des informations et documents nécessaires à la constitution du dossier permanent, du dossier de contrôle interne et du dossier de clôture et d'en situer les enjeux. Les maquettes proposées sont données à titre indicatif et n'ont aucun caractère normatif pour les établissements qui pourront les adapter en fonction de leur organisation.

Il est recommandé à l'établissement de constituer cette documentation l'exercice précédent celui de l'entrée dans la certification de leurs comptes (par exemple : pour un EPS dont les comptes seront certifiables pour la 1<sup>ère</sup> fois sur l'exercice 2015 (exercice N), il convient de constituer les dossiers dès l'exercice 2014 (exercice N-1)). Le dossier de clôture constitué pour l'exercice N-1 sera examiné par le certificateur dans le cadre des travaux qu'il mènera pour l'examen du bilan d'ouverture.

L'ordonnateur et le comptable veilleront à constituer les différents dossiers (permanent, de contrôle interne comptable et financier, de clôture) en partenariat afin d'en assurer la cohérence.

### **La documentation à constituer en vue de la venue du certificateur**

La constitution d'une documentation la plus exhaustive possible est une nécessité afin d'assurer au certificateur :

- Une prise de connaissance facilitée et rapide de l'environnement de l'établissement (dossier permanent) ;
- Une documentation et une traçabilité des contrôles effectués au titre du contrôle interne (dossier de contrôle interne).
- Une justification des soldes des comptes présents à la clôture de l'exercice (dossier de clôture) ;

Un dossier de contrôle interne détaillé permet au certificateur de présumer de l'existence et de l'efficacité du dispositif de maîtrise des risques comptables et financiers. Le certificateur peut ainsi à partir de l'analyse des contrôles effectués par l'encadrement, orienter et dimensionner les procédures d'audit de détail sur les comptes qu'il va mettre en œuvre pour fonder son opinion.

De manière générale, lors de la revue des procédures de contrôle interne mises en œuvre par l'établissement,

- Si le certificateur identifie une absence ou une insuffisance dans le dispositif de contrôle interne, il pourra considérer les risques d'anomalies significatives comme élevés et, dans ce cas, les contrôles de substance<sup>1</sup> pourront être plus étendus.

---

<sup>1</sup> Les contrôles de substance consistent :

- Si le certificateur constate qu'il peut s'appuyer sur le dispositif de contrôle interne existant, il travaillera principalement les tests de conformité aux procédures et sur la documentation des contrôles opérés par l'établissement.

L'ordonnateur et le comptable devront définir conjointement l'organisation qui sera mise en place dans le cadre de la venue du certificateur, afin notamment de pouvoir mettre à disposition la documentation nécessaire à la certification des comptes, et de définir les interlocuteurs qui seront en mesure d'apporter des réponses au certificateur selon les cycles d'activité.

Dans le cadre de l'exercice de sa mission légale, le certificateur pourra toujours demander à l'établissement des documents complémentaires destinés à compléter son information et éclairer ses travaux.

## **Le dossier permanent**

### **Définition**

Le dossier permanent regroupe, au sein d'un dossier unique, l'ensemble des documents juridiques, comptables et financiers de l'établissement attestant de l'existence de l'entité et de son évolution.

Le dossier permanent présente un caractère pluriannuel. Il constitue une base de données pérenne et enrichie et mise à jour au fil de l'eau sur la situation juridique, comptable et financière de l'établissement, afin de lui conserver son caractère opérationnel.

### **Contenu**

- Le dossier permanent regroupe toutes les informations générales et spécifiques sur l'établissement. On y trouve ainsi des données sur l'établissement et son organisation, des données juridiques, des informations comptables et financières ou encore sociales, notamment :
  - Informations relatives à la gouvernance de l'établissement ;
  - Liste des procès verbaux et délibérations prises par toutes les instances décisionnaires de l'établissement ou l'agenda des réunions du conseil de surveillance et du directoire, permettant au certificateur de demander consultation des procès verbaux et délibérations prises qui l'intéresse directement ;
  - Contrats et conventions passés par l'établissement les plus structurants ;
  - Actes juridiques fondateurs signés et notifiés ;
  - Organigramme général de l'établissement ;
  - Activités et chiffres clés ;
  - Cartographie des systèmes d'information ;
  - Rapports d'inspection ;
  - Comptes financiers des trois derniers exercices.

- 
- soit à contrôler un élément individuel faisant partie d'une catégorie d'opérations, un solde de compte ou une information fournie dans l'annexe (tests de détail),
  - soit à faire des contrôles de cohérence entre les informations financières et d'autres informations issues ou non des comptes ou à analyser des variations ou des tendances inattendues. Ces contrôles peuvent donc porter sur les opérations comptables.

Ce dossier est structuré en 7 sous-dossiers qui pourront être aménagés le cas échéant :

- données sur l'établissement et son environnement ;
- données juridiques : (propriété, baux...) ;
- données fiscales : état des obligations fiscales ;
- données sociales : bilan social...
- données budgétaires et comptables PGFP, EPRD....
- présentation du système d'information : cartographie des applications,...
- organisation de la fonction de contrôle interne au sein de l'établissement (généralités).

Figure **en annexe 1** une proposition de maquette du dossier permanent.

#### **A noter**

Il n'existe pas de modèle type de dossier permanent. Chaque établissement est libre de choisir sa présentation pour l'adapter à son organisation et à ses besoins.

Le dossier permanent a pour objectif de présenter de manière dynamique les éléments les plus significatifs de la vie de l'établissement.

Ainsi, il importe que :

- seuls les documents les plus structurants pour l'établissement figurent dans le dossier permanent,
- les mêmes documents ne figurent pas dans les différents dossiers (éviter la présence de doublons).

L'organisation de la fonction de contrôle interne décrite dans le dossier permanent se limitera à ce stade à une description générale de l'organisation mise en place. La présentation des documents par cycle est effectuée dans le dossier de contrôle interne.

#### **Enjeux**

Le dossier permanent constitue un élément majeur pour la prise de connaissance de l'environnement de l'établissement par le certificateur. Avant d'entamer le contrôle des comptes, le commissaire aux comptes doit en effet bien percevoir les réalités économiques, financières, juridiques et comptables de l'établissement qu'il audite.

#### **Environnement associé à la constitution et au suivi du dossier permanent**

La constitution du dossier permanent relève essentiellement des services de l'ordonnateur, avec l'appui, du comptable pour les éléments qui le concerne.

La tenue du dossier est assurée au sein de l'établissement public de santé.

Les caractéristiques du dossier permanent varient selon les choix opérés par la direction en fonction de l'organisation existante et des contraintes qui pèsent sur l'établissement. Le dossier permanent peut ainsi être :

- Dématérialisé ou non dématérialisé ;

- Centralisé ou décentralisé.

Dans un environnement dématérialisé :

- Le directeur de l'établissement peut choisir de confier à la direction financière ou à toute autre direction le soin de constituer et de tenir le dossier permanent. Dans ce cas, les pièces les plus significatives sont rassemblées à un même endroit et détenues par un service unique, ce qui suppose une organisation adaptée et des transferts de pièces entre les services gestionnaires et la direction qui tiendra le dossier permanent (organisation centralisée).
- La direction peut également choisir de maintenir les pièces qui doivent figurer au dossier permanent au sein de chaque service ou direction dont elle relève (organisation décentralisée).

Dans ce cas, l'établissement doit être en mesure de fournir au certificateur un document qui liste les pièces du dossier permanent et qui indique leur localisation dans les services. C'est le cas également, pour les établissements multi-sites en cas de gestion décentralisée. A cette fin, le directeur de l'établissement désignera la direction financière ou toute autre direction en charge de la tenue de la liste mentionnée ci-dessus et sa mise à jour.

Toutefois, si les contraintes liées à la dématérialisation se révèlent trop importantes pour l'établissement, ce dernier peut constituer son dossier permanent à partir des documents papiers existants. Dans ce cas, il est peu opérant de photocopier les pièces existantes pour les centraliser dans un dossier permanent unique. La gestion décentralisée, décrite au § ci-dessus, apparaît plus rationnelle lorsque le dossier permanent ne peut être dématérialisé.

*(Sur les différentes organisations en matière de suivi du dossier permanent, voir le diagramme en annexe 2 de la présente fiche)*

## **Le dossier de contrôle interne comptable et financier**

### **Définition**

Le dossier de contrôle interne comptable et financier (ex dossier de révision) détaille l'ensemble des procédures appliquées et contrôles effectués par l'établissement (ordonnateur et comptable) au cours d'un exercice comptable donné.

La constitution du dossier de contrôle interne est donc indissociable de la mise en œuvre d'un plan de contrôle interne (PCI ou PDCI). Elle répond en effet au double impératif de documentation et de traçabilité du contrôle interne.

### **Enjeux**

Le dossier de contrôle interne est un dossier annuel (renouvellement chaque année), à l'inverse du dossier permanent qui constitue une base de données pérenne afin de justifier d'une part les écritures enregistrées en comptabilité et, d'autre part, d'apporter au certificateur une meilleure connaissance de l'entité auditée.

Il a pour finalité de réunir tous les éléments nécessaires au certificateur pour s'assurer qu'une démarche de contrôle interne comptable et financier existe, qu'elle est opérationnelle, et qu'elle répond à une stratégie validée par direction.

Le dossier de contrôle interne se distingue également du dossier de clôture en ce qu'il ne sert pas à justifier les soldes existants à la clôture de l'exercice.

En revanche, le dossier de contrôle interne doit permettre au certificateur :

- De s'assurer de l'existence d'un dispositif de maîtrise des risques ;
- De s'assurer que les contrôles organisés par l'entité couvrent les principaux risques ;
- De s'assurer de la réalité et de l'efficacité des contrôles effectués.

A défaut de pouvoir s'appuyer sur un dispositif de contrôle interne (CI) fiable, le certificateur mettra en œuvre l'ensemble des procédures d'audit lui permettant de recueillir des éléments probants sur le caractère certifiable des comptes de l'entité. Si ces procédures se révèlent, à leur tour, insuffisantes, le certificateur peut recourir à des procédures complémentaires, telles que l'examen des documents d'origine interne ou externe à même de lui permettre de vérifier les assertions formulées par l'établissement public de santé sur l'état de ses comptes.

Le dossier de contrôle interne matérialise la fiabilité du dispositif de CI mis en place. Un dossier bien documenté conditionnera de manière certaine l'étendue et la nature des contrôles effectués par le certificateur. En effet, l'approche de ce dernier est une approche par les risques.

### **Règle de constitution et contenu du dossier de contrôle interne comptable et financier**

Les modalités de classement et d'archivage des documents liés au dispositif de CI, dans un dossier unique sont comparables pour l'ensemble des organismes publics déjà soumis à la certification comme peuvent l'être l'État, les différents organismes du régime général de sécurité sociale, les universités.

**Le dossier de contrôle interne comptable et financier s'organise en deux sous-dossiers :**

• **Le sous-dossier des éléments organisationnels :**

Il comprend les éléments organisationnels relatifs au dispositif de maîtrise des risques mis en place.

A ce titre il réunit principalement les pièces générales (par exemple : organigrammes fonctionnels, revues des habilitations, fiches de procédures, échelle de maturité des risques (EMR), plan d'action...).

Ces documents pourront, le cas échéant, faire l'objet d'une présentation par cycles d'activité.

• **Le sous-dossier des résultats des contrôles de l'année :**

- Les autocontrôles, les contrôles mutuels et les contrôles de supervision intégrés ou a posteriori réalisés par l'ordonnateur et/ou le comptable → L'ordonnateur et le comptable devront être en mesure d'indiquer au certificateur comment sont formalisés et tracés ces contrôles et où les consulter ;
- Les résultats des analyses de processus et les indicateurs de qualité des comptes (par exemple : IQCL/CCA) ;
- Les résultats des missions intermédiaires du certificateur ;
- le diagnostic de l'inventaire.

Il est recommandé de tenir le dossier de contrôle interne sous forme dématérialisée et dans la mesure du possible, sur un serveur de l'EPS commun à l'ordonnateur et au comptable (avec le cas échéant des accès sécurisés). Le dossier pourra être découpé en 2 parties : une pour l'ordonnateur, une autre pour le comptable, chacune de ces parties étant organisée comme décrit supra.

**Figure en annexe 3 une proposition de maquette du dossier de contrôle interne comptable et financier.**

## **Le dossier de clôture**

### **Définition**

Le dossier de clôture a pour finalité de justifier les montants des comptes présents aux états financiers de clôture pour un exercice comptable donné.

Le dossier de clôture est un support de l'audit interne et externe (certificateur). Il apporte à l'auditeur l'ensemble de l'information comptable utile à la réalisation des missions d'audit finales.

### **Enjeux**

La finalité d'un dossier de clôture est de réunir en un seul endroit tous les éléments nécessaires au certificateur pour s'assurer que les comptes sont fiables et sincères et que l'ensemble des opérations d'inventaire sont enregistrées.

- Il aura besoin de connaître ses interlocuteurs pour répondre à ses questions sur la régularité et la justification de chaque opération sélectionnée ;
- Il débutera ses travaux d'audit avant la clôture des comptes, notamment sur les cycles au 31/12/N (trésorerie, dette...) ;
- Il devra disposer d'une balance « définitive », c'est-à-dire complète et arrêtée à la date du 31 décembre N, pour finaliser son analyse des comptes ;
- Il lui faudra s'assurer que les opérations non débouclées sont comptabilisées au bilan et au compte de résultat par le biais des opérations de fin d'exercice et qu'elles sont parfaitement justifiées d'un point de vue règlementaire.

Lors de l'entrée dans le dispositif de certification des comptes, le certificateur examine le bilan d'ouverture de l'EPS (exercice N). Pour ce faire, il demande à consulter le dossier de clôture de l'exercice N-1. Ce dossier de clôture permet de justifier le bilan d'ouverture de l'exercice N.

Les établissements publics de santé veilleront à mettre à disposition du certificateur le dossier de clôture dès l'exercice N-1. Ces travaux doivent permettre à l'EPS de réunir les pièces justifiant les soldes des comptes au 31/12/N-1 et d'en disposer en amont de la venue du certificateur.

### **Organisation et contenu**

Le dossier de clôture reprend l'ordre du bilan et du compte de résultat. Il pourra aussi, le cas échéant, être présenté par cycles.

Ce dossier ne doit pas consister en une duplication des pièces portées au compte financier avant transmission à la chambre régionale des comptes (mandats de paiement, titres de recettes, pièces justificatives des opérations), sauf pour les opérations de correction ou de régularisation (cf. infra).

Dans la mesure où les pièces qui seront remises au certificateur existent en format dématérialisé (Excel, CSV, pdf...), elles pourront être remises en l'état. Il conviendra de constituer un dossier dématérialisé organisé comme indiqué ci-dessous. Les autres pièces seront fournies sous format papier.

Le dossier de clôture indiquera la localisation de différentes pièces pour leur consultation, ainsi que la liste des services responsables par compte.

Avant transmission du compte de gestion à la chambre régionale des comptes, le comptable s'assurera que les pièces nécessaires à la certification pourront être mises à disposition du certificateur.

Le dossier de clôture est pour sa constitution assigné principalement au comptable. Il est établi en relation avec l'ordonnateur.

Le dossier de clôture est composé de trois parties.

- **L'organisation** : ce sous-dossier réunit les données relatives à l'organisation des services ordonnateur et comptable et comprend principalement :
  - une liste par compte ou poste de bilan et du compte de résultat, des personnes et / ou des services responsables (ordonnateur et comptable) indiquant leurs coordonnées précises et actualisées (localisation, adresse mail, téléphone),
- **La revue analytique des soldes** : ce sous-dossier regroupe les dossiers par thèmes majeurs et présente les principales variations de l'année. La revue analytique permet de comprendre les principales fluctuations et fournit des éléments d'explication sur les évolutions les plus significatives. La présentation peut se faire par grands cycles.
- **La justification des soldes apparaissant à la balance des comptes au 31/12/N** : ce sous-dossier permet d'expliquer et de justifier les soldes des divers comptes retraçant les opérations non débloquées à la date du 31/12/N. Il peut être présenté par cycles d'activité. Il comporte notamment la balance « définitive » intégrant les opérations de fin d'exercice et arrêtée au 31/12/N.

Au sein du sous-dossier « justification des soldes au 31/12/N » figureront également :

- les états justifiant les soldes au 31/12/N (par exemple : états de développement des soldes, les états de restes à payer et les états de restes à recouvrer arrêtés à la date comptable du 31/12/N), le tableau de réconciliation de l'inventaire, de l'actif et de l'état de l'actif ; le cas échéant, le tableau de réconciliation des dettes et créances avec les entités partenaires de l'établissement public de santé (par exemple : le tableau de réconciliation des dettes et créances avec l'assurance maladie),
- les justificatifs de toutes les opérations de correction et régularisation.

Il convient de s'assurer que les pièces justifiant les opérations sur comptes de tiers non débloquées pourront être remises au certificateur avant l'envoi du compte financier sur pièces à la chambre régionale des comptes.

Le certificateur sera amené à consulter les pièces (mandats de paiement, titres de recettes, pièces justificatives des opérations) permettant d'apporter des éléments sur les soldes du compte de résultat (par exemple : achats, dotations aux amortissements et aux provisions, masse salariale).

Le sous-dossier relatif aux opérations de correction et régularisation est un dossier pluri - annuel. L'ordonnateur et le comptable veilleront à le constituer conjointement. Ce sous-dossier est détenu par le comptable.

Les pièces justificatives des opérations de régularisation sont constituées :

- De la décision du directeur autorisant le comptable à comptabiliser ces écritures,
- D'un état détaillant la situation comptable avant comptabilisation des écritures de corrections d'erreur,
- D'un état détaillant la situation comptable à l'issue de la comptabilisation des écritures de correction d'erreur,
- D'un état détaillant l'impact des corrections d'erreur et les justifiant,



- Du journal comptable récapitulant les écritures de corrections d'erreur (par exemple : journal des opérations diverses issu de l'application Hélios).

**Figure en annexe 4 une proposition de maquette du dossier de clôture.**

**Synthèse : Récapitulatif des différents dossiers sur lesquels s'appuiera le certificateur**

	<b><i>Dossier permanent</i></b>	<b><i>Dossier de contrôle interne</i></b>	<b><i>Dossier de clôture</i></b>
<b><i>Présentation et classement</i></b>	Par nature d'actes juridiques	Par nature de contrôle effectué et par cycle	Par poste de bilan et du compte de résultat
<b><i>Constitution et MAJ</i></b>	Au fil de l'eau. Caractère pluriannuel	Au fil de l'eau. Caractère annuel  (le dossier de contrôle interne est constitué pour un exercice donné)	Caractère annuel
<b><i>Enjeux</i></b>	Conserver l'ensemble des informations et actes attestant de la situation juridique d'un établissement et de l'évolution de celui-ci	Recenser l'ensemble des contrôles effectués sur un exercice donné	Justifier les montants présents au bilan à la clôture de l'exercice
<b><i>Utilité pour le certificateur</i></b>	Faciliter sa prise de contact et sa connaissance de l'environnement de l'entité	Adapter son plan d'audit en fonction du diagnostic porté sur le dispositif de CI de l'établissement.	Constituer un support d'audit

## Annexe 1 :

### Maquette du dossier permanent

(à titre indicatif)

Dossier permanent V2.doc

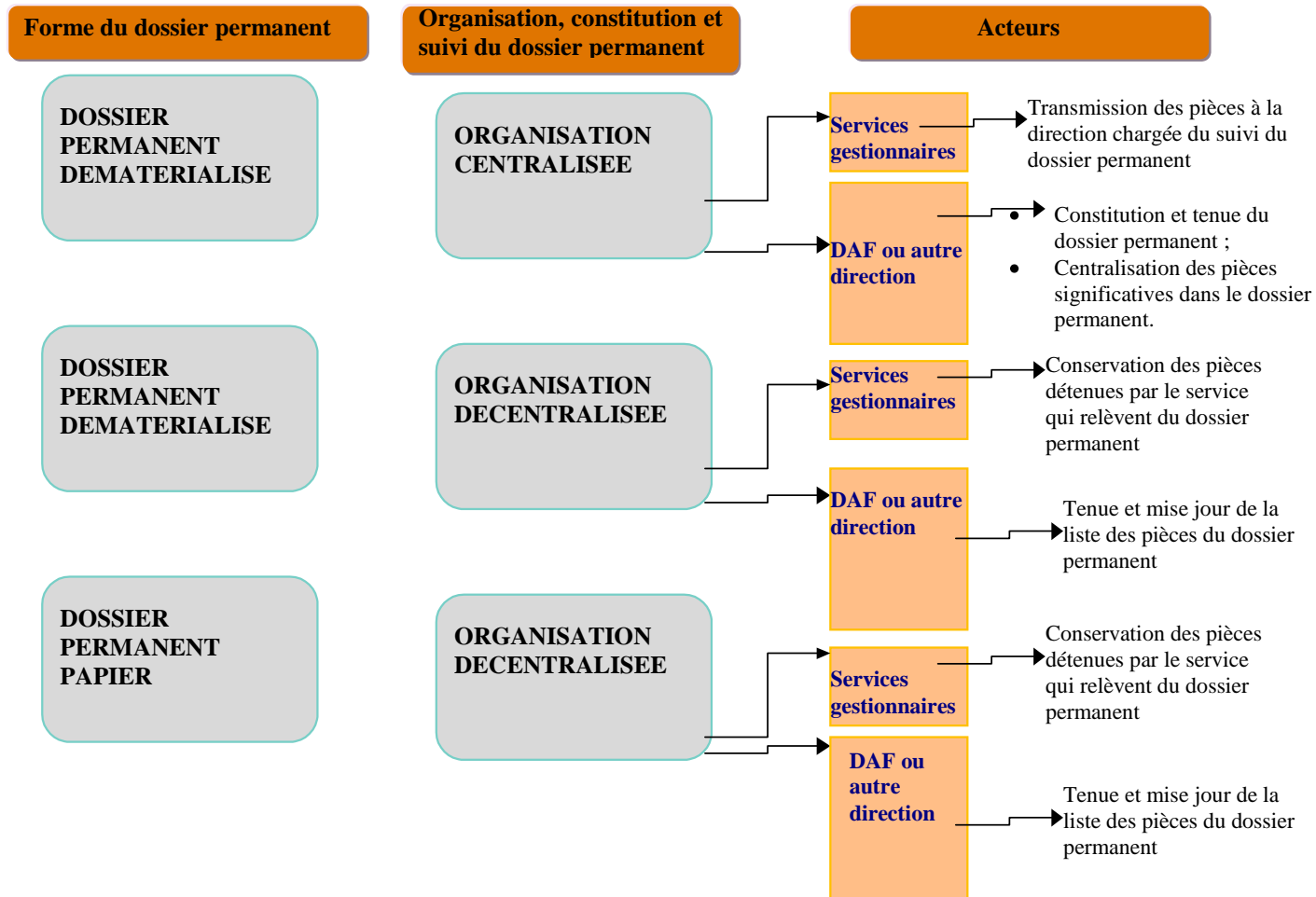
<b>Dossier permanent général- Éléments organisationnels</b>
<b>1 - Données sur l'établissement et son environnement</b>
Rapport d'activité Historique de l'entité Activités et faits marquants Données clés : accès à la plateforme SNATIH Projet médical, projet d'établissement, projet social CPOM et /ou Contrat de performance Typologie de la patientèle (aide médicale.) Typologie des partenaires et partenaires principaux (les plus significatifs dans l'exercice des activités) Conventions de coopération : GCS, CHT ... Liste des implantations géographiques + plans Organigramme général Description des postes administratifs et principaux interlocuteurs (chez l'ordonnateur et le comptable) : liste des interlocuteurs par direction fonctionnelle Fonctions externalisées significatives (blanchisserie, paie...°) Convention de service comptable et financier Rapport de la commission d'activité libérale Rapports de mission d'inspection (IGAS, nucléaire...) Rapport et jugement de la CRC Rapport d'audit (accompagnement lié à la préparation de la certification) Rapport des CAC Rapports des évaluations externes des structures médico-sociales rattachées à l'entité juridique  Certification HAS Certification ISO
<b>2 - Données juridiques</b>
Statuts (règlement intérieur, contrats de pôle,..) Actes de délégation de signature Actes désignant les organes de gouvernance Agenda des réunions du conseil de surveillance et du directoire Actes désignant les instances consultatives Liste des titres de propriété, baux Contrats d'assurance (locaux, responsabilité civile.)

Liste des marchés conclus au cours des 3 derniers exercices et de leurs attributaires
<b>3 - Données fiscales</b>
Etat des obligations fiscales : régime, taxes, cotisations Rapports d'intervenants extérieurs le cas échéant (dont contrôles fiscaux)
<b>4 - Données sociales</b>
Documents liés à la représentation du personnel (composition CME, CTE, ..) [Statuts des personnels : documentation mise à disposition nationalement) Bilan social Tableau des emplois (TPER)- <a href="#">Renvoyer par lien à l'EPRD</a> Dispositions particulières : intéressement, 35h, CET, congés bonifiés, mutuelle, régime de retraite, Alsace/Moselle, etc.... Conventions CNAVTS, Pôle emploi, CGOS, ANFH.... Rapports d'intervenants extérieurs le cas échéant
<b>5 - Données budgétaires et comptables</b>
Comptes financiers des 3 derniers exercices PGFP et ses hypothèses de construction EPRD (dont le tableau des effectifs) CREF, le cas échéant Analyses financières (analyses produites par le comptable) Rapports d'intervenants extérieurs le cas échéant Liste des régies Rapport financier ( <a href="#">ex rapport de gestion</a> )
<b>6 – Présentation du système d'information</b>
Schéma directeur des SI ou cartographie des applications Architecture des SI Guides et chartes utilisateurs du système d'information Rapports d'intervenants extérieurs le cas échéant
<b>7 - Organisation de la fonction de contrôle interne au sein de l'établissement</b>  <b>(Prévoir un renvoi au dossier de contrôle interne)</b>
Organigramme fonctionnel Guide du contrôle interne Existence de comité d'audit /ou des risques

NOTA BENE : La présentation des documents par cycle est effectuée dans le dossier de contrôle interne, y compris pour certains éléments permanents (par exemple : descriptif du contrôle interne de la fonction informatique)

## Annexe 2 :

### Les différentes organisations en matière de suivi du dossier permanent



## Annexe 3 :

### Maquette du dossier contrôle interne comptable et financier

#### Dossier de contrôle interne comptable et financier- Dispositif de Maitrise des risques

Organigramme fonctionnel : tache, titulaire, suppléant, délégation, application ; habilitations, contrôles internes

Et /Ou Grille de séparation des fonctions ; taches et fonctions

Habilitations informatiques

Plan d'action/plan de contrôle

Fiches de procédures

Cartographie des risques – Référentiels de contrôle interne (RCI)

Eléments d'architecture du système d'information.

Compte-rendu des comités des risques, le cas échéant

Echelle de maturité de la gestion des risques (EMR)

Le cas échéant, ces documents pourront être présentés par cycles d'activité :

- Immobilisations
- Capitaux propres
- Endettement et trésorerie
- Stocks
- Achats
- Recettes
- Fonds déposés
- Personnel

***NB : L'établissement pourra adapter le cas échéant cette architecture***

#### Dossier de Contrôle interne – Résultat des contrôles de l'année (indiquer le chemin en précisant le contenu et les résultats)

Autocontrôles, contrôles mutuels, contrôles de supervision intégrés ou à posteriori

Résultat des missions intermédiaires

Diagnostic de l'inventaire

Pour le comptable notamment : contrôles comptables automatisés (CCA) Hélios et corrections, Indice de qualité des comptes locaux (IQCL), plan de contrôle du comptable

***NB : Les résultats des contrôles pourront être enregistrés dans un dossier dématérialisé classé par cycles ou l'établissement pourra indiquer où trouver les résultats des contrôles si l'organisation retenue est décentralisée (direction, service, personne référente).***

\*\_Les cycles correspondent à ceux définis par les cartographies et les référentiels de contrôle interne applicable aux EPS

Annexe 4 :

## Maquette du dossier de clôture

### Liste indicative

#### Documentation des comptes annuels

<b>Dossier de clôture- Présentation générale</b>
<b>1 – Organisation</b>
Liste des services responsables par compte (ordonnateur et comptable)
<b>2- Revue analytique</b>
<p><i>Ces éléments peuvent être fournis dans le cadre de la revue analytique réalisée par l'ordonnateur et le comptable. Ils doivent permettre de justifier les principales variations de soldes (en montant et % d'évolution) :</i></p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Immobilisations : ajustement de l'inventaire et de la comptabilité générale – opérations de cessions/ acquisitions/ intégrations - amortissements – dépréciations ....</li><li>- Intégration/ Fusions / transfert d'activités</li><li>- Stocks : Variation de l'année</li><li>- Provisions : dossier justificatif pour chaque provision : dotations et reprises, méthodologies de calcul</li><li>- Dette financière : Nouveaux emprunts/ renégociation d'emprunts / ICNE</li><li>- Les opérations de fin d'exercice : CAP/PAR-CCA/PCA</li><li>- Engagements hors bilan</li></ul>
<b>3 – Justification des comptes au 31/12/N</b> <b><u>(cette partie pourra être présentée par cycles le cas échéant)</u></b>

- **Balance générale des comptes arrêtée au 31/12/N**
- **Justification des soldes au 31/12/N :**
  - Etats de développement de soldes,
  - Etat des restes à payer,
  - Etat des restes à recouvrer
  - Etat de réconciliation des dettes et des créances avec l'assurance maladie, le cas échéant
  - Pièces justificatives des opérations non débouclées
  - Charges à payer / Produits à recevoir
  - Charges constatées d'avance / Produits constatés d'avance
  - Etat de la dette
  - Livre auxiliaire des comptes de tiers et financiers

Le certificateur sera amené à consulter les pièces (mandats de paiement, titres de recettes, pièces justificatives des opérations) permettant d'apporter des éléments sur les soldes du compte de résultat (par exemple : achats, dotations aux amortissements et aux provisions, masse salariale).

**Justification de toutes les écritures correctrices et de régularisation :**

- Décision du directeur autorisant le comptable à comptabiliser les écritures
- situation comptable avant et après comptabilisation des écritures de corrections d'erreur
- impact des corrections d'erreur et justification
- journal comptable retraçant les écritures de correction

**NB : le certificateur est susceptible de demander des documents complémentaires notamment dans le cadre de ses travaux portant sur la constitution du bilan d'ouverture.**