

# TOME II

## LE CADRE BUDGÉTAIRE ET LES OPÉRATIONS COMPTABLES PARTICULIÈRES

### SOMMAIRE

#### **TITRE 1 L'ÉTAT DES PRÉVISIONS DE RECETTES ET DE DÉPENSES.....**

#### **CHAPITRE 1 DÉFINITION DE L'ÉTAT DES PRÉVISIONS DE RECETTES ET DE DÉPENSES.....**

##### **1. STRUCTURE EN DEUX BLOCS RELIÉS PAR LA CAPACITÉ D'AUTOFINANCEMENT.....**

###### **1.1. Premier bloc : les comptes de résultat prévisionnels 12**

###### **1.1.1. Le compte de résultat prévisionnel principal (CRPP).....**

###### **1.1.2. Les comptes de résultat prévisionnels annexes (CRPA).....**

###### **1.1.3. Identification des différents comptes de résultat prévisionnels : les lettres mnémotechniques.....**

###### **1.2. Le lien entre les deux blocs : la capacité d'autofinancement 14**

###### **1.3. Second bloc : le tableau de financement prévisionnel 14**

###### **1.4. Des annexes obligatoires 14**

##### **2. PRÉSENTATION PAR NATURE, SYNTHÉTIQUE ET DÉTAILLÉE.....**

##### **3. LES MODALITÉS DE CALCUL DU FONDS DE ROULEMENT.....**

##### **4. CARACTÈRE ÉVALUATIF DES CRÉDITS.....**

###### **4.1. Crédits à caractère évaluatif 17**

###### **4.2. Crédits à caractère limitatif 17**

###### **4.2.1. Les crédits limitatifs du CRPP .....**

###### **4.2.2. Les crédits limitatifs du CRPA lettre A .....**

###### **4.2.3. Les crédits limitatifs des CRPA à caractère social et médico-social, écoles et instituts de formation des personnels paramédicaux et de sages femmes, et groupements hospitaliers de territoire ( B C E G J L M N P ).....**

###### **4.2.4. EPRD arrêté par l'ARS.....**

#### **CHAPITRE 2 PRÉPARATION, ADOPTION ET MODIFICATION DE L'ÉTAT DES PRÉVISIONS DE RECETTES ET DE DÉPENSES.....**

##### **1. L'ADOPTION DE L'EPRD.....**

###### **1.1. Le calendrier budgétaire 19**

1.1.1. Au niveau de l'établissement.....	
1.1.2. Au niveau national.....	
1.1.3. Au niveau régional.....	
1.2. L'approbation de l'EPRD par le DGARS	20
1.3. L'exécution des dépenses et des recettes à partir du 1er janvier N dans l'attente d'un EPRD exécutoire	20
1.4. L'absence de fixation de l'EPRD au 1er janvier N	21
2. LA MODIFICATION DE L'EPRD.....	

## **TITRE 2 LES OPÉRATIONS SPÉCIFIQUES.....**

### **CHAPITRE 1 LA JOURNÉE COMPLÉMENTAIRE.....**

1. DÉFINITION DE LA JOURNÉE COMPLÉMENTAIRE.....	
1.1. Les opérations d'ordre	24
1.2. Les opérations intéressant les comptes de résultats prévisionnels	25
2. RÉDUCTION DE LA JOURNÉE COMPLÉMENTAIRE.....	

### **CHAPITRE 2 LES OPÉRATIONS RELATIVES AUX IMMOBILISATIONS NON FINANCIÈRES.....**

1. DÉFINITION DES IMMOBILISATIONS.....	
1.1. Les immobilisations, éléments de l'actif	26
1.2. Classement des immobilisations	27
1.2.1. Les immobilisations incorporelles.....	
1.2.2. Les immobilisations corporelles.....	
1.3. La distinction entre immobilisations et charges	27
1.3.1. Lors de l'acquisition initiale d'un bien.....	
1.3.2. Les dépenses ultérieures.....	
2. ÉVALUATION DES IMMOBILISATIONS.....	
2.1. Lors de l'entrée dans le patrimoine	29
2.2. Évaluation postérieure à la date d'entrée	31
2.2.1. À l'inventaire.....	
2.2.2. À la date d'arrêté des comptes.....	
2.3. Cas particuliers	31
2.3.1. Première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières.....	
2.3.2. Biens historiques et culturels.....	
2.3.3. Contrats concourant à la réalisation d'un service public.....	

2.3.4. Transferts d'actifs corporels impliquant un établissement public de santé.....	
<b>3. AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS.....</b>	
3.1. Définition	37
3.2. Plan d'amortissement	37
3.2.1. Durée ou taux d'amortissements.....	
3.2.2. Méthodes d'amortissement.....	
3.2.3. Modification du plan d'amortissement.....	
<b>4. DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS.....</b>	
<b>5. SORTIE DU PATRIMOINE.....</b>	
<b>CHAPITRE 3 LES OPÉRATIONS RELATIVES AUX STOCKS.....</b>	
<b>1. DÉFINITION DES STOCKS.....</b>	
1.1. Définition	42
1.2. Tenue de la comptabilité stocks	42
<b>2. ÉVALUATION DES STOCKS.....</b>	
2.1. Lors de l'entrée dans le patrimoine	43
2.1.1. Règle générale d'évaluation.....	
2.1.2. Modalités d'évaluation.....	
2.1.2.1. Les éléments identifiables.....	
2.1.2.2. Les éléments interchangeable.....	
2.2. Évaluation postérieure à la date d'entrée	46
2.2.1. À l'inventaire.....	
2.2.2. À l'arrêté des comptes.....	
<b>3. SUIVI COMPTABLE DES STOCKS.....</b>	
3.1. Principes généraux	47
3.2. Suivi des stocks en comptabilité analytique	47
3.3. Suivi des stocks en comptabilité générale	49
<b>4. DÉPRÉCIATION DES STOCKS ET EN COURS.....</b>	
<b>CHAPITRE 4 LES OPÉRATIONS DE RÉGULARISATION DES CHARGES ET DES PRODUITS.....</b>	
<b>1. RATTACHEMENT DES CHARGES ET DES PRODUITS À L'EXERCICE.....</b>	
1.1. Principes	51
1.2. Charges à payer (autres que les icne à payer)	51
1.2.1. Principe.....	
1.2.2. Dispositif budgétaire et comptable.....	

1.3. Les produits à recevoir (autres que les icne à recevoir)	52
1.3.1. Principe.....	
1.3.2. Dispositif budgétaire et comptable.....	
1.3.3. Cas des séjours à cheval.....	
1.4. Les intérêts courus non échus (icne)	55
1.4.1. Principe.....	
1.4.2. Dispositif budgétaire et comptable.....	
1.4.2.1. Intérêts courus non échus à payer.....	
1.4.2.2. Intérêts courus non échus à recevoir.....	
2. CHARGES ET PRODUITS CONSTATÉS D'AVANCE.....	
2.1. Charges constatées d'avance	56
2.2. Produits constatés d'avance	56
3. RÉPARTITION DE CERTAINES CHARGES SUR PLUSIEURS EXERCICES.....	
<b>CHAPITRE 5 LES OPÉRATIONS RELATIVES AUX PROVISIONS ET AUX DÉPRÉCIATIONS.....</b>	
1. PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES.....	
2. PROVISIONS RÉGLEMENTÉES.....	
3. JUSTIFICATION DES PROVISIONS .....	
4. DÉPRÉCIATIONS.....	
5. INFORMATIONS COMMUNIQUÉES DANS L'ANNEXE AU COMPTE FINANCIER.....	
<b>CHAPITRE 6 LES OPÉRATIONS RELATIVES AUX COMPLEMENTS DE DOTATIONS ET AUX SUBVENTIONS.....</b>	
1. COMPLÉMENTS DE DOTATION.....	
2. SUBVENTIONS D'ÉQUIPEMENT ET D'INVESTISSEMENT.....	
<b>CHAPITRE 7 LES FINANCEMENTS DE LA RECHERCHE CLINIQUE.....</b>	
1. LA PROMOTION EXTERNE.....	
1.1. Les modalités de comptabilisation des financements reçus dans le cadre de la promotion externe	64
1.1.1. Les frais fixes forfaitaires ou frais de gestion.....	
1.1.2. Les surcoûts hospitaliers en cours de déroulement du projet.....	
1.1.3. Les régularisations des surcoûts en fin de projet.....	
1.1.4. Les contreparties.....	
1.2. Les modalités de résiliation de la convention	65
2. LA PROMOTION INTERNE.....	

2.1. Appels à projet ministériels	66
2.2. Subventions	67
2.3. Projets sur fonds propres de l'EPS	68
2.4. Les contrats de prestation de service	69
2.5. La promotion déléguée	69
2.6. Le contrat de collaboration	69

### 3. LES DONNS ET LEGS.....

## **CHAPITRE 8 LES OPÉRATIONS PARTICULIÈRES RELATIVES AUX TITRES DE RECETTES ET AUX MANDATS.....**

### 1. LA RÉDUCTION OU L'ANNULATION DE TITRE DE RECETTES.....

1.1. Réduction ou annulation concernant l'exercice en cours	71
1.2. Réduction ou annulation concernant un exercice clos	71
1.3. Contre-passation des produits à recevoir	71

### 2. LE RECOUVREMENT.....

2.1. Créances irrécouvrables	71
2.1.1. Lors de leur admission en non-valeur par l'ordonnateur.....	
2.1.2. Lors du jugement des comptes.....	
2.2. Créances éteintes	73

### 3. RÉDUCTIONS OU ANNULATIONS DE DÉPENSES.....

3.1. Réductions ou annulations concernant l'exercice en cours	73
3.2. Réductions ou annulations concernant un exercice clos	74

## **CHAPITRE 9 LA DÉTERMINATION ET L'AFFECTION DES RÉSULTATS.....**

### 1. DÉTERMINATION DES RÉSULTATS DE L'EXERCICE.....

1.1. Le résultat du CRP	75
1.2. Les résultats des CRA	75
1.3. Les résultats toutes activités confondues	75

### 2. AFFECTATION DES RÉSULTATS.....

2.1. Affectation du résultat du CRP	76
2.1.1. Affectation du résultat excédentaire.....	
2.1.2. Affectation du résultat déficitaire.....	
2.2. Affectation du résultat des CRA lettre A (DNA et SIC)	76
2.3. Affectation du résultat des CRA autres que les CRA lettre A	76
2.3.1. Affectation du résultat excédentaire.....	
2.3.2. Affectation du résultat déficitaire.....	

## **CHAPITRE 10 LES CORRECTIONS D'ERREURS COMMISES AU COURS D'EXERCICES ANTÉRIEURS, CHANGEMENTS DE METHODE ET CHANGEMENTS D'ESTIMATION.....**

### **1. LES CORRECTIONS D'ERREURS COMMISES AU COURS D'EXERCICES ANTERIEURS .....**

1.1. Le principe de correction en situation nette	78
1.1.1. Définition des corrections d'erreurs.....	
1.1.2. Définition de la situation nette.....	
1.1.3. Traitement comptable.....	
1.2. Les écritures de régularisation au cours de l'exercice N	79
1.2.1. Les écritures de régularisation des provisions (comptes 14 et 15) et dépréciations.....	
1.2.1.1. Une provision ou une dépréciation a été comptabilisée à tort.....	
1.2.1.2. Il manque une provision ou une dépréciation dans les comptes.....	
1.2.1.3. La provision ou dépréciation est justifiée et correctement évaluée au 1er janvier de l'exercice N, mais est enregistrée sur une subdivision de compte inappropriée.....	
1.2.2. Les écritures de régularisation des actifs immobilisés (procédure d'ajustement de l'inventaire et de l'actif).....	
1.2.2.1. Les données inscrites à l'actif sont supérieures à celles de l'inventaire après recensement physique des immobilisations.....	
1.2.2.2. Les données inscrites à l'actif sont inférieures à celles de l'inventaire après recensement physique des immobilisations.....	
1.2.2.3. Le traitement comptable des corrections d'erreur sur les durées d'amortissement pratiquées.....	
1.2.3. Les écritures de régularisation des dettes financières.....	
1.2.3.1. Une dette financière figure à tort dans les comptes.....	
1.2.3.2. Une dette financière n'a pas été comptabilisée au passif de l'établissement .....	
2. LES CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES.....	
2.1. Définition et application des changements de méthodes	82
2.2. Comptabilisation	82
2.3. Traitement comptable de la suppression de l'amortissement croissant ou progressif	83
2.4. Informations devant figurer en annexe	83

*Le directeur est l'ordonnateur de l'établissement.* Il est l'acteur essentiel du processus de mise en œuvre et d'exécution de l'état des prévisions de recettes et de dépenses (EPRD), et de manière plus large, constitue un interlocuteur privilégié pour le comptable dans les domaines d'exécution de l'EPRD, comptable et financier. Il exerce des fonctions classiques dans ces domaines, décrites aux articles R. 6145-5 et suivants du CSP.

Le directeur peut déléguer sa signature dans les conditions prévues aux articles D. 6143-33 et suivants du CSP.

Les délégations de signatures sont transmises sans délai au comptable de l'établissement lorsqu'elles concernent des actes liés à la fonction d'ordonnateur (article D. 6143-35 du CSP).

Conformément aux dispositions de l'article L. 6145-8 du CSP, *les comptables des établissements publics de santé sont des comptables publics de l'Etat ayant qualité de comptable principal.*

Les fonctions de comptable sont assurées par un agent appartenant au cadre des services de la DGFIP. Le comptable public est seul chargé :

- 1° De la tenue de la comptabilité générale ;
- 2° Sous réserve des compétences de l'ordonnateur, de la tenue de la comptabilité budgétaire ;
- 3° De la comptabilisation des valeurs inactives ;
- 4° De la prise en charge des ordres de recouvrer et de payer qui lui sont remis par les ordonnateurs ;
- 5° Du recouvrement des ordres de recouvrer et des créances constatées par un contrat, un titre de propriété ou tout autre titre exécutoire ;
- 6° De l'encaissement des droits au comptant et des recettes liées à l'exécution des ordres de recouvrer ;
- 7° Du paiement des dépenses, soit sur ordre émanant des ordonnateurs, soit au vu des titres présentés par les créanciers, soit de leur propre initiative ;
- 8° De la suite à donner aux oppositions à paiement et autres significations ;
- 9° De la garde et de la conservation des fonds et valeurs appartenant ou confiés aux personnes morales mentionnées à l'article 1er ;
- 10° Du maniement des fonds et des mouvements de comptes de disponibilités ;
- 11° De la conservation des pièces justificatives des opérations transmises par les ordonnateurs et des documents de comptabilité.

Le comptable public est tenu d'exercer le contrôle :

1° S'agissant des ordres de recouvrer :

- a) De la régularité de l'autorisation de percevoir la recette ;
- b) Dans la limite des éléments dont il dispose, de la mise en recouvrement des créances et de la régularité des réductions et des annulations des ordres de recouvrer ;

2° S'agissant des ordres de payer :

- a) De la qualité de l'ordonnateur ;
- b) De l'exacte imputation des dépenses au regard des règles relatives à la spécialité des crédits ;
- c) De la disponibilité des crédits ;
- d) De la validité de la dette dans les conditions prévues à l'article 20 ;
- e) Du caractère libératoire du paiement ;

3° S'agissant du patrimoine :

- a) De la conservation des valeurs inactives ;
- b) Des droits, privilèges et hypothèques.

Le contrôle des comptables publics sur la validité de la dette porte sur :

- 1° La justification du service fait ;
- 2° L'exactitude de la liquidation ;
- 3° L'intervention des contrôles préalables prescrits par la réglementation ;
- 4° L'existence du visa ou de l'avis préalable du contrôleur budgétaire sur les engagements s'il y a lieu;
- 5° La production des pièces justificatives ;
- 6° L'application des règles de prescription et de déchéance.

Le comptable a la possibilité de demander communication de tous les contrats, actes juridiques et décisions administratives qui ne lui seraient pas produits en justification des opérations comptables.

Le comptable de l'établissement tient une comptabilité séparée de celle de l'ordonnateur et prépare à la clôture de chaque exercice, conjointement avec le directeur, le compte financier.

À la demande de l'ordonnateur, le comptable est tenu d'informer ce dernier de la situation de paiement des mandats et du recouvrement des titres de recettes, de la situation de trésorerie et de tout élément utile à la bonne gestion de l'établissement. Il paie les mandats dans l'ordre de priorité indiqué par l'ordonnateur.

## **TITRE 1**

# **L'ÉTAT DES PRÉVISIONS DE RECETTES ET DE DÉPENSES**

# **CHAPITRE 1**

## **DÉFINITION DE L'ÉTAT DES PRÉVISIONS DE RECETTES ET DE DÉPENSES**

Les établissements publics de santé sont dotés d'un cadre budgétaire basé sur la notion « *d'état des prévisions de recettes et de dépenses (EPRD)* ».

L'état des prévisions de recettes et de dépenses est l'acte par lequel sont prévues et autorisées les recettes et les dépenses annuelles des établissements publics de santé. Il détermine les recettes et les dépenses prévisionnelles, dans le respect du projet d'établissement, en fonction notamment du contrat d'objectifs et de moyens et des prévisions d'activités, et en cohérence avec les ressources fixées par les autorités compétentes.

L'EPRD est constitué de « *comptes de résultat prévisionnels principal et annexes* » et d'un « *tableau de financement prévisionnel* » relié par la « *capacité d'autofinancement (CAF)* ». L'équilibre global se traduit par la variation prévisionnelle du fonds de roulement net global de l'établissement, qui apparaît dans le tableau de financement. Il s'inscrit dans une démarche prospective.

### **1. STRUCTURE EN DEUX BLOCS RELIÉS PAR LA CAPACITÉ D'AUTOFINANCEMENT**

L'état des prévisions de recettes et des dépenses des établissements publics de santé se compose :

- *d'un compte de résultat prévisionnel principal (CRPP)* dans lequel sont prévues et autorisées les opérations d'exploitation, à l'exclusion de celles qui sont retracées dans un compte de résultat prévisionnel annexe ;
- *d'un compte de résultat prévisionnel annexe (CRPA)*, pour chacune des activités mentionnées à l'article R. 6145-12 du code de la santé publique, dans lequel sont prévues et autorisées les opérations d'exploitation relatives à ces activités ;
- *d'un tableau de financement prévisionnel (TFP)* dans lequel sont prévues et autorisées les opérations d'investissement se rapportant à l'ensemble des activités de l'établissement.

Les comptes de résultat prévisionnels et le tableau de financement prévisionnel sont reliés par un tableau de calcul de la *capacité d'autofinancement prévisionnelle*.

L'EPRD s'articule donc autour de deux grands blocs : les comptes de résultat prévisionnel et le tableau de financement prévisionnel, reliés par la capacité d'autofinancement. L'équilibre global de l'EPRD est atteint par la variation du fonds de roulement net global.

#### **1.1. PREMIER BLOC : LES COMPTES DE RÉSULTAT PRÉVISIONNELS**

Les comptes de résultat prévisionnels prévoient les opérations de recettes et de dépenses d'exploitation de l'établissement, décrites dans les comptes de classe 7 et 6, ainsi que, éventuellement, des reports à nouveau.

##### **1.1.1. Le compte de résultat prévisionnel principal (CRPP)**

Le compte de résultat prévisionnel principal prévoit les opérations de recettes et de dépenses d'exploitation de l'activité principale de l'établissement. Il est présenté en équilibre, ou, le cas échéant, en excédent. Par dérogation, il peut prévoir un déficit si le prélèvement sur le fonds de roulement qui résulte du tableau de financement est compatible avec le plan global de financement pluriannuel (PGFP) approuvé par le directeur général de l'ARS.

Le CRPP permet de dégager, in fine, en solde le résultat prévisionnel de l'activité principale de l'établissement, qui sera partie intégrante de la capacité d'autofinancement (CAF) ou de l'insuffisance d'autofinancement (IAF) prévisionnelles.

### **1.1.2. Les comptes de résultat prévisionnels annexes (CRPA)**

Les comptes de résultat prévisionnels annexes prévoient les opérations de recettes et de dépenses d'exploitation pour chacune des activités annexes mentionnées à l'article R. 6145-12 du Code de la santé publique que sont :

- l'exploitation de la dotation non affectée (DNA) aux services hospitaliers et des services industriels et commerciaux (SIC) ;
- les unités de soins de longue durée ;
- les écoles et instituts de formation des professionnels paramédicaux et de sages-femmes ;
- les établissements et services d'hébergement des personnes âgées, mentionnés au 6° du I de [l'article L. 312-1](#) du code de l'action sociale et des familles ;
- les services de soins infirmiers à domicile ;
- les autres activités à caractère social et médico-social citées au premier alinéa de l'article L. 6111-3 du CSP, regroupées en un ou plusieurs comptes de résultat prévisionnels annexes ;
- Pour les établissements supports de groupements hospitaliers de territoire, les opérations concernant les fonctions et activités mentionnées aux I, II et III de l'article L. 6132-3 gérées par cet établissement. Les établissements parties au groupement contribuent aux opérations selon une clé de répartition fixée par arrêté du ministre chargé de la santé.

Aucun de ces comptes de résultat prévisionnels annexes ne peut recevoir de subvention d'équilibre du compte de résultat prévisionnel principal.

Par ailleurs, les comptes de résultat prévisionnels annexes doivent être présentés en équilibre, à l'exception des CRPA relatifs à l'exploitation de la DNA et des SIC (lettre A) qui peuvent dégager un excédent prévisionnel, et des CRPA relatifs aux USLD, EHPAD et maisons de retraite (lettres B, E et J) qui peuvent dégager un excédent prévisionnel ou un déficit prévisionnel si le prélèvement sur le fonds de roulement qui résulte du tableau de financement est compatible avec le plan global de financement pluriannuel (PGFP) approuvé par le directeur général de l'ARS.

Le résultat comptable prévisionnel de l'ensemble de ces CRPA participe à la détermination de la CAF.

### **1.1.3. Identification des différents comptes de résultat prévisionnels : les lettres mnémotechniques**

Les comptes de résultats prévisionnels sont identifiés par des lettres mnémotechniques :

COMPTES DE RÉSULTATS PRÉVISIONNELS	LETTRES MNÉMOTECHNIQUES
CRPP	H
CRPA Dotation non affectée et services industriels et commerciaux	A
CRPA Unités de soins de longue durée	B
CRPA Écoles et instituts de formation des professionnels paramédicaux et de sages-femmes	C
CRPA Établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (EHPAD)	E
CRPA Groupement Hospitalier de Territoire (GHT)	G

CRPA Maisons de retraite	J
CRPA Établissements ou services d'aide par le travail (E.S.A.T.) - activité sociale	L
CRPA Établissements ou Services d'aide par le travail (E.S.A.T.) - activité de production et de commercialisation	M
CRPA Services de soins infirmiers à domicile (SSIAD)	N
CRPA Autres activités sociales et médico-sociales relevant de l'article 312-1 du CASF	P

## 1.2. LE LIEN ENTRE LES DEUX BLOCS : LA CAPACITÉ D'AUTOFINANCEMENT

Le lien entre les deux blocs est réalisé par la capacité d'autofinancement (CAF) prévisionnelle ou, le cas échéant, par l'insuffisance de l'autofinancement (IAF) prévisionnelle. C'est l'objet du tableau appelé « *tableau de passage du résultat prévisionnel à la capacité d'autofinancement prévisionnelle* ».

Alors que le résultat correspond à la différence entre les produits et les charges enregistrés en comptabilité (y compris les charges non décaissables et les produits non encaissables que constituent les opérations d'ordre), la CAF est donc la différence entre les produits encaissables (à l'exception du produit des cessions d'éléments d'actif qui, bien que comptabilisé en classe 7, figure dans le TFP) et les charges décaissables.

Elle mesure les ressources internes engendrées par l'activité de l'établissement et donc la capacité de celui-ci à s'autofinancer.

Elle constitue donc réellement une ressource du tableau de financement. A contrario, une insuffisance d'autofinancement constitue un emploi dudit tableau.

## 1.3. SECOND BLOC : LE TABLEAU DE FINANCEMENT PRÉVISIONNEL

Le tableau de financement prévisionnel (TFP) présente l'ensemble des ressources en capital de l'année (subventions d'investissement, cessions d'immobilisations, produits des emprunts etc.) et l'emploi qui en est fait (acquisition d'immobilisations, remboursement d'emprunts etc.). La CAF ou l'IAF calculées précédemment sont reportées respectivement en ressources ou en emplois du tableau de financement prévisionnel.

Les prévisions du TFP intégrant la CAF ou l'IAF permettent de dégager la variation prévisionnelle du fonds de roulement net global (FRNG), cette variation constituant la ligne d'équilibre global de l'EPRD. Ainsi, un excédent des ressources du TFP (y compris la CAF) sur les emplois se traduit par un apport au fonds de roulement. À l'inverse, un excédent d'emplois sur les ressources se traduit par un prélèvement sur le fonds de roulement.

Le TFP est commun à l'ensemble des activités de l'établissement.

## 1.4. DES ANNEXES OBLIGATOIRES

L'EPRD est accompagné d'annexes énumérées à l'article R. 6145-19 :

- le rapport de présentation établi par le directeur de l'établissement ;
- le tableau prévisionnel des effectifs rémunérés (TPER), dont le cadre de présentation est fixé par arrêté ;
- les propositions de tarifs de prestations servant de base à la participation du patient.

Depuis 2010, le plan global de financement pluriannuel (PGFP), qui est un document financier prospectif sur 5 ans, ne constitue plus une annexe de l'EPRD mais un document révisé chaque année et transmis pour approbation au directeur général de l'ARS en même temps que l'EPRD (art R.6145-66 du CSP).

## **2. PRÉSENTATION PAR NATURE, SYNTHÉTIQUE ET DÉTAILLÉE**

La nomenclature budgétaire de l'EPRD repose sur un classement *par nature* des dépenses et des recettes, établie par référence à la nomenclature comptable. Ainsi, les deux blocs de l'EPRD comportent-ils des divisions comprenant exclusivement des recettes et des dépenses de même nature :

- les *titres*, niveau de présentation de l'EPRD synthétique ;
- les *chapitres*, niveau de présentation de l'EPRD détaillé.

Le niveau le plus fin de la nomenclature comptable représente, par ailleurs, le niveau d'émission des titres de recettes et des mandats de paiement : il s'agit des *comptes d'exécution*.

### 3. LES MODALITÉS DE CALCUL DU FONDS DE ROULEMENT

La ligne d'équilibre global de l'EPRD est la variation prévisionnelle du fonds de roulement. Elle s'apprécie par rapport au niveau du fonds de roulement en début d'exercice.

Ce fonds de roulement peut être calculé à partir du bilan de début d'exercice : la résultante de la différence entre ressources stables et emplois stables.

Les emplois stables et les ressources stables participant à la détermination du fonds de roulement sont les suivants.

EMPLOIS	RESSOURCES
Primes de remboursement des obligations, c/169	
Immobilisations : valeur brute, c/20, c/21, c/22 (sauf 229), c/23, c/24(241-249), c/ 26, c/27 (sauf 2768)	Apports, c/102
Charges à répartir, c/481	Excédent affecté à l'investissement, c/10682
Créance dite de l'article 58 ( BE <sup>1</sup> c/41122)	Réserve de trésorerie, c/10685
Créance de la sectorisation psychiatrique c/41661	Réserve de compensation, c/10686
	Réserve de compensation des charges d'amortissement : c/10687
	Reports à nouveau, c/110, et c/119
	Résultat de l'exercice, c/12
	Subventions d'investissement, c/13
	Provisions réglementées, c/14
	Provisions pour risques et charges, c/15
	Emprunts, c/16 sauf 1632, 166, 1688 et c/169
	Droits de l'affectant, c/229
	Amortissement des immobilisations, c/28
	Dépréciation des immobilisations, c/29
	Dépréciation des stocks, comptes de tiers et comptes financiers c/39, c/49, c/59
<b>Total emplois</b>	<b>Total ressources</b>
<b>FONDS DE ROULEMENT</b>	<b>INSUFFISANCE DE FONDS DE ROULEMENT</b>

<sup>1</sup> BE = balance d'entrée

## 4. CARACTÈRE ÉVALUATIF DES CRÉDITS

L'EPRD est fondé sur des crédits essentiellement *évaluatifs*, les cas de crédits *limitatifs* étant énumérés ci-après.

### 4.1. CRÉDITS À CARACTÈRE ÉVALUATIF

Le caractère évaluatif des crédits emporte une double conséquence :

- il implique, d'une part, que l'autorisation budgétaire qui est donnée porte sur une enveloppe globale représentative de la totalité des crédits ouverts à l'EPRD, cette enveloppe devant servir à l'engagement, à la liquidation et au mandatement de l'ensemble des dépenses de l'établissement ;
- il signifie, d'autre part, que l'ordonnateur peut engager, liquider et mandater une dépense sur un compte éventuellement non doté ou insuffisamment doté à l'EPRD approuvé, sauf si une telle dépense devait bouleverser l'économie générale de l'EPRD. Dans les mêmes conditions, l'inscription d'une recette supplémentaire n'a pas nécessairement à faire l'objet d'une approbation préalable.

Le comptable n'exerce donc plus, sur les crédits à caractère évaluatif, un contrôle de disponibilité, et ce quel que soit le niveau éventuel de dépassement de ces crédits.

Dès lors que l'ordonnateur estime que l'économie générale de l'EPRD est bouleversée, il lui appartient de prendre une décision modificative.

### 4.2. CRÉDITS À CARACTÈRE LIMITATIF

Les crédits à caractère limitatif sont l'exception dans un EPRD.

Les dépenses suivantes correspondent à des crédits dont le caractère est limitatif.

#### 4.2.1. Les crédits limitatifs du CRPP

Les crédits afférents aux dépenses de personnel permanent du CRPP ont un caractère limitatif. La liste des chapitres de crédits à caractère limitatif est fixée par arrêté interministériel. Dès lors, l'ordonnateur ne peut valablement engager, liquider et mandater une dépense que dans la limite des crédits inscrits à l'EPRD.

Le contrôle de disponibilité des crédits par le comptable s'effectue au niveau des *chapitres* dont la liste est fixée par arrêté. Il s'agit des chapitres suivants :

- 621 Personnel extérieur à l'établissement
- 6411 Personnel titulaire et stagiaire
- 6413 Personnel sous contrat à durée indéterminée (CDI)
- 6415 Personnel sous contrat à durée déterminée (CDD)
- 6421 Praticiens hospitaliers temps plein et temps partiel
- 6422 Praticiens contractuels renouvelables de droit
- 6423 Praticiens contractuels sans renouvellement de droit
- 6425 Permanences de soins

#### 4.2.2. Les crédits limitatifs du CRPA lettre A

Les seuls crédits à caractère limitatif sont les crédits afférents aux dépenses de personnel permanent, selon la liste définie par arrêté. Les modalités de contrôle de disponibilité des crédits par le comptable sont identiques à celles du CRPP. Il s'agit des chapitres suivants :

621 Personnel extérieur à l'établissement  
6411 Personnel titulaire et stagiaire  
6413 Personnel sous contrat à durée indéterminée (CDI)  
6415 Personnel sous contrat à durée déterminée (CDD)

#### **4.2.3. Les crédits limitatifs des CRPA à caractère social et médico-social, écoles et instituts de formation des personnels paramédicaux et de sages femmes, et groupements hospitaliers de territoire ( B C E G J L M N P )**

Les crédits afférents à des charges de personnel permanent ont un caractère limitatif selon la liste des chapitres comportant des crédits à caractère limitatif fixée par arrêté interministériel. Le contrôle de la disponibilité des crédits par le comptable s'effectue au niveau des chapitres. Ces chapitres sont les suivants :

621 Personnel extérieur à l'établissement  
6411 Personnel titulaire et stagiaire  
6413 Personnel sous contrat à durée indéterminée (CDI)  
6415 Personnel sous contrat à durée déterminée (CDD)  
6421 Praticiens hospitaliers temps plein et temps partiel  
6422 Praticiens contractuels renouvelables de droit  
6423 Praticiens contractuels sans renouvellement de droit.  
6425 Permanences de soins

L'article R.6145-14 CSP prévoit que le contrôle de la disponibilité des crédits limitatifs par le comptable s'effectue au niveau du chapitre ou du titre. La réglementation n'a pas créé de titre limitatif.

#### **4.2.4. EPRD arrêté par l'ARS**

Dans l'hypothèse où le directeur général de l'ARS arrête l'EPRD, les crédits sont intégralement limitatifs au niveau de chaque chapitre (cf. infra. chapitre 2, § 1.4).

## **CHAPITRE 2**

### **PRÉPARATION, ADOPTION ET MODIFICATION DE L'ÉTAT DES PRÉVISIONS DE RECETTES ET DE DÉPENSES**

#### **1. L'ADOPTION DE L'EPRD**

##### **1.1. LE CALENDRIER BUDGÉTAIRE**

Le calendrier budgétaire comprend plusieurs étapes qui permettent une déclinaison de l'objectif de dépense relatif aux établissements de santé, ainsi que l'objectif de dépense portant la contribution de l'assurance maladie aux dépenses et services pour personnes âgées

##### **1.1.1. Au niveau de l'établissement**

L'établissement doit transmettre à l'ARS au plus tard le 1er janvier N l'EPRD fixé par le directeur . Il transmet simultanément les propositions de tarifs servant de base au calcul de la participation laissée à la charge de l'assuré. L'EPRD est donc fixé en amont de la notification des dotations à l'établissement.

##### **1.1.2. Au niveau national**

Cette phase débute avec la promulgation de la loi de financement de la sécurité sociale (LFSS) pour l'année N qui fixe l'ONDAM et les montants des sous-objectifs mentionnés ci-dessus et qui doit intervenir au plus tard le 31 décembre N-1.

S'agissant de l'objectif de dépense relatif aux établissements de santé, dans les 15 jours suivant la date de cette promulgation, des arrêtés interministériels fixant les enveloppes et dotations nationales suivantes sont publiés :

- objectif des dépenses d'assurance maladie (ODAM), dont le champ est dorénavant restreint à l'activité de psychiatrie des établissements publics et privés mentionnés aux a à c de l'article L.162-22-6 (ainsi qu'à l'activité MCO et SSR de certains établissements demeurant financés sous dotation globale) ;
- objectif quantifié national (OQN), dont le champ est dorénavant restreint à l'activité de psychiatrie des établissements privés mentionnés aux d à e de l'article L.162-22-6 ;
- objectif de dépenses d'assurance maladie afférent aux activités de médecine, chirurgie, d'obstétrique, et d'odontologie (ODMCO) ;
- objectif de dépenses des missions d'intérêt général et d'aide à la contractualisation (MIGAC), dans le cadre de leurs activités de court séjour ;
- objectif de dépenses d'assurance maladie afférent aux activités de soins de suite et de réadaptation (ODSSR).

Dans les 15 jours suivant la publication de ces arrêtés, une nouvelle série d'arrêtés interministériels est publiée fixant :

- l'arrêté tarifaire ODMCO qui fixe les tarifs nationaux de prestations MCO, le montant des forfaits annuels ainsi que les coefficients géographiques ;
- l'arrêté tarifaire ODSSR qui fixe les tarifs nationaux de prestations SSR ainsi que les coefficients géographiques ;
- l'arrêté tarifaire OQN qui fixe les taux d'évolution des prix de journée et autres suppléments soumis à l'OQN ;
- le montant des dotations régionales DAF (dotation annuelle de financement) ;

- le montant des dotations régionales MIGAC.

### **1.1.3. Au niveau régional**

Le DGARS dispose d'un délai de quinze jours à compter de la publication des arrêtés ministériels mentionnés ci-dessus pour arrêter le montant des dotations (DAF, MIGAC) et des forfaits annuels des établissements.

## **1.2. L'APPROBATION DE L'EPRD PAR LE DGARS**

L'EPRD est réputé approuvé dans les 30 jours suivant sa réception sauf opposition du directeur général de l'ARS.

Durant le délai de 30 jours, le directeur général de l'ARS peut :

- soit garder le silence : dans ce cas, l'EPRD sera exécutoire à l'expiration du délai ;
- soit s'opposer par écrit à l'exécution de l'EPRD, pour un ou plusieurs des motifs mentionnés à l'article D. 6145-31 du Code de la santé publique ;
- soit approuver expressément l'EPRD : cette approbation expresse est maintenue pour répondre aux situations d'urgence, lorsqu'il est nécessaire d'exécuter une décision financière sans attendre l'expiration du délai de 30 jours. Cette procédure doit cependant rester exceptionnelle.

Par ailleurs, le directeur général de l'ARS peut formuler des observations sur le projet d'EPRD (article D. 6145-33).

Pour les établissements soumis à un plan de redressement (PRE), l'EPRD et ses annexes obligatoires font l'objet d'une approbation obligatoirement expresse par le directeur général de l'ARS dans les 30 jours de sa réception. Faute d'approbation expresse, l'EPRD est considéré comme implicitement rejeté.

Une fois le délai de 30 jours écoulé et en l'absence de rejet formulé par le directeur général de l'ARS, l'EPRD devenu exécutoire est transmis par le directeur au comptable de l'établissement. C'est dans ce même délai que doivent être arrêtés par l'ARS les tarifs de prestations servant de base au calcul du ticket modérateur.

Lorsque durant ce délai le directeur général de l'ARS a fait connaître son opposition au projet d'EPRD, il détermine le délai, dans la limite de 30 jours à compter de la notification de l'opposition, dans lequel le directeur de l'établissement fixe un nouvel EPRD intégrant les observations ayant motivé le refus d'approbation. Le nouvel état est transmis sans délai au directeur général de l'ARS en vue de son approbation. Si ce nouvel EPRD ne tient pas compte des observations formulées par le directeur général de l'ARS, celui-ci arrête l'EPRD. Dans ce cas, les crédits inscrits présentent un caractère limitatif selon les modalités définies au § 1.4.

Pour les établissements soumis à un plan de redressement (PRE), le directeur général de l'ARS ne peut pas approuver l'EPRD lorsque l'évolution des effectifs est manifestement incompatible avec l'évolution de l'activité.

L'opposition ou l'approbation expresse sont notifiées au comptable de l'établissement dans les meilleurs délais.

## **1.3. L'EXÉCUTION DES DÉPENSES ET DES RECETTES À PARTIR DU 1<sup>ER</sup> JANVIER N DANS L'ATTENTE D'UN EPRD EXÉCUTOIRE**

Lorsque l'EPRD n'est pas encore exécutoire, les opérations de recettes et de dépenses sont effectuées temporairement sur la base de l'état des prévisions exécutoire de l'exercice précédent (article R. 6145-35).

#### 1.4. L'ABSENCE DE FIXATION DE L'EPRD AU 1ER JANVIER N

En l'absence de fixation de l'EPRD à la date limite d'adoption et de transmission, le directeur général de l'ARS arrête l'EPRD (article D. 6145-34). Cette procédure a pour effet de rendre *entièrement limitatifs les crédits* prévus à l'EPRD et donc de rétablir un contrôle exhaustif de la disponibilité des crédits par le comptable.

Le caractère limitatif des crédits s'apprécie, dans cette hypothèse, au niveau des *chapitres*.

Les crédits restent limitatifs pour *toute la durée de l'exercice* y compris ceux qui font l'objet d'une décision modificative ultérieure et ce quelles que soient les décisions ultérieures du directeur au cours de cet exercice.

Dans cette hypothèse, le DGARS notifie sa décision dans les meilleurs délais à l'ordonnateur et au comptable de l'établissement.

## 2. LA MODIFICATION DE L'EPRD

La modification de l'EPRD se fait par *décision modificative (DM)* ou *virement de crédits (VC)*.

Une DM doit être prise par le directeur lorsque :

- une dépense engagée sur un compte éventuellement non doté ou insuffisamment doté à l'EPRD approuvé est de nature à bouleverser l'économie générale de l'EPRD (cette notion est laissée à l'appréciation de l'ordonnateur) ;
- le mouvement de crédits proposés modifie le montant des chapitres (ou des titres) limitatifs, tel qu'ils ont été fixés dans l'EPRD précédemment adopté ;
- l'évolution du niveau de recettes de l'établissement ou du niveau de ses dépenses est manifestement incompatibles avec le respect de l'EPRD ;
- le directeur général de l'ARS fait application des dispositions prévues aux I et II de l'article L. 6145-4 ;
- le mouvement de crédits proposés modifie le montant des chapitres quand l'EPRD est entièrement limitatif ;
- le directeur général de l'ARS notifie pour la première fois de l'année civile les dotations et forfaits et que l'établissement est soumis à un plan de redressement (PRE).

Lorsque le directeur général de l'ARS demande une DM ou lorsqu'il est fait application du 5° de l'article R6145-40, le directeur d'établissement dispose d'un délai de 30 jours pour présenter sa DM.

Les DM sont approuvées et rendues exécutoires dans les mêmes conditions que l'EPRD : le DGARS dispose donc d'un délai de 30 jours pour se prononcer après réception de la DM prise par le directeur. L'approbation tacite des DM constitue la règle de droit commun pour les EPS qui ne sont pas soumis à un PRE.

Les DM présentées par les EPS soumis à un PRE sont soumises à une approbation expresse du DGARS. A défaut d'une telle approbation, la DM est réputée rejetée.

Les DM intégrant une modification de la dotation annuelle de financement sont transmises, au directeur général de l'ARS, au plus tard le 31 décembre de l'exercice auquel elles se rapportent (article R.6145-10 CSP).

En revanche, une DM qui n'intégrerait pas une modification de la DAF ou des MIGAC peut, si nécessaire, être présentée en janvier N+1 à condition d'avoir obtenu de l'ARS un accord de principe pour procéder à une approbation expresse de la DM.

Les VC sont pris par le directeur : ils permettent de transférer des crédits entre tous les titres ou chapitres, sans que ces virements puissent avoir pour conséquence d'accroître le montant des chapitres comportant des crédits à caractère limitatif.

Les VC permettent de transférer des crédits d'un chapitre vers un autre dans les conditions suivantes :

- transfert d'un chapitre évaluatif vers un chapitre évaluatif ;
- transfert d'un chapitre limitatif vers un chapitre évaluatif.

# **TITRE 2**

## **LES OPÉRATIONS SPÉCIFIQUES**

# **CHAPITRE 1**

## **LA JOURNÉE COMPLÉMENTAIRE**

### **1. DÉFINITION DE LA JOURNÉE COMPLÉMENTAIRE**

Si, conformément au principe d'annualité budgétaire, l'exercice s'achève au 31 décembre, la régularisation de certaines opérations de dépenses et de recettes de fin d'exercice ne peut être matériellement réalisée qu'après cette date, notamment en raison de justifications tardives et des délais inhérents aux procédures d'enregistrement comptable.

Tel est l'objet de la journée complémentaire visée par l'article R. 6145-37 du Code de la santé publique.

L'ordonnateur dispose d'un délai d'un mois pour :

- d'une part, achever les opérations d'ordre ;
- d'autre part, en ce qui concerne les comptes de résultat, procéder à l'émission des titres de recettes et des mandats de paiement correspondant aux droits acquis et aux services faits au cours de l'année écoulée.

Le comptable procède, dans le même délai, à la comptabilisation de ces opérations ainsi qu'à la comptabilisation des opérations d'ordre.

En aucun cas, la journée complémentaire ne peut servir à pratiquer, au-delà du 31 décembre, des engagements de dépenses (article R. 6145-38 du Code de la santé publique).

#### **1.1. LES OPÉRATIONS D'ORDRE**

Ces opérations ne se traduisent ni par des encaissements, ni par des décaissements (par opposition aux opérations réelles), mais peuvent néanmoins avoir une incidence budgétaire.

Trois types d'opérations d'ordre sont distingués :

- les opérations d'ordre budgétaires : elles donnent lieu à l'émission concomitante d'un titre de recettes et d'un mandat de paiement ;
- les opérations d'ordre semi-budgétaires : elles donnent lieu soit à l'émission d'un titre de recettes, soit à l'émission d'un mandat de paiement ;
- les opérations d'ordre non budgétaires : réalisée par le seul comptable au vu d'éléments transmis par l'ordonnateur, elles n'ont aucune incidence budgétaire.

Constituent notamment des opérations d'ordre semi-budgétaires :

- les dotations aux amortissements, provisions et dépréciations ;
- la quote part de subventions d'investissement virée au compte de résultat ;
- la variation des stocks.

Les transferts de charges et les travaux faits en régie (production immobilisée) sont des opérations d'ordre budgétaire. Le transfert des travaux terminés aux comptes définitifs d'immobilisation sont des opérations d'ordre non budgétaire (voir fiche n° 8 tome 1).

Certaines opérations d'ordre (amortissement des immobilisations, transfert des subventions au compte de résultat) peuvent être comptabilisées en cours d'exercice, sans attendre la journée complémentaire.

## 1.2. LES OPÉRATIONS INTÉRESSANT LES COMPTES DE RÉSULTATS PRÉVISIONNELS

Ces opérations sont des opérations de régularisation des charges et des produits d'exploitation (rattachement des charges et des produits à l'exercice).

## 2. RÉDUCTION DE LA JOURNÉE COMPLÉMENTAIRE

Sur le plan juridique, le délai d'un mois doit être compris comme un délai maximum qu'il est possible et même souhaitable d'écourter dans un objectif de reddition précoce des comptes de l'exercice qui s'est achevé et de certification des comptes, le cas échéant.

À ce titre, il est recommandé au comptable et à l'ordonnateur de s'accorder dès le début de l'année, afin de connaître et de tenir compte des contraintes de chacun, sur un calendrier des opérations spécifiques et des contrôles à effectuer.

Dans ce cadre, il convient de fixer :

- une date limite d'engagement des crédits à caractère limitatif pour l'exercice concerné ;
- une date limite d'émission des derniers mandats et titres, y compris les mandats et les titres des comptes de résultat prévisionnel au titre du rattachement des charges et des produits à l'exercice :
  - les derniers bordereaux de mandats et de titres concernant les opérations réelles d'exploitation de la gestion courante doivent être établis au plus tard le 31 décembre N,
  - dans les premiers jours de janvier N+1, les opérations spécifiques de fin d'exercice devront être passées ;
- les dates de contrôle périodique de la concordance entre la comptabilité du comptable et celle de l'ordonnateur : rapprochement des comptabilités et vérification de la concordance des résultats ;
- les dates des opérations d'ordre qui sont connues lors de la confection du calendrier (affectation des résultats, contre-passation des charges et des produits rattachés, amortissements, reprise de subventions au compte de résultat etc.).

Il convient également de :

- veiller à l'émission régulière des mandats et des titres tout au long de l'exercice ;
- suivre la consommation des crédits à caractère limitatif tout au long de l'exercice budgétaire ;
- contrôler les anomalies sur les comptes en cours d'exercice ;
- arrêter une liste limitative des opérations à effectuer en journée complémentaire ;
- procéder aux opérations d'ordre dès que possible dans l'année ou selon le calendrier concerté entre l'ordonnateur et le comptable évoqué supra ;
- procéder au mandatement des admissions en non-valeur dès la décision d'admission en non-valeur qui relève de la compétence exclusive de l'ordonnateur.

Enfin, l'ordonnateur et le comptable doivent veiller tout au long de l'année au respect rigoureux des principes et des dates limites précitées dans un intérêt commun d'accélération de la production des comptes.

## **CHAPITRE 2**

# **LES OPÉRATIONS RELATIVES AUX IMMOBILISATIONS NON FINANCIÈRES**

Les immobilisations comprennent :

- les immobilisations incorporelles ;
- les immobilisations corporelles ;
- les immobilisations financières.

Les immobilisations financières ne sont pas traitées dans le présent chapitre (cf. Tome 1 : commentaires des comptes 26 et 27).

## **1. DÉFINITION DES IMMOBILISATIONS**

### **1.1. LES IMMOBILISATIONS, ÉLÉMENTS DE L'ACTIF**

Les immobilisations figurent à l'actif du bilan des établissements publics de santé.

Un actif est défini comme un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'établissement, c'est-à-dire un élément générant une ressource ou un potentiel de service, que l'établissement contrôle du fait d'événements passés et dont il attend des avantages économiques ou un potentiel de services futurs.

Un élément d'actif doit répondre en conséquence aux trois critères suivants :

☞ *L'élément doit être identifiable*

Ce critère ne pose pas de difficultés pour les actifs corporels.

Pour les actifs incorporels, en l'absence de droits légaux protégeant cet élément, l'établissement doit pouvoir prouver que l'élément est susceptible d'être vendu, transféré, loué ou échangé de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif.

☞ *L'élément est contrôlé*

Le contrôle d'un actif suppose que l'établissement ait la maîtrise du potentiel de services et qu'il assume l'essentiel des risques y afférent, sans pour autant en avoir nécessairement la propriété au sens juridique du terme. C'est le cas pour les constructions sur sol d'autrui, les immobilisations reçues en affectation et les immobilisations réalisées dans le cadre des baux emphytéotiques hospitaliers ou contrats de partenariat notamment.

La propriété d'un élément ne signifie pas pour autant qu'il est contrôlé : les établissements ne doivent normalement plus comptabiliser à l'actif les biens dont ils sont propriétaires mais sur lesquels ils n'exercent pas un contrôle suffisant.

Toutefois, par dérogation à ce principe, les éléments d'actifs mis à la disposition d'un tiers (exemple : structure de coopération sanitaire) sont maintenus dans le bilan des établissements publics de santé au compte 24.

L'établissement	Dispose de la propriété	Ne dispose pas du droit de propriété
Dispose du contrôle	Les immobilisations corporelles sont présentes aux comptes 21 et 23.	Les immobilisations corporelles sont présentes aux comptes 22 ou 2314 ou 23824
Ne dispose pas du Contrôle	Les immobilisations corporelles sont comptabilisées au compte 24.	Les immobilisations ne doivent pas apparaître au bilan. Dans le cas contraire, elles doivent être sorties du bilan. Cette situation pourrait, notamment, correspondre à des travaux effectués sur des biens n'appartenant pas à l'établissement.

☞ *L'élément est porteur d'un potentiel de services attendus et/ou d'avantages économiques futurs*

L'élément d'actif doit être porteur d'un potentiel de services attendus profitant à des tiers ou à l'établissement conformément à sa mission ou à son objet et/ou d'avantages économiques futurs pour l'établissement.

Le potentiel de services attendus de l'utilisation d'un actif par un établissement public de santé est fonction de l'utilité sociale correspondant à son objet ou à sa mission.

L'avantage économique futur représentatif d'un actif est le potentiel qu'a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux nets de trésorerie au bénéfice de l'établissement.

## 1.2. CLASSEMENT DES IMMOBILISATIONS

On distingue les immobilisations corporelles des immobilisations incorporelles.

### 1.2.1. Les immobilisations incorporelles

Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire sans substance physique.

Entrent, par exemple, dans cette catégorie d'immobilisations les brevets, licences et marques et acquisitions de logiciels dissociés.

### 1.2.2. Les immobilisations corporelles

Une immobilisation corporelle est un actif physique détenu par l'établissement pour concourir à l'exercice de ses missions au-delà de l'exercice en cours.

## 1.3. LA DISTINCTION ENTRE IMMOBILISATIONS ET CHARGES

Cette distinction doit être appréciée d'une part, lors de l'acquisition initiale d'un bien et d'autre part, lors de l'engagement de dépenses ultérieures à l'entrée d'une immobilisation dans le patrimoine de l'établissement et concernant cette immobilisation.

### 1.3.1. Lors de l'acquisition initiale d'un bien

Les critères de distinction entre immobilisations et charges sont les mêmes que ceux applicables lors de l'évaluation du coût de l'immobilisation lors de son entrée dans le patrimoine de l'établissement (cf. § 2.1.).

Par dérogation à ces critères, les établissements ont la possibilité d'imputer au compte de résultat prévisionnel et donc de ne pas faire figurer au bilan et de ne pas amortir les biens dont la valeur unitaire ne dépasse pas le seuil de 800 € TTC (ce seuil s'applique au montant imputé au compte budgétaire si l'opération ouvre droit à déduction de TVA). L'établissement est libre de retenir un seuil d'immobilisation inférieur à 800€ TTC s'il le souhaite ; en revanche il ne peut retenir un seuil supérieur. Le seuil retenu au final par l'établissement ne doit pas être inférieur à 500€ TTC.

Les biens dont la valeur unitaire est inférieure à 800 € TTC, mais acquis dans le cadre d'un équipement initial ou d'un renouvellement complet, significatif par la quantité (ainsi que les lots de biens identiques dont la valeur unitaire est inférieure à 800 € TTC) sont imputés dans le tableau de financement prévisionnel et constituent donc des immobilisations. Cette information est précisée au comptable par l'ordonnateur.

Si un bien se compose de plusieurs éléments qui peuvent être achetés séparément (meubles de rangement modulables, par exemple), il y a lieu de prendre en considération le prix global de ce bien et non la valeur de chaque élément pour apprécier la limite de 800 €TTC prévue ci-dessus.

En cas d'acquisition par lot, le seuil de 800€ s'apprécie sur la valeur totale du lot.

Un lot peut être défini comme une catégorie homogène de biens :

- dont le suivi individualisé ne présente pas d'intérêt ;
- ayant à la fois une même durée d'amortissement et une même imputation comptable ;
- acquis par le biais d'une commande unique (y compris faisant l'objet de plusieurs factures pour un même mandat).

### **1.3.2. Les dépenses ultérieures**

Les dépenses ou les coûts ultérieurs, qui ne répondent pas aux critères de définition des immobilisations, comme les dépenses courantes d'entretien et de maintenance, sont comptabilisés en charges. Les grosses réparations constituent un composant des immobilisations avec un plan d'amortissement qui leur est propre.

L'imputation de ces dépenses doit plus précisément s'apprécier au regard du potentiel de services attendus et/ou des avantages économiques futurs que procure l'engagement de ces dépenses et non par rapport à l'état d'origine de l'immobilisation existante.

Ainsi, les coûts significatifs de remplacement ou de renouvellement d'un élément d'une immobilisation corporelle doivent être comptabilisés à l'actif.

#### *☞ Les coûts significatifs de remplacement ou de renouvellement*

Le coût de remplacement ou de renouvellement est significatif s'il introduit une amélioration ou prolonge la durée prévisible d'utilisation du bien, permettant d'augmenter le potentiel de services attendus de l'immobilisation.

De même, les grosses réparations, au sens de l'article 606 du Code civil (« *les grosses réparations sont celles des gros murs et des voûtes, le rétablissement des poutres et des couvertures entières ; celui des digues et des murs de soutènement et de clôtures aussi en entier. Toutes les autres réparations sont d'entretien* »), constituent des coûts significatifs de remplacement : doivent donc être regardées comme des « grosses réparations » les travaux d'une importance excédant celle des opérations courantes d'entretien ou de maintenance et consistant en la remise en état, la réfection, voire le remplacement, d'équipements qui, au même titre que les gros murs, les charpentes et les couvertures, sont essentiels pour maintenir l'immeuble en état d'être utilisé.

### ☞ *Les coûts non significatifs de remplacement ou de renouvellement*

Le remplacement ayant pour seul objet de permettre l'utilisation normale d'un bien jusqu'à l'issue de sa durée prévisible d'utilisation ne constitue pas un coût significatif autorisant une inscription à l'actif du bilan. De même, les dépenses courantes d'entretien, de maintenance et de réparation sont assimilées à des charges d'exploitation.

Par ailleurs, les dépenses de gros entretien ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement, constituent des charges d'exploitation. Elles peuvent faire l'objet d'une provision pour gros entretien ou grande révision (PGE).

## **2. ÉVALUATION DES IMMOBILISATIONS**

### **2.1. LORS DE L'ENTRÉE DANS LE PATRIMOINE**

Les immobilisations corporelles ou incorporelles doivent être évaluées lors de leur entrée dans le patrimoine.

À leur date d'entrée dans le patrimoine de l'établissement, la valeur des biens est déterminée dans les conditions suivantes :

- les immobilisations acquises à titre onéreux sont comptabilisées à leur coût d'acquisition ;
- les immobilisations produites par l'établissement sont comptabilisées à leur coût de production ;
- les immobilisations acquises à titre gratuit sont comptabilisées à leur valeur vénale ;
- les immobilisations acquises par voie d'échange sont comptabilisées à leur valeur vénale.

### ☞ *Les immobilisations acquises à titre onéreux*

Le coût d'acquisition d'une immobilisation non financière est constitué de :

- son *prix d'achat*, y compris les droits de douane et les taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais ou ristournes et des escomptes de règlement ;
- tous les coûts directement attribuables engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par l'établissement.

Les coûts sont attribués au coût de l'immobilisation pendant la période dite *d'acquisition*, c'est-à-dire la période qui court à compter de la décision de l'établissement d'acquérir l'immobilisation et prend fin lorsque le niveau de performance pour atteindre le rendement initial attendu est atteint.

Les coûts attribuables incluent notamment :

- les frais d'appel d'offres ;
- les frais de préparation du site ou de démolition ;
- les frais de livraison et de manutention initiaux ;
- les honoraires, commissions et indemnités de professionnels (architectes, géomètres, experts, évaluateurs, conseils etc.) ;
- les frais de transport, d'installation et de montage, les honoraires ou commissions ;
- taxes et participations locales levées du fait de la construction ;
- les frais d'actes, les droits de mutation ;
- les révisions de prix.

Les coûts engagés avant ou après cette période d'acquisition sont obligatoirement comptabilisés en charges.

Les prestations d'architecture incluses dans les coûts attribuables comprennent les honoraires versés à l'architecte auquel la conception du projet d'investissement a été confiée au terme de la procédure d'appel d'offres, ainsi que la prime versée, en application des dispositions du II de l'article 74 du code des marchés publics, aux architectes ayant participé au marché de maîtrise d'œuvre et qui n'ont pas été retenus par le jury de concours, ainsi que les indemnités versées, le cas échéant, aux architectes membres de ce jury, prévu par l'article 25 du code des marchés publics.

Les primes d'assurance obligatoires destinées à couvrir les éventuels dommages qui interviendraient pendant la période décennale sur un ouvrage que l'établissement a fait construire doivent être inscrites en charge (compte 6168). L'assurance dommage construction constitue une charge à comptabiliser pour la partie concernant les exercices ultérieurs en charges constatées d'avance (voir commentaire du compte 486 « charges constatées d'avance »).

N.B. La comptabilisation des frais de démolition varie selon que la démolition est suivie ou non d'une reconstruction :

\* En cas de démolition sans reconstruction :

Lorsque le terrain nu est cédé suite à démolition de l'immeuble :

- Les frais de démolition destinés à rendre un terrain libre et nu sont à immobiliser (au compte 211) s'ils entraînent une augmentation de la valeur d'utilité ou de la valeur vénale du terrain. Lors de la vente du terrain, le bien sera sorti de l'actif pour sa valeur comptable (donc y compris les frais de démolition) ;
- Si les frais de démolition n'entraînent pas une augmentation de la valeur d'utilité ou de la valeur vénale du terrain, ils sont comptabilisés en charges exceptionnelles (comptes 678).

Si le terrain nu demeure à l'actif de l'établissement suite à démolition de l'immeuble, les frais de démolition sont comptabilisés en charges exceptionnelles (comptes 678) (sauf cas où le terrain recevrait des aménagements destinés à procurer des avantages économiques à l'établissement. Les frais de démolition seraient alors intégrés au coût d'agencement des terrains (imputé au compte 2121)).

\* En cas de démolition avec reconstruction, le coût de la démolition fait partie du coût d'acquisition de la nouvelle construction.

Lorsque l'établissement fait des travaux de démolition d'un bâtiment qui contient de l'amiante en vue d'édifier une nouvelle construction ou lorsqu'il procède au désamiantage d'un bâtiment avant de procéder à sa rénovation :

Les travaux de désamiantage sont accessoires au coût d'acquisition ou de création d'un actif porteur d'avantages économiques futurs (exemple : remplacement d'un composant identifié) et sont à comptabiliser en immobilisations.

#### ☞ *Les immobilisations produites par l'établissement*

Le coût d'une immobilisation produite par l'établissement pour lui-même est déterminé en utilisant les mêmes principes que pour une immobilisation acquise et sur la base des informations de la comptabilité analytique de l'établissement.

#### ☞ *Les coûts d'emprunt*

Lorsque l'option pour l'incorporation des coûts d'emprunts a été retenue, elle doit être appliquée à tous les actifs éligibles, c'est-à-dire aux immobilisations (qu'elles soient corporelles ou incorporelles, produites ou acquises) et aux stocks.

Les coûts d'emprunt peuvent être incorporés au coût de production de l'actif, tant que l'actif n'est pas directement achevé, lorsqu'ils sont directement attribuables à la construction ou la production d'un actif éligible, c'est-à-dire un actif qui exige une longue période de conception ou de construction avant de pouvoir être utilisé.

## 2.2. ÉVALUATION POSTÉRIEURE À LA DATE D'ENTRÉE

### 2.2.1. À l'inventaire

À l'inventaire, a minima annuel, l'établissement procède au recensement de ses éléments actifs, ainsi qu'à leur évaluation.

La valeur nette comptable correspond à la valeur brute diminuée des amortissements et des dépréciations.

La valeur brute des biens correspond à leur valeur d'entrée dans le patrimoine.

En principe, l'évaluation à l'inventaire est faite à la valeur actuelle de ces éléments.

La valeur actuelle d'un bien s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité du bien pour l'établissement. Pour ce faire, l'établissement utilise les références ou les techniques les mieux adaptées à la nature du bien, telles que prix du marché, barèmes, mercures, indices spécifiques etc.

S'agissant des immobilisations autres que financières, la valeur nette comptable est retenue comme valeur d'inventaire, sauf si la valeur actuelle est jugée notablement inférieure à la valeur comptable. Dans ce cas, la valeur actuelle est retenue comme valeur d'inventaire (enregistrement d'une dépréciation).

### 2.2.2. À la date d'arrêté des comptes

La valeur comptable est comparée à la valeur d'inventaire (valeur actuelle) à la même date, sauf si la valeur nette comptable a été retenue comme valeur d'inventaire. La comparaison s'effectue élément par élément.

La plus-value constatée entre la valeur d'inventaire d'un bien et sa valeur d'entrée n'est pas comptabilisée.

En revanche, la moins-value sera prise en compte. Le caractère irréversible des effets impliquant une dépréciation est, ainsi, apprécié en fonction de la poursuite ou non de l'utilisation de l'actif concerné, donnant à lieu à constatation :

- d'un amortissement exceptionnel ne pouvant être repris, si l'actif cesse d'être utilisé. Le reliquat du plan d'amortissement est modifié en conséquence (pour les immobilisations amortissables) ;
- d'une dépréciation pouvant être reprise, si l'actif continue d'être utilisé.

## 2.3. CAS PARTICULIERS

### 2.3.1. Première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières

Les immobilisations corporelles inventoriées mais non comptabilisées et les immobilisations corporelles nouvellement inventoriées dans le cadre d'une démarche volontariste sont comptabilisées à leur valeur vénale, qui devient la valeur historique du bien par convention.

Les biens spécifiques pour lesquels il n'existe pas de valeur vénale directement identifiable (cas exceptionnels, le recours à la valeur vénale devant être privilégié) sont comptabilisés à leur coût de remplacement. Le coût de remplacement correspond à une évaluation basée sur l'estimation du coût du bien pour un actif similaire qui offrirait un potentiel de service identique compte tenu de l'utilisation de ce bien et/ou de son obsolescence. Le coût de remplacement est comptabilisé en valeur nette, valeur qui devient la valeur historique du bien par convention.

Dans les cas, qui doivent demeurer exceptionnels, où il ne serait pas possible d'obtenir une évaluation fiable de la valeur d'entrée (valeur vénale ou coût de remplacement), les biens concernés seront néanmoins inscrits en comptabilité. Une information appropriée est en tout état de cause donnée en annexe des comptes, et notamment la justification de l'impossibilité d'obtenir une valeur d'entrée.

Lorsqu'un bien est partiellement comptabilisé à l'actif, la différence entre la valeur d'entrée du bien et les montants antérieurement comptabilisés est inscrite à l'actif. Le comptable procèdera dans un premier temps à la sortie du bien partiellement comptabilisé par correction d'erreur, puis il intégrera le bien pour sa valeur totale (valeur actuelle) par correction d'erreur. Il s'agit d'opérations d'ordre non budgétaire. Il procèdera de la même façon pour les amortissements se rapportant au bien.

La contrepartie de l'immobilisation corporelle est inscrite en situation nette. Pour les immobilisations corporelles partiellement comptabilisées auxquelles un financement est rattaché, le traitement initialement retenu pour ce financement n'est pas remis en cause et perdure.

### **2.3.2. Biens historiques et culturels**

Les biens concernés sont ceux contrôlés par un établissement public de santé auxquels s'applique l'un des régimes juridiques énumérés de façon limitative ci-après.

#### ***Biens historiques et culturels immobiliers***

- 1° Les monuments historiques classés ou inscrits (articles L.621-1 et L.621-25 du code du patrimoine) ;
- 2° Les monuments naturels et sites classés ou inscrits (article L.630-1 du code du patrimoine – articles L.341-1 et L.342-2 du code de l'environnement) ;
- 3° Les immeubles visés par la loi du 9 décembre 1905 concernant la séparation des Églises et de l'État.

#### ***Biens historiques et culturels mobiliers***

- 1° Les biens culturels, relevant des catégories définies par décret en Conseil d'État :
  - classés monuments historiques (articles L.622-1 et L.622-10 du code du patrimoine) ou archives historiques en application du code du patrimoine ;
  - considérés comme trésors nationaux par l'État après avis de la commission prévue à l'article L. 111-4 du code du patrimoine.
- 2° Les biens culturels qui appartiennent à une personne publique et qui :
  - soit figurent sur les inventaires des collections des musées de France et des autres musées ou des organismes qui remplissent des missions patrimoniales analogues, des archives ou des fonds de conservation des bibliothèques ;
  - soit sont classés monuments historiques ou archives historiques en application du code du patrimoine.
- 3° Les biens culturels qui, conservés dans les édifices affectés à l'exercice public d'un culte ou leurs dépendances, sont classés monuments ou archives historiques ou sont considérés comme des trésors nationaux par l'État après avis de la commission prévue à l'article L.111-4 du code du patrimoine ;
- 4° Un exemplaire identifié de chacun des documents dont le dépôt est prescrit aux fins de constitution d'une mémoire nationale par l'article L.131-2 du code du patrimoine (dépôt légal) ;
- 5° Les archives publiques au sens de l'article L.211-4 du code du patrimoine ;
- 6° Les archives issues de fonds privés entrées dans les collections publiques par acquisition à titre onéreux, don, dation ou legs ;
- 7° Les découvertes de caractère mobilier devenues ou demeurées propriété publique en application du chapitre 3 du titre II et du chapitre 1er du titre III du livre V du code du patrimoine ;
- 8° Les biens culturels maritimes de nature mobilière au sens du chapitre 2 du titre III du livre V du code du patrimoine ;

9° Les objets mobiliers classés ou inscrits au titre du chapitre 2 du titre II du livre VI du code du patrimoine ou situés dans un immeuble classé ou inscrit et concourant à la présentation au public de parties classées ou inscrites dudit immeuble ;

10° Les objets mobiliers autres que ceux mentionnés au 6° ci-dessus, présentant un intérêt historique ou artistique, devenus ou demeurés propriété publique en application de la loi du 9 décembre 1905 concernant la séparation des Églises et de l'État ;

11° Les collections des musées ;

12° Les collections de documents anciens, rares ou précieux des bibliothèques.

Les modalités de comptabilisation d'un bien historique et culturel sont différentes selon la situation dans laquelle il se trouve :

- les biens historiques et culturels qui seront acquis à titre onéreux sont comptabilisés au coût d'acquisition ; les biens qui seront reçus à titre gratuit (dons, datations ou legs) sont comptabilisés à la valeur dite « fiscale »<sup>1</sup> ou à la valeur à dire d'expert.
- les biens d'ores et déjà contrôlés sans avoir été comptabilisés sont comptabilisés à l'euro symbolique.
- Pour les biens faisant partie du patrimoine de l'entité qui sont déjà comptabilisés, il n'y a pas de remise en cause des valeurs d'entrée retenues et pas de modification des valeurs d'entrée déjà enregistrées.

Par ailleurs, pour les biens historiques et culturels dont le contrôle est transféré entre entités du secteur public, et en l'absence de convention prévoyant des modalités spécifiques, les dispositions suivantes s'appliquent :

- Lorsque le transfert est accompagné du versement d'une somme, cette somme est retenue comme valeur d'entrée.
- Lorsque le transfert n'est pas accompagné du versement d'une somme, la valeur figurant dans les comptes de l'entité « transférante » (valeur du bien historique et culturel, dépenses ultérieures, amortissements et, le cas échéant, dépréciations de ces dépenses) est reprise dans les comptes de l'entité « receveuse ». Les biens faisant déjà partie du patrimoine de l'entité « transférante » sans avoir été comptabilisés sont comptabilisés à l'euro symbolique dans les comptes de l'entité « receveuse ».

A la date de clôture, les biens historiques et culturels sont évalués dans les comptes pour le même montant que lors de leur comptabilisation initiale.

Ils ne sont susceptibles de faire l'objet ni d'amortissement ni de dépréciation. En cas d'altération partielle notable d'un bien historique et culturel, une information est donnée en annexe.

Les biens historiques et culturels font généralement l'objet de restauration ou de rénovation. Il convient d'analyser s'il s'agit de travaux de reconstruction, de gros entretien ou d'entretien courant.

- Les travaux de reconstruction sont comptabilisés en immobilisation corporelle en sus et distinctement du bien « sous-jacent ».
- Les travaux assimilés à des travaux de gros entretien ou de grandes révisions relèvent de programmes pluriannuels dont l'objet est de vérifier et de maintenir le bon état des biens historiques et culturels. Ces dépenses doivent être comptabilisées soit sous forme de provisions pour gros entretien, soit sous forme de composants distincts du bien « sous-jacent ».
- Les dépenses d'entretien courant sont comptabilisées en charges au fur et à mesure de leur réalisation.

Les dépenses ultérieures afférentes à des biens historiques et culturels et revêtant un caractère immobilisable ont leur propre plan d'amortissement, contrairement au bien historique et culturel « sous-jacent » qui, lui, n'a pas vocation à être amorti.

---

<sup>1</sup> Biens remis en contrepartie d'un allégement fiscal.

A la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée, pour ces dépenses ultérieures immobilisées, conformément au plan d'amortissement. La dotation aux amortissements de chaque exercice est comptabilisée en charges.

Les modalités d'évaluation du montant amortissable, des conditions de réexamen du plan d'amortissement (durée et mode d'amortissement) rendues nécessaires par une modification significative de l'utilisation du bien historique et culturel correspondant aux dépenses ultérieures immobilisées, de la nature de celui-ci ou consécutive à la dépréciation, suivent les dispositions de droit commun.

### **2.3.3. Contrats concourant à la réalisation d'un service public**

L'équipement défini au contrat est comptabilisé en tant qu'immobilisation corporelle au bilan de l'établissement public de santé lorsqu'il est contrôlé par celui-ci.

Lorsque le coût de l'équipement ne peut être déterminé de façon fiable, sa comptabilisation est reportée au moment où son coût peut être évalué de manière fiable. Ce report peut conduire à ne comptabiliser l'équipement qu'au moment où il est mis en service.

Les sommes à verser par l'établissement public de santé au titre du financement de l'équipement sont comptabilisées dans ses comptes en dette financière selon les termes du contrat.

### **2.3.4. Transferts d'actifs corporels impliquant un établissement public de santé**

Si l'établissement est l'entité receveuse la comptabilisation intervient à la date du transfert sur la base de la valeur figurant dans les comptes de l'entité transférante en reprenant la valeur brute, les amortissements cumulés, et les éventuelles dépréciations et provisions qui y sont attachées.

Si l'établissement est l'entité transférante, la contrepartie de l'actif corporel transféré est inscrite au compte 241.

Le transfert doit faire l'objet d'une mention dans l'annexe (note au bilan).

### **2.3.5. Immobilisations incorporelles et corporelles contrôlées conjointement par plusieurs entités à comptabilité publique**

Les biens concernés sont les immobilisations incorporelles et corporelles contrôlées conjointement par plusieurs entités ayant participé à leur financement.

Une immobilisation contrôlée conjointement fait l'objet d'une maîtrise conjointe des conditions de son utilisation, de son potentiel de services et/ou de ses avantages économiques, en vertu d'un accord entre les parties.

Le contrôle conjoint se caractérise par le fait que, d'une part, aucune des entités prises individuellement n'est en mesure de maîtriser unilatéralement les conditions d'utilisation, le potentiel de services et/ou les avantages économiques de l'actif, et, d'autre part, les décisions stratégiques financières et opérationnelles relatives à l'actif imposent le consentement des entités partageant le contrôle.

Une immobilisation incorporelle ou corporelle contrôlée conjointement par plusieurs entités est comptabilisée dans les comptes de chaque entité qui la contrôle à hauteur de sa quote-part de contrôle de l'actif.

- ***Immobilisation contrôlée conjointement par l'ensemble des entités qui la financent***

Dans ce cas, la quote-part de contrôle est assimilée à la quote-part de financement, sauf convention contraire.

Cette solution a été privilégiée au motif que, hormis stipulation conventionnelle contraire, la quote-part de financement est présumée refléter la réalité économique.

De plus, la méthode de comptabilisation systématique<sup>1</sup> de l'actif à parts égales dans chacune des entités « contrôlantes » a été écartée. En effet, cette méthode engendre la constatation du différentiel entre le niveau du financement et celui du contrôle, telle une subvention versée ou reçue ; or, dans les faits, aucune subvention n'existe.

- ***Immobilisation contrôlée conjointement par une partie des entités qui la financent***

Une immobilisation financée par plusieurs entités et contrôlée conjointement par seulement certaines d'entre elles est comptabilisée à l'actif de chaque entité qui la contrôle à hauteur de sa quote-part de financement, majorée des financements provenant des entités « non contrôlantes ».

Les entités « contrôlantes » comptabilisent les financements provenant des entités « non contrôlantes » proportionnellement à leur quote-part de contrôle. Par conséquent, la somme des quotes-parts d'actif inscrites au bilan des entités « contrôlantes » correspond à la valeur totale de l'immobilisation. Au passif, les financements reçus par ces entités « contrôlantes » sont inscrits en capitaux propres.

Les entités qui ont financé l'immobilisation mais qui ne la contrôlent pas comptabilisent le financement versé conformément au traitement comptable d'une subvention d'investissement versée.

- ***Traitement de l'écart éventuel entre la quote-part de contrôle définie par une convention et la quote-part de financement***

La convention qui régit l'acquisition, le financement et les règles d'acquisition en commun d'un actif peut prévoir une quote-part de contrôle différente de celle du financement. Lorsque le montant du financement versé par une entité est supérieur à son pourcentage de contrôle sur l'actif, l'écart entre le montant de financement et le montant de l'actif inscrit dans ses comptes est alors comptabilisé comme un financement versé, à l'actif ou en charge, selon les dispositions spécifiques de chaque instruction budgétaire et comptable. Lorsque le montant du financement versé est inférieur à son pourcentage de contrôle sur l'actif, l'écart est comptabilisé comme un financement reçu, en capitaux propres.

Les actifs et les passifs, ainsi que les charges et les produits, provenant de l'application de ces opérations, sont compris dans les rubriques du bilan et du compte de résultat auxquels ils se rattachent.

L'annexe fait état des méthodes suivies pour comptabiliser les actifs et les passifs provenant des biens contrôlés conjointement.

L'annexe présente des tableaux de variation des valeurs brutes et des amortissements pour indiquer, lors de l'exercice concerné, les montants, à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, correspondant à ces immobilisations.

L'annexe mentionne également :

- la description du projet et des principales dispositions prévues dans le contrat ;
- le coût du bien en distinguant la partie financée par l'entité et la partie financée par les autres partenaires.

### **2.3.6. Les pièces de rechange et de sécurité**

Les pièces de rechange et le matériel d'entretien sont habituellement inscrits en stocks et comptabilisés dans le compte de résultat lors de leur consommation. Toutefois, les pièces de rechange principales et le stock de pièces de sécurité constituent des immobilisations corporelles si l'entité compte les utiliser sur plus d'un exercice, i.e. sur une durée supérieure à 12 mois, et que leur montant est significatif. De même, si les pièces de rechange et le matériel d'entretien ne peuvent être utilisés qu'avec une immobilisation corporelle, ils sont comptabilisés en immobilisations corporelles.

---

<sup>1</sup>Une comptabilisation de l'actif à parts égales peut intervenir si la convention le prévoit ainsi.

- Les pièces de sécurité correspondent à des pièces principales d'une installation acquises pour être utilisées en cas de panne ou de casse accidentelle, afin d'éviter une interruption longue du cycle de production ou un risque en matière de sécurité. Leur remplacement n'est pas planifié. Les avantages économiques liés à ces actifs résultent de leur disponibilité immédiate au cours de l'utilisation de l'immobilisation principale. L'amortissement doit débuter dès l'acquisition de cette immobilisation principale et être étalé sur la même durée.
- Les pièces de rechange sont destinées à remplacer ou à être intégrées à une immobilisation principale ou aux dépenses ultérieures immobilisables. Les avantages économiques liés à cet actif ne seront obtenus qu'à partir de l'utilisation effective de la pièce, après le remplacement. L'amortissement doit débuter à la date de remplacement de la pièce (i.e. du montage) et est calculé dans les mêmes conditions que celles de l'immobilisation à laquelle il est intégré.

*Exemples : le radiateur d'un moteur, une roue d'un véhicule de transport, la sonde d'un scanner constituent des pièces de rechange. Les vis et boulons d'un matériel médical constituent des pièces de sécurité.*

### **2.3.7. Immobilisations incorporelles générées en interne**

Les immobilisations incorporelles générées en interne sont des éléments incorporels créés et identifiés par la réalisation d'un projet défini et qui satisfont aux critères de comptabilisation des immobilisations incorporelles. Des immobilisations incorporelles générées en interne peuvent être mises en évidence par des activités telles que l'élaboration du procédé de fabrication d'un nouveau matériel ou la réalisation d'un nouveau logiciel.

- **Les différentes phases d'un projet**

Un projet se compose des phases suivantes :

- une phase de recherche préalable qui comprend généralement l'acquisition de nouvelles connaissances, l'analyse des besoins, la définition des objectifs finaux, l'évaluation des différentes possibilités techniques, le choix de la solution et la détermination des moyens à mobiliser ;
- une phase de développement qui consiste généralement en l'utilisation des résultats de la phase de recherche préalable et d'autres moyens pour mettre en œuvre la solution choisie.

L'achèvement de la phase de développement d'un projet correspond à la production des derniers résultats prévus et précède la mise en service de l'immobilisation incorporelle.

Certains projets relèvent exclusivement d'une activité de recherche (acquisition de nouvelles connaissances, conception et évaluation de différentes solutions techniques, etc.). Si un projet commence directement au stade de la phase de développement, cette situation doit être explicite et préalable au commencement de la réalisation.

- **Conditions spécifiques de comptabilisation**

Les dépenses encourues au cours de la phase de recherche préalable d'un projet doivent être comptabilisées en charges car, à ce stade, il n'est pas encore possible de démontrer l'existence d'une immobilisation incorporelle.

Si la phase de recherche et la phase de développement ne peuvent être distinguées, toutes les dépenses encourues au cours de la réalisation d'un projet sont comptabilisées en charges.

En revanche, une immobilisation incorporelle générée en interne, résultant de la phase de développement d'un projet, doit être comptabilisée s'il est possible de démontrer que les conditions suivantes sont remplies simultanément :

- le projet a de sérieuses chances de réussite technique, car on peut raisonnablement estimer que les objectifs fixés sont réalisables compte tenu des connaissances techniques existantes ;

- l'organisme a l'intention d'achever le projet et d'utiliser ses résultats ;
- l'organisme peut démontrer que la réalisation du projet générera des avantages économiques futurs ou un potentiel de services sur plusieurs exercices ;
- l'organisme a la capacité d'utiliser les résultats de la réalisation du projet ;
- l'organisme dispose des ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour mener à son terme le projet ;
- l'organisme a la capacité d'évaluer de façon fiable les dépenses attribuables au projet au cours de la phase de développement.

Tant qu'un projet n'est pas achevé, les dépenses encourues lors de la phase de développement sont comptabilisées en immobilisation incorporelle en cours.

Lorsqu'un projet est achevé, la totalité des dépenses encourues depuis le commencement de la phase de développement est transférée en immobilisation incorporelle en service. Pour ce projet, plus aucune dépense ne doit alors figurer en immobilisation incorporelle en cours.

Si, au cours de sa phase de développement, un projet s'avère irréalisable toutes les dépenses immobilisées doivent être comptabilisées en charges.

### **3. AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS**

#### **3.1. DÉFINITION**

Les amortissements sont définis comme la constatation comptable d'un amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de l'usage, du temps, du changement des techniques ou de toute autre cause dont les effets sont jugés irréversibles.

En pratique, ils consistent généralement à étaler, sur une durée probable de vie, la valeur des biens, suivant un *plan d'amortissement* préétabli.

Ils sont comptabilisés au bilan, en moins à l'actif, et au compte de résultat, en charges d'exploitation.

Ils ont pour but d'assurer le renouvellement des immobilisations : dans l'EPRD, une charge est constatée au compte de résultat prévisionnel et une ressource au tableau de financement prévisionnel à travers la détermination de la capacité d'autofinancement.

Parmi les immobilisations, ne sont pas amortissables les terrains (sauf terrains de gisement), ainsi que les immobilisations financières.

#### **3.2. PLAN D'AMORTISSEMENT**

Un plan d'amortissement doit être adopté par l'ordonnateur au moment de la mise en service de l'immobilisation. Il fixe la durée (ou taux) ainsi que la méthode de calcul retenues pour chaque immobilisation à amortir. Il est présenté sous forme d'un tableau prévisionnel de réduction des valeurs inscrites au bilan sur une période déterminée et par tranches successives.

Il importe que le plan d'amortissement soit adapté à la structure et aux besoins de l'établissement.

##### **3.2.1. Durée ou taux d'amortissements**

Les taux sont fixés par l'ordonnateur en fonction du rythme de consommation du potentiel de service de l'actif (durée d'utilisation de l'immobilisation).

Lorsqu'une durée a été choisie, elle doit être identique pour une même catégorie de biens utilisés dans des conditions similaires. En conséquence, deux immobilisations identiques peuvent avoir une durée d'amortissement différente si les conditions d'utilisation ne sont pas identiques ; cette situation relève d'une décision du directeur.

La liste des taux ci-dessous est proposée à titre purement indicatif :

IMMOBILISATIONS	TAUX
Bâtiments	3,33 à 5 %
Matériel	10 à 15 %
Matériel biomédical	20 à 25 %
Matériel informatique	33,33 à 50 %
Outillage	10 à 20 %
Automobiles et matériel roulant	20 à 25 %
Mobilier	10 %
Matériel de bureau	10 à 20 %
Agencements et installations	5 à 10 %
Logiciels	33,33 à 50 %

### 3.2.2. Méthodes d'amortissement

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 est la méthode qui permet d'atteindre l'objectif d'image fidèle.

#### ☞ *L'amortissement linéaire*

L'amortissement linéaire est pratiqué par annuités constantes, chaque annuité étant égale au produit du montant de l'immobilisation à amortir par le taux d'amortissement, sauf pour la première et la dernière annuités qui se calculent de la manière suivante :

- la date de départ de l'amortissement linéaire est la date de mise en service du bien. En conséquence, la première annuité d'amortissement doit être réduite « prorata temporis » pour tenir compte de la période écoulée entre le début de l'exercice et la date de mise en service. Le prorata temporis s'apprécie en jours sur une base de mois de 30 jours et d'une année de 360 jours ;
- la dernière annuité d'amortissement est réduite par rapport à la dotation complète de l'annuité « prorata temporis » pratiquée l'exercice d'acquisition.

*Exemple de calcul d'amortissement linéaire :*

Une automobile achetée 20 000 euros et mise en service le 15 juillet de l'exercice N est amortie selon le mode linéaire sur la base d'un taux de 20%. Le montant des amortissements s'élève à :

- exercice N :  $4000 * 166/360 = 1844$  ( $4000 = 20\ 000 * 20\ %$  et  $166 = 16 + 30 + 30 + 30 + 30 + 30$ ) ;
- exercices N+1 à N+4 : 4000 ;
- exercice N+5 :  $4000 - 1844 = 2156$ .

#### ☞ *L'amortissement dégressif*

L'amortissement dégressif, se caractérise par l'application d'un taux constant à une valeur dégressive : d'abord le coût initial, puis à partir du deuxième exercice, la valeur résiduelle du bien. Le taux constant est égal au produit du taux linéaire par un coefficient qui varie suivant la durée de vie du bien.

Par rapport à l'amortissement linéaire, l'amortissement dégressif permet un amortissement plus rapide sur les premières années d'utilisation du bien.

Les coefficients dégressifs sont les suivants :

- 1,25 pour une durée d'amortissement de 3 et 4 ans ;
- 1,75 pour une durée d'amortissement de 5 et 6 ans ;
- 2,25 pour une durée d'amortissement supérieure à 6 ans.

Pour l'année d'acquisition du bien, l'annuité dégressive (valeur brute du bien\* taux d'amortissement dégressif) est calculée comme si le bien avait été acquis au premier jour du mois de son acquisition.

Les années suivantes se calculent en gardant le même taux d'amortissement dégressif mais en prenant comme base la valeur résiduelle du bien à la clôture de l'exercice précédent. Mais, lorsque l'annuité dégressive devient inférieure à l'annuité correspondant au quotient de la valeur résiduelle par le nombre d'années restant à courir à compter de l'ouverture de l'exercice, l'établissement pratique des annuités linéaires correspondant au quotient entre la valeur à la clôture de l'exercice précédent et le nombre d'années restant à courir.

*Exemple de calcul d'amortissement dégressif :*

Une automobile achetée 20 000 euros le 15 juillet de l'exercice N est amortie selon le mode dégressif sur la base d'un taux de 20 %. La durée étant de 5 ans, le coefficient dégressif est de 1,75 soit un taux d'amortissement de  $20\% * 1,75 = 35\%$ .

EXERCICES	VALEUR RÉSIDUELLE À L'OUVERTURE	DOTATION DE L'EXERCICE	VALEUR RÉSIDUELLE À LA CLOTURE
N	20 000	3500 (1)	16 500
N+1	16 500	5775	10 725
N+2	10 725	3753	6972
N+3	6972	3486 (2)	3486
N+4	3486	3486	0

(1)  $20\ 000 * 35\% * 6/12 = 3500$

(2)  $6972 / 2 = 3\ 486$  qui supérieur à  $6972 * 35\% = 2440$

☞ *L'amortissement dégressif à taux décroissant appliqué à une valeur constante (système « softy » sum of the years digits)*

*Exemple de calcul d'amortissement dégressif :*

Une automobile est achetée 20 000 euros le 15 juillet de l'exercice N.

La somme du nombre d'années est donc de :  $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$ , l'amortissement sera de 5/15 la première année, 4/15 la deuxième année et de 1/15 la dernière année :

- exercice N :  $20\ 000 * 5/15 = 6\ 667$
- exercice N+1 :  $20\ 000 * 4/15 = 5\ 333$
- exercice N+2 :  $20\ 000 * 3/15 = 4\ 000$
- exercice N+3 :  $20\ 000 * 2/15 = 2667$
- exercice N+4 :  $20\ 000 * 1/15 = 1333$

Dans cette méthode, le prorata temporis ne s'applique pas.

☞ *L'amortissement variable*

L'amortissement variable consiste à calculer la dépréciation du bien en fonction de son utilisation. La dépréciation subie dépend du nombre de kilomètres parcourus, du nombre d'heures de travail etc. La durée d'amortissement n'est donc pas déterminée a priori.

Une automobile achetée 20 000 euros le 15 juillet de l'exercice N est amortie selon le mode variable sur la base du nombre de kilomètres parcourus. Son renouvellement est prévu à 150 000 kilomètres.

- exercice N : le véhicule a parcouru 30 000 kilomètres :  $20\,000 * 30\,000 / 150\,000 = 4000$
- exercice N+1 : le véhicule a parcouru 45 000 kilomètres :  $20\,000 * 45\,000 / 150\,000 = 6000$
- exercice N+2 : le véhicule a parcouru 50 000 kilomètres :  $20\,000 * 50\,000 / 150\,000 = 6667$
- exercice N+3 : le véhicule a parcouru 25 000 kilomètres :  $20\,000 * 25\,000 / 150\,000 = 3333$

#### ☞ *L'amortissement par composants*

Ce principe doit être appliqué par le gestionnaire des immobilisations concernées dans les conditions ci-dessous.

En effet, l'intérêt du suivi par composant n'est avéré que pour autant que les éléments qui constituent une même immobilisation ont des durées d'utilisation (et donc d'amortissement) significativement différentes et que ces éléments sont à forte valeur unitaire. Cela peut concerner des éléments destinés à être remplacés à intervalles réguliers ainsi que des dépenses de gros entretien (exemples : bâtiments, gros équipements techniques, ...). Dans le cas contraire, l'immobilisation reste un bien non décomposable.

Il est à cet égard rappelé que les méthodes d'acquisition des immobilisations (principalement par des marchés publics et lots distincts) et leurs méthodes de comptabilisation spécifiques (suivi très détaillé des différents éléments d'immobilisations selon la nomenclature de la M21) aboutissent à un résultat similaire et que, dès lors, les durées d'amortissements des différents éléments constituant le patrimoine immobilier sont correctement déterminées et donc différenciées.

A la mise en service du bien, la ventilation du compte 23 (dont le compte 238 retraçant les différents acomptes versés aux fournisseurs) doit respecter scrupuleusement les subdivisions des comptes 213 et 215 en fonction de la nature des travaux réalisés et mis en service.

En cas d'achats via des opérations de marchés publics allotis, le suivi extra comptable des marchés mis en place (par l'ordonnateur et/ou par le comptable) pourra permettre d'identifier au sein de la masse débitrice du compte 238 ce qui relève des subdivisions des comptes 213, 214 et 215. La traçabilité des opérations comptables d'intégration des travaux sera donc correctement assurée.

*Exemple : compte 213 515 « monte-charges et ascenseurs »*

A titre d'exemple s'agissant des bâtiments, les composants pourront être fixés en s'inspirant des travaux du Centre scientifique et technique du bâtiment (CSTB).

*Exemple : L'établissement a acquis un bâtiment imputé au compte 21311 « bâtiments hospitaliers et administratifs ». La durée d'amortissement du bâtiment est de 30 ans. L'établissement estime que la toiture du bâtiment devra être remplacée dans 10 ans. Dans ce cas, un composant distinct au titre de la toiture sera identifié.*

### **3.2.3. Modification du plan d'amortissement**

Une fois arrêté par l'ordonnateur à la mise en service du bien, le plan d'amortissement ne doit pas être modifié en cours d'exécution.

Cependant, toute modification significative des conditions d'utilisation du bien peut justifier une révision du plan en cours d'exécution qui est nécessairement prospective (une révision rétrospective du plan d'amortissement est exclue). La révision du plan d'amortissement doit donner lieu à une décision de l'ordonnateur qui justifiera son choix et le précisera dans l'annexe du compte financier.

La révision du plan d'amortissement doit être motivée uniquement par la modification significative des conditions d'utilisation du bien, et non par la recherche d'un éventuel ajustement budgétaire.

Toutefois, si la durée d'amortissement initialement assignée au bien apparaît inadaptée dès l'origine à ses conditions réelles d'utilisation, notamment en raison d'une logique budgétaire, la révision de la durée d'amortissement est assimilée à une correction d'erreur et intervient par schéma d'écriture en situation nette (voir chapitre 10 « Les corrections d'erreurs commises au cours d'exercices antérieurs »).

## **4. DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS**

La dépréciation des immobilisations procède de la constatation d'un amoindrissement de la valeur d'un élément de l'actif immobilisé résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles.

Elle peut concerner :

- les terrains, autres que les terrains de gisement ;
- les immobilisations en cours ;
- les immobilisations financières ;
- dans des cas exceptionnels, les immobilisations amortissables. En ce cas, le total des amortissements pratiqués et dépréciations ne doit pas dépasser la valeur brute de l'immobilisation au bilan.

Elle est déterminée par rapport à la valeur actuelle du bien.

Elle est obligatoirement reprise lorsqu'elle devient sans objet ou lorsque le bien est sorti du patrimoine de l'établissement.

## **5. SORTIE DU PATRIMOINE**

La sortie d'une immobilisation du patrimoine résulte d'une cession ou d'un simple retrait d'actif, volontaire ou forcé.

Le prix de cession est celui indiqué dans l'acte de vente. En cas de démolition, destruction, mise hors service d'une immobilisation, le prix de cession est nul.

Toutefois, l'indemnité d'assurance perçue en cas de destruction ou de vol est considérée comme constituant le prix de cession de l'immobilisation lorsque le titre de recette est émis.

La différence entre le prix de cession et la valeur comptable constitue la plus-value ou la moins-value de cession.

La valeur comptable est égale à la différence entre la valeur brute et les amortissements pratiqués. La dépréciation qui est devenue sans objet, fait systématiquement l'objet d'une reprise au compte de résultat.

Lorsque les subventions transférables, ayant en partie financé l'acquisition de l'immobilisation cédée, n'ont pas été totalement portées au compte de résultat, elles doivent être transférées pour leur solde au compte 777 « Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice ».

Pour les immobilisations acquises par dons et legs, après comptabilisation des écritures de cession de droit commun, une écriture complémentaire doit être enregistrée pour rapporter au compte de résultat le montant enregistré dans les fonds propres à l'entrée du bien (le montant figurant au compte 1025 est transféré au compte 7718).

## **CHAPITRE 3**

### **LES OPÉRATIONS RELATIVES AUX STOCKS**

#### **1. DÉFINITION DES STOCKS**

##### **1.1. DÉFINITION**

Les stocks sont des actifs détenus pour être vendus ou consommés dans le cours normal de l'activité sous forme de matières premières ou de fournitures ; ils comprennent également les en cours de production.

☞ *Stocks d'achats*

- les stocks d'achats comprennent les approvisionnements : matières premières (et fournitures), (compte 31) ; autres approvisionnements, (compte 32) ; marchandises, (compte 37).

☞ *Stocks de produits*

- les stocks de produits comprennent les produits (compte 35) et les en-cours de production de biens (compte 33).

Les productions en cours sont des biens en cours de formation au travers d'un processus de production. Ils peuvent être portés à l'inventaire et évalués par assimilation conventionnelle à d'autres biens.

Les emballages récupérables constituent normalement des immobilisations inscrites au compte 2188 « Autres immobilisations corporelles » (containers). Toutefois, lorsqu'ils ne sont pas commodément identifiables unité par unité, ils peuvent, compte tenu de leur nature et des pratiques, être assimilés à des stocks et sont alors comptabilisés comme tels au compte 3288 « Autres fournitures diverses » (palettes, caisses en bois ou en plastique pour le transport des bouteilles par exemple).

##### **1.2. TENUE DE LA COMPTABILITÉ STOCKS**

La tenue d'une comptabilité des stocks est en principe obligatoire dans les établissements publics de santé.

Toutefois, la politique d'achat adoptée par les établissements publics de santé conditionne largement la tenue de la comptabilité des stocks, qui peut être allégée du fait notamment des phénomènes suivants :

- encouragement à une gestion de biens consommables en « flux tendus » : livraison du « juste nécessaire » le matin, transformation et consommation dans la journée ;
- développement de la sous-traitance des fonctions relatives à la restauration et à l'entretien des locaux, des matériels et des espaces ;
- effets croissants des normes de sécurité alimentaire et d'hygiène qui conduisent à réduire les stocks.

C'est pourquoi, le plan comptable des établissements publics de santé a prévu un développement des subdivisions du compte 606 « Achats non stockés de matière et fournitures » qui laisse à la libre appréciation de l'ordonnateur, eu égard à sa politique d'achat, la nécessité d'une tenue de la comptabilité des stocks.

## 2. ÉVALUATION DES STOCKS

### 2.1. LORS DE L'ENTRÉE DANS LE PATRIMOINE

#### 2.1.1. Règle générale d'évaluation

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 et en-cours) ;
- à leur valeur vénale pour les biens acquis à titre gratuit et par voie d'échange.

☞ *Le coût d'acquisition des stocks est constitué du :*

- prix d'achat, y compris les droits de douane et autres taxes récupérables, après déduction des rabais commerciaux, remises, ristournes et autres éléments similaires ;
- ainsi que des frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des marchandises, des matières premières et des services.

☞ *Le coût de production des stocks*

Le coût de production des stocks comprend les coûts directement liés aux unités produites, tels que la main d'œuvre directe. Il comprend également l'affectation systématique des frais généraux de production, fixes et variables, qui sont exposés pour transformer les matières premières en produits finis.

Les frais généraux de production fixes sont les coûts indirects de production qui demeurent relativement constants indépendamment du volume de production tels que :

- l'amortissement et l'entretien des bâtiments et des équipements, augmentés, le cas échéant de l'amortissement des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de site ;
- la quote-part d'amortissement des immobilisations incorporelles telles que les frais de développement et logiciels.

Les frais généraux de production variables sont les coûts indirects de production qui varient en fonction du volume de production (matières premières indirectes ou main d'œuvre indirecte).

#### 2.1.2. Modalités d'évaluation

Les coûts ne peuvent être déterminés qu'au travers de la comptabilité analytique (cf. infra) dont la tenue par les établissements publics de santé est obligatoire.

La comptabilité analytique sert à déterminer les coûts d'acquisition et les coûts de production.

Une distinction doit être opérée selon que les articles en stocks peuvent être suivis individuellement (articles identifiables) ou non (articles interchangeables).

##### 2.1.2.1. Les éléments identifiables

Il s'agit des articles individualisables qui ne sont pas fongibles. Sont généralement considérés comme identifiables les éléments portant un numéro de série ou les éléments que l'on peut différencier selon leur date d'acquisition ou de fabrication.

Ils sont évalués à leur coût réel d'entrée.

### 2.1.2.2. Les éléments interchangeables

Il s'agit des éléments qui, à l'intérieur de chaque catégorie, ne peuvent être unitairement identifiés après leur entrée en magasin. Leur coût d'entrée est considéré comme égal au total formé par :

- le coût des stocks à l'arrêté du précédent exercice, considéré comme un coût d'entrée dans les comptes de l'exercice ;
- le coût d'entrée des achats et des productions de l'exercice.

Ce total est réparti, entre les articles consommés dans l'exercice et les articles existants en stocks, par application d'un mode de calcul sur la base du coût moyen pondéré calculé à chaque entrée ou selon la méthode du premier entré - premier sorti (PEPS - FIFO) sur une période n'excédant pas la durée moyenne de stockage.

☞ *Le coût moyen pondéré selon la méthode du calcul à chaque entrée*

Le coût moyen pondéré est égal au rapport entre le total des coûts d'acquisition et les quantités acquises ou produites soit, par exemple :

- entrée pour une quantité de 10 à un prix unitaire de 10 € le 1<sup>er</sup> janvier
- entrée pour une quantité de 12 à un prix unitaire de 11 € le 5 janvier
- entrée pour une quantité de 15 à un prix unitaire de 12 € le 9 janvier

Soit :

$$\frac{(10 \times 10) + (12 \times 11) + (15 \times 12)}{10 + 12 + 15} = \frac{100 + 132 + 180}{37} = 11,14 \text{ €}$$

*Exemple de calcul du coût moyen pondéré :*

Les opérations suivantes ont été enregistrées au cours d'une année :

Date	Opération	Quantité	Prix	Valeur
1 <sup>er</sup> janvier	stock initial	20	10,00	200,00
28 mars	entrée	15	11,00	165,00
7 avril	sortie	- 20		
10 mai	sortie	- 10		
15 juin	entrée	30	12,00	360,00
7 septembre	sortie	- 25		
10 octobre	entrée	20	13,00	260,00
14 novembre	sortie	- 12		
10 décembre	sortie	- 15		
20 décembre	entrée	15	14,00	210,00

Le coût moyen pondéré est calculé après l'entrée du 28 mars :

$$\frac{(20 \times 10) + (15 \times 11)}{20 + 15} = 10,43 \text{ €}$$

et permet de valoriser les sorties du 7 avril et du 10 mai.

Après l'entrée du 15 juin, le nouveau coût est obtenu en prenant :

La valeur du stock précédent à l'ancien coût moyen pondéré + Valeur des achats  
Quantités en stock

$$\text{soit : } \frac{(5 \times 10,43) + (30 \times 12)}{5 + 30} = 11,78 \text{ €}$$

Par itérations successives, nous obtenons les valeurs suivantes :

Date	Opérations	Mouvements			Stocks		
		Quantité	Prix	Valeur	Quantité	Prix	Valeur
1 <sup>er</sup> janvier	stock initial	20	10,00	200,00	20	10,00	200,00
28 mars	entrée	15	11,00	165,00	35	10,43	365,00
7 avril	sortie	- 20	10,43	- 208,57	15	10,43	156,43
10 mai	sortie	- 10	10,43	- 104,29	5	10,43	52,14
15 juin	entrée	30	12,00	360,00	35	11,78	412,14
7 septembre	sortie	- 25	11,78	- 294,39	10	11,78	117,80
10 octobre	entrée	20	13,00	260,00	30	12,59	377,70
14 novembre	sortie	- 12	12,59	- 151,08	18	12,59	226,62
10 décembre	sortie	- 15	12,59	- 188,85	3	12,59	37,77
20 décembre	entrée	15	14,00	210,00	18	13,77	247,86

☞ *La méthode PEPS :*

Les sorties sont valorisées au coût de l'article le plus ancien dans le stock ; ainsi en reprenant les mêmes données que dans l'exemple précédent, la sortie du 7 avril est valorisée au coût des articles existant le 1<sup>er</sup> janvier. La sortie du 10 mai est valorisée au coût du lot entré le 28 mars. La sortie du 7 septembre est valorisée pour 5 unités au coût du lot le plus ancien restant en stock (entré le 28 mars) et pour le solde au coût du lot entré le 15 juin.

Date	Opérations	Mouvements			Stocks		
		Quantité	Prix	Valeur	Quantité	Prix	Valeur
1 <sup>er</sup> janvier	stock initial	20	10,00	200,00	20	10,00	200,00
28 mars	entrée	15	11,00	165,00	20	10,00	200,00
					+ 15	11,00	+ 165,00
					= 35		= 365,00
7 avril	sortie	- 20	10,00	- 200,00	15	11,00	165,00
10 mai	sortie	- 10	11,00	- 110,00	5	11,00	55,00
15 juin	entrée	30	12,00	360,00	5	11,00	55,00
					+ 30	12,00	+ 360,00
					= 35		= 415,00

Date	Opérations	Mouvements			Stocks		
7 septembre	sortie	- 5	11,00	- 55,00	30	12,00	360,00
		- 20	12,00	- 240,00	10	12,00	120,00
10 octobre	entrée	20	13,00	260,00	10	12,00	120,00
					+ 20	13,00	+ 260,00
					= 30		= 380,00
14 novembre	sortie	- 10	12,00	- 120,00	20	13,00	260,00
		- 2	13,00	- 26,00	18	13,00	234,00
10 décembre	sortie	- 15	13,00	- 195,00	3	13,00	39,00
20 décembre	entrée	15	14,00	210,00	3	13,00	39,00
					+ 15	14,00	+ 210,00
					= 18		= 249,00

☞ *L'incidence du choix de la méthode sur les résultats et la valorisation du stock final*

Selon la méthode retenue, le montant des sorties et du stock final est le suivant :

Méthode	Coût moyen pondéré	Premier entré, premier sorti
Sorties	947,13	946,00
Stock final	247,86	249,00

Comme le démontre le tableau précédent, l'utilisation de l'une ou l'autre méthode de valorisation conduit à une appréciation du coût des consommations et de la valeur du stock final différente. La méthode du coût moyen pondéré surestime le coût des consommations par rapport à la méthode « premier entré, premier sorti » et diminue ainsi le résultat de l'exercice. En revanche, elle a pour effet d'attribuer au stock final un montant plus faible.

C'est pourquoi, en application du principe de permanence des méthodes, il convient de mentionner dans l'annexe le changement de méthode de valorisation des stocks qui ne peut être justifié que par la recherche d'une meilleure information.

## 2.2. ÉVALUATION POSTÉRIEURE À LA DATE D'ENTRÉE

### 2.2.1. À l'inventaire

La valeur d'inventaire est égale à la valeur actuelle (valeur vénale), cette dernière étant une valeur d'estimation qui s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité du bien pour l'établissement.

Les stocks sont évalués unité par unité ou catégorie par catégorie, l'unité d'inventaire étant la plus petite partie qui peut être inventoriée sous chaque article :

- pour les éléments individualisables, il s'agit de l'article ou de la catégorie d'articles ;
- pour les éléments interchangeables, il s'agit de la catégorie d'articles.

### 2.2.2. À l'arrêté des comptes

À l'arrêté des comptes, coût d'entrée et valeur d'inventaire sont comparés, sauf si le coût d'entrée a été retenu comme valeur d'inventaire. La comparaison s'effectue article par article.

La plus-value constatée entre la valeur d'inventaire d'un article et son coût d'entrée n'est pas comptabilisée. En revanche, la moins-value sera prise en compte par la constatation d'une dépréciation des stocks (cf. tome 1).

## 3. SUIVI COMPTABLE DES STOCKS

### 3.1. PRINCIPES GÉNÉRAUX

Les modalités d'achat et de vente des biens stockés et de la gestion des stocks sont les suivantes :

- les achats de biens stockés sont imputés en cours d'exercice au débit des comptes de classe 6 (sauf le compte 606) ;
- les consommations ne sont pas suivies, en cours d'exercice, en comptabilité générale mais en comptabilité analytique (compte 94), en balances périodiques de stocks ;
- la production stockée est imputée au compte 71 ;
- en fin d'exercice, le stock existant en balance d'entrée au 1<sup>er</sup> janvier est annulé et le stock reconnu après inventaire au 31 décembre est porté au débit des comptes de la classe 3 ;
- les variations de stocks apparaissent aux subdivisions des comptes 603 et 713 (cf. fiche 13 dans le tome 1).

En conséquence, quelle que soit la politique d'achat décidée par l'établissement, le montant des consommations est toujours égal au montant des achats, corrigé en plus ou en moins du montant de la variation des stocks.

### 3.2. SUIVI DES STOCKS EN COMPTABILITÉ ANALYTIQUE

Le suivi des stocks (entrée/sortie) tout au long de l'exercice est assuré par la comptabilité analytique.

☞ *Structure du compte 94 « Stocks »*

Dans le secteur hospitalier, le compte 94 comprend les subdivisions suivantes :

941 Achats stockés de matières premières et fournitures

9411 A caractère médical et pharmaceutique

94111 A caractère pharmaceutique

94112 A caractère médical

9412 A caractère hôtelier et général

942 Achats stockés ; autres approvisionnements

9421 Produits pharmaceutiques et produits à usage médical

94211 Spécialités pharmaceutiques avec autorisation de mise sur le marché (AMM) non mentionnées sur la liste prévue à l'article L. 162-22-7 du CSS

94212 Spécialités pharmaceutiques avec AMM inscrites sur la liste prévue à l'article L. 162-22-7 du CSS

94213 Spécialités pharmaceutiques sous autorisation temporaire d'utilisation (ATU)

- 94215 Produits sanguins
- 94216 Fluides et gaz médicaux
- 94217 Produits de base
- 94218 Autres produits pharmaceutiques et produits à usage médical
- 9422 Fournitures, produits finis et petit matériel médical et médico-technique
  - 94221 Dispositifs médicaux non stériles à usage unique, pansements et ligatures
  - 94222 Dispositifs médicaux stériles d'abord
    - 942221 Parentéral
    - 942222 Digestif
    - 942223 Génito-urinaire
    - 942224 Respiratoire
    - 942225 Autres abords
  - 94223 Dispositifs médicaux stériles autres
  - 94224 Fournitures pour laboratoires et dispositifs de diagnostic in vitro
  - 94225 Dispositifs médicaux d'endoscopie
  - 94226 Dispositifs médicaux implantables
    - 942261 DMI figurant sur la liste mentionnée à l'article L.162-22-7 du CSS
    - 942268 Autres DMI
  - 94227 Dispositifs médicaux pour dialyse
  - 94228 Autres dispositifs médicaux
- 9423 Alimentation
- 9426 Fournitures consommables
  - 94261 Combustibles et carburants
  - 94262 Produits d'entretien
  - 94263 Fournitures d'atelier
  - 94264 Fournitures scolaires, éducatives et de loisirs
  - 94265 Fournitures de bureau et informatiques
  - 94266 Fournitures hôtelières
    - 942661 Couches, alèses et produits absorbants
    - 942662 Petit matériel hôtelier
    - 942663 Linge et habillement
    - 942664 Matériel et fournitures à usage unique stérile
    - 942668 Autres fournitures hôtelières
  - 94268 Autres fournitures consommables
- 9428 Autres fournitures suivies en stocks

☞ *Entrées en stocks*

Les entrées sont représentées par les reports de stocks provenant de la période antérieure et par les entrées en stocks réalisées au cours de la période.

La valeur des stocks reportée est celle qui figure sur les comptes d'inventaire permanent à la clôture de l'exercice précédent.

Comptablement, le compte 903 « Stocks et provisions pour dépréciation des stocks réfléchis » est crédité par le débit du compte 94 « Stocks » au début de l'exercice.

La valeur des entrées en stocks réalisées au cours de la période est celle du coût d'acquisition.

En ce qui concerne les entrées réalisées au cours de la période de référence, c'est-à-dire de l'exercice, on les comptabilise au compte 94 « Stocks » par le crédit du compte 904 « Achats réfléchis ».

#### ☞ *Sorties de stocks*

La valeur des sorties de stocks constatées au cours d'une période est déterminée à partir :

- pour les éléments identifiables, du coût d'entrée de l'élément ;
- pour les éléments non identifiables, selon la méthode retenue pour l'évaluation des stocks, du coût moyen pondéré ou du coût de l'article le plus ancien dans les stocks.

Comptablement, le compte 94 « Stocks » est crédité par le débit du compte 92 « Sections d'analyse ».

#### ☞ *L'inventaire physique et l'ajustement des comptes*

La tenue de l'inventaire comptable permanent ne dispense pas les établissements d'un inventaire physique qui doit avoir lieu au moins une fois par an.

Si la comparaison des situations de stocks telles qu'elles résultent d'une part, de l'inventaire physique et, d'autre part, des comptes de stocks, fait apparaître des différences, on procède à un ajustement des comptes de stocks dans la comptabilité-matières.

À cet effet, les comptes de stocks sont :

- débités des différences positives, c'est-à-dire lorsque les comptes d'inventaire permanent font ressortir un montant inférieur à celui constaté lors de l'élaboration de l'inventaire physique, par le crédit du compte 974 - « Différences d'inventaire constatées - Boni d'inventaire » ;
- crédités des différences négatives (comptes d'inventaire permanent supérieur à l'inventaire physique) par le débit du compte 974 - « Différences d'inventaire constatées - Mali d'inventaire ».

Lorsque l'on constate des différences de valeurs résultant d'erreurs, elles doivent être rectifiées par le jeu analogue des comptes dans lesquels se situent les erreurs.

Les établissements peuvent :

- soit effectuer l'inventaire physique en une seule fois, au moins annuellement ;
- soit le fractionner par catégorie d'éléments de stocks suivant la méthode de l'inventaire tournant. Dans ce cas, la périodicité adoptée doit être réglée de telle manière que tous les éléments du stock soient inventoriés au moins une fois par an.

#### ☞ *Variation des stocks en comptabilité analytique*

En comptabilité analytique, le stock final est égal à la différence entre les entrées au compte 94 (c'est-à-dire le stock initial, augmenté des acquisitions) et les sorties correspondant aux consommations par les sections d'analyse. La constatation du stock final fait l'objet d'un crédit au compte 94 « Stocks » par le débit du compte 93 « Stock final ».

### 3.3. SUIVI DES STOCKS EN COMPTABILITÉ GÉNÉRALE

Les stocks font l'objet en comptabilité générale d'un suivi intermittent.

À partir de l'inventaire physique annuel, la constatation de la variation des stocks s'opère en deux temps :

- annulation du stock initial (mandat de paiement) : les comptes 31, 32 et 37 sont crédités du montant du stock initial par le débit des comptes de variation de stocks intéressés (6031, 6032 et 6037) ; les comptes 33 et 35 sont crédités du montant du stock initial par le débit des comptes de variation de stocks intéressés (7133 et 7135) ;

- constatation du stock final (titre de recettes) : les comptes 31, 32 et 37 sont débités du montant du stock final par le crédit des comptes 6031, 6032 et 6037 ; les comptes 33 et 35 sont débités du montant du stock final par le crédit des comptes 7133 et 7135.

Les mandats de dépenses et les titres de recettes retraçant ces opérations sont transmis au comptable, par l'ordonnateur, appuyés de la balance des stocks.

#### **4. DÉPRÉCIATION DES STOCKS ET EN COURS**

Une dépréciation doit être constatée si la valeur de réalisation (c'est à dire le cours du jour diminué des frais) restant à supporter jusqu'à la vente ou l'utilisation est inférieure au coût de production ou d'acquisition des produits ou des marchandises.

Le compte 39 est crédité par le débit du compte 68173 « Dotations aux dépréciations des actifs circulants - stocks et en-cours » lors de la constatation de la dépréciation.

Le compte 39 est débité par le crédit du compte 78173 « Reprises sur dépréciations des actifs circulants - stocks et en-cours » lorsque la dépréciation constatée devient pour tout ou partie sans objet.

# **CHAPITRE 4**

## **LES OPÉRATIONS DE RÉGULARISATION DES CHARGES ET DES PRODUITS**

### **1. RATTACHEMENT DES CHARGES ET DES PRODUITS À L'EXERCICE**

#### **1.1. PRINCIPES**

Le rattachement des charges et des produits à l'exercice auquel ils se rapportent est effectué en application du principe d'indépendance des exercices. Il vise à faire apparaître dans le résultat d'un exercice donné les charges et les produits qui s'y rapportent.

La procédure de rattachement consiste à intégrer 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 considéré qui n'ont pu être comptabilisés en raison, notamment pour les dépenses, de la non réception par l'ordonnateur de la pièce justificative.

Le caractère évaluatif des crédits facilite le rattachement des charges à l'exercice.

Lorsque les crédits ont un caractère limitatif, le rattachement des charges ne peut, comme pour toute émission de mandat, être effectué que si les crédits nécessaires ont été inscrits à l'EPRD. Par conséquent, les charges à rattacher à l'exercice doivent être identifiées suffisamment tôt pour permettre la prise éventuelle de décisions modificatives et une comptabilisation exhaustive des charges à rattacher.

Le rattachement ne vise que les charges et les produits d'exploitation (comptes de résultat prévisionnel) et permet ainsi de dégager un résultat sincère de l'exercice. En revanche, il ne concerne pas les opérations d'investissement (tableau de financement prévisionnel).

#### **1.2. CHARGES À PAYER (AUTRES QUE LES ICNE À PAYER)**

##### **1.2.1. Principe**

Toutes les dépenses d'exploitation doivent être rattachées à l'exercice au cours duquel elles ont été engagées dès lors qu'elles correspondent à un service fait avant le 31 décembre dudit exercice.

##### **1.2.2. Dispositif budgétaire et comptable**

☞ *Rattachement des charges à l'exercice N*

Toute dépense relevant des comptes de résultat prévisionnels régulièrement engagée mais non mandatée à la clôture d'un exercice, constitue une charge de cet exercice dès lors que son montant est évaluable et qu'elle correspond à un service fait avant le 31 décembre dudit exercice.

La procédure retenue est semblable à celle existant pour un mandatement collectif.

Les dépenses régulièrement engagées mais non mandatées susvisées donnent lieu à émission d'un mandat sur chacun des comptes d'exécution de la classe 6 concerné.

Chaque mandat ou le mandat global multi-imputation, établi au nom du comptable, est accompagné d'un état de dépenses engagées non mandatées ayant donné lieu à service fait indiquant :

- la nature de la dépense ;
- le numéro du bon de commande ;
- les bases de liquidation ;
- la référence de l'engagement correspondant ;
- la date du service fait ;

- la désignation du créancier.

L'ordonnateur peut également fournir un état récapitulatif par compte d'imputation sur lequel il certifie le service fait qui se substitue aux états individuels sus mentionnés.

À réception des mandats qui lui sont adressés par l'ordonnateur, le comptable, après s'être assuré de la disponibilité des crédits nécessaires lorsqu'ils ont un caractère limitatif, et de l'exacte imputation comptable, débite le compte d'exécution intéressé de classe 6 par le crédit de l'un des comptes 408, 4198, 4281, 4282, 4286, 4382, 4386, 4482, 4486, 4686 ou 5181.

#### ☞ *Contre-passation de l'écriture de rattachement en début d'exercice N+1*

En début d'exercice N+1, l'ordonnateur transmet au comptable un mandat d'annulation établi sur chaque compte d'exécution de classe 6 mouvementé à la clôture de l'exercice précédent, pour le montant des charges qui avaient été rattachées. Ce mandat, inscrit sur un bordereau spécial, est appuyé d'une copie de l'état produit lors du rattachement.

Au vu des mandats d'annulation, le comptable débite pour solde les comptes de tiers crédités à la clôture de l'exercice précédent lors du rattachement des charges, par le crédit des différents comptes d'exécution de classe 6 concernés.

Cette annulation emporte ouverture de crédits budgétaires de dépenses aux différents chapitres auxquels sont rattachés les comptes d'exécution de classe 6 concernés et permet au comptable de payer les dépenses ayant fait l'objet d'un rattachement à hauteur du montant figurant au crédit de ces comptes.

Cette procédure comptable implique que toutes les dépenses d'exploitation rattachées soient effectivement mandatées au cours de l'exercice N+1. Il appartient en conséquence à l'ordonnateur de faire toutes diligences auprès des fournisseurs de manière à ce que le mandatement puisse être effectué au cours de cet exercice.

#### ☞ *Règlement des dépenses au cours de l'exercice N+1*

À réception des factures ou mémoires, les mandats de paiement se rapportant aux charges rattachées de l'exercice précédent, accompagnés des pièces justificatives nécessaires, sont émis, pris en charge et payés dans les conditions habituelles. Ils sont imputés au débit du compte d'exécution de classe 6 intéressé.

Si, exceptionnellement, à la clôture de l'exercice N+1, le compte de classe 6 présentait un solde créditeur après la constatation des opérations ci-dessus, il conviendrait de l'apurer par un mandat et de constater une recette au compte 7718 « Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion » (opération d'ordre budgétaire).

### 1.3. LES PRODUITS À RECEVOIR (AUTRES QUE LES ICNE À RECEVOIR)

#### 1.3.1. Principe

Toutes les recettes d'exploitation doivent être rattachées à l'exercice en cours dès lors qu'elles correspondent à un droit acquis avant le 31 décembre dudit exercice. Les séjours qui couvrent deux exercices successifs doivent notamment faire l'objet de cette procédure quand les titres de recettes correspondants n'ont pu être émis à l'issue de la journée complémentaire. Dès lors, il appartient à chaque établissement de mettre en œuvre une technique documentée (basée sur les éléments détenus dans le système d'information, des données statistiques...) pour rattacher à l'exercice qui s'achève la part des produits qui le concerne.

#### 1.3.2. Dispositif budgétaire et comptable

##### ☞ *Rattachement des produits à l'exercice N*

Toute recette relevant des comptes de résultat prévisionnel non mise en recouvrement à la clôture de l'exercice constitue un produit de cet exercice dès lors que son montant est évaluable et qu'elle correspond à une prestation effectuée avant le 31 décembre dudit exercice.

La procédure retenue est semblable à celle existant pour les titres collectifs.

Les recettes non mises en recouvrement susvisées, donnent lieu à émission d'un titre sur chacun des comptes d'exécution de la classe 7 concernés.

Chaque titre, établi au nom du comptable, est accompagné d'un état des recettes à rattacher comportant :

- la nature de la recette ;
- la désignation précise et complète du débiteur ;
- le numéro d'entrée et la date du séjour du patient (pour les produits de l'activité hospitalière) ;
- les bases de liquidation ;
- la date des droits acquis.

L'ordonnateur peut également fournir un état récapitulatif par compte d'imputation sur lequel il certifie que les droits de l'établissement étaient acquis au 31 décembre de l'exercice qui s'achève. Cet état se substitue aux états individuels sus mentionnés.

À réception des titres qui lui sont adressés par l'ordonnateur, le comptable crédite le compte d'exécution intéressé de classe 7 par le débit de l'un des comptes 4098, 418 (dont le compte 4182 pour les produits de l'activité), 4287, 4387, 4487, 4687 ou 5188.

#### ☞ *Contre-passation de l'écriture de rattachement au début d'exercice N+1 et mise en recouvrement au cours de l'exercice N+1*

En début d'exercice N+1, l'ordonnateur transmet au comptable un titre d'annulation établi sur chaque compte d'exécution de classe 7 mouvementé à la clôture de l'exercice précédent, pour le montant des produits qui avaient été rattachés. Ce titre, inscrit sur un bordereau spécial, est appuyé d'une copie de l'état produit lors du rattachement.

Au vu des titres d'annulation, le comptable crédite les comptes de tiers débités à la clôture de l'exercice précédent lors du rattachement des produits, par le débit des différents comptes d'exécution de classe 7 concernés.

Les titres de recettes se rapportant aux produits rattachés à l'exercice précédent, accompagnés des pièces justificatives, sont émis, pris en charge et recouverts dans les conditions habituelles.

L'apurement des produits à recevoir incombe à l'ordonnateur qui doit dans les meilleurs délais entreprendre les démarches et relances nécessaires pour déterminer le débiteur.

En effet, le recouvrement des sommes dues à l'établissement ne peut pas être opéré à partir des titres émis pour effectuer le rattachement des produits à l'exercice alors que le débiteur véritable n'est pas encore identifié. À cet égard, la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable ne saurait être engagée tant que les titres nominatifs ne sont pas émis.

Les titres de recettes individuels sont émis au fur et à mesure de la détermination des débiteurs par l'ordonnateur qui doit intervenir le plus rapidement possible.

Lorsque les démarches entreprises par l'ordonnateur n'ont pas abouti, un titre de recettes est systématiquement émis à l'encontre du malade à la clôture de l'exercice suivant celui au cours duquel le séjour a été effectué (N+1). Dès que les titres de l'espèce ont été pris en charge par le comptable, ce dernier doit effectuer toutes diligences pour en assurer le recouvrement dans les conditions habituelles.

Si, exceptionnellement, à la clôture de l'exercice N+1, le compte de classe 7 présentait un solde débiteur du fait de la constatation des opérations ci-dessus, il conviendrait de l'apurer par un titre et de constater une dépense au compte 6718 « Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion » (opération d'ordre budgétaire).

### **1.3.3. Cas des séjours à cheval**

Les séjours à cheval correspondent aux séjours commencés avant le 31 décembre N et achevés après le 1er janvier N+1. Leur facturation est émise, à l'issue du séjour (donc en N+1), pour la totalité des actes effectués. Le commencement du séjour ayant entraîné des frais pendant l'exercice (N), il convient de valoriser la fraction du séjour propre à l'exercice (N) afin que le produit, comptabilisé en produit à recevoir, vienne minorer les charges réellement nées de son exécution et comptabilisées en (N) elles aussi.

Les séjours qui couvrent deux exercices successifs doivent notamment faire l'objet de cette procédure quand les titres de recettes correspondants n'ont pu être émis à l'issue de la journée complémentaire. Dès lors, il appartient à chaque établissement de mettre en oeuvre une technique documentée (basée sur les éléments détenus dans le système d'information, des données statistiques...) pour rattacher à l'exercice qui s'achève la part des produits qui le concerne.

Afin de garantir le respect des principes d'indépendance des exercices et de rattachement des produits à l'exercice, il convient de valoriser la fraction du séjour propre à l'exercice N et de comptabiliser cette fraction sur un compte de produit à recevoir. Le produit à recevoir ainsi comptabilisé viendra, le cas échéant, minorer les charges nées de son exécution et comptabilisées en année N elles aussi.

La valorisation des séjours à cheval pourra s'appuyer sur la définition d'une clé de répartition afin de déterminer la quote part des recettes rattachée à l'exercice N.

Il n'existe pas de méthodologie unique de valorisation des séjours à cheval, néanmoins celle-ci devra respecter un certain nombre de critères qui seront examinés et soumis à la vérification du certificateur, à savoir :

- la simplicité
- la robustesse
- la pérennité dans le temps
- la traçabilité

La méthode retenue au final par l'établissement ne doit pas varier d'un exercice à l'autre. Toute exception à ce principe de permanence des méthodes doit être justifiée uniquement par un changement exceptionnel dans la situation de l'établissement ou par une meilleure information. Cette méthode doit être tracée et documentée.

Dans le cas où l'établissement modifie sa méthode, il s'agit d'un changement de méthode comptable qui implique un traitement rétrospectif des états financiers (cf. chapitre 10 relatif au changement de méthode comptable) et qui nécessite d'être tracé et documenté.

La méthode devra en outre être aisément reproductible et rapidement produite durant le mois de janvier.

Le périmètre de l'estimation pourra être construit en retenant un raisonnement en 3 étapes :

- quels sont les produits à valoriser ? (séjours, suppléments, dispositifs médicaux ...)
- Sur quelle base valoriser les séjours ? (prix de journée moyen de l'unité médicale ...)
- Quel traitement réserver aux séjours multi-unités ?

Il est indispensable de s'assurer de la fiabilité de l'approche en comparant la valorisation réelle des séjours avec la valorisation théorique calculée selon la méthode proposée ce qui permettra de s'assurer du caractère non significatif des écarts constatés.

Dans tous les cas, l'établissement devra documenter la méthodologie qui sera utilisée pour valoriser ces séjours à cheval, les informations devant pouvoir être contrôlées en quantité et en valeur par le certificateur.

Au terme de ses contrôles, le certificateur pourra être amené, le cas échéant, à recommander à l'établissement une méthode de liquidation des séjours à cheval plus appropriée que celle utilisée.

### **Les schémas d'écritures comptables**

Lorsqu'un patient commence son séjour à l'hôpital en N et le termine en N+1, la part du séjour qui se rapporte à N doit être rattachée sur cet exercice au moyen de la technique comptable des produits à

recevoir dans le respect du principe d'indépendance des exercices et de bon rattachement des produits à l'exercice.

Modalités de comptabilisation des séjours à cheval

Libellé de l'opération	Compte débité	Compte crédité
Rattachement de la part du séjour se rapportant à l'exercice N	4182 : Caisse pivot, produits à recevoir	73: produits de l'activité hospitalière
Opération de contre – passation en N + 1	73: produits de l'activité hospitalière	4182 : Caisse pivot, produits à recevoir
Facturation émise à l'issue du séjour (en N+1)	41121 : caisse pivot	73: produits de l'activité hospitalière

## 1.4. LES INTÉRÊTS COURUS NON ÉCHUS (ICNE)

### 1.4.1. Principe

Le principe posé par l'article 586 du Code civil, selon lequel les fruits civils s'acquièrent jour par jour, doit conduire à rattacher les intérêts à l'exercice au cours duquel ils ont couru et non à l'exercice au cours duquel ils sont échus.

### 1.4.2. Dispositif budgétaire et comptable

#### 1.4.2.1. Intérêts courus non échus à payer

☞ *Rattachement des ICNE à l'exercice N*

À la clôture de l'exercice N, le rattachement des intérêts courus non échus à payer donne lieu à émission d'un mandat récapitulatif imputé sur le compte d'exécution correspondant à la subdivision intéressée du compte 661 « Charges d'intérêts », appuyé d'un état faisant apparaître les intérêts se rapportant à l'exercice mais non échus.

Au vu de ce mandat, le comptable débite la subdivision intéressée du compte 661 par le crédit du compte 1688 « Intérêts courus ».

☞ *Contre-passation de l'écriture de rattachement au début d'exercice N+1*

Au vu du mandat d'annulation imputé sur le compte d'exécution correspondant à la subdivision intéressée du compte 661 « Charges d'intérêts », appuyé d'une copie de l'état joint lors du rattachement et annoté des intérêts à échoir au cours de l'exercice, le comptable débite le compte 1688.

Les intérêts rattachés à un exercice, mais non échus au cours de l'exercice suivant, ne donnent pas lieu à contre-passation : ils demeurent inscrits au compte 1688 jusqu'à l'année de leur paiement.

☞ *Règlement des intérêts au cours de l'exercice N+1*

À l'échéance, la totalité de la somme due au titre des intérêts s'impute à la subdivision intéressée du compte 661.

#### 1.4.2.2. Intérêts courus non échus à recevoir

☞ *Rattachement des ICNE à l'exercice N*

À la clôture de l'exercice N, le rattachement des intérêts courus non échus à recevoir donne lieu à émission d'un titre récapitulatif imputé sur le compte d'exécution correspondant à la subdivision intéressée du compte 76 « Produits financiers », appuyé d'un état faisant apparaître les intérêts se rapportant à l'exercice mais non échus.

Au vu de ce titre, le comptable crédite la subdivision intéressée du compte 76 par le débit du compte 2768 « Intérêts courus ».

☞ *Contre-passation de l'écriture de rattachement au début de l'exercice N+1*

Au vu du titre d'annulation imputé sur le compte d'exécution correspondant à la subdivision intéressée compte 76 « Produits financiers », appuyé d'une copie de l'état joint lors du rattachement et annoté des intérêts à échoir au cours de l'exercice, le comptable débite la subdivision intéressée du compte 76 par le crédit du compte 2768.

Les intérêts rattachés à un exercice, mais non échus au cours de l'exercice suivant, ne donnent pas lieu à contre-passation : ils demeurent inscrits au compte 2768 jusqu'à l'année de leur encaissement.

☞ *Règlement des intérêts au cours de l'exercice N+1*

À l'échéance, la totalité des intérêts s'impute à la subdivision intéressée du compte 76.

## **2. CHARGES ET PRODUITS CONSTATÉS D'AVANCE**

Parallèlement au rattachement des charges et des produits tel qu'il vient d'être décrit, sont exclus du résultat annuel, les charges et les produits constatés d'avance qui ont donné lieu à émission d'un mandat de paiement ou d'un titre de recettes mais qui se rapportent partiellement ou totalement à l'exercice suivant.

### **2.1. CHARGES CONSTATÉES D'AVANCE**

À la clôture de l'exercice, les charges constatées d'avance donnent lieu à émission d'un mandat d'annulation ou de réduction.

Le compte 486 « Charges constatées d'avance » est débité par le crédit des comptes d'exécution intéressés de la classe 6.

Il est crédité à l'ouverture de l'exercice suivant par le débit des comptes d'exécution intéressés de la classe 6.

Cette procédure est utilisée notamment dans le cadre des assurances obligatoires dommage-construction.

### **2.2. PRODUITS CONSTATÉS D'AVANCE**

Les produits constatés d'avance sont traités de façon symétrique.

Le compte 487 « Produits constatés d'avance » est crédité en fin d'exercice par le débit des comptes d'exécution intéressés de la classe 7.

Il est débité à l'ouverture de l'exercice suivant par le crédit des comptes d'exécution intéressés de la classe 7.

*Comptabilisation des financements pluriannuels de projets d'exploitations*

Les financements notifiés au titre de projets d'exploitation s'étalant sur plusieurs exercices doivent être comptabilisés comme des produits constatés d'avance (compte 487) afin de garantir la sincérité du résultat mais également les droits de l'établissement.

*Exemple :*

Une dotation de 30 000€ visant à financer un plan d'actions concernant les accidents vasculaires d'une durée de trois ans (exercice N à N+2) est perçue en une fois par l'établissement. Le financement est enregistré comme suit :

En N, un titre est émis au compte de classe 7 intéressé pour 30 000€ (par exemple, le compte 731182 « dotation d'aide à la contractualisation). La part du financement afférente aux exercices N+1 et N+2 est neutralisée par l'écriture suivante : Le compte de classe 7 est débité par le crédit du compte 487 pour 20 000 € ( $(30\,000/3)*2$ ).

En N+1, le compte 487 est débité par le crédit du compte de classe 7 pour 10 000 €.

En N+2, le compte 487 est débité par le crédit du compte de classe 7 pour 10 000 €.

### **3. RÉPARTITION DE CERTAINES CHARGES SUR PLUSIEURS EXERCICES**

En principe, les charges constatées lors d'un exercice constituent des charges de cet exercice. Toutefois, des exceptions permettent de porter à l'actif uniquement les deux éléments suivants :

- frais d'émission des emprunts obligataires ;
- frais de renégociation des emprunts.

Leur constatation à l'actif n'est que facultative et s'agissant d'une dérogation au principe de prudence assortie le plus souvent de conditions, cette constatation constitue donc une décision de gestion (et non une obligation) qui relève de la compétence de l'ordonnateur.

À la clôture de l'exercice, l'étalement donne lieu à l'émission d'un mandat sur le compte d'exécution correspondant à la subdivision intéressée du compte 481 « Charges à répartir » et d'un titre de recettes sur le compte d'exécution correspondant à la subdivision intéressée du compte 79 « Transferts de charges ».

Ces mandats sont appuyés d'un état énonçant les charges qu'il a été décidé d'étaler ainsi que la durée de cet étalement.

Corrélativement, un mandat est émis sur le compte d'exécution correspondant à la subdivision intéressée du compte 681 pour constater la première annuité d'amortissement.

Au vu de ce mandat, le comptable débite la subdivision intéressée du compte 681 par le crédit de la subdivision intéressée du compte 481. Ces opérations sont neutres sur le niveau du fonds de roulement.

Le mandat est accompagné d'un état indiquant la charge à amortir, la durée d'amortissement, les amortissements antérieurs, l'annuité d'amortissement et le montant restant à amortir.

Pendant la durée d'étalement, cette opération est renouvelée au cours de chaque exercice pour comptabiliser l'annuité d'amortissement afférente à l'exercice.

La durée d'étalement des frais de renégociations d'emprunts ne peut dépasser la durée restant à courir au titre de l'emprunt initial (ou du nouvel emprunt si cette durée est plus courte).

## **CHAPITRE 5**

# **LES OPÉRATIONS RELATIVES AUX PROVISIONS ET AUX DÉPRÉCIATIONS**

### **1. PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES**

Une provision pour risques et charges est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de manière précise.

Un passif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'établissement, c'est-à-dire une obligation à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.

Les provisions pour risques et charges s'enregistrent sur le compte 15 subdivisé de la manière suivante :

151 Provisions pour risques

    1511 Provisions pour litiges

    1515 Provisions pour pertes de change

    1518 Autres provisions pour risques

152 Provision pour risques et charges sur emprunts

153 Provisions pour charges de personnel liées à la mise en œuvre du compte épargne temps (CET)

157 Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices

    1572 Provisions pour gros entretiens ou grandes révisions

158 Autres provisions pour charges

### **2. PROVISIONS RÉGLEMENTÉES**

Il s'agit de provisions ne correspondant pas à l'objet normal d'une provision et comptabilisées en application de dispositions légales ou réglementaires.

Elles peuvent avoir le caractère de « réserve budgétaire ».

Les provisions réglementées s'imputent au compte 14 subdivisé ainsi :

142 Provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations

144 Provision réglementée pour propre assureur

    1441 Responsabilité civile

    1448 Autres

### **3. JUSTIFICATION DES PROVISIONS**

La justification des mouvements sur les comptes de provisions ainsi que la méthode de provisionnement concourent à la fiabilisation du bilan. Ces éléments doivent être communiqués au comptable lors de la prise en charge de ces opérations. Ils figurent également parmi les informations à fournir au certificateur dans le cadre de sa mission légale ainsi qu'au juge des comptes.

Au sein du dossier de clôture, cette information est de nature à justifier le solde des comptes de provisions. Au sein du dossier permanent, la mention, par exemple, de litiges en cours ayant une importance significative pour l'établissement, est de nature à justifier l'importance du niveau de provisionnement.

Au-delà de la justification de la dépense proprement dite, des éléments explicatifs sur les provisions sont de nature à éclairer le certificateur sur la fiabilité des états financiers.

## 4. DÉPRÉCIATIONS

L'amointrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles est constaté par une dépréciation.

Cette dépréciation résulte habituellement de moins-values constatées sur les éléments d'actif non amortissables. Elle peut également concerner des dépréciations exceptionnelles subies par les immobilisations amortissables.

Les dépréciations sont au nombre de 4 :

- dépréciation des immobilisations (compte 29) ;
- dépréciation des stocks et en-cours (compte 39) ;
- dépréciation des comptes de tiers (compte 49) ;
- dépréciation des comptes financiers (compte 59).

*Dépréciation des comptes de tiers (compte 49) :*

Toute créance d'un établissement public de santé doit faire l'objet d'un titre émis à l'encontre d'un débiteur précisément identifié et qui matérialise les droits de l'établissement à son encontre. Postérieurement à la prise en charge des titres de recettes, le comptable doit mettre en œuvre toutes les voies nécessaires pour parvenir à leur recouvrement dans les meilleurs délais.

A la clôture de l'exercice, les « travaux d'inventaire » conduisent à évaluer la valeur des éléments d'actif, et notamment des créances.

- La valeur d'entrée est égale au montant du titre pris en charge par le comptable ;
- La valeur d'inventaire est égale au montant du titre pris en charge, minoré du risque d'irrécouvrabilité total ou partiel de celui-ci.

De manière théorique, le schéma d'analyse pour une créance individuelle est le suivant :

1. S'il existe des indices de difficulté de recouvrement (notamment compte tenu de la situation financière du débiteur) mais que la créance reste certaine dans son principe (c'est-à-dire que son montant n'est pas contesté) la créance doit être considérée comme douteuse : il peut alors être nécessaire de constater une dépréciation car la valeur d'entrée est supérieure à la valeur d'inventaire. Il existe alors une moins value latente si le risque se révèle qui, selon le principe de prudence, doit être traitée par le mécanisme comptable de la dépréciation, en tout ou partie, en fonction de la nature et de l'intensité du risque.
2. Si le débiteur conteste la créance en tout ou partie (en général après réception de la facture), la créance est litigieuse. Elle doit également donner lieu à la comptabilisation d'une dépréciation totale ou partielle.
3. Si la créance est en phase de recouvrement contentieux, conformément à la M21, son transfert au compte 416 entraîne systématiquement la constatation d'une dépréciation.
4. Si le caractère définitif de l'irrécouvrabilité est avéré, la créance est dite irrécouvrable et une charge doit être constatée.

En pratique, il est nécessaire d'apprécier la probabilité de non recouvrement des créances.

L'identification et la valorisation de ce risque implique un travail concerté entre l'ordonnateur et le comptable, sur la base de tableaux de bord permettant par exemple :

- de suivre les recouvrements de manière systématique ;
- d'analyser les balances "âgées" (balances qui permettent de suivre l'ancienneté des titres de recettes par exercice) ;
- d'analyser la structure de l'état des restes par année d'émission des créances ;
- d'identifier les débiteurs présentant un risque d'insolvabilité et de mettre en place des contrôles préalables pour anticiper les risques.

L'objectif est d'aboutir à une évaluation la plus précise possible du montant de la dépréciation des créances du fait de leur irrécouvrabilité.

A défaut de pouvoir réaliser une évaluation précise, une méthode plus globale d'évaluation doit être recherchée. Le recours à une méthode statistique est autorisée.

Il est recommandé de distinguer des « opérations courantes » (montants qui pris individuellement, représentent des créances de montant non significatif, mais qui agrégés, représentent des enjeux financiers réels et significatifs) des « opérations exceptionnelles » (créance individuelle de montant important ou litige particulièrement identifié). Les premières peuvent être traitées globalement, les secondes devront faire l'objet d'un traitement et d'un suivi particulier.

La valorisation du risque d'irrécouvrabilité sur certaines catégories de créances et / ou de débiteurs peut donc résulter :

- Soit d'une analyse statistique (pour les volumes courants) ;
- Soit d'une analyse au cas par cas (cas de la créance exceptionnelle) ;
- Soit de l'usage des deux méthodes d'évaluation du fait de la structure des créances détenues par l'établissement.

**La ou les méthodes utilisées doivent être décrites précisément dans l'annexe du compte financier.**

## **5. INFORMATIONS COMMUNIQUÉES DANS L'ANNEXE AU COMPTE FINANCIER**

L'annexe du compte financier indique la méthode de constitution et de liquidation pour chaque catégorie de provision ou dépréciation (provision pour litiges, etc,...). Des éléments d'explication précis sur les faits générateurs des mouvements enregistrés dans l'année (reprises et dotations) sont fournis pour chaque provision ou dépréciation dans le rapport de gestion.

## **CHAPITRE 6**

### **LES OPÉRATIONS RELATIVES AUX COMPLEMENTS DE DOTATIONS ET AUX SUBVENTIONS**

#### **1. COMPLEMENTS DE DOTATION**

Un financement est un complément de dotation si un des 3 critères figurant ci-dessous, et analysés successivement, est satisfait:

☞ *Critère 1 : Le financement est désigné par l'organisme versant comme « dotation », « complément de dotation », « apport », ou est déclaré « non susceptible de reprise au compte de résultat » ou « acquis durablement à l'établissement » ou bien encore « destiné à renforcer durablement les fonds propres ».*

Cette désignation apparaît dans la décision attributive de l'organisme versant ou à défaut dans tout document connexe concernant cette opération : convention, contrat ou bien encore courrier. Si le critère 1 est satisfait, ce financement est à comptabiliser comme complément de dotation, à défaut, le critère 2 est examiné.

☞ *Critère 2 : Le financement accordé concerne une opération globale sans affectation à un équipement ou un lot d'équipements déterminé (corporels ou incorporels) .*

Si le critère 2 est satisfait, ce financement est à comptabiliser comme complément de dotation, à défaut, le critère 3 est examiné.

☞ *Critère 3 : Le financement se rapporte à des opérations d'investissement qui génèrent des ressources à l'établissement du fait de leur impact sur l'activité principale ou les activités annexes.*

Ces ressources peuvent être directes ou indirectes du fait de la diminution du coût d'une activité. L'investissement réalisé peut ainsi avoir pour objet de diminuer les coûts spécifiques à une activité. Ces ressources peuvent être réelles (les ressources sont générées dès la mise en service de l'investissement) ou potentielles (la réalisation de l'investissement dégage un potentiel de service supplémentaire qui peut générer des ressources à moyen terme).

#### **Exemple :**

Un établissement construit une blanchisserie alors qu'il avait recours préalablement à un prestataire extérieur pour ce service. Cette opération d'investissement est susceptible de générer des ressources à plusieurs titres :

1. L'établissement économise le coût afférent à la prestation de services ;
2. L'établissement est susceptible de devenir à son tour prestataire d'autres opérateurs économiques publics ou privés.

Si le critère 3 n'est pas satisfait, le financement n'est pas un complément de dotation mais peut s'avérer être une subvention suite à l'analyse selon les critères déterminés au point 2.

#### **2. SUBVENTIONS D'EQUIPEMENT ET D'INVESTISSEMENT**

Un financement est une subvention d'investissement imputée au crédit d'un des comptes 131 si un des 3 critères figurant ci-dessous, et analysés successivement, est satisfait :

☞ *Critère 1 : Le financement est désigné comme subvention d'investissement par l'autorité versante.*

Si le critère 1 est satisfait, ce financement est à comptabiliser comme subvention, à défaut, le critère 2 est examiné.

☞ *Critère 2 : Le financement sert à l'acquisition d'un équipement ou d'un lot d'équipements (corporels ou incorporels) clairement identifié.*

Exemples : achat d'un scanner, d'une licence informatique en vue d'améliorer la facturation.

Si le critère 2 est satisfait, ce financement est à comptabiliser comme subvention, à défaut, le critère 3 est examiné.

☞ *Critère 3 : Le financement se rapporte soit à des opérations d'investissement qui n'ont pas d'impact direct sur les ressources de l'établissement soit à des opérations qui n'ont pas vocation à diminuer les coûts spécifiques d'une activité de l'établissement.*

Exemples : financements accordés pour la mise à jour des systèmes d'informations ou bien encore des financements accordés pour couvrir les coûts des travaux de rénovation sur un bâtiment existant.

Si le critère 3 n'est pas satisfait, le financement n'est pas une subvention mais peut s'avérer être un complément de dotation suite à l'analyse des critères déterminés supra.

Si le financement ne répond à aucun des critères de comptabilisation précisés ci dessus (complément de dotation ou subvention), ce financement n'impactera pas les comptes 102 ou 131 mais peut s'avérer être une subvention d'exploitation.

En résumé, l'un des trois critères décrits dans le tableau ci-dessous doit être satisfait pour comptabiliser des financements extérieurs, soit dans un compte 102 « complément de dotation », soit dans un compte 13 « subvention d'investissement » :

<b>Complément de dotation</b>	<b>Subvention d'investissement</b>
Le financement est désigné comme tel par l'organisme versant (cf décision attributive ou tout document connexe concernant l'opération)	Le financement est désigné comme tel par l'organisme versant (cf décision attributive ou tout document connexe concernant l'opération)
Concerne une opération globale sans affectation à un équipement ou un lot d'équipements déterminé (corporels ou incorporels)	Sert à l'acquisition d'un équipement ou d'un lot d'équipements (corporels ou incorporels) clairement identifié
Le financement se rapporte à des opérations d'investissement qui génèrent des ressources à l'établissement du fait de leur impact sur l'activité principale ou les activités annexes	Le financement se rapporte : - soit à des opérations d'investissement qui n'ont pas d'impact direct sur les ressources de l'établissement ; - soit à des opérations qui n'ont pas vocation à diminuer les coûts spécifiques d'une activité de l'établissement.

Les subventions et compléments de dotations sont comptabilisés dès leur octroi (par exemple : à la signature de l'acte attributif de subvention), sous réserve des conditions d'octroi (conditions résolutoires ou suspensives) :

- Dans le cas de conditions résolutoires (l'établissement doit remplir certaines conditions techniques dans une période définie, à défaut il doit reverser les sommes reçues), la subvention ou le complément de dotation est considéré comme acquis dès la signature de l'acte attributif (et non seulement lors de son encaissement) ;

- Dans le cas de conditions suspensives (la subvention est accordée à condition de satisfaire à des conditions techniques, par exemple la justification de dépenses réalisées), la subvention ou le complément de dotation est comptabilisé lorsque les conditions ont été réalisées. Dans l'attente, les fonds versés sont comptabilisés sur un compte de recettes reçues au titre d'avances (compte 4191x).

## **CHAPITRE 7**

### **LES FINANCEMENTS DE LA RECHERCHE CLINIQUE**

Il existe deux grandes familles identifiées de financements de la recherche clinique :

- 1) Les financements liés à la promotion externe ;
- 2) Les financements liés à la promotion interne.

Le présent chapitre a pour objet de présenter le cadre juridique et les modalités de comptabilisation de ces deux catégories. Il traite également du cadre comptable des dons et legs, finançant une activité de recherche.

#### **1. LA PROMOTION EXTERNE**

La promotion externe peut être :

- Académique ou institutionnelle, dans le cadre d'un projet de recherche mis en œuvre avec une société savante ou un autre établissement, sur financements publics. Dans le premier cas, une convention est signée entre l'établissement et la société savante. Dans le second cas, une convention est signée entre établissements. Il n'existe pas de cadre réglementaire pour ce type de convention. La société savante ou l'EPS remboursent les surcoûts hospitaliers supportés par le ou les établissements qui réalisent le projet. Il n'y a pas de contreparties dans ce type de convention.

- Industrielle, lorsqu'une entreprise (par exemple un laboratoire pharmaceutique) promeut un projet biomédical auprès d'un ou plusieurs établissements<sup>1</sup>. La convention inclut les frais de gestion. Le financement se décompose en surcoûts hospitaliers et contreparties.

##### **1.1. LES MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES FINANCEMENTS REÇUS DANS LE CADRE DE LA PROMOTION EXTERNE**

La convention détermine un montant de financement probable, selon le périmètre du projet développé. Dès lors que l'EPS est en capacité de déterminer de façon certaine le montant des surcoûts hospitaliers de l'exercice, il enregistre un produit (émission d'un titre de recette).

Le financement des projets à promotion industrielle comporte trois volets :

- la couverture des frais fixes forfaitaires ou frais de gestion,
- les surcoûts hospitaliers,
- les contreparties.

##### **1.1.1. Les frais fixes forfaitaires ou frais de gestion**

Les frais fixes forfaitaires (ou frais de gestion) de démarrage du projet sont à la charge de l'entreprise dès la signature de la convention<sup>2</sup>. Ils sont versés et doivent donc être titrés dès la signature de la convention. Ainsi à la signature de la convention, l'EPS enregistre ces produits au compte 7548 « Autres remboursements de frais » (émission d'un titre de recette).

---

<sup>1</sup> Le cadre conventionnel de la promotion industrielle est défini actuellement pour les EPS par l'instruction DGOS/PF4/2014/195 du 17 juin 2014 relative à la mise en place d'un contrat unique pour les recherches biomédicales à promotion industrielle dans les établissements publics de santé. Cette instruction fixe un modèle de contrat unique pour les recherches biomédicales à promotion industrielle.

<sup>2</sup> Cf. article 6 de la convention type

### **1.1.2. Les surcoûts hospitaliers en cours de déroulement du projet**

Dans le cas des projets à promotion industrielle, il n'est pas possible de chiffrer de manière certaine et fiable le montant global du projet à la signature de la convention ou au démarrage du projet.

Par conséquent, les surcoûts sont réglés par l'entreprise sur présentation d'une facture (ou d'un titre de recette) établie par l'établissement de santé coordonnateur au minimum selon une périodicité annuelle à la date anniversaire de la signature de la convention sur la base des informations transmises par l'entreprise (nombre de patients sélectionnés, nombre de patients inclus, visites et actes effectivement réalisés) et validées par l'établissement de santé. Dès lors que l'EPS est en capacité de déterminer de façon certaine le montant des surcoûts hospitaliers de l'exercice, il enregistre un produit au compte 7548 (émission d'un titre de recette).

### **1.1.3. Les régularisations des surcoûts en fin de projet**

L'entreprise s'engage à informer de la fin de la recherche la direction de l'établissement et à lui communiquer les informations nécessaires à la facturation des sommes détaillées. Après accord entre les deux parties, un calcul définitif des sommes dues est établi par l'EPS sur cette base et donne lieu à facturation dans les 12 mois à réception des éléments d'information nécessaires (émission d'un titre de recette au compte 7548). Le solde est versé lors de la clôture de la recherche après contrôle final par l'entreprise.

Dans le cas où les éléments définitifs du programme n'ont pas encore été validés par l'entreprise et dès lors que l'EPS peut estimer de façon fiable le montant de la régularisation, il enregistre un produit à recevoir sur l'exercice concerné (compte 7548). Le produit à recevoir est contrepassé l'exercice suivant.

### **1.1.4. Les contreparties**

En plus des surcoûts, l'entreprise peut choisir de verser à l'établissement coordonnateur (ou associé) des contreparties pour la qualité de la recherche mise en œuvre par l'établissement, c'est-à-dire celle des données finalement produites et analysées.

Ces contreparties fixes ou variables ne sont pas proportionnelles aux surcoûts. Elles ne compensent pas les dépenses réalisées par l'établissement mais plutôt l'effort de préparation et d'organisation spécifique auquel s'est astreint l'établissement préalablement à l'accueil de la recherche. Pour cette raison les contreparties ont vocation à soutenir la poursuite des efforts de recherche dans l'établissement.

Les contreparties sont réglées par le promoteur annuellement ou à la clôture de la recherche<sup>1</sup>.

Si les contreparties sont quantifiables à la fin de l'exercice et reviennent de façon certaine à l'EPS, elles donnent lieu à comptabilisation d'un produit à recevoir (compte 7548). Le produit à recevoir est contrepassé au début de l'exercice suivant. Le rattachement des produits à recevoir est effectué à la clôture de chaque exercice, dans la mesure où l'EPS peut les quantifier, jusqu'à ce que les montants soient arrêtés de façon définitive par le financeur.

## **1.2. LES MODALITÉS DE RÉSILIATION DE LA CONVENTION**

En cas d'interruption avant terme du projet, les surcoûts exposés par l'établissement de santé sont réglés par l'entreprise au prorata des travaux et inclusions réalisés au jour de la rupture de la convention. Les frais fixes demeurent dus par l'entreprise en tout état de cause.

Toutefois, l'entreprise peut résilier de plein droit la convention sans préavis ni indemnité en cas de manquement grave ou délibérément répété de l'investigateur référent ou de l'établissement à l'occasion de la réalisation de la recherche.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Annexe 3 de la convention type

<sup>2</sup> Article 8 de la convention type

### Cas 1 : Traitement comptable si interruption avant terme du projet

- Pour les frais fixes : si ceux-ci ont été acquittés par l'entreprise au jour de la rupture de la convention (cas le plus probable<sup>1</sup>), aucune écriture comptable supplémentaire n'est à envisager. Dans le cas inverse, ces frais doivent être acquittés par l'entreprise. L'établissement qui n'aurait pas titré ces frais fixes doit émettre un titre en fonction des barèmes définis dans la convention.

- Pour les surcoûts et, le cas échéant, les contreparties : l'établissement facture les surcoûts supportés au jour de la rupture de la convention ou estime ces surcoûts et les rattache à l'exercice sur la base des informations disponibles à cette date (constatation d'un produit à recevoir)<sup>2</sup>.

### Cas 2 : Traitement comptable si résiliation pour manquement grave :

En cas de faute ou de négligence grave de l'investigateur ou de l'établissement, la rupture de la convention ne donne lieu à aucune indemnité. Aucun versement supplémentaire n'intervient de la part de l'entreprise hors les frais variables exposés par l'établissement de santé coordonnateur au prorata des travaux effectivement réalisés au jour de la rupture de la convention, les frais fixes restant dus.

## **2. LA PROMOTION INTERNE**

La promotion interne comporte les sous-familles suivantes :

- Appels à projet européens, nationaux, interrégionaux ou régionaux ;
- Subventions ;
- Projets sur fonds propres de l'EPS ;
- Contrats de prestations de services ;
- Promotion déléguée ;
- Contrats de collaboration.

### **2.1. APPELS À PROJET MINISTÉRIELS**

Depuis 2012, la DGOS conditionne le financement des projets de recherche appliquée (translationnelle, clinique, médico-économique, paramédicale, sur la performance du système de soins) à leur niveau d'avancement. Le suivi des projets s'appuie sur un découpage en cinq phases. La délégation des crédits pour une tranche donnée est conditionnée par la validation par la DGOS des réalisations de la phase précédente.

Les appels à projets concernent les programmes de recherche suivants :

- le programme hospitalier de recherche clinique (PHRC)
- Le programme de recherche médico-économique (PRME)
- Le programme de recherche médico économique sur la performance du système de soins (PREPS)
- Le programme hospitalier de recherche infirmière et paramédicale (PHRIP)

A ces programmes, s'ajoute le programme de recherche translationnelle en santé qui repose sur un dispositif identique de suivi à l'avancement. Ce programme présente toutefois la particularité de faire l'objet d'un suivi conjoint de l'ANR et de la DGOS<sup>3</sup>. Par ailleurs, le rythme de versements des crédits alloués dans les différentes tranches diffère de celui pratiqué pour les programmes cités précédemment.

---

<sup>1</sup> En effet, les frais fixes correspondent aux frais supportés par l'établissement pour le démarrage du projet ; ils sont censés être acquittés par l'entreprise à la signature de la convention.

<sup>2</sup> Ce dernier cas correspond à une situation où la rupture de la convention interviendrait en fin d'exercice.

Les programmes de recherche font l'objet d'une instruction de la DGOS<sup>1</sup>, qui précise notamment les modalités de suivi financier.

A réception de la notification de l'ARS, l'EPS enregistre un produit au compte 731181 « Dotations missions d'intérêt général » (émission d'un titre de recette).

Le suivi des programmes de recherche s'effectue selon la méthode comptable suivante :

- Si les financements versés ne sont pas utilisés au cours de l'exercice, ou pas en totalité, ils donnent lieu à comptabilisation d'un produit constaté d'avance (compte 487)<sup>2</sup>.
- Dès lors que le montant du produit constaté d'avance a été « épuisé » et que les dépenses de l'exercice réalisées au titre du projet excèdent les produits constatés, deux cas sont à considérer :

1. L'EPS peut justifier des dépenses réalisées au cours de l'exercice (charges directes et indirectes) et des objectifs à atteindre pour activer la tranche suivante du programme (même si la DGOS n'a pas encore validé la réalisation de ces objectifs), c'est-à-dire que l'ensemble des critères permettant d'activer une tranche doivent être réunis : un produit à recevoir est comptabilisé à hauteur des dépenses de l'exercice non couvertes.

Exemple : En période d'inclusion, au cours de la phase 2, un établissement transmet à la DGOS les justificatifs techniques et financiers attestant qu'il a réalisé 50 % des inclusions, soit l'objectif qui lui permet d'activer les crédits de la 3<sup>o</sup> tranche. A la clôture de l'exercice, la réalisation de la 2<sup>o</sup> phase n'est pas encore validée par la DGOS. L'établissement pourra comptabiliser un produit à recevoir à hauteur des dépenses non couvertes par les financements obtenus au titre de la 2<sup>o</sup> tranche.

2. L'EPS n'est pas en mesure de justifier des dépenses réalisées au cours de l'exercice (charges directes et indirectes) et des objectifs à atteindre pour activer la tranche suivante du programme, c'est-à-dire que l'ensemble des critères permettant d'activer une tranche ne peuvent être réunis, il ne comptabilise aucun produit à hauteur des dépenses non financées (pas de comptabilisation d'un produit à recevoir). Dans ce cas, l'EPS indique en annexe du compte financier et dans le rapport financier les projets pour lesquels les critères permettant de comptabiliser un produit à recevoir n'ont pas pu être réunis (par exemple : nombre d'inclusions non encore atteint alors que le produit constaté d'avance est épuisé).

Exemple : En période d'inclusion, au cours de la phase 2, un établissement n'a réalisé que 40 % des inclusions. S'il effectue au cours de l'exercice 60K€ de dépenses au titre du programme alors que le montant des crédits disponibles n'est que de 30K€, les 30K€ non couverts viennent diminuer le résultat de l'exercice.

Cette méthode comptable peut être appliquée pour tous les programmes de recherches qui relèvent d'appel à projets (AAP régionaux, interrégionaux, européens) dès lors que le déroulement du programme est découpé en phases et que l'achèvement d'une phase conditionne le versement des financements au titre de la tranche suivante.

## 2.2. SUBVENTIONS

Les financements octroyés à des programmes de recherche, en dehors des dispositifs décrits précédemment, sont à imputer comptablement comme des subventions d'exploitation au compte 7488 – « autres subventions ».

---

<sup>3</sup> Cf. instruction DGOS/PF4 n°2015-105 du 1<sup>o</sup> avril 2015 relative au programme de recherche translationnelle en santé pour l'année 2015. Les autres programmes de recherche clinique font l'objet d'un suivi de la DGOS (ou de suivi conjoint de la DGOS et de l'INCA pour les plans cancer)

<sup>1</sup> Cf. l'instruction DGOS/PF4/2015/368 du 18 décembre 2015 relative aux programmes de recherche sur les soins et l'offre de soins pour l'année 2016

<sup>2</sup> Cf. Instruction M21 (Tome 2, titre 2, chapitre 4, point 2.2)

Sont considérées comme des subventions, les financements accordés sans contrepartie à l'établissement pour soutenir l'activité de recherche de ce dernier. Des conventions de subventionnement peuvent par exemple être signées entre l'établissement et les régions. Les subventions peuvent financer des opérations pluriannuelles.

Selon le principe des droits constatés, le montant intégral du financement donne lieu à émission d'un titre de recettes dès sa notification, dès lors que son versement n'est assorti d'aucune condition particulière.

Lorsque le versement d'un financement est assorti de conditions particulières, le traitement comptable de la subvention peut varier selon que cette dernière est assortie :

- De conditions suspensives : la subvention est accordée à condition de satisfaire à des conditions techniques, (par exemple la justification de dépenses réalisées), la subvention est comptabilisée lorsque les conditions ont été réalisées. Dans l'attente, les fonds versés sont comptabilisés sur un compte de recettes reçues au titre d'avances (compte 419188 « Autres avances- Autres ») puis un titre de recettes est émis sur la base des dépenses justifiées auprès du financeur. Les produits correspondant aux montants des dépenses réalisées au cours de l'exercice mais qui n'ont pas pu être justifiées auprès du financeur avant le 31 décembre sont rattachés à l'exercice (constatation d'un produit à recevoir). L'EPS assure un suivi des dépenses projet par projet. L'EPS doit tracer sa méthode de liquidation des produits à recevoir, notamment dans le cas où la subvention ne finance pas en totalité les dépenses qui seront réalisées.
- Exemple de clause suspensive : « La subvention ne sera accordée que lorsque l'établissement aura satisfait aux conditions techniques suivantes... »
- De conditions résolutoires : l'établissement doit remplir certaines conditions techniques dans une période définie, à défaut il doit reverser les sommes reçues, la subvention est considérée comme acquise dès la signature de l'acte attributif (et non lors de son encaissement).
- Exemple de clause résolutoire : « La subvention est accordée à l'établissement sous réserve de remplir dans X années les conditions suivantes. Si dans X années, les conditions n'étaient pas remplies, il appartiendrait à l'établissement de restituer les sommes déjà versées ».
- Les modalités comptables de reversement en cas de non-respect des conditions résolutoires : en cas de restitution, la subvention rendue constitue une charge de l'exercice (compte 6588 : « Charges diverses de gestion courante – Autres »). Si l'établissement sait à la clôture de l'exercice qu'il ne pourra pas respecter ces conditions, il doit normalement constituer une provision à hauteur du montant à reverser. La reprise de cette provision vient neutraliser la charge constatée à l'occasion du reversement.

Dans tous les cas, la subvention doit être comptabilisée dès lors que les conditions d'octroi sont satisfaites.

Dans le cas où il s'agit d'une subvention d'investissement, celle-ci est enregistrée au compte 13 dès sa notification (par exemple : le FEDER est comptabilisé au compte 13188 « Autres subventions »). La subvention est reprise au résultat au rythme d'amortissement du ou des biens subventionnés. L'EPS doit déterminer une méthode de reprise de la subvention au résultat qui est invariable et prédéterminée (à indiquer dans l'annexe).

### **2.3. PROJETS SUR FONDS PROPRES DE L'EPS**

Dans le cas où l'EPS est son propre financeur concernant un programme de recherche, y compris partiellement, le suivi des dépenses et la traçabilité du projet doivent être assurés par la comptabilité analytique.

## **2.4. LES CONTRATS DE PRESTATION DE SERVICE**

Les prestations de services effectuées par les établissements ont une contrepartie directe d'une valeur équivalente pour l'organisme versant donnant lieu à la production d'un service.

Dans le cadre d'opérations pluriannuelles, si l'établissement prestataire est en mesure d'estimer de manière fiable ses coûts et, le cas échéant, sa marge prévisionnelle, il comptabilise un produit à recevoir au compte 706 « Prestations de service ».

Exemple de contrats de prestation de services établi au prix du marché avec « marge » et TVA : cession à des tiers de matériel biologique issu de tumorothèque et/ou bio banque, prestations intellectuelles diverses effectuées auprès d'un tiers public ou privé (analyse de données par des experts en bio statistiques donnant lieu à une rémunération au vu du livrable fourni par les biostatisticiens).

## **2.5. LA PROMOTION DÉLÉGUÉE**

La promotion déléguée est l'acte par lequel un établissement promoteur d'un programme de recherche délègue sa qualité à un établissement prestataire.

Les produits de la promotion déléguée sont assimilables à des prestations de services, imputables au compte 706 « prestations de services ».

## **2.6. LE CONTRAT DE COLLABORATION**

Dans ce type de contrat, l'EPS met à disposition d'un tiers public ou privé une expertise comme dans le cadre de la prestation intellectuelle. Toutefois, à la différence d'un simple contrat de services, l'établissement est associé au projet et apparaît comme signataire de l'article qui en résulte. Ces contrats ne donnent pas lieu à constatation d'une marge pour l'établissement. Seuls les coûts supportés par l'établissement dans le cadre de l'expertise à mener sont remboursés par le tiers qui en bénéficie.

Les versements reçus par l'EPS dans ce cadre doivent être imputés au compte 7548, suivant les mêmes modalités de comptabilisation que la promotion externe.

## **3. LES DONS ET LEGS**

Les dons et legs en espèces ainsi que les libéralités reçues peuvent financer une activité de recherche, soit par volonté du donateur soit sur décision du directeur<sup>1</sup>.

La comptabilisation des dons et legs est fonction de la destination/affectation qui en est faite :

- Un don en espèce sans affectation spéciale sera comptabilisé au compte 7713 « libéralités reçues ».
- Un don en espèce destiné à financer l'acquisition d'un bien sera comptabilisé au compte 1025 « dons et legs en capital ».
- Un don en nature sera comptabilisé au compte 1025 « dons et legs en capital ».

Si le don en espèce est utilisé pour couvrir des dépenses d'exploitation, il pourra être imputé au compte 7713 "Libéralités reçues", dans la mesure où le bien acquis grâce au don ne constitue pas une immobilisation.

En revanche, dès lors que le don permet de financer l'acquisition d'un bien immobilisable, il sera comptabilisé au compte 1025 « dons et legs en capital ».

---

<sup>1</sup> selon l'article L.6145-10-1 du Code de la Santé publique

L'imputation au compte 7713 ou au compte 1025 d'un don destiné à financer l'acquisition d'un bien, est donc fonction du seuil d'immobilisation retenu par l'établissement (entre 500 et 800€ TTC), ainsi que des modalités d'acquisition (ex : acquisition par lot de biens dont la valeur unitaire est inférieure à 800 € TTC, mais acquis dans le cadre d'un équipement initial ou d'un renouvellement complet, significatif par la quantité).

L'acte de donation constitue la pièce justificative du titre de recette ; le titre de recette lui-même formalise la décision d'acceptation du don par le directeur.

## **CHAPITRE 8**

### **LES OPÉRATIONS PARTICULIÈRES RELATIVES AUX TITRES DE RECETTES ET AUX MANDATS**

#### **1. LA RÉDUCTION OU L'ANNULATION DE TITRE DE RECETTES**

##### **1.1. RÉDUCTION OU ANNULATION CONCERNANT L'EXERCICE EN COURS**

Les titres rectificatifs sont transmis au comptable par bordereaux de titres à annuler numérotés dans une série spéciale distincte de la série des bordereaux de titres émis.

Les réductions ou annulations de recettes sont portées au débit du compte budgétaire qui avait enregistré la recette initiale. En contrepartie, le comptable crédite :

- le même compte de tiers qui avait pris en charge le titre initial, si ce dernier n'a pas été recouvré ;
- le compte 47141 « Recettes perçues en excédent à réimputer » lorsque la rectification se rapporte à un titre déjà recouvré (l'utilisateur a ensuite le choix d'émarger l'excédent avec une autre pièce ou de le transférer au compte 466 pour paiement).

##### **1.2. RÉDUCTION OU ANNULATION CONCERNANT UN EXERCICE CLOS**

Le titre rectificatif représenté matériellement par un mandat, est imputé :

- au débit du compte d'exécution crédité à l'origine si la rectification se rapporte à une recette d'investissement ;
- au débit du compte 673 « Titres annulés sur exercices antérieurs » s'il s'agit d'une recette d'exploitation. En contrepartie, le comptable crédite soit le compte de débiteurs si le titre figure en restes à recouvrer, soit le compte 47141 « recettes perçues en excédent à réimputer » dans le cas contraire.

Dans le tableau de financement, la ligne « annulations de titres sur exercices clos » permet d'enregistrer les mandats ayant pour objet d'annuler des titres d'investissement sur exercices clos émis sur des chapitres non ouverts simultanément en ressources et en emplois<sup>1</sup>.

##### **1.3. CONTRE-PASSATION DES PRODUITS À RECEVOIR**

La contre-passation des produits à recevoir est comptabilisée selon les dispositions prévues au paragraphe 1.3.2 du chapitre 4 du présent titre.

#### **2. LE RECOUVREMENT**

##### **2.1. CRÉANCES IRRÉCOUVRABLES**

Le directeur d'établissement est seul compétent en matière d'admission en non-valeur.

Il statue :

- sur la portion des restes à recouvrer dont il convient de poursuivre le recouvrement ;
- sur la portion qu'il propose d'admettre en non-valeur, au vu des justifications produites par le comptable, en raison, soit de l'insolvabilité des débiteurs, soit de la caducité des créances, soit de la disparition des débiteurs ;

---

<sup>1</sup> Chapitre technique identifié dans les applications de la DGFIP sous le numéro 071.

- sur la portion qu'il propose de laisser à la charge du comptable.

Le comptable peut déterminer, en liaison avec l'établissement, la périodicité selon laquelle il présente des demandes d'admission en non-valeur. Cette présentation des demandes d'admission en non-valeur doit avoir lieu au moins une fois par an.

Les créances irrécouvrables sont comptabilisées de la manière ci-dessous décrite.

### **2.1.1. Lors de leur admission en non-valeur par l'ordonnateur**

Le compte 4152 enregistre à son débit, par le crédit du compte de restes à recouvrer intéressé, le montant des créances admises en non-valeur par l'ordonnateur.

Il est alors crédité par le débit du compte 6541 « Perte sur créances irrécouvrables - Créances admises en non valeur » du mandat de paiement correspondant émis par l'ordonnateur à l'appui de sa décision d'admission en non-valeur.

Corrélativement, la dépréciation devenue sans objet est reprise par un débit de la subdivision intéressée du compte 49 « Dépréciations des comptes de tiers » par le crédit du compte 78174 « Reprises sur dépréciations des actifs circulants » (opération d'ordre semi-budgétaire donnant lieu à l'émission d'un titre de recettes au compte 78174).

Dans l'hypothèse où l'ordonnateur ne donne pas suite à la demande du comptable, les créances concernées demeurent au débit du compte 411 ou 416.

### **2.1.2. Lors du jugement des comptes**

Les dispositions prises lors de l'admission en non-valeur par l'ordonnateur ont uniquement pour objet de faire disparaître de la comptabilité des créances jugées irrécouvrables et non pas de dégager la responsabilité du comptable.

Le juge des comptes, à qui il appartient d'apurer définitivement les comptes, conserve en effet le droit de forcer le comptable en recettes quand il n'a pas fourni toutes les justifications nécessaires à sa décharge et ce, malgré l'existence d'une décision de l'ordonnateur prononçant l'admission en non-valeur. Inversement, il peut, malgré la décision de l'ordonnateur refusant d'admettre une somme en non-valeur, décharger le comptable et le déclarer quitte. À cet effet, il appartient au comptable qui maintient une demande d'admission en non-valeur après une décision de rejet de l'ordonnateur de joindre une copie de la décision de rejet à l'état des restes à recouvrer.

Selon la décision du juge des comptes, il convient de procéder comme suit :

- le juge des comptes confirme une décision d'admission en non-valeur (cette confirmation résulte, en général, d'un arrêt donnant quitus de la gestion) : aucune écriture n'est à passer ;

- le juge des comptes infirme une décision portant admission en non-valeur et décide d'engager la responsabilité du comptable. Cette décision doit être expresse et motivée. Dès réception de l'arrêt, le comptable informe le directeur de l'établissement de la nécessité d'émettre un titre de recettes afin de créditer le compte 7718 « Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion » par le débit du compte 429 « Déficits et débits des comptables et régisseurs ». En cas de refus du directeur, le comptable pourra saisir le DGARS afin de mettre en œuvre la procédure d'émission d'office d'un titre de recettes ;

- le juge des comptes confirme une décision rejetant l'admission en non-valeur :

- si le comptable est mis en débet, il crédite les comptes où figurent les restes à recouvrer par le débit du compte 429 « Déficits et débits des comptables et régisseurs »,
- si le comptable n'est pas mis en débet, il reprend les poursuites ; si celles-ci n'aboutissent pas, il propose de nouveau à l'ordonnateur de prononcer la non-valeur de la créance concernée ;

- le juge des comptes infirme une décision rejetant l'admission en non-valeur.

Au vu de la décision du juge des comptes, le comptable transporte la créance pour laquelle il a obtenu décharge, du compte de restes à recouvrer où elle figure au débit du compte 4151 « Créances irrécouvrables admises en non-valeur par le juge des comptes ».

En ce qui concerne les sommes mises à sa charge et imputées au débit du compte 429, le comptable peut obtenir décharge ou remise de sa responsabilité dans les conditions fixées pour les comptables des collectivités locales.

L'admission en non-valeur prononcée par décision de l'ordonnateur et la décharge prononcée par le juge des comptes ne font pas obstacle à l'exercice des poursuites, la décision prise en faveur du comptable n'éteignant pas la dette du redevable. L'admission en non-valeur ne doit pas être confondue avec la remise de dette, procédure qui relève aussi de la compétence de l'ordonnateur mais qui ne peut être octroyée que de manière très exceptionnelle après vérification de la situation patrimoniale du débiteur.

## 2.2. CRÉANCES ÉTEINTES

Ce compte enregistre les créances pour lesquelles aucune action en recouvrement n'est possible. Leur irrécouvrabilité s'impose à l'établissement et au comptable. Ce sont des charges définitives pour la collectivité. Il s'agit par exemple des créances d'un débiteur pour lequel une clôture pour insuffisance d'actif a été prononcée dans le cadre d'une procédure de surendettement ou d'une procédure collective (si le comptable a bien satisfait à toutes ses obligations de déclaration). Ces créances n'apparaîtront donc plus sur la liste des non-valeurs.

## 3. RÉDUCTIONS OU ANNULATIONS DE DÉPENSES

Les réductions ou annulations de dépenses ont généralement pour objet de rectifier des erreurs matérielles et sont constatées au vu de pièces rectificatives établies par l'ordonnateur et comportant les caractéristiques du mandat rectifié (date, numéro, montant) et l'indication des motifs et des bases de liquidation de la rectification.

Les annulations de dépenses permettent en outre la contre-passation des écritures dans le cadre des dispositifs de rattachement des charges à l'exercice qu'elles concernent. Les écritures de contre-passation sont effectuées en N+1 concernant les charges à payer de l'exercice N. En revanche, les écritures relatives aux charges constatées d'avance sont réalisées en N.

### 3.1. RÉDUCTIONS OU ANNULATIONS CONCERNANT L'EXERCICE EN COURS

Le total des mandats émis, tel qu'il apparaît sur le dernier bordereau de mandats, ne doit pas être modifié lorsque l'un des mandats émis vient à être annulé.

Les mandats d'annulation doivent être inscrits sur une série spéciale de bordereaux (on utilise à cet effet un bordereau de mandat barré d'un double trait rouge).

Le contrôle global des dépenses budgétaires, s'agissant des chapitres à crédits limitatifs et des CRPA, s'effectue par conséquent en retranchant du total des bordereaux de mandats émis le total des bordereaux de mandats annulés.

Les réductions ou annulations de dépenses sont portées au crédit du compte budgétaire qui avait enregistré la dépense initiale. En contrepartie, le comptable débite :

- le même compte de tiers qui avait pris en charge le mandat initial si ce dernier n'a pas été payé ;
- le compte 46721 « Débiteurs divers - Amiable » dans le cas contraire.

Le mandat d'annulation vaut alors ordre de reversement et peut être rendu exécutoire dans les mêmes conditions qu'un titre de recettes.

### 3.2. RÉDUCTIONS OU ANNULATIONS CONCERNANT UN EXERCICE CLOS

Le titre rectificatif est traité comme un titre de recettes ordinaire et imputé :

- au crédit du compte d'exécution débité à l'origine si la rectification se rapporte à une dépense d'investissement ;
- au crédit du compte 773 « Mandats annulés sur exercices antérieurs » s'il s'agit d'une dépense d'exploitation.

En contrepartie, le comptable débite soit le compte 46721 « Débiteurs divers - Amiable » si le mandat initial a été payé, soit le compte de reste à payer où figure le mandat, dans le cas contraire.

Dans le tableau de financement, la ligne « annulations de mandats sur exercices clos » enregistre les titres ayant pour objet d'annuler des mandats d'investissement sur exercices clos, émis sur les comptes relevant des chapitres non ouverts simultanément en ressources et en emplois<sup>1</sup>.

Pour les chapitres ouverts à la fois en emplois et en ressources, les annulations d'opérations sur exercices clos s'imputent sur le chapitre considéré. Ainsi, les ressources du tableau de financement de N pour ces chapitres retracent les opérations de recettes de l'exercice en cours et les annulations de mandats sur exercices clos. Les emplois de ces chapitres font apparaître les opérations de dépenses de l'exercice en cours et les annulations de recettes sur exercices clos.

---

<sup>1</sup> Chapitre technique identifié dans les applications de la DGFIP sous le numéro 070.

## **CHAPITRE 9**

# **LA DÉTERMINATION ET L'AFFECTATION DES RÉSULTATS**

### **1. DÉTERMINATION DES RÉSULTATS DE L'EXERCICE**

Le résultat de l'exercice consiste en la différence entre les produits et les charges comptabilisés au cours de l'exercice.

Il est calculé extra-comptablement en fin d'exercice.

Ce résultat est repris au 1<sup>er</sup> janvier N+1 au compte 12 « Résultat de l'exercice (excédent ou déficit) » qui ne fait l'objet d'aucune correction.

#### **1.1. LE RÉSULTAT DU CRP**

Le résultat du CRP correspond à la différence entre les produits et les charges comptabilisés au cours de l'exercice.

#### **1.2. LES RÉSULTATS DES CRA**

Le résultat de chacun des CRA correspond à la différence entre les produits et les charges comptabilisés au cours de l'exercice. Cette différence doit être identique au solde du compte de liaison ouvert au titre de chaque CRA dans la comptabilité principale et dans la comptabilité annexe.

#### **1.3. LES RÉSULTATS TOUTES ACTIVITÉS CONFONDUES**

Le résultat de l'ensemble des activités de l'établissement à l'exception des activités relatives aux opérations pour compte de tiers retracées au compte 458, devant apparaître en une seule ligne au bilan, les résultats du CRP et des CRA font l'objet d'un cumul lors de l'élaboration de ce document.

Par analogie avec la constatation du résultat, le cumul ne donne lieu à aucune écriture effective entre, d'une part, le compte 12 et le compte de liaison ouverts dans la comptabilité principale et, d'autre part, les comptes de classes 6 et 7 et le compte de liaison ouverts dans les comptabilités annexes.

Cette opération est effectuée *de manière extra comptable* par le report au passif du bilan au poste « Résultat de l'exercice (excédent ou déficit) » du montant total des résultats du CRP et des CRA. Le montant apparaissant à ce poste est justifié par un état détaillé récapitulant l'ensemble des résultats du CRP et des CRA.

Par conséquent, les soldes des différentes subdivisions du compte 45 « Comptes de liaison avec la comptabilité principale et les CRA », à l'exception du compte 458, qui n'apparaissent pas au bilan, après le cumul des résultats, ne font l'objet d'aucune reprise dans la gestion suivante ni dans la comptabilité principale, ni dans la comptabilité annexe.

Le résultat comptable cumulé est repris globalement en balance d'entrée au compte 12 « Résultat de l'exercice (excédent ou déficit) » ouvert dans la seule comptabilité principale.

Après l'opération de cumul, les résultats du CRP et des CRA sont chacun affectés selon les règles qui leur sont spécifiques et doivent jusqu'à leur affectation faire l'objet d'un suivi extra-comptable notamment, au moyen de l'état détaillé visé ci-dessus qui a été joint à l'appui du compte financier de l'exercice précédent pour justifier le montant apparaissant au passif du bilan au poste « Résultat de l'exercice » (excédent ou déficit).

## **2. AFFECTATION DES RÉSULTATS**

Le résultat à affecter de chaque compte de résultat est la somme du résultat comptable de l'exercice et des reports à nouveau excédentaires ou déficitaires de ce compte de résultat. L'affectation de ces résultats donne lieu à délibération du conseil de surveillance qui est exécutoire dès réception par le DGARS.

### **2.1. AFFECTATION DU RÉSULTAT DU CRP**

L'article R.6145-49 du code de la santé publique définit les différentes modalités d'affectation du résultat excédentaire ou déficitaire du CRP.

#### **2.1.1. Affectation du résultat excédentaire**

L'excédent est affecté :

- en priorité, en couverture des déficits antérieurs (compte 119) ;
- en report à nouveau excédentaire (compte 110) ;
- à un compte de réserve destiné au financement de mesures d'investissement (compte 10682) ;
- à un compte de réserve de trésorerie (compte 10685).

#### **2.1.2. Affectation du résultat déficitaire**

Le déficit est couvert en priorité par le solde disponible au compte 110 (report à nouveau excédentaire issu des exercices précédents) puisque le résultat à affecter est égal au résultat comptable de N et des reports à nouveau. Le reliquat est affecté en report à nouveau déficitaire (compte 119).

### **2.2. AFFECTATION DU RÉSULTAT DES CRA LETTRE A (DNA ET SIC)**

Les modalités d'affectation des CRA lettre A sont identiques à celle du CRP, comme prévu par l'article R.6145-50 du code de la santé publique.

### **2.3. AFFECTATION DU RÉSULTAT DES CRA AUTRES QUE LES CRA LETTRE A**

L'article R.6145-51 du code de la santé publique définit les différentes modalités d'affectation du résultat excédentaire ou déficitaire des CRA autres que les CRA lettre A.

#### **2.3.1. Affectation du résultat excédentaire**

L'excédent de chacun des CRA est affecté au cours de l'exercice suivant celui auquel il se rapporte :

- en priorité à l'apurement des déficits antérieurs (compte 119) ;
- en report à nouveau excédentaire (compte 110) ;
- à un compte de réserve destiné au financement de mesures d'investissement (compte 10682) ;
- à un compte de réserve de trésorerie (compte 10685) ;
- à un compte de réserve de compensation (compte 10686) ;
- à un compte d'excédent affecté à la compensation des charges d'amortissement des équipements, agencements et installations de mise aux normes de sécurité (compte 10687).

L'affectation au compte 110 donne lieu à l'inscription d'une ligne budgétaire 002 « Report à nouveau excédentaire » en produits du CRA (cette ligne budgétaire n'entre pas dans le calcul de la CAF) pour les CRA lettre LMNPCG.

Concernant les CRA lettre E (EHPAD) et les CRA lettre B (USLD) ayant signé des conventions pluriannuelles, le résultat excédentaire est affecté par sections tarifaires (hébergement, dépendance et soins).

### **2.3.2. Affectation du résultat déficitaire**

Le déficit à affecter de chacun des CRA - déficit déterminé après prise en compte du solde antérieur du compte 110 - est couvert en priorité par reprise sur la réserve de compensation et, pour le surplus éventuel, inscrit en report à nouveau déficitaire (compte 119).

L'affectation au compte 119 donne lieu à l'inscription d'une ligne budgétaire 002 « Report à nouveau déficitaire » en charges du CRA (cette ligne budgétaire n'entre pas dans le calcul de la CAF ou, le cas échéant, de l'IAF) pour les CRA lettre LMNPCG.

# **CHAPITRE 10**

## **LES CORRECTIONS D'ERREURS COMMISES AU COURS D'EXERCICES ANTÉRIEURS, CHANGEMENTS DE METHODE ET CHANGEMENTS D'ESTIMATION**

### **1. LES CORRECTIONS D'ERREURS COMMISES AU COURS D'EXERCICES ANTERIEURS**

#### **1.1. LE PRINCIPE DE CORRECTION EN SITUATION NETTE**

Les établissements publics de santé corrigent «en situation nette» les erreurs commises au cours d'exercices antérieurs, c'est -à -dire au sein des passifs du haut de bilan plutôt qu'au compte de résultat de l'exercice au cours duquel elles sont constatées.

Cette disposition s'applique même lorsque les corrections d'erreurs concernent des opérations qui auraient dû, lors des exercices antérieurs, transiter par le compte de résultat.

Le présent chapitre ne concerne que les corrections d'erreurs commises au cours d'exercices clos. Les corrections d'erreurs sur l'exercice en cours se corrigent par contre passation. Il ne s'applique pas aux cas relevant d'une annulation de titre de ou de mandat (cas d'une erreur administrative).

Il ne concerne pas les budgets annexes ayant des activités industrielles et commerciales (par exemple : DNA, SIC) pour lesquels les corrections d'erreur doivent être comptabilisées selon les règles du plan comptable général.

##### **1.1.1. Définition des corrections d'erreurs**

Une erreur d'un exercice antérieur est une omission ou une inexactitude des états financiers portant sur un ou plusieurs exercices antérieurs et qui résultent de la non utilisation ou de l'utilisation abusive d'informations fiables :

(a) qui étaient disponibles lorsque la publication des comptes de ces exercices a été effectuée ;

et

(b) dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en considération pour la préparation et la présentation de ces comptes.

Parmi ces erreurs figurent les effets d'erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, des négligences, des mauvaises interprétations, des faits et des fraudes. (...) »

##### **1.1.2. Définition de la situation nette**

La situation nette est définie comme suit :

« (...) Au sein des capitaux propres, la situation nette est établie après affectation du résultat de l'exercice. Elle exclut les subventions d'investissement et les provisions réglementées ; (...). »

Pour les EPS, la situation nette comprend tous les comptes 10 et les comptes de report à nouveau excédentaire (110) ou déficitaire (119). Le compte 12 n'y figure pas puisque la situation nette est obtenue après affectation du résultat.

### 1.1.3. Traitement comptable

Le compte impacté au sein de la « situation nette » retenu varie selon la nature des opérations comptables concernées.

Ainsi :

- pour les opérations comptables en cours, de type dépréciation ou provision, le compte 11 est utilisé,
- pour les opérations comptables relatives à la régularisation d'immobilisations ou de leur financement, d'autres actifs ou passifs (emprunts, créances et dettes à court terme), l'utilisation d'une subdivision du compte 10 (1021 ou 10682 selon le cas) est à privilégier.

**Dans tous les cas, la subdivision utilisée est celle du compte 11 ou 10682 du compte de résultat principal ou annexe concerné.**

Les corrections d'erreurs relatives à la régularisation d'immobilisations ou de leur financement, d'autres actifs ou passifs, ne doivent pas avoir pour effet de rendre le solde du compte 10682 débiteur. Le solde du compte 10682 doit rester créditeur ou nul. **En cas d'insuffisance du solde créditeur du compte 10682, les comptes 110 et 119 peuvent être mouvementés.**

## 1.2. LES ÉCRITURES DE RÉGULARISATION AU COURS DE L'EXERCICE N

Ces écritures visent à régulariser la situation au 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice N .

A l'issue des travaux de fiabilisation, et pour la clôture de l'exercice considéré (évaluation au 31/12/N), l'établissement doit comptabiliser l'intégralité des opérations de l'exercice N selon les modalités courantes de l'instruction M21.

Les écritures de régularisation sont enregistrées par le comptable en accord avec l'ordonnateur.

### 1.2.1. Les écritures de régularisation des provisions (comptes 14 et 15) et dépréciations

#### 1.2.1.1. Une provision ou une dépréciation a été comptabilisée à tort

Ce cas concerne les hypothèses de sur provision du fait :

- d'une absence de justification ;

ou

- d'une surévaluation du risque ;

ou

- de la consommation irrévocable de l'immobilisation.

Il convient de réimputer les sommes en cause sur les fonds propres et, en premier lieu, d'apurer le compte de report à nouveau déficitaire s'il existe.

Le compte de provision ou de dépréciation est débité par le crédit du compte 119x « Report à nouveau déficitaire » s'il existe, ou du compte 110x « Report à nouveau excédentaire » (opération d'ordre non budgétaire).

#### 1.2.1.2. Il manque une provision ou une dépréciation dans les comptes

Il convient d'introduire les sommes en cause dans les comptes de passif de l'établissement, en utilisant le compte de report à nouveau excédentaire s'il existe.

Ce cas concerne également les hypothèses de sous amortissement ou de provision sous évaluée.

Le compte de provision ou de dépréciation est crédité par le débit du compte 110x « Report à nouveau excédentaire » s'il existe, ou du compte 119x « Report à nouveau déficitaire » (opération d'ordre non budgétaire).

### 1.2.1.3. La provision ou dépréciation est justifiée et correctement évaluée au 1er janvier de l'exercice N, mais est enregistrée sur une subdivision de compte inappropriée

Il s'agit seulement d'une erreur d'imputation. Les sommes en cause sont reprises directement au crédit d'une subdivision du compte de provision ou dépréciation approprié, par le débit du compte de provision ou dépréciation initial (opération d'ordre non budgétaire).

## 1.2.2. Les écritures de régularisation des actifs immobilisés (procédure d'ajustement de l'inventaire et de l'actif)

### 1.2.2.1. Les données inscrites à l'actif sont supérieures à celles de l'inventaire après recensement physique des immobilisations

#### 1.2.2.1.1. Le traitement comptable des sorties d'actif

Tout enregistrement comptable sur un compte d'immobilisation ne pouvant être rapproché d'un bien inscrit à l'inventaire doit être sorti du bilan. La sortie de l'actif intervient par voie d'opération non budgétaire.

Le montant total des amortissements enregistrés au compte 28 pour l'immobilisation concernée (désormais absente de l'inventaire) doit également être sorti.

Cette régularisation est effectuée au moyen du compte 10682 « Excédents affectés à l'investissement ».

Les discordances anciennes peuvent avoir pour origine l'absence de constatation de la valeur nette comptable (Débit du compte 675 « Valeurs comptables des éléments d'actif cédés » par le crédit du compte 21 « Immobilisations corporelles ») et de réintégration des amortissements (Débit du compte 28 « Amortissements des immobilisations » par le crédit du compte 21 « Immobilisations corporelles ») lors de la cession d'un bien, seule la cession ayant été comptabilisée au compte 775 « Produits des cessions d'éléments d'actif ».

Dans le cas où des amortissements ont été comptabilisés postérieurement à la cession, le comptable doit régulariser le sur – amortissement au moyen du compte 10682 « Excédents affectés à l'investissement ».

#### 1.2.2.1.2. Traitement des subventions, dons, legs ne pouvant être rattachés à un bien

Les subventions d'équipement, les dons et legs non affectés à une immobilisation doivent être sortis du bilan par voie d'opération non budgétaire.

Le compte de subvention ou de dons et legs est débité par le crédit du compte 10682 « Excédents affectés à l'investissement ».

### 1.2.2.2. Les données inscrites à l'actif sont inférieures à celles de l'inventaire après recensement physique des immobilisations

#### 1.2.2.2.1. Cas d'un bien figurant à l'inventaire et non enregistré en comptabilité

- Si l'établissement ne dispose d'aucun élément fiable de valorisation du coût historique du bien :

L'établissement doit alors faire expertiser le bien pour en déterminer la valeur actuelle, qui devient le coût d'entrée du bien sans aucun rattrapage possible des amortissements.

Le bien présent à l'inventaire et non comptabilisé à l'actif doit être intégré au bilan, pour sa valeur actuelle, au moyen d'une opération d'ordre budgétaire.

Le compte 21 « Immobilisations corporelles » est débité par le crédit du compte 1021 « Dotation ».

- Si l'établissement dispose d'une évaluation fiable du bien (par exemple, un acte notarié) :

L'établissement peut comptabiliser le bien à l'actif pour le montant qui figure sur l'acte notarié sans qu'il soit nécessaire de recourir à une évaluation en vue de déterminer la valeur actuelle du bien.

Sur le plan comptable, il conviendra d'enregistrer l'opération d'ordre budgétaire figurant ci-dessus :

Le compte 21 « Immobilisations corporelles » est débité par le crédit du compte 1021 « Dotation » pour la valeur du bien.

Dans la mesure où la date d'acquisition, le montant et la nature du bien figurent sur l'acte notarié, il est possible de reconstituer le montant des amortissements qui auraient dû être comptabilisés, si le bien avait été intégré à l'actif au moment où il est entré dans le patrimoine de l'établissement. Le rattrapage des amortissements peut être effectué au moyen d'une écriture corrective en situation nette : le compte 10682 est débité par le crédit du compte 28.

#### 1.2.2.2.2. Cas de comptabilisation partielle d'un bien présent à l'inventaire

Les biens comptabilisés partiellement ou de manière erronée par rapport à l'inventaire physique doivent également être sortis du bilan pour être inscrits à leur valeur actuelle.

Cette situation peut concerner notamment :

- Des biens pour lesquels des travaux ont été comptabilisés alors que l'installation principale n'a pas été enregistrée en comptabilité ;
- A l'inverse, des installations pour lesquelles des travaux immobilisables substantiels (adjonction de valeur) n'ont pas été comptabilisés.

L'ensemble des opérations relatives au bien comptabilisé partiellement ou de manière erronée (travaux, subventions, ...) doivent être sorties du bilan par opération d'ordre non budgétaire. Le bien est ensuite comptabilisé à l'actif pour sa valeur actuelle : le compte 21 « Immobilisations corporelles » est débité par le crédit du compte 1021 « Dotation » (opération d'ordre budgétaire).

#### 1.2.2.3. Le traitement comptable des corrections d'erreur sur les durées d'amortissement pratiquées

Cette situation concerne les biens dont la durée d'amortissement initialement assignée apparaît inadaptée à leurs conditions réelles d'utilisation.

Si, notamment en raison d'une logique d'ajustement budgétaire, la durée d'amortissement a été allongée artificiellement, de manière insincère, pour diminuer les charges annuelles d'amortissement, la révision de la durée d'amortissement est assimilée à une correction d'erreur et intervient par schéma d'écritures en situation nette.

La correction en situation nette ne s'applique que sur les exercices passés au cours desquels le bien a été utilisé. Un plan d'amortissement prospectif doit être mis en place pour les années résiduelles d'utilisation du bien.

### 1.2.3. Les écritures de régularisation des dettes financières

#### 1.2.3.1. Une dette financière figure à tort dans les comptes

Le compte 10682x « Excédents affectés à l'investissement » est alors crédité par le débit du compte 16 « Emprunts ».

#### 1.2.3.2. Une dette financière n'a pas été comptabilisée au passif de l'établissement

Il s'agit notamment du cas où, du fait d'une erreur, les indemnités de renégociation qui auraient dû être capitalisées n'ont pas été incorporées au capital restant dû (voir commentaire du compte 668).

Le compte 10682x « Excédents affectés à l'investissement » est alors débité par le crédit du compte 16 « Emprunts ».

## 2. LES CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES

### 2.1. DÉFINITION ET APPLICATION DES CHANGEMENTS DE MÉTHODES

Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués lors de l'établissement et de la présentation des états financiers. Ces méthodes comptables permettent d'établir et de présenter des états financiers contenant des informations pertinentes et fiables sur les opérations et les événements auxquels elles s'appliquent.

Un changement de méthode comptable est possible en cas de :

- changement imposé par un texte applicable à l'entité ;
- changement permettant de fournir des informations plus fiables et plus pertinentes tant sur le résultat que sur le patrimoine et la situation financière de l'entité.

En revanche, ne constituent pas des changements de méthodes comptables :

- l'application d'une méthode comptable à des opérations ou autres événements différant en substance de ceux survenus précédemment ;
- l'application d'une nouvelle méthode comptable à des opérations ou autres événements qui ne se produisaient pas auparavant ou qui n'étaient pas significatifs.

### 2.2. COMPTABILISATION

Le changement de méthode comptable est appliqué dans les conditions suivantes (retraitement rétrospectif sauf impossibilité) :

Un changement de méthode comptable est appliqué de **manière rétrospective**, c'est-à-dire comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée.

Le changement de méthode comptable prend effet dans l'exercice au cours duquel il a été adopté. Ainsi, le solde d'ouverture de cet exercice doit être ajusté, pour les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette, de l'effet de la nouvelle méthode comptable, comme si celle-ci avait toujours été appliquée.

Au titre de l'information comparative présentée dans les états financiers, le ou les exercices qui précèdent l'exercice de première application de la nouvelle méthode comptable sont présentés comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée, au moyen du retraitement des éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat.

S'il est impraticable de déterminer les effets du changement sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat pour un ou plusieurs des exercices présentés, la nouvelle méthode comptable est appliquée au début du premier exercice pour lequel l'application rétrospective est praticable, qui peut être l'exercice en cours.

S'il est impraticable de déterminer les effets du changement sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat pour tous les exercices antérieurs, la nouvelle méthode comptable est appliquée de manière prospective à partir du début de l'exercice au cours duquel les effets du changement peuvent être calculés et ne tient donc pas compte de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et de la situation nette découlant d'opérations ou événements antérieurs à cette date.

Le concept d'impraticabilité d'un changement de méthode est défini comme suit :

L'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable ou la correction d'une erreur d'un exercice antérieur implique de distinguer les informations qui :

- révèlent des circonstances existant à la date de survenance de l'opération ou l'événement ;
- auraient été disponibles lors de la publication des états financiers de cet exercice antérieur.

Ainsi, lorsque l'application rétrospective ou le retraitement rétrospectif impose de procéder à une estimation significative pour laquelle il est impossible de distinguer ces deux types d'information, il est impraticable d'appliquer la nouvelle méthode comptable ou de corriger l'erreur d'un exercice antérieur de manière rétrospective.

### 2.3. TRAITEMENT COMPTABLE DE LA SUPPRESSION DE L'AMORTISSEMENT CROISSANT OU PROGRESSIF

La suppression de l'amortissement croissant ou progressif au 1<sup>er</sup> janvier 2014 est constitutive d'un changement de méthode car :

- il s'agit d'un changement imposé par un texte ;
- les restrictions évoquées au point 2.1 ne concernent pas les méthodes d'amortissement (qui continuent de s'appliquer aux mêmes biens).

Les établissements qui pratiquaient l'amortissement croissant ou progressif appliquent le changement de méthode dans les conditions suivantes :

- Choix d'une méthode d'amortissement ;
- Retraitement des plans d'amortissements des immobilisations comme si la nouvelle méthode avait toujours été appliquée et ajustement par la situation nette du niveau d'amortissement en fonction de la méthode choisie et des plan d'amortissements retraités.

### 2.4. INFORMATIONS DEVANT FIGURER EN ANNEXE

Des informations doivent figurer en annexe du compte financier :

- 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'entité, celle-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 œuvre conformément à des dispositions spécifiques ainsi que leur description.