

FOIRE AUX QUESTIONS

Fiabilisation des comptes des établissements publics de santé

OBJET DE LA FAQ

La foire aux questions (FAQ) reprend des réponses à des questions posées par le réseau et donc qui présentent, par définition, des situations particulières. Toutefois, il convient de préciser que les questions/réponses retenues ne correspondent qu'à un échantillon des saisines traitées par les administrations centrales (DGOS/DGFIP) dans le cadre de la certification des EPS. Les dossiers retenus correspondent à des questions posées de manière récurrente et ayant pu amener l'administration centrale à adopter des positions de principe.

La FAQ a, avant tout, vocation à illustrer des cas comptables ; elle ne vise pas à proposer une solution « clé en mains » à des acteurs qui s'exonéreraient de tout travail d'analyse de leur situation particulière.

Nota : les modifications par rapport à la précédente version (V1 de juillet 2015) sont signalées en **mauve**.

TABLE DE MATIERE SYNTHETIQUE

THEME	PAGINATION
<u>LE PARC IMMOBILIER</u>	P 20-71
<u>LES PROVISIONS</u>	P 71-99
<u>LES COMPLEMENTS DE DOTATION (comptes 102) ET SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT (comptes 13)</u>	P 100-103
<u>LES CORRECTIONS D'ERREURS</u>	P104-129
<u>LES EMPRUNTS</u>	P129
<u>LES OPERATIONS DE REGULARISATION DES CHARGES ET DES PRODUITS</u>	P 129-145
<u>LES STOCKS</u>	P 145-148
<u>LE COMPTE FINANCIER</u>	P 148-160
<u>L'AFFECTATION DU RESULTAT</u>	P 160-164
<u>L'EPRD</u>	P 164-168
<u>LA CREANCE DE L'ARTICLE 58</u>	P 168-171
<u>LES TRANSFERTS D'ACTIVITES ET RESTRUCTURATIONS ENTRE ETABLISSEMENTS</u>	P 171-176

SOMMAIRE DETAILLE

THEME 1 : PARC IMMOBILIER

SOUS-THEME 1 : Procédure d'ajustement inventaire/actif

Jusqu' où aller dans la recherche des pièces pour justifier les soldes ?

SOUS-THEME 2 : Évaluation des immobilisations. Valeur comptable et dépréciation des immobilisations

Dans le cadre des travaux de fiabilisation des comptes ou dans le cas où un immeuble est cédé par un établissement, est-il obligatoire de faire procéder à une évaluation du bien par les services de France Domaine ?

Comment rectifier une erreur d'imputation d'amortissement sur exercices antérieurs (exemple : amortissements comptabilisés à tort au compte 281541 au lieu du compte 28184) ?

Comment comptabiliser la cession à titre onéreux ou gratuit d'un bien amortissable ou non amortissable acquis grâce à un don ?

Comment régulariser les montants relatifs à un ensemble immobilier (terrain+ construction) imputés globalement au compte 213 (constructions) au cours d'un exercice antérieur ?

Comment comptabiliser des frais de démolition ?

Un établissement souhaite démolir des bâtiments et convertir le site démoli en parking et espaces verts. Doit-il provisionner les frais de démolition ?

Dans la nouvelle version de la M21, il est indiqué que les études doivent être amorties en totalité l'année d'abandon du projet. Dans le cas d'un établissement qui aurait choisi d'amortir ses frais d'étude sur 5 ans et qui aurait déjà comptabilisé deux annuités d'amortissement, peut-il poursuivre son plan d'amortissement ou doit-il comptabiliser d'un coup la totalité des amortissements restants ?

Un établissement a commis une erreur lors de la sortie d'un bien (logement de fonction). Un logement a été sorti à la place d'un autre logement. Ce bien a été réintégré à l'actif, il y a quelques années à la valeur résiduelle, c'est-à-dire la valeur d'achat moins les amortissements. L'écriture suivante a alors été enregistrée : débit 28 / crédit 2131 pour réduire la valeur à l'actif à hauteur de la valeur résiduelle. Quels sont les schémas comptables à enregistrer pour réintégrer le bien à sa valeur historique ?

Un bien présent à l'inventaire mais jamais comptabilisé à l'actif doit-il obligatoirement être évalué et comptabilisé à la valeur actuelle, et sans rattrapage des amortissements, à partir du moment où l'ordonnateur est en possession d'un acte sur lequel la valeur du bien à l'origine est précisée (exemple : acte notarié) ?

Est-il possible, juridiquement et comptablement, pour un établissement de transférer un bâtiment actuellement affecté à une activité annexe (exemple : compte 21314 « Bâtiments des USLD et activités relevant de l'article L.312-1 du CASF ») pour l'inscrire sur les comptes qui relèvent du budget général ?

Un établissement ayant transféré son activité de chirurgie continue d'utiliser les salles de blocs pour une activité non chirurgicale avec un taux d'occupation de 15 %. L'activité réalisée au bloc opératoire ne génère plus les recettes attendues pour compenser les amortissements. Le bloc opératoire doit-il être déprécié ou faire l'objet d'un amortissement exceptionnel ?

Comment imputer comptablement les couvertures (toitures et bardages) ?

Un droit de réservation, durant 30 ans, de logements mis à disposition par une SEM (Société d'économie mixte) pour les élèves infirmiers bénéficiant d'un contrat de pré-recrutement avec un hôpital et pour les membres du personnel de ce dernier, doit-il être inscrit à l'actif de l'EPS comme une immobilisation incorporelle ?

SOUS-THEME 3 : Tenue de l'inventaire et de l'actif par l'ordonnateur et le comptable

Quelle est la date d'entrée du bien ? notamment dans le cas où la mise en service a lieu avant le DGD ?

Quelles pièces justificatives doivent être transmises au comptable pour comptabiliser l'intégration des travaux en cours en immobilisation définitive : le PV de mise en service doit-il être porté à l'appui du certificat d'intégration ?

Quelle préconisation pour les intégrations du compte 23 au compte 21 ? au fil de l'eau ou une fois par an ?

Comment comptabiliser les aménagements et travaux faits sur un bien en location ?

Quelle information est obligatoire sur la fiche inventaire tenue par l'ordonnateur en M21, notamment par rapport à une information sur les financements (subventions, dotations...) ?

Comment faut-il intégrer les frais d'études et d'insertion dans le cadre d'une immobilisation suivie par composants ?

Comment comptabiliser des paiements intervenus après la mise en service d'une immobilisation (situation qui se présente parfois lorsqu'il y a un litige sur le décompte général et définitif (DGD) d'un marché de travaux) ?

Si l'application utilisée par l'ordonnateur pour suivre l'inventaire ne permet pas de rattraper les amortissements, le comptable doit-il enregistrer dans Hélios des corrections d'écriture qui conduiraient à la production d'un état de l'actif différent de l'inventaire produit par l'ordonnateur ?

SOUS-THEME 4 : Coûts immobilisables et seuil d'immobilisation

Quel est le seuil d'immobilisation d'un bien (500 €/ valeur unitaire) ?

Les honoraires liés à des litiges sont-ils inclus dans la valeur initiale du bien ?

Comment corriger les erreurs d'application du prorata de TVA sur immos?

Une extension de garantie peut-elle être immobilisable ?

Dans l'hypothèse où, en application de l'instruction M21, l'établissement décide de relever son seuil d'immobilisation (seuil maximal : 800€TTC), comment les biens figurant à l'actif de l'établissement, et dont la valeur unitaire est supérieure à 500€ mais inférieure au nouveau seuil défini par l'établissement, sont-ils retraités au plan comptable ?

En règle générale, les travaux de démolition qui sont engagés dans le cadre d'un chantier d'aménagement ou de construction sont comptabilisés en classe 2. Faut-il que les EPS assurent un traitement comptable spécifique lorsque les travaux de démolition touchent des matériaux contenant de l'amiante? Les travaux de démolition de cloisons, de retrait de revêtements de sol ou d'enlèvement de conduits constitués d'amiante doivent-ils faire l'objet d'une évaluation spécifique lors de la passation du marché et être comptabilisés en classe 6 ?

Les frais de formation sont-ils imputables en charges d'exploitation ou dans le coût d'entrée d'un logiciel (imputé comme immobilisation incorporelle au compte 2051 « Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques et procédés, droits et valeurs similaires ») ?

Un bien qui n'a pas vocation à rester à l'actif de l'établissement doit-il être comptabilisé en immobilisations (exemple d'un bien légué à l'établissement et que celui-ci cède immédiatement) ?

Le coût des maquettes présentées par les architectes ayant participé à un marché de maîtrise d'œuvre et qui n'ont pas été retenues par le jury de concours doivent-ils être comptabilisés en immobilisations ou en charges ?

Lors de l'acquisition d'un véhicule, les frais de carte grise sont-ils activables ?

Comment imputer les frais liés à l'évaluation externe pour les EPSMS gérés en milieu sanitaire ?

Dans le cas de biens en possession de l'établissement depuis de nombreuses années et en cours de rénovation lourde, les frais de déménagement peuvent-ils être comptabilisés en classe 2 ?

Les frais de gardiennage peuvent-ils être imputés en investissement ?

Suite à jugement d'un TA, un établissement a été condamné à verser 2.075.505 € à une entreprise pour valoir solde du décompte général et définitif, avec en sus intérêts moratoires à 4,95 %. Ces montants ont été mandatés au débit du compte 21311 pour retracer le coût historique de l'immeuble. Par ailleurs, le CH a émis un titre au compte 13188 pour un montant de 1.509.877 € qui correspond à la condamnation en garantie du titulaire du marché. Ces imputations sont-elles réglementaires ?

SOUS-THEME 5 : BEH / PPP / Crédit-bail

Quel est le traitement comptable des biens mis à disposition côté EPS et côté preneur ? Quelle comptabilisation des amortissements ?

Comment comptabiliser un crédit-bail ?

Le bail à construction doit-il être traité comptablement comme un BEH ?

Comment doivent être comptabilisées les subventions d'investissement perçues par le partenaire privé cocontractant du BEH et qui viennent en déduction du loyer d'investissement (cas d'un fond chaleur octroyé au partenaire et répercuté sur le montant du loyer d'investissement réclamé à l'EPS) ?

SOUS-THEME 6 : Les participations des établissements publics de santé

Quel est le champ d'intervention du certificateur dans le cas où l'EPS détient des participations dans d'autres entités juridiques (association, GIP, GCS) ?

Comment comptabiliser la part des participations dues au GCS relevant des budgets annexes ?

Lors d'un exercice antérieur, un établissement a cédé ses titres de participations dans un GCS sans comptabiliser d'écritures de cession (la vente s'effectuant à la valeur des titres à l'actif). Par contre, il a opéré une contraction entre la recette liée à la cession et la dépense liée à ses obligations de participation envers le GCS diminuant le mandat (imputé au compte 652) matérialisant ces dernières de la valeur des titres. Comment régulariser la situation ?

Sur le plan comptable, quelle est la différence entre les contributions et les participations versées par un EPS à un GCS ?

THEME 2 : PROVISIONS

SOUS-THEME 1 : Provision réglementée pour renouvellement des immobilisations (compte 142)

Quel traitement apporter aux opérations figurant au compte 142 ? Dans le cas où une dotation n'a pas donné lieu à comptabilisation d'une provision au compte 142, peut-on corriger la situation nette ?

L'établissement peut-il constituer des provisions au compte 142 en dehors des crédits délégués par l'ARS ?

Quel est l'impact sur l'équilibre de l'EPRD d'une imputation au compte 13 ou au compte 142 ?

Peut-il y avoir contraction entre le montant de l'aide annuelle allouée au compte 142 et le montant de la reprise ?

Quelles sont les modalités de reprises au compte 142 si les aides octroyées ne couvrent pas intégralement les charges d'amortissement et/ou financières liées aux biens financés ?

SOUS-THEME 2 : Provision réglementée pour compte épargne- temps (CET) (compte 153)

Comment traiter le contentieux dans le cadre de la portabilité du CET, notamment dans le cas modalités de liquidation différentes de la provision d'un EPS à l'autre ?

Un établissement peut-il faire coexister deux méthodes d'évaluation des jours déposés sur les CET ? (Cas d'un établissement qui valoriserait les CET ouverts entre 2002 et 2012 au coût réel et ceux ouverts à compter de 2013 au forfait (+charges patronales))

Pour établir les taux de cotisations patronales applicables, l'EPS doit estimer la part des jours CET qui seront récupérés et la part des jours CET qui seront payés sur la base de ce qui a été réalisé au cours des exercices précédents. Selon quelle méthode doit-il procéder ? Peut-il s'agir, par exemple, d'une moyenne et si oui sur combien d'exercices ?

SOUS-THEME 3 : Provision réglementée pour propre assureur (comptes 1441 et 1448)

Peut-on comptabiliser une provision pour assurance de bâtiments historiques, compte tenu du coût de l'assurance ? Peut-on utiliser ce compte pour le capital décès dans le cas où l'EPS n'a pas d'assurance capital décès (assurance trop coûteuse) ?

Peut-on comptabiliser une provision pour franchise ?

SOUS-THEME 4 : Provisions pour risques et charges (comptes 1518 et 158)

Peut-on comptabiliser une provision en vue d'un changement, d'une baisse d'activité ?

Peut-on comptabiliser une provision en vue de couvrir des charges liées à des accidents du travail, des congés maladie ou maternité ?

Peut-on comptabiliser une provision pour couvrir les charge liées au paiement des congés payés des agents contractuels ? Doit-on provisionner les charges afférentes aux heures supplémentaires ou aux participations détenues par les personnels ?

Peut-on provisionner les dépenses relatives au compte personnel de formation (CPF) ? Si cette charge n'est pas provisionnable, doit-elle obligatoirement figurer dans l'annexe du compte financier ?

Peut il y avoir une provision pour les sommes remises en cause par la CPAM au titre de la facturation émise par les établissements ?

Peut-on provisionner des charges liées à l'indemnité de perte d'emploi ?

Un établissement a constitué, au cours des exercices antérieurs, une provision au compte 158 pour financer le passage aux 35 heures et couvrir certaines charges à venir de personnel. L'hôpital souhaite reprendre ces provisions, enregistrées initialement sur le budget principal, sur le CRA E (EHPAD) afin de

rétablir la situation budgétaire de ce dernier. Est-ce possible ?

Dans quelles conditions une provision pour restructuration peut-elle être constituée ?

Un établissement doit-il provisionner des travaux de mise en sécurité incendie suite à un avis défavorable de la commission de sécurité ?

Des provisions doivent-elles être constituées pour les entités en déficit dans lesquelles les EPS ont des participations ?

Peut-on constituer une provision afin de couvrir le risque lié au paiement rétroactif des cotisations CNRACL suite à la validation des années d'études des infirmiers, sages-femmes et assistantes sociales ?

Une provision au titre de l'indemnisation des jours de congés annuels non pris en raison de maladie et hors CET peut-elle être constituée par le précédent employeur de l'agent muté dans un autre établissement hospitalier ?

Est-il possible de recourir à une méthode statistique pour valoriser la provision pour allocation de retour à l'emploi (ARE) ?

SOUS-THEME 5 : Provisions pour emprunts structurés (comptes 152)

Quelles modalités de liquidation de la provision pour emprunts structurés ? sur quel exercice faire porter la correction ?

SOUS-THEME 6 : Provisions pour gros entretien ou grandes révisions (comptes 1572)

Quelles conditions d'utilisation du compte 1572 « Provisions pour gros entretien ou grandes révisions » ?

SOUS-THEME 7 : dépréciations de créances (comptes 49)

Quelle correction apporter pour doter le compte 49 qui ne l'a pas encore été ?

Une provision pour dépréciation de comptes de tiers (provision comptabilisée à un compte 49) doit-elle faire référence uniquement aux créances irrécouvrables, c'est-à-dire mandatées sur le compte 654, ou bien doit-elle tenir compte également des annulations probables de titres ?

Le comptable dispose-t-il d'un moyen d'imposer son mode de calcul des dépréciations de créances s'il pense que ce dernier donne un résultat plus significatif et sincère ?

THEME 3 : COMPLEMENTS DE DOTATION (comptes 102) ET SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT (comptes 13)

SOUS-THEME 1 : Critères d'imputation aux comptes 102 et 13

Quelle imputation retenir pour une subvention destinée à financer l'achat d'un robot chirurgical, si l'organisme versant n'a pas apporté de précisions ?

Des travaux d'isolation de combles peuvent-ils être considérés comme des opérations d'investissement ? Leur financement, effectué par le biais de certificats d'économie d'énergie peut-il être assimilé à une subvention ?

Un financement de l'ARS, compris dans la dotation annuelle de fonctionnement, est versé annuellement à un établissement pour lui permettre de payer la part investissement du loyer versé dans le cadre d'un BEH ayant pour objet la restructuration du centre de soins, qui porte la capacité future de l'établissement à 150 lits d'hospitalisation conventionnelle de soins de suite et 4 places d'hôpital de jour (au lieu de 116 lits d'hospitalisation complète de soins de suite et 4 places d'hospitalisation de jour en soins de suite). Comment imputer ce financement ?

SOUS-THEME 2 : Opérations de régularisation des comptes 102 et 13

En l'absence de pièces justificatives, doit-on laisser les sommes portées au compte 102x ou les apurer systématiquement ? Jusqu'où faut-il remonter ?

Un établissement a imputé au cours d'un exercice antérieur une subvention d'investissement de 2 M€, versée par l'ARS comme une « aide en capital pour l'extension des blocs de chirurgie ambulatoire » au compte 142 « provisions réglementées pour renouvellement d'immobilisations ». Cette erreur peut-elle être rectifiée en opération sur balance d'entrée 2013 par un débit du compte 142 et un crédit du compte 13187 « MIGAC » pour 2 M€ ?

Comment rectifier les écritures erronées imputées en 2014 au compte 1022 de l'établissement dans le cadre de dotations FEDER ?

Le compte 1022 d'un EPS a été crédité entre 2002 et 2005. Le comptable ne peut justifier ces opérations. Une écriture de correction doit-elle être enregistrée par la trésorerie ?

THEME 4 : LES CORRECTIONS D'ERREURS

SOUS THEME 1 : conditions d'utilisation des comptes 10682, 110 et 119

Dans quels cas utiliser les comptes 10682 et 110x/119x pour corriger en situation nette ? L'établissement peut-il régulariser indifféremment au moyen des comptes 10682 ou 110/119 ?

Peut-on utiliser le compte 10685 (« réserve de trésorerie ») pour corriger en situation nette ?

Peut-on reprendre le montant de la réserve de trésorerie au moyen d'une écriture de correction en situation nette ?

L'ensemble des corrections doit-il être comptabilisé sur le budget général même si ces dernières concernent une activité annexe ?

En l'absence de justifications des provisions et faute d'en connaître l'origine, quelles sont les solutions et méthodes de régularisation préconisées ?

Les opérations relatives à de simples erreurs d'imputation budgétaires effectuées lors d'exercices antérieurs doivent être corrigées par le biais de schémas libres ? Par exemple, des travaux comptabilisés par erreur au compte 231 (opérations en régie) auraient dû être comptabilisés au compte 238. Il conviendrait alors de transférer le compte 231 au compte 238.

Le compte 10686 peut-il être en utilisé en contrepartie de la correction d'erreur ? Faut-il une délibération modifiant l'affectation des résultats ?

Les erreurs matérielles liées à la facturation à la CPAM (exemple : titres B2-Noemie rejetés par la caisse pivot et demeuré dans les restes à recouvrer de l'établissement) et se rapportant à des exercices clos, peuvent-elle être corrigées en situation nette ?

Quelle est l'incidence d'une écriture de correction en situation nette sur la CAF (exemple d'un établissement qui comptabilise une écriture Débit compte 119 / Crédit compte 49) ? Est-il possible d'ajuster le niveau de dépréciation par correction en situation nette et de reprendre la provision (par un débit compte 49 / Crédit compte 78) au cours du même exercice ?

Comment régulariser un montant non justifié du compte 229 (« Droits de l'affectant ») si les recherches n'aboutissent pas ?

Les écritures de corrections en situation nette comptabilisées par l'établissement ont eu pour effet de rendre des comptes 106822 et 106824 débiteurs ? Comment régler cette anomalie ? Peut-on faire un certificat administratif pour recrediter les 10682 en débitant les 119 correspondant ?

Est-il possible d'étaler sur plusieurs exercices la comptabilisation d'une écriture corrective ?

L'établissement peut-il retenir les comptes de report à nouveau dans l'hypothèse où le niveau des soldes créditeurs des comptes 10682 s'avérerait insuffisant (notamment pour les CRA) pour enregistrer les écritures de corrections d'erreur en situation nette ?

Suite à un inventaire effectué fin 2015 par un CH, le comptable a constaté que le compte 3224 présentait un solde débiteur de 756,91 € en balance d'entrée 2015 (comptabilité tenue par le comptable), alors que le stock réel en pharmacie de l'hôpital pour ce type de marchandise est à zéro, tous les autres comptes étant bien ajustés. Cette anomalie est antérieure à 2015, l'hôpital n'ayant pas fait d'inventaire en 2014. Comment régulariser ?

Au cours d'un exercice antérieur, un établissement a repris une PGE non justifiée (au regard de la M21), dans la mesure où celle-ci était une forme de « provision pour travaux futurs ». Celle-ci était constituée sur son secteur EHPAD. La correction d'erreur a été passée en contrepartie du compte 10682. En N, après avoir travaillé de manière sérieuse et approfondie avec les services techniques, l'établissement estime être en mesure de justifier une provision pour GE sur son secteur EHPAD. L'EPS a effectué un calcul du montant initial qui devrait exister au 1/1/N et souhaiterait passer ce montant en diminution du compte 10682 (parallélisme des formes avec la correction initiale). Est-ce possible ?

Un établissement souhaite comptabiliser une correction d'erreur sur les sorties de biens non comptabilisés sur les exercices antérieurs. Les immobilisations concernées appartiennent à la DNA. L'établissement peut-il procéder par correction d'erreur en situation nette ?

Un CHU souhaite ajuster le compte 1641 avec l'état de la dette de l'établissement. Il existe une somme manquante en comptabilité (compte 1641) par rapport aux contrats d'emprunts détenus par le CHU. L'établissement envisage d'introduire dans les comptes la somme manquante au moyen d'une écriture corrective : Débit 10682/Crédit 1641. Sous quelles conditions cette écriture peut-elle être comptabilisée ?

SOUS THEME 2 : Corrections d'erreur sur des comptes suivis par pièces

Comment régulariser des sommes au compte 158, correspondant à des programmes ou projets d'établissement, hors projets d'investissement, dont les financements reçus en une fois ont été mis en réserves au moyen d'une provision au compte 158 avant 2012, et qui sont en cours de réalisation ?

Comment corriger l'absence de rattachement des heures supplémentaires au 1er janvier N (N étant l'année de régularisation) ?

Les établissements qui entrent dans le dispositif de rattachement des séjours à cheval sur deux exercices souhaitent comptabiliser les premiers rattachements au moyen d'une écriture de correction en situation nette : Débit 4182 /Crédit 10682. Comment procéder ?

Un établissement a comptabilisé à tort des frais d'assurance en classe 2. Il souhaite régulariser la situation afin de pouvoir comptabiliser ces frais en charges constatées d'avance. Selon quelles écritures ?

Un établissement a comptabilisé à tort une cession d'actif sur l'exercice 2016 alors qu'elle aurait dû être rattachée à l'exercice 2015. Pour que le résultat de 2016 ne soit pas impacté, l'établissement souhaite comptabiliser les opérations suivantes (au moyen d'un schéma LIBUD dans l'application Hélios) : CT + 675 / CT – 106820 et CT – 775 / CT + 106820. Est-ce possible ?

Le directeur d'un établissement souhaite neutraliser (par enregistrement d'une écriture en situation nette au moyen d'un schéma LIBUD) l'impact sur le résultat de N des rattachements de charges effectués en N-1 (l'exercice N-1 étant clos) au motif que les rattachements ont été surévalués en N-1, du fait d'une mauvaise appréhension par les services économiques de l'établissement de la notion de dépense engagée non mandatée. Cette situation relève-t-elle d'un cas de correction d'erreur en situation nette ?

THEME 5 : LES EMPRUNTS

SOUS THEME 1 : Comptabilisation des emprunts

Comment comptabiliser un emprunt avec conditions suspensives ?

THEME 6 : LES OPÉRATIONS DE RÉGULARISATION DES CHARGES ET DES PRODUITS

SOUS THEME 1 : les produits à recevoir

Comment valoriser les produits liés aux séjours à cheval dans les comptes de l'établissement ?

La méthode de régularisation des séjours à cheval qui n'ont pas été rattachés décrite dans la fiche de fiabilisation n°16 est-elle transposable à toute autre nature de premier rattachement de charges et de produits (y compris les ICNE) en l'absence de rattachements antérieurs ?

SOUS THEME 2 : les charges à payer

Pour les agents publics hospitaliers, les congés non pris en N et reportables sur N+1 doivent-ils faire l'objet d'une comptabilisation en N en charges à payer?

Le versement de primes d'intéressement collectif est-il prévu par la réglementation ? La constitution de provision pour cette dépense est-elle permise ? A quel compte prendre en charge les mandats ?

Doit-on comptabiliser de la TVA déductible sur charges à payer (factures non parvenues) ?

Comment comptabiliser les honoraires du commissaire aux comptes pour la certification des comptes d'un exercice donné ?

Faut-il rattacher à l'exercice les charges relatives à la dégressivité tarifaire ?

SOUS THEME 3 : les opérations de fin d'exercice

Un établissement a-t-il la possibilité de recourir aux schémas LIBUD dans l'application Hélios pour enregistrer, à la demande du certificateur, des opérations complémentaires de fin d'exercice (amortissements, provision, cessions) lorsqu'il n'est plus en capacité d'édiiter les titres et mandats relatifs à ces opérations suite à clôture de son logiciel d'actif ?

SOUS THEME 4 : les opérations courantes en dépenses et recettes

Est-il possible de demander à l'ordonnateur soit l'admission en non valeur, soit l'annulation des titres rejetés par les caisses et mutuelles ?

Sur quel compte imputer les financements du Fonds d'intervention régional (FIR) en l'absence de compte dédié (compte 7471) dans certains CRPA ?

Comment traiter les écarts de centimes entre la taxe sur les salaires comptabilisée et la taxe sur les salaires versée dans le cadre de la télédéclaration ?

Dans le cadre d'une convention de recherche clinique (promotion externe à caractère institutionnel), un EPS désigné comme « promoteur » de la recherche finance les surcoûts liés à la recherche supportés par un autre EPS associé. Selon quel schéma comptable l'établissement promoteur doit-t-il imputer ses versements à l'établissement associé ?

Sur quel compte imputer l'activité de soins aux détenus ?

Le reversement de dotations entre deux EHPAD gérés par le même EPS est-il réglementaire ?

Les établissements qui reçoivent des financements de l'ARS qu'ils reversent à des tiers (autres établissements, GCS, GCSMS ou associations) ne pourraient-ils pas faire transiter ces sommes, destinées à être reversées, par des comptes de tiers (compte de recettes à transférer (473) ou compte 467) ?

Les remboursements par le GCS des dépenses de personnel mis à disposition par l'hôpital peuvent-ils être imputés, dans la comptabilité de l'EPS, sur un compte de transfert de charges ou d'atténuation de charges ?

SOUS THEME 5 : charges sur exercice antérieur

Un établissement utilise de manière récurrente les subdivisions du cpte 672x8 « Charges sur exercices antérieurs - autres » pour imputer toutes les charges qui n'ont pas fait l'objet d'une identification leur permettant de les rattacher à l'exercice concerné, y compris l'exercice précédent. Sur l'exercice 2015, l'établissement a notamment mandaté au compte 67218 (« charges sur exercices antérieurs-charges de personnel-autres ») le montant de la contribution 2015 au FIPHFP (Fonds pour l'insertion des handicapés). Cette contribution 2015 est assise sur les données de l'exercice 2014 (campagne 2015 au titre de l'année 2014, le fonds enregistre une déclaration en N+1 sur les données N). Est-ce une pratique conforme à l'instruction M21 ?

THEME 7 : LES STOCKS

SOUS THEME 1 la valorisation des stocks

Les articles pharmaceutiques stockés dans les unités de soin ou de délivrance sont-ils considérés comme consommés ou doivent-ils être valorisés dans les stocks ?

La comptabilisation des stocks en transit constitue une pratique courante en comptabilité privée. Est-elle applicable en M21 ?

THEME 8 : LE COMPTE FINANCIER

SOUS THEME 1 : la procédure d'approbation du compte financier

Quelles sont les modalités de consultation de la commission médicale d'établissement sur le compte financier et le projet de délibération de l'affectation de résultat élaboré par le directeur d'établissement ?

Quelle forme doit prendre la délibération du Conseil de Surveillance visant à approuver des écritures correctives ? Une délibération spécifique doit-elle être prise ou bien la délibération d'approbation du compte financier vaut-elle approbation tacite des écritures correctives ?

Qu'advierait-il si le comptable enregistrait les écritures au vu de la décision du Directeur de l'Etablissement et que le Conseil de Surveillance refusait les corrections d'erreurs comptabilisées ?

SOUS THEME 2 : Les états du compte financier

Peut-on modifier des états issus d'Hélios pour isoler les écritures de correction d'erreur sur une colonne spécifique ?

Les états CR2 ET IC 4 concernant les subventions d'exploitation et contributions accordées par l'établissement doivent-ils présenter des montants identiques ?

Est-il nécessaire de procéder à une rectification manuscrite de l'ensemble des chiffres du compte financier lorsque des corrections d'erreurs sur exercice clos ont entraîné une anomalie sur la variation de trésorerie au niveau de l'état C6 ?

Comment régulariser une anomalie sur l'état C6 liée à la présence d'un solde aux comptes 584 et 585 à la clôture de l'exercice ?

Un EPS et un ESMS ont fusionné au 01/01/2012, le nouvel établissement est géré en M21. L'ESMS (tenu en M22) gérait des rôles, ce qui n'est pas prévu en M21. Les encaissements comptabilisés au compte 4736 du budget géré en M21, faussent l'état C6, sur lequel elles apparaissent en différence. Est-il possible de les transporter sur un autre compte ?

Un comptable peut-il signifier son désaccord avec des données contenues dans des annexes du compte financier, dont la responsabilité de l'élaboration relève de l'ordonnateur ?

Comment faire apparaître, sur les différents états D relatifs à l'affectation des résultats, les modifications du solde des comptes 110 et/ou 119 issues de l'enregistrement des écritures de corrections sur exercices antérieurs? Dans quel état les corrections d'écritures doivent-elles être listées et justifiées ?

Le compte financier d'un établissement présente une différence entre le montant N et N-1 des ressources d'emprunt figurant sur l'état C7 et les montants présents à la balance et sur l'état BI8. Est-ce une anomalie ?

SOUS THEME 3 : Les missions finales du certificateur. Le calendrier de visa des comptes financiers

Le compte financier doit-il être transmis en totalité au certificateur, y compris la partie relative à l'analyse de l'exécution de l'EPRD ?

Quelle édition remettre à un certificateur qui souhaite connaître le montant et le détail des titres admis en non valeur par année de prise en charge ?

Une division SPL peut-elle valider le compte financier d'un établissement avant que le certificateur n'ait achevé ses travaux et, le cas échéant, dévalider le compte accepté pour apporter les corrections demandées par le certificateur ?

Pour un compte financier de dissolution, les annexes fournies par l'ordonnateur doivent-elles être jointes, bien qu'aucune opération, autre que celles de dissolution, n'ait été passée ?

SOUS THEME 4 : Le rapport financier

Le tome 2 du rapport financier doit-il être transmis au certificateur ?

THEME 9 : L'AFFECTATION DU RESULTAT

SOUS THEME 1 : la réserve de trésorerie (compte 10685)

La reprise du compte 10685 intervient-elle par simple décision du directeur de l'établissement ou doit-elle être approuvée par le conseil de surveillance lors de la délibération d'affectation du résultat ?

SOUS THEME 2 : La procédure administrative

Une ARS peut-elle modifier le résultat d'un compte de résultat annexe (CRPA P par exemple) en y réintégrant des dépenses prises en charge au niveau du compte de résultat principal alors que le résultat de l'établissement a déjà été approuvé par le conseil de surveillance ?

Quelles sont les conséquences d'un refus d'approbation du compte financier par le conseil de surveillance ?(conséquences du refus d'affectation du résultat 2014 sur le visa du compte financier 2015)

THEME 10 : EPRD

SOUS THEME 1 la texture de l'EPRD

Dans le cadre du remboursement par précompte d'une avance sur marché de travaux (écriture : Débit du compte 2382 (mandat) par le crédit du compte 2381 (titre)), le titre émis au compte 2381 est-il pris en compte au niveau du tableau de financement ?

Est-il normal que le chapitre globalisé 071 (« Annulation de titres sur exercices clos ») reprenne l'ensemble des débits budgétaires au compte 1025 et non pas les seules annulations de titres sur exercices clos ?

Est-il possible réglementairement de regrouper deux CRPA P au sein d'un CRPA E ?

Sur quel compte de résultat doit être suivi le dispositif MAIA ?

SOUS THEME 2 les dépassements de crédits

En raison d'un certain retard constaté dans la procédure d'adoption de l'EPRD, les crédits du budget de référence étant insuffisants, comment payer en cas de dépassement de crédits sur des comptes limitatifs sans pour autant engager la responsabilité du comptable ?

Un établissement envisage de rattacher des charges à l'exercice après la journée complémentaire (31 janvier n+1). Les rattachements de charges envisagés conduiraient à un dépassement de crédits sur des comptes à crédits limitatifs. L'EPS envisage de prendre une décision modificative en février pour abonder ces crédits en sollicitant l'accord de l'ARS. Est-ce possible ?

Dans l'hypothèse où l'ARS ne se prononce pas sur ce document dans les 30 jours, la DM devenant exécutoire à l'issue de ce délai, le comptable doit-il procéder à la prise en charge dans Hélios d'une décision modificative transmise par le directeur d'un établissement à l'ARS en mai N+1 au titre de l'EPRD de N ?

SOUS THEME 3 l'approbation de l'EPRD

Le DGARS peut-il approuver l'EPRD d'un établissement alors qu'il a refusé d'approuver son plan global de financement pluriannuel (PGFP) ?

THEME 11 : La créance de l'article 58

SOUS THEME 1 Modalités de comptabilisation

La créance de l'article 58 d'un CH est de 64 549,29 euros. Le poste a bien comptabilisé l'ordre de recette ordonnateur et, pourtant, le titre DAF de décembre n-1 n'est pas soldé car il présente en solde la créance en reste. Est-ce normal ?

THEME 12 : Les transferts d'activité et restructurations entre établissements

SOUS THEME 1 Les transferts d'activités

Un EPSM géré en M 21 souhaite reprendre la gestion d'une MAS (maison d'accueil spécialisée) gérée par une association loi 1901. Quelles sont les modalités juridiques, budgétaires et comptables de ce transfert ?

A quelles autorisations est soumise la transformation d'un EHPAD autonome géré en M22 (présence d'un compte 515) en budget annexe d'un EPS (M21) au 01/01/2017 ?

Questions	Réponses
THEME 1 : Parc immobilier	
SOUS-THEME 1 : Procédure d'ajustement inventaire/actif	
<p>Jusqu'où aller dans la recherche des pièces pour justifier les soldes ?</p>	<p>La fiche n°3 « ajustement inventaire actif », en annexe du guide de fiabilisation, apporte des précisions sur la recherche des pièces nécessaires à la justification des soldes des comptes.</p> <p>1) <u>Recensement des actifs et vérification de leur évaluation</u> :</p> <p>Il convient de conserver, pour chaque bien de l'inventaire, les actes qui justifient le contrôle (titres de propriété, actes de remise en dotation ou en affectation de biens de l'Etat ou de collectivités territoriales). En cas de contrôle de fait, l'ordonnateur doit préciser que l'élément de patrimoine en cause confère à l'établissement des avantages économiques et / ou un potentiel de service (déclaration conservée au sein du dossier permanent de l'établissement).</p> <p>2) <u>Rapprochement inventaire / actif / comptabilité</u> :</p> <p>Lorsque les recherches n'ont pas permis le rapprochement d'un montant inscrit à l'actif avec un bien inscrit à l'inventaire, l'ensemble des documents attestant de ces recherches doit être archivé dans un dossier dédié. Le motif d'abandon des recherches doit être justifié.</p>
SOUS-THEME 2 : Évaluation des immobilisations. Valeur comptable et dépréciation des immobilisations	
<p>Dans le cadre des travaux de fiabilisation des comptes ou dans le cas où un immeuble est cédé par un établissement, est-il obligatoire de faire procéder à une évaluation du bien par les services de France Domaine ?</p> <p>(cf. réponse apportée par France Domaine le 9/01/2013)</p>	<p>Depuis l'adoption de la loi n°2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires (HSPT) et conformément à l'avis de la section sociale du Conseil d'État rendu à l'occasion de l'examen de ce texte, il y a lieu de qualifier les établissements publics de santé, d'établissements publics de l'État, y compris ceux dont le ressort territorial est inférieur à la région.</p> <p>Toutefois, en matière domaniale, l'ensemble des règles applicables aux établissements publics de l'État ne leur sont pas applicables (ex: pas de passation de convention d'utilisation ou de SPSI).</p>

	<p>En matière d'évaluation domaniale, les établissements publics de santé sont soumis aux obligations applicables aux établissements publics de L'État.</p> <p>En matière d'acquisition ou de prise à bail : les projets d'acquisition ou de prise à bail par les établissements publics de santé doivent être soumis à la consultation du domaine dans les conditions définies par les articles R. 1211-1 et suivants et articles R. 4111-1 et suivants du code général de la propriété des personnes publiques ;</p> <p>En matière de cession :</p> <p>1°) Les immeubles acquis ou construit par un établissement public de santé et financés intégralement au moyen de crédits budgétaires de L'État, directement ou indirectement par l'intermédiaire de subventions, sont considérés comme propriété de L'État et soumis à ce titre, au statut des biens domaniaux.</p> <p>Lorsque ces immeubles font l'objet d'une aliénation, le service du Domaine est chargé de leur vente et procède à leur évaluation sur le fondement des articles R 3211-3 du CG3P pour les adjudications, et R 3211-6 du CG3P pour les cessions effectuées dans le cadre de procédures d'appels d'offres. La consultation est alors réglementaire.</p> <p>2°) Lorsqu'il s'agit de biens acquis sur les ressources propres de l'établissement public de santé ou par dons ou legs, et donc lui appartenant en propre, leur cession ne sera pas soumise à la consultation réglementaire du service du Domaine. Un bien propre peut être cédé par l'établissement public en fonction des règles définies par son statut, des compétences de son Conseil d'administration. Il est fortement recommandé de procéder aux cessions immobilières après publicité et mise en concurrence ; le recours à un professionnel est alors recommandé.</p> <p>Dans ce cas, l'établissement public de santé peut demander une évaluation au service du domaine à titre officieux, mais ce dernier n'est pas tenu d'y donner suite si les charges du service ne le permettent pas. Il est en tout état de cause recommandé préalablement à la cession d'un bien immobilier, de recourir à une expertise avant mise en vente. Le service des domaines peut faire bénéficier de son expertise le responsable de cet établissement</p>
--	--

	<p>public, mais cette aide, qui ne pourrait intervenir qu'à titre officieux et exceptionnel, est fonction des charges en matière d'évaluation réglementaires des services locaux des domaines.</p> <p>Il est également possible, de faire appel au service des domaines dans le cadre d'une prestation de service de vente immobilière qui peut être assurée en application de l'article R.3211-32 du CG3P.</p> <p>Enfin, s'agissant de déterminer la valeur patrimoniale pour les besoins de la fiabilisation de l'ensemble des biens immobilier d'un établissement public de santé dans le cadre de la fiabilisation des comptes des EPS et de l'obligation de détermination de la valeur actuelle de leurs immeubles, le service des domaines n'est pas tenu réglementairement de procéder à ces évaluations, dès lors qu'elles ne rentrent pas dans le cadre d'un projet précis de cession d'un bien remis au domaine (ou bien d'une acquisition ou d'une prise à bail).</p>
<p><u>Comment rectifier une erreur d'imputation d'amortissement sur exercices antérieurs (exemple : amortissements comptabilisés à tort au compte 281541 au lieu du compte 28184) ?</u></p>	<p>Les écritures suivantes doivent être enregistrées :</p> <p>1) Régularisation des amortissements comptabilisés à tort sur le compte 281541 :</p> <p>Débit compte 281541 / Crédit compte 10682(OONB) (schéma CORR6), le n° d'auxiliaire correspondant à la fiche inventaire du compte 21541 doit être renseigné lors de l'enregistrement du schéma, afin de permettre de corriger la fiche du montant des amortissements erronés.</p> <p>2) Rattrapage de la dotation aux amortissements non comptabilisée à tort :</p> <p>Débit compte 10682x / Crédit compte 28184 (OONB) (schéma CORR7), le n° d'auxiliaire correspondant à la fiche inventaire du compte 2184 doit être renseigné lors de l'enregistrement du schéma afin de permettre la ventilation des amortissements sur la fiche.</p> <p>L'ordonnateur et le comptable doivent s'assurer, avant de procéder aux corrections, que le plan d'amortissement appliqué dans le passé au bien imputé au compte 2184 est bien conforme à la durée d'utilisation de ce bien et que, par conséquent, seule l'imputation est</p>

erronée. Dans le cas contraire (cas où le bien imputé au compte 2184 est amorti sur un compte d'amortissement erroné et pour une durée erronée), le plan d'amortissement sera corrigé de manière rétrospective.

La traçabilité de ces écritures sera assurée au moyen :

- * d'un dossier de régularisation dans lequel seront consignées les justifications associées à chaque écriture corrective, notamment d'une décision du directeur autorisant les corrections ;

- * d'une mention obligatoire dans l'annexe du compte financier soumis à l'approbation du conseil de surveillance.

Comment comptabiliser la cession à titre onéreux ou gratuit d'un bien amortissable ou non amortissable acquis grâce à un don ?

4 cas peuvent être distingués :

Cas 1.1 : Cession à titre gratuit d'un bien amortissable (bien acquis pour 1000 € et amorti pour 100 €)

*Constatation de la VNC : Débit compte 675 / Crédit compte 21x pour 900€ (OOSB)

*Réintégration des amortissements : Débit compte 28 / Crédit compte 21 pour 100€ (OONB)

*Sortie du don et legs : Débit compte 1025 / Crédit compte 7718 pour 1000€ (OOB)

Le don et legs étant sorti concomitamment avec le bien, il ne doit pas être repris au moyen d'une écriture corrective en situation nette mais sur le résultat exceptionnel de l'exercice.

Cas 1.2 : Cession à titre gratuit d'un bien non amortissable (bien acquis pour 1000 €)

*Comptabilisation de la cession à titre gratuit : Débit compte 1025 / Crédit compte 21 (OOB) pour 1000€

Cas 2.1 : Cession à titre onéreux d'un bien amortissable (bien acquis pour 1000€, amorti pour 100€, cédé pour 1200€)

*Comptabilisation du produit de cession : Débit compte 462 / Crédit compte 775 pour 1200 € (OR)

*Constatation de la VNC : Débit compte 675 / Crédit compte 21 pour 900€ (OOSB)

*Réintégration des amortissements : Débit compte 28 / Crédit compte 21 pour 100 € (OONB)

*Sortie du don et legs : Débit compte 1025 / Crédit compte 7718 (OOB) pour 1000 €

Cas 2.2 : Cession à titre onéreux d'un bien non amortissable (bien acquis pour 1000 €, cédé pour 1200 €)

*Comptabilisation du produit de cession : Débit compte 462 / Crédit compte 775 pour 1200 € (OR)

*Constatation de la VNC : Débit compte 675 / Crédit compte 21 pour 1000€ (OOSB)

* Sortie du don et legs : Débit compte 1025 / Crédit compte 7718 pour 1000€ (OOB)

Comment régulariser les montants relatifs à un ensemble immobilier (terrain+ construction) imputés globalement au compte 213 (constructions) au cours d'un exercice antérieur ?

Le tome I de l'instruction M21 dispose que :

« Pour ce qui concerne les terrains bâtis, deux situations sont possibles :

-l'acte d'achat indique les prix respectifs du terrain et du bâtiment, l'acquisition est alors ventilée entre le compte 2115 « Terrains bâtis » et la subdivision concernée du compte 213 « Constructions sur sol propre » ;

-l'acte d'achat n'indique qu'un prix global, le prix d'acquisition est porté au budget à la subdivision concernée du compte 213 « Constructions sur sol propre ». L'ordonnateur établit une ventilation entre la valeur du terrain et celle de la construction qu'il transmet au comptable. Le comptable créditera la subdivision concernée du compte 213 de la valeur indiquée pour le terrain par débit du compte 2115 (opération d'ordre non budgétaire).

La ventilation est établie en tenant compte :

-soit des prix des terrains de même nature, compte tenu de l'emplacement et d'un abattement pour terrain occupé ;

-soit d'une répartition forfaitaire ».

Les conditions et méthodes de ventilation entre terrain et construction étant décrites dans l'instruction M21 (même en cas d'acte d'achat global), la régularisation de la comptabilisation au compte 213 de l'ensemble immobilier (terrain + construction) constitue bien un cas de correction d'erreur. Même si l'inventaire comptable est concordant avec l'état de l'actif, il existe bien une discordance entre la réalité physique des biens inventoriés (1 terrain et 1 construction) et leur suivi à l'inventaire et à l'actif (absence de comptabilisation du terrain et comptabilisation de la construction pour un montant global erroné). Cette discordance est renforcée par le fait que le terrain ne s'amortit pas au contraire de la construction. Elle a eu pour effet de majorer à tort la base amortissable et in fine de fausser le calcul des amortissements.

Il peut être difficile, voir impossible, pour l'ordonnateur de reconstituer le coût historique du terrain à la date d'entrée de l'ensemble immobilier dans le patrimoine de l'établissement.

	<p>Dès lors, il est possible pour l'ordonnateur de déterminer la valeur actuelle de l'ensemble immobilier puis d'appliquer une méthode qui permette la ventilation entre la construction et le terrain. En effet, le cas d'espèce est à rapprocher du cas n°2 inventaire >actif : Comptabilisation partielle (défaut de constatation initiale ou subséquente) évoqué dans la fiche n°3. Celle-ci précise que « 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 ».</p> <p>Les écritures de régularisation sont les suivantes :</p> <p>1) Sortie du bilan de la construction pour sa valeur brute et de la part amortie y afférent : *Débit compte 10682 / Crédit compte 213x *Débit compte 2813 / Crédit compte 10682</p> <p>2) Inscription à l'actif de la construction et du terrain à leur valeur actuelle (un plan d'amortissement pour l'avenir est établi pour la construction) *Débit compte 2115 / Crédit compte 1021 *Débit compte 213 / Crédit compte 1021</p>
<p>Comment comptabiliser des frais de démolition ?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • <u>En cas de démolition sans reconstruction,</u> <ol style="list-style-type: none"> 1) Lorsque le terrain nu est cédé suite à démolition de l'immeuble : <ol style="list-style-type: none"> a) 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) b) 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) 2) 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)).

- | | |
|--|--|
| | <ul style="list-style-type: none">• <u>En cas de démolition avec reconstruction,</u>
Le coût de la démolition fait partie du coût d'acquisition de la nouvelle construction |
|--|--|

Un établissement souhaite démolir des bâtiments et convertir le site démoli en parking et espaces verts. Doit-il provisionner les frais de démolition ?

Dans le cas d'espèces, l'établissement ne souhaite pas reconstruire mais aménager le site démoli avec un parking et des espaces verts. Dans ce cas, les frais de démolition sont effectivement à immobiliser, car le terrain va recevoir des aménagements destinés à procurer des avantages économiques à l'établissement ou porteurs d'un potentiel de services attendus profitant à des tiers ou à l'établissement.

Le tome 2 de l'instruction M21 précise :

-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.

Les frais de démolition doivent donc être intégrés au coût d'agencement des terrains (imputé au compte 2121)).

Dans la nouvelle version de l'instruction M21, il est indiqué que les études doivent être amorties en totalité l'année d'abandon du projet. Dans le cas d'un établissement qui aurait choisi d'amortir ses frais d'études sur 5 ans et qui aurait déjà comptabilisé deux annuités d'amortissement, peut-il poursuivre son plan d'amortissement ou doit-il comptabiliser d'un coup la totalité des amortissements restants ?

S'agissant du traitement comptable des frais d'étude en cours d'amortissement au 1^o janvier 2014, le raisonnement est analogue à celui développé dans le cadre de la suppression de l'amortissement progressif (et qui figure au tome II, titre 2, chapitre 10, §2 de l'instruction M21). La réduction de la durée d'amortissement des frais d'étude et d'insertion est constitutive d'un changement de méthode comptable car :

- il s'agit d'un changement imposé par un texte ;
- les restrictions aux changements de méthodes décrites ci-après ne s'appliquent pas à la réduction de la durée d'amortissement.

Rappel :

Ne sont pas constitutifs de changements de méthodes :

* 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.

Par conséquent, sauf cas d'impraticabilité prévus par l'instruction M21, le changement de méthode donnera lieu à un retraitement rétrospectif du plan d'amortissement.

Exemple :

Un établissement comptabilise en 2011 des frais d'études pour un montant de 5000€. Au cours de ce même exercice, il s'avère que les études ne seront pas suivies de réalisation. L'établissement décide d'amortir les dits frais sur la durée maximale de 5 ans :

Plan d'amortissement initial :

2011 : 1000

2012 : 1000

2013 : 1000

2014 : 1000

2015 : 1000

Nouveau plan d'amortissement : les frais d'étude sont amortis pour la totalité l'année où les travaux sont abandonnés (au cas présent 2011).

	<p>En 2014, une écriture de correction en situation nette doit être comptabilisée afin d'amortir complètement les frais d'étude. Ces derniers sont ensuite sortis du bilan :</p> <p>Débit compte 10682 / Crédit compte 28031 pour 2000€ Débit compte 28031 / Crédit compte 2031 pour 5000 €</p> <p>Les deux opérations sont d'ordre non budgétaire. L'écriture corrective doit être comptabilisée dans Hélios au moyen d'un schéma CORR7.</p> <p>Lorsqu'un changement de méthode comptable est effectué par l'entité, celle-ci mentionne les informations suivantes dans l'annexe du compte financier :</p> <ul style="list-style-type: none"> -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. <p>Lorsqu'un changement est imposé par un texte applicable à l'entité, celle-ci indique en outre les informations suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> -le texte imposant le changement ; -le cas échéant, le fait que le changement de méthode comptable est mis en œuvre conformément à des dispositions spécifiques ainsi que leur description.
<p><u>Un établissement a commis une erreur lors de la sortie d'un bien (logement de fonction). Un logement a été sorti à la place d'un autre logement. Ce bien a été réintégré à l'actif, il y a quelques années à la valeur résiduelle, c'est-à-dire la valeur d'achat moins les amortissements. L'écriture suivante a alors été enregistrée : débit 28 / crédit 2131 pour réduire la valeur à l'actif à hauteur de la valeur résiduelle. Quels sont les schémas comptables à enregistrer pour réintégrer le bien à sa valeur historique ?</u></p>	<p>1- Sortie du bien :</p> <ul style="list-style-type: none"> * Débit compte 10682 / Crédit compte 21 pour la valeur résiduelle enregistrée lors de la réintégration du bien à l'actif * Débit compte 28 / Crédit compte 10682 pour le montant des amortissements pratiqués sur l'immobilisation <p>2- Entrée du bien :</p> <ul style="list-style-type: none"> * Débit compte 21 / Crédit compte 1021 (au cas présent, la valeur d'achat initiale est connue et dispense l'établissement d'estimer la valeur actuelle du bien) (opération d'ordre budgétaire) * Débit compte 10682 / Crédit compte 28 (reconstitution des amortissements sur la base de la valeur d'achat d'initiale).

	Il est nécessaire de saisir le numéro d'inventaire du bien lors de l'enregistrement des schémas comptables, afin d'assurer la correcte concordance entre la comptabilité générale et la comptabilité auxiliaire.
--	--

Un bien présent à l'inventaire mais jamais comptabilisé à l'actif doit-il obligatoirement être évalué et comptabilisé à la valeur actuelle, et sans rattrapage des amortissements, à partir du moment où l'ordonnateur est en possession d'un acte sur lequel la valeur du bien à l'origine est précisée (exemple : acte notarié)?

L'instruction M 21 prévoit deux cas de comptabilisation d'une immobilisation corporelle à la valeur actuelle :

1. Le dispositif de première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières (Tome 2, titre 2, chapitre 2, §2.3.1). La mise en œuvre de ce dispositif ne constitue ni un changement de méthode comptable, ni une correction d'erreurs, ni un changement de modalités d'estimation. Il s'agit de situations particulières rencontrées dans le cadre d'une opération ponctuelle de régularisation comptable. Ce dispositif concerne les :
 - Immobilisations corporelles inventoriées mais non comptabilisées en raison du manque de connaissance du coût d'acquisition ou de l'absence d'évaluation disponible, et pour lesquelles l'entité obtient pour la première fois une évaluation fiable ;
 - Immobilisations corporelles nouvellement inventoriées dans le cadre d'une démarche volontariste, encadrée et bornée dans le temps, de mise à niveau de la comptabilité suite à un inventaire de l'ensemble du patrimoine, y compris lorsque cette initiative provient de l'entité. Cette démarche volontariste s'accompagne de la réalisation d'évaluations fiables des immobilisations afin de permettre leur enregistrement dans les comptes.

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.

2. La régularisation relève de la procédure d'ajustement de l'inventaire et de l'actif dans le cadre de la fiabilisation du bilan d'ouverture (Tome 2, titre 2, chapitre 10, §1.2.2.1. Cas d'un bien figurant à l'inventaire et non enregistré en comptabilité). Dans ce cas, elle constitue une correction d'erreurs commises au cours d'exercices antérieurs.

L'instruction M21 prévoit dans ce cas de figure que 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 en dépit de l'existence d'une évaluation fiable de l'immobilisation, un établissement a omis de procéder à sa comptabilisation, la régularisation comptable relève de la procédure d'ajustement de l'inventaire et de l'actif (cas 2). Dans la mesure où la direction de l'établissement dispose déjà d'une évaluation fiable de l'immobilisation, il 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.

Dans la mesure où la date d'acquisition, le montant et la nature du bien figurent sur l'acte notarié, la direction est en mesure de reconstituer le montant des amortissements qui aurait dû être comptabilisé, si le bien avait été intégré à l'actif au moment où il est rentré dans le patrimoine de l'établissement. Dans ce cas, le rattrapage des amortissements au moyen d'une écriture corrective en situation nette (Débit 10682x Crédit 28-Schémas CORR3) peut être envisagé. Ce dernier cas est à distinguer de celui où l'établissement ne dispose d'aucun élément fiable de valorisation du coût historique de l'immobilisation. Il doit alors faire expertiser cette dernière pour en déterminer la valeur actuelle, qui devient le coût d'entrée de l'immobilisation sans aucun rattrapage possible des amortissements.

<p><u>Est-il possible, juridiquement et comptablement, pour un établissement de transférer un bâtiment actuellement affecté à une activité annexe (exemple :compte 21314 « Bâtiments des USLD et activités relevant de l'article L.312-1 du CASF ») pour l'inscrire sur les comptes qui relèvent du budget général ?</u></p>	<p>Sur le plan juridique, l'article L.6143-7 9° du Code de la santé publique dispose que le directeur de l'établissement « conclut les acquisitions, aliénations, échanges d'immeubles et leur affectation ». Par conséquent, une décision du directeur, après avis du conseil de surveillance, suffit à justifier le transfert des bâtiments entre l'USLD et l'activité principale.</p> <p>Sur le plan comptable, le trésorier pourra procéder, au vu d'un certificat administratif du directeur, à l'enregistrement du schéma d'écriture suivant : Débit compte 21311 /Crédit compte 21314 (opération d'ordre non budgétaire-schéma libre).</p> <p>Lors de l'enregistrement du schéma d'écritures précédemment décrit, le comptable devra veiller à renseigner le n° d'auxiliaire de l'immobilisation afin de s'assurer du rattachement, dans la comptabilité auxiliaire, de la fiche d'immobilisation sur l'activité principale.</p>
<p><u>Un établissement ayant transféré son activité de chirurgie continue d'utiliser les salles de blocs pour une activité non chirurgicale avec un taux d'occupation de 15 %. L'activité réalisée au bloc opératoire ne génère plus les recettes attendues pour compenser les amortissements. Le bloc opératoire doit-il être déprécié ou faire l'objet d'un amortissement exceptionnel ?</u></p>	<p>Le tome 2 de l'instruction M21 précise :</p> <p>"1. A l'inventaire</p> <p>À l'inventaire, a minima annuel, l'établissement procède au recensement de ses éléments actifs, ainsi qu'à leur évaluation.</p> <p>La valeur nette comptable correspond à la valeur brute diminuée des amortissements et des dépréciations.</p> <p>La valeur brute des biens correspond à leur valeur d'entrée dans le patrimoine.</p> <p>En principe, l'évaluation à l'inventaire est faite à la valeur actuelle de ces éléments.</p> <p><u>La valeur actuelle d'un bien s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité du bien pour l'établissement.</u> 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.</p> <p>S'agissant des immobilisations autres que financières, <u>la valeur nette comptable est retenue comme valeur d'inventaire, sauf si la valeur actuelle est jugée notablement inférieure à la valeur comptable.</u> Dans ce cas, la valeur</p>

	<p><u>actuelle est retenue comme valeur d'inventaire (enregistrement d'une dépréciation)."</u></p> <p>2. À la date d'arrêté des comptes</p> <p>"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.</p> <p>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 :</p> <ul style="list-style-type: none"> -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) ; -<u>d'une dépréciation pouvant être reprise, si l'actif continue d'être utilisé."</u> <p>L'amortissement exceptionnel est pratiqué lorsque des biens ne sont plus utilisés parce qu'une activité a été arrêtée et sont inutilisables pour d'autres usages ou invendables. Or, dans le cas d'espèce, le bien continue à être utilisé par le CH dans le cadre d'une activité réduite, donc il n'est pas possible de constater un amortissement exceptionnel.</p> <p>En revanche, une dépréciation doit être constatée si la valeur actuelle du bien est inférieure à sa valeur nette comptable. La valeur actuelle correspond à la valeur la plus élevée entre la valeur vénale et la valeur d'usage.</p> <p>Dans le cas présent, le bien est moins utilisé et son utilité (ou sa valeur d'usage) est donc diminuée. Une dépréciation sera constatée si la valeur d'usage et la valeur vénale sont toutes deux inférieures à la valeur nette comptable.</p>
--	--

	<p>La valeur vénale correspond au montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente de l'actif, lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché. La valeur d'usage correspond à la valeur d'estimation des avantages économiques futurs attendus de l'utilisation de l'actif et de sa sortie. Elle est déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus. Si la valeur vénale ne peut être déterminée, c'est la valeur d'usage qui est retenue. La dépréciation est calculée par différence entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable du bien, et sera reprise lorsqu'elle deviendra sans objet ou lorsque le bien sera sorti du patrimoine de l'établissement.</p>
<p><u>Comment imputer comptablement les couvertures (toitures)et bardages ?</u></p>	<p>Concernant l'imputation comptable des couvertures et bardages, il convient de déterminer au préalable si un composant doit être identifié. Comme indiqué dans la fiche de fiabilisation n°13, l'approche par composant concerne prioritairement :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Les éléments à forte valeur unitaire ; • Les éléments ayant des durées d'amortissement sensiblement différentes de la durée de l'immobilisation principale. A cet égard, la fiche n°13 reprend l'exemple de la toiture : <p>« Exemple : La toiture peut être identifiée comme un composant au plan technique. Toutefois, si la toiture fait l'objet d'un entretien régulier, il y a moins de probabilité, sauf accident, qu'elle soit remplacée pendant la durée d'utilisation du bâtiment. Dans ce cas précis, la toiture sera bien intégrée dans l'immobilisation principale. Si, à l'inverse, l'établissement envisage un remplacement de la toiture pendant la durée d'utilisation du bâtiment, la toiture doit être suivie comme un composant. »</p> <p>Un composant peut donc être identifié pour les couvertures et bardages, dès lors qu'il s'agit d'un élément à forte valeur unitaire dont la durée d'utilisation se distingue de celle de l'immobilisation principale. Dans ce cas, l'imputation comptable se distingue de celle du bâtiment (compte 21311) et le compte 213518 « autres IGAAC » pourra être utilisé.</p>
<p><u>Un droit de réservation durant 30 ans de logements mis à disposition par une SEM (Société d'économie mixte) pour les élèves infirmiers bénéficiant d'un</u></p>	<p>Les droits de réservation de logements acquis par l'établissement sont</p>

<p><u>contrat de pré-recrutement avec un hôpital et pour les membres du personnel de ce dernier doit-il être inscrit à l'actif de l'EPS comme une immobilisation incorporelle ?</u></p>	<p>assimilables à une prestation en nature dont bénéficie l'établissement. Au surplus, le droit de réservation ne constitue pas un démembrement du droit de propriété détenu par la SEM, comme pourrait l'être un droit d'usufruit, lequel pourrait justifier une inscription à l'actif en immobilisations incorporelles. Au final, ces droits de réservations ne doivent pas être inscrits à l'actif de l'établissement, ni de manière générale en comptabilité.</p>
---	---

SOUS-THEME 3 : Tenue de l'inventaire et de l'actif par l'ordonnateur et le comptable	
<p><u>Quelle est la date d'entrée du bien ? notamment dans le cas où la mise en service a lieu avant le DGD ?</u></p>	<p>L'instruction M21 (Tome 1, chapitre 2) précise que :</p> <p>« Lorsqu'un établissement de santé confie des travaux à un tiers :</p> <ul style="list-style-type: none"> -le montant de l'avance sera porté sur la subdivision relative aux avances (2371 ou 2381) où il demeure jusqu'à justification de son utilisation. Les comptes 2371 et 2381 seront alors crédités par le débit des comptes 2372 et 2382 au vu des pièces justificatives de l'exécution des travaux (opération d'ordre budgétaire) ; -le montant des acomptes sera porté, jusqu'au dernier paiement, au débit du compte 2372 ou des subdivisions du compte 2382 puis, lors de la mise en service du bien, les comptes 2372 et subdivisions du 2382 seront crédités par le débit de la subdivision du compte 21 concerné (opération d'ordre non budgétaire) ». <p>L'intégration du bien au compte 21 est justifiée par un certificat administratif établi par l'ordonnateur indiquant précisément le bien concerné (bien nouveau ou travaux intégrés à une immobilisation préexistante), la date de mise en service et le numéro d'inventaire.</p> <p>L'intégration du bien est effectuée dès la mise en service, même si celle-ci intervient avant la réception du décompte global et définitif.</p>

<p><u>Quelles pièces justificatives doivent être transmises au comptable pour comptabiliser l'intégration des travaux en cours en immobilisation définitive : le PV de mise en service doit-il être porté à l'appui du certificat d'intégration ?</u></p>	<p>Pour l'intégration des travaux en cours en immobilisation définitive, la réglementation n'impose pas qu'un procès-verbal de mise en service soit porté à l'appui du certificat d'intégration.</p> <p>Toutefois, dans le cas où la mise en service du bien interviendrait avant la réception du décompte global et définitif, l'ordonnateur doit communiquer au comptable un procès-verbal de mise en service à l'appui du certificat d'intégration, afin que les opérations d'intégration puissent être justifiées auprès du certificateur.</p>
---	--

<p><u>Quelle préconisation pour les intégrations du compte 23 au compte 21 ? au fil de l'eau ou une fois par an ?</u></p>	<p>Le comptable doit s'assurer que l'ordonnateur lui transmet selon un calendrier défini conjointement, les pièces lui permettant de constater l'intégration des travaux en cours aux comptes 21xx.</p> <p>Cette intégration doit être effectuée au fil de l'eau dans un souci d'allègement des tâches en fin d'exercice .</p>
<p><u>Comment comptabiliser les aménagements et travaux faits sur un bien en location ?</u></p>	<p>L'instruction budgétaire et comptable M21 indique que le compte « 214 Constructions sur sol d'autrui » permet d'enregistrer la valeur des constructions édifiées sur le sol d'autrui (tome 1).</p> <p>Les aménagements et installations réalisés par le locataire pendant le bail sont donc comptabilisés au compte 214, même s'ils doivent revenir gratuitement au bailleur en fin de contrat. Le locataire est tenu de comptabiliser les amortissements afférents avant la fin du contrat de location.</p>
<p><u>Quelle information est obligatoire sur la fiche inventaire tenue par l'ordonnateur en M21, notamment par rapport à une information sur les financements (subventions, dotations...) ?</u></p>	<p>L'instruction budgétaire et comptable M21 précise le contenu des fiches d'immobilisations tenues par l'ordonnateur (tome 3, page 20).</p> <p>Chaque fiche d'immobilisation présente en principe :</p> <ul style="list-style-type: none"> -le numéro et le libellé du compte d'immobilisations ; -le numéro d'immatriculation donné par l'établissement ; -la description sommaire de l'immobilisation ; -l'identification et l'adresse du fournisseur, de l'entrepreneur ou du donateur ; -la référence du mandat de paiement ; -la date d'acquisition ; -le service (ou l'unité) détenteur ; -le prix d'achat ; -le mode d'amortissement ; -la durée d'amortissement ; -la valeur des amortissements cumulés ; -la valeur résiduelle comptable ; -les valeurs actuelles qui deviennent la valeur historique des

	<p>immobilisations dont la comptabilisation a été régularisée ;</p> <ul style="list-style-type: none"> -les frais de démolition ; -le prix de cession ou le montant de l'indemnité d'assurance reçue à la suite d'une destruction accidentelle ; -le taux d'assurance ; -la valeur assurée. <p>En l'état actuel, l'instruction M21 n'impose pas de préciser les financements (subventions, dotations...) dans la fiche inventaire. Néanmoins, cette information doit être détenue.</p>
<p><u>Comment faut-il intégrer les frais d'études et d'insertion dans le cadre d'une immobilisation suivie par composants ?</u></p>	<p>La comptabilisation d'un ou plusieurs composants doit être examinée au cas par cas et ne s'impose que « <i>si la durée d'amortissement des éléments constitutifs d'un actif est significativement différente pour chacun des éléments et si le composant représente une forte valeur unitaire. Dans le cas contraire, l'immobilisation reste un bien non décomposable</i> » (cf. instruction M21 – tome2).</p> <p>Dès lors que la décomposition de l'immobilisation apparaît justifiée au regard des conditions rappelées ci-dessus, elle requiert l'affectation du coût d'entrée global initial de l'immobilisation (donc y compris les frais d'étude et d'insertion et l'ensemble des coûts directement attribuables y afférent) entre la structure principale et les différents composants identifiés.</p> <p>Lorsque des composants sont identifiés dès l'origine (dès la mise en service du bien), 2 cas sont à considérer :</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ La décomposition est validée par des pièces justificatives (factures faisant figurer de manière détaillée le coût des différents éléments composant l'actif pour les immobilisations acquises à titre onéreux, décompte de production détaillé pour les immobilisations produites en régie) : l'actif principal et le ou les composants sont enregistrés pour le coût figurant sur ces pièces justificatives. ➤ La décomposition n'est pas validée par des pièces justificatives : l'actif principal et le ou les composants sont enregistrés en fonction de

	<p>données techniques, en fonction de la ventilation des composants constatés sur des immobilisations de même nature récentes ou rénovées récemment, en sollicitant des informations complémentaires de la part du fournisseur.</p> <p>La répartition des frais d'étude et d'insertion doit donc s'effectuer, en priorité, au moyen des factures établies par le fournisseur d'immobilisation puis, à défaut à partir de données techniques et comparatives. Il est également rappelé que dans le cadre d'un marché de travaux alloti, l'établissement peut se baser sur le découpage du marché en lots, qui souvent peuvent correspondre à des composants (électricité, toiture, plomberie...).</p>
	<p>Le rattachement des frais d'études et d'insertion au lot qui leur correspond peut faciliter la répartition des dits frais entre les différents composants identifiés.</p> <p>Le même raisonnement peut être tenu lorsqu'un composant est identifié à l'occasion du remplacement d'un élément, à condition que l'établissement soit en mesure de reconstituer la valeur d'acquisition (ou valeur d'origine) du composant y compris donc les frais d'étude et d'insertion qui s'y rattachent. Dans le cas contraire, le composant sera comptabilisé pour sa valeur de renouvellement. L'établissement reprendra alors le montant de la facture établie par le fournisseur à l'occasion du remplacement du bien sans chercher à rattacher les frais d'études initialement intégrés dans le coût d'entrée de l'immobilisation principale.</p>

<p><u>Comment comptabiliser des paiements intervenus après la mise en service d'une immobilisation (situation qui se présente parfois lorsqu'il y a un litige sur le décompte général et définitif (DGD) d'un marché de travaux) ?</u></p>	<p>Il convient de compléter le coût d'entrée de l'immobilisation des paiements qui interviennent après la mise en service de l'immobilisation concernée, notamment au titre du DGD. Le respect de ce principe implique :</p> <ul style="list-style-type: none"> * que la valeur brute totale de l'immobilisation soit retracée sur une fiche inventaire et avec un numéro d'auxiliaire uniques. * que le plan d'amortissement soit revu de manière prospective (changement d'estimation) sur la durée résiduelle d'utilisation de l'immobilisation. <p>En tout état de cause, le suivi du complément de valeur sur une fiche inventaire distincte est à proscrire, dès lors que ce dernier ne remplit pas les conditions de comptabilisation d'un composant (durée d'utilisation significativement différente de celle de l'immobilisation principale et valeur unitaire significative).</p> <p>Le logiciel de tenue de l'inventaire utilisé par l'ordonnateur doit lui permettre de suivre son actif conformément au référentiel comptable M21. Il appartient à la direction de l'établissement de mettre à niveau son système informatique afin de pouvoir assurer cette conformité. Une solution à envisager est l'ouverture d'une fiche immobilisation (avec un nouveau numéro d'inventaire) pour le montant des paiements complémentaires et le rattachement de la fiche immobilisation initiale sur la nouvelle fiche. Le mandat de paiement du DGD émis par l'établissement reprend le nouveau numéro d'auxiliaire. Un nouveau plan d'amortissement est défini pour la durée résiduelle d'utilisation de l'immobilisation et le montant restant à amortir.</p>
--	---

	<p>Le comptable enregistre les écritures de manière symétrique à celles de l'ordonnateur, en prenant en charge le mandat correspondant au DGD (avec le nouveau numéro d'auxiliaire attribué par l'ordonnateur) puis en rattachant la fiche initiale à la nouvelle fiche ainsi ouverte.</p>
<p><u>Si l'application utilisée par l'ordonnateur pour suivre l'inventaire ne permet pas de rattraper les amortissements, le comptable doit-il enregistrer dans Hélios des corrections d'écriture qui conduiraient à la production d'un état de l'actif différent de l'inventaire produit par l'ordonnateur ?</u></p>	<p>Les corrections d'écritures identifiées par l'ordonnateur et le comptable doivent être enregistrées dans l'application Hélios qui assure la tenue de la comptabilité générale de l'EPS.</p> <p>Une évolution de l'application de l'ordonnateur doit être sollicitée par ce dernier auprès de son éditeur, de manière à ce que celle-ci puisse prendre en compte le rattrapage des amortissements.</p> <p>Dans l'attente de l'évolution du logiciel de l'ordonnateur, ce dernier fournit un certificat administratif justifiant la différence entre l'actif figurant en comptabilité générale et l'inventaire comptable tenu dans le logiciel.</p>

SOUS-THEME 4 : Coûts immobilisables et seuil d'immobilisation

Quel est le seuil d'immobilisation d'un bien (500 €/ valeur unitaire) ?

L'instruction budgétaire et comptable M21 (Tome II, Titre2, chapitre 2, §1.3.1) précise que 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).
Les honoraires liés à des litiges sont-ils inclus dans la valeur initiale du bien ?	<p>L'instruction budgétaire et comptable M21 précise les coûts inclus dans le coût d'acquisition d'une immobilisation, engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par l'établissement (tome 2,titre 2, chapitre 2,§2.1).</p> <p>Les coûts attribuables incluent notamment :</p> <ul style="list-style-type: none"> -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. <p>Pour constituer des frais d'acquisition, les honoraires doivent être directement liés à la transaction ou directement attribuables à l'acquisition. Tel n'est pas le cas des honoraires liés à des litiges, qui ne sont donc pas à inclure dans la valeur initiale du bien.</p>
Comment corriger les erreurs d'application du prorata de TVA sur immos?	<p>Dans l'hypothèse où l'établissement s'aperçoit que des opérations de TVA erronées (par exemple, erreur de taux), ont été passées sur les exercices précédents, il doit procéder à des régularisations.</p> <p>Les régularisations s'opèrent de manière individualisée, <u>bien par bien</u>, concernant la TVA sur immobilisations. La régularisation bien par bien de la TVA sur immobilisations se justifie par le fait que les régularisations vont impacter le plan d'amortissement de l'immobilisation concernée sur la durée restant à amortir (impact prospectif) et la fiche inventaire qui lui est rattachée dans Hélios.</p>

	<p>Les écritures à enregistrer sont les suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Cas d'une TVA déductible complémentaire à comptabiliser : D/44562 C/21 - Cas d'une TVA déductible comptabilisée en trop : D/21 C/44571 <p>Dans le cas où ces corrections d'erreur concernent un nombre important d'immobilisations, le bureau CL1B pourra être saisi afin de définir avec le comptable le mode opératoire de correction le plus adapté.</p>
<p>Une extension de garantie peut-elle être immobilisable ?</p>	<p>Au sens du PCG (art.312-10-1), les frais accessoires ne peuvent être intégrés au coût d'entrée de l'immobilisation que dans les conditions suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ces frais doivent être directement attribuables à l'acquisition ou à la mise en place du bien ; • Ils sont engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner. <p>L'extension de garantie ne fait pas partie des coûts rendus nécessaires pour mettre l'immobilisation en état de fonctionner. Elle est donc constitutive d'une charge et ne doit pas être intégrée dans le coût d'entrée de l'immobilisation ou comme un composant de cette dernière.</p>
<p>Dans l'hypothèse où, en application de l'instruction M21, l'établissement décide de relever son seuil d'immobilisation (seuil maximal : 800€TTC), comment les biens figurant à l'actif de l'établissement, et dont la valeur unitaire est supérieure à 500€ mais inférieure au nouveau seuil défini par l'établissement, sont-ils retraités au plan comptable ?</p>	<p>Le relèvement du seuil est assimilé à un changement de méthode comptable et doit donc être appliqué de manière rétrospective conformément à l'instruction M21¹.</p> <p>Les écritures comptables diffèrent selon que le bien est ou non totalement amorti.</p> <p><i>Exemple :</i></p> <p>Un bien d'une valeur unitaire de 600€ acquis en N est amorti sur une durée</p>

¹ cf. Tome II, titre 2, chapitre 10

	<p>de 5 ans². En N+3, l'établissement décide de relever son seuil d'immobilisation à 800€ TTC</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Situation du bien en N+3 <p>Valeur brute du bien : 600€ Amortissements comptabilisés (en N+1 et N+2) : 240€(soit (600* (2/5)) Valeur nette comptable du bien : 360€</p> <p>➤ <u>Traitement comptable :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Sortie du bien par correction d'erreur en situation nette : Débit compte 10682 / Crédit compte 21 pour 600€ (Schéma CORR5 dans Hélios) - Sortie des amortissements comptabilisés pour le bien : Débit compte 28 / Crédit compte 10682 pour 240€ (Schéma CORR6 dans Hélios) <p>Si l'établissement décide de relever le seuil en N+6 alors que bien est déjà totalement amorti, l'écriture suivante doit être comptabilisée :</p> <p>➤ <u>Traitement comptable :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Sortie des biens de l'actif par réintégration des amortissements³ : Débit compte 28 / Crédit compte 21 pour 600€ (OONB)
<p>En règle générale, les travaux de démolition qui sont engagés dans le cadre d'un chantier d'aménagement ou de construction sont comptabilisés en classe 2. Faut-il que les EPS assurent un traitement comptable spécifique lorsque les travaux de démolition touchent des matériaux contenant de l'amiante? Les travaux de démolition de cloisons, de retrait de revêtements</p>	<p>Réponse initiale : Les dépenses engagées pour des raisons de sécurité des personnes ou liées à l'environnement, et imposées par des obligations d'ordre légal ou réglementaire, ne sont immobilisables que si le non-respect de l'obligation</p>

² Par convention, l'établissement pratique l'amortissement linéaire sans prorata temporis

³ Les biens ayant été amortis en une année, leur valeur nette comptable doit normalement être nulle

<p><u>de sol ou d'enlèvement de conduits constitués d'amiante doivent-ils faire l'objet d'une évaluation spécifique lors de la passation du marché et être comptabilisés en classe 6 ?</u></p>	<p>entraîne l'arrêt immédiat ou différé de l'activité ou de l'installation de l'établissement. Ce n'est pas le cas pour le non-respect de l'obligation de désamiantage, qui expose l'établissement à des sanctions pécuniaires sans remettre en cause le maintien de l'activité. Dès lors, la provision pour désamiantage vise bien à couvrir une charge. En effet, ces coûts sont liés à la réparation d'une situation passée, mais ils ne sont pas nécessaires à l'activité ultérieure de l'établissement (cf. instruction M21 – tome 1).</p> <p>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, il convient de distinguer entre :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Les travaux de désamiantage proprement dit (y compris les travaux de confinement, de nettoyage et d'assainissement) à comptabiliser en charges ; • Les travaux de démolition ou de rénovation qui sont immobilisables dans les conditions précisées par la M21. <p><u>Réponse actualisée</u></p> <p>I- L'ANC a établi une doctrine récente en matière de provision pour désamiantage (délibération du collège du 26/11/2014).</p> <p>En effet, l'article 212-4 du recueil des normes comptables (Règlement n°2014-03 relatif au Plan général comptable) prévoit que « Désormais toutes les dépenses de sécurité des personnes ou environnementales, imposées par des obligations légales, dont la non-réalisation entraînerait l'arrêt de l'activité ou de l'installation de l'entreprise sont donc comptabilisées à l'actif.</p> <p>Les dépenses visées par des réglementations spécifiques (cas de désamiantage par exemple), sont hors du champ de cette disposition dès lors qu'elles ne prévoient pas l'arrêt de l'activité en cas de non-engagement des dites dépenses. »</p> <p>La délibération du Collège de l'ANC du 26 Novembre 2014 précise au</p>
--	--

	<p>surplus «Elles sont de ce fait hors du champ des dispositions de l'article 212-4 et doivent être analysées au regard des critères de comptabilisation définis aux articles 212-1 et 212-2. A ce titre, les dépenses entraînées par l'application des réglementations spécifiques (relative à l'amiante, par exemple), accessoires au coût d'acquisition ou de création d'un actif porteur d'avantages économiques futurs (exemple : remplacement d'un composant identifié) sont un élément du coût d'entrée de l'actif.»</p> <p>Cette évolution de la doctrine en comptabilité privée implique que :</p> <ul style="list-style-type: none"> - les travaux de désamiantage, lorsqu'ils sont accessoires au coût d'acquisition ou de création d'un actif porteur d'avantages économiques futurs (exemple : remplacement d'un composant identifié) sont un élément du coût d'entrée de l'actif ; - les autres travaux de désamiantage (dépenses liées à l'obligation de désamiantage, dépenses de gros entretien) sont à comptabiliser en charges. Dans ce cas, une provision peut être constituée. <p>II. Les modalités d'imputation du désamiantage prévues par l'instruction M21 et la FAQ sont les suivantes :</p> <p>1) L'instruction M21 publiée par l'arrêté du 14 juin 2014 modifié apporte les précisions suivantes :</p> <p>Le tome 1 indique, dans le commentaire du compte 158 « Autres provisions pour charges » :</p> <p>" Le code de la santé publique contraint le propriétaire ou l'exploitant d'un bâtiment à rechercher la présence d'amiante dans les locaux, à établir un diagnostic sur l'état de conservation de ce matériau, en cas de détection d'amiante et à effectuer les travaux de désamiantage si un certain niveau de concentration est atteint.</p> <p>La détection d'amiante dans un bâtiment génère à l'entité propriétaire une obligation de réparation qui entraîne une sortie de ressources inéluctable et sans contrepartie, l'établissement ne pouvant pas se soustraire à cette</p>
--	--

	<p>obligation. Une provision doit être constituée dès que la pollution a été détectée, pour le meilleur montant correspondant à l'estimation, à la date de clôture de l'exercice, de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation."</p> <p>Le tome 2 précise la comptabilisation des frais de démolition (§2 du chapitre2 du titre 2) :</p> <p>"La comptabilisation des frais de démolition varie selon que la démolition est suivie ou non d'une reconstruction :</p> <p>* En cas de démolition sans reconstruction :</p> <p>Lorsque le terrain nu est cédé suite à démolition de l'immeuble :</p> <p>-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) ;</p> <p>-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).</p> <p>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)).</p> <p>* En cas de démolition avec reconstruction, le coût de la démolition fait partie du coût d'acquisition de la nouvelle construction."</p> <p>2) Concernant l'imputation des travaux de désamiantage, la FAQ précise : La provision pour désamiantage vise bien à couvrir une charge, ces coûts étant liés à la réparation d'une situation passée mais ils ne sont pas nécessaires à l'activité ultérieure de l'établissement. Lorsque l'établissement fait des travaux de démolition d'un bâtiment qui</p>
--	--

	<p>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, il convient de distinguer entre :</p> <ul style="list-style-type: none"> -les travaux de désamiantage proprement dit (y compris les travaux de confinement, de nettoyage et d'assainissement) à comptabiliser en charges ; -les travaux de démolition ou de rénovation qui sont immobilisables dans les conditions précisées par la M21 (voir point 1) supra). <p>La FAQ vient préciser les éléments de l'instruction M21. Ainsi, une provision pour désamiantage n'est à constituer que si elle vise à couvrir une charge.</p> <p>Lorsque 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), ils sont à comptabiliser en immobilisations.</p>
<p><u>Les frais de formation sont-ils imputables en charges d'exploitation ou dans le coût d'entrée d'un logiciel (imputé comme immobilisation incorporelle au compte 2051 "Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques et procédés, droits et valeurs similaires") ?</u></p>	<p>L'instruction M21 (Tome 1, commentaire du compte 2051) prévoit le traitement comptable suivant pour les logiciels autonomes (ie dissociés du matériel informatique) :</p> <ul style="list-style-type: none"> -Pour les logiciels acquis: les frais accessoires intégrés au coût d'acquisition correspondent aux charges "directement ou indirectement liées à l'acquisition pour la mise en état d'utilisation du logiciel avant de procéder à sa mise en exploitation (à l'exclusion des frais de saisie des données à partir du lancement de l'exploitation)". <p>Dans la mesure où les coûts de formations liés à la première utilisation du logiciel vont permettre aux utilisateurs de faire fonctionner le logiciel et de l'utiliser, ces frais apparaissent nécessaires au fonctionnement de l'application lors de son activation. Ils sont donc immobilisables.</p>

	<p>-Pour les logiciels produits par l'établissement :</p> <ul style="list-style-type: none"> * les dépenses engagées lors de l'étude préalable ainsi que les frais d'analyse fonctionnelle ne sont pas rattachés au coût de production (inscription dans les charges de l'exercice) ; * Les frais d'analyse organique, les frais de programmation, de tests et de jeux d'essais sont toujours compris dans le coût de production du projet en cours. <p>Ces dispositions reprennent celles prévues par le plan comptable général (article 331-3 II.b) qui situent le début de la phase d'activation après la phase "d'analyse fonctionnelle" et la fin de cette même période à la fin de la phase de documentation technique sans laquelle l'utilisation du logiciel n'est pas possible. Ainsi les frais de formation de l'utilisateur qui suivent la mise à disposition de la documentation technique n'entreraient pas dans la période d'activation et seraient comptabilisés en charges. Toutefois, l'instruction M21 (tome 2) indique que : « 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. » Ainsi, les frais de formation liés à la première utilisation du logiciel produit peuvent être imputés en immobilisations. Cette position permet par ailleurs d'assurer un traitement comptable homogène des frais de formation liés à la première utilisation avec les logiciels acquis.</p> <p>Enfin, dans tous les cas de figure (logiciel acquis ou produit par l'établissement), les frais de suivi et de maintenance du logiciel qui permettent de maintenir le logiciel en état d'utilisation sont à comptabiliser en charges.</p>
<p><u>Un bien qui n'a pas vocation à rester à l'actif de l'établissement doit-il être comptabilisé en immobilisations (exemple d'un bien légué à l'établissement et que celui-ci cède immédiatement) ?</u></p>	<p>Le tome 2 de l'instruction M21 précise les critères de comptabilisation d'une immobilisation (Titre 2 - chapitre 2 - §1) :</p> <ul style="list-style-type: none"> -L'élément doit être identifiable ;

	<p>-L'élément est contrôlé ; -L'élément est porteur d'un potentiel de services attendus et/ou d'avantages économiques futurs. Ces critères sont repris du plan comptable général.</p> <p>En sus de ces éléments, l'article 211-1.2 du PCG précise : "Une immobilisation corporelle est un actif physique détenu, soit pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins de gestion interne et dont l'entité attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice en cours."</p> <p>Sur ce dernier point, le mémento Francis Lefebvre (§1303) précise qu'une immobilisation corporelle est un actif physique dont l'entité attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice en cours, c'est-à-dire sur plus de 12 mois.</p> <p>En réalité, la durée d'utilisation de l'élément sert de critère de distinction entre stocks et immobilisations corporelles (voir §1135-I. du mémento Francis Lefebvre). En effet, à la différence d'une immobilisation, un stock est consommé au premier usage ou rapidement. Le Lefebvre précise toutefois que les biens constituant l'objet même de l'activité doivent être classés en immobilisations, quelle que soit leur durée d'utilisation.</p> <p>Ainsi, le critère lié à la durée d'utilisation ne peut servir à justifier l'absence d'inscription d'un bien à l'actif. Il a simplement vocation à servir de critère de distinction entre stock et immobilisation.</p> <p>Il en est de même du critère lié à la destination de l'élément. Une immobilisation est un actif destiné :</p> <ul style="list-style-type: none"> -soit à être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services, -soit à être loué à des tiers, -soit à des fins de gestion interne. <p>Au contraire, un stock est destiné :</p>
--	---

	<p>-soit à être vendu dans le cours normal de l'activité, -soit à être consommé dans le processus de production ou de prestation de services.</p>
<p><u>Le coût des maquettes présentées par les architectes ayant participé à un marché de maîtrise d'œuvre et qui n'ont pas été retenues par le jury de concours doivent-ils être comptabilisés en immobilisations ou en charges ?</u></p>	<p>Le II de l'article 74 du code des marchés publics prévoit la possibilité pour l'établissement du versement d'une prime aux candidats non retenus.</p> <p>L'avis CNC n°2004-15 prévoit que les frais de sélection de projets, qui interviennent pendant la période dite d' « acquisition » (ie à partir du moment où l'établissement prend la décision de réaliser l'investissement) ne sont incorporables au coût d'entrée de l'immobilisation que s'ils sont relatifs au projet retenu et s'ils sont inhérents à l'immobilisation (sont exclus, par exemple, des frais de bonne gouvernance destinés à ce que l'établissement fasse le meilleur choix possible). Toutefois, ces dispositions ne s'appliquent pas à la prime précitée, laquelle doit être intégrée au coût d'entrée de l'immobilisation dont elle constitue un élément indissociable.</p> <p>D'une manière générale, le critère de classement des dépenses de fonctionnement et d'investissement repose notamment sur la nature de l'opération réalisée. Sont considérées comme des dépenses d'investissement, les dépenses ayant pour résultat l'entrée d'un nouvel élément destiné à rester durablement dans le patrimoine de la collectivité. Ces dépenses font partie intégrante du coût d'entrée de la nouvelle immobilisation. Certains frais peuvent être imputés au même compte que la dépense principale. Il s'agit, pour les acquisitions d'immobilisations, des frais accessoires, c'est-à-dire des charges directement ou indirectement liées à l'acquisition et à la mise en état d'utilisation d'un bien. Ces frais sont énumérés dans l'instruction M21.</p> <p>Comme précisé dans le tome 1 de l'instruction M21, les frais d'études engagés en vue de la réalisation d'un investissement (comprenant notamment les prestations d'ingénierie et d'architecture) sont imputés au compte 2031 " Frais d'études " ; les frais de publication et d'insertion des appels d'offre dans la presse, engagés de manière obligatoire par les</p>

	<p>collectivités locales dans le cadre de la passation des marchés publics, sont imputés au compte 2033 "Frais d'insertion".</p> <p>S'agissant des prestations d'architecture, il s'agit, non seulement des honoraires versés à l'architecte auquel la conception du projet d'investissement a été confiée au terme de la procédure d'appel d'offres, mais également de 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 des indemnités versées, le cas échéant, aux architectes membres de ce jury, prévu par l'article 25 du code des marchés publics.</p> <p>Il s'ensuit que les sommes dues à des architectes à raison de leur participation à un marché de maîtrise d'œuvre ou au jury de concours d'un tel marché, de même que les honoraires versés à l'architecte retenu, s'inscrivent au débit du compte 2031 ou, pour cette dernière catégorie de dépenses, directement au compte 23 si les travaux ont commencé. Ces sommes inscrites au compte 2031, ainsi que les frais de publicité inscrits au compte 2033, sont ensuite, lors du lancement des travaux de construction, transportées par opération d'ordre non budgétaire, au débit du compte d'immobilisation en cours (compte 23) ou du compte d'immobilisation définitif (compte 21) si les travaux sont effectués au cours du même exercice.</p> <p>Ces précisions sont reprises dans la mise à jour de l'instruction M21 effectuée au 1^{er} janvier 2015.</p>
<p><u>Lors de l'acquisition d'un véhicule, les frais de carte grise sont-ils activables ?</u></p>	<p>L'instruction M21 (tome 2) précise :</p> <p>« Le coût d'acquisition d'une immobilisation non financière est constitué de :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. son <i>prix d'achat</i>, y compris les droits de douane et les taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais ou ristournes et des escomptes de règlement ; 2. tous les coûts directement attribuables engagés pour mettre l'actif

	<p>en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par l'établissement.</p> <p>Les coûts sont attribués au coût de l'immobilisation pendant la période dite <i>d'acquisition</i>, 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.</p> <p>Les coûts attribuables incluent notamment :</p> <ul style="list-style-type: none">• 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. <p>Les coûts engagés avant ou après cette période d'acquisition sont obligatoirement comptabilisés en charges. »</p> <p>L'instruction M21 ne mentionne pas explicitement les frais de carte grise dans les coûts attribuables engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner.</p> <p>Toutefois, les frais de carte grise peuvent être considérés comme directement attribuables à l'acquisition du véhicule et nécessaires à sa mise en service.</p>
--	--

	<p>Aussi, les EPS ont le choix d'activer ou non ces charges. Selon l'option retenue par l'établissement, ces frais peuvent être inscrits en charges (au compte 6354 "Droits d'enregistrement et de timbre"), ou en immobilisations au même titre que le véhicule.</p>
<p>Comment imputer les frais liés à l'évaluation externe pour les EPSMS gérés en milieu sanitaire ?</p>	<p>L'article L312-8 du CASF dispose que les établissements et services mentionnés à l'article L. 312-1 procèdent à des évaluations de leurs activités et de la qualité des prestations qu'ils délivrent, au regard notamment de procédures, de références et de recommandations de bonnes pratiques professionnelles validées ou, en cas de carence, élaborées, selon les catégories d'établissements ou de services, par l'Agence nationale de l'évaluation et de la qualité des établissements et services sociaux et médico-sociaux.</p> <p>Les résultats des évaluations sont communiqués à l'autorité ayant délivré l'autorisation. Les établissements et services rendent compte de la démarche d'évaluation interne engagée. Le rythme des évaluations et les modalités de restitution de la démarche d'évaluation sont fixés par décret</p> <p>Par conséquent, les évaluations prévues par l'article précité du CASF sont applicables aux établissements médico-sociaux gérés en milieu sanitaire qui relèvent de l'article L.312-1 de ce même code (activités suivies au niveau de la lettre P au sein de l'établissement).</p> <p>S'agissant du traitement comptable, l'instruction M22, dans sa mise à jour d'avril 2012, offre l'option de comptabiliser les frais d'évaluation externe au compte 2013 "Frais d'évaluation externe" ou au compte 617 "études et recherches". Cette instruction budgétaire et comptable s'inspire du plan comptable général (PCG). Or, l'article 361-1 du PCG précise que les dépenses engagées à l'occasion d'opérations qui conditionnent l'existence d'une entité mais dont le montant ne peut être rapporté à des productions de biens ou de services déterminés peuvent être inscrites à l'actif comme frais d'établissement (compte 201) soit au compte de résultat (classe 6)</p>

	<p>Le commentaire du compte 201 dans le tome 1 de l'instruction M21 définit les frais d'établissement de manière identique à l'instruction M22 et au plan comptable général. Par conséquent, il n'y a pas d'obstacle à ce que les comptes 201 ou 617 (selon l'option retenue par l'établissement) soient utilisés pour enregistrer les frais d'évaluation externe supportés par les établissements gérés selon le plan de comptes M21. La méthode retenue pour retracer ces frais doit être renseignée dans l'annexe du compte financier.</p>
<p><u>Dans le cas de biens en possession de l'établissement depuis de nombreuses années et en cours de rénovation lourde, les frais de déménagement peuvent-ils être comptabilisés en classe 2 ?</u></p>	<p>1- Les frais de déménagement ne constituent pas des coûts attribuables à l'immobilisation en cours de rénovation (bâtiment médico-chirurgical)</p> <p>L'instruction M21 (tome 2 p 28) évoque la possibilité d'attribuer au coût de l'immobilisation les coûts relatifs aux frais de transport, d'installation et de montage dans le cas d'une entrée du bien dans le patrimoine de l'EPS, et ce pendant la période dite d'acquisition qui court à compter de la décision de l'EPS d'acquérir l'immobilisation et prend fin lorsque le niveau de performance pour atteindre le rendement initial attendu est atteint.</p> <p>L'instruction M21 indique que les coûts attribuables incluent notamment :</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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.

	<p>Les frais de transport, d'installation et de montage comprennent notamment (§1404-1 Lefebvre comptable et 1405-3) :</p> <ul style="list-style-type: none"> -la rémunération de la main d'oeuvre directe utilisée pour installer le bien ; -des fournitures ; -les honoraires de professionnels réalisant les premiers réglages des machines. <p>En revanche, les frais de transport postérieurs à la première utilisation d'une immobilisation, tels que les frais de déménagement de machines d'une usine à une autre, constituent des frais généraux et sont exclus du coût d'entrée de l'immobilisation</p> <p>Dans le cas d'espèce, les frais de déménagement concernent un bâtiment déjà acquis par l'établissement et ne peuvent donc constituer des coûts attribuables. Ils seront donc comptabilisés en charges.</p> <p>2- Les frais de déménagement ne constituent pas non plus des coûts inclus dans les dépenses ultérieures à l'immobilisation concernée par la rénovation (bâtiment médico-chirurgical)</p> <p>L'instruction M21 précise que « les coûts significatifs de remplacement ou de renouvellement d'un élément d'une immobilisation corporelle doivent être comptabilisés à l'actif. [...] 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. »</p> <p>Le Lefebvre comptable précise que les critères de distinction entre charges et immobilisations, pour la comptabilisation des dépenses</p>
--	---

	<p>ultérieures, sont les mêmes que lors de l'acquisition initiale de l'immobilisation existante.</p> <p>Les seuls frais de déménagement ne permettent pas d'augmenter le potentiel de services attendus de l'immobilisation. Ils ne sont donc pas à enregistrer en immobilisations, mais en charges.</p>
<p><u>Les frais de gardiennage peuvent-ils être imputés en investissement ?</u></p>	<p>Le tome 2 de l'instruction M21 précise :</p> <p>« Le coût d'acquisition d'une immobilisation non financière est constitué de :</p> <ul style="list-style-type: none"> -son <i>prix d'achat</i>, y compris les droits de douane et les taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais ou ristournes et des escomptes de règlement ; -<u>tous les coûts directement attribuables engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par l'établissement.</u> <p>Les coûts sont attribués au coût de l'immobilisation pendant la période dite <i>d'acquisition</i>, 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.</p> <p>Les coûts attribuables incluent notamment :</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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 ;

	<p>- les révisions de prix.</p> <p>Les coûts engagés avant ou après cette période d'acquisition sont obligatoirement comptabilisés en charges."</p> <p>Les frais de gardiennage ne sont donc pas cités dans les coûts attribuables par l'instruction M21</p> <p>En outre, l'avis n°2004-15 du 23 juin 2004 publié par l'ANC évoque les exemples suivants :</p> <p>- <i>exemples de coûts</i> attribuables au coût d'acquisition : le "<i>coût des rémunérations et autres avantages au personnel <u>résultant directement</u> de la construction ou de l'acquisition de l'immobilisation.</i>" ;</p> <p>- <i>exemples de coûts qui ne font pas partie des coûts des immobilisations corporelles</i> : "<i>le coût des rémunérations et autres avantages au personnel <u>ne résultant pas directement</u> de la construction ou de l'acquisition de l'immobilisation.</i>"</p> <p>Les dépenses afférentes aux frais de surveillance d'un chantier par une société de gardiennage ne sont pas de nature à augmenter la valeur du patrimoine de la collectivité qui les expose et doivent donc être considérées comme des charges.</p>
<p>Suite à jugement d'un TA, un établissement a été condamné à verser 2.075.505 € à une entreprise pour valoir solde du décompte général et définitif, avec en sus intérêts moratoires à 4,95 %. Ces montants ont été mandatés au débit du compte 21311 pour retracer le coût historique de l'immeuble. Par ailleurs, le CH a émis un titre au compte 13188 pour un montant de 1.509.877 € qui correspond à la condamnation en garantie du titulaire du marché. Ces imputations sont-elles réglementaires ?</p>	<p>L'instruction M21 (Tome 2, titre 2, §2,1) définit les coûts directement attribuables à une immobilisation comme ceux engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par l'établissement.</p> <p>Au regard de cette définition, les intérêts moratoires dus par l'hôpital au titre du marché de travaux précité ne peuvent pas être considérés comme des coûts attribuables mais doivent être comptabilisés en charges au compte 6711 « Intérêts moratoires et pénalités sur marché ». Le commentaire de ce</p>

	<p>compte dans l'instruction M21 précise « qu'il enregistre notamment les intérêts moratoires et les pénalités sur marchés, que la dépense principale soit imputée sur le compte de résultat ou sur le tableau de financement ».</p> <p>Par conséquent, il appartient à l'ordonnateur et au comptable du centre hospitalier d'inscrire dans le coût d'entrée de l'immobilisation les montants qui correspondent uniquement au solde du décompte général et définitif. Dans l'hypothèse où des intérêts moratoires auraient été immobilisés à tort, il conviendrait d'émettre un titre au compte 21311 et un mandat au compte 6711 pour régulariser les écritures.</p> <p>Deuxièmement, l'instruction M21 (Tome 1, commentaire des comptes 13) définit les financements imputés au crédit des comptes 13 comme ceux regroupant « <i>l'ensemble des subventions d'équipements ou d'investissement, désignées comme telles par l'organisme versant dans sa décision attributive ou à défaut dans tout document que cet organisme pourra adresser ou signer avec l'établissement. En l'absence de désignation du financement comme subvention d'équipement ou d'investissement ou assimilé par l'organisme versant, sont imputés en priorité au compte 13 les financements qui visent à créer ou acquérir un équipement ou un lot d'équipement (c'est-à-dire un bien ou un ensemble de biens individualisables), que ces derniers soient ou non amortissables.</i></p> <p><i>En dernier lieu, les subventions retracées au compte 13 participent au financement des opérations d'investissement non susceptibles de :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>générer des ressources nouvelles ;</i>
--	---

	<p>- <i>créer un potentiel de ressources pour l'établissement ;</i> - <i>diminuer le coût attribuable à une activité de l'établissement. ».</i></p> <p>La somme perçue par le centre hospitalier dans le cadre de la condamnation en garantie des maîtres d'œuvre du marché ne répond pas à la définition d'une subvention d'équipement. Par conséquent, l'imputation retenue par l'établissement (compte 13188) ne paraît pas justifiée.</p> <p>Au regard de ce qui précède, le compte 7711 doit être retenu comme compte d'imputation du titre précité. En effet, l'instruction M21 prévoit l'utilisation du compte 7711 « Débits et pénalités perçues » lorsque des pénalités sur marchés sont définitivement dues à l'établissement. Afin de rectifier l'erreur d'imputation initiale, l'établissement émettra un mandat au compte 13188 et un titre au compte 7711 (1.509.877 €).</p>
--	---

SOUS-THEME 5 : BEH/PPP/Crédit-bail

[Quel traitement des biens mis à disposition côté EPS et côté preneur ?](#)

[Quelle comptabilisation des amortissements ?](#)

Il convient de se reporter à la fiche n°5 « Schémas comptables applicables aux contrats de partenariat et BEH » en annexe du guide de fiabilisation des comptes des EPS.

L'amortissement débute à la mise en service du bien. Toutefois, dans l'hypothèse où l'amortissement constitue une composante du loyer de maintenance, l'établissement n'est pas tenu d'amortir le bien. A cet égard, la fiche n°5 précise : « dans les cas où l'obligation d'entretien conduit à conserver le potentiel de service initial à la fin du contrat, il peut être admis qu'il n'y ait pas d'amortissement ».

Le caractère amortissable ou non du loyer, pour la part investissement, relève des termes mêmes du contrat, selon que ce dernier spécifie ou non les obligations d'entretien dévolues au partenaire privé. Ainsi, le traitement comptable de l'amortissement dépend des termes du contrat.

Si celui-ci prévoit que le loyer inclut la charge d'amortissement et que de ce fait, le potentiel de service initial du bien est intégralement conservé à la fin du contrat, l'établissement n'a pas à amortir le bien. Dans ce cas, la valeur nette comptable du bien est égale à sa valeur brute à la fin du contrat. L'obligation d'entretien revient en effet à considérer le bien comme neuf à la fin du contrat.

[Comment comptabiliser un crédit-bail ?](#)

L'instruction M21 précise que :

« Le crédit-bail, moyen de financement des immobilisations donne à l'utilisateur du bien :

-d'une part, un droit de jouissance ;

-d'autre part, la possibilité d'acquérir le bien concerné moyennant une prime convenue à l'avance tenant compte pour partie au moins des versements effectués à titre de loyers.

	<p><i>Les sommes versées par l'utilisateur du bien avant qu'il n'en devienne propriétaire sont dénommées « redevances » ou « loyers ».</i></p> <p><i>Le bien ne doit pas figurer à l'actif du bilan de l'établissement qui l'utilise tant qu'il n'a pas levé l'option d'achat.</i></p> <p><i>Les sommes dues par l'utilisateur au titre de la période de jouissance constituent des charges d'exploitation à inscrire à l'un des comptes suivants :</i></p> <p><i>-6122 « Crédit-bail mobilier » ;</i></p> <p><i>-6125 « Crédit-bail immobilier » .</i></p> <p><i>Lorsque l'établissement devient propriétaire du bien en levant l'option d'achat, il doit inscrire cette immobilisation à l'actif de son bilan pour le prix contractuel de cession.</i></p> <p><i>Le montant des redevances de crédit-bail restant à courir constitue une information financière à porter au compte 8016, au titre des engagements donnés par l'établissement ».</i></p>
<p><u>Le bail à construction doit-il être traité comptablement comme un BEH ?</u></p>	<p>Le bail à construction est un bail par lequel le preneur s'engage à édifier des constructions sur le terrain du bailleur et à les conserver en bon état d'entretien pendant toute la durée du bail, c'est-à-dire de 18 à 99 ans. Le texte prévoit que le bail à construction confère au preneur un droit réel immobilier. Ce droit réel peut être hypothéqué, de même que les constructions édifiées sur le terrain loué. Il peut être saisi dans les formes prescrites pour la saisie immobilière.</p> <p>Le bail à construction ne diffère ni dans sa finalité ni dans son organisation des autres baux superficiaires. Il peut donc être traité comptablement de manière identique aux BEH et contrats de partenariat.</p>

<p><u>Comment doivent être comptabilisées les subventions d'investissement perçues par le partenaire privé cocontractant du BEH et qui viennent en déduction du loyer d'investissement (cas d'un fond chaleur octroyé au partenaire privé et répercuté sur le montant du loyer d'investissement réclamé à l'EPS) ?</u></p>	<p>Même si la subvention au titre du fonds chaleur a été versée au partenaire privé et non à l'EPS, le bien doit figurer à l'actif de l'EPS pour sa valeur totale. Les écritures à enregistrer sont les suivantes (dans le cas où le versement de la part investissement n'a pas commencé avant la prise de possession ou la mise en service du bien) :</p> <p>-Débit du compte 21 « Immobilisations corporelles » (mandat de paiement) par le crédit du compte 1675 « Dettes – partenariats public – privé » (titre de recettes) : Part investissement restant due au partenaire privé</p> <p>-Débit du compte 21 « Immobilisations corporelles » (mandat de paiement) par le crédit du compte 13 « Subventions d'investissement » (titre de recettes) : Part investissement financée par une subvention</p> <p>Le bien est alors inscrit au compte 21 pour le montant total de la part investissement. La notification de la subvention au titre du fonds chaleur permettra de justifier l'émission du titre au compte 13.</p> <p>Le comptable devra veiller à ce qu'il n'existe qu'une fiche inventaire dans le module Inventaire de l'application Hélios pour ce bien immobilier.</p>
--	---

SOUS-THEME 6 : Les participations des établissements publics de santé

Quel est le champ d'intervention du certificateur dans le cas où l'EPS détient des participations dans d'autres entités juridiques (association, GIP, GCS, etc) ?

Le certificateur dispose d'éléments sur les participations de l'EPS grâce à :

1) l'état BI 10 « État des participations au 31 décembre de l'exercice », qui figure dans la note relative aux postes de bilan de l'annexe du compte financier :

Cet état reprend certaines informations administratives et financières relatives à l'organisme (forme juridique, capital social, chiffre d'affaires, etc.) ainsi que des informations relatives à la participation de l'EPS au 31 décembre du dernier exercice clos (montant du capital détenu par l'EPS, quote-part détenu par l'EPS). L'état BI10 précise que l'établissement doit être détenteur, pour chaque organisme, du dernier bilan disponible et du rapport du commissaire aux comptes.

Ainsi, le certificateur pourra s'assurer que le montant des participations figurant au compte 26 de l'EPS est cohérent avec le montant figurant dans les comptes d'apports des entités juridiques dont il est membre.

2) la constitution du dossier permanent, prévue afin d'assurer au certificateur une prise de connaissance facilitée et rapide de l'environnement de l'établissement. Ainsi, les conventions de coopération (GCS, CHT ...) figurent dans les éléments organisationnels du dossier permanent général (voir fiche n°8 « Préparer la venue du certificateur »).

Au-delà de ces informations mises à disposition du certificateur, celui-ci pourra éventuellement demander à rencontrer l'administrateur du GCS ou le directeur du GIP.

Comment comptabiliser la part des participations dues au GCS relevant des budgets annexes ?

Les participations versées par l'hôpital sur facturation du GCS , doivent, conformément à l'Instruction M21, être imputées au compte 652 "contributions aux GCS et CHT", lequel n'existe que dans le compte de résultat principal.

Le mandat émis au compte 652 du compte de résultat principal doit correspondre à l'intégralité de la participation de l'EPS aux charges de

	<p>fonctionnement du GCS.</p> <p>En outre, le tome 1 de l'instruction M21 précise : "le compte 7087, par ailleurs, enregistre les remboursements de frais par les comptes de résultats annexes : dans la comptabilité annexe, le compte de classe 6 approprié ou le compte 6286 est débité par le crédit du compte de liaison. Concomitamment, dans la comptabilité principale, le compte de liaison est débité par le compte 7087. Le montant du titre de recettes émis dans la comptabilité principale doit être égal au montant du ou des mandats de remboursement établis au titre des comptabilités annexes."</p> <p>Un titre pourra être émis en fin d'année au compte 7087 "Remboursement de frais par les CRPA" du compte de résultat principal. Simultanément, dans les comptes de résultat annexes concernés, un mandat sera émis au compte «blanchissage à l'extérieur»ou au compte 6286 "Participation aux charges communes" de chaque CRPA afin de permettre la répartition de la charge entre les différents CRPA . Le montant du titre émis compte 7087 devra être égal au montant du ou des mandats de remboursement établis au titre des comptabilités annexes.</p>
<p><u>Lors d'un exercice antérieur, un établissement a cédé ses titres de participations dans un GCS sans comptabiliser d'écritures de cession (la vente s'effectuant à la valeur des titres à l'actif). Par contre, il a opéré une contraction entre la recette liée à la cession et la dépense liée à ses obligations de participation envers le GCS diminuant le mandat (imputé au compte 652) matérialisant ces dernières de la valeur des titres. Comment régulariser la situation ?</u></p>	<p>La M21, dans son tome I, présente les écritures relatives à l'aliénation des titres de participation :</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ pour la valeur d'acquisition <ul style="list-style-type: none"> Débit 675 « valeur comptable des éléments d'actif cédés » (mandat de paiement) Crédit 261 « titres de participation » ➤ parallèlement et pour le montant de la cession <ul style="list-style-type: none"> Débit 462 « créances sur cessions d'immobilisations » Crédit 775 « produits des cessions d'éléments d'actifs » (titre de recettes) <p>En 2011, l'année de cession, l'établissement n'a enregistré aucune de ces écritures, ni en charge ni en produit.</p> <p>Les écritures de régularisation suivantes doivent être comptabilisées :</p>

	<p>1) Concernant la sortie de l'actif des titres cédés (absence de constatation du débit du compte 675 par le crédit du compte 261), vous proposez d'enregistrer l'écriture suivante : Débit 10682 par Crédit 261 suivant un schéma CORR5</p> <p>2) Concernant l'absence de constatation de la cession (absence d'enregistrement de l'écriture D462 par crédit 775) et la contraction entre recette et dépense (émission d'un mandat au compte 652 pour un montant net de la recette liée à la cession), il conviendra d'enregistrer les écritures suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> -annulation du mandat initial émis au compte 652 pour le montant net de la recette liée à la cession : Débit 46721/ Crédit 773 -réémission du mandat sur exercice clos pour le montant de la dépense liée aux obligations de participation envers le GCS : Débit 6728 Crédit 4 -émission du titre sur exercices antérieurs pour le montant du produit de cession des titres : Débit 4 Crédit 772 <p>Ces écritures n'ont pas d'impact sur le montant du résultat de l'exercice.</p>
<p><u>Sur le plan comptable, quelle est la différence entre les contributions et les participations versés par un EPS à un GCS ?</u></p>	<p>La contribution versée par un EPS à un GCS doit être enregistrée au compte 652 "contributions aux GCS", même si la contribution a vocation à financer des dépenses d'investissement du GCS. Le commentaire du compte 652 dans l'instruction M21 précise en effet que "ce compte permet l'imputation des <u>dépenses de toute nature</u> relatives à la participation à ces structures de coopération. "</p> <p>Le compte 26 est exclusivement utilisé pour enregistrer les participations, en l'espèce les droits de l'EPS dans le capital du GCS. Le commentaire du compte 26, dans le tome 1 de l'instruction M21, précise la définition d'une participation :</p> <p>« Constituent des participations les droits de l'établissement dans le capital de société ou de structures de coopération matérialisés ou non par des titres qui, en créant un lien durable avec celles-ci, sont destinés à contribuer de</p>

	<p>manière utile à l'activité de l'établissement détenteur. »</p> <p>Le commentaire du compte 26 précise également les critères d'imputation au compte 261 ou au compte 266, selon que les participations sont matérialisées ou non par des titres : "Les participations <u>matérialisées par des titres sont inscrites au compte 261</u> « Titres de participation », sinon elles sont inscrites au compte 266 « Autres formes de participation »."</p>
--	--

THEME 2 : PROVISIONS

SOUS-THEME 1 : Provision réglementée pour renouvellement des immobilisations (compte 142)

<p><u>Compte 142 « Provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations » :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - <u>quel traitement apporter aux opérations figurant au compte 142 ?</u> - <u>dans le cas où une dotation n'a pas donné lieu à comptabilisation d'une provision au compte 142, peut-on corriger la situation nette ?</u> 	<p>1) Le solde du compte 142 peut être corrigé par la comptabilisation de corrections d'erreur si :</p> <ul style="list-style-type: none"> -le projet d'investissement est achevé, il ne peut plus y avoir de surcoût car les biens sont totalement amortis par exemple, la provision est alors devenue sans objet ; -le projet d'investissement est en cours, le montant de la provision comptabilisée au compte 142 sera repris à hauteur des surcoûts déjà comptabilisés par correction d'erreur (débit 142 / crédit 110 ou 119) ; pour les années suivantes, la provision sera reprise par l'écriture débit 142 /
---	---

	<p>crédit 78 à hauteur des surcoûts engendrés annuellement.</p> <p>2) Si une dotation n'a pas donné lieu à comptabilisation d'une provision au compte 142 :</p> <ul style="list-style-type: none"> -le projet d'investissement est achevé : la provision n'est pas à constituer car elle est désormais sans objet ; -le projet d'investissement est en cours : la provision est comptabilisée au compte 142 à hauteur de la dotation initiale et régularisée à hauteur des surcoûts déjà constatés : <p>Débit compte 110 ou 119/ Crédit compte 142 à hauteur de la dotation initiale</p> <p>Débit compte 142 / Crédit compte 110 ou 119 à hauteur des surcoûts déjà constatés</p> <p>Pour les années suivantes, la provision sera reprise par l'écriture débit compte 142 / crédit compte 78 à hauteur des surcoûts engendrés annuellement</p>
<p><u>L'établissement peut-il constituer des provisions au compte 142 en dehors des crédits délégués par l'ARS ?</u></p>	<p>L'instruction M21 prévoit que la constitution de dotations aux provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations (compte 142) provient exclusivement des dotations budgétaires attribuées au titre de l'aide à l'investissement dont bénéficient les établissements.</p> <p>Ce mécanisme de «préfinancement» des surcoûts occasionnés par une opération d'investissement permet, lorsque les dotations budgétaires sont attribuées suffisamment en amont du programme d'investissement, d'optimiser le tableau de financement et de limiter le recours à l'emprunt. Les provisions constituées abondent la trésorerie permettant ainsi un décalage dans la mobilisation des emprunts nécessaires à la réalisation de l'opération et ainsi de réaliser des économies de frais financiers.</p> <p>La constitution de provisions au moyen des ressources propres de l'établissement est exclue.</p>

Quel est l'impact sur l'équilibre de l'EPRD d'une imputation au compte 13 ou au compte 142 ?

1- L'imputation au compte 13 ou au compte 142 a un impact sur le tableau de financement, uniquement lors de l'année N d'enregistrement du financement accordé. En effet, si une provision réglementée est comptabilisée, la CAF est augmentée du montant de la dotation aux amortissements au compte 142. Toutefois, l'équilibre de l'EPRD n'est pas modifié car la variation du fonds de roulement dégagée dans le tableau de financement est identique, quel que soit le schéma d'enregistrement comptable :

-Dans le cas d'une comptabilisation au compte 142, les ressources du tableau de financement sont augmentées via la CAF ;

-Dans le cas d'une comptabilisation au compte 13, les ressources du tableau de financement sont augmentées via le chapitre 13.

Les années suivant l'exercice N, la reprise de la provision réglementée (compte 78742) ou la reprise au compte de résultat de la subvention d'investissement (compte 777), a un impact identique sur le résultat, la CAF et la variation du fonds de roulement (dans l'hypothèse où le montant de la reprise est identique dans les deux cas).

L'exemple en PJ permet d'illustrer l'impact sur la CAF et le tableau de financement de ces deux modes de comptabilisation. La conclusion est que l'impact sur l'équilibre de l'EPRD est identique et permet donc de limiter le recours à l'emprunt dans les deux cas.

2- Toutefois, l'imputation au compte 13 ou au compte 142 correspond à deux types de financements différents :

a) La provision réglementée au compte 142 est destinée à couvrir des surcoûts d'exploitation générés par les nouveaux investissements. L'instruction M21 précise que « les surcoûts correspondent aux coûts nouveaux liés au projet d'investissement en termes de charges financières et d'amortissement. »

	<p>Le commentaire du compte 13 précise par ailleurs : "Les financements imputés au crédit des comptes 13 regroupent l'ensemble des subventions d'équipements ou d'investissement, désignées comme telles par l'organisme versant dans sa décision attributive ou à défaut dans tout document que cet organisme pourra adresser ou signer avec l'établissement.</p> <p>Dès lors que cet organisme conditionne l'octroi d'une subvention à la reprise de cette dernière au compte de résultat, le financement doit être imputé au compte 13.</p> <p>En l'absence de désignation du financement comme subvention d'équipement ou d'investissement ou assimilé par l'organisme versant, sont imputés en priorité au compte 13 les financements qui visent à créer ou acquérir un équipement ou un lot d'équipement (c'est-à-dire un bien ou un ensemble de biens individualisables), que ces derniers soient ou non amortissables.</p> <p>En dernier lieu, les subventions retracées au compte 13 participent au financement des opérations d'investissement non susceptibles de :</p> <ul style="list-style-type: none"> -générer des ressources nouvelles ; -créer un potentiel de ressources pour l'établissement ; -diminuer le coût attribuable à une activité de l'établissement. <p>Les financements sont comptabilisés dès leur notification (précisions dans le chapitre 6 du titre 2 du tome 2, s'agissant des conditions résolutoires et suspensives).</p> <p>[...]Lorsque les immobilisations sont amortissables, la reprise de la subvention d'investissement au compte de résultat prévisionnel a pour effet de neutraliser le montant de la dotation aux comptes d'amortissement au niveau des résultats de l'exercice, donc de financer sans ressource supplémentaire une fraction de la dotation aux comptes d'amortissement (fraction qui correspond au pourcentage de la subvention rapporté au coût de l'immobilisation). "</p> <p>La provision au compte 142 est donc destinée à financer des surcoûts</p>
--	--

	<p>d'exploitation (charges financières et d'amortissement), alors que la subvention d'investissement du compte 13 est destinée à permettre l'acquisition de biens, même si la reprise de la subvention au compte de résultat a pour effet de neutraliser partiellement ou totalement le montant de la dotation aux comptes d'amortissement.</p> <p>Ainsi, la M21 n'indique pas que les financements imputés au compte 13 sont destinés à couvrir des surcoûts d'exploitation générés par les nouveaux investissements. Par ailleurs, la précision concernant les subventions retracées au compte 13 participant au financement des opérations d'investissement et non susceptibles de diminuer le coût attribuable à une activité de l'établissement, a été apportée par opposition aux critères d'imputation précisés dans le commentaire du compte 102.</p> <p>b) En outre, la provision au compte 142 permet de couvrir des charges financières et d'amortissement, alors que la reprise du compte 13 au compte de résultat ne permet de couvrir que le montant de la dotation aux comptes d'amortissement.</p> <p>c) Enfin, les modalités de reprise diffèrent :</p> <p>- compte 142 : L'instruction M21 précise : « L'établissement doit reprendre de sa propre initiative les provisions dès que les biens financés ont été mis en service et que la comptabilisation des charges d'amortissement et/ou financières débute. La reprise de la provision au compte de résultat a pour effet de neutraliser le montant des dotations aux amortissements et/ou des charges financières liés aux biens financés au niveau des résultats de l'exercice. La reprise s'opère selon les modalités définies par l'ARS ou à défaut, par l'établissement. Elle doit être achevée à la fin de la durée d'utilisation du bien. »</p> <p>Les modalités de reprise sont définies par l'ARS ou l'établissement , et le rythme de reprise peut être différent de celui qui permet de neutraliser le</p>
--	---

	<p>montant de la dotation aux amortissements.</p> <p>- compte 13 : L'instruction M21 précise : 'Le compte 139, qui n'est pas budgétaire, est débité par le crédit du compte 777 « Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice » (opération d'ordre semi-budgétaire) d'une somme égale au montant de la subvention rapporté à la durée de l'amortissement du bien subventionné. '</p> <p>Ainsi, dès lors que l'ARS notifie l'attribution d'aides destinées à la couverture des surcoûts d'exploitation générés par les nouveaux investissements, sous forme de dotations budgétaires supplémentaires, et que ces financements répondent à la définition des crédits à enregistrer en provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations, une imputation au compte 13 est à exclure. La M21 précise en outre que « La conduite à bonne fin du lissage des surcoûts du titre 4 impose que les crédits attribués à cet effet par le directeur général de l'ARS, et mis temporairement en provisions, ne soient pas utilisés à d'autres fins. Il est absolument nécessaire de consacrer les dotations budgétaires attribuées dans ce cadre à la constitution de provisions au compte 142. Ces règles indispensables au bon déroulement de l'opération doivent être clairement établies entre le directeur général de l'ARS et le directeur de l'établissement. »</p>
<p>Peut-il y avoir contraction entre le montant de l'aide annuelle allouée au compte 142 et le montant de la reprise ?</p>	<p>Dès lors que des sommes sont attribuées annuellement pour couvrir les surcoûts d'exploitation du titre 4 générés par les nouveaux investissements, elles doivent être enregistrées au compte 142 pour le montant alloué.</p> <p>Cette comptabilisation est effectuée indépendamment des reprises qui sont faites sur ce même compte en fonction du rythme d'amortissement des biens. Il ne doit pas y avoir de contraction entre le montant de l'aide annuelle au compte 142 et la reprise.</p>
<p>Quelles sont les modalités de reprises au compte 142 si les aides octroyées ne couvrent pas intégralement les charges d'amortissement et/ou financières liées aux biens financés ?</p>	<p>Concernant le montant de la reprise et la neutralisation intégrale du coût représenté par les charges financières et d'amortissement, l'instruction M21 précise :</p> <p>« L'établissement doit reprendre de sa propre initiative les provisions dès</p>

	<p>que les biens financés ont été mis en service et que la comptabilisation des charges d'amortissement et/ou financières débute. La reprise de la provision au compte de résultat a pour effet de neutraliser le montant des dotations aux amortissements et/ou des charges financières liés aux biens financés au niveau des résultats de l'exercice. La reprise s'opère selon les modalités définies par l'ARS ou à défaut, par l'établissement. Elle doit être achevée à la fin de la durée d'utilisation du bien. »</p> <p>Ainsi, à défaut de précisions par l'ARS, l'établissement détermine les modalités de reprise de manière à neutraliser le montant des dotations aux amortissements et/ou des charges financières, et à ce que la reprise soit achevée à la fin de la durée d'utilisation du bien.</p> <p>Si les aides octroyées ne couvrent pas intégralement les charges d'amortissement et/ou financières liées aux biens financés, l'établissement peut :</p> <ul style="list-style-type: none">-soit reprendre au compte 142 à hauteur du coût total représenté par les charges financières et d'amortissement pendant les premières années, si bien que la reprise sera achevée avant la fin de la durée d'utilisation du bien ;-soit reprendre au compte 142 en fonction d'un taux de couverture des charges financières et d'amortissement, de manière à étaler la reprise sur la durée d'utilisation du bien. <p>Dans tous les cas, dès lors que des provisions ont été constituées au compte 142 (ce qui concerne une majorité d'établissements), l'EPS doit déterminer sa méthode de reprise et l'appliquer de façon permanente. Cette méthode devra être formalisée et documentée afin de pouvoir être présentée au certificateur.</p>
--	--

SOUS-THEME 2 : Provision réglementée pour compte épargne- temps (CET) (compte 153)	
<p><u>Comment traiter le contentieux dans le cadre de la portabilité du CET, notamment dans le cas modalités de liquidation différentes de la provision d'un EPS à l'autre ?</u></p>	<p>L'arrêté paru le 17 avril 2014 permet d'harmoniser les modalités de liquidation de la provision CET.</p> <p>Le mode de liquidation retenu doit tenir compte de l'objectif de sincérité comptable (ie refléter les engagements de l'établissement envers ses salariés).</p>
<p><u>Un établissement peut-il faire coexister deux méthodes d'évaluation des jours déposés sur les CET ? (Cas d'un établissement qui valoriserait les CET ouverts entre 2002 et 2012 au coût réel et ceux ouverts à compter de 2013 au forfait (+charges patronales))</u></p>	<p>L'article 4 de l'arrêté du 17 avril 2014 fixant les modalités de comptabilisation et de transfert des droits au titre du compte épargne-temps des agents titulaires et non titulaires de la fonction publique hospitalière prévoit que " La provision correspond au nombre de jours constatés dans le compte épargne-temps et valorisés en fonction du montant forfaitaire mentionné à l'article 7 du décret du 3 mai 2002 susvisé et fixé par l'article 4 de l'arrêté du 6 décembre 2012 susvisé pour la catégorie statutaire dans laquelle est classé l'agent concerné, majoré des cotisations patronales en vigueur."</p> <p>De même, l'article 4 de l'arrêté du 17 avril 2014 fixant les modalités de comptabilisation et de transfert des droits au titre du compte épargne-temps des personnels médicaux, pharmaceutiques et odontologiques des établissements publics de santé prévoit que "Cette provision correspond au nombre de jours constatés dans le compte épargne-temps et valorisés en fonction du montant forfaitaire mentionné à l'article R. 6152-807-3 du même code et fixé à l'article 2 de l'arrêté du 27 décembre 2012 susvisé, majoré des cotisations patronales en vigueur."</p> <p>Aussi, la valorisation de la totalité des jours inscrits sur le CET est effectuée selon les montants forfaitaires visés ci-dessus. L'établissement qui aurait appliqué une autre méthode par le passé doit donc adopter un changement de méthode pour les jours inscrits sur le CET historique, ce qui nécessite en effet un calcul rétrospectif et l'enregistrement d'une écriture de correction d'erreurs (D110/119 C153 si le montant de la provision a été</p>

	<p>sous-estimée ou D153 C110/119 si le montant de la provision a été sur-estimée). L'EPS devra veiller à appliquer la méthode de façon permanente.</p>
<p><u>Pour établir les taux de cotisations patronales applicables, l'EPS doit estimer la part des jours CET qui seront récupérés et la part des jours CET qui seront payés sur la base de ce qui a été réalisé au cours des exercices précédents. Selon quelle méthode doit-il procéder ? Peut-il s'agir, par exemple, d'une moyenne et si oui sur combien d'exercices ?</u></p>	<p>Concernant la provision CET, la fiche n°18 précise : « La provision correspond au nombre de jours constatés dans le compte épargne-temps et valorisés en fonction du montant forfaitaire mentionné dans les décrets précités (...), majoré des cotisations patronales en vigueur ».</p> <p>« Pour établir les taux de cotisations patronales applicables, l'EPS doit estimer la part des jours CET qui seront récupérés et la part des jours CET qui seront payés sur la base de ce qui a été réalisé au cours des exercices précédents. »</p> <p>Sur la part des jours CET récupérés, il convient d'appliquer le taux courant de cotisations patronales en vigueur.</p> <p>Sur la part des jours CET monétisés, il convient d'appliquer le taux courant de cotisations patronales minoré le cas échéant de la réduction générale des cotisations patronales sur les bas salaires dite «Fillon ».</p> <p>Les taux de cotisations patronales applicables correspondent aux taux de charges patronales applicables aux éléments du régime indemnitaire."</p> <p>La part des jours CET qui seront récupérés et la part des jours CET qui seront payés sont estimées sur la base de ce qui a été réalisé au cours des exercices précédents.</p> <p>Afin d'estimer la part respective des jours CET récupérés et payés, la méthode statistique consistant à retenir une moyenne en fonction de ce qui a été réalisé au cours des exercices précédents est justifiée. Le nombre d'exercices antérieurs retenu pour calculer cette moyenne est laissée à l'appréciation de l'établissement.</p> <p>La méthode retenue devra être renseignée dans l'annexe du compte financier (Etat PF1 « principes et méthodes comptables ») et appliquée de</p>

	façon permanente par l'établissement.
SOUS-THEME 3 : Provision réglementée pour propre assureur (comptes 1441 et 1448)	
<p><u>Quelle utilisation du compte 144 « Provisions réglementées pour propre assureur » ?</u></p> <p><u>Notamment :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - <u>peut-on comptabiliser une provision pour assurance de bâtiments historiques, compte tenu du coût de l'assurance ?</u> - <u>peut-on utiliser ce compte pour le capital décès dans le cas où l'EPS n'a pas d'assurance capital décès (assurance trop coûteuse) ?</u> 	<p>L'instruction M21 (Tome 1) précise que l'article L.1142-2 du Code de la santé publique crée l'obligation pour les établissements de santé de souscrire une assurance destinée à les garantir pour leur responsabilité civile ou administrative.(...)</p> <p>L'utilisation du compte 1441 « responsabilité civile » est réservé aux établissements publics de santé qui disposent d'une dérogation expresse à cette obligation d'assurance, par arrêté du ministre chargé de la santé. À ce jour, seule l'AP-HP bénéficie de cette dérogation (arrêté du 3 janvier 2003).</p> <p>En conséquence, les établissements qui ont comptabilisé au compte 144, y compris au compte 1448, des sommes qui ne correspondent pas à l'utilisation de ce compte doivent régulariser leurs écritures selon la fiche n°2 en annexe du guide de fiabilisation des comptes.</p> <p>Le capital décès est une prestation obligatoire versée par l'administration employeur du fonctionnaire décédé. (article 91 de la loi n°86-33 du 9 janvier 1986 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique hospitalière, articles D.712-19 à D.712-24 du code de la sécurité sociale).</p> <p>Le versement d'un capital décès ne doit pas être provisionné mais répond à la définition d'un passif éventuel</p> <p>Les risques liés au versement d'un capital décès doivent être uniquement mentionnés dans l'annexe.</p> <p>Dans le cas du versement d'un capital décès, la constitution d'une provision ne peut intervenir qu'en cas de litige sur le montant des versements effectués aux ayants droits du personnel décédé. La provision serait alors à constituer au compte 1511 « provisions pour litiges ». En dehors de ce cas, le versement du capital décès constitue une charge de</p>

	<p>l'exercice ou une charge à payer si le fait générateur (décès de l'agent) et la date de versement interviennent sur deux exercices différents.</p> <p>article 91 de la loi n° 86-33 du 9 janvier 1986 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique hospitalière - articles D712-19 à D712-24 CSS :</p> <p><i>Le décès en service du fonctionnaire ouvre droit, au profit de ses ayants droit, au paiement du reliquat des appointements du mois en cours et du capital décès prévu par le régime de Sécurité sociale (cf. article D. 712-19 Code de la Sécurité sociale). Ce versement, obligatoire, est à la charge de l'établissement.</i></p> <p><i>Pour les contractuels exerçant dans la Fonction publique hospitalière, le capital décès est versé par le régime général de sécurité sociale.</i></p>
<p>Peut-on comptabiliser une provision pour franchise ?</p>	<p>La fiche n°2 « compte 144-provisions réglementées pour propre assureur » en annexe du guide de fiabilisation des comptes précise :</p> <p>Une provision destinée à couvrir, en tout ou partie, une franchise d'assurance n'a pas à être comptabilisée car la franchise est un risque de sous financement du sinistre assumé lors de la signature de la police d'assurance. Cette possibilité n'est pas ouverte dans la M21, ni d'ailleurs dans le PCG.</p> <p>En revanche, une provision dans le cadre d'un litige où la responsabilité civile et médicale de l'établissement pourrait être mise en jeu (par exemple, un litige patient suite à une erreur médicale) peut être estimée sur la base de la franchise d'assurance restant à la charge de l'établissement lorsque l'assurance a indemnisé le patient ou l'un de ses ayants droits, à la suite d'une décision de justice.</p>
<p>SOUS-THEME 4 : Provisions pour risques et charges (comptes 1518 et 158)</p>	
<p>Peut-on comptabiliser une provision en vue d'un changement, d'une baisse d'activité ?</p>	<p>L'instruction M21 (Tome 1) précise qu'il ne peut pas être constitué de provisions en vue de couvrir un risque de diminution de l'activité future de l'établissement, celles-ci ne seraient pas conformes à l'objet d'une provision. Les pertes d'exploitations futures, ne répondant pas à la</p>

	<p>définition d'un passif, ne sont donc pas provisionnées. En effet, une perte d'exploitation future ne résulte pas d'une obligation envers un tiers : elle ne peut donc pas faire l'objet d'une provision. Si la sous-activité future est significative, il y a lieu de la mentionner dans le rapport de gestion et une information pourra être portée en annexe du compte financier, dans l'état relatif aux engagements hors bilan). Le même raisonnement peut-être tenu pour les provisions visant à couvrir des augmentations d'activités.</p> <p>Dans le cas où une provision avait été comptabilisée, une écriture de correction (D/14 ou 15 C/119 ou 110) permettra de reprendre la provision sans objet.</p>
<p><u>Peut-on comptabiliser une provision en vue de couvrir des charges liées à des accidents du travail, des congés maladie ou maternité ?</u></p>	<p>En matière d'accidents du travail, les agents titulaires de la FPH bénéficient d'un maintien intégral de salaire, à la charge de l'établissement, pendant une durée de 3 mois (article 41 de la loi n° 86-33 du 9 janvier 1986 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique hospitalière). Le montant et la date d'échéance de ces obligations sont connus de manière précise et ne doivent pas, par conséquent, être provisionnés. Elles donnent lieu à comptabilisation d'une charge de l'exercice ou d'une charge à payer si l'obligation de versement dépasse la fin de l'exercice.</p> <p>Concernant les personnels contractuels, l'établissement peut être amené à faire l'avance des indemnités journalières en cas de maladie, accident, maternité. Ces indemnités ne doivent pas être provisionnées. En revanche, l'établissement détient alors une créance sur les organismes sociaux, laquelle doit être matérialisée par un compte de produit à recevoir (compte 4387), dès le premier mois d'absence du salarié.</p>

<p><u>Peut-on comptabiliser une provision pour couvrir les charge liées au paiement des congés payés des agents contractuels ? Doit-on provisionner les charges afférentes aux heures supplémentaires ou aux participations détenues par les personnels ?</u></p>	<p>Les congés annuels du personnel médical ne donnent pas lieu à constatation d'une provision :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Les agents titulaires de la FPH bénéficient d'un maintien de salaire pendant la période de leur congés. Aucune écriture n'est à enregistrer. 2. Les agents recrutés sous contrat de droit privé bénéficient des congés payés. Le montant correspondant aux droits acquis à ce titre donne lieu pour l'établissement à la comptabilisation d'une charge à payer. <p>Les jours RTT pris par les personnels médicaux et non médicaux sont traités comptablement de la même manière que les congés payés.</p> <p>De même, les heures supplémentaires constituent un élément de rémunération et suivent le même traitement comptable que la rémunération principale. Les droits acquis à la clôture de l'exercice donnent lieu à la comptabilisation de charges à payer (comptes 4282, 4382, 4482).</p> <p>Enfin, les droits acquis par les salariés au titre de leurs participations donnent lieu à comptabilisation d'une charge à payer.</p>
<p><u>Peut-on provisionner les dépenses relatives au compte personnel de formation (CPF) ? Si cette charge n'est pas provisionnable, doit-elle obligatoirement figurer dans l'annexe du compte financier ?</u></p>	<p>Les droits acquis par les salariés au titre du CPF constituent des passifs éventuels, qui doivent être mentionnés dans l'annexe du compte financier. Doit être précisé le volume d'heures de formation cumulé correspondant aux droits acquis au titre du DIF avec indication du volume d'heures de formation n'ayant pas donné lieu à demande, dès lors que ces informations présentent un caractère significatif.</p> <p>Par ailleurs, lorsque le salarié (en l'espèce un fonctionnaire, un agent non titulaire ou un salarié sous contrat unique d'insertion) fait valoir ses droits à formation, deux cas doivent être distingués selon la situation de ce dernier :</p> <p>1° Accord entre l'établissement et le salarié : Le salarié bénéficie d'une action de formation avec l'accord de</p>

	<p>l'établissement, les frais de formation et allocation horaire à l'employé (50% de la rémunération pour les formations suivies en dehors du temps de travail) constituent des charges de l'exercice. Les allocations sont versées par l'employeur au plus tard à la date normale d'échéance de paie du mois suivant celui où les heures de formation ont été accomplies ;</p> <p>2° En cas de désaccord persistant sur deux exercices successifs et de demande de congés individuel de formation (CIF), ainsi qu'en cas de licenciement :</p> <p>-Dès l'accord de l'organisme pour financer le CIF, l'établissement est tenu de verser à l'organisme agréé au titre du CIF le montant de l'allocation de financement majoré des coûts de formation calculé forfaitairement. Ce montant doit donner lieu à comptabilisation d'un passif par l'établissement dès que l'organisme a donné son accord. Ainsi, si le montant est connu avec certitude, une charge sera constatée sur l'exercice ; si le montant n'est pas connu avec certitude, une provision sera comptabilisée au compte 158 « Autres provisions pour charges ».</p> <p>-Si le salarié demande à bénéficier de son CPF pendant la période de son préavis de licenciement, un passif doit être comptabilisé dès la demande du salarié. Ainsi, si le montant est connu avec certitude, une charge sera constatée sur l'exercice ; si le montant n'est pas connu avec certitude, une provision sera comptabilisée au compte 158 « Autres provisions pour charges ».</p>
<p>Peut il y avoir une provision pour les sommes remises en cause par la CPAM au titre de la facturation émise par les établissements ?</p>	<p>Plusieurs cas doivent être distingués :</p> <p>1) En l'absence de contrôles en cours de la part de la CPAM : Il peut y avoir constitution d'une provision si les deux conditions suivantes sont remplies :</p> <p>*A la clôture de l'exercice, l'obligation de l'établissement présente un caractère probable ou certain. Au cas présent, l'existence d'une surfacturation doit être probable ou certaine ;</p> <p>*La sortie de ressources qui découle de l'obligation doit elle-même présenter un caractère probable ou certain. La probabilité de la sortie de ressources s'apprécie en fonction des chances de réussite de l'établissement en cas de litige avec la</p>

	<p>caisse. La provision doit être liquidée sur la base du montant le plus probable que l'établissement pense devoir rembourser à la caisse. Si le montant à provisionner ne peut être établi, l'information doit être mentionnée dans l'annexe du compte financier.</p> <p>2) Un contrôle de la CPAM est en cours :</p> <p>*Un passif est à comptabiliser en fonction des deux mêmes critères qu'en 1) sous la forme :</p> <p>* d'une charge à payer si la caisse a déjà notifié des indus à l'établissement ; * d'une provision pour risques (compte 1518) si une sortie de ressources est probable ou certaine et que le montant est établi sur une base estimative.</p> <p>Il est précisé que l'existence d'un contrôle par la CPAM ne rend pas en lui-même probable ou certain la sortie de ressources. A l'inverse, l'absence de contrôle n'est pas un obstacle pour démontrer le caractère probable d'une sortie de ressources.</p>
<p><u>Peut-on provisionner des charges liées à l'indemnité de perte d'emploi ?</u></p>	<p>Les situations suivantes doivent être distinguées :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Le licenciement a été décidé par les organes compétents et les personnes intéressées en ont été informées avant la clôture de l'exercice mais n'est pas encore prononcé à cette date : une provision doit être constituée pour le montant des indemnités à verser. En effet, il existe une obligation de l'établissement à l'égard de la ou des personnes dont le licenciement a été annoncé, sans contrepartie et dont l'échéance n'est pas connue. L'annonce du licenciement peut intervenir au moyen de la lettre de convocation du salarié à l'entretien préalable. 2. Le licenciement a été prononcé avant la clôture de l'exercice, l'indemnité constitue une charge de l'exercice (comptabilisation aux comptes 64116, 64136, 64156 selon la catégorie de personnel). Elle doit être comptabilisée comme charge à payer de l'exercice même si l'indemnité n'est versée qu'au cours de l'exercice suivant. <p>Par conséquent, dès lors qu'un licenciement a été notifié avant la clôture de</p>

	<p>l'exercice et que l'échéance et le montant de l'indemnité de licenciement sont connus, cette indemnité de licenciement ne doit pas donner lieu à provision. Elle donne lieu à comptabilisation d'une charge à payer sur l'exercice concerné.</p> <p>Dans le cas où le licenciement a été prononcé avant la clôture de l'exercice alors que le montant exact de l'indemnité de licenciement n'est pas connu avec certitude, celle-ci pourra donner lieu à provision pour risque (compte 1518).</p> <p>En cas de recours contentieux qui aurait un effet suspensif sur la décision de licenciement, une provision pourra être constituée au compte 1511 « provisions pour litiges ».</p>
--	---

Un établissement a constitué, au cours des exercices antérieurs, une provision au compte 158 pour financer le passage aux 35 heures et couvrir certaines charges de personnel à venir. L'hôpital souhaite reprendre ces provisions, enregistrées initialement sur le budget principal, sur le CRA E (EHPAD) afin de rétablir la situation budgétaire de ce dernier. Est-ce possible ?

Une provision ne doit être reprise que si elle est devenue sans objet et non pas pour répondre à une logique d'ajustement budgétaire. Concernant les modalités de reprise, la provision ayant été constituée au sein du CRPP, la reprise doit intervenir au profit du CRPP.

Afin de se prononcer sur l'opportunité d'une reprise ou non, il conviendrait de connaître précisément les éléments ayant justifié la constitution de ces provisions. Quels risques ou charges souhaitait couvrir exactement l'établissement ?

Concernant la provision pour « charges de personnel à venir », pour mémoire, l'instruction M21 précise :

« Dès lors que l'échéance et le montant liés à une charge sont connus, cette dernière doit être inscrite au bilan comme une dette et non comme une provision, le cas échéant via le procédé comptable des charges à payer si la dépense engagée correspond à un service fait avant le 31 décembre de l'exercice et que peu d'incertitude pèse sur son montant et son échéance.

Parallèlement, si une charge comptabilisée sur l'exercice concerne une fourniture de biens ou une prestation de service se rapportant pour partie à l'exercice suivant, le procédé des charges constatées d'avance doit être utilisé.

Si l'échéance et le montant liés à une charge sont connus et que la dépense n'est pas engagée au 31 décembre, la charge est comptabilisée au compte de résultat de l'exercice suivant, en application du principe d'indépendance des exercices.

Les crédits éventuellement reçus en amont pour financer cette charge ne doivent pas non plus faire l'objet de provisions mais pourront être comptabilisés en produits constatés d'avance.

Enfin, les charges qui ne présentent qu'un caractère éventuel ne doivent pas être inscrites au bilan et ne donnent pas lieu à constitution d'une provision. Elles doivent être renseignées dans l'annexe. »

Concernant la provision constituée pour le passage aux 35 heures, il convient de vérifier l'objet de la provision constituée et notamment de s'assurer que cette provision ne doit pas être reclassée en provision pour CET.

De manière générale, si la provision repose sur un simple principe prudentiel, sans retracer l'existence d'une obligation probable ou certaine à la clôture de l'exercice engendrant une sortie probable ou certaine de ressource sans échéance et montant précis, elle n'a pas lieu d'être.

<p><u>Dans quelles conditions une provision pour restructuration peut-elle être constituée ?</u></p>	<p>Les restructurations peuvent donner lieu à constitution d'une provision notamment lorsqu'elles induisent une réorganisation de l'établissement suite aux rapprochements avec d'autres entités. Toutefois, pour que l'établissement constate une obligation à son encontre au moyen d'une provision, il faut que plusieurs conditions soient réunies :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Le plan de restructuration doit être formalisé, le plus souvent par une décision prise par l'organe compétent, matérialisée avant la date de la clôture de l'exercice par l'annonce de cette décision aux tiers concernés. Ce plan doit, par exemple, préciser l'activité concernée, le site affecté, les dépenses engagées en vue de restructurer l'établissement ; • Le plan doit être connu des tiers concernés à la date de clôture, soit parce qu'il a fait l'objet d'un commencement d'exécution, soit parce que ses principales caractéristiques sont présentées aux tiers en question ; • Lorsque le plan est soumis à l'autorisation des autorités (l'ARS au cas présent), il n'engage l'établissement de manière irrévocable que dès lors que l'autorisation en question est délivrée par l'autorité compétente.
<p><u>Un établissement doit-il provisionner des travaux de mise en sécurité incendie suite à un avis défavorable de la commission de sécurité ?</u></p>	<p>Un établissement peut, du fait de lois ou de règlement, devoir mettre en conformité ses machines ou installations avec de nouvelles normes (hygiène, sécurité, pollution). Cette obligation n'entraîne pas la constitution d'une provision car l'établissement devra adapter le matériel non conforme pour l'utiliser conformément aux prévisions antérieures à la nouvelle norme. La sortie de ressources trouve ainsi sa contrepartie dans la continuité d'utilisation du bien.</p> <p>De manière générale, la mise en conformité pour permettre une utilisation future du matériel génère des charges qui n'ont pas être couvertes par une provision en raison de l'existence d'une contrepartie dans la continuité de l'activité. A l'inverse, les mises en conformité avec une loi ou un règlement qui obligent à réparer une situation passée, telles que les obligations de dépollution (désamiantage, élimination des DEE, élimination des déchets dus à l'exploitation), donnent lieu à la constitution d'une provision.</p>

<p><u>Des provisions doivent-elles être constituées pour les entités en déficit dans lesquelles les EPS ont des participations ?</u></p>	<p>Dans l'hypothèse où l'EPS contribuerait à la prise en charge du déficit d'une entité dont il est membre, la constitution d'une provision ne paraît pas justifiée dans la mesure où l'EPS tire avantage de sa participation à une telle structure. Si l'échéance et le montant de la prise en charge du déficit par l'EPS sont connus, celle-ci constitue une charge de l'exercice. L'EPS doit constituer une charge à payer si le fait générateur est intervenu et si le montant est certain mais pas l'échéance.</p> <p>La contribution de l'EPS au fonctionnement de l'entité est constatée par une charge au titre de l'exercice au cours. En particulier, le compte 652 « Contributions aux GCS et CHT » permet l'imputation des dépenses de toute nature relatives à la participation aux structures de coopération (GIP, GIE, GCS).</p>
<p><u>Peut-on constituer une provision afin de couvrir le risque lié au paiement rétroactif des cotisations CNRACL suite à la validation des années d'études des infirmiers, sages-femmes et assistantes sociales ?</u></p>	<p>Le décret n°2016-1101 du 11 août 2016 relatif à la validation des années d'études d'infirmier, de sage-femme et d'assistant social des agents affiliés à la CNRACL a modifié les règles applicables en matière de validation de services, en introduisant la possibilité de valider auprès de la CNRACL les années d'études d'infirmier et de sage-femme et d'assistant social.</p> <p>Il est à noter que le dossier de demande de validation des périodes d'études incombe au premier employeur qui a titularisé le fonctionnaire. C'est également lui qui verse la contribution.</p> <p>Désormais, les établissements sont donc susceptibles de comptabiliser des contributions rétroactives envers la CNRACL liées au rachat des années d'études des sages-femmes et infirmiers, pour les agents qu'ils auront titularisés. Ils doivent donc constituer une provision le cas échéant.</p> <p>La fiche de fiabilisation n°18 décrit les modalités de reconstitution de la provision, découlant du décret du 11 août 2016.</p> <p>Si l'établissement ne dispose pas des informations sur le montant à provisionner pour le rachat des années d'études des sages-femmes et infirmiers à la clôture de l'exercice, une information devra être portée en annexe du compte financier pour</p>

	la part des cotisations non estimables.
<p><u>Une provision au titre de l'indemnisation des jours de congés annuels non pris en raison de maladie et hors CET peut-elle être constituée par le précédent employeur de l'agent muté dans un autre établissement hospitalier ?</u></p>	<p>En cas de mutation d'un agent, aucune disposition réglementaire ne prévoit le transfert par l'établissement d'origine (dans le cas présent, un EHPAD) à l'établissement d'accueil (un EPS) des jours de congés annuels non pris pour cause de congé maladie, dès lors que ces jours n'ont pas été portés sur le CET.</p> <p>La circulaire N° DGOS/RH3/DGCS/4B/2013/121 du 20 mars 2013 relative à l'incidence des congés pour raisons de santé sur le report des congés annuels des fonctionnaires hospitaliers, qui précise les modalités de report des congés annuels non pris par les fonctionnaires absents pour raisons de santé, indique :</p> <p>« Les congés annuels d'un agent quittant définitivement son établissement doivent être pris avant la date prévue pour la cessation des fonctions. En outre, un congé non pris ne donne lieu à aucune indemnité compensatrice. »</p> <p>Ainsi, la réglementation ne prévoit pas le transfert des jours de congés annuels dans le cas d'une mutation hors jours inscrits sur le CET, ni d'indemnité compensatrice dans le cas où ces congés ne sont pas pris.</p>
<p><u>Est-il possible de recourir à une méthode statistique pour valoriser la provision pour allocation de retour à l'emploi (ARE) ?(Cas où la liquidation de la provision sur la base des droits acquis au 31/12 a conduit, par exemple, un établissement à provisionner sur des bases bien supérieures à l'ARE réellement payée chaque année)</u></p>	<p>« <i>Le montant de la provision correspond au montant des droits acquis restant à verser estimé au 31 décembre de l'exercice</i> » (Instruction M21, tome 1, commentaire compte 158). La provision a donc pour objectif de couvrir de manière exhaustive l'ensemble des droits acquis couvrant la période potentielle d'indemnisation. Ceci explique le décalage entre le montant de la provision et le montant payé au titre de l'ARE au cours d'un exercice. Le montant de la provision sera donc jugé comme sincère, au plan comptable, dès lors que l'ordonnateur est en mesure de justifier la totalité du solde du compte 158 et ce, même si ce montant est très supérieur à l'ARE effectivement payée chaque année.</p> <p>À ce jour, il n'est pas fait référence dans l'instruction M21 à l'utilisation d'une méthode statistique dans le cadre du calcul de</p>

	<p>la provision ARE. En principe, la liquidation de la provision se fait sur la base de l'analyse individuelle de chaque dossier. Dans l'hypothèse où le volume représenté par les situations de perte involontaire d'emploi rend difficile une liquidation individuelle, l'établissement pourra, le cas échéant, avoir recours à une méthode statistique pour liquider le montant de la provision. La méthode retenue par l'établissement devra permettre de respecter au maximum le principe d'image fidèle et sera décrite en annexe du compte financier. La méthode statistique vise à évaluer la durée résiduelle d'indemnisation de chaque individu en fonction de l'observation historique de la durée de non emploi par catégorie d'agent. Elle devra recueillir, avant sa mise en œuvre, l'aval du commissaire aux comptes.</p>
--	--

SOUS-THEME 5 : Provisions pour emprunts structurés (comptes 152)

[Quelles modalités de liquidation de la provision pour emprunts structurés ? sur quel exercice faire porter la correction ?](#)

Suite à l'avis du CNoCP n°2012-04 du 3/7/2012 sur la comptabilisation des dettes financières et des instruments dérivés des entités à comptabilité publique relevant du code général des collectivités territoriales, du code de l'action sociale et des familles, du code de la santé publique et du code de la construction et de l'habitation, le compte 152 « provision pour risques et charges sur emprunts » est créé au 1^{er} janvier 2013.

La correction porte sur l'exercice 2013 (situation au 31 décembre 2012) ; chaque année, la provision augmente ou diminue en fonction de la variation du risque pour un même emprunt.

SOUS-THEME 6 : Provisions pour gros entretien ou grandes révisions (comptes 1572)

Quelles conditions d'utilisation du compte 1572 « Provisions pour gros entretien ou grandes révisions » ?

La provision comptabilisée au compte 1572 « provision pour gros entretien ou grandes révisions » est constituée à des fins différentes de la provision au compte 142 « provision réglementée pour renouvellement des immobilisations ».

La provision au compte 1572 est destinée à enregistrer des dépenses de gros entretien. Il est possible de recourir à deux méthodes de comptabilisation de ces dépenses : soit par composants, soit par constatation d'une provision pour gros entretien.

L'instruction budgétaire et comptable M21 (tome 1) précise les conditions d'utilisation du compte 1572 « provision pour gros entretien ou grandes révisions » (PGE) :

- la provision correspondante doit être destinée à couvrir des charges d'exploitation importantes 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 ;
- Les PGE doivent être justifiées par un plan pluriannuel d'entretien. Le montant des PGE correspond au montant des travaux identifiés dans ce plan, établi par immeuble ou groupes d'immeubles et par catégorie de travaux. En fonction de la politique d'entretien décidée par l'ordonnateur, le montant des PGE correspondra aux dépenses de gros entretien des 5 prochaines années au minimum, inscrites au plan établi dans les conditions précitées.

Enfin, l'instruction M21 (comme le PCG, article 311-2) précise que, si aucune provision pour gros entretien ou grandes réparations n'a été constatée, les dépenses d'entretien doivent être comptabilisées dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation (tome 1, page 24).

Liste indicative des provisions pour gros entretien :

** travaux d'entretien des couvertures et traitement des charpentes,*

- * travaux d'entretien des descentes d'eau usées et pluviales,
- * travaux de peinture des façades, traitement, nettoyage, (hors ravalement avec amélioration*),
- * travaux de réparation des menuiseries,
- * travaux de peinture des parties communes et menuiseries,
- * travaux de remplacement des équipements intérieurs chez les locataires (hors opérations lourdes de remplacement de la plomberie et des sanitaires),
- * travaux d'entretien des aménagements extérieurs,
- * travaux d'entretien important des équipements : ascenseurs, chaudières, électricité...
- * curage des égouts,
- * travaux d'élagage.

Les dépenses concernées par les provisions pour gros entretien sont donc les dépenses d'entretien :

- d'un montant très important ;
- s'inscrivant dans un programme pluriannuel en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'établissement ;
- et qui ont pour seul but de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie.

Le Lefebvre comptable (§1515-V) précise que les dépenses qui ne font pas l'objet de programme pluriannuels en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'établissement, sont comptabilisées en charges au fur et à mesure de leur réalisation. Cela est le cas généralement des contrats d'entretien. En outre, selon le bulletin CNCC n°125 de mars 2002, les dépenses anticipées par voie de provision doivent se limiter aux dépenses de gros entretien (**travaux programmables destinés au maintien ou à la remise à neuf d'éléments non essentiels d'un immeuble, détériorés par l'usure**). Elles ne peuvent inclure des grosses réparations ayant pour objet de remplacer une partie substantielle des immobilisations (toitures, ascenseurs, chaufferies, etc.) et qui *in fine* doivent être immobilisées.

SOUS-THEME 7 : dépréciations de créances (comptes 49)	
<u>Quelle correction apporter pour doter le compte 49 qui ne l'a pas encore été ?</u>	<p>Conformément aux fiches relatives aux corrections d'erreur et aux provisions du compte 144, il convient de distinguer :</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'ajustement rétrospectif du niveau des dépréciations au 1^{er} janvier N ; - l'ajustement du niveau des dépréciations au 31/12/N au moyen d'une écriture de dotation ou de reprise. <p>Si des dépréciations ont été constituées à tort et figurent au bilan au 1^{er} janvier N, l'écriture de correction est : D/49 C/119 ou 110</p> <p>Si, au contraire, il manque une dépréciation dans les comptes au 1^{er} janvier N, l'écriture de correction est : D/110 ou 119 C/49</p> <p>Le niveau des dépréciations au 31/12/N est ensuite ajusté : D68174 C49 en cas de dotation ; D49 C78174 en cas de reprise. Le niveau d'ajustement est apprécié avant la clôture des comptes, après examen des créances restant à recouvrer.</p>
<u>Une provision pour dépréciation de comptes de tiers (provision comptabilisée à un compte 49) doit-elle faire référence uniquement aux créances irrécouvrables, c'est à dire mandatées sur le compte 654, ou bien doit-elle tenir compte également des annulations probables de titres ?</u>	<p>La dépréciation de créances doit être constituée après analyse du risque d'irrécouvrabilité que présentent les créances détenues par l'établissement.</p> <p>A ce titre, l'instruction M21 précise (Tome 2, titre2, chapitre5, § 4) :</p> <p>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.</p> <p>A la clôture de l'exercice, les « travaux d'inventaire » conduisent à évaluer la valeur des éléments d'actif, et notamment des créances.</p>

	<ul style="list-style-type: none"> • 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'irrecouvrabilité total ou partiel de celui-ci. <p>De manière théorique, le schéma d'analyse pour une créance individuelle est le suivant :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. <u>Si il existe des indices de difficulté de recouvrement</u> (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. <u>Si le débiteur conteste la créance en tout ou partie</u> (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. <u>Si la créance est en phase de recouvrement contentieux</u>, conformément à la M21, son transfert au compte 416 entraîne systématiquement la constatation d'une dépréciation. 4. Si le caractère définitif de l'irrecouvrabilité est avéré, la créance est dite irrécouvrable et une charge doit être constatée. <p>En pratique, il est nécessaire d'apprécier la probabilité de non-recouvrement des créances.</p> <p>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 :</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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
--	---

	<p>créances ;</p> <ul style="list-style-type: none"> • d'identifier les débiteurs présentant un risque d'insolvabilité et de mettre en place des contrôles préalables pour anticiper les risques. <p>L'objectif est d'aboutir à une évaluation la plus précise possible du montant de la dépréciation des créances du fait de leur irrécouvrabilité.</p> <p>À défaut de pouvoir réaliser une évaluation précise, une méthode plus globale d'évaluation doit être recherchée. Le recours à une méthode statistique est autorisée.</p> <p>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.</p> <p>La valorisation du risque d'irrécouvrabilité sur certaines catégories de créances et / ou de débiteurs peut donc résulter :</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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. <p>La ou les méthodes utilisées doivent être décrites précisément dans l'annexe du compte financier.</p> <p>Par conséquent, le risque d'irrécouvrabilité des créances doit avoir été examiné par l'établissement bien avant que cette irrécouvrabilité ait acquis un titre définitif. Autrement dit, les dépréciations de créances ne peuvent pas avoir pour seul périmètre celui des créances à admettre en non -valeur. Les travaux d'inventaire menés par l'établissement portent sur l'ensemble des créances détenues par l'établissement, y compris les créances de l'exercice en cours. En effet, ces créances peuvent donner lieu à</p>
--	--

	<p>dépréciation dès lors qu'elles présentent un risque d'irrécouvrabilité comme ceux décrits ci-dessus, ou que leur rythme de recouvrement est plus lent que la normale.</p> <p>Par ailleurs, l'irrécouvrabilité des créances est à distinguer des cas d'erreurs matérielles (par exemple, une erreur de facturation ou une désignation inexacte du débiteur) pouvant conduire à l'annulation d'un titre de recettes. Dans ces derniers cas, la créance est infondée dans son principe et ne doit pas être provisionnée.</p>
<p><u>Le comptable dispose-t-il d'un moyen d'imposer son mode de calcul des dépréciations de créances s'il pense que ce dernier donne un résultat plus significatif et sincère ?</u></p>	<p>L'instruction M21 précise qu'à défaut de pouvoir réaliser une évaluation précise, une méthode plus globale d'évaluation doit être recherchée. Le recours à une méthode statistique est autorisée. Cela doit être le résultat d'un travail concerté entre l'ordonnateur et le comptable, qui sera examiné par le certificateur.</p> <p>Le tome 3 de l'instruction M21 (point 5,1,3,3) précise :<i>"A la clôture de l'exercice le comptable doit vérifier que l'objet des provisions comptabilisées correspond à la définition de la provision concernée. Il fait connaître à l'ordonnateur, le cas échéant, les observations faisant suite à cet examen.</i></p> <p><i>Suite à donner aux observations :A défaut de régularisation, il joint copie des courriers à la dernière version provisoire du compte financier transmise au comptable centralisateur pour examen sur chiffre."</i></p> <p>Ces dispositions s'appliquent également aux dépréciations. Le contrôle du comptable porte donc sur l'objet des dépréciations.</p> <p>Par ailleurs, le référentiel de contrôle interne (PJ) établi pour les dépréciations de créances précise, pour la « Tâche 2. Constatation de la dépréciation – niveau direction des affaires financières » (pages 6-7) :</p> <p>"L'ordonnateur complète, le cas échéant, la liste des créances dont le recouvrement est compromis transmise par le comptable des informations dont il dispose. A cette fin, il pourra contacter les services disposant des</p>

	<p>informations concernant les créances contestées ou d'éventuelles difficultés de recouvrement (exemple : services ressources humaines, services des admissions, services gérant les loyers, services des affaires juridiques).</p> <p>Cette liste complétée est transmise au comptable. La dotation est comptabilisée à hauteur du risque d'irrecouvrabilité estimé par l'établissement, à partir des informations communiquées par le comptable. Une méthode de valorisation des dépréciations pour créances est définie au sein de l'établissement. Elle est renseignée dans l'annexe du compte financier."</p> <p>Aussi, il n'appartient pas au comptable de choisir la méthode de valorisation des dépréciations de créances. Son intervention auprès de l'établissement s'effectue dans le cadre de son rôle de conseil, et l'établissement est libre de ne pas retenir la méthode proposée par le comptable. Toutefois, il convient de privilégier une méthode qui pourra être déterminée conjointement par l'ordonnateur et le comptable, dans la mesure où celle-ci sera déterminée sur la base des informations dont dispose le comptable (état des restes à recouvrer, taux de recouvrement). La méthode retenue devra être renseignée au sein de l'annexe du compte financier.</p>
--	--

THEME 3 : COMPLEMENTS DE DOTATION (comptes 102) ET SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT (comptes 13)

SOUS-THEME 1 : Critères d'imputation aux comptes 102 et 13

Quelle imputation retenir pour une subvention destinée à financer l'achat d'un robot chirurgical, si l'organisme versant n'a pas apporté de précisions ?

La fiche n°7 sur les comptes 102 et 13 et l'imputation comptable des financements et dotations et l'instruction M21 consolidée (tome II, titre II, chap.6) précisent les critères d'imputation au compte 102 ou 13.

Dans la mesure où la décision attributive ne désigne pas de manière explicite la nature du financement, le critère suivant doit être examiné :

L'investissement financé constitue-t-il un bien ou un lot de biens individualisables (équipement ou lot d'équipement) ?

La réponse est positive : le robot chirurgical constitue un équipement clairement identifié. La subvention y afférant doit être imputée au compte 13 dédié.

Des travaux d'isolation de combles peuvent-ils être considérés comme des opérations d'investissement ? Leur financement, effectué par le biais de certificats d'économie d'énergie, peut-il être assimilé à une subvention ?

Les travaux d'isolation de combles sont des dépenses ultérieures qui répondent aux critères permettant de les immobiliser. En effet :

- Il est probable que l'établissement bénéficiera des avantages économiques futurs associés à cette immobilisation. Dans le cas présent, les travaux constituent une dépense d'amélioration, car ils vont permettre à l'établissement de réaliser d'importantes économies d'énergie.
- Le coût des travaux peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

L'imputation au compte 13 se justifie car le financement se rapporte à des opérations d'investissement qui n'ont pas d'impact direct sur les ressources de l'établissement, ou à des opérations qui n'ont pas vocation à diminuer les coûts spécifiques d'une activité de l'établissement (fiche n°7 en annexe du guide de fiabilisation pour les critères d'imputation aux comptes 102 et

	13).
<u>Un financement de l'ARS, compris dans la dotation annuelle de fonctionnement, est versé annuellement à un établissement pour lui permettre de payer la part investissement du loyer versé dans le cadre d'un BEH ayant pour objet la restructuration du centre de soins, qui porte la capacité future de l'établissement à 150 lits d'hospitalisation conventionnelle de soins de suite et 4 places d'hôpital de jour (au lieu de 116 lits d'hospitalisation complète de soins de suite et 4 places d'hospitalisation de jour en soins de suite). Comment imputer ce financement ?</u>	Dans la mesure où la restructuration se traduit par une augmentation de la capacité de l'établissement, susceptible de générer des ressources nouvelles, le financement versé pour payer la part investissement du loyer pourra être considéré comme un complément de dotation, et donc être imputé au compte 10288 « Compléments de dotation – Autres - autres ».
SOUS-THEME 2 : Opérations de régularisation des comptes 102 et 13	
<u>En l'absence de pièces justificatives, doit-on laisser les sommes portées au compte 102x ou les apurer systématiquement ? Jusqu'où faut-il remonter ?</u>	<p>Afin d'assurer une exacte justification des soldes et des masses, il est vivement conseillé au comptable public d'être en mesure <u>de justifier toutes les opérations de moins de 5 ans au 1^o janvier de l'année d'entrée dans la certification des comptes pour les EPS certifiables.</u></p> <p><u>Les EPS fiabilisables justifieront les opérations de moins de 5 ans au 1^o janvier de l'exercice où commencent leurs recherches en vue de la régularisation des comptes 102 et 13.</u></p> <p>Cette justification interviendra, idéalement, au moyen des arrêtés d'attribution de subventions remis par l'ordonnateur.</p> <p>Ainsi, il est nécessaire de procéder aux écritures de régularisation pour les financements imputés de manière incorrecte concernant les opérations de moins de 5 ans, au 1^{er} janvier 2014. Les montants présents sur les comptes 102 et 13 antérieurement à cette date et pour lesquels aucune pièce justificative n'a pu être retrouvée, demeurent inscrits sur ces comptes.</p>
<u>Un établissement a imputé au cours d'un exercice antérieur une subvention d'investissement de 2 M€, versée par l'ARS comme une</u>	L'établissement doit se rapprocher de l'ARS pour obtenir confirmation que le financement en question s'apparente à une subvention d'investissement.

<p>« aide en capital pour l'extension des blocs de chirurgie ambulatoire » au compte 142 « provisions réglementées pour renouvellement d'immobilisations ». Cette erreur peut-elle être rectifiée en opération sur balance d'entrée 2013 par un débit du compte 142 et un crédit du compte 13187 « MIGAC » pour 2 M€ ?</p>	<p>Si les sommes comptabilisées au compte 142 constituent en réalité des subventions d'investissement imputables au compte 13187 :</p> <p>1- Régularisation des sommes antérieures à l'exercice 2013 qui figurent à tort au compte 142 au 1er janvier 2013 :</p> <p style="padding-left: 40px;">Débit compte 142 / crédit compte 13187 (Schéma COR15) à hauteur du montant de la subvention figurant au compte 142</p> <p>2- Le montant brut du financement reçu doit figurer au compte 13187. Si la provision initialement constatée a donné lieu à des reprises (Débit compte 142 / Crédit compte 78742) :</p> <p style="padding-left: 40px;">Débit compte 110x ou 119x / crédit compte 13187 (Schéma CORR8) à hauteur des reprises antérieurement effectuées sur le compte 142</p> <p>3- Les quotes-parts de la subvention non transférées au compte de résultat, au cours des exercices antérieurs, doivent être rattrapées par correction d'erreur :</p> <p style="padding-left: 40px;">Débit compte 139 / Crédit compte 10682 x (Schéma CORR9)</p> <p>Les corrections d'erreur sont comptabilisées comme des opérations non budgétaires de l'exercice, elles n'interviennent pas en balance d'entrée.</p>
<p>Comment rectifier les écritures erronées imputées en 2014 au compte 1022 « Apports – Compléments de dotation – Etat » de l'établissement dans le cadre de dotations FEDER ?</p>	<p>Dans le cadre des modifications annuelles du plan de comptes M21 au 1^o janvier 2015, l'arrêté du 19 décembre 2014 portant modification de l'arrêté du 16 juin 2014 précise que « Les financements accordés au titre du Fonds européen de développement régional (FEDER) sont imputés aux comptes 13188 et 13988 ».</p> <p>Aussi, conformément aux dispositions de la fiche n°7 en annexe du guide de fiabilisation des comptes, l'écriture de régularisation suivante est enregistrée :</p> <p style="padding-left: 40px;">Débit du compte 1022 (mandat) par le crédit du compte 13188 (titre) pour le montant brut du financement reçu</p> <p style="padding-left: 40px;">Débit du compte 13988 par le crédit du compte 10682 pour la reconstitution des transferts au résultat de la subvention (opération non budgétaire - schéma CORR9 dans Hélios)</p> <p>Ce schéma est repris dans L'instruction interministérielle n° DGOS/PF1/DGFIP/CL1B/CE1B/2015/78 du 16 mars 2015 relative à l'utilisation du compte 1022 « Compléments de dotation – État » dans la nomenclature M21.</p>

<p><u>Le compte 1022 d'un EPS a été crédité entre 2002 et 2005. Le comptable ne peut justifier ces opérations. Une écriture de correction doit-elle être enregistrée par la trésorerie ?</u></p>	<p>L'instruction interministérielle n° DGOS/PF1/DGFIP/CL1B/CE1B/2015/78 du 16 mars 2015 relative à l'utilisation du compte 1022 « Compléments de dotation – État » dans la nomenclature M21, diffusée par message du 20/03/2015, indique qu' « il est nécessaire de fiabiliser les opérations enregistrées sur le compte 1022 “Compléments de dotation – État” des établissements publics de santé depuis l'exercice 2011. Ces travaux de fiabilisation concernent l'ensemble des établissements, soumis ou non à certification, et doivent être réalisés avant la fin de l'exercice 2015. »</p> <p>Il est aussi précisé en note de bas de page que "Cela n'exclut pas les dispositions prévues dans le cadre de la fiabilisation des comptes 102 “Apports” et 13 “Subventions d'investissement” des établissements publics de santé, qui perdurent :</p> <ul style="list-style-type: none"> -Pour les EPS « certifiables », toutes les opérations de moins de 5 ans au 1er janvier de l'année d'entrée dans la certification des comptes doivent pouvoir être justifiées ; -Pour les EPS « fiabilisables », les opérations de moins de 5 ans au 1er janvier de l'exercice où commencent les recherches en vue de la régularisation des comptes 102 et 13 doivent pouvoir être justifiées." <p>Dans la mesure où, pour l'EPS en question, les opérations sur le compte 1022 ont été enregistrées entre 2002 et 2005 et sont donc antérieures à la période maximale de 5 ans à compter de l'entrée dans la certification ou du début des recherches prévue pour la régularisation des comptes 102 et 13 et que l'EPS ne dispose pas de pièces justifiant ces opérations, aucune écriture de correction d'erreur n'est à enregistrer par le comptable.</p>
--	--

THEME 4 : CORRECTIONS D'ERREURS	
SOUS-THEME 1 : conditions d'utilisation des comptes 10682, 110 et 119	
<u>Dans quels cas utiliser les comptes 10682 et 110x/119x pour corriger en situation nette ? L'établissement peut-il régulariser indifféremment au moyen des comptes 10682 ou 110/119 ?</u>	<p>Comme précisé dans l'instruction M21 (tome 2, titre 2, chapitre 10, §1.1.3), il convient de distinguer :</p> <ul style="list-style-type: none"> • les opérations comptables en cours, de type dépréciation ou provision, pour lesquelles les compte 119x ou 110x seront utilisés ; • 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) pour lesquelles l'utilisation du compte 10682x sera privilégiée.
<u>Peut-on utiliser le compte 10685 (« réserve de trésorerie ») pour corriger en situation nette ?</u>	Le compte 10685 n'intervient pas dans le cadre des écritures de correction d'erreurs. Ainsi, il n'est pas possible d'utiliser le compte 10685 au lieu du compte 10682.
<u>Peut-on reprendre le montant de la réserve de trésorerie au moyen d'une écriture de correction en situation nette ?</u>	Non, la reprise sur réserve de trésorerie relève d'un dispositif comptable totalement distinct de celui des corrections d'erreurs. Les conditions de reprise prévues par l'instruction M21 (autorisation conjointe du DGARS et du DDFiP/DRFiP après étude d'une analyse financière rétrospective et prospective) sont applicables et obligatoires dans tous les cas.
<u>L'ensemble des corrections doit-il être comptabilisé sur le budget général même si ces dernières concernent une activité annexe ?</u>	<p>Même si l'établissement dispose d'un compte 12 unique, la part de chaque activité annexe dans le résultat est tracée au sein du compte financier. C'est pourquoi le compte de réserve d'investissement (10682x) et les comptes de report à nouveau (110x et 119x) sont ventilés par activités.</p> <p>Afin d'assurer la transparence des états financiers, les écritures correctives doivent être comptabilisées sur le budget où l'erreur a été commise, en utilisant la ventilation appropriée des comptes 10682x ou 110x/119x selon la nature de la</p>

	correction.
<p><u>En l'absence de justifications des provisions et faute d'en connaître l'origine, quelles sont les solutions et méthodes de régularisation préconisées?</u></p> <p><u>Peut-on envisager une correction d'erreur en situation nette comme le préconise la fiche relative aux provisions du compte 158 et la fiche « corrections d'erreurs sur exercices antérieurs » en considérant que les provisions ont été constituées à tort? La limite étant qu'on ne peut savoir le compte 110 ou 119 à impacter (Budget principal ou budget annexe) puisque l'origine de la provision est inconnue.</u></p>	<p>Dès lors que toutes les recherches ont été effectuées et qu'il s'avère que ces provisions ont été constituées à tort, la régularisation peut être effectuée par correction sur la situation nette conformément à la fiche n°4 « corrections d'erreurs commises au cours d'exercices antérieurs » en annexe du guide de fiabilisation des comptes des EPS.</p> <p>Les écritures suivantes permettront de régulariser la situation au 1^{er} janvier de l'année en cours :</p> <ul style="list-style-type: none"> -Reprise de la provision comptabilisée à tort au compte 158 : Débit du compte 158 par le crédit du compte 110 ou 119 pour le montant inscrit à tort au compte 158 (écriture d'ordre non budgétaire - schéma encadré CORR2 dans Hélios) -Reprise de la provision comptabilisée à tort au compte 1572 : Débit du compte 1572 par le crédit du compte 110 ou 119 pour le montant inscrit à tort au compte 1572 (écriture d'ordre non budgétaire -schéma encadré CORR2 dans Hélios) <p>Dans le cadre des réponses apportées dans la foire aux questions, il est indiqué que « Afin d'assurer la transparence des états financiers, les écritures correctives doivent être comptabilisées sur le budget où l'erreur a été commise, en utilisant la ventilation appropriée des comptes 10682x ou 110x/119x selon la nature de la correction ».</p> <p>Toutefois, dans le cas où les recherches n'ont pas permis d'identifier l'origine de la constitution de ces provisions, les corrections interviendront sur la subdivision du compte 110 ou 119 du compte de résultat principal.</p>
<p><u>Les opérations relatives à de simples erreurs d'imputations budgétaires effectuées lors d'exercices antérieurs doivent être corrigées par le biais de schémas libres ? Par exemple, des travaux comptabilisés par erreur au compte 231 (opérations en régie) auraient dû être comptabilisés au compte 238. Il conviendrait alors de transférer le compte 231 au compte 238.</u></p>	<p>Le transfert du compte 231 au compte 2382 correspond à une rectification d'imputation. Si la rectification se rapporte à un exercice clos, elle donne lieu à émission d'un titre d'annulation au 231 et d'un mandat au 2382. Cette rectification ne doit pas intervenir par schéma libre.</p>

Concernant les budgets annexes, le compte 10686 (« réserve de compensation ») peut-il être en utilisé en contrepartie d'une correction d'erreur sur un compte de provision pour compte épargne – temps (CET) (compte 153)? Existe-t-il un moyen d'éviter que les corrections ne génèrent un report à nouveau déficitaire pour les activités annexes concernées ? Faut-il une délibération modifiant l'affectation des résultats ?

En premier lieu, il est précisé que le compte 10686 « Réserve de compensation (uniquement pour les comptes de résultat prévisionnel annexes CRPA sauf CRPA lettre A) » n'intervient pas dans le cadre des écritures de correction d'erreurs. Ainsi, il n'est pas possible d'utiliser le compte 10686 au lieu du compte 10682 « Excédents affectés à l'investissement ».

Par ailleurs, l'instruction M21 (Tome II, titre 2, chapitre 10) prévoit que pour les corrections d'erreur impactant des opérations comptables en cours, de type dépréciation ou provision, le compte 11 est utilisé.

Enfin, en cas de déficit à affecter, le compte 10686 est débité en priorité pour l'absorber.

Au vu de ces éléments, il convient que l'établissement procède de la façon suivante :

1. Enregistrement d'une écriture de correction d'erreur en situation nette : Débit 119x Crédit 153x (Schéma CORR1 dans l'application Hélios).

Les écritures de régularisation sont à comptabiliser sur décision du directeur. Les justificatifs des écritures de régularisation doivent être archivés dans le dossier de clôture. Ils sont présentés en annexe du compte financier de l'exercice où les régularisations sont intervenues.

2. Le compte de report à nouveau déficitaire étant mouvementé dans le cadre de ces opérations, le conseil de surveillance doit se prononcer sur le solde corrigé lors de la procédure normale d'affectation des résultats.

Conformément à l'article R6145-51 du code de la santé publique, « Le déficit de chacun des comptes de résultat annexes autres que celui mentionné à l'article R. 6145-50 est :

- 1° Couvert en priorité par le compte de report à nouveau excédentaire de ce compte de résultat annexe ;
- 2° Puis, le cas échéant, couvert par la reprise de la réserve de compensation de ce compte de résultat annexe ; »

Dans l'hypothèse où le résultat à affecter de l'exercice (résultat d'exploitation + report à nouveau déficitaire généré par l'écriture corrective) des CRA concernés est déficitaire, il appartient au conseil de surveillance de couvrir le déficit reporté par la reprise de la réserve de compensation comme précédemment indiqué.

Au final, la reprise sur réserve de compensation doit permettre de neutraliser, pour tout ou partie, l'impact de l'écriture corrective initiale.

Les erreurs matérielles liées à la facturation à la CPAM (exemple : titres B2-Noémie rejetés par la caisse pivot et demeuré dans les restes à recouvrer de l'établissement) et se rapportant à des exercices clos, peuvent-elles être corrigées en situation nette ?

L'instruction M21 (tome 2, titre 2, chapitre 10, §1.1.1) définit les corrections d'erreurs de la manière suivante :

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. (...) »

Au regard de cette définition, les erreurs matérielles liées à la facturation ne relèvent pas d'une mauvaise application du référentiel comptable mais d'erreurs administratives.

Par ailleurs, il est précisé qu'il n'est pas possible de mouvementer dans l'application Hélios un compte suivi par pièces au moyen d'un schéma de correction d'erreur (schéma CORR) ou de tout autre schéma manuel. Or, les comptes de tiers sont précisément suivis par pièces puisqu'ils ont pour contrepartie une pièce budgétaire (mandat ou titre). Par exemple, il n'est pas possible techniquement d'enregistrer le schéma d'écriture suivant : Débit compte 10682 / Crédit compte 41121. Une telle écriture ne permettrait d'ailleurs pas d'apurer les titres émis à l'encontre de la CPAM. Ainsi, sous réserve que les rejets soient liés à des erreurs sur le contenu des factures, il convient de procéder à l'annulation des titres précités par émission et prise en charge d'un mandat au compte 673 (« Annulations de titres sur exercices clos »).

Quelle est l'incidence d'une écriture de correction en situation nette sur la CAF (exemple d'un établissement qui comptabilise une écriture Débit compte 119 / Crédit compte 49) ? Est-il possible d'ajuster le niveau de dépréciation par correction en situation nette et de reprendre la provision (par un débit compte 49 / Crédit compte 78) au cours du même exercice ?

Lorsque le niveau des dépréciations existant au 1er janvier 2014 a été mal évalué, celui-ci peut être ajusté au moyen d'une écriture de correction en situation nette. Si les dépréciations ont été sous dimensionnées par rapport au risque de non recouvrement, il convient de mettre à niveau la dépréciation : D/110 ou 119 C/491 (opération d'ordre non budgétaire). Il s'agit donc d'un ajustement rétrospectif de la dépréciation au 1er janvier 2014 qui n'a pas d'impact budgétaire et qui est comptabilisée pour le « stock » de dépréciations au 1er janvier de l'exercice. L'établissement doit ensuite ajuster son niveau de dépréciation au compte 491 au 31/12/2014, soit par une reprise si la dépréciation s'avère trop importante, soit par une dotation complémentaire si celle-ci, au contraire, s'avère insuffisante. Il est donc possible de reprendre la dépréciation constituée, sur le même exercice (Débit compte 491/ Crédit compte 78174), dès lors que :

- la créance est devenue définitivement irrécouvrable et admise en non valeur ;
- elle est devenue sans objet, le débiteur ayant réglé, en tout ou partie, sa dette ;
- le risque présenté lors de la dépréciation initiale est moindre.

Concernant l'impact de la reprise de la dépréciation sur la CAF :
La reprise de la dépréciation n'a pas d'impact dans le calcul de la CAF.
En effet, la CAF résulte des flux financiers issus de la gestion courante qui impactent réellement la trésorerie de l'établissement.

Le calcul de la CAF ne tient compte que des opérations incluses dans le compte de résultat qui sont des charges décaissables et des produits encaissables. Il neutralise donc les opérations d'amortissements, de provisions ou de cessions.

$$\text{CAF} = \text{résultat} + 675 + 68 - 775 - 777 - 78$$

Si une dépréciation a été enregistrée par correction d'erreur au compte 491 au 1er janvier 2014, et que celle-ci doit être reprise en fin d'exercice 2014, la reprise au compte 78 est neutralisée dans le calcul de la CAF. Elle n'a donc pas d'impact sur le calcul de la CAF, ni sur le fonds de roulement. En revanche, elle peut permettre d'améliorer le résultat à hauteur de la reprise effectuée, et ainsi de compenser (en tout ou partie) la charge liée aux admissions en non valeur.

Comment régulariser un montant non justifié du compte 229
« Droits de l'affectant » si les recherches n'aboutissent pas ?

Lors de l'intégration d'un bien reçu en affectation dans la comptabilité de l'établissement bénéficiaire, ce compte est normalement crédité par la subdivision intéressée du compte 22 qui retrace l'existence du bien reçu en comptabilité. Au cas présent, en dépit des recherches effectuées par l'établissement avec l'appui du comptable, seule une partie du solde créditeur du compte 229 a pu être rattachée à un bien immobilier.

Dès lors que toutes les recherches permettant de conclure à l'absence d'un bien affecté ont été effectuées sans succès, il convient de procéder à l'écriture de régularisation par correction d'erreur en situation nette. L'écriture correspondant à cette correction d'erreur permet de sortir le droit de l'affectant de la comptabilité à hauteur du montant non justifié :

Débit compte 229 / Crédit compte 10682x (Schéma CORR6 dans l'application Hélios)

[Les écritures de corrections en situation nette comptabilisées par l'établissement ont eu pour effet de rendre des comptes 106822 et 106824 débiteurs ? Comment régler cette anomalie ? Peut-on faire un certificat administratif pour recréder les comptes 10682 en débitant les comptes 119 correspondant ?](#)

Pour les opérations comptables relatives à la régularisation d'immobilisations ou de leur financement, d'autres actifs ou passifs, les comptes 110 et 119 peuvent être mouvementés en cas d'insuffisance du solde créditeur du compte 10682.

Aussi, dès lors que les écritures de correction d'erreur conduisaient à rendre les comptes 106822 et 106824 débiteurs, les comptes 110x et 119x auraient dû être mouvementés.

Afin de corriger cette situation, il convient que l'ordonnateur produise un certificat administratif afin de donner la ventilation des opérations en cause sur les comptes 110x et/ou 119x de l'USLD et de l'EHPAD. En effet, l'ordonnateur tient une comptabilité analytique qui lui permet de suivre les sections tarifaires de l'USLD et de l'EHPAD ayant signé une convention pluriannuelle.

[Est-il possible d'étaler sur plusieurs exercices la comptabilisation d'une écriture corrective ?](#)

Il n'est pas prévu dans l'instruction M21 de modalités d'étalement des corrections d'erreur.

[L'établissement peut-il retenir les comptes de report à nouveau dans l'hypothèse où le niveau des soldes créditeurs des comptes 10682 s'avérerait insuffisant \(notamment pour les CRA\) pour enregistrer les écritures de corrections d'erreur en situation nette ?](#)

Pour les opérations comptables relatives à la régularisation d'immobilisations ou de leur financement, d'autres actifs ou passifs, les comptes 110 et 119 pourront être mouvementés en cas d'insuffisance du solde créditeur du compte 10682. Dans tous les cas, la subdivision utilisée est celle du compte 11 ou 10682 du compte de résultat principal ou annexe concerné.

Suite à un inventaire effectué en fin d'exercice N par un CH, le comptable a constaté que le compte 3224 présentait un solde débiteur de 756,91 € en balance d'entrée N (comptabilité tenue par le comptable), alors que le stock réel en pharmacie de l'hôpital pour ce type de marchandise est à zéro, tous les autres comptes étant bien ajustés. Cette anomalie est antérieure à N, l'hôpital n'ayant pas fait d'inventaire en N-1. Comment régulariser ?

Au cas présent, il s'agit du cas d'un actif circulant (stock) figurant à tort dans les comptes. D'après la fiche n°4 "correction d'erreurs commises au cours d'exercices antérieurs", l'écriture de régularisation comptable est la suivante : Débit 10682 Crédit 3224

L'écriture proposée Débit 10682 Crédit 3224 est conforme aux régularisations préconisées pour les écritures de corrections d'erreur. Il s'agit d'une écriture non budgétaire. Cette écriture sera enregistrée dans l'application Hélios au moyen d'un schéma libre. Toutefois, elle va générer une anomalie sur l'état C6 du compte financier qu'il conviendra de justifier.

Le directeur de l'établissement devra établir un certificat administratif qui sera conservé dans le dossier de clôture, afin de pouvoir justifier la comptabilisation de cette écriture.

En outre, elle sera présentée dans l'annexe du compte financier (état PF1, principes et méthodes comptables et état PF2, faits caractéristiques de l'exercice) et portée à la connaissance du conseil de surveillance dans le cadre de sa compétence en matière de vérification et de contrôle du compte financier.

Au cours d'un exercice antérieur, un établissement a repris une PGE non justifiée (au regard de la M21), dans la mesure où celle-ci était une forme de « provision pour travaux futurs ». Celle-ci était constituée sur son secteur EPHAD. La correction d'erreur a été passée en contrepartie du compte 10682. En N, après avoir travaillé de manière sérieuse et approfondie avec les services techniques, l'établissement estime être en mesure de justifier une provision pour GE sur son secteur EPHAD. et L'EPS a effectué un calcul du montant initial qui devrait exister au 1/1/N et souhaiterait passer ce montant en diminution du compte 10682 (parallélisme des formes avec la correction initiale). Est-ce possible ?

Le tome 2 de l'instruction M21 précise (Titre 2 - chapitre 10 "Les corrections d'erreurs commises au cours d'exercices antérieurs" au paragraphe « 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 le cas d'espèce, la correction initiale visant à corriger une provision pour gros entretien non justifiée aurait donc dû conduire à mouvementer le compte 1104 ou 1194. L'écriture Débit compte 1572/Crédit compte 1104 ou 1194 aurait donc dû être enregistrée au lieu de l'écriture Débit compte 1572/Crédit compte 106824.

Les écritures de correction suivantes seront donc enregistrées :

-Débit compte 106824 Crédit compte 1104 ou 1194 pour corriger l'écriture initiale
-Débit compte 1104 ou 1194/Crédit compte 1572 pour comptabiliser la PGE qui aurait dû être enregistrée au 1/1/N.

Ces écritures n'auront pas d'impact budgétaire puisque les sommes enregistrées en débit et en crédit du compte 110/119 sont identiques.

Un établissement souhaite comptabiliser une correction d'erreur sur les sorties de biens non comptabilisées sur les exercices antérieurs. Les immobilisations concernées appartiennent à la DNA. L'établissement peut-il procéder par correction d'erreur en situation nette ?

Sur la question des biens appartenant à la DNA qui doivent être sortis de l'actif dans le cadre de la fiabilisation du bilan d'ouverture, la M21 indique *que le principe de correction en situation nette 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.*

Le cas général prévu par le PCG (article 122-5) est que les corrections interviennent sur le compte de résultat si les conséquences de l'erreur étaient passées en résultat. Au cas présent, la non-sortie des biens de l'actif a eu pour conséquence l'absence d'inscription d'une charge constatant la VNC (émission d'un mandat au compte 675).

Il en résulte que l'hôpital devrait constater comptablement la sortie d'actif au moyen des écritures suivantes :

- constatation de la VNC : Débit compte 675 (émission d'un mandat) Crédit compte 21xx2 ;
- réintégration des amortissements : Débit compte 28/Crédit compte 21xx2 (opération d'ordre non budgétaire).

Une solution pourrait consister en la réaffectation par le directeur des biens concernés de la DNA à l'activité principale (voir le traitement proposé dans la FAQ pour un cas approchant), dès lors que cela correspond à la réalité d'utilisation des biens.

Au vu d'une décision du directeur, le comptable pourrait alors procéder aux enregistrements comptables suivants :

- Transfert du bien de la DNA à l'activité principale : Débit compte 21xx1 Crédit compte 21xx2 (opération d'ordre non budgétaire-schéma libre) ;
- Sortie du bien de l'actif : application des schémas d'écritures décrits dans le tome 1 de l'instruction M21 (annexe 3, fiche n°38, 1) Première situation A).

Un CHU souhaite ajuster le compte 1641 avec l'état de la dette de l'établissement. Il existe une somme manquante en comptabilité (compte 1641) par rapport aux contrats d'emprunts détenus par le CHU. L'établissement envisage d'introduire dans les comptes la somme manquante au moyen d'une écriture correctrice : Débit 10682 /Crédit 1641. Sous quelles conditions cette écriture peut-elle être comptabilisée ?

L'instruction M21 (Tome 2, titre 2, chapitre 10, §2.3.2) apporte les précisions suivantes lorsqu'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 ».

Les recherches au niveau de la trésorerie et chez l'ordonnateur n'ont pas permis d'expliquer la différence.

Cette correction doit impérativement être justifiée dans son détail au vu d'un ou plusieurs contrats d'emprunt. Dans l'hypothèse où la différence ne peut pas être rattachée à un ou des contrats d'emprunts signé(s) par l'établissement, l'écriture correctrice ne doit pas être comptabilisée. En tout état de cause, un ajustement global et non justifié du compte 1641 est à proscrire. En effet, l'écriture correctrice ne doit pas avoir pour conséquence d'inscrire un passif dormant dans le bilan de l'établissement.

SOUS THEME 2 : Corrections d'erreur sur des comptes suivis par pièces

Comment régulariser des sommes au compte 158, correspondant à des programmes ou projets d'établissement, hors projets d'investissement, dont les financements reçus en une fois ont été mis en réserves au moyen d'une provision au compte 158 avant 2012, et qui sont en cours de réalisation ?

Les écritures suivantes, qui seraient recevables du point de vue comptable (réimputation ou correction d'erreurs en situation nette), ne peuvent pas être comptabilisées dans Hélios⁴ :

- Débit 158 / Crédit 487
- Débit 158 Crédit 11/Débit 11 Crédit 487

Par conséquent, il convient de comptabiliser en N⁵ les schémas d'écritures suivants pour transférer les montants, correspondant à des mises en réserve budgétaire, du compte 158 au compte 487

1. Correction de la provision en situation nette à hauteur des crédits utilisés en N : Débit 158/ Crédit 110/119

Doit être transférée au compte 487 la part du financement restant à utiliser au cours des exercices qui suivent l'exercice de régularisation. En effet, les crédits utilisés en N (exercice de régularisation) ne peuvent donner lieu à PEC d'un titre (D487 C7) sur le même exercice que le titre d'annulation D7 C 487 auquel il est rattaché. La correction d'erreur en situation nette du compte 158 permet de constater la reprise à ce compte à hauteur des crédits utilisés en N sans impact budgétaire

2. PEC d'un titre d'annulation : Débit 73 / Crédit 487 visant à neutraliser la part du financement non utilisée en N

➔ l'annulation de titres doit être typée de la façon suivante : " Produits constatés d'avance " ; nature " Annulation / Réduction " ; le compte de tiers proposé par le lien "Valeurs" est le " 487 ".

Pour rappel, les titres de type « Produits constatés d'avance » et de nature « Annulation – Réduction » ne référencent pas de pièce initiale

⁴ Le compte 487 est un compte suivi par pièces ; Il ne peut donc pas être mouvementé au moyen d'un schéma d'écriture libre dans l'application Hélios

⁵ N étant l'exercice ou intervient la régularisation du compte 158

	<p>3. Enregistrement d'un LIBUD⁶ : Débit -73 (ligne LIBUDA- "Ligne budgétaire recette ")/Débit +158 (ligne LIBUDD-"Ligne bilan").</p> <p>→ Le LIBUD permet d'éviter que les produits d'activités de l'année ne soient minorés à tort.</p> <p>4. En N+1, le titre qui rétablit le produit (Débit 487 / Crédit 73) doit référencer l'annulation de titre initiale. Il doit être typé « produits constatés d'avance » ; Nature « fonctionnement » Dans le lien " Compléments ", procéder au rattachement avec le titre de rattachement.</p> <p>Pour rappel, le LIBUD n'a qu'une vocation de régularisation budgétaire et comptable. Il n'annule en aucun cas l'annulation d'ordre mixte. Dès lors, les titres qui contre-passent le titre d'annulation initial pourront référencer ce dernier et être PEC, a priori, sans difficulté.</p> <p>Ces écritures doivent être comptabilisées au vu d'un certificat administratif signé du directeur de l'EPS.</p> <p>Ce certificat servira notamment à justifier la discordance entre le suivi de l'exécution budgétaire chez le comptable et la comptabilité administrative de l'ordonnateur.</p> <p>Il sera conservé dans le dossier de clôture de l'EPS au titre des opérations de corrections d'erreur.</p> <p><i>Exemple</i></p> <p><i>En N+2, le directeur et le comptable constatent qu'une provision au compte 158 de 4000€ a été constituée en N en vue de mettre en réserve les crédits</i></p>
--	---

⁶ Schéma libre budgétaire de l'application Hélios

	<p><i>alloués à un plan cancer qui s'étale sur 5 ans de N à N+4 (Le montant total de la dotation est de 5000€ versée en une fois sur l'année N)</i></p> <p><u><i>Les écritures suivantes devront être enregistrées sur N+2:</i></u></p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Correction de la provision en situation nette à hauteur des crédits utilisés en N+2 :</i> <p style="padding-left: 40px;"><i>D+158 C+110/119 1000€⁷ (opération d'ordre non budgétaire -schéma CORR2)</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Prise en charge d'un titre d'annulation visant à neutraliser la part du financement non utilisée en N+2 :</i> <p style="padding-left: 40px;"><i>D+7 C+487 : 2000€ (titre d'annulation)</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Comptabilisation d'un schéma LIBUD afin de rétablir les produits d'activité de l'année minorés à tort et à apurer définitivement le compte 158 :</i> <p style="padding-left: 40px;"><i>D+158 D-7 : 2000€.</i></p> <p><u><i>Les écritures suivantes devront être enregistrées en N+3 :</i></u></p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Rétablissement des produits à hauteur des crédits utilisés dans l'année :</i>
--	---

⁷ Doit être transférée au compte 487 la part du financement restant à utiliser au cours des exercices qui suivent l'exercice de régularisation (au cas présent, les parts du financement qui se rapportent aux exercices N+3 et N+4). En effet, les crédits utilisés en N+2 (exercice de régularisation) ne peuvent donner lieu à PEC d'un titre (D487 C7 pour 1000) sur le même exercice que le titre d'annulation D7 C 487 auquel il est rattaché. La correction d'erreur en situation nette du compte 158 permet de constater la reprise à ce compte à hauteur des crédits utilisés en N+2 sans impact budgétaire.

	<p><i>D+487 C+7 (titre de recettes) : 1000€</i></p> <p><u>Les écritures suivantes devront être enregistrées en N+4 (exercice au cours duquel le programme s'achève) :</u></p> <p>- <i>Rétablissement des produits à hauteur des crédits utilisés dans l'année :</i></p> <p><i>D+487 C+7 (titre de recettes) : 1000€</i></p>
<p><u>Comment corriger l'absence de rattachement des heures supplémentaires au 1er janvier N (N étant l'année de régularisation) ?</u></p>	<p>L'écriture de correction d'erreur a pour objectif de constater le stock d'heures supplémentaires non régularisées au compte 428 « Personnel - Charges à payer ». ⁸⁹.</p> <p>Au préalable, le compte 158 est régularisé par correction d'erreur. L'écriture suivante, qui serait recevable du point de vue comptable (correction d'erreurs en situation nette), ne peut être comptabilisée dans Hélios :</p> <p>Débit 10682x / Crédit 428¹⁰</p> <p><u>Par conséquent, il convient de comptabiliser les schémas d'écritures suivants en N :</u></p> <p>Écritures de régularisation pour reconstitution du stock d'heures supplémentaires évalué au 1^o janvier N :</p>

⁸ Le même schéma comptable s'applique si les heures supplémentaires ont été provisionnées à tort au compte 153 (« provision pour CET ») ou si elles n'ont jamais été provisionnées

⁹ les HS non régularisées au 1^o janvier N qui feraient l'objet d'un paiement en N ne doivent pas être intégrées dans le stock au compte 428 constitué par correction d'erreur puisqu'elles figureront dans les charges de l'exercice N

¹⁰ En effet, le compte 428 est suivi par pièces et ne peut donc pas être mouvementé par schéma libre

	<p>1. PEC d'un mandat de rattachement : Débit 641 / Crédit 428</p> <p>→ typage du mandat " Rattachement " ; nature "Fonctionnement" ; compte de tiers proposé par le lien " valeurs " : compte de tiers dédié au rattachement (428...) associé à la nature de la charge avec un choix multiple, le cas échéant, si à un compte nature peuvent être associés plusieurs comptes de tiers en fonction du bénéficiaire.</p> <p>2. Enregistrement d'un LIBUD : Débit -641 (ligne LIBUDA- « Ligne budgétaire dépense »)/ Débit +10682X (ligne LIBUDD-“Ligne bilan”).</p> <p>→ Le LIBUD n'annule pas la pièce initiale (mandat de rattachement), laquelle devra être référencée lors de contre-passation de l'écriture de rattachement (typée « rattachement », nature « fonctionnement »).</p> <p>Ajustement du stock d'heures supplémentaires évalué au 31 décembre N :</p> <p>1. PEC d'un mandat de rattachement : Débit 641 / Crédit 428</p> <p>→ Les heures supplémentaires effectuées en 2013 et non indemnisées, non récupérées, non converties en jours CET font l'objet d'un mandat de rattachement : Débit 641 / Crédit 428¹¹</p> <p>Et en N+1 :</p> <p>Contre-passation des heures supplémentaires rattachées en N (STOCK HS au 1° janvier N+HS de N)</p>
--	--

¹¹ Pour l'année de régularisation, en effet, il n'est pas possible de contrepasser le stock au 1° janvier car le rattachement et la contre-passation ne peuvent pas intervenir sur le même exercice. Voilà pourquoi il est proposé un rattachement complémentaire afin d'ajuster le stock des HS au 31/12/N

	<p>1. PEC d'un mandat d'annulation Débit 428 Crédit 641</p> <p>→ Typage du mandat : " Correctif " ; Nature "Annulation mandat de rattachement" compte de tiers proposé par le lien " valeurs " : compte de tiers dédié au rattachement (428...) associé à la nature de la charge avec un choix multiple, le cas échéant, si à un compte nature peuvent être associés plusieurs comptes de tiers en fonction du bénéficiaire.</p> <p>Ces écritures doivent être comptabilisées au vu d'un certificat administratif signé du directeur de l'EPS.</p> <p>Ce certificat servira notamment à justifier la discordance entre le suivi de l'exécution budgétaire chez le comptable et la comptabilité administrative de l'ordonnateur.</p> <p>Il sera conservé dans le dossier de clôture de l'EPS au titre des opérations de corrections d'erreur.</p>
<p><u>Les établissements qui entrent dans le dispositif de rattachement des séjours à cheval sur deux exercices souhaitent comptabiliser les premiers rattachements au moyen d'une écriture de correction en situation nette : Débit 4182/Crédit 10682. Comment procéder ?</u></p>	<p>Les schémas d'écriture suivants sont de nature à rétablir les comptes tels qu'ils auraient dû être si les rattachements des séjours à cheval avaient été pratiqués en N-1 :</p> <p>1. Au 31/12/N PEC d'un titre de rattachement : Débit +4182 / Crédit +73 pour le montant des séjours à cheval entre N et N+1 typage du titre " Rattachement " ; nature « Fonctionnement » ; compte de tiers proposé par le lien " valeurs " : compte de tiers dédié au rattachement (4182...).</p> <p>2. Au 31/12/N Enregistrement d'un LIBUD : Crédit -73 (ligne LIBUDA-« Ligne budgétaire recette »)/ Crédit +10682X (ligne LIBUDD-« Ligne bilan ») : pour le montant des séjours à cheval entre N-1 et N</p> <p>3. Au début de l'exercice N+1, l'écriture de rattachement sera contre-passée pour le montant des séjours à cheval entre N et N+1</p>

	<p><u>Exemple :</u></p> <p>Un CHU souhaite mettre en œuvre pour la première fois en 2013 le rattachement des séjours à cheval.</p> <p>Les séjours à cheval au titre de 2012-2013 représentent 5,3M€ Les séjours à cheval au titre de 2013-2014 représentent 5,6M€</p> <p>L'établissement procède de la manière suivante :</p> <p>1. Émission et prise en charge d'un titre de rattachement au 31/12/2013 pour les séjours à cheval de l'exercice 2013- 2014 : Débit 4182 / Crédit 73 pour 5 600 000€ Typage du titre " Rattachement " ; nature « Fonctionnement » ; compte de tiers proposé par le lien " valeurs " : compte de tiers dédié au rattachement (4182...)</p> <p>2. Enregistrement d'un LIBUD au 31/12/2013 : Crédit -73 (ligne LIBUDA- « Ligne budgétaire recette »)/ Crédit +10682X (ligne LIBUDD-« Ligne bilan ») pour 5 300 000€</p> <p>La comptabilisation du LIBUD permet de prendre en compte la contre-passation des séjours à cheval au titre de 2012-2013.</p> <p>3. Au début de l'exercice 2014, l'écriture de rattachement sera contre passée pour un montant de 5 600 000 €.</p>
<p><u>Un établissement a comptabilisé à tort des frais d'assurance en classe 2. Il souhaite régulariser la situation afin de pouvoir comptabiliser ces frais en charges constatées d'avance. Selon quelles écritures ?</u></p>	<p>Le cas présent relève d'une erreur d'imputation comptable, qui a entraîné l'absence de constatation de charges constatées d'avancées (donc d'une créance au bilan). Les erreurs d'imputation doivent normalement donner lieu</p>

	<p>à une annulation-réémission par opération budgétaire (émission d'un titre au compte 21 et d'un mandat au compte 6728). Toutefois, les frais d'assurance devant être neutralisés pour partie au moyen d'une charge constatée d'avance, il est préférable dans ce cas particulier d'enregistrer les écritures suivantes par correction d'erreur en situation nette afin de rétablir la situation en N et, ainsi, de ne pas faire porter l'erreur d'imputation comptable sur le résultat de l'exercice N :</p> <p>-sortie du bien pour sa valeur brute comptable : Débit compte 10682/Crédit compte 21 pour le montant total des frais d'assurance (schéma CORR5 dans l'application Hélios). Le comptable devra veiller à renseigner le numéro de la fiche d'immobilisation concernée afin d'apurer la comptabilité auxiliaire ;</p> <p>-régularisation, le cas échéant, des amortissements passés à tort : Débit compte 28/Crédit compte 10682 pour le montant total des amortissements pratiqués (schéma CORR6 dans l'application Hélios) ; même remarque que précédemment sur le numéro de fiche d'immobilisation ;</p> <p>-prise en charge d'un mandat d'annulation : Débit compte 486 Crédit compte 616X pour le montant des charges constatées d'avance devant figurer en BE au 1/01/N (type «charges constatées d'avance», nature «annulation/réduction») ;</p> <p>-enregistrement d'un LIBUD : Crédit - compte 616X Crédit compte 10682 pour le montant des charges constatées d'avance devant figurer en BE au 1/01/N ;</p> <p>-rétablissement des charges se rapportant à l'exercice N (Type «charges constatées d'avance», nature «fonctionnement») : Débit compte 616X Crédit compte 486 (cette pièce doit référencer la pièce d'annulation initiale).</p> <p>En N+1 :</p> <p>-réintégration de la charge en N+1 : Débit compte 616X Crédit compte 486 (type «charges constatées d'avance», nature «fonctionnement») (cette pièce doit référencer la pièce d'annulation initiale).</p>
--	--

<p><u>Un établissement a comptabilisé à tort une cession d'actif sur l'exercice N alors qu'elle aurait dû être rattachée à l'exercice N-1. Pour que le résultat de N ne soit pas impacté, l'établissement souhaite comptabiliser les opérations suivantes (au moyen d'un schéma LIBUD dans l'application Hélios) : CT + 675 / CT – 106820 et CT – 775 / CT + 106820. Est-ce possible ?</u></p>	<p>La correction envisagée peut sembler justifiée au nom du respect des principes d'indépendance des exercices et de sincérité du résultat comptable. Toutefois, les corrections d'erreurs en situation nette, même si elles peuvent s'appliquer à des opérations qui auraient dû, lors des exercices antérieurs, transiter par le compte de résultat, visent à fiabiliser des comptes de bilan (comptes de classe 1 à 5), et non à ajuster des comptes de charges et de produits.</p> <p>Deuxièmement, les corrections d'erreurs sur l'exercice en cours se corrigent par contre-passation et non au moyen d'écritures correctives en situation nette. Par conséquent, les écritures comptabilisées en N ne peuvent être rectifiées en situation nette. En outre, les schémas LIBUD sont destinés à comptabiliser des corrections d'erreur en situation nette sur des comptes de classe 4 « suivis par pièces » dans Hélios et qui ne peuvent être mouvementés au moyen d'un schéma manuel (schéma libre ou schéma COR(R)). Les schémas proposés ne sont donc pas conformes à la doctrine d'emploi des schémas LIBUD.</p> <p>Enfin, les écritures de cession comptabilisées à tort sur l'exercice N ont, malgré tout, le mérite de tracer comptablement l'opération de cession.</p> <p>En conclusion, les opérations de cession comptabilisées en N doivent être maintenues en l'état. Une mention sera portée en annexe du compte financier afin d'expliquer pourquoi l'écriture a été comptabilisée en N au lieu de N-1.</p>
<p><u>Le directeur d'un établissement souhaite neutraliser (par enregistrement d'une écriture en situation nette au moyen d'un schéma LIBUD) l'impact sur le résultat de N des rattachements de charges effectués en N-1 (l'exercice N-1 étant clos) au motif que les rattachements ont été surévalués en N-1, du fait d'une mauvaise appréhension par les services économiques de l'établissement de la notion de dépense engagée non mandatée. Cette situation relève t-elle vraiment d'un cas de correction d'erreur en situation nette ?</u></p>	<p>L'instruction M21 (Tome 2, titre 2, chapitre 4, §1,2,2) prévoit que « 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 ». Par ailleurs, elle définit une erreur d'un exercice antérieur comme « <i>une omission ou une inexactitude des états financiers portant sur un ou plusieurs exercices antérieurs et qui résultent de la non</i></p>

	<p><i>utilisation ou de l'utilisation abusive d'informations fiables</i> <i>(a) qui étaient disponibles lorsque la publication des comptes de ces exercices a été effectuée.</i> et <i>(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.</i> <i>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. (...).</i></p> <p>Par conséquent, 2 cas sont à distinguer :</p> <p>Cas 1 : Le montant des charges à payer est surévalué par les services gestionnaires de l'établissement</p> <p>Les écritures de rattachement de charges sont décrites dans la fiche n°4 de l'annexe 3 du tome 1 de l'instruction M21. Le montant des émissions de mandats peut être inférieur ou supérieur au rattachement.</p> <p>Par conséquent, l'ajustement du compte 408 par correction d'erreur ne se justifie pas à partir du moment où le référentiel comptable prévoit explicitement la possibilité d'un décalage entre le montant des rattachements effectués en N et les dépenses supportées au final par l'établissement en N+1, y compris quand l'importance des rattachements a pour effet de rendre un compte de classe 6 créditeur.</p> <p>Cas 2 : Les services de l'hôpital ont rattaché des dépenses qui ne répondent à la définition réglementaire des rattachements</p> <p>C'est le cas, par exemple, où les services de l'ordonnateur auraient rattaché à l'exercice des dépenses engagées n'ayant pas donné lieu à service fait au 31 décembre de l'exercice.</p> <p>Dans cette hypothèse, une écriture corrective en situation nette peut être envisagée afin de neutraliser l'impact sur le résultat de N des rattachements erronés contre-passés :</p>
--	--

	<ul style="list-style-type: none"> • Débit compte 408 Crédit compte classe 6 (Typage du mandat : " Correctif " ; Nature « Annulation mandat de rattachement ») ; • Enregistrement d'un LIBUD : Crédit- compte classe 6 (ligne LIBUDA- « Ligne budgétaire dépense »)/ Crédit +10682X (ligne LIBUDD-« Ligne bilan »). <p>L'ajustement en situation nette du compte 408, s'il était amené à se reproduire à chaque exercice, serait contraire au principe des corrections d'erreurs, lesquelles visent à fiabiliser le bilan d'ouverture.</p> <p>Enfin, afin d'améliorer les pratiques au sein de l'établissement, il peut être envisagé que la direction financière sensibilise, notamment dans le cadre de son dispositif de contrôle interne, les services de l'hôpital à la réglementation comptable applicable en matière de rattachements à l'exercice. Un rétroplanning dans le cadre de la clôture des comptes, pourra également être mis en place afin de s'assurer que les opérations à rattacher à l'exercice sont enregistrées de façon exhaustive.</p>
--	--

THEME 5 : LES EMPRUNTS	
SOUS-THEME 1 : comptabilisation des emprunts	
Comment comptabiliser un emprunt avec conditions suspensives ?	<p>Sur le modèle de la comptabilité privée, seul l'encaissement de l'emprunt peut constituer le fait générateur de l'enregistrement comptable. La signature de contrat d'emprunt n'entraîne pas l'inscription au passif du montant à recevoir. En revanche, les emprunts obtenus non encore encaissés peuvent être mentionnés, le cas échéant dans l'annexe du compte financier au titre des engagements financiers souscrits par l'établissement.</p>
THEME 6 : LES RATTACHEMENTS A L'EXERCICE ET LES PRODUITS ET CHARGES CONSTATES D'AVANCE	
SOUS THEME 1 : les produits à recevoir	

<p>Comment valoriser les produits liés aux séjours à cheval dans les comptes de l'établissement ?</p>	<p>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 recevoir¹², au nom du principe d'indépendance des exercices.</p> <p>Le rattachement des séjours à cheval donnera lieu à la comptabilisation des écritures suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> • En N, rattachement de la part des séjours qui se rapportent à N selon une méthode statistique à définir par l'établissement : Débit compte 4182 / Crédit compte 7311x¹³ ; • En N+1, contre-passation de la part N des séjours : Débit compte 7311x / Crédit compte 4182. <p>L'établissement devra documenter la méthodologie qui sera utilisée pour valoriser ces séjours à cheval (par exemple : sur la base du nombre de séjours à cheval au 31/12 dans chacun des services et sur le prix moyen journalier d'une hospitalisation par service). La valorisation devra permettre de garantir la sincérité des comptes.</p>
<p>La méthode de régularisation des séjours à cheval qui n'ont pas été rattachés décrite dans la fiche de fiabilisation n°16 (recours à un schéma LIBUD) est-elle transposable à toute autre nature de premier rattachement de charges et de produits (y compris les ICNE) en l'absence de rattachements antérieurs ?</p>	<p>Les schémas d'écritures LIBUD visent à rétablir les comptes tels qu'ils auraient dû être si les rattachements en question avaient été pratiqués en N-1, dans le cas où l'application Hélios ne permet pas d'utiliser les schémas de correction d'erreur « classiques » car celle-ci attend une pièce en contrepartie de l'écriture de correction..</p> <p>En ce qui concerne les ICNE, il est possible d'enregistrer une écriture dans Hélios au moyen d'un schéma CORR sans avoir à recourir à un schéma</p>

¹² Doivent être comptabilisées comme des produits à recevoir : « 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 » (Instruction M21, Tome II, titre 2, Chapitre 4, §1.3.1).

¹³ Les séjours à cheval sont valorisés exclusivement sur la part obligatoire à la charge de l'assurance maladie. La part complémentaire est valorisée sur la base du tarif journalier de prestation, et donc selon des modalités permettant clairement la séparation des produits selon l'exercice.

	<p>LIBUD.</p> <p>Ainsi, si l'hôpital aurait dû procéder à des rattachements d'ICNE en N-1 et qu'il ne l'a pas fait, il comptabilisera en N les écritures suivantes : Schéma CORR5 : Débit compte 106820 / Crédit compte 1688</p> <p>En revanche, si aucun rattachement n'était normalement à comptabiliser en N-1, aucune écriture de régularisation ne doit intervenir sur l'exercice N.</p> <p>A titre d'exemple, un établissement qui aurait pour la première fois à rattacher des intérêts d'emprunts sur l'exercice N, procède à ces rattachements au moyen du schéma réglementaire : Débit 66112 (Mandat) Crédit 1688.</p>
--	--

<p>SOUS THEME 2 : les charges à payer</p>	
<p><u>Pour les agents publics hospitaliers, les congés non pris en N et reportables sur N+1 doivent-ils faire l'objet d'une comptabilisation en N en charges à payer?</u></p>	<p>Les agents de la fonction publique hospitalière ne bénéficient pas du droit à congés payés, ce qui justifie qu'un établissement n'a pas de charge à payer à enregistrer en fin d'exercice.</p> <p>Les cas de reports de congés annuels en N+1 sont précisés dans l'instruction N°DGOS/RH3/DGCS/2013/356 du 1^{er} octobre 2013 relative à l'incidence du congé de maternité, du congé d'adoption, du congé de paternité et du congé parental sur le report des congés annuels des fonctionnaires hospitaliers.</p> <p>Par ailleurs, le décret n°2002-8 du 4 janvier 2002 relatif aux congés annuels des agents des établissements hospitaliers prévoit que :</p> <p>"Tout fonctionnaire d'un des établissements mentionnés à l'article 2 de la loi du 9 janvier 1986 susvisée en activité a droit, dans les conditions et sous les réserves précisées aux articles ci-après, pour une année de service accompli du 1er janvier au 31 décembre, à un congé annuel d'une durée égale à cinq fois ses obligations hebdomadaires de service"(art.1)</p> <p>Les congés prévus à l'article 41 et au quatrième alinéa de l'article 63 de la loi du 9 janvier 1986 susvisée sont considérés, " pour l'application de ces dispositions, comme service accompli au sens du premier alinéa du présent article"(art.1)</p> <p>Le congé dû pour une année de service accompli ne peut se reporter sur l'année suivante, sauf autorisation exceptionnelle accordée par l'autorité investie du pouvoir de nomination. Les congés non pris au titre d'une année de service accompli peuvent alimenter un compte épargne temps, selon des modalités définies par décret. Un congé non pris ne donne lieu à aucune indemnité compensatrice.(art.4)</p> <p>Toutefois, l'instruction N°DGOS/RH3/DGCS/2013/356 du 1er octobre 2013 rappelle qu'il est possible pour un fonctionnaire de reporter ses congés annuels</p>

	<p>non pris pour raisons de santé sur l'année suivante, sur le fondement des décisions de la Cour de Justice de l'Union Européenne, reprises par le Conseil d'État dans une décision du 26 octobre 2012.</p> <p>Au regard des textes actuels, il n'y a pas lieu de distinguer les jours reportés du reste des jours de congé pris dans l'année. En effet, les premiers ne confèrent pas de droits spécifiques ou supplémentaires à l'agent hospitalier, pouvant justifier la comptabilisation de charges à payer.</p>
<p><u>Le versement de primes d'intéressement collectif, dans la cadre d'un contrat de pôle, est-il prévu par la réglementation ? La constitution de provision pour cette dépense est-elle permise ? A quel compte prendre en charge les mandats ?</u></p>	<p>L'article R.6146-8 du code de la santé publique prévoit que le contrat de pôle « précise, le cas échéant, les modalités d'intéressement du pôle aux résultats de sa gestion ». Par conséquent, le versement d'une prime d'intéressement collectif, dans le cadre d'un contrat de pôle, est une possibilité ouverte aux établissements.</p> <p>La couverture des charges liées au versement de primes d'intéressement collectif ne répond pas à l'objet d'une provision de droit commun puisque ces charges ont pour contrepartie la réalisation d'un travail, lequel permet d'atteindre les objectifs du contrat de pôle.</p> <p>Les sommes dues à la clôture de l'exercice au titre de l'intéressement ont le caractère de charges à payer à créditer au compte 4286 par le débit du compte 6488 (« autres charges diverses de personnel »).</p>
<p><u>Doit-on comptabiliser de la TVA déductible sur charges à payer (factures non parvenues) ?</u></p>	<p>L'instruction M21 (tome II, titre 2, Chapitre 4, §.2.2) prévoit que doit être rattachée à l'exercice « toute dépense relevant des comptes de résultat prévisionnels régulièrement engagée mais non mandatée à la clôture d'un exercice, dès lors que son montant est évaluable et qu'elle correspond à un service fait avant le 31 décembre dudit exercice ».</p> <p>Par ailleurs, par dérogation aux règles de droit commun selon lesquelles la TVA peut être déduite lorsqu'elle devient exigible pour le fournisseur du bien ou du service (ie à l'encaissement de tout avance, acompte ou solde par ce dernier ; cf. article 271, I,2 du CGI), il est admis que les collectivités déduisent la taxe au moment de la prise en charge, dans les écritures du comptable, du</p>

	<p>montant émis par l'ordonnateur en vue du règlement des dépenses (Documentation de base DB 3 A 544 n°9 et 10).</p> <p>Au cas présent, la TVA est déduite par l'établissement uniquement lors de la prise en charge du mandat émis en vue du règlement de la facture parvenue à l'établissement en N+1. Il résulte du principe de comptabilisation de la TVA sur les débits qu'aucune TVA déductible n'est à comptabiliser lors des rattachements de charges à l'exercice. C'est la raison pour laquelle aucun compte de TVA sur factures non parvenues n'existe dans les nomenclatures du secteur public local (dont la M21).</p> <p>Il convient donc que l'établissement émette les mandats de rattachements pour le montant HT afin d'éviter toute difficulté lors de la contre-passation des rattachements.</p>
<p><u>Comment comptabiliser les honoraires du commissaire aux comptes pour la certification des comptes d'un exercice donné ?</u></p>	<p>L'intervention du commissaire aux comptes se déroule sur deux années civiles (pour la certification des comptes de l'exercice 2014, le commissaire aux comptes intervient de septembre 2014 à avril-mai 2015).</p> <p>Concernant la part de la prestation comprise entre septembre et décembre N : En pratique, il est fréquent que l'intervention du commissaire aux comptes de septembre à décembre de l'année N donne lieu à l'émission d'une facture. Dans ce cas, une charge correspondant à cette prestation sera constatée sur l'exercice N.</p> <p>Dans le cas où l'EPS ne dispose pas d'une facture intermédiaire au 31/12/N, une charge à payer sera enregistrée dont le montant sera évalué à partir du montant du marché.</p> <p>Concernant la part de la prestation comprise entre le 1er janvier N+1 et la reddition du rapport de certification :</p> <p>Dans la mesure où l'intervention du commissaire aux comptes se traduit par une contrepartie à travers la reddition du rapport de certification, aucune provision ne sera enregistrée à la clôture de l'exercice pour les honoraires du commissaire aux comptes. La charge relative à la prestation entre le 1er janvier N+1 et la reddition du rapport de certification sera enregistrée sur l'exercice N+1.</p>

<u>Faut-il rattacher à l'exercice les charges relatives à la dégressivité tarifaire ?</u>	<p>Les montants des sommes dues par établissement résultant de l'application des coefficients de minoration sont déterminés <u>sur la base des données disponibles au 15 mai de l'année suivant l'année civile considérée (soit pour la première année d'application les données 2015 au 15 mai 2016)</u>. Les sommes à récupérer, le cas échéant, seront arrêtées par le DG ARS au terme d'une procédure contradictoire.</p> <p>Aucune provision n'est à constituer pour la clôture de l'exercice 2015. Il n'y a pas non plus de rattachement de charges à effectuer. En effet, les montants des sommes dues seront déterminés après la clôture de l'exercice. En outre, l'application de la dégressivité tarifaire se traduira par une minoration de recettes et non par une charge pour l'EPS.</p>

SOUS THEME 3 : les opérations de fin d'exercice

<p><u>Un établissement a-t-il la possibilité de recourir aux schémas LIBUD dans l'application Hélios pour enregistrer, à la demande du certificateur, des opérations complémentaires de fin d'exercice (amortissements, provisions, cessions) lorsqu'il n'est plus en capacité d'éditer les titres et mandats relatifs à ces opérations suite à clôture de son logiciel d'actif ?</u></p>	<p>Les seuls schémas LIBUD autorisés à titre dérogatoire par le bureau CL1B sont ceux qui portent sur des corrections d'erreur en situation nette pour des comptes de classe 4 suivis par pièces. Il est en revanche exclu d'appliquer ces mêmes schémas à des opérations de l'exercice qui doivent être retracées obligatoirement par une pièce budgétaire (titre ou mandat).</p> <p>Lorsqu'elles interviennent trop tardivement par rapport au délai de clôture et qu'elles impliquent l'émission de titres ou de mandats, les régularisations demandées ne pourront intervenir qu'au cours de l'exercice suivant.</p>
---	--

SOUS THEME 4 : les opérations courantes en dépenses et recettes

<p><u>Est-il possible de demander à l'ordonnateur soit l'admission en non valeur, soit l'annulation des titres rejetés par les caisses et mutuelles ?</u></p>	<p>Le décret no 2014-1765 du 31 décembre 2014 relatif à la facturation individuelle des établissements de santé publics et privés mentionnés aux a, b et c de l'article L. 162-22-6 du code de la sécurité sociale prévoit dans son article 2, que l'article R.174-2-4 du code de la sécurité sociale soit ainsi rédigé :</p> <p>« Art. R. 174-2-4. – En cas d'accord de paiement, la caisse de paiement unique paie à l'établissement, dans un délai de douze jours ouvrés à compter de la réception de la facture, pour le compte de la caisse gestionnaire, l'intégralité de la part des prestations mentionnées à l'article L. 174-2-1 prise en charge par le régime obligatoire d'assurance maladie dont relève la caisse gestionnaire.</p> <p>«La caisse de paiement unique paie les sommes dues au titre de chaque facture acceptée par la caisse gestionnaire au moyen d'un virement bancaire sur le compte du comptable public de l'établissement lorsqu'il s'agit d'un établissement mentionné au a de l'article L. 162-22-6 ou sur le compte de</p>
---	--

	<p>l'établissement lorsqu'il s'agit d'un établissement mentionné au b ou c du même article.</p> <p>«La caisse de paiement unique adresse à l'établissement ou à son comptable public dans le cas des établissements mentionnés au a de l'article L. 162-22-6, les informations nécessaires à l'identification des factures et des titres de recette acquittés, selon des modalités fixées par arrêté des ministres chargés de la santé, de la sécurité sociale et du budget.</p> <p>«En cas de rejet d'une facture, la caisse de paiement unique informe, dans un délai de douze jours ouvrés à compter de la date de réception de la facture et selon des modalités fixées par arrêté des ministres chargés de la santé, de la sécurité sociale et du budget, l'établissement et, lorsqu'il s'agit d'un établissement mentionné au a de l'article L. 162-22-6, le comptable public de cet établissement, des motifs de rejet formulés par la caisse gestionnaire ainsi que des références de la facture. L'établissement annule alors la facture ainsi que le titre de recette correspondant, sauf s'il conteste ce rejet dans les conditions prévues au chapitre II du titre IV du livre Ier.</p> <p>Ainsi, en cas de rejet d'une facture par la caisse de paiement unique, l'établissement doit annuler le titre de recettes correspondant, sauf s'il conteste ce rejet.</p> <p>Il est donc possible de proposer à l'ordonnateur de procéder à des annulations de titres, pour ceux qui correspondent à des titres rejetés par les caisses et mutuelles mais non recyclés et pour lesquels l'ordonnateur n'a pas contesté le rejet (même si le décret précité ne s'applique qu'aux caisses, un raisonnement identique peut être tenu pour les titres émis envers les mutuelles).</p>
<p>Sur quel compte imputer les financements du Fonds d'intervention régional (FIR) en l'absence de compte dédié (compte 7471) dans certains CRPA ?</p>	<p>Le compte 7471 « Fonds d'intervention régional (FIR) » a été créé dans le plan de comptes M21 au 1^{er} janvier 2012, uniquement pour le CRPP. Dans</p>

	<p>l'EPRD, ce compte était repris au niveau du chapitre 74 « subventions d'exploitation et participations » du titre 3 « autres produits » du CRPP.</p> <p>Au 1^{er} janvier 2015, un chapitre spécifique 7471 « FIR », repris dans le titre 1 « produits versés par l'assurance maladie » du CRPP, a été créé dans l'EPRD afin d'isoler les fonds versés au titre du FIR.</p> <p>Au 1^{er} janvier 2017, un chapitre spécifique 7471 « FIR », repris dans le titre 1 « produits versés par l'assurance maladie » du CRPA G (GHT), a été créé dans l'EPRD.</p> <p>Le compte 7471 « Fonds d'intervention régional (FIR) n'a effectivement pas été créé dans les autres CRPA (hors CRPA C et G). Lorsque des fonds sont versés au titre du FIR pour ces CRPA, la somme devra être enregistrée au compte 7488 « autres subventions ».</p>
<p><u>Comment traiter les écarts de centimes entre la taxe sur les salaires comptabilisée et la taxe sur les salaires versée dans le cadre de la télédéclaration ?</u></p>	<p>L'article 1724 du CGI prévoit que la liquidation de toutes sommes à recevoir est arrondie à l'euro le plus proche. <u>La taxe sur les salaires est donc due pour son montant arrondi à l'euro le plus proche.</u></p> <p><u>Il convient donc que l'ordonnateur émette un mandat au compte 6311x « taxe sur les salaires » pour un montant correspondant à la télédéclaration, soit un montant arrondi à l'euro le plus proche.</u></p> <p>Si, en raison de problèmes éventuels de paramétrage de l'application informatique de l'établissement, le mandat ne peut être émis pour le montant arrondi, il convient alors de procéder à une annulation partielle du mandat (D 46721 C6311) pour le montant des centimes (si l'arrondi a été fait à l'euro inférieur), ou d'émettre un mandat complémentaire (D6311 C4471) pour le montant des centimes (si l'arrondi a été fait à l'euro supérieur). L'utilisation d'un compte de classe 4, à l'instar de ce qui est fait pour la TVA, n'est pas correcte dans la mesure où il s'agit d'une dépense budgétaire contrairement à la TVA.</p>

<p><u>Dans le cadre d'une convention de recherche clinique (promotion externe à caractère institutionnel), un EPS désigné comme « promoteur » de la recherche finance les surcoûts liés à la recherche supportés par un autre EPS associé. Selon quel schéma comptable l'établissement promoteur doit- t-il imputer ses versements à l'établissement associé ?</u></p>	<p>Dans le cadre d'un projet de recherche mis en œuvre entre établissements, une convention est signée entre établissements. Il n'existe pas de cadre réglementaire pour ce type de convention. L'EPS promoteur rembourse 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.</p> <p>La fiche de fiabilisation n° 17 préconise une imputation des surcoûts au compte 7548 « autres remboursements de frais » chez l'EPS associé Chez l'EPS promoteur, les surcoûts pourront être imputés au compte 6588 « autres charges diverses de gestion courante ».</p>
<p><u>Sur quel compte imputer l'activité de soins aux détenus ?</u></p>	<p>Concernant l'activité de soins aux détenus, il s'agit de recettes relatives au reste à charge des soins d'hospitalisation des détenus et de la part complémentaire sur les actes externes, pris en charge par l'État mais pour laquelle l'assurance maladie opère une avance de frais.</p> <p>Il s'agit de recettes du titre 2 (autres produits de l'activité hospitalière), qui sont à imputer au compte 7358 « produits à la charge de l'État – autres ».</p> <p>L'instruction DSS/DGOS du 6 janvier 2016 sur les nouvelles modalités de facturation des soins MCO indique page 4 : « les établissements devront imputer ce montant dû au titre du reste à charge des patients écroués au sein du compte 7358 "produits à la charge de l'État -autres". »</p>
<p><u>Le reversement de dotations entre deux EHPAD gérés par le même EPS est-il réglementaire ?</u></p>	<p>L'article R.314-43-1 du code de l'action sociale et des familles prévoit bien la possibilité, dans le cadre des contrats pluriannuels de moyens et d'objectifs, de fixer une dotation globalisée pour les établissements gérés par une même personne morale et relevant de la même autorité de tarification :</p> <p>« Dans le cadre des contrats mentionnés à l'article L. 313-11, la fixation pluriannuelle du montant global des dépenses nettes autorisées peut être commune à plusieurs établissements et services, gérés par la même personne morale et relevant de la même autorité de tarification et des mêmes</p>

	<p>financements.</p> <p>Ce budget pluriannuel peut prendre la forme d'une dotation globalisée pour ces établissements et services. Elle est versée dans les conditions prévues aux articles R. 314-107 et R. 314-108 ou R. 314-111 et R. 314-112 ou R. 314-115 à R. 314-117.</p> <p>L'arrêté de tarification fixe chaque année le montant de la dotation globalisée ainsi que sa répartition prévisionnelle entre les différents établissements et services concernés. En cours d'exercice budgétaire, il peut être procédé par décisions modificatives des établissements et services concernés à une nouvelle répartition de la dotation globalisée, dans la limite de ce montant. »</p> <p>Ces dispositions sont également applicables dans le cas de conventions tripartites, en vertu de l'article R.314-40 CASF, qui prévoit que « Les éléments pluriannuels du budget sont fixés dans le cadre, soit du contrat pluriannuel prévu par l'article L. 313-11, soit de la convention pluriannuelle mentionnée au I de l'article L. 313-12. »</p> <p>Enfin, l'ensemble de ces dispositions sont bien applicables aux EHPAD gérés par un EPS. En effet, en application des dispositions de l'article R.314-75 du code de l'action sociale et des familles, l'autorité de tarification fixe le tarif de l'ensemble des établissements sociaux et médico-sociaux – qu'ils relèvent du champ sanitaire ou du champ médico-social – selon les mêmes modalités, à savoir en fonction des recettes et des dépenses qu'elle a autorisées.</p> <p>Dès lors que l'ARS peut fixer une dotation globalisée pour des EHPAD gérés par un même EPS, le reversement vers un EHPAD 2 d'une partie de la notification de la dotation globale soins alloué à un EHPAD 1 au sein du même établissement, ne soulève pas de difficultés. En revanche, ce redéploiement ne peut concerner que l'exercice en cours et n'a pas vocation à être inscrit pour une durée de cinq ans dans la convention tripartite. En effet, l'article R.314-43-1 du code de l'action sociale et des familles prévoit bien que « L'arrêté de tarification fixe chaque année le montant de la dotation globalisée ainsi que sa répartition prévisionnelle entre les différents établissements et services concernés. »</p>
--	--

<p><u>Les établissements qui reçoivent des financements de l'ARS qu'ils reversent à des tiers (autres établissements, GCS, GCSMS ou associations) ne pourraient-ils pas faire transiter ces sommes, destinées à être reversées, par des comptes de tiers (compte de recettes à transférer (473) ou compte 467) ?</u></p>	<p>La comptabilisation des subventions pour tiers augmente les produits et les charges de l'exercice, sans contrepartie économique. S'agissant de la possibilité d'utiliser des comptes de classe 4, notamment le compte 473 "recettes à transférer" (compte 4738 à créer) ou le compte 467 "autres comptes créditeurs ou débiteurs", le commentaire du compte 4731 dans l'instruction budgétaire et comptable M21 est le suivant :</p> <p>« <i>Compte 4731 « Recettes à transférer – sécurité sociale étudiante »</i> »</p> <p>L'établissement peut recouvrer, en lieu et place de l'URSSAF, les cotisations des étudiants destinées à cette dernière. En effet, l'article L.381-6 du code de la sécurité sociale énonce que " les cotisations sont recouvrées en même temps que les sommes dues pour frais d'études. Elles sont versées à l'union de recouvrement des cotisations de sécurité sociale dont dépend l'établissement ".</p> <p>Toutefois, la signature d'une convention s'impose entre l'établissement d'enseignement et l'URSSAF, comme pour tout mandat. Le comptable de l'établissement ne revêt aucune responsabilité dans le recouvrement des sommes, n'étant pas comptable assignataire de ces fonds. Ainsi, ces sommes n'ont pas vocation à entrer dans les masses budgétaires de l'établissement, obligeant le comptable à s'assurer de leur suivi dans des comptes de tiers. La convention doit par exemple prévoir la périodicité et les modalités du reversement à l'URSSAF, ainsi que les pièces justificatives attenantes, le cas des étudiants qui n'auraient pas payé spontanément la cotisation impliquant une phase de recouvrement "contentieuse" qui n'appartient pas à l'établissement ni à son comptable, la transmission d'informations à l'URSSAF, etc.</p> <p>La circulaire conjointe du ministère de la Santé et de l'éducation nationale DSS/DES n°2003-281 du 11 juin 2003 relative aux modalités de gestion du régime obligatoire de sécurité sociale des étudiants prévoit le reversement par le comptable de l'établissement à l'URSSAF par un chèque global unique, un mois après la clôture des inscriptions, au plus tard le 15 décembre, avec possibilité d'un premier chèque le 31 octobre.</p>
--	---

	<p>Il est également possible de constituer une régie au sein de l'établissement encaissant pour le compte d'un tiers, l'URSSAF, conformément aux modalités prévues au paragraphe 1.3.1 du chapitre 2 du titre 1 de l'instruction codificatrice n°06-031-A-B-M du 21 avril 2006 relative aux régies du secteur public local. »</p> <p>L'utilisation du compte 4731 est donc réservée au recouvrement des cotisations des étudiants. Ces sommes ne donnent pas lieu à émission de titre ou mandat car il existe une convention entre l'établissement d'enseignement et l'URSSAF, et le comptable de l'établissement ne revêt aucune responsabilité dans le recouvrement des sommes, n'étant pas comptable assignataire de ces fonds.</p> <p>S'agissant des opérations faites pour le compte de tiers, le Lefebvre comptable (§4184) précise que, selon le PCG, les opérations traitées par l'entreprise en qualité de mandataire sont enregistrées dans le compte du mandant (compte de tiers de la classe 4) et seule la rémunération du mandataire est comptabilisée dans le résultat. Les opérations faites pour le compte du mandant sont enregistrées à une subdivision du compte 467 "autres débiteurs et créditeurs divers".</p> <p>L'instruction M21 prévoit l'utilisation d'un compte dédié, le compte 458 « Opérations pour le compte de tiers », afin d'enregistrer les opérations effectuées par l'établissement en qualité de mandataire dans le cadre d'opérations de travaux. Ces opérations ne donnent pas lieu à émission de titre ou mandat dans la comptabilité du mandataire, mais cela suppose l'existence d'une convention qui confie l'exercice de tout ou partie des attributions de la maîtrise d'ouvrage à l'établissement mandataire.</p> <p>Dans la mesure où les sommes destinées à être reversées à des tiers sont versées à l'établissement via la dotation annuelle de financement (DAF) (compte 73117) et le Fonds d'intervention régional (FIR) (compte 7471), et qu'elles sont notifiées à l'établissement par l'ARS (arrêté ou décision attributive de financement), il s'agit bien d'une créance qui doit donner lieu à l'émission d'un titre de recettes afin de matérialiser les droits de l'établissement. Le comptable de l'établissement est bien responsable du recouvrement de ces sommes.</p>
--	--

	<p>Dès lors que les sommes perçues par l'établissement donnent lieu à l'émission d'un titre, le reversement doit donner lieu à l'émission d'un mandat au compte 657 "subventions" ou au compte 652 "contributions aux GCS".</p>
<p><u>Les remboursements par le GCS des dépenses de personnel mis à disposition par l'hôpital peuvent-ils être imputés, dans la comptabilité de l'EPS, sur un compte de transfert de charges ou d'atténuation de charges ?</u></p>	<p>Cette situation correspond au cas où le personnel mis à disposition du GCS continue à être rémunéré par l'hôpital et où le GCS reverse périodiquement à l'EPS le montant correspondant à la charge salariale du personnel mis à disposition.</p> <p>L'instruction M21 indique, dans le commentaire du compte 79 « transfert de charges » :</p> <p>« Ce compte est un compte correcteur des comptes de charges de la classe 6. Il enregistre les charges d'exploitation, financières et exceptionnelles à transférer soit à un compte de bilan, autres que les comptes d'immobilisation, soit à un compte autre que les comptes de charges.[...]</p> <p>La technique des transferts de charges doit être utilisée <u>de manière limitative</u> et doit se limiter aux cas inévitables dans la mesure où elle conduit à un double enregistrement des charges. »</p> <p>En outre, l'instruction M21 indique que les comptes 6419 « <i>Remboursement sur rémunérations du personnel non médical</i> » et 6429 « <i>Remboursement sur rémunérations du personnel médical</i> » ont vocation à retracer les atténuations de charges. Ils sont crédités des remboursements sur rémunérations effectués par le personnel (non médical / médical) et des indemnités journalières versées quand l'établissement est subrogé dans les droits de l'agent :</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Compte 6419 « Remboursement sur rémunérations du personnel non médical ».</i> <p>Ce compte, dont la vocation est de retracer les atténuations de charges, est crédité des remboursements sur rémunérations effectués par le personnel et des indemnités journalières versées quand l'établissement est subrogé dans les droits de l'agent. Les atténuations de charges correspondent aux</p>

	<p>remboursements à l'euro (compensation). Tout remboursement à caractère forfaitaire est quant à lui assimilé à une subvention ou à une participation (financement) et est à ce titre imputé au compte 74.</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Compte 6429 « Remboursement sur rémunérations du personnel médical »</i> <p>Ce compte est crédité des remboursements en provenance des personnels ou des indemnités journalières.</p> <p>Aussi, au regard des commentaires de comptes, l'utilisation du compte 79 « transfert de charges », comme celle des comptes 6419 et 6429 (atténuation de charges), pour enregistrer le remboursement par le GCS des mises à disposition de personnel n'est pas appropriée.</p> <p>Les produits correspondant au remboursement par le GCS des frais de personnel mis à disposition doivent être enregistrés au compte 7084 « mise à disposition de personnel facturée ».</p> <p>L'annexe du compte financier pourra mentionner l'impact des charges de rémunérations du personnel mis à disposition et des produits liés à leur remboursement dans l'état CR1 « Éléments significatifs explicitant les comptes ». Cet état, établi par l'ordonnateur, traite de tout élément significatif constituant le compte de résultat.</p> <p>L'impact de ces charges sur les différents indicateurs d'analyse financière, notamment les ratios charges /activité, sera également expliqué dans le rapport financier, qui est joint au compte financier.</p>
--	--

SOUS THEME 5 : charges sur exercice antérieur

<p><u>Un établissement utilise de manière récurrente les subdivisions du compte 672x8 « Charges sur exercice antérieurs- autres » pour imputer toutes les charges qui n'ont pas fait l'objet d'une identification leur permettant de les</u></p>	<p>L'instruction M21 (Tome 1, commentaire des comptes 672), précise que <i>"l'utilisation de ce compte doit être exclusivement liée à une insuffisance de crédits limitatifs disponibles ne permettant pas de rattacher la charge à</i></p>
--	---

<p><u>rattacher à l'exercice concerné, y compris l'exercice précédent. Sur l'exercice 2015, l'établissement a notamment mandaté au compte 67218 ("charges sur exercices antérieurs-charges de personnel-autres") le montant de la contribution 2015 au FIPHFP (Fonds pour l'insertion des handicapés). Cette contribution 2015 est assise sur les données de l'exercice 2014 (campagne 2015 au titre de l'année 2014, le fonds enregistre une déclaration en N+1 sur les données N). Est-ce une pratique conforme à l'instruction M21 ?</u></p>	<p><i>l'exercice concerné : elle a donc un caractère tout à fait exceptionnel".</i></p> <p>Deuxièmement, le compte 6335 "Fonds d'insertion pour les personnes handicapées dans la fonction publique" étant rattaché à un chapitre évaluatif, l'absence de rattachement ne peut être justifiée par une indisponibilité des crédits budgétaires. Par conséquent, l'utilisation du compte 672 est à proscrire au cas présent. En revanche, il est juste de considérer que la contribution liquidée sur les données 2014 et réclamée au titre de cet exercice constitue une charge de 2014. L'absence de rattachement de la contribution sur cet exercice constitue une omission entraînant une correction d'erreur en situation nette à enregistrer sur l'exercice 2015. De même, la contribution liquidée à partir des droits acquis en 2015 et qui sera versée en 2016 doit être rattaché à l'exercice 2015.</p>
--	---

THEME 7 LES STOCKS

SOUS THEME 1 la valorisation des stocks

<p><u>Les articles pharmaceutiques stockés dans les unités de soin ou de délivrance sont-ils considérés comme consommés ou doivent-ils être valorisés dans les stocks ?</u></p>	<p>D'un point de vue comptable et économique, il apparaît justifié que les articles stockés dans les unités de soins ou de délivrance et qui ne sont pas encore consommés par ces services soient valorisés dans les stocks. L'établissement devra veiller à suivre les articles stockés dans les unités de soins ou de délivrance, que ceux-ci transitent ou non par la pharmacie de l'établissement.</p>
<p><u>La comptabilisation des stocks en transit constitue une pratique courante en comptabilité privée. Est-elle applicable en M21 ?</u></p>	<p>L'incoterm Free carrier qui régit au cas présent la relation commerciale entre l'EPS et son fournisseur prévoit que le transfert des risques du vendeur à l'acheteur intervient lorsque les marchandises ont été remises au transporteur après chargement au point prévu. Le chargement des marchandises induit également un transfert de propriété du vendeur au CHU. Suivant les principes</p>

	<p>de la comptabilité privée, le CAC recommande de constater une charge en comptabilité générale et de valoriser dans les stocks les marchandises en transit dans la mesure où il estime que le service fait est réalisé lors du chargement des marchandises.</p> <p>En effet, les entreprises doivent comptabiliser en stocks les biens sur lesquels elles exercent un contrôle suffisant. Ainsi, en comptabilité privée, les biens (qui constituent des éléments de stocks) non encore réceptionnés mais qui sont déjà de manière certaine la propriété de l'entreprise doivent figurer dans ses stocks à la clôture de l'exercice. Par ailleurs, le CAC fait référence à la possibilité offerte par le PCG (art 943/38) de valoriser en stocks (utilisation d'un compte 38) les marchandises en voie d'acheminement (§1263 du Lefebvre comptable).</p> <p>De son côté, l'établissement, avec l'appui de la direction locale des finances publiques, justifie la non inscription des stocks par l'absence de constatation du service fait. Ainsi, l'établissement indique qu'il n'est pas en mesure d'attester la conformité de la marchandise en cours d'acheminement avec la comptabilité d'engagement.</p> <p>Ces éléments appellent de notre part les observations suivantes :</p> <p>En premier lieu, ne peuvent être rattachées à l'exercice, que les dépenses engagées, non mandatées ayant donné lieu à service fait.</p> <p>Par ailleurs pour que le service fait puisse être établi, les modalités de réception et de valorisation des marchandises dans les comptes de stocks doivent être conformes aux procédures prévues par l'instruction M21 :</p> <p>L'organisation des magasins comporte obligatoirement :</p> <ol style="list-style-type: none">1. un bordereau des entrées qui est constitué par la réunion des différents bordereaux qui ont été tenus au cours de l'année ;
--	---

	<p>2. des fiches de magasins ou fiches de casier correspondant au code des matières stockées (une fiche par article).</p> <p>Lors de chaque livraison, le responsable des magasins l'enregistre sur le bordereau des entrées et sur la fiche de casier correspondante qui comportent la date de la commande, le numéro du bon de commande, la provenance du produit et les quantités livrées. Cette procédure, qui peut être dématérialisée, ne concerne bien évidemment que les articles dont le suivi a été décidé par l'ordonnateur dans la comptabilité des stocks et en-cours.</p> <p>Toute réception conforme au détail de la commande est consignée, soit sur une fiche de réception spécifique, soit sur un exemplaire du bon de commande destiné ultérieurement à assurer la liquidation de la facture. (Instruction M21, tome 3, chapitre 2, point 2).</p> <p>Toutes les entrées d'articles tenus en stocks constatées au cours de l'exercice sont enregistrées au journal des stocks-entrées dans un ordre chronologique. Les écritures d'entrée sont passées après contrôle des bordereaux d'entrées et fiches de réception qui doivent être en totale adéquation avec le détail des différents éléments des factures. Ces documents portent l'indication du numéro de compte budgétaire ouvert à la nomenclature des comptes et également le numéro de code-matières. (Instruction M21, tome 3, chapitre 2, point 3).</p> <p>Enfin, l'instruction M21 ne prévoit pas de dispositif comptable pour retracer et valoriser les stocks en transits (il n'existe pas de compte équivalent au compte 38 "stocks en voie d'acheminement" utilisé en PCG).</p> <p>En conclusion, même si la livraison intervient lors du chargement des marchandises, cette livraison ne pourrait donner lieu à certification du service fait que dans la mesure où l'ordonnateur a la possibilité d'attester dès ce moment de la conformité de la livraison avec l'engagement juridique. Dans le cas contraire, le service fait ne peut être certifié et la charge correspondante ne peut être rattachée à l'exercice. Au cas présent, la recommandation du CAC ne nous semble donc pas devoir être suivie.</p>
--	---

	Il est toutefois possible, pour l'établissement, au regard du caractère significatif des montants concernés, de mentionner les charges liées aux stocks en transit sur l'état du compte financier consacré aux engagements hors bilan (annexe du compte financier).
--	---

THEME 8 : LE COMPTE FINANCIER

SOUS THEME 1 : la procédure d'approbation du compte financier

<p>Quelles sont les modalités de consultation de la commission médicale d'établissement sur le compte financier et le projet de délibération de l'affectation de résultat élaboré par le directeur d'établissement ?</p>	<p>L'article R.6144-1 du code de la santé publique prévoit que « la commission médicale d'établissement est consultée sur des matières sur lesquelles le comité technique d'établissement est également consulté ; ces matières sont les suivantes :</p> <p>1° Les projets de délibération mentionnés à l'article L. 6143-1 » (Cet article mentionne le compte financier et le projet de délibération d'affectation du résultat).</p> <p>Par ailleurs, l'article R. 6144-82 dispose que « La commission médicale d'établissement et le comité technique d'établissement peuvent décider de délibérer conjointement des questions relevant de leurs compétences consultatives communes. A l'issue de ces délibérations, ils émettent des avis distincts ».</p> <p>Il résulte de ce qui précède que la commission médicale d'établissement est en mesure de formuler un avis sur le compte financier et le projet d'affectation du résultat.</p> <p>Aucune disposition du code la santé publique n'oblige l'établissement à</p>
--	---

	<p>attendre l'avis de la CME pour voter le compte financier et l'affectation des résultats.</p> <p>De même, aucune disposition du code de la santé publique ne précise de délai quant à la prise en compte et la diffusion de l'avis de la commission médicale d'établissement par le directeur.</p> <p>En revanche ces modalités sont précisées concernant le comité technique d'établissement :</p> <p>Article R6144-75 Les avis ou vœux émis par le comité sont portés par le président à la connaissance du conseil de surveillance de l'établissement. Ils sont également portés par voie d'affichage, à la diligence du directeur de l'établissement, à la connaissance du personnel dans un délai de quinze jours.</p> <p>Article R6144-76 Le comité doit, dans un délai de deux mois, être informé, par une communication écrite du président à chacun des membres, des suites données à ses avis ou vœux.</p>
<p><u>Quelle forme doit prendre la délibération du Conseil de Surveillance visant à approuver des écritures correctives ? Une délibération spécifique doit-elle être prise ou bien la délibération d'approbation du compte financier vaut-elle approbation tacite des écritures correctives ?</u></p>	<p>La délibération du Conseil de Surveillance visant à approuver ces écritures correctives, évoquée dans la fiche n°3 « ajustement inventaire/actif » correspond à la délibération d'approbation du compte financier visée au 3° de l'article L.6143-1 du code de la santé publique. Aucune délibération spécifique aux écritures correctives n'est à prendre.</p>
<p><u>Qu'advierait-il si le comptable enregistrait les écritures au vu de la décision du Directeur de l'Établissement et que le Conseil de Surveillance refusait les corrections d'erreurs comptabilisées ?</u></p>	<p>Si le conseil de surveillance devait remettre en cause certaines écritures de régularisation, cela reviendrait à un refus d'approbation du compte financier.</p>

SOUS THEME 2 : Les états du compte financier

Peut-on modifier des états du compte financier issus d'Hélios pour isoler les écritures de correction d'erreur sur une colonne spécifique (cas des états BI1, BI2, BI3, BI4) ?

Les états produits par l'application Hélios ne peuvent être modifiés. Ces états sont établis conformément au modèle de compte financier fixé par l'arrêté du 15 décembre 2014 relatif au compte financier des établissements publics de santé.

Il n'est donc pas possible d'ajouter une colonne spécifique pour identifier les corrections sur bilan d'ouverture et de corriger les variations calculées dans les états BI1, BI2, BI3 et BI4. Il n'est pas non plus nécessaire de produire un tableau complémentaire faisant apparaître l'impact de ces corrections sur les variations pour chacun de ces états.

En effet, l'annexe du compte financier comprend des états en rédaction libre, qui permettent d'éclairer le certificateur sur les corrections d'erreur qui ont été enregistrées. Le dossier de clôture comprend en outre le détail et les justificatifs des opérations de corrections d'erreurs.

A cet égard, la note d'orientations relative au compte financier de l'exercice 2014 précise que l'état PF1 « Principes et méthodes comptables » apporte des précisions sur les changements de méthodes comptables, changements d'estimation et corrections d'erreurs, et que le détail des corrections d'erreurs doit être mis à disposition du certificateur dans le dossier de clôture (détail des opérations, solde des comptes avant et après correction). L'état PF2 « Faits caractéristiques de l'exercice » permet également de renseigner le lecteur sur les écritures correctives enregistrées, notamment dans le cadre du rapprochement inventaire/actif.

<p><u>Les états CR2 ET IC 4 concernant les subventions d'exploitation et contributions accordées par l'établissement doivent-ils présenter des montants identiques ?</u></p>	<p>La note d'orientation relative au compte financier des établissements publics de santé- exercice 2014- précise les informations suivantes concernant les états CR2 et IC4:</p> <p>-État synthétique des subventions d'exploitation et des contributions accordées par l'établissement (état CR2) :</p> <p>L'ancien état G2 est transféré dans la partie “ Autres informations ”.</p> <p>Un nouvel état est élaboré (état CR2), réalisé par le comptable, reprenant les comptes 652 “contributions aux GCS et CHT” et 657 “subventions” de l'exercice.</p> <p>-État des subventions d'exploitation et des contributions accordées par l'établissement : l'ancien état G2 est renommé état “ IC4 ”.</p> <p>L'état CR2 figure dans la partie « notes relatives au compte de résultat » communicable au certificateur. Il est établi par le comptable.</p> <p>L'état IC4 figure dans la partie « autres informations » non communicable au certificateur. Il est établi par l'ordonnateur.</p> <p>les états CR2 et IC4 doivent présenter des montants identiques (le premier de manière synthétique, le second de manière détaillée) établis à partir des mandatements des mêmes comptes par nature.</p>
<p><u>Comment régulariser une anomalie sur l'état C6 liée à la présence d'un solde aux comptes 584 et 585 à la clôture de l'exercice ?</u></p>	<p>L'instruction M21 (Tome 1, commentaire du compte 584) prévoit que le compte 584 est utilisé pour les opérations d'encaissement par lecture optique pour gérer le décalage temporaire entre la mise à jour du fichier des débiteurs et la constatation des écritures comptables d'encaissements.</p>

	<p>Ce compte est :</p> <ul style="list-style-type: none"> -débité en J des encaissements effectués par le crédit du compte de tiers sur lequel figure le reste à recouvrer ; -crédité en J+1, après édition du journal Trésor-recettes, par le débit du compte au Trésor. <p>S'agissant du compte 585, l'instruction M21 précise que ce compte est utilisé pour les flux d'encaissement transmis par les mutuelles (procédure NOE) et les caisses d'assurance maladie (procédure NOEMIE).</p> <p>Le solde du compte 585, comme celui du compte 584, doivent en principe, être nuls en fin d'exercice. C'est la raison pour laquelle ces deux comptes ne sont pas repris dans le calcul de l'état C6 du compte financier.</p> <p>Dans la pratique, les postes comptables valident d'abord le flux NOE et dans un second temps comptabilisent la recette. Les deux opérations sont alors désynchronisées dans le temps. Cette pratique peut expliquer la présence d'un solde au compte 585 au 31/12.</p> <p>En cas de présence d'un solde aux comptes 584 et 585 au 31/12, le comptable devra apporter une justification manuscrite sur le compte financier. La régularisation sera effectuée sur l'exercice N+1.</p>
<p><u>Est-il nécessaire de procéder à une rectification manuscrite de l'ensemble des chiffres du compte financier lorsque des corrections d'erreurs sur exercice clos ont entraîné une anomalie sur la variation de trésorerie au niveau de l'état C6 ?</u></p>	<p>Il convient d'annoter l'état C6 en précisant les écritures de corrections d'erreurs qui provoquent l'anomalie. L'état C5 peut également être annoté de manière à faire apparaître le montant exact de la variation du fonds de roulement. Les écritures de correction d'erreur n'ont en revanche pas d'impact sur le calcul de la capacité d'autofinancement (C4).</p>

	<p>Il n'est donc pas nécessaire de procéder à une rectification manuscrite de l'ensemble des états du compte financier. La rectification des états C5 et C6 est suffisante.</p>
<p><u>Un EPS et un ESMS ont fusionné au 01/01/2012, le nouvel établissement est géré en M21. L'ESMS (tenu en M22) gérait des rôles, ce qui n'est pas prévu en M21. Les encaissements comptabilisés au compte 4736 du budget géré en M21, faussent l'état C6, sur lequel elles apparaissent en différence. Est-il possible de les transporter sur un autre compte ?</u></p>	<p>Les comptes de tiers créés dans Hélios pour gérer le recouvrement par rôle n'ont pas de valeur réglementaire (comptes techniques 4736, 4737 et 4738 en M21), ce qui explique qu'ils ne soient pas repris dans le calcul de l'état C6 du compte financier. Dès lors, l'état C6 présente forcément une anomalie en cas de présence d'un solde au compte 4736.</p> <p>Dans un souci de traçabilité, il n'est pas opportun de transporter les sommes figurant au compte 4736 sur un autre compte. Les sommes présentes au compte 4736 doivent rester en l'état, jusqu'à apurement. Le comptable annotera le compte financier pour expliquer l'origine de l'anomalie.</p> <p>Le comptable devra poursuivre ses diligences afin de recouvrer les sommes dans les meilleurs délais et ainsi pouvoir apurer les comptes concernés.</p>
<p><u>Un comptable peut-il signifier son désaccord avec des données contenues dans des annexes du compte financier, dont la responsabilité de l'élaboration relève de l'ordonnateur?</u></p>	<p>Si le comptable est en désaccord avec des éléments portés par l'ordonnateur sur les états de l'annexe du compte financier qui relèvent de sa responsabilité, il doit porter à la connaissance de l'ordonnateur son désaccord par courrier. Ce courrier sera également transmis à la DDFiP lors de la demande de visa du compte financier.</p> <p>Il est rappelé que l'ordonnateur et le comptable doivent veiller à ce que les annexes du compte financier soient conformes aux opérations comptabilisées et retranscrites dans le bilan et le compte de résultat.</p>

<p><u>Comment faire apparaître, sur les différents états D relatifs à l'affectation des résultats, les modifications du solde des comptes 110 et/ou 119 issues de l'enregistrement des écritures de corrections sur exercices antérieurs? Dans quel état les corrections d'écritures doivent-elles être listées et justifiées ?</u></p> <p>A titre d'exemple :</p> <p>Un centre hospitalier a un résultat 2013 total à affecter de 200.000 € (BE du compte 12 + BE report à nouveau c/110)</p> <p>Il décide d'affecter l'intégralité au compte de report à nouveau 110 ;</p> <p>Après enregistrement de la délibération d'affectation du résultat 2013 au cours de l'exercice 2014, le solde du compte 110 s'élève donc à 200.000€</p> <p>Cependant, des écritures de corrections d'erreur en situation nette ont été enregistrées au cours de l'exercice 2014 qui sont venues abonder le compte 110 pour un montant de 30.000,00€, ce qui porte le solde du compte à 230.000,00€.</p> <p>La question est donc de savoir de quelle manière faire apparaître l'abondement du compte 110 pour qu'il soit intégré dans les résultats à affecter.</p>	<p>Dans le cadre de la fiabilisation et la certification des comptes, les EPS sont amenés à enregistrer des écritures de corrections d'erreurs sur exercices antérieurs. Ces écritures sont à comptabiliser en situation nette par l'intermédiaire, entre autres, des comptes de report à nouveau (110/119) dont le solde est ainsi modifié.</p> <p>Les modifications du solde des comptes 110 et/ou 119 issues de l'enregistrement des écritures de corrections sur exercices antérieurs doivent apparaître sur les différents états D relatifs à l'affectation des résultats. Si des corrections d'erreur ont été enregistrées au cours de l'exercice N aux comptes 110 et/ou 119, les états D1 et D6 ne sont plus concordants car l'état D6 reprend le solde des comptes 110 et 119 qui aura été modifié du fait des écritures de corrections d'erreur alors que l'état D1 permet de retranscrire fidèlement la délibération d'affectation des résultats N-1 et ne doit pas être modifié.</p> <p>Un renvoi à l'état PF1 de l'annexe du compte financier, ainsi qu'au dossier de clôture pour les EPS certifiables, apparaît opportun pour justifier les montants figurant dans les colonnes des comptes 110 et 119 dans les états D. L'ordonnateur pourra joindre un certificat administratif en ce sens.</p> <p>NB : Pour rappel :</p> <ul style="list-style-type: none"> - L'état D1 relatif à l'affectation des résultats N-1 en N comporte deux colonnes « C/110 RAN EXCEDENT » et « C/119 RAN DEFICIT » qui permettent de retracer l'affectation du résultat N-1 en N ; - L'état D6 relatif à la situation des comptes 110 et 119 à la clôture de l'exercice N comporte deux colonnes « C/110 » et « C/119 » correspondant aux soldes des comptes 110 et 119 au 31/12/N. - Les états D6, D3, D5 apparaissent vierges dans le compte financier généré par Hélios (cadre pré-établi) et sont à compléter manuellement par l'ordonnateur. <p>Les états D3 et D5 (affectation des résultats de N en N+1) doivent être remplis au vu d'une délibération d'affectation du résultat exécutoire. Si au</p>
---	---

	<p>moment de la production du compte financier définitif, cette délibération n'a pas été adoptée, l'ordonnateur justifiera de cette impossibilité en portant sur les états D3 et D5 la mention "état non complété en l'absence de délibération d'affectation du résultat exécutoire".</p> <p>-L'état D2 est calculé automatiquement, sans saisie particulière.</p> <p>-Les états D1 et D4 font l'objet d'une saisie extra-comptable (cf fiche « points de vigilance CDG / CF 2014 et initialisation 2015 »).</p> <p>En présence de plusieurs CRPA de même lettre, il conviendra de saisir dans Hélios les montants globalisés. Ceux-ci seront détaillés sur un état complémentaire établi manuellement qui précisera l'affectation du résultat de chacun de ces CRPA. Cet état complémentaire sera joint au compte financier, en renvoi des états D1 et D4 concernés.</p>
<p><u>Le compte financier d'un établissement présente une différence entre le montant N et N-1 des ressources d'emprunt figurant sur l'état C7 et les montants présents à la balance et sur l'état BI8. Est-ce une anomalie ?</u></p>	<p>La ligne emprunts de l'état C7 est ainsi calculée :</p> <p>« SC 16 sauf 166, 1688, 169 et sauf opérations non budgétaires constatées en N sur le compte 1643 (seules les opérations budgétaires du 1643 doivent apparaître donc il est restitué pour ce compte :</p> <p>Dans la colonne N : (BE – ONB de N-1 – ONB de N-2) + OB de N).</p> <p>Dans la colonne N-1 : (BE de N-1 – ONB de N-2) + OB de N-1). »</p> <p>Le traitement particulier du compte 1643 dans l'état C7 est liée à la nature des opérations d'enregistrement de perte ou de gain latent en fin d'exercice qui sont des opérations non budgétaires (D1643 C47621 ou D47621 C1643). Les opérations débitrices ou créditrices du compte 1643 ne sont alors pas prises en compte dans l'état C5 (qui ne reprend que des opérations budgétaires) et le compte 47621 n'est pas repris dans l'état C6, sinon celui-ci aurait été déséquilibré.</p> <p>Par voie de conséquence, afin d'être cohérent avec les états C5 et C6, l'état C7 a été construit de manière à ne reprendre que les opérations budgétaires concernant le compte 1643. Cela permet en effet que la variation du fonds de roulement calculée par différence entre N et N-1 dans l'état C7 soit identique à celle de l'état C5.</p> <p>A la différence de l'état C7, l'état BI8 n'opère pas de retraitement du compte</p>

	1643. Le compte financier sera annoté afin d'expliquer la différence entre les montants de l'état C7 et de l'état B18.
--	---

SOUS THEME 3 : Les missions finales du certificateur. Le calendrier de visa des comptes financiers

Le compte financier doit-il être transmis en totalité au certificateur, y compris la partie relative à l'analyse de l'exécution de l'EPRD ?	<p>En vertu de l'article R.6145-61-3 du code de la santé publique, la certification des comptes porte sur les comptes annuels, mentionnés au 1° de l'article R.6145-43 CSP à savoir le bilan, le compte de résultat et l'annexe.</p> <p>L'article R.6145-61-4 précise que "Les comptes annuels, le rapport prévu au 1° de l'article R. 6145-44 et les autres documents nécessaires à la certification des comptes sont mis à la disposition du certificateur dans les conditions fixées par un arrêté conjoint des ministres chargés du budget et de la santé."</p> <p>L'arrêté du 15 décembre 2014 pris en application de l'article R.6145-61-4 CSP prévoit notamment que le 25 avril N+1 constitue la date limite de remise des comptes annuels (bilan, compte de résultat et annexe) au certificateur.</p> <p>Pour autant, ces dispositions n'interdisent pas la transmission du compte financier dans son intégralité au certificateur, donc y compris la partie "analyse de l'exécution de l'état des prévisions de recettes et de dépenses" qui comprend notamment la balance des comptes.</p>
Quelle édition remettre à un certificateur qui souhaite connaître le montant et le détail des titres admis en non valeur par année de prise en charge ?	Le journal des mandats permet de retrouver les mandats de paiements pris en charge au compte 654 par année. A cet égard, un mode opératoire permettant l'extraction des données de l'application Hélios, destiné aux comptables assignataires des EPS certifiables, a été diffusé le 10/02/2015.
Une division SPL peut-elle valider le compte financier d'un établissement avant que le certificateur n'ait achevé ses travaux et, le cas échéant, dévalider le compte accepté pour apporter les corrections demandées par le certificateur ?	Le calendrier de remise des comptes annuels et des documents nécessaires à la certification, au certificateur des établissements publics de santé dont les comptes sont certifiables dès l'exercice 2014, a été défini par l'arrêté du 15 décembre 2014 paru au Journal Officiel du 31 décembre 2014. Il a été en outre repris dans la fiche n°15 en ligne sur le site de la fiabilisation et la certification des comptes des EPS, ainsi que dans Nausicaa (http://nausicaadoc.appli.impots/2015/001190).

	<p>Ce calendrier établit des dates limites pour chaque étape de la confection des comptes financiers des EPS certifiables en 2014, en tenant compte de l'intervention du certificateur. Il précise notamment les étapes suivantes :</p> <p>-Jusqu'au 25 avril N+1 : Pour les comptables assignataires des établissements publics de santé utilisant l'application Hélios, le 25 avril constitue la date limite de demande de visa du compte financier dans l'application. Le comptable envoie un courriel à la DSPL pour lui signaler que le visa du compte financier a été demandé dans Hélios afin de figer les comptes de l'exercice donnant lieu à certification. Cette étape permet de figer les comptes mais elle ne signifie pas que la DSPL doit viser le compte financier (cf. supra).</p> <p>-Jusqu'au 8 mai N+1 : Le certificateur rencontre le directeur de l'établissement public de santé et le comptable assignataire. Les dernières corrections sont enregistrées suite à demande par le certificateur, le cas échéant. A l'issue des travaux du certificateur et au plus tard le 8 mai, le comptable assignataire demande le visa du compte financier au directeur régional ou départemental des finances publiques, sauf dispositions spécifiques au comptable assignataire de l'Assistance publique des hôpitaux de Paris. Si les corrections concernent les états du compte financier, le comptable demande à la DSPL de dévalider la demande de visa du compte financier (suspension ou refus) afin de pouvoir comptabiliser les écritures. Le comptable enregistre les corrections puis demande à nouveau le "visa" du compte financier dans Hélios. A l'issue des travaux du certificateur et au plus tard le 8 mai, le comptable demande par courriel à la DSPL le visa du compte financier.</p> <p>Ainsi dans le cas où le certificateur demande des corrections d'écriture alors que le CF est figé (entre le 25 avril et le 9 mai), le comptable devra demander au DSPL de dévalider le CF pour qu'il puisse reprendre la main et</p>
--	--

	<p>comptabiliser les écritures. C'est pour cela que la DSPL ne peut viser le CF qu'une fois que le certificateur a achevé ses travaux de mission finale. Si la DSPL vise le CF avant que le certificateur n'ait achevé ses travaux, cela nécessiterait à la DSPL de viser une seconde fois si des corrections d'écritures étaient comptabilisées entre temps.</p> <p>-Du 9 au 15 mai N+1 : Le directeur régional ou départemental des finances publiques, sauf dispositions spécifiques au comptable assignataire de l'Assistance publique des hôpitaux de Paris, vise le compte financier définitif et complet de l'établissement public de santé.</p> <p>Si refus de visa, le comptable reprend la main pour effectuer les modifications demandées par la DSPL. Il en informe le directeur de l'établissement et le certificateur.</p> <p>L'arrêté ainsi que la fiche n°15 prévoient le visa du compte financier par la DSPL une fois seulement que les travaux du certificateur sont achevés (à partir du 9 mai). Il n'est donc pas possible que la DSPL intervienne avant l'achèvement des travaux du certificateur. A défaut, cela nécessiterait à la DSPL de viser une seconde fois le compte financier. La DSPL doit pouvoir se prononcer sur des comptes définitifs. C'est pour cela que la fiche indique que le comptable doit donner le "feu vert" à la DSPL pour le visa du CF, le comptable indique ainsi à la DSPL que les comptes ont été examinés par le certificateur et n'appellent plus de modifications.</p> <p>Entre le 25 avril et 8 mai, la DSPL pourra être sollicitée par le comptable pour dévalider le CF si le comptable doit enregistrer des corrections d'écritures.</p> <p>Les dates présentées sont des dates limite. Ainsi si le compte financier de l'établissement est prêt plus rapidement, la DSPL pourra intervenir plus tôt que le 9 mai. Il conviendra de s'assurer que les travaux du certificateur sont bien achevés et que les comptes sont définitifs.</p>
<p>Pour un compte financier de dissolution, les annexes fournis par l'ordonnateur</p>	<p>Tous les états de l'annexe doivent être fournis. La note d'orientation sur le</p>

doivent-elles être jointes, bien qu'aucune opération, autre que celles de dissolution, n'ait été passée ?	compte financier de l'exercice 2015 précise, dans le cas où aucune information n'est à porter sur certains états : « Il convient de porter la mention “ NEANT ” sur les états vierges ».
---	--

SOUS THEME 4 : Le rapport financier

Le tome 2 du rapport financier doit-il être transmis au certificateur ?	<p>L'article R.6145-61-3 du code de la santé publique prévoit que la certification des comptes porte sur les comptes annuels, mentionnés au 1° de l'article R.6145-43 CSP à savoir le bilan, le compte de résultat et l'annexe.</p> <p>L'article R.6145-61-4 du code de la santé publique précise que "Les comptes annuels, le rapport prévu au 1° de l'article R. 6145-44 et les autres documents nécessaires à la certification des comptes sont mis à la disposition du certificateur dans les conditions fixées par un arrêté conjoint des ministres chargés du budget et de la santé."</p> <p>L'arrêté du 15 décembre 2014 pris en application de l'article R.6145-61-4 CSP prévoit notamment que le 31 mai N+1 constitue la date limite de remise des comptes annuels (bilan, compte de résultat et annexe) et du rapport prévu au 1° de l'article R. 6145-44 du code de la santé publique (c'est-à-dire introduction et tome I du rapport financier) au certificateur. Le certificateur vérifie les comptes annuels et remet son rapport d'opinion au directeur de l'établissement public de santé.</p> <p>La fiche n°14 précise notamment que :</p> <ul style="list-style-type: none"> -« Seules l'introduction et la partie du rapport portant sur les comptes annuels, qui constitue le tome 1 du document, sont mises à disposition du certificateur, au même titre que les comptes annuels. Le certificateur vérifie la concordance des éléments de ce tome avec les comptes examinés. » -« Le commissaire aux comptes n'a pas pour mission de vérifier les autres informations figurant dans le tome 2 de ce rapport. Sa lecture de ces autres
---	---

	<p>informations lui permet toutefois de relever, le cas échéant, celles qui lui apparaîtraient manifestement incohérentes. »</p> <p>Le tome 2 du rapport financier peut donc être transmis au certificateur, sans que cette transmission revête un caractère obligatoire. Dans ce cas, le certificateur n'a pas à vérifier le contenu des informations contenues dans le tome 2 au titre de sa mission de certification pour formuler son rapport d'opinion. Il n'a pas non plus à tenir compte des informations contenues dans le tome 2 pour formuler son rapport d'opinion.</p> <p>En revanche, il peut relever, le cas échéant, les informations du tome 2 qui lui apparaîtraient manifestement incohérentes, sans en faire état dans son rapport d'opinion.</p>
--	--

THEME 9 : L'AFFECTATION DU RESULTAT

SOUS THEME 1 : la réserve de trésorerie (compte 10685)

<p>La reprise du compte 10685 intervient-elle par simple décision du directeur de l'établissement ou doit-elle être approuvée par le conseil de surveillance lors de la délibération d'affectation du résultat ?</p>	<p>La reprise de la réserve de trésorerie (compte 10685) n'est pas évoquée aux articles R.6145-49 à R.6145-51 du code de la santé publique qui traitent de l'affectation du résultat. Seule est évoquée l'affectation d'un excédent à ce compte.</p> <p>Le tome 1 de l'instruction M21 précise les modalités particulières de reprise du compte 10685 :</p> <p>"Toute reprise nécessite une autorisation conjointe du directeur général de</p>
--	--

	<p>l'ARS et du directeur régional ou départemental des finances publiques, et doit donner lieu à une analyse financière rétrospective et à l'examen du plan global de financement pluriannuel. Le directeur régional ou départemental des finances publiques se prononce en premier, avant transmission du document au directeur général de l'ARS. La reprise donne lieu à un débit du compte 10685 par un crédit :</p> <p>-du compte 10682 « Excédents affectés à l'investissement » ; et/ou -du compte 110 « Report à nouveau excédentaire » ; et/ou -du compte 119 « Report à nouveau déficitaire »."</p> <p>Toutefois, il n'est pas précisé si la reprise du compte 10685 nécessite une simple décision du directeur ou si celle-ci intervient lors de l'affectation du résultat.</p> <p>En revanche, la maquette du compte financier (arrêté du 15 décembre 2014) prévoit, pour les états D3 et D5, que le montant porté dans la colonne « c/10685 réserve de trésorerie » soit précédé du signe "+" ou "-" selon qu'il s'agit d'une affectation en réserve ou d'une reprise sur cette réserve.</p> <p>Par conséquent, la reprise de la réserve de trésorerie , après avoir été autorisée par le DGARS et le DR/DDFiP, doit être effectuée au vu de la délibération d'affectation du résultat du conseil de surveillance.</p>
--	--

SOUS THEME 2 : La procédure administrative

<p><u>Une ARS peut-elle modifier le résultat d'un compte de résultat annexe (CRPA P par exemple) en y réintégrant des dépenses prises en charge au niveau du compte de résultat principal alors que le résultat de l'établissement a déjà été approuvé par le conseil de surveillance ?</u></p>	<p>la circulaire interministérielle N°DGOS/PF1/DGFiP/CL1B/2012/269 du 6 juillet 2012 relative aux évolutions d'ordre budgétaire et comptable à compter de l'exercice 2012 pour les établissements de santé antérieurement financés par dotation globale indique :</p> <p>« La réformation des résultats est une procédure prévue à l'article R.314-52 du code de l'action sociale et des familles (CASF) : « L'autorité de</p>
---	--

	<p><i>tarification peut, avant de procéder à l'affectation d'un résultat, en réformer d'office le montant en écartant les dépenses qui sont manifestement étrangères, par leur nature ou par leur importance, à celles qui avaient été envisagées lors de la procédure de fixation du tarif, et qui ne sont pas justifiées par les nécessités de la gestion normale de l'établissement ».</i></p> <p>L'article 1er du décret n° 2007-399 du 23 mars 2007 relatif aux centres d'accueil pour demandeurs d'asile, aux dispositions financières applicables aux établissements et services sociaux et médico-sociaux et modifiant le CASF a fait évoluer la réglementation applicable aux EPS gérant des activités sociales et médico-sociales en introduisant à l'article R.314-76 du CASF un second alinéa : « L'autorité de tarification du budget annexe social ou médico-social est tenue informée par le directeur de l'établissement de santé de toute affectation de résultats dans le budget dont elle fixe le tarif. Cette affectation prend en compte, le cas échéant, la réformation des résultats opérée dans les conditions prévues à l'article R. 314-52 ».</p> <p>L'article R.314-76 du CASF ainsi rédigé ne s'applique pas aux établissements et services sociaux et médico-sociaux (EPSMS) relevant du champ sanitaire dans la mesure où ces établissements et services sont soumis, en matière d'affectation des résultats, aux dispositions du code de la santé publique (CSP).</p> <p>En effet, le CASF prévoit à l'article R.314-75 que « les règles relatives à l'exécution des comptes de résultats prévisionnels annexes sont fixées par les dispositions des sous-sections 3, 5 et 6 de la section 1 du chapitre 5 du titre IV du livre 1er de la partie VI du code de la santé publique », règles comprenant celles afférentes à l'affectation des résultats.</p> <p>Or, l'article R.6145-46 du CSP précise que le conseil de surveillance des EPS délibère sur « le compte financier en vue de son approbation et décide de l'affectation des résultats de chaque compte de résultat », donc du compte de résultat principal et des comptes de résultat annexes.</p>
--	---

	<p>Ce même code dispose dans sa partie législative que le conseil de surveillance d'un EPS délibère sur « <i>le compte financier et l'affectation des résultats</i> » et que ces délibérations « sont exécutoires de plein droit dès réception par le directeur général de l'agence régionale de santé » (articles L.6143-1 et L.6143-4 du CSP).</p> <p>Ainsi, le CSP ne prévoit pas l'intervention des autorités de tarification dans la procédure d'affectation des résultats. De même, il ne mentionne pas la possibilité d'une réformation. »</p> <p>Dès lors, les observations de l'ARS ne doivent pas conduire à modifier le résultat et son affectation.</p> <p>Si des dépenses ont été prises en charge par le compte de résultat principal alors qu'elles auraient dû être enregistrées par le compte de résultat annexe, il convient que l'établissement procède à une annulation de mandat sur exercice clos au compte 773 « Mandats annulés sur exercices antérieurs » dans le CRPP, et une réémission du mandat annulé sur exercices antérieurs au compte 6728 « Charges sur exercices antérieurs- autres charges » dans le CRPA.</p>
<p><u>Quelles sont les conséquences d'un refus d'affectation du résultat et d'approbation du compte financier par le conseil de surveillance ? (conséquences du refus d'affectation du résultat N sur le visa du compte financier N+1)</u></p>	<p>Le conseil de surveillance ayant délibéré contre l'affectation du résultat N, le visa du compte financier N+1 doit normalement être suspendu tant qu'une proposition alternative d'affectation du résultat n'est pas connue.</p> <p>En effet, l'article R.6145-46 du code de la santé publique prévoit que :</p> <p>« Le conseil de surveillance délibère sur le compte financier en vue de son approbation et décide de l'affectation des résultats de chaque compte de résultat. Lorsque les comptes sont certifiés en application de l'article L. 6145-16, le conseil de surveillance a préalablement communication du rapport du certificateur.</p> <p>Les délibérations relatives au compte financier et à l'affectation des résultats interviennent au plus tard le 30 juin de l'année suivant l'exercice auquel elles</p>

	<p>se rapportent.</p> <p>Si le conseil de surveillance n'a pas pris la délibération au plus tard à cette date, le directeur général de l'agence régionale de santé approuve les comptes et décide de l'affectation des résultats conformément aux dispositions du deuxième alinéa de l'article L. 6145-2. »</p> <p>Il convient donc que le conseil de surveillance se réunisse à nouveau pour délibérer sur ce point. A défaut, l'ARS doit prendre position et décider de l'affectation du résultat N.</p> <p>Dès lors que l'affectation définitive du résultat N sera décidée, le visa du compte financier N+1 pourra être effectué.</p>
--	---

THEME 10 : EPRD

SOUS THEME 1 la contexture de l'EPRD

<p><u>Dans le cadre du remboursement par précompte d'une avance sur marché de travaux (écriture : Débit du compte 2382 (mandat) par le crédit du compte 2381 (titre)), le titre émis au compte 2381 est-il pris en compte au niveau du tableau de financement ?</u></p>	<p>Le crédit du compte 2381 est bien pris en compte dans le tableau de financement.</p> <p>En effet, dans le titre 3 « autres ressources », le chapitre globalisé 070 (« Annulation de mandats sur exercices clos ») reprend l'ensemble des crédits budgétaires au compte 23 et non les seules annulations de mandats sur exercices clos. Il n'existe pas à ce jour de chapitre budgétaire qui permettrait de distinguer les autres opérations budgétaires comptabilisées au crédit du compte 23, notamment le remboursement de l'avance par précompte (Débit compte 2382 /Crédit compte 2381).</p>
<p><u>Est-il normal que le chapitre globalisé 071 (« Annulation de titres sur exercices clos ») reprenne l'ensemble des débits budgétaires au compte 1025 et non pas les seules annulations de titres sur exercices clos ?</u></p>	<p>Il n'existe pas à ce jour de chapitre budgétaire qui permettrait de distinguer les opérations budgétaires comptabilisées au débit du compte 1025, notamment les reprises sur dons et legs en cas de cession (Débit compte 1025 Crédit compte de classe 2 ou compte 7718 « autres produits exceptionnels sur</p>

	opérations de gestion »).
<u>Est-il possible réglementairement de regrouper deux CRPA P au sein d'un CRPA E ?</u>	<p>La circulaire interministérielle N° DGOS/PF1/DGFiP/CL1B/2011/170 du 11 mai 2011 rappelle les modifications apportées au cadre de l'EPRD en 2010, et notamment la possibilité de regrouper les CRPA L, M et P sur un seul CRPA P. Il est précisé qu'il s'agit d'une faculté offerte aux établissements qui souhaitent simplifier la gestion de ces CRPA, et non d'une obligation : les établissements qui le souhaitent peuvent conserver leurs structures budgétaires.</p> <p>Cette disposition résulte de la rédaction de l'article R.6145-12 CSP issue du décret n° 2010-425 du 29 avril 2010 qui précise que « font l'objet d'un compte de résultat prévisionnel annexe les opérations d'exploitation concernant chacun des services ou activités suivants :</p> <p>[...] 6° Les autres activités mentionnées au premier alinéa de l'article L. 6111-3, <u>regroupées en un ou plusieurs comptes de résultat prévisionnels annexes.</u> »</p> <p>En revanche, le code de la santé publique ne prévoit pas la possibilité de regrouper les CRPA E et P sur un seul CRPA E.</p>
<u>Sur quel compte de résultat doit être suivi le dispositif MAIA ?</u>	<p>Conformément à l'instruction budgétaire n°DGCS/SD3A/DGOS/CNSA/2016/124 du 1er avril 2016 relative aux appels à candidature pour le déploiement des dispositifs MAIA au titre de l'année 2016, l'ARS finance le projet et une convention est établie entre l'ARS et le porteur du projet.</p> <p>Cette instruction prévoit aussi dans liste des pièces constitutives du dossier de candidature ainsi que dans la convention l'établissement d'un budget prévisionnel.</p> <p>Le dispositif MAIA ne constitue pas une nouvelle catégorie d'établissement ou de service au sens de l'article L 312-1 du CASF. Il ne faut donc pas créer un budget spécifique, ni l'inscrire dans le budget P, puisque que le dispositif MAIA ne rentre pas dans la liste des CRPA fixé par l'article R6145-12 CSP.</p>

	Ce dispositif doit donc être suivi sur le CRPP.
--	---

SOUS THEME 2 les dépassements de crédits

<p><u>En raison d'un certain retard constaté dans la procédure d'adoption de l'EPRD, les crédits du budget de référence étant insuffisants, comment payer en cas de dépassement de crédits sur des comptes limitatifs sans pour autant engager la responsabilité du comptable ?</u></p>	<p>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 CSP). Les opérations de recettes et de dépenses sont alors effectuées temporairement sur la base de l'EPRD exécutoire, modifié le cas échéant, par des décisions modificatives ou des virements de crédit, de l'exercice précédent.</p> <p>Si, en raison notamment du délai d'approbation de l'EPRD, les crédits des chapitres d'un CRPA s'avèrent insuffisants, les dépenses peuvent exceptionnellement être effectuées sur le compte de résultat principal dans la limite des crédits ouverts à l'EPRD de référence. Puis, elles sont refacturées sur le budget concerné lorsque l'EPRD 2015 est exécutoire. Cette solution peut être adoptée par exemple pour les dépenses de personnels du CRPA E d'un établissement hospitalier.</p> <p>S'agissant de dépenses du CRPP, il conviendrait que la DRFiP concernée se rapproche de l'ARS pour qu'un premier EPRD valide a minima les crédits de personnel du CRPP. En l'absence de crédits budgétaires suffisants, le comptable engage directement sa responsabilité personnelle et pécuniaire.</p>
<p><u>Un établissement envisage de rattacher des charges à l'exercice après la journée complémentaire (31 janvier n+1). Les rattachements de charges envisagés conduiraient à un dépassement de crédits sur des comptes à crédits limitatifs. L'EPS envisage de prendre une décision modificative en février pour abonder ces crédits en sollicitant l'accord de l'ARS. Est-ce possible ?</u></p>	<p>Le tome 2 de l'instruction M21 prévoit:</p> <p>"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.</p> <p>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</p>

	<p>l'exercice auquel elles se rapportent (article R.6145-10 CSP).</p> <p>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."</p> <p>Aussi, il n'est pas possible de présenter une DM en février N+1. Si le comptable décide de la prendre en charge, la DM n'aura pas de caractère exécutoire. Il n'est donc pas fondé à le faire.</p> <p>Les crédits figurant sur une décision budgétaire qui n'a pas été transmise à l'autorité de tutelle sont irrégulièrement ouverts.</p> <p>Pour l'exercice concerné, il convient alors que l'établissement indique en annexe du compte financier le montant des charges qui n'a pas été rattaché à l'exercice. Lors des exercices suivants, il devra veiller à ce que les charges à rattacher à l'exercice soient identifiées suffisamment tôt pour pouvoir prendre d'éventuelles DM et comptabiliser de façon exhaustive ces charges à rattacher. Un rétroplanning pourra être défini avec les directions de l'établissement concernées (par exemple, DRH), afin que chacun puisse prendre en compte les délais permettant de fournir une information fiable.</p>
<p><u>Dans l'hypothèse où l'ARS ne se prononce pas sur ce document dans les 30 jours, la DM devenant exécutoire à l'issue de ce délai, le comptable doit-il procéder à la prise en charge dans Hélios d'une décision modificative transmise par le directeur d'un établissement à l'ARS en mai N+1 au titre de l'EPRD de N ?</u></p>	<p>Dans le cas présent, le délai prévu par l'instruction M21 pour présenter une DM est dépassé. En effet, le tome 2 de l'instruction M21 prévoit :</p> <p>« 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. 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</p>

	<p>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. Aussi, il n'est théoriquement pas possible de présenter une DM en mai N+1. L'ARS devrait donc, en principe, rejeter la décision modificative transmise par le directeur de l'établissement. Il revient à l'établissement de se rapprocher de l'ARS afin d'obtenir une décision expresse (rejet ou approbation) de la part de cette dernière concernant la DM présentée hors délais. Dans l'hypothèse où l'ARS déciderait d'approuver expressément la DM, malgré le dépassement des délais réglementaires, le comptable serait fondé, au vu de cette décision expresse, à intégrer la DM précitée.</p>
--	--

SOUS THEME 3 l'approbation de l'EPRD

<p><u>Le DGARS peut-il approuver l'EPRD d'un établissement alors qu'il a refusé d'approuver son plan global de financement pluriannuel (PGFP) ?</u></p>	<p>En premier lieu, le plan global de financement pluriannuel de l'établissement, fixé par le directeur, définit les orientations pluriannuelles des finances de l'établissement.</p> <p>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).</p> <p>Le PGFP est donc un document distinct de l'EPRD et son approbation par l'ARS est indépendante de celle de l'EPRD.</p>
---	--

THEME 11 : Créance de l'article 58

SOUS THEME 1 Modalités de comptabilisation

<p><u>La créance de l'article 58 d'un CH est de 64 549,29 euros. Le poste a bien comptabilisé l'ordre de recette ordonnateur et pour autant le titre DAF de décembre n-1 n'est pas soldé car il présente en solde (au compte 41121) la créance en reste. Est-ce normal ?</u></p> <p>Situation du compte 41121 au cas d'espèce :</p>	<p>Le commentaire du compte 41122 « Caisse pivot – Montants restant à recouvrer au titre des déductions opérées en vertu de l'article R.174-1-9 du Code de la Sécurité sociale » dans l'instruction M21 précise :</p> <p>« Le compte 41122 permet l'individualisation au bilan des établissements</p>
---	---

<p>le compte 41121 présente un solde de 570.407,56 euros en BE 2015, et de 422.748,50 euros en BS 2015. Le titre DAF 108950 de 2015 n'est pas soldé et présente un montant de reste à recouvrer équivalent à la créance de l'article 58</p>	<p>publics de santé de la part non exigible de la créance dite « créance de l'article 58 ».</p> <p>Le fondement de cette créance repose sur l'article R. 174-1-9 du Code de la Sécurité sociale (ancien article 58 du décret n° 83-744 du 11 août 1983) qui dispose que les règlements effectués par les organismes d'assurance maladie, en vertu du mode de tarification en vigueur antérieurement audit article (facturation individuelle selon un prix de journée), viennent en déduction des versements mensuels de dotation. Depuis la réforme de la tarification à l'activité, l'article R. 174-1-9 fait partie d'une sous-section du code de la sécurité sociale consacrée à la dotation annuelle de financement. Cette disposition pérenne ne concerne donc plus que les activités de soins de suite et réadaptation et de psychiatrie, et les ex-hôpitaux locaux.</p> <p>Il en résulte une créance « glissante » comptabilisée, en début d'exercice, lors de la reprise des balances d'entrée au compte 41122 « Caisse pivot – Montants restant à recouvrer au titre des déductions opérées en vertu de l'article R. 174-1-9 du code de la sécurité sociale ».</p> <p>En effet, la balance de sortie de l'exercice qui s'achève fait apparaître au compte 41121 « caisse pivot » un solde représentatif des restes à percevoir de l'assurance maladie au titre des financements de l'année écoulée d'une part, et la part non exigible de la créance de l'article 58 d'autre part.</p> <p>Lors de la reprise de la balance d'entrée en N+1, le solde du compte 41121 est scindé pour isoler la créance de l'article 58 (compte 41122) et les autres restes à recouvrer sur la caisse pivot (compte 41121).</p> <p>Puis, la créance est soldée en cours d'exercice par les premiers règlements de dotation annuelle de financement (DAF) effectués par la caisse pivot. Au 31 décembre, le compte 41122 a donc un solde nul.</p> <p>Aucune modification du montant de la créance ne peut se justifier car il s'agit d'une créance sur exercice précédent. »</p> <p>Ce système dit de « la créance glissante » conduit à comptabiliser des restes à recouvrer au titre de la DAF.</p> <p>Lorsque l'ordre de recette ordonnateur a bien été comptabilisé, le compte 41122 présente bien un solde débiteur en BE du montant de la créance de l'article 58, soit 64 549,29 euros, et un solde nul en BS.</p>
---	--

	<p>Par ailleurs, le compte 41121 présente un solde de 570.407,56 euros en BE 2015, et de 422.748,50 euros en BS 2015. Le titre DAF 108950 de 2015 n'est pas soldé et présente un montant de reste à recouvrer équivalent à la créance de l'article 58.</p> <p>Cette situation est normale et résulte de la comptabilisation de la créance de l'article 58 qui conduit à comptabiliser des restes à recouvrer au titre de la DAF. Toutefois, il conviendra d'émarger le titre dont le montant en restes correspond à la créance de l'article 58 avec l'ordre de recettes ordonnateur afin de dénouer totalement les opérations de comptabilisation de la créance (apurement simultané du titre de DAF et de l'ORO).</p> <p>Récapitulatif des écritures BS 2014 compte 41121 : 634956,85 1°Éclatement de la BS du compte 41121 lors de la reprise des BE 2015 (par enregistrement d'un ORO BE dans Hélios. Un ORO est une pièce à double émargement, qui doit donc être émarginée au débit et au crédit pour être apurée). Débit compte 41122 Crédit compte 41121 pour 64549,29</p> <p>BE 2015 débitrice compte 41121 (après ORO) : 570 407,56 BE 2015 débitrice compte 41122 (après ORO) : 64 549,29 2° Émargement de l'ORO avec les premiers versements de DAF de l'année (qui correspondent aux deux derniers acomptes de décembre) : Débit compte 4718 Crédit compte 41122 pour 64 549,29 (le compte 41122 est apuré. L'ORO est partiellement émarginé (au débit)) 3° Le(s) titre(s) de DAF de décembre comportent un solde au moins équivalent au montant de la créance de l'article 58 puisque les versements de daf correspondant à ce montant ont été imputés sur le compte 41122. Le(s) titre(s) en restes pour le montant de la créance de l'article 58 doi(ven)t donc être émarginé(s) (au crédit) avec l'ORO BE afin que ce dernier et le titre de DAF soient totalement apurés: Écriture générée par l'émargement du titre de DAF avec l'ORO BE : Débit- compte 41121 (titre DAF)/Débit+ compte 41121 (ORO) 64 549,29</p>
--	--

THEME 12 : Les transferts d'activité et restructurations entre établissements

SOUS THEME 1 Les transferts d'activités

<p><u>Un EPSM géré en M 21 souhaite reprendre au 1^{er} janvier 2017 la gestion d'une MAS (maison d'accueil spécialisée) gérée par une association loi 1901. Quelles sont les modalités juridiques, budgétaires et comptables de ce transfert ?</u></p>	<p><u>Les modalités juridiques de création et de transfert d'activité :</u></p> <p>En application de l'article L.313-1 du CASF, "Lorsque l'autorisation est accordée à une personne physique ou morale de droit privé, elle ne peut être cédée qu'avec l'accord de l'autorité compétente concernée. Cette autorité assure la publicité de cette décision dans la forme qui lui est applicable pour la publication des actes et décisions à caractère administratif. [...]".</p> <p>L'article L. 313-3 du CASF précise que l'autorisation est délivrée :</p> <p>« a) Par le président du conseil départemental, pour les établissements et services mentionnés aux 1°, 6°, 7°, 8°, 11° et 12° du I de <u>l'article L. 312-1</u> et pour les lieux de vie et d'accueil mentionnés au III du même article L. 312-1, lorsque les prestations qu'ils dispensent sont susceptibles d'être prises en charge par l'aide sociale départementale ou lorsque leurs interventions relèvent d'une compétence dévolue par la loi au département ;</p> <p>b) Par le directeur général de l'agence régionale de santé pour les établissements et services mentionnés aux 2°, b du 5°, 6°, 7°, 9°, 11° et 12° du I de l'article L. 312-1 et pour les lieux de vie et d'accueil mentionnés au III du même article, lorsque les prestations qu'ils dispensent sont susceptibles d'être prises en charge par les organismes d'assurance maladie, ainsi que pour les établissements et services mentionnés au a du 5° du I du même article ;</p> <p>[...] ».</p> <p>Les maisons d'accueil spécialisées (MAS) sont visées au 7° de l'article L. 312-1 CASF et les prestations qu'elles dispensent sont susceptibles d'être prises en charge par l'assurance maladie. Par conséquent, seul un arrêté du DGARS fonde juridiquement le transfert de l'autorisation à l'EPSM.</p>
---	---

	<p>L'arrêté de l'ARS portant autorisation de création du nouveau CRPA dans l'EPSM suffit. Il n'est pas nécessaire de disposer d'une délibération du Conseil de surveillance de l'hôpital autorisant cette transformation et/ou éventuelle convention de gouvernance. En revanche, le conseil d'administration de l'association doit se prononcer préalablement à la prise de l'arrêté (l'arrêté vise en principe la délibération). Si cela n'a pas été le cas, dès lors que l'arrêté a été adopté, il s'impose aux établissements et la délibération du CA de la MAS n'est pas requise.</p> <p>Un nouveau CRPA P sera donc créé dans l'EPSM au 1^{er} janvier 2017</p> <p>Enfin, s'agissant du transfert des droits et obligations, il n'existe aucune disposition légale ou réglementaire précisant les procédures de transfert de l'actif et du passif d'une association à un établissement public de santé à laquelle il se substitue. Le code de l'action sociale et des familles précise cependant que les financements publics en cas de fermeture d'une association accueillant des personnes handicapées doivent être transférés au nouveau gestionnaire.</p> <p>Le transfert du bilan est en principe organisé, en premier lieu, par les statuts constitutifs de l'association ou par délibération de son assemblée générale.</p> <p>L'article 9 de la loi du 1er juillet 1901 relative au contrat d'association dispose en effet qu'en cas de dissolution volontaire, statutaire ou prononcée par justice, les biens de l'association sont dévolus conformément aux statuts, ou à défaut de disposition statutaire, suivant les règles déterminées en assemblée générale.</p> <p>Les modalités du transfert seront reprises dans l'arrêté de l'ARS, qui prévoira que l'ensemble de l'actif et du passif de cet établissement – y compris les résultats et la trésorerie – devra être repris par l'EPSM.</p> <p>Enfin, le code de l'action sociale et des familles comporte des dispositions spécifiques précisant les financements publics qui doivent être transférés au nouveau gestionnaire en cas de fermeture d'une association.</p> <p>En cas de fermeture définitive d'un service géré par une association privée, celle-ci doit en effet reverser à la collectivité publique poursuivant un but similaire les sommes affectées au service fermé, apportées par l'Etat, les collectivités territoriales et leurs établissements publics ou par les organismes</p>
--	--

	<p>de sécurité sociale.</p> <p>Ces sommes sont énumérées à l'article L313-19 du CASF :</p> <p>1° les subventions d'investissement non amortissables, grevées de droits, ayant permis le financement de l'actif immobilisé de l'établissement ou du service. Ces subventions sont revalorisées selon des modalités fixées à l'article D,313-25 du CASF ;</p> <p>2° les réserves de trésorerie de l'établissement ou du service constituées par majoration des produits de tarification et affectation des excédents d'exploitation réalisés avec les produits de la tarification ;</p> <p>3° des excédents d'exploitation provenant de la tarification affectés à l'investissement de l'établissement ou du service ;</p> <p>4° les provisions pour risques et charges, les provisions réglementées et les provisions pour dépréciation de l'actif circulant constituées grâce aux produits de la tarification et non employées le jour de la fermeture ;</p> <p>5° le solde des subventions amortissables et transférables ;</p> <p>6° en cas de non-dévolution des actifs immobilisés au repreneur de l'établissement ou du service fermé, les plus-values sur les actifs immobilisés ayant fait l'objet d'amortissements pris en compte dans les calculs des tarifs administrés.</p> <p>L'organisme gestionnaire de l'établissement ou du service fermé peut, avec l'accord de l'autorité de tarification concernée, s'acquitter des obligations prévues aux 1° et 3° en procédant à la dévolution de l'actif net immobilisé de l'établissement ou du service.</p> <p>Dans ces conditions, le transfert d'activité emporte dévolution de l'actif et du passif de l'association à l'EPS. Le comptable public de l'EPS est donc chargé de reprendre dans ses écritures les comptes de l'association.</p> <p><u>Les modalités comptables :</u></p> <p>La reprise de l'ensemble de l'actif et du passif de l'association s'effectuera à partir de la balance des comptes de l'association arrêtée au <u>31/12/2016</u>. De plus, devront être joints à cette balance le bilan, le compte de résultat, les états de développement des soldes, les états de rapprochement bancaire et toute</p>
--	---

	<p>pièce utile à la reprise et permettant de connaître l'origine des opérations. Le bilan ainsi dévolu devra être équilibré.</p> <p>Plus spécifiquement, les immobilisations devront apparaître au bilan pour leur valeur brute et les amortissements pratiqués correspondants devront être retracés.</p> <p>La trésorerie de l'association sera reprise au compte 515 de l'EPSM. Les comptes bancaires de l'association devront être clôturés et les sommes correspondantes versées à la caisse du comptable, ainsi que les disponibilités figurant dans la caisse de l'association. Tout découvert devra être apuré par l'association avant sa dissolution.</p> <p>Pour information, il n'existe pas de table de transposition des comptes du PCG en comptes M21. Une table de transposition devra donc être établie par le comptable entrant afin de justifier de la reprise des balances d'entrée.</p> <p>Enfin, dans la mesure où les comptes de l'association font l'objet d'une certification par un commissaire aux comptes, les états comptables certifiés par le commissaire aux comptes devront être transmis au comptable public de l'établissement.</p> <p><u>Concernant les crédits budgétaires à ouvrir :</u></p> <p>Le code de la santé publique prévoit que, 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 CSP). Les opérations de recettes et de dépenses sont alors effectuées temporairement sur la base de l'EPRD exécutoire, modifié le cas échéant, par des décisions modificatives ou des virements de crédit, de l'exercice précédent.</p> <p>Le décret n°2015-1687 du 16 décembre 2015 avance le calendrier de fixation</p>
--	---

	<p>de l'état des prévisions de recettes et de dépenses (EPRD) et du plan global de financement pluriannuel (PGFP) des établissements de santé au 1er janvier de l'année civile à partir de 2017. Par conséquent, l'EPRD devra être fixé au plus tard le 01/01/2017 et validé (ou rejeté) par l'ARS dans un délai de 30 jours, soit au plus tard le 31/01/2017.</p> <p>Cette avancée du calendrier budgétaire permettra donc de disposer d'un EPRD exécutoire au début de l'exercice 2017.</p>
<p><u>A quelles autorisations est soumise la transformation d'un EHPAD autonome géré en M22 (présence d'un compte 515) en budget annexe d'un EPS (M21) au 01/01/2017 ?</u></p>	<p>En application de l'article L.313-1 du CASF, "la création, la transformation ou l'extension des établissements et services mentionnés à l'article L. 312-1 sont soumises à autorisation, sous réserve des dispositions de l'article L. 313-1-1."</p> <p>Un EHPAD est un établissement public médico-social régi par l'article L.312-1 6° du CASF.</p> <p>L'article L. 313-3 du CASF précise que l'autorisation est délivrée :</p> <p>« a) Par le président du conseil général, pour les établissements et services mentionnés au 1° du I de l'article L. 312-1 ainsi que pour ceux mentionnés aux 6°, 7°, 8°, 11° et 12° du I et au III du même article lorsque les prestations qu'ils dispensent sont susceptibles d'être prises en charge par l'aide sociale départementale ou lorsque leurs interventions relèvent d'une compétence dévolue par la loi au département ;</p> <p>b) Par l'autorité compétente de l'Etat, pour les établissements et services mentionnés aux 2°, 5°, 9° et 10° du I de l'article L. 312-1 ainsi que pour ceux mentionnés aux 4°, 6°, 7°, 8°, 11° et 12° du I et au III du même article lorsque les prestations qu'ils dispensent sont susceptibles d'être prises en charge par l'Etat ou l'assurance maladie au titre de l'article L. 162-24-1 du code de la sécurité sociale ;</p> <p>Conjointement par l'autorité compétente de l'Etat et le président du conseil général, pour les établissements et services mentionnés aux 3°, 4°, 6°, 7°, 8°, 11° et 12° du I et au III de l'article L. 312-1 lorsque les prestations qu'ils dispensent sont susceptibles d'être prises en charge pour partie par l'Etat ou</p>

	<p>les organismes de sécurité sociale et pour partie par le département."</p> <p>Seul un arrêté du DGARS et, le cas échéant, du président du conseil départemental fonde juridiquement le transfert de l'autorisation au CH de Limoux.</p> <p>L'arrêté conjoint ARS /Conseil Départemental devra prévoir le transfert de l'EHPAD au centre hospitalier au 1^{er} janvier 2017. Il prévoira que l'ensemble de l'actif et du passif de cet établissement – y compris les résultats et la trésorerie (compte 515) – devra être repris par le centre hospitalier.</p> <p>Cet arrêté ARS /Conseil Départemental portant autorisation de création du nouveau CRPA dans le CH suffit.</p> <p>Il n'est pas nécessaire de disposer d'une délibération du Conseil de surveillance de l'hôpital autorisant cette transformation et/ou éventuelle convention de gouvernance. En revanche, le conseil d'administration de l'EHPAD doit se prononcer préalablement à la prise de l'arrêté (l'arrêté vise en principe la délibération). Si cela n'a pas été le cas, dès lors que l'arrêté a été adopté, il s'impose aux établissements et la délibération du CA de l'EHPAD n'est pas requise.</p>
--	--