

**MISE A JOUR DE L'INSTRUCTION BUDGETAIRE ET COMPTABLE M.21
DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE (TOMES 1, 2 ET 3)
AU 1^{ER} JANVIER 2018**

La présente note précise les modifications introduites par l'arrêté du 07/12/2017 modifiant les arrêtés du 16 juin 2014 et du 19 décembre 2014 relatifs à l'instruction budgétaire et comptable M. 21 des établissements publics de santé (tomes 1, 2 et 3), qui procède à la mise à jour de l'instruction M21 au 1^{er} janvier 2018.

I. Les évolutions de la nomenclature comptable en 2018

Les évolutions de la nomenclature comptable pour l'exercice 2018 sont principalement liées au développement des groupements hospitaliers de territoire (GHT) et aux évolutions législatives et réglementaires (mise en place de nouveaux forfaits, réforme du financement des activités de soins de suite et de réadaptation - SSR). Elles sont présentées dans l'annexe 1.

1. Les évolutions liées au développement des GHT

Le périmètre des mutualisations opérées dans le cadre des GHT est variable et il est important d'offrir des outils budgétaires et comptables adaptés aux groupements qui souhaitent s'engager dans des activités partagées autres que les fonctions supports obligatoires citées au I de l'article L.6132-3 du CSP.

De nouveaux comptes de recettes sont donc créés dans le compte de résultat prévisionnel annexe « G » (CRPA G) : il s'agit des comptes 73x « produits de l'activité hospitalière » et 7722 « Produits sur exercices antérieurs à la charge de l'assurance maladie » repris à l'identique des comptes existants dans le CRPP.

Ces créations de comptes emportent les modifications suivantes de l'EPRD :

- Création d'un titre 2 « autres produits de l'activité hospitalière » dans le CRPA G ;
- Création des chapitres 73 et 7722 dans le CRPA G (libellés identiques aux comptes du CRPP) ;
- Création d'un titre 3 « autres produits » reprenant l'ancien titre 2 « autres produits ».

2. Les autres évolutions de la nomenclature comptable

Les principales modifications apportées à la nomenclature comptable sont les suivantes :

- Création des comptes 4096 « Fournisseurs-créances pour emballages et matériels à rendre » et 6136 « Malis sur emballages » afin de permettre la comptabilisation des emballages consignés ;
- Subdivisions du compte 4097 « Fournisseurs, autres avoirs » en « amiable » et « contentieux » afin de distinguer la phase amiable de la phase contentieuse et de mettre en cohérence le compte avec le fonctionnement de l'application Hélios ;
- Modification du libellé du compte 41122 en « Caisse pivot - montants restant à recouvrer au titre des déductions opérées en vertu de l'article R. 162-32-6 du code de la sécurité sociale » en raison de la recodification du code de la sécurité sociale résultant du décret du 6 avril 2017 relatif à la réforme du financement des établissements de SSR;
- Modification du libellé du compte 4373 en « Pôle Emploi » en raison de la suppression des ASSEDIC depuis 2011 et la sortie des EPS de l'assurance chômage de l'UNEDIC depuis 2015 ;
- Modification du libellé du compte 4374 en « Protections sociales complémentaires et caisses de retraites complémentaires » ;
- Suppression des comptes 64514 et 64524 « Cotisations à l'ASSEDIC » car les EPS n'ont plus la possibilité d'adhérer au régime de l'UNEDIC pour l'indemnisation du chômage ;

14, avenue Duquesne – 75350 Paris 07 SP – Tél. 01 40 56 60 00

www.sante.gouv.fr

139 rue de Bercy – 75572 PARIS cedex 12 – Tél. 01 53 18 74 36

www.colloc.bercy.gouv.fr

- Subdivisions du compte 647184 « Oeuvres sociales » en 6471841 « Gestion en interne » et 6471842 « Gestion externalisée » et du compte 647284 en 6472841 "Gestion en interne" et 6472842 "Gestion externalisée" ;
- Subdivisions du compte 652 renommé « Contributions aux structures de coopération autres que GHT » afin d'identifier plus précisément les contributions aux groupements (GIP, GIE, GCS, autres) ;
- Subdivisions du compte 73112 « Produits des médicaments MCO » en 731121 « Liste en sus MCO » et 731122 « Médicaments sous autorisation temporaire d'utilisation (ATU) / post ATU » en raison de la mise en place, pour les charges de médicaments sous ATU/post ATU d'une facturation au « fil de l'eau » associée au séjour au cours duquel l'administration est réalisée (comme pour la liste en sus), en lieu et place d'un financement à travers une dotation MIG dédiée ;
- Modification du libellé du compte 731155 en « Dotations missions d'intérêt général (MIG) et d'aide à la contractualisation (AC) – SSR » et du compte 731156 en « Consultations et actes externes - SSR », afin d'identifier la part des consultations et actes externes réalisés au sein des établissements SSR faisant l'objet d'une valorisation ;
- Modification du libellé du compte 73121 en « Consultations et actes externes MCO » ;
- Subdivisions du compte 73125 renommé « Forfaits administration de produits, prestations et spécialités pharmaceutiques en environnement hospitalier » en 731251 « Forfait administration en environnement hospitalier de produits et prestations inscrits sur la liste en sus (APE) » et 731252 « Forfait administration en environnement hospitalier de spécialités pharmaceutiques relevant de la réserve hospitalière (AP2) », afin de tenir compte de la création du forfait AP2 ;
- réation du compte 73127 « Forfait prestation intermédiaire (FPI) » afin de prendre en compte la création de ce nouveau forfait.

II. Les évolutions de commentaires de comptes

Les précisions apportées aux commentaires de comptes de l'instruction M21 sont présentées dans l'annexe 2.

Outre les modifications liées aux évolutions de comptes au 1^{er} janvier 2018, des précisions sont apportées sur :

- la provision pour gros entretien (compte 1572), reprenant les termes de la note d'orientation relative à la mise à jour de la M21 au 1^{er} janvier 2017 ;
- les comptes 467 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs » et 468 « Divers – Charges à payer et produits à recevoir » afin de supprimer la mention des comptes 4682 « charges à payer sur ressources affectées » et 4684 « produits à recevoir sur ressources affectées » ;
- le compte 47173 « Recettes relevé DFT – hors Héra », afin de permettre une saisie « ligne à ligne » au compte de tiers idoine et la comptabilisation quotidienne du seul reste à émarger au compte 47173 ;
- le compte 4817 « Indemnités de renégociation de la dette », pour préciser que si l'EPS choisit d'étaler les indemnités de renégociation, cet étalement doit être effectué sur la durée résiduelle de l'emprunt ou du nouvel emprunt si son terme est plus proche ;
- le compte 607 « Achats de marchandises » pour préciser que les achats de médicaments rétrocédés n'ont plus à être enregistrés sur ce compte ;

- le compte 79 « Transferts de charges », permettant l'incorporation dans le coût de production ou d'acquisition de l'immobilisation des charges financières supportées pendant la période d'acquisition au moyen d'une écriture de transfert de charge, dans le cas où l'établissement a opté pour l'activation des coûts d'emprunt. Il est souligné que ce dispositif est optionnel ; toutefois, à partir du moment où l'établissement a retenu cette option, le changement de méthode est applicable de manière rétroactive pour l'ensemble de ses emprunts remplissant les conditions d'activation.

Les modifications suivantes sont également apportées dans le tome 2 de l'instruction :

- la partie sur le calendrier budgétaire (titre 1, chapitre 2) est mise à jour suite à la réforme du financement des activités SSR ;
- le chapitre sur les ressources affectées (titre 2, chapitre 7) est supprimé et un nouveau chapitre 7 dédié aux financements de la recherche clinique est créé.

Enfin, le tome 3 est complété pour, d'une part, mentionner l'existence de séries distinctes de bordereaux pour l'investissement et le fonctionnement, et d'autre part, inclure la fiche 17 bis sur « le retraitement comptable des ressources affectées (comptes 4682 et 4684) » dans les dispositions transitoires du référentiel comptable.

L'instruction M.21 consolidée (tomes 1 à 3), ainsi que le plan de comptes au 1^{er} janvier 2018 sont disponibles sur l'intranet DGFIP (Nausicaa), ainsi que sur le site « fiabilisation et certification des comptes des EPS »¹ et le site collectivites-locales.gouv.fr.

III. Précisions de traitement comptable

- **Financements de la recherche clinique et opérations suivies comptablement en ressources affectées**

Les dispositions de la fiche n°17 sur le suivi comptable des financements de la recherche clinique, diffusée en mai 2016, sont intégrées dans le tome 2 de l'instruction M21 (titre 2, chapitre 7) à compter de 2018 et la fiche n°11 sur les ressources affectées est abrogée au 1^{er} janvier 2018.

Dès lors, à compter de 2018, le dispositif comptable des ressources affectées est supprimé de l'instruction budgétaire et comptable M21, pour le suivi des contrats de recherche ou tout projet ayant recours au mode de comptabilisation reposant sur l'utilisation des comptes 4682 « Charges à payer sur ressources affectées » et 4684 « Produits à recevoir sur ressources affectées ». L'application des nouvelles modalités de suivi des ressources affectées est constitutive d'un changement de méthode comptable, qui s'applique donc à tous les projets encore en cours au 1^{er} janvier de l'exercice 2018.

Toutefois, les comptes précités sont maintenus dans le plan de comptes M21 jusqu'à la fin de l'exercice comptable 2019 pour les seuls établissements concernés par un plan de convergence et selon les modalités définies par la fiche n°17 bis relative au retraitement comptable des ressources affectées :

- sont retraités en priorité, au plus tard à la fin de l'exercice comptable 2018, les contrats ou projets aux montants les plus significatifs ; ceux qui doivent faire l'objet d'une fin de contrat au cours de l'exercice comptable 2018 en raison de leur calendrier « normal » d'exécution doivent aussi être apurés comptablement en priorité sur l'exercice 2018.

Les contrats ou projets faisant l'objet d'un retraitement comptable sur 2018 devront être ciblés afin de correspondre, dans la mesure du possible, au moins à 80 % des sommes en instance début 2018 aux comptes 4682 et 4684.

1

- les contrats ou projets les plus anciens nécessitant notamment des recherches en vue de leur régularisation comptable, ou dont le montant est peu significatif, peuvent faire l'objet d'un retraitement sur l'exercice comptable 2019.

- l'ensemble des retraitements devra être achevé au plus tard avant la fin de l'exercice comptable 2019, de manière à apurer en totalité les comptes 4682 et 4684 à la clôture des comptes 2019.

- sont exclus du plan de convergence les contrats ou projets ne présentant pas de solde comptable au compte 4682 et/ou au compte 4684 au 1^{er} janvier 2018.

Le directeur et le comptable doivent veiller à mettre à jour la liste des contrats ou projets restant à retraiter à la fin de chaque exercice de convergence défini dans le plan d'actions, en l'annotant des opérations retraitées.

A son arrivée, le certificateur doit être mesure de constater qu'il existe un plan de convergence en vue de l'apurement complet des opérations anciennes suivies en ressources affectées et que sa mise en œuvre est effective.

Il est, enfin, rappelé que les nouveaux projets initiés à compter de 2018 devront être comptabilisés dès leur origine selon la nouvelle méthode comptable excluant l'usage des comptes de ressources affectées.

- **Provisions**

L'instruction M21 comporte de nombreux exemples de provisions dans le commentaire du compte 15 « provisions pour risques et charges », depuis la mise à jour de l'instruction en 2014.

Ces précisions ont été apportées dans le but de constituer une aide pour les établissements, en illustrant des situations donnant lieu ou non à provision. Il est précisé d'une part, que ces exemples ne sont pas exhaustifs, et d'autre part, que la constitution de ces provisions n'est requise que dans la mesure où elles en remplissent les conditions.

Pour mémoire, l'instruction M21 définit les provisions de la manière suivante :

« Évaluées à l'arrêté des comptes, les provisions pour risques et charges sont des passifs certains dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise.

Une provision doit être constatée :

- *s'il existe, à la clôture de l'exercice, une obligation légale, réglementaire, conventionnelle ou reconnue par l'établissement ;*
- *s'il est probable ou certain à la date d'établissement des comptes qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de tiers sans contrepartie équivalente de celui-ci ;*
- *si cette sortie de ressources peut être estimée de manière fiable. »*

Toute difficulté de mise en œuvre de cette note devra être signalée aux bureaux CL1B (bureau.cl1b@dgfip.finances.gouv.fr) et PF1 (DGOS-PF1@sante.gouv.fr).

Pièces jointes

- Annexe 1 : Evolutions du plan de comptes M21 au 1^{er} janvier 2018
- Annexe 2 : Evolutions des tomes 1 à 3 de l'instruction M21 au 1^{er} janvier 2018

Interlocuteurs à la DGFIP

Bureau CL1B : bureau.cl1b@dgfip.finances.gouv.fr

- Sylvie DELATOUCHE : 01 53 18 73 42 ;
- Eric DELANDRE : 01 53 18 86 65

DGFIP – Service des collectivités locales – Bureau CL1B

DGOS – Sous-direction du pilotage de la performance des acteurs de l'offre de soins - Bureau PF1

Version 1 - 2018

Interlocuteurs à la DGOS

Bureau PF1 : DGOS-PF1@sante.gouv.fr

- Claire du MERLE : 01 40 56 52 73 ;
- Maxime VANDERSCHOOTEN: 01 40 56 88 48