

Décrets, arrêtés, circulaires

TEXTES GÉNÉRAUX

MINISTÈRE DES SOLIDARITÉS ET DES FAMILLES

Arrêté du 27 décembre 2023 relatif à l'instruction budgétaire et comptable M. 22 applicable aux établissements et services publics sociaux et médico-sociaux

NOR : FAMA2330685A

Publics concernés : établissements et services publics sociaux et médico-sociaux.

Objet : actualisation de l'instruction budgétaire et comptable M. 22.

Entrée en vigueur : 1^{er} janvier 2024.

Notice : le présent arrêté diffuse le tome I de l'instruction budgétaire et comptable M. 22 relatif au cadre comptable applicable aux établissements et services publics sociaux et médico-sociaux.

Il vise à actualiser l'instruction budgétaire et comptable en tenant compte des dernières évolutions législatives et réglementaires et à améliorer la pratique budgétaire et comptable en précisant la norme applicable.

L'arrêté abroge, en parallèle, les arrêtés du 10 novembre 2008 relatif à l'instruction budgétaire et comptable M. 22 applicable aux établissements publics sociaux et médico-sociaux et du 15 décembre 2022 relatif au plan comptable M. 22 applicable aux établissements et services publics sociaux et médico-sociaux.

Références : le présent arrêté peut être consulté sur le site Légifrance (<https://www.legifrance.gouv.fr>). L'instruction budgétaire et comptable issue du présent arrêté peut être consultée sur le site www.collectivites-locales.gouv.fr.

Le ministre de l'intérieur et des outre-mer, la ministre des solidarités et des familles et le ministre délégué auprès du ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique, chargé des comptes publics,

Vu le code de l'action sociale et des familles, notamment son article R. 314-5 ;

Vu le code général des collectivités territoriales ;

Vu le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, notamment ses articles 49, 54 et 55 ;

Vu l'arrêté du 10 novembre 2008 relatif à l'instruction budgétaire et comptable M. 22 applicable aux établissements publics sociaux et médico-sociaux ;

Vu l'arrêté du 15 décembre 2022 relatif au plan comptable M. 22 applicable aux établissements et services publics sociaux et médico-sociaux ;

Vu l'avis de la section sociale du comité national de l'organisation sanitaire et sociale du 12 décembre 2023 ;

Vu l'avis du conseil national d'évaluation des normes du 29 novembre 2023,

Arrêtent :

Art. 1^{er}. – Le tome I de l'instruction budgétaire et comptable M. 22 relatif au cadre comptable applicable aux établissements et services publics sociaux et médico-sociaux est annexé au présent arrêté.

Art. 2. – Les arrêtés du 10 novembre 2008 relatif à l'instruction budgétaire et comptable M. 22 applicable aux établissements publics sociaux et médico-sociaux et du 15 décembre 2022 relatif au plan comptable M. 22 applicable aux établissements et services publics sociaux et médico-sociaux sont abrogés.

Art. 3. – Le présent arrêté prend effet à compter de l'exercice 2024.

Art. 4. – Le directeur général des collectivités locales, le directeur général de la cohésion sociale et le directeur général des finances publiques sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent arrêté, qui sera publié au *Journal officiel* de la République française.

Fait le 27 décembre 2023.

*La ministre des solidarités
et des familles,*

Pour la ministre et par délégation :
Le directeur général de la cohésion sociale,
J.-B. DUJOL

*Le ministre de l'intérieur
et des outre-mer,*
Pour le ministre et par délégation :
Le directeur-adjoint
à la directrice générale des collectivités locales,
S. BRUNOT

*Le ministre délégué auprès du ministre
de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle
et numérique, chargé des comptes publics,*
Pour le ministre et par délégation :
Le chef du service
*des gestions publiques locales,
des activités bancaires et économiques,*
G. ROBERT

**INSTRUCTION
BUDGETAIRE ET COMPTABLE
M22**

**TOME I
LE CADRE COMPTABLE**

Table des matières

PRÉAMBULE	6
TITRE 1	7
LA NOMENCLATURE DES COMPTES	7
CHAPITRE 1 LA COMPTABILITÉ DES ÉTABLISSEMENTS ET SERVICES SOCIAUX ET MÉDICO-SOCIAUX PUBLICS	8
1. OBJET ET PRINCIPES DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE	8
1.1. Définition et objet de la comptabilité publique	8
1.2. Définition et objet de la comptabilité générale	8
1.3. principes de la comptabilité générale	9
2. LE PLAN COMPTABLE DES ETABLISSEMENTS ET SERVICES SOCIAUX ET MEDICO-SOCIAUX PUBLICS	10
2.1. Classification des comptes	10
2.1.1. Codification	10
2.1.1.1 Répartition des opérations dans les classes de comptes	10
2.1.1.2 Structure décimale des comptes	11
2.1.2. Critères de classement	12
2.2. La nomenclature comptable	12
CHAPITRE 2 LE FONCTIONNEMENT DES COMPTES	13
1. CLASSE 1 - COMPTES DE CAPITAUX (FONDS PROPRES, EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES)	13
2. CLASSE 2 - COMPTES D'IMMOBILISATIONS	45
4. CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS	69
5. CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS	107
6. CLASSE 6 - COMPTES DE CHARGES	120
7. CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS	138
8. CLASSE 8 - COMPTES SPECIAUX	150
CHAPITRE 3 LES CORRECTIONS D'ERREURS SUR EXERCICES ANTÉRIEURS	152
1. LES REGLES APPLICABLES EN MATIERE DE CORRECTIONS D'ERREURS SUR EXERCICES ANTERIEURS	152
2.1. Le principe d'une correction en situation nette	152

2.1.1. Définition d'une erreur sur exercices antérieurs	152
2.1.2. Règle générale de correction en situation nette	152
2.1.3. Exceptions à la règle générale	152
2.2. Les modalités de comptabilisation des corrections d'erreurs sur exercices antérieurs	153
2.2.1. La procédure administrative	153
2.2.2. Le traitement comptable des corrections d'erreurs	153
2. EXEMPLES DE CORRECTIONS D'ERREURS SUR EXERCICES ANTERIEURS	154
2.1. Corrections d'erreurs relatives aux immobilisations.....	154
2.1.1 Immobilisation non inscrite à l'actif	154
2.1.2 Amortissement non pratiqué sur un bien (ou durée d'amortissement d'origine inadaptée à la durée réelle d'utilisation du bien).....	154
2.1.3 Absence de reprise au compte de résultat d'une subvention d'investissement reçue	155
2.1.4 Correction des reprises au compte de résultat d'une subvention comptabilisée à tort en subvention d'investissement (compte 13) alors qu'elle constitue un complément de dotation (compte 102)	156
2.2. Corrections d'erreurs relatives aux provisions.....	156
2.3. Corrections d'erreurs relatives aux dettes financières.....	157
2.3.1 Répartition erronée entre le capital et la charge d'intérêts d'une dette financière.....	157
2.3.2 Absence de comptabilisation de l'indemnité de remboursement anticipé capitalisée	158
TITRE 2	159
L'AFFECTION DES RESULTATS.....	159
CHAPITRE 1 L'AFFECTION DES RÉSULTATS - CADRE DE BUDGET PRÉVISIONNEL	160
1. LA PROCEDURE D'AFFECTION DES RESULTATS.....	160
1.1. Les différentes étapes de l'affectation des résultats	160
1.1.1. L'adoption d'une délibération	160
1.1.2. L'intervention de l'autorité de tarification.....	160
1.2. Les situations de blocage potentiel.....	161
2. LA DETERMINATION DES RESULTATS	162
2.1 La détermination du résultat d'investissement.....	162
2.2 La détermination du résultat d'exploitation	162
2.2.1 La détermination du résultat comptable.....	162
2.2.2 La détermination du résultat à affecter	163
3. L'AFFECTION DU RESULTAT D'EXPLOITATION (HORS BUDGETS ANNEXES RELEVANT DE L'ARTICLE R.314-74 DU CASF).....	163
3.1 Les règles d'affectation du résultat	164

3.1.1 Les principes de l'affectation du résultat	164
3.1.2 Les cas d'affectation obligatoire du résultat	164
3.2 L'affectation d'un résultat excédentaire.....	164
3.2.1 L'affectation comptable.....	164
3.2.2 L'impact budgétaire de l'affectation.....	165
3.3 L'affectation d'un résultat déficitaire.....	166
3.3.1 L'affectation comptable.....	166
3.3.2 L'impact budgétaire de l'affectation.....	166
3.4 Les états de suivis de l'affectation du résultat du compte de gestion	167
4. L'AFFECTATION DU RESULTAT D'EXPLOITATION DES BUDGETS ANNEXES RELEVANT DE L'ARTICLE R.314-74 DU CASF (SERVICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX ET DOTATIONS NON AFFECTEES).....	167
5. LA FIN DE LA PROCEDURE DE REFORMATION DU RESULTAT (COMPTE 114)	168
CHAPITRE 2 L'AFFECTATION DES RÉSULTATS - CADRE D'ÉTAT DES PRÉVISIONS DE RECETTES ET DE DÉPENSES (EPRD).....	169
1. LA PROCEDURE D'AFFECTATION DES RESULTATS.....	169
1.1. Les différentes étapes de l'affectation des résultats.....	169
1.1.1. L'adoption d'une délibération	169
1.1.2. L'intervention de l'autorité de tarification.....	169
1.2. Les situations de blocage potentiel.....	171
2. LA DETERMINATION DU RESULTAT D'EXPLOITATION.....	171
2.1 La détermination du résultat comptable.....	171
2.2 La détermination du résultat à affecter.....	172
3. L'AFFECTATION DU RESULTAT D'EXPLOITATION (HORS BUDGETS ANNEXES RELEVANT DE L'ARTICLE R.314-74 DU CASF).....	172
3.1 Les règles d'affectation du résultat	172
3.1.1 Les principes de l'affectation du résultat.....	172
3.1.2 Les cas d'affectation obligatoire du résultat.....	173
3.2 L'affectation d'un résultat excédentaire.....	174
3.2.1 L'affectation comptable.....	174
3.2.2 L'impact budgétaire de l'affectation.....	174
3.3 L'affectation d'un résultat déficitaire.....	175
3.3.1 L'affectation comptable.....	175
3.3.2 L'impact budgétaire de l'affectation.....	175
3.4 Les états de suivis de l'affectation du résultat du compte de gestion	175

4. L’AFFECTATION DU RESULTAT D’EXPLOITATION DES BUDGETS ANNEXES
RELEVANT DE L’ARTICLE R.314-74 DU CASF (SERVICES INDUSTRIELS ET
COMMERCIAUX ET DOTATIONS NON AFFECTEES)..... 176

5. LA FIN DE LA PROCEDURE DE REFORMATION DU RESULTAT (COMPTE 114) 176

PREAMBULE

La présente instruction s'applique aux établissements et services sociaux et médico-sociaux publics relevant du I de l'article L.312-1 du code de l'action sociale et des familles (CASF)¹, à leurs budgets annexes, et aux groupements de coopération sociale ou médico-sociale publics.

Les établissements et services sociaux et médico-sociaux publics comprennent notamment :

- les établissements publics sociaux et médico-sociaux locaux ;
- les établissements publics sociaux et médico-sociaux nationaux qui ne sont pas soumis au titre III du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique²,
- les établissements et services sociaux et médico-sociaux gérés en budgets annexes d'un établissement public social et médico-social ;

- les établissements et services sociaux et médico-sociaux gérés en budgets annexes de personnes morales de droit public autres qu'un établissement public social et médico-social ou un établissement public de santé³ : établissements et services gérés par une collectivité territoriale, un établissement public local (CCAS, CIAS) ou un établissement public national.

Par ailleurs, les structures qui relèvent de la présente instruction peuvent appliquer deux cadres budgétaires M22 :

- Le cadre d'état des prévisions de recettes et de dépenses (EPRD)⁴ ;
- Le cadre de budget prévisionnel.

L'existence de ces deux cadres budgétaires conduit à certaines spécificités dans le plan comptable et le fonctionnement des comptes. Ainsi, si le plan comptable M22 est commun à l'ensemble des établissements et services, certains comptes ne sont ouverts que dans l'un ou l'autre des cadres budgétaires. Par ailleurs, la nature budgétaire de certaines opérations diffère entre les deux cadres budgétaires (par exemple, les opérations de dotations aux provisions ou aux amortissements).

¹ Hors établissements et services rattachés à un établissement public de santé

² Relève de cette catégorie notamment l'établissement public national Antoine Koëningwarter (EPNAK). A contrario, les instituts nationaux pour jeunes sourds/jeunes aveugles ne relèvent pas de l'instruction budgétaire et comptable M22.

³ En application du I de l'article R.314-78 du CASF

⁴ Le cadre budgétaire d'EPRD est décrit dans l'instruction interministérielle N°DGCS/5C/DGCL/DGFIP/170 du 12 juillet 2018 relative à l'état des prévisions de recettes et de dépenses (EPRD) des établissements et services sociaux et médico-sociaux publics gérés en M22 et à la mise à jour du plan comptable M22 au 1er janvier 2018.

TITRE 1

LA NOMENCLATURE DES COMPTES

CHAPITRE 1

LA COMPTABILITE DES ETABLISSEMENTS ET SERVICES SOCIAUX ET MEDICO-SOCIAUX PUBLICS

1. OBJET ET PRINCIPES DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE

1.1. DEFINITION ET OBJET DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE

La comptabilité publique est un système d'organisation de l'information financière qui permet :

1° de saisir, de classer, d'enregistrer et de contrôler les données des opérations budgétaires, comptables et de trésorerie afin d'établir des comptes réguliers et sincères ;

2° de présenter des états financiers reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat à la date de clôture de l'exercice ;

3° de contribuer au calcul du coût des actions ou des services ainsi qu'à l'évaluation de leur performance.

Elle est définie dans le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP), aux articles 53 à 58.

La comptabilité publique vise à répondre au principe énoncé au deuxième alinéa de l'article 47-2 de la Constitution selon lequel « Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière ».

La comptabilité publique comporte notamment une comptabilité générale et une comptabilité budgétaire¹.

1.2. DEFINITION ET OBJET DE LA COMPTABILITE GENERALE

La comptabilité générale retrace l'ensemble des mouvements affectant le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entité.

Elle est tenue par exercice s'étendant sur une année civile.

Elle est fondée sur le principe de la constatation des droits et des obligations, en vertu duquel les opérations et les autres événements doivent être pris en compte au moment où ils se produisent, indépendamment de la date de paiement ou d'encaissement éventuellement afférente.

Par ailleurs, conformément au dernier alinéa de l'article 56 du décret GBCP, « Les règles de comptabilité générale applicables aux personnes morales mentionnées à l'article 1er² ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de l'action de ces personnes morales. Ces règles sont fixées selon des normes établies dans les conditions prévues à l'article 136 de la loi du 28 décembre 2001 visée ci-dessus³ ».

Ainsi, les questions de normalisation comptable afférentes à la comptabilité générale applicable, entre autres, aux établissements et services sociaux et médico-sociaux publics, relèvent la compétence du Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP).

¹ Sous des formes adaptées à chaque catégorie de personnes morales mentionnées à l'article 1er du GBCP. En outre, selon les besoins propres à chaque catégorie de personnes morales mentionnées à l'article 1er, il est également tenu une comptabilité analytique (article 55 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique).

² L'article 1er du décret GBCP vise notamment les collectivités territoriales et leurs établissements publics.

³ Loi n° 2001-1275 du 28 décembre 2001 de finances pour 2002

1.3. PRINCIPES DE LA COMPTABILITE GENERALE

La qualité des comptes est assurée par le respect des principes comptables, tels que définis dans le décret GBCP¹ et par la présente instruction.

Elle doit notamment répondre aux objectifs suivants :

- 1° Les comptes doivent être conformes aux règles et procédures en vigueur ;
- 2° Ils doivent être établis selon des méthodes permanentes, dans le but d'assurer leur comparabilité entre exercices comptables ;
- 3° Ils doivent appréhender l'ensemble des événements de gestion, en fonction du degré de connaissance de leur réalité et de leur importance relative, dans le respect du principe de prudence ;
- 4° Ils doivent s'attacher à assurer la cohérence des informations comptables fournies au cours des exercices successifs en veillant à opérer le bon rattachement des opérations à l'exercice auquel elles se rapportent ;
- 5° Ils doivent être exhaustifs et reposer sur une évaluation séparée et une comptabilisation distincte des éléments d'actif et de passif ainsi que des postes de charges et de produits, sans possibilité de compensation ;
- 6° Ils doivent s'appuyer sur des écritures comptables fiables, intelligibles et pertinentes visant à refléter une image fidèle du patrimoine et de la situation financière.

Ainsi, pour donner une image fidèle et garantir la qualité et la compréhension de l'information, la comptabilité implique le respect de principes, notamment :

- Le principe de régularité et de sincérité

La comptabilité est conforme aux règles et procédures en vigueur qui sont appliquées avec sincérité afin de traduire la connaissance que les responsables des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés.

- Le principe de prudence

La comptabilité est établie sur la base d'appréciations prudentes pour éviter le risque de transfert, sur des périodes à venir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et le résultat de l'établissement (les actifs ou les produits ne doivent pas être surévalués et les passifs ou les charges ne doivent pas être sous-évalués).

La prudence ne doit pas porter atteinte à la neutralité (l'information comptable doit être neutre, c'est-à-dire sans parti pris).

- Le principe de continuité d'activité

La comptabilité permet d'effectuer des comparaisons périodiques et d'apprécier l'évolution de l'entité dans une perspective de continuité d'activité.

- Le principe de comparabilité (ou de permanence des méthodes)

L'information comptable doit être comparable d'un exercice à un autre afin de suivre l'évolution de la situation de l'entité et permettre la comparaison entre entités.

La comparabilité suppose la permanence des méthodes, c'est-à-dire que les mêmes méthodes de comptabilisation, d'évaluation et de présentation sont utilisées par l'entité d'un exercice à un autre.

¹ Article 57 du décret GBCP

Toute exception à ce principe de permanence des méthodes comptables doit être justifiée par un changement exceptionnel dans la situation de l'établissement ou par une meilleure information.

- Le principe de spécialisation des exercices

Le principe de spécialisation vise à rattacher à chaque exercice les charges et les produits qui le concernent effectivement et ceux-là seulement.

- Le principe de non compensation

Aucune compensation ne peut être opérée entre les actifs et les passifs ou entre les charges et les produits qui doivent être comptabilisés séparément, sauf exception explicite prévue par les normes.

- Le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture

Le bilan d'ouverture d'un exercice correspond au bilan de clôture de l'exercice précédent.

2. LE PLAN COMPTABLE DES ETABLISSEMENTS ET SERVICES SOCIAUX ET MEDICO-SOCIAUX PUBLICS

Conformément aux dispositions de l'article R.314-5 du code de l'action sociale et des familles (CASF), le classement des opérations inscrites au budget et dans la comptabilité tenue tant par l'ordonnateur que par le comptable est effectué par référence au plan comptable général.

2.1. CLASSIFICATION DES COMPTES

La classification des comptes se caractérise par le choix d'un mode de codification décimale et l'adoption de critères de classement des opérations dans les comptes ouverts à cet effet.

2.1.1. Codification

Le numéro de code participe, avec l'intitulé du compte qui l'accompagne, à l'identification de l'opération enregistrée en comptabilité.

La codification du plan de comptes permet :

- ☞ le tri des opérations par grandes catégories (répartition dans les classes de comptes) ;
- 6 l'analyse plus ou moins développée de ces opérations au sein de chacune des catégories visées ci-dessus par l'utilisation d'une structure décimale des comptes.

L'ensemble de ces dispositions facilite les regroupements en postes, puis en rubriques, nécessaires à la production des documents de synthèse normalisés.

2.1.1.1 Répartition des opérations dans les classes de comptes

En ce qui concerne la comptabilité générale, les opérations relatives au bilan sont réparties dans les cinq classes de comptes suivantes :

- classe 1 : comptes de capitaux (capitaux propres, autres fonds propres, emprunts et dettes assimilées) ;
- 491 classe 2 : comptes d'immobilisations ;
- classe 3 : comptes de stocks et en-cours ;
- classe 4 : comptes de tiers ;

4818 classe 5 : comptes financiers.

Les opérations relatives au résultat sont réparties dans les deux classes de comptes suivantes :

6815 classe 6 : comptes de charges ;

2 classe 7 : comptes de produits.

La classe 8 est affectée aux comptes spéciaux.

Par ailleurs, la comptabilité analytique des établissements et services est suivie hors classe de comptes dédiée.

2.1.1.2 Structure décimale des comptes

Le numéro de chacune des classes 1 à 8 constitue le premier chiffre des numéros de tous les comptes de la classe considérée.

Chaque compte peut lui-même se subdiviser. Le numéro de chaque compte divisionnaire commence toujours par le numéro du compte ou sous-compte dont il constitue une subdivision.

En comptabilité générale, la position du chiffre, au-delà du premier, dans le numéro de code affecté au compte, a une valeur indicative pour l'analyse de l'opération enregistrée à ce compte.

Signification des terminaisons 1 à 8 :

Dans les comptes à deux chiffres, les comptes de terminaison 1 à 8 sont déterminés en fonction de catégories économiques d'opérations qu'ils sont destinés à regrouper à l'exception du compte 28 « Amortissements des immobilisations » qui fonctionne comme un compte à deux chiffres de terminaison 9.

La codification retenue permet une affectation automatique des dépréciations (amortissements et provisions) aux comptes d'actif correspondants (exemple 21 et 281).

Une liaison a été établie entre les comptes de dépréciation du bilan (28, 29, 39, 49, 59) et les comptes de dotations et de reprises correspondants du compte de résultat (68, 78). Il en est également ainsi entre certains comptes de charges et de produits.

Exemples :

65 « Autres charges de gestion courante » et 75 « Autres produits de gestion courante » ;

66 « Charges financières » et 76 « Produits financiers » ;

67 « Charges exceptionnelles » et 77 « Produits exceptionnels » ;

68 « Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions » et 78 « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions ».

Un intitulé d'ensemble « Autres charges externes » a été réservé aux comptes 61 et 62, qui recensent toutes les charges autres que les achats, en provenance des tiers.

Les intitulés « Services extérieurs » (compte 61) et « Autres services extérieurs » (compte 62) permettent seulement de les différencier pour faciliter les traitements comptables.

- Dans les comptes à trois chiffres (et plus), les terminaisons 1 à 8 enregistrent le détail des opérations normalement couvertes par le compte de niveau immédiatement supérieur.

Dans les comptes de la classe 4, la terminaison 8 est utilisée pour caractériser les produits à recevoir et les charges à payer rattachés aux comptes qu'ils concernent.

Dans les comptes des classes 6 et 7, la terminaison 8 est le plus généralement affectée à l'enregistrement des opérations autres que celles détaillées par ailleurs dans les comptes de même niveau se terminant par 1 à 7.

Signification de la terminaison 9 :

654 Dans les comptes à deux chiffres, les comptes de bilan se terminant par 9 identifient les provisions pour dépréciation de chaque classe correspondante (29, 39, 49, 59) ;

Dans les comptes à trois chiffres (et plus), pour les comptes de bilan et les comptes de charges, la terminaison 9 permet d'identifier les opérations de sens contraire à celles normalement couvertes par le compte de niveau immédiatement supérieur et classées dans les subdivisions se terminant par 1 à 8.

Exemple :

Le compte 409 « Fournisseurs débiteurs » est un compte à solde débiteur alors que les subdivisions du compte 40 « Fournisseurs et comptes rattachés » sont normalement créditrices.

Le compte 629 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs » est un compte créditeur alors que les subdivisions du compte 62 « Autres services extérieurs » sont débitrices.

Le mandatement des dépenses et l'émission des titres de recettes par l'ordonnateur s'effectuent au niveau le plus fin du plan comptable applicable.

2.1.2. Critères de classement

Les critères successifs de classement des opérations retenus dans le plan de comptes, assurent l'homogénéité interne des classes et des comptes à deux chiffres en fonction de catégories économiques d'opérations qu'ils sont destinés à regrouper.

Indépendamment de cette cohérence interne du plan de comptes, l'établissement des documents de synthèse nécessite une répartition des opérations enregistrées en comptabilité selon les critères généraux de classement :

1- au bilan : classement en fonction de la destination des biens (immobilisations, stocks ...);

401 dans le compte de résultat : classement en fonction de la nature des charges et des produits constitutifs du résultat de l'exercice.

2.2. LA NOMENCLATURE COMPTABLE

La nomenclature des comptes applicable aux établissements et services sociaux et médico-sociaux publics est présentée en annexe 1.

Cette nomenclature est commune à l'ensemble des établissements et services, que ces derniers relèvent du cadre budgétaire d'état des prévisions de recettes et de dépenses (EPRD) ou du cadre de budget prévisionnel.

Toutefois, certains comptes ne sont ouverts que dans l'un ou l'autre des cadres budgétaires.

Par ailleurs, seuls les comptes de classes 6 et 7 et le compte de liaison 45 « compte de liaison entre la comptabilité principale et les comptabilités annexes » de la nomenclature sont ouverts dans les budgets annexes des établissements publics sociaux et médico-sociaux (ainsi que, éventuellement, les comptes de stocks pour certaines activités annexes ; voir le commentaire des comptes de la classe 3).

Enfin, les établissements et services sociaux et médico-sociaux rattachés à un CCAS, un CIAS ou une collectivité territoriale utilisent l'ensemble des comptes de la nomenclature à l'exception du compte 515 « compte au Trésor » qui est remplacé par le compte 451 « Compte de rattachement avec le budget principal » du fait de l'absence d'autonomie juridique et financière de ces structures.

L'émission des titres de recettes et des mandats de paiement s'effectue au niveau le plus fin de la nomenclature comptable.

CHAPITRE 2

LE FONCTIONNEMENT DES COMPTES

1. CLASSE 1 - COMPTES DE CAPITAUX (FONDS PROPRES, EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILÉES)

Les comptes de la classe 1 regroupent les capitaux propres, comptes 10 à 14, qui correspondent à la somme algébrique :

- des apports, dotations et réserves (compte 10) ;
- du report à nouveau (compte 11) ;
- du résultat de l'exercice (compte 12) ;
- des subventions d'investissement (compte 13) ;
- des provisions réglementées (compte 14).

La situation nette de l'établissement, établie après affectation du résultat de l'exercice, est égale au montant des capitaux à l'exclusion des subventions d'investissement et des provisions réglementées.

A la classe 1, figurent également :

- les provisions (pour risques et charges) (compte 15) ;
- les emprunts et dettes assimilées (compte 16) ;
- les comptes de liaison (compte 18).

Les capitaux propres et les emprunts constituent des passifs, c'est-à-dire des obligations envers un tiers dont il est probable ou certain qu'elles se traduiront par une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.

Compte 10 - Apports, dotations et réserves

La nomenclature comptable présente, en raison de la situation juridique des établissements du secteur public social et médico-social, certains aménagements dérogatoires, par rapport au plan comptable général, dont l'un des plus significatifs est l'absence du compte de capital auquel a été substitué le compte 102 « Apports ».

Compte 102 - Apports

Le compte 102 « Apports » enregistre la contrepartie nette de l'intégration au patrimoine des immobilisations, des créances et des dettes.

Compte 1021 - Dotation

Au crédit de ce compte est inscrite la valeur des biens reçus par l'établissement à titre de dotation par le débit du compte intéressé de la classe 2. Il s'agit d'une opération d'ordre budgétaire.

Ce compte est principalement mouvementé lors de la remise d'éléments actif et/ou passif dans le cadre d'opération de dotation initiale à un établissement.

Il peut également être mouvementé dans le cadre des corrections d'erreurs sur exercices antérieurs lorsque la correction vise à réintégrer en comptabilité un bien non enregistré à l'actif (voir chapitre 3).

Compte 1022 - Compléments de dotation. - État

Compte 10222 - FCTVA (fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée)

Ce compte enregistre le fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée (FCTVA) dont bénéficient exclusivement les établissements et services sociaux et médico-sociaux qui sont gérés en budgets annexes des collectivités et des établissements publics locaux bénéficiaires du FCTVA (article L.1615-2 du code général des collectivités territoriales).

Compte 10228 - Autres compléments de dotation - État

Ce compte enregistre les compléments de dotation pour l'acquisition de biens dont la charge de renouvellement incombe à l'établissement ou au service. C'est l'amortissement du bien qui permettra le moment venu, de financer les opérations de rénovation, de reconstruction ou de renouvellement du bien subventionné. Par opposition aux subventions inscrites au compte 13, les compléments de dotation sont maintenus en permanence au passif du bilan. Ils sont comptabilisés par opération budgétaire, au crédit du compte 10228 par le débit du compte de tiers intéressé.

Compte 1023 - Compléments de dotation. Organismes autres que l'État

Lorsqu'un complément de dotation qui demeure au bilan, est versé par un organisme autre que l'État (caisse d'assurance maladie, collectivité territoriale...), il fait l'objet d'un crédit au compte 1023 par le débit du compte du tiers intéressé.

Compte 1025 - Dons et legs en capital

Ce compte est destiné à enregistrer les dons et legs en immobilisations physiques ou financières ainsi que les dons et legs en espèces affectés à des opérations d'investissement ou à employer en achats de valeurs.

Le compte 1025 est crédité en contrepartie, selon le cas, d'un compte de la classe 2 (opération d'ordre budgétaire) ou d'un compte financier.

Compte 106 - Réserves

Les mouvements qui affectent ce compte donnent toujours lieu à délibération du conseil d'administration (cf. commentaires du compte 12).

Les réserves à inscrire au compte 106 sont constituées des résultats excédentaires affectés durablement à l'établissement ou au service, à l'exception du compte 10682 « réserve affectée à l'investissement » qui peut être pourvu en cas de résultat déficitaire lors de l'affectation des plus-values nettes de cession (voir commentaire du compte).

Le compte 106 est crédité, lors de l'affectation des excédents, par le débit du compte 12 « Résultat de l'exercice » selon les dispositions des articles R.314-51 du CASF pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et R.314-234 du CASF pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD.

Les opérations au compte 106 constituent des opérations d'ordre non budgétaires, à l'exception, pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel, de celles réalisées au compte 10682 « réserve affectée à l'investissement » qui sont budgétaires.

Compte 10682 – Réserve affectée à l'investissement

Ce compte est crédité, lors de l'affectation du résultat, des excédents d'exploitation affectés au financement de mesures d'investissement.

Il s'agit d'une opération d'ordre semi-budgétaire (émission d'un titre de recettes au compte 10682) pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et d'une opération d'ordre non budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD.

Les sommes inscrites au compte 10682 sont, en principe, définitivement affectées à l'investissement.

Toutefois, dans le cadre de corrections d'erreurs commises au cours d'exercices antérieurs, le compte 10682 peut être utilisé comme compte de contrepartie pour régulariser les opérations erronées, dans la limite du solde créditeur du compte (voir chapitre 3 sur les corrections d'erreurs sur exercices antérieurs).

Par ailleurs, pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel, le compte 10682 peut également être repris, sous certaines conditions¹, dans le cadre de demandes dérogatoires de reprise d'un excédent d'investissement en section d'exploitation, en application des articles L.2311-6, L.3312-7 et D.2311-14 du code général des collectivités territoriales.

Cas de l'affectation des plus-values nettes de cession

L'article R.314-11 du CASF prévoit que les plus-values nettes de cessions constituent une ressource de la section d'investissement des établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel.

Par ailleurs, l'article R. 314-235 du CASF prévoit, pour les établissements et services relevant d'un EPRD et dont le compte de résultat prévisionnel (CRP) doit être présenté en équilibre strict, que les plus-values nettes réalisées sur les cessions doivent être affectées au financement de mesures d'investissement.

Cette obligation vaut également pour le résultat de la section « hébergement » des EHPAD et des petites unités de vie qui n'ont pas encore signé leur contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens (CPOM)².

Ainsi, pour ces établissements et services, le compte 10682 doit être crédité lors de l'affectation des résultats en N+1, du montant des plus-values nettes réalisées sur les cessions d'immobilisations de l'exercice N.

Cette opération est enregistrée même en cas de résultat déficitaire ou de résultat insuffisamment excédentaire, le but étant de réserver le produit d'une cession, au financement de l'investissement³.

En cas de résultat excédentaire, le compte 10682 est crédité par le débit :

- du compte 12 ;
- du compte 119 « Report à nouveau (solde débiteur) » pour le reliquat, si le résultat excédentaire enregistré au compte 12 est inférieur au montant des plus-values nettes.

En cas de résultat déficitaire, le compte 10682 est crédité par le débit :

- du compte 10686 « Réserve de compensation des déficits » si l'établissement ou le service dispose d'une réserve de compensation des déficits ;
- du compte 119 pour le reliquat, ou si l'établissement ou le service ne dispose pas d'une réserve de compensation des déficits.

Il s'agit d'opérations d'ordre semi-budgétaires (émission d'un titre de recettes au compte 10682) pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et d'opérations d'ordre non budgétaires pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD.

Les plus-values nettes de cession à prendre en compte pour l'affectation correspondent à la différence positive entre le montant du compte 775 « Produits des cessions d'éléments d'actif » et le montant du compte 675 « Valeurs comptables des éléments d'actif cédés » de l'exercice. Elles doivent être appréciées de façon globale en fin d'exercice, et non opération par opération.

Pour les établissements et services relevant d'un EPRD et dont le CRP peut être présenté en déséquilibre, l'instruction du 12 juillet 2018⁴ fixe des préconisations en matière d'affectation des plus-values nettes de cession au financement de l'investissement.

¹ Ces demandes doivent notamment faire l'objet d'un accord préalable conjoint de la direction générale de la cohésion sociale, de la direction générale des collectivités territoriales et de la direction générale des finances publiques.

² Article 5 1° a) du décret n° 2016-1815 du 21 décembre 2016

³ Les moins-values de cession ne font, en revanche, pas l'objet d'une comptabilisation au débit du compte 10682

⁴ Instruction interministérielle N°DGCS/5C/DGCL/DGFIP/170 du 12 juillet 2018 relative à l'état des prévisions de recettes et de dépenses (EPRD) des établissements et services sociaux et médico-sociaux publics gérés en M22 et à la mise à jour du plan comptable M22 au 1er janvier 2018 ; voir partie V, paragraphe 2.3.1.

Compte 10685 – Excédents affectés à la couverture du besoin en fonds de roulement (Réserve de trésorerie)

La réserve de trésorerie est constituée de résultats excédentaires affectés à la consolidation du fonds de roulement de l'établissement ou du service.

Le compte 10685 est crédité lors de l'affectation du résultat par le débit du compte 12 (opération d'ordre non budgétaire) selon les dispositions des articles R.314-51 (structures relevant d'un budget prévisionnel) et R.314-234 (structures relevant d'un EPRD) du CASF.

En vertu de ces articles, l'excédent d'exploitation peut être affecté « à un compte de réserve de trésorerie dans la limite de la couverture du besoin en fonds de roulement, tel que défini au III de l'article R.314-48 » du CASF.

Le III de l'article R.314-48 précité dispose : « le besoin en fonds de roulement (...) est égal à la différence entre, d'une part, les comptes de stocks, les charges constatées d'avance et les comptes de créances, notamment sur les usagers et les organismes payeurs, et, d'autre part, les comptes de dettes à l'égard des fournisseurs d'exploitation, les comptes de dettes sociales et fiscales, les produits constatés d'avance, les ressources à reverser à l'aide sociale et les fonds déposés ou reçus à l'exception de ceux des majeurs protégés. Les montants de ces comptes sont ceux qui figurent au bilan financier (...) ».

Le modèle de bilan financier nécessaire au calcul du besoin en fonds de roulement est joint en annexe 2 (fiche technique n°32).

Le compte 10685 peut faire l'objet d'une reprise « si le bilan financier établi, sur trois exercices successifs, que les comptes de réserve de trésorerie couvrent le besoin en fonds de roulement de l'établissement ou du service ». Cette reprise « ne peut en aucun cas excéder la plus haute différence observée, sur les trois exercices en cause, entre cette réserve et le besoin en fonds de roulement » (II de l'article R.314-48 du CASF).

La reprise de la réserve de trésorerie est soumise à l'accord de l'autorité de tarification qui en approuve le montant (IV de l'article R.314-48 précité). Elle fait l'objet d'une délibération du conseil d'administration.

Elle s'effectue au profit d'une affectation au financement de mesures d'investissement (IV de l'article R.314-48 précité). Elle se traduit donc par un débit au compte 10685 et un crédit au compte 10682 « Réserve affectée à l'investissement ». Il s'agit d'une opération d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel (émission d'un titre de recettes au compte 10682) et d'une opération d'ordre non budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD.

Au-delà des réserves enregistrées au compte 10685, la « réserve de trésorerie » mentionnée aux articles R. 314-48, R.314-51 et R.314-234 du CASF comprend également les provisions réglementées constatées aux comptes 141x « provisions réglementées destinées à renforcer la couverture du BFR » (comptes 1411 et 1412).

Il faut donc additionner le solde des comptes 10685, 1411 et 1412 pour obtenir le montant total des « réserves de trésorerie » à comparer avec le besoin en fonds de roulement de l'établissement.

Le compte 10685 peut également être mouvementé dans le cadre des corrections d'erreurs sur exercices antérieurs (voir chapitre 3).

Compte 10686 - Réserve de compensation des déficits

L'excédent d'exploitation peut être affecté à un compte de réserve de compensation des déficits. Ce compte est crédité, lors de l'affectation des résultats, du montant de l'excédent à mettre en réserve. Lorsqu'un résultat déficitaire est constaté, le compte 10686 est débité par le crédit du compte 12. Il s'agit d'une opération d'ordre non budgétaire.

Pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel, le déficit d'exploitation est couvert en priorité par la reprise de la réserve de compensation (III de l'article R.314-51 du CASF).

Pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD, le déficit d'exploitation est :

- couvert en priorité par le compte de report à nouveau excédentaire (compte 110) ;
- puis, le cas échéant, couvert par la reprise de la réserve de compensation (compte 10686) ;
- pour le surplus éventuel, affecté à un compte de report à nouveau déficitaire de ce compte de résultat (compte 119) (2° de l'article R. 314-234 du CASF).

Le compte 10686 peut également être mouvementé dans le cadre des corrections d'erreurs sur exercices antérieurs (voir chapitre 3).

Le compte 10686 est subdivisé de la manière suivante :

106860 – Activité principale

106861 - Services relevant de l'article R.314-74 du CASF

M22 EPRD 106863 – EHPAD

1068631 - EHPAD en attente de CPOM - hébergement

1068632 - EHPAD en attente de CPOM – soins et dépendance

1068634 – EHPAD sous CPOM - CRA

106868 - Autres activités relevant de l'article L.312-1 du CASF

Le compte 106860 « Activité principale » retrace la réserve de compensation des déficits :

- de l'activité principale de l'établissement public social et médico-social ;
- de chaque établissement ou service social et médico-social géré par un CCAS, un CIAS ou une collectivité territoriale dans le cadre d'un budget annexe ou d'un compte de résultat annexe (CRA).

Pour les EHPAD et les petites unités de vie (PUV) autonomes ou rattachés à un CCAS, un CIAS ou une collectivité territoriale, le compte 106860 est utilisé à compter de l'entrée en vigueur du contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens¹ (CPOM) de l'établissement, lorsque l'affectation du résultat devient globale (et plus par section tarifaire).

Les comptes 1068631 « EHPAD en attente de CPOM - hébergement » et 1068632 « EHPAD en attente de CPOM – soins et dépendance » retracent la réserve de compensation des déficits des EHPAD et des PUV (autonomes ou non) dont le CPOM n'est pas encore entré en vigueur.

En effet, tant que le CPOM de l'EHPAD ou de la PUV n'est pas en vigueur, l'affectation du résultat est retracée par section tarifaire, afin de distinguer la fraction du résultat afférente à l'activité d'hébergement de celle afférente aux activités de dépendance et de soins (à l'entrée en vigueur du CPOM, l'établissement affecte son résultat de façon globale, dans le respect des modalités du contrat).

Le compte 1068634 « EHPAD sous CPOM - CRA » retrace la réserve de compensation des déficits des EHPAD et des PUV gérés dans un compte de résultat annexe (CRA) d'un établissement public social ou médico-social, lorsque le CPOM de l'EHPAD ou de la PUV est entré en vigueur (affectation globale du résultat).

Compte 10687 - Réserve de compensation des charges d'amortissement

L'excédent d'exploitation peut être affecté à un compte de réserve de compensation des charges d'amortissement des équipements, agencements, et installations de mise aux normes de sécurité. Ce compte est crédité, lors de l'affectation des résultats, du montant de l'excédent à mettre en réserve.

¹ CPOM relevant du IV ter de l'article L. 313-12 du CASF

La reprise au profit d'une affectation au financement des charges d'amortissement se traduit par une opération d'ordre non budgétaire donnant lieu à un débit au compte 10687 "réserve de compensation des charges d'amortissements" par un crédit au compte 110 "report à nouveau (solde créditeur)".

Sur le plan budgétaire, l'abondement du compte 110 se traduira par l'inscription d'une recette sur la ligne 002 « excédent de la section d'exploitation reporté » (cadre de budget prévisionnel) / « excédent antérieur du CRP reporté » (cadre EPRD) qui viendra compenser la charge d'amortissement des équipements, agencements et installations de mise aux normes de sécurité inscrite au compte 68 « Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions », pour les établissements et services qui sont soumis à un équilibre strict de leur exploitation :

- établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel ;
- établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD mais dont le CRP doit être présenté en équilibre strict¹.

Le compte 10687 peut également être mouvementé dans le cadre des corrections d'erreurs sur exercices antérieurs (voir chapitre 3).

Le compte 10687 est subdivisé de la manière suivante :

106870	Activité principale
M22 EPRD	106873 – EHPAD
	1068731 - EHPAD en attente de CPOM - hébergement
	1068732 - EHPAD en attente de CPOM – soins et dépendance
	1068734 – EHPAD sous CPOM - CRA
106878	Autres activités relevant de l'article L.312-1 du CASF.

Le compte 106870 « Activité principale » retrace la réserve de compensation des charges d'amortissement :

- de l'activité principale de l'établissement public social et médico-social ;
- de chaque établissement ou service social et médico-social géré par un CCAS, un CIAS ou une collectivité territoriale dans le cadre d'un budget annexe ou d'un compte de résultat annexe (CRA).

Pour les EHPAD et les petites unités de vie (PUV) autonomes ou rattachés à un CCAS, un CIAS ou une collectivité territoriale, le compte 106870 est utilisé à compter de l'entrée en vigueur du contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens (CPOM) de l'établissement, lorsque l'affectation du résultat devient globale (et plus par sections tarifaires).

Les comptes 1068731 « EHPAD en attente de CPOM - hébergement » et 1068732 « EHPAD en attente de CPOM – soins et dépendance » retracent la réserve de compensation des charges d'amortissement des EHPAD et des PUV (autonomes ou non) dont le CPOM n'est pas encore entré en vigueur.

En effet, tant que le CPOM de l'EHPAD ou de la PUV n'est pas en vigueur, l'affectation du résultat est retracée par section tarifaire, afin de distinguer la fraction du résultat afférente à l'activité d'hébergement de celle afférente aux activités de dépendance et de soins (à l'entrée en vigueur du CPOM, l'établissement affecte son résultat de façon globale, dans le respect des modalités du contrat).

¹ Pour les CRP non soumis à l'obligation d'équilibre strict, l'abondement du compte 110 ne donne pas lieu à l'inscription d'une recette sur la ligne 002

Le compte 1068734 « EHPAD sous CPOM - CRA » retrace la réserve de compensation des charges d'amortissement des EHPAD et des PUV gérés dans un compte de résultat annexe (CRA) d'un établissement public social ou médico-social, lorsque le CPOM de l'EHPAD ou de la PUV est entré en vigueur (affectation globale du résultat).

Compte 11 - Report à nouveau (solde débiteur ou créditeur)

Compte 110 - Report à nouveau (solde créditeur)

Le compte 110 est crédité par le débit du compte 12 « Résultat de l'exercice » lors de l'affectation des résultats de l'exercice N en N+1, de tout ou partie du résultat comptable excédentaire qui :

- est affecté « à la réduction des charges d'exploitation de l'exercice au cours duquel il est constaté, ou de l'exercice qui suit » (article R.314-51 du CASF) pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel ;

- est affecté en report à nouveau, conformément au b) du 1° de l'article R. 314-234 du CASF, pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD.

Il s'agit d'opérations d'ordre non budgétaires.

Pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD, le compte 110 est débité par le crédit du compte 12 de tout ou partie du résultat déficitaire de l'exercice, conformément aux dispositions du 2° a) de l'article R.314-234 du CASF (opération d'ordre non budgétaire).

Par ailleurs, ce compte est crédité par le débit du compte 10687 « Réserve de compensation des charges d'amortissement » lors de la reprise de cette réserve (voir commentaire du compte 10687).

Le compte 110 peut également être mouvementé dans le cadre des corrections d'erreurs sur exercices antérieurs (voir chapitre 3).

L'affectation au compte 110 donne lieu à l'inscription d'une recette sur la ligne budgétaire 002 « excédent de la section d'exploitation reporté » pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel ou « excédent antérieur du CRP reporté » pour les établissements et services relevant d'un EPRD qui sont soumis à un équilibre strict de leur compte de résultat prévisionnel.

Le compte 110 est subdivisé de la manière suivante :

1100 Activité principale

M22 EPRD 1101- Services relevant de l'article R.314-74 du CASF

M22 EPRD 1103 – EHPAD

11031 - EHPAD en attente de CPOM - hébergement

11032 - EHPAD en attente de CPOM – soins et dépendance

11034 – EHPAD sous CPOM – CRA

1108- Autres activités relevant de l'article L.312-1 du CASF.

Le compte 1100 « Activité principale » retrace le report à nouveau créditeur :

- de l'activité principale de l'établissement public social et médico-social ;

- de chaque établissement ou service social et médico-social géré par un CCAS, un CIAS ou une collectivité territoriale dans le cadre d'un budget annexe ou d'un compte de résultat annexe (CRA).

Pour les EHPAD et les petites unités de vie (PUV) autonomes ou rattachés à un CCAS, un CIAS ou une collectivité territoriale, le compte 1100 est utilisé à compter de l'entrée en vigueur du contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens (CPOM) de l'établissement, lorsque l'affectation du résultat devient globale (et plus par sections tarifaires).

Les comptes 11031 « EHPAD en attente de CPOM - hébergement » et 11032 « EHPAD en attente de CPOM – soins et dépendance » retracent le report à nouveau créancier des EHPAD et des PUV (autonomes ou non) dont le CPOM n'est pas encore entré en vigueur.

Le compte 11034 « EHPAD sous CPOM - CRA » retrace le report à nouveau créancier des EHPAD et des PUV gérés dans un compte de résultat annexe (CRA) d'un établissement public social ou médico-social, lorsque le CPOM de l'EHPAD ou de la PUV est entré en vigueur (affectation globale du résultat).

Pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel, le compte 110 est millésimé (extra-comptablement) par exercice (tout ou partie du résultat excédentaire N sera affecté au compte 110N).

M22 BUDGET PREVISIONNEL

Compte 111 - Excédent affecté à des mesures d'exploitation non reproductibles

Le compte 111 est ouvert uniquement pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel.

Il est crédité lors de l'affectation des résultats de l'exercice N en N+1, par le débit du compte 12 « Résultat de l'exercice » de la partie du résultat excédentaire de N à affecter au financement de mesures d'exploitation de l'exercice N+1 n'accroissant pas les charges d'exploitation des exercices suivant l'exercice N+1.

Ce compte peut également être mouvementé dans le cadre des corrections d'erreurs sur exercices antérieurs (voir chapitre 3).

L'affectation au compte 111 donne lieu à l'inscription d'une recette sur la ligne budgétaire 002 « excédent de la section d'exploitation reporté ».

Le compte 111 comporte les subdivisions suivantes :

1110 Activité principale

1111 Services relevant de l'article R.314-74 du CASF

1118 Autres activités relevant de l'article L.312-1 du CASF

Le compte 1110 « Activité principale » retrace l'affectation :

- de l'activité principale de l'établissement public social et médico-social ;

- de chaque établissement ou service social et médico-social géré par un CCAS, un CIAS ou une collectivité territoriale dans le cadre d'un budget annexe.

Le compte 111 est millésimé (extra-comptablement) par exercice (tout ou partie du résultat excédentaire N sera affecté au compte 111N).

Compte 114 - Dépenses refusées par l'autorité de tarification

Compte 1141 - Dépenses refusées par l'autorité de tarification en application de l'article R.314-52 du CASF.

Le compte 1141 est subdivisé de la manière suivante :

11410 Activité principale

11413 EHPAD

114131 E.H.P.A.D section tarifaire hébergement

114132 E.H.P.A.D section tarifaire dépendance

114133 E.H.P.A.D section tarifaire soins

11418 Autres activités relevant de l'article L.312-1 du CASF

Le compte 114 retrace les dépenses rejetées par l'autorité de tarification dans le cadre de la procédure de réformation du résultat qui était en vigueur jusqu'à l'affectation du résultat de l'exercice 2016¹.

La procédure de réformation de résultat n'existe plus. Par conséquent, le compte 114 ne doit plus être mouvementé².

Les modalités d'apurement du compte seront précisées ultérieurement.

M22 BUDGET PREVISIONNEL

Compte 116 – Dépenses non opposables aux tiers financeurs

Le compte 116 et ses sous-comptes ne sont ouverts que pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel.

M22 BUDGET PREVISIONNEL

Compte 1161 – Amortissements comptables excédentaires différés

¹ La réformation du résultat était une procédure prévue à l'article R. 314-52 du CASF dans sa rédaction antérieure au décret n°2016-1815 du 21 décembre 2016 modifiant les dispositions financières applicables aux établissements et services sociaux et médico-sociaux mentionnés au I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles

² Les recettes rejetées par l'autorité de tarification font, désormais, l'objet d'un suivi dans les cadres normalisés de compte administratif et d'état réalisé des recettes et des dépenses (onglet « Détermination et affectation du résultat de l'exercice »).

Les amortissements comptables excédentaires différés sont constatés dans le cadre de la mise en oeuvre de la méthode de comptabilisation par composants, pour les biens acquis ou produits avant l'application de cette méthode, lorsque le financement accordé par les autorités de tarification pour couvrir les dotations aux amortissements est effectué sur une durée plus longue que la durée d'utilisation des biens amortissables concernés.

En effet, la mise en oeuvre de la méthode de comptabilisation de l'actif par composants peut conduire, pour les immobilisations acquises ou produites avant l'application de cette méthode, à revoir le plan d'amortissement sur une durée plus courte que la durée retenue initialement.

Le financement accordé par l'autorité de tarification pouvant rester fixé sur la durée d'amortissement d'origine, un différentiel entre le montant de la dotation aux amortissements calculée sur les bases d'une comptabilisation par composants et celui effectivement pris en charge par l'autorité de tarification peut être constaté

Ce différentiel, s'il est supérieur à la variation prévue à l'article L.342-3 du code de l'action sociale et des familles, constitue un excédent d'amortissement comptable qui doit être comptabilisé au débit du compte 1161 « amortissements comptables excédentaires différés » lors de l'affectation des résultats en N+1.

Le compte 1161 est débité, lors de l'affectation du résultat, par le crédit :

- du compte 12 « Résultat de l'exercice » si le résultat de l'exercice est déficitaire
- du compte 110 « Report à nouveau (solde créditeur) » :
- pour le reliquat si le résultat déficitaire enregistré au compte 12 est inférieur au montant de l'excédent d'amortissement
- si le résultat de l'exercice est excédentaire.

Il s'agit d'opérations d'ordre semi- budgétaires : un mandat doit être émis au compte 1161.

A l'issue de la période d'utilisation du bien, l'amortissement comptable excédentaire différé fait l'objet d'une reprise selon le rythme de financement de l'autorité de tarification prévu à l'origine.

Le compte 1161 est crédité par le débit :

- du compte 12 si le résultat de l'exercice est excédentaire
- du compte 119 « Report à nouveau (solde débiteur) » :
- pour le reliquat si le résultat excédentaire enregistré au compte 12 est inférieur au montant de l'amortissement comptable à financer
- si le résultat de l'exercice est déficitaire.

Il s'agit d'opérations d'ordre semi- budgétaires : un titre est émis au compte 1161.

Les amortissements comptables excédentaires différés font l'objet d'un suivi au moyen d'un tableau joint en annexe du compte de gestion (voir fiche technique n°45).

Sur le plan budgétaire, les lignes 004 (section d'investissement) et 005 (section d'exploitation « amortissements comptables excédentaires différés » servent à neutraliser l'impact budgétaire engendré par le décalage dans le temps entre l'enregistrement de l'amortissement comptable (comptes 28 et 68 mouvementés) et la constatation de son financement par l'autorité de tarification (classe 7). Elles permettent ainsi de présenter les deux sections en équilibre.

Les lignes 004 et 005 sont des lignes de prévision budgétaire. Aucune exécution n'est possible sur ces lignes.

7815 *Traitement de la régularisation des amortissements comptabilisés avant la mise en œuvre de la comptabilisation par composants :*

La différence entre le montant des amortissements enregistrés aux comptes 28 avant la mise en œuvre de la comptabilisation par composants et le montant des amortissements qui auraient dû être comptabilisés au vu du nouveau plan d'amortissement est enregistrée au débit du compte 1161, par le crédit des comptes 28 concernés. Cette écriture de régularisation est constatée sur l'exercice de changement de méthode, en balance d'entrée.

M22 BUDGET PREVISIONNEL

Compte 1163 – Autres droits acquis par les salariés non provisionnés en application du 3° de l'article R.314-45 du CASF

Le compte 1163 « autres droits acquis par les salariés non provisionnés en application du 3° de l'article R.314-45 du CASF » enregistre les dépenses afférentes aux autres droits acquis par les salariés (dépenses de compte épargne temps, réduction du temps de travail, départ à la retraite...) non opposables aux tiers financeurs.

En effet, en application des articles R.314-26, R.314-168 et R.314-45 du code de l'action sociale et des familles (CASF), les dépenses pour congés à payer et les charges sociales et fiscales y afférents ne sont pas prises en compte dans le calcul des tarifs de l'établissement ou du service. Ces dépenses ne sont autorisées - et financées - que si elles sont réalisées sur des crédits issus de virements de crédits provenant du groupe fonctionnel II « dépenses afférentes au personnel ». Dans les autres cas, ces dépenses ne sont pas opposables aux tiers financeurs.

Les dépenses pour autres droits acquis par les salariés non opposables prennent la forme de charges à payer (au compte 64x « charges de personnel ») ou de provisions (au compte 68 « dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations »).

Les charges non opposables constatées aux comptes 64 et 68 doivent être neutralisées par un retraitement du résultat d'exploitation de l'établissement ou du service¹. L'ordonnateur procède, de sa propre initiative, au retraitement du résultat d'exploitation en le corrigeant à la hausse du montant des charges inopposables.

Ce retraitement conduit à :

- majorer le résultat excédentaire de l'exercice ;
- ou à minorer le résultat déficitaire.

Le montant des charges inopposables est porté au débit du compte 1163. Le compte 1163 est non budgétaire.

Si le résultat retraité de l'exercice est excédentaire, le débit au compte 1163 viendra abonder ce résultat et permettra une affectation « complémentaire ». Le résultat ainsi retraité sera affecté conformément aux dispositions de l'article R.314-51 du CASF, à un compte de réserve (106x) ou de report à nouveau excédentaire (comptes 110 ou 111).

Si le résultat retraité de l'exercice est déficitaire, le compte 1163 est débité en contrepartie du compte 12 « résultat de l'exercice ».

¹ Les écritures de charges à payer et de provision se dénoueront dans les conditions habituelles :

627 contre-passation de la charge à payer en N+1

628 reprise de la provision lors du dernier exercice comptable de l'établissement ou du service, lorsque la charge pour autres droits acquis deviendra effective.

- *Technique budgétaire et comptable*

1) Dotation du compte 1163 en cas d'un résultat d'exploitation excédentaire :

- Résultat comptable : +100

- Dépense non opposable de 40

- Résultat retraité par l'ordonnateur : +140 (affectation en report à nouveau)

- Affectation du résultat :

débit 12 (100)

débit 1163 (40)

crédit 110 (140)

2) Dotation du compte 1163 en cas d'un résultat d'exploitation déficitaire :

- Résultat comptable : -50

- Dépense non opposable de 40

- Résultat retraité par l'ordonnateur : -10

- Affectation du résultat :

débit 1163 (40)

débit 119 (10)

crédit 12 (50)

En application des dispositions des articles R.314-65-1 et R.314-98 du CASF, les dépenses enregistrées au compte 1163 peuvent devenir opposables aux tiers financeurs en cas de fermeture totale ou partielle de l'établissement ou du service.

En effet, l'article R.314-98 du CASF précise que « l'autorité de tarification peut tenir compte dans la fixation du tarif du dernier exercice, du paiement des indemnités et charges annexes résultant du licenciement du personnel ». En d'autres termes, l'autorité de tarification tiendra compte dans la détermination des tarifs de l'exercice de clôture (dernier exercice comptable), du paiement des charges annexes résultant du départ du personnel, charges comprenant notamment les charges précédemment inopposables pour autres droits acquis par les salariés enregistrées au compte 1163.

L'apurement du compte 1163 intervient au cours du dernier exercice comptable de l'établissement ou du service, à l'occasion de l'affectation du résultat de l'exercice précédent l'exercice de clôture.

Il s'effectue dans les conditions suivantes :

Si le résultat de l'exercice précédent l'exercice de clôture est excédentaire, le compte 1163 est crédité en contrepartie du compte 12. En cas de résultat excédentaire inférieur au montant du solde du compte 1163, le reliquat de ce compte est apuré par le compte 119 (débit compte 119 - crédit compte 1163).

Si le résultat de l'exercice précédent l'exercice de clôture est déficitaire, le compte 1163 est crédité par le débit du compte 119.

Il s'agit d'opérations d'ordre non budgétaires.

- *Technique budgétaire et comptable*

1) Apurement du compte 1163 en cas d'un résultat d'exploitation excédentaire :

Cas 1 : le résultat excédentaire est supérieur au solde du compte 1163

- Exercice de clôture : N
- Résultat d'exploitation N-1: 100
- BE débitrice N du compte 1163 : 40
- Affectation du résultat N-1 en N :
 - débit 12 (100)
 - crédit 1163 (40)
 - crédit 1068x (60)

Cas 2 : le résultat excédentaire est inférieur au solde du compte 1163

- Exercice de clôture : N
- Résultat d'exploitation N-1 : 30
- BE débitrice N du compte 1163 : 40
- Affectation du résultat N-1 en N :
 - débit 12 (30)
 - débit 119 (10)
 - crédit 1163 (40)

Le tarif de l'exercice N de l'établissement ou du service tiendra compte des 10 à financer.

2) Apurement du compte 1163 en cas d'un résultat d'exploitation déficitaire :

- Exercice de clôture : N
- Résultat d'exploitation N-1: = -50
- BE débitrice N du compte 1163 : 40
- Affectation du résultat N-1 en N :
 - débit 119 (90)
 - crédit 1163 (40)
 - crédit 12 (50)

Le tarif de l'exercice N de l'établissement ou du service tiendra compte des 90 à financer.

Compte 119 - Report à nouveau (solde débiteur)

Le compte 119 est débité par le crédit du compte 12 « Résultat de l'exercice » lors de l'affectation du résultat de l'exercice N en N+1, de la partie du déficit d'exploitation non couverte par :

- la réserve de compensation (compte 10686), pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel (III de l'article R.314-51 du CASF) ;
- le report à nouveau excédentaire (compte 110) puis la réserve de compensation (compte 10686) pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (2° de l'article R.314-234 du CASF).

Il s'agit d'opérations d'ordre non budgétaires.

Pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel, le déficit d'exploitation constaté au compte 119 est incorporé aux charges d'exploitation de l'exercice au cours duquel le déficit est constaté (N+1) ou de l'exercice qui suit (N+2). En cas de circonstances exceptionnelles, la reprise du déficit peut être étalée en parts égales sur trois exercices (exercices N+1 à N+3).

Par ailleurs, le compte 119 peut être débité lorsque le résultat d'exploitation de l'établissement ou du service est insuffisant pour constater les plus-values nettes de cession au compte 10682 « Réserve affectée à l'investissement » ou régulariser les dépenses pour autres droits acquis par les salariés non opposables aux tiers financeurs (voir commentaire des comptes 10682 « Réserve affectée à l'investissement » et compte 1163 « Autres droits acquis par les salariés non provisionnés en application du 3° de l'article R.314-45 du CASF »).

Le compte 119 peut également être mouvementé dans le cadre des corrections d'erreurs sur exercices antérieurs (voir chapitre 3).

Sur le plan budgétaire, l'affectation au compte 119 donne lieu à l'inscription d'une dépense sur la ligne 002 « déficit de la section d'exploitation reporté » pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel ou « déficit antérieur du CRP reporté » pour les établissements et services relevant d'un EPRD qui sont soumis à un équilibre strict de leur compte de résultat prévisionnel.

Le compte 119 est subdivisé comme suit :

1190	Activité principale
1191	Services relevant de l'article R.314-74 du CASF
M22 EPRD	1193 – EHPAD
	11931 - EHPAD en attente de CPOM - hébergement
	11932 - EHPAD en attente de CPOM – soins et dépendance
	11934 – EHPAD sous CPOM - CRA
1198	Autres activités relevant de l'article L.312-1 du CASF.

Le compte 1190 « Activité principale » retrace le report à nouveau débiteur :

- de l'activité principale de l'établissement public social et médico-social ;
- de chaque établissement ou service social et médico-social géré par un CCAS, un CIAS ou une collectivité territoriale dans le cadre d'un budget annexe ou d'un compte de résultat annexe (CRA).

Pour les EHPAD et les petites unités de vie (PUV) autonomes ou rattachés à un CCAS, un CIAS ou une collectivité territoriale, le compte 1190 est utilisé à compter de l'entrée en vigueur du contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens (CPOM) de l'établissement, lorsque l'affectation du résultat devient globale (et plus par sections tarifaires).

Les comptes 11931 « EHPAD en attente de CPOM - hébergement » et 11932 « EHPAD en attente de CPOM – soins et dépendance » retracent le report à nouveau débiteur des EHPAD et des PUV (autonomes ou non) dont le CPOM n'est pas encore entré en vigueur.

Le compte 11934 « EHPAD sous CPOM - CRA » retrace le report à nouveau débiteur des EHPAD et des PUV gérés dans un compte de résultat annexe (CRA) d'un établissement public social ou médico-social, lorsque le CPOM de l'EHPAD ou de la PUV est entré en vigueur (affectation globale du résultat).

Pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel, le compte 119 est millésimé (extra-comptablement) par exercice (le résultat déficitaire sera affecté au compte 119N).

Compte 12 - Résultat de l'exercice

Le résultat est calculé par différence entre les produits et les charges de l'exercice.

Le résultat, calculé extra-comptablement en fin d'exercice, est repris par le comptable en balance d'entrée de l'exercice suivant au compte 12 « Résultat de l'exercice ».

Le solde débiteur du compte 12 signifie que, sur l'exercice précédent, les charges d'exploitation ont été supérieures aux produits d'exploitation et qu'il en résulte un déficit comptable.

À l'inverse, l'excédent comptable provient du fait que les produits sont supérieurs aux charges. Dans ce cas le solde du compte 12 est créditeur.

Le résultat excédentaire peut être affecté à un compte de réserve (compte 1068x) ou à un compte de report à nouveau (compte 11x), conformément aux dispositions des articles R.314-51 (établissements et services relevant d'un budget prévisionnel) et R.314-234 (établissements et services relevant d'un EPRD) du CASF.

L'affectation du résultat fait l'objet d'une délibération du conseil d'administration de l'établissement ou du service. Le compte 12 est soldé dès réception par le comptable de cette délibération.

Si, à la date de clôture de la journée complémentaire, le comptable n'est pas en possession d'une délibération d'affectation du résultat exécutoire, il devra virer les sommes figurant au compte 12 « résultat de l'exercice » soit au crédit du compte 110 « Report à nouveau (solde créditeur) » s'il s'agit d'un excédent, soit au débit du compte 119 « Report à nouveau (solde débiteur) » s'il s'agit d'un déficit. Cette opération permet l'apurement du compte 12 et l'édition du compte de gestion. Elle donnera lieu à contre-passation au début de l'exercice N+1.

Cas particulier des EHPAD

Le résultat de l'exercice est affecté par section tarifaire tant que le contrat pluriannuel d'objectif et de moyens (CPOM) de l'EHPAD prévu à l'article L.313-12 (IV ter) du CASF n'est pas entré en vigueur (section « hébergement » et section « dépendance et soins »).

Il revient à l'ordonnateur de déterminer le résultat de chacune de ces sections, la somme des deux résultats devant être strictement égale au résultat global de l'établissement dégagé par le comptable à partir de sa comptabilité générale.

À l'entrée en vigueur du CPOM, l'affectation du résultat devient globale (plus d'affectation par sections tarifaires).

Compte 13 - Subventions d'investissement (fiche technique n°19)

7816 Définition :

Les subventions d'investissement sont des subventions accordées en vue de financer une immobilisation amortissable. La qualification de subvention d'investissement est décidée par l'organisme qui attribue la subvention. Le compte 13 est destiné à la fois à faire apparaître au bilan le montant des subventions d'investissement reçues jusqu'à ce qu'elles aient rempli leur objet et à permettre aux établissements subventionnés d'échelonner sur plusieurs exercices la constatation de l'enrichissement provenant de ces subventions.

Les subventions d'investissement se distinguent des compléments de dotations enregistrés aux comptes 1022 et 1023 (voir le commentaire de ces comptes) et maintenus en permanence au passif du bilan.

Modalités de reprise de la subvention d'investissement au compte de résultat :

Lorsque les immobilisations sont amortissables, la reprise de la subvention d'investissement au compte de résultat a pour effet de neutraliser pour partie le montant de la dotation aux comptes d'amortissement. Cette reprise contribue au financement de la charge de renouvellement du bien subventionné et concourt à la maîtrise des tarifs administrés.

Le compte 139 est débité par le crédit du compte 777 « Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice » d'une somme égale au montant de la subvention rapportée à la durée de l'amortissement du bien subventionné. Il s'agit d'une opération d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et d'une opération d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un titre au compte 777).

Seul figure au bilan le montant net de la subvention d'investissement non encore virée au compte de résultat. Les comptes 131 et 139 sont soldés l'un par l'autre lorsque le débit du second est égal au crédit du premier pour une subvention donnée. Il s'agit d'une opération d'ordre non budgétaire.

Le compte 13 est subdivisé de la manière suivante :

- 1311 Etat
- 1312 Collectivités et établissements publics
- 1318 Autres subventions d'équipement transférables
- 13181 Versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage
- 13188 Autres subventions
- 1391 Etat
- 1392 Collectivités et établissements publics
- 1398 Autres subventions inscrites au compte de résultat
- 13981 Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage
- 13988 Autres subventions.

Compte 14 - Provisions réglementées.

Les provisions réglementées sont des provisions ne correspondant pas à l'objet normal d'une provision. Elles sont comptabilisées en application de dispositions législatives ou réglementaires. Il convient donc de s'assurer que l'opération envisagée répond bien aux cas prévus par les textes avant de constater une provision réglementée.

Les provisions inscrites aux comptes 14 ont pour objet de financer des charges d'exploitation spécifiques (sauf cas particulier des provisions réglementées destinées à renforcer le BFR - compte 141).

Elles ne sauraient notamment avoir pour objet de mettre en réserve des produits d'exploitation aux fins de minorer le résultat d'exploitation ou de reporter ces produits sur des exercices ultérieurs.

Compte 141 - Provision réglementée destinée à renforcer la couverture du besoin en fonds de roulement (fiche technique n°17)

Ce compte comporte les subdivisions suivantes :

- 1411 « Provision réglementée destinée à renforcer la couverture du besoin en fonds de roulement-dotation par recours à l'emprunt »
- 1412 « Provision réglementée destinée à renforcer la couverture du besoin en fonds de roulement-dotation par financement de l'autorité de tarification »

La provision destinée à renforcer la couverture du besoin en fonds de roulement peut être constituée dans deux cas :

- Lorsqu'un établissement, après accord de l'autorité de tarification, a recours à l'emprunt pour faire face aux difficultés de trésorerie issues d'un décalage entre ses encaissements et ses décaissements, il peut doter la provision réglementée pour un montant au moins égal au remboursement annuel en capital dudit emprunt (compte 1411) ;
- Lorsqu'un établissement perçoit de l'autorité de tarification une dotation destinée à couvrir son besoin en fonds de roulement, il constitue une provision réglementée pour le montant de la dotation reçue (compte 1412).

Cette provision peut être constituée lorsque le besoin en fonds de roulement défini à l'article R.314-48 du CASF n'est pas couvert par les réserves de trésorerie inscrites au compte 10685 et les provisions éventuelles déjà existantes aux comptes 1411 et 1412.

Cette dotation n'est toutefois possible que si les ratios des créances, des dettes d'exploitation et des stocks apparaissent conformes aux normes constatées dans les établissements similaires, compte tenu notamment des modes de financement (prix de journée ou dotation globale) et de facturation (à terme échu ou à terme à échoir).

La dotation s'effectue par délibération du conseil d'administration dans le cadre des procédures budgétaires prévues aux articles R.314-14, R.314-37 et R.314-46 du CASF pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et à l'article R.314-210 pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD.

Elle est enregistrée au crédit du compte 141 concerné par le débit du compte 68741 « Dotation à la provision réglementée destinée à renforcer la couverture du besoin en fonds de roulement ».

L'enregistrement de la provision au compte 1411 « Provision réglementée destinée à renforcer la couverture du besoin en fonds de roulement- dotation par recours à l'emprunt » constitue une opération d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et d'une opération d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un mandat au compte 68741).

Pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel, une dépense doit être inscrite dans les prévisions budgétaires de la section d'investissement sur la ligne 003 en contrepartie de la recette constituée par l'emprunt (comptes 16 « emprunts et dettes assimilées »). Ainsi, aucune dépense « réelle » ne peut être inscrite en contrepartie de la recette au compte 16, ce qui permet d'empêcher que le montant de la provision n'entre dans la détermination de l'autofinancement de l'établissement ou du service.

L'enregistrement de la provision au compte 1412 « Provision réglementée destinée à renforcer la couverture du besoin en fonds de roulement- dotation par financement de l'autorité de tarification » constitue une opération d'ordre semi-budgétaire (mandat à émettre au compte 68741).

La reprise de la provision au compte 141 s'effectue par délibération du conseil d'administration, si les conditions prévues à l'article R.314-48 du CASF sont réunies : « si le bilan financier établit, sur trois exercices successifs, que les comptes de réserve de trésorerie couvrent le besoin en fonds de roulement de l'établissement ou du service, ce dernier peut procéder à une reprise de ces réserves, à un niveau qui ne peut en aucun cas excéder la plus haute différence observée, sur les trois exercices en cause, entre cette réserve et le besoin en fonds de roulement ». En application du IV de cet article, l'autorité de tarification compétente donne son accord préalable à la reprise de la provision et en approuve le montant.

La reprise donne lieu à l'enregistrement d'un débit au compte 141 par le crédit du compte 78741 « Reprise sur la provision réglementée destinée à renforcer la couverture du besoin en fonds de roulement ».

La reprise au compte 1411 constitue une opération d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et d'une opération d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un titre au compte 78741).

La reprise au compte 1412 constitue une opération d'ordre semi-budgétaire (titre à émettre au compte 78741).

Comme pour le compte 10685 « Excédents affectés à la couverture du besoin en fonds de roulement (Réserve de trésorerie) », la reprise du compte 141 a pour but de financer des opérations d'investissement, conformément aux dispositions du IV de l'article R. 314-48 du CASF. Aussi, la part de l'excédent d'exploitation de l'établissement ou du service générée par la recette au compte 7874 doit être affectée au compte 10682 « Réserve affectée à l'investissement ».

Si l'excédent d'exploitation de l'établissement ou du service est inférieur au montant de la recette au compte 7874, la différence devra être portée, lors de l'affectation du résultat, au débit du compte 119, afin que le compte 10682 soit doté à hauteur du montant exact de la reprise de sur provision.

Il en est de même en cas de résultat déficitaire.

Exemple : Une provision au compte 141 est reprise en N pour 100. Le résultat de l'exercice N est de 60. Lors de l'affectation du résultat de l'exercice N en N+1, les écritures suivantes sont enregistrées :

- Débit compte 12 « Résultat de l'exercice » Crédit compte 10682 « Réserves affectées à l'investissement » pour 60,
- Débit du compte 119 « report à nouveau (solde débiteur) » Crédit compte 10682 pour 40.

Il s'agit d'opérations d'ordre semi-budgétaires (émission d'un titre de recettes au compte 10682) pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et d'opérations d'ordre non budgétaires pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD.

Compte 142 – Provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations

Une provision réglementée pour renouvellement des immobilisations peut être constituée lorsqu'un établissement ou service social ou médico-social perçoit de l'autorité de tarification une allocation *anticipée* destinée à compenser les charges d'amortissement (comptes 68) et les frais financiers (comptes 66) liés à la réalisation d'un investissement à venir.

Cette allocation intervient sous forme de dotations budgétaires supplémentaires versées en amont du programme d'investissement.

Ce mécanisme de « préfinancement » permet de limiter le recours à l'emprunt et neutraliser certains surcoûts d'exploitation générés par des opérations d'investissement.

Il est prévu aux articles D.314-205 et D.314-206 du CASF. Sa mise en œuvre requiert l'accord de l'autorité de tarification.

La provision réglementée pour renouvellement des immobilisations doit être constituée pour le montant de la dotation reçue. La constatation de cette provision est enregistrée au crédit du compte 142 « Provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations » par le débit du compte 68742 « Dotations aux provisions pour renouvellement des immobilisations ». Il s'agit d'une opération d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et d'une opération d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un mandat au compte 68742).

La reprise de cette provision s'effectue sur le compte 78742 « Reprise sur provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations », lorsque les charges d'amortissements et de frais financiers liées au nouvel investissement ne sont pas couvertes par les crédits budgétaires prévus au budget. Il s'agit d'une opération d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et d'une opération d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un titre au compte 78742).

Compte 145 – Amortissements dérogatoires (fiche technique n°39)

Les amortissements dérogatoires représentent la fraction d'amortissements ne correspondant pas à l'objet normal des amortissements pour dépréciations. Ils sont constatés lorsque le financement accordé par l'autorité de tarification pour couvrir les dotations aux amortissements est effectué sur une période plus courte que la durée d'utilisation des biens amortissables concernés. En effet, les autorités de tarification peuvent tenir compte par anticipation des charges d'amortissements liées à certaines immobilisations dans le calcul des dotations prévues à cet effet, et abonder leurs dotations au-delà de l'annuité normale d'amortissement.

La mise en œuvre de la méthode de comptabilisation par composants pour les immobilisations acquises avant le changement de méthode peut entraîner une révision du plan d'amortissements sur des durées plus longues que celles prévues initialement. Le financement des amortissements accordé par l'autorité de tarification pouvant rester établi sur les durées d'origine (plus courtes), un différentiel entre l'amortissement comptable et le montant de la dotation d'amortissement budgétaire financée par l'autorité de tarification peut être constaté. Si celui-ci est supérieur à la variation prévue à l'article L.342-3 du code de l'action sociale et des familles, des amortissements dérogatoires doivent être enregistrés.

Le montant de l'amortissement dérogatoire à comptabiliser correspond à la différence entre l'annuité qui résulterait d'un amortissement sur la durée réduite et l'annuité d'amortissement « classique ».

Le dispositif d'amortissement dérogatoire est prévu à l'article D.314-206 du CASF. Sa mise en œuvre requiert l'accord de l'autorité de tarification.

Les amortissements dérogatoires donnent lieu à l'enregistrement d'un crédit au compte 145 « Amortissements dérogatoires » par le débit du compte 68725 « Dotation aux amortissements dérogatoires ». Il s'agit d'une opération d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et d'une opération d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un mandat au compte 68725).

La reprise de ces amortissements s'effectue sur le compte 78725 « Reprise sur amortissements dérogatoires », à hauteur des dotations aux amortissements « classiques » comptabilisées. Il s'agit d'une opération d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et d'une opération d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un titre au compte 78725).

Compte 148 – Autres provisions réglementées

Le compte 148 retrace notamment les provisions pour compte épargne-temps (CET) de l'ensemble des personnels de l'établissement ou du service

Compte 15 - Provisions

Évaluées à l'arrêté des comptes, les provisions sont des passifs certains ou probables dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé(e) de façon précise.

Les provisions sont constatées dès lors qu'il existe une obligation légale, réglementaire, conventionnelle ou reconnue par l'établissement, vis-à-vis d'un tiers, dont il est certain ou probable qu'elle entraînera une sortie de ressources au profit de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci. En d'autres termes, aucune prestation de la part du tiers ne sera délivrée en échange de la sortie de ressources (exemple : indemnité versée à un agent suite à un litige).

La constatation d'une provision s'effectue au crédit d'une subdivision du compte 15 par un débit d'une subdivision du compte 6815 « Dotations aux provisions d'exploitation » ou du compte 6865 « Dotations aux provisions financières ». Il s'agit d'une opération d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et d'une opération d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un mandat au compte 68).

Le compte de provisions est réajusté à la fin de chaque exercice par :

- ☞ le débit du compte 6815 ou 6865, lorsque le montant de la provision doit être augmenté ;
- le crédit du compte 7815 « Reprises sur provisions d'exploitation » ou 7865 « Reprises sur provisions financières » lorsque le montant de la provision doit être diminué ou repris (provision devenue, en tout ou partie, sans objet).

Lors de la réalisation du risque ou de la survenance de la charge, ou si la provision est devenue sans objet, la provision antérieurement constituée est reprise au résultat par le crédit du compte 7815 ou 7865. Corrélativement, la charge intervenue est inscrite le cas échéant au compte intéressé de la classe 6.

Les provisions inscrites aux comptes 15 ont pour objet de financer des charges d'exploitation spécifiques.

Elles ne sauraient avoir pour objet :

de financer des investissements (la recette budgétaire au compte 15 n'a pas vocation à financer une dépense d'investissement);

- mettre en réserve un produit d'exploitation aux fins de le reporter sur un exercice ultérieur ou de minorer le résultat d'exploitation. Ainsi, les compléments de dotation et les crédits non reconductibles (CNR) versés à l'établissement ou au service ne donnent pas lieu à l'enregistrement d'une provision de droit commun. Ces crédits sont comptabilisés comme suit :

- s'ils financent les charges d'amortissements (compte 68) ou les frais financiers (compte 66) liés à la réalisation d'un investissement à venir préalablement déterminé : constatation d'une provision réglementée au compte 142 « provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations » (voir le commentaire du compte 142) ;

- s'ils financent une charge d'exploitation - hors charge visée par la provision au compte 142 - non réalisée à la clôture de l'exercice : émission d'un titre au compte 73 « dotations et produits de tarification » pour le montant du complément de dotation ou des CNR, puis, au 31 décembre de l'exercice, enregistrement d'un produit constaté d'avance au compte 487 « produits constatés d'avance » (voir commentaire du compte 487).

Compte 151 - Provisions pour risques

Le compte 151 enregistre les provisions pour risques. Les subdivisions de ce compte sont créditées par le débit du compte 6815 lors de la constitution de la provision. Elles sont débitées par le crédit du compte 7815 lors de la reprise de celle-ci.

Le compte 151 comporte les subdivisions suivantes :

- 1511 Provisions pour litiges
- 1515 Provisions pour perte de change
- 1518 Autres provisions pour risques.

Compte 1511 – Provisions pour litiges

Ces provisions sont constituées pour faire face au paiement de dommages-intérêts, d'indemnités ou de frais de procès (par exemple, honoraires d'avocat, expertises).

Lorsque la charge est probable, une provision doit être constituée dès la naissance d'un risque avant tout jugement et être maintenue (en l'ajustant si nécessaire) tant que le jugement n'est pas définitif.

Par jugement définitif, il faut entendre :

dans une juridiction civile : décision du tribunal de grande instance sans appel ou arrêt de la cour d'appel sans recours en cassation ou arrêt de la Cour de cassation ;

4011 dans une juridiction administrative : décision du tribunal administratif sans appel ou arrêt de la cour administrative d'appel sans recours en cassation ou arrêt en Conseil d'Etat.

Compte 1515 – Provisions pour pertes de change

Les créances et les dettes en monnaie étrangère sont converties et comptabilisées en euros sur la base du dernier cours de change.

Lorsque l'application du taux de conversion à la date de clôture de l'exercice a pour effet de modifier les montants en euros précédemment comptabilisés, les différences de conversion sont inscrites aux subdivisions des comptes transitoires 476 « Différences de conversion – Actif » et 477 « Différences de conversion – Passif », respectivement pour la perte latente et le gain latent (cf. commentaires de ces comptes).

Sauf couverture de change, les pertes de change latentes entraînent à due concurrence la constitution d'une provision.

- Technique budgétaire et comptable

Souscription par l'établissement d'un emprunt en devises

Prise en charge du contrat de prêt :

- Débit 46721 « Débiteurs divers – Amiable »
- Crédit 1643 « Emprunts en devises » (*titre de recettes*)

Encaissement :

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 46721 « Débiteurs divers - Amiable »

En fin d'exercice, constatation de la perte latente de conversion

- Débit 47621 « Augmentation des emprunts et autres dettes assimilées »
- Crédit 1643 « Emprunts en devises » (*titre de recettes*)

Concomitamment, constitution d'une provision pour perte de change

- Débit 6865 « Dotations aux provisions financières » (*mandat de paiement*)
- Crédit 1515 « Emprunts en devises » (*titre de recettes pour les seuls établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel*)

Reprise de la provision devenue sans objet

- Débit 1515 « Emprunts en devises » (*mandat de paiement pour les seuls établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel*)
- Crédit 7865 « Reprise sur provisions financières » (*titre de recettes*)

Compte 1518 – Autres provisions pour risques

Sont enregistrées entre autres au compte 1518 les indemnités de licenciement qui peuvent faire l'objet de provisions pour risques dans les conditions suivantes :

- si le licenciement n'est pas prononcé mais que la procédure est engagée, la sortie de ressources est considérée comme probable et une provision doit être constituée ;
- si le licenciement est prononcé mais que le montant de l'indemnité n'est pas connu de manière précise, une provision doit être constituée.

A contrario, si le licenciement est prononcé et que le montant de l'indemnité est connu, ce dernier constitue une charge de l'exercice.

Compte 152 – Provisions pour risques et charges sur emprunts

Ce compte enregistre les provisions constituées pour des risques financiers sur des emprunts structurés ou « complexes » dès lors que le taux d'intérêt est susceptible de devenir très supérieur au taux que l'établissement ou le service aurait obtenu en souscrivant à l'origine un emprunt à taux fixe ou à taux variable simple.

L'évaluation financière du risque doit être effectuée dès l'année de mise en place de l'emprunt puis actualisée à chaque clôture d'exercice.

La constatation d'une provision donne lieu à l'enregistrement d'un débit au compte 6865 « Dotations aux provisions financières » et d'un crédit au compte 152 « Provisions pour risques et charges sur emprunts », à hauteur du risque estimé par l'établissement ou le service. Elle constitue une opération d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et d'une opération d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un mandat au compte 6865).

La réévaluation annuelle du risque peut conduire à constater un accroissement ou une diminution de celui-ci et donnera lieu respectivement à une dotation complémentaire ou à une reprise de la provision.

La reprise de la provision donne lieu à l'enregistrement d'un débit au compte 152 et d'un crédit du compte 7865 « Reprises sur provisions financières ». Il s'agit d'une opération d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et d'une opération d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un titre au compte 7865).

Compte 157 - Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices

Le compte 157 est destiné à retracer les provisions ayant pour objet de répartir sur plusieurs exercices des dépenses prévisibles qui, étant donné leur nature ou leur importance, ne sauraient logiquement être supportées par le seul exercice au cours duquel elles seront engagées. Il en est ainsi pour les gros entretiens dont l'importance exceptionnelle justifie l'étalement de la provision de la charge dans le temps.

Compte 1572 - Provisions pour gros entretien ou grandes révisions (PGE) (fiche technique n°16)

Pour être traitée comme provision pour gros entretien (PGE) ou grandes révisions, 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.

A ce titre les travaux de gros entretien programmés doivent représenter une opération d'importance concernant l'ensemble de l'immeuble ou une partie significative de l'immeuble et/ou d'un composant préalablement identifié. Elles doivent, par leur importance et leur finalité, excéder la notion d'entretien habituel nécessitée par l'usage courant de l'immeuble (exclusion des petites dépenses courantes d'entretien).

Peuvent notamment faire l'objet d'une provision pour gros entretien :

- les travaux d'entretien des couvertures et traitement des charpentes,
- les travaux d'entretien des descentes d'eau usées et pluviales,
- les travaux de peinture des façades, traitement, nettoyage, (hors ravalement avec amélioration),
- les travaux de réparation des menuiseries,

- les travaux de peinture des parties communes et menuiseries,
- les travaux de remplacement des équipements intérieurs chez les locataires (hors opérations lourdes de remplacement de la plomberie et des sanitaires),
- les travaux d'entretien des aménagements extérieurs,
- les travaux d'entretien important des équipements : ascenseurs, chaudières, électricité...
- le curage des égouts,
- les travaux d'élagage.

En revanche, les dépenses récurrentes telles que celles relatives aux contrats d'entretien n'entrent pas dans l'assiette des PGE.

Remarque : Les dépenses de gros entretien peuvent être, soit comptabilisées en charges et faire l'objet d'une PGE, soit intégrées comme composant dans l'immobilisation concernée (cf. commentaire de la classe 2).

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 immobilisation et par catégorie de travaux. En fonction de la politique d'entretien décidée par l'établissement, le montant des PGE correspondra aux dépenses de gros entretien des 2 à 5 prochaines années inscrites au plan établi dans les conditions précitées.

Le plan pluriannuel d'entretien est actualisé à chaque clôture d'exercice et le montant des PGE est ajusté en conséquence par le jeu :

- d'une nouvelle dotation en cas de travaux supplémentaires ;
- d'une reprise de provision pour les montants utilisés ;
- d'une reprise en cas de provision devenue sans objet.

La PGE est constituée de manière linéaire, de la date d'acquisition de l'installation (ou du dernier entretien) jusqu'à la date prévisionnelle d'entretien.

La constitution de la PGE donne lieu à l'enregistrement d'un débit au compte 6815 « Dotations aux provisions d'exploitation » et d'un crédit compte 1572.

La reprise de la PGE donne lieu à l'enregistrement d'un débit au compte 1572 et d'un crédit au compte 7815 « Reprises sur provisions d'exploitation ».

Il s'agit d'opérations d'ordre budgétaires pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et d'opérations d'ordre semi-budgétaires pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un mandat au compte 6815 ou d'un titre au compte 7815).

Compte 158 – Autres provisions pour charges

A titre d'exemple, des provisions peuvent être comptabilisées à ce compte dans les cas suivants :

627 Provision pour remise en état d'un site

Il doit exister pour l'établissement ou le service une obligation probable ou certaine d'avoir à réparer des dégradations immédiates (dégradations commises au cours de la construction de l'installation indépendamment du niveau d'activité du site après mise en service) ou progressive (dégradation au cours de l'exploitation du site ou de l'utilisation de l'installation).

La constitution de la provision a pour conditions :

3 L'existence d'une obligation de réparer des dégradations, de type:

7817 Légal ou réglementaire ou du fait de décisions administratives prononcées à l'encontre d'entités dans une situation similaire à l'établissement ou au service ;

7818 Implicite, du fait des pratiques et des engagements publics de l'établissement ou du service ;

7819 Contractuel (obligation de remise en l'état mise à la charge de l'établissement ou du service dans le cadre d'une construction sur sol d'autrui, d'un contrat de location).

Lorsque l'obligation de remise en état est conditionnelle, la provision doit être comptabilisée dès lors que la survenue de la condition est probable (exemple : l'obligation de remise en l'état d'un site loué à la fin du bail ne donnera lieu à constitution d'une provision qu'à l'achèvement probable du bail). Tant que la réalisation de la condition n'acquiert pas un caractère probable, l'obligation constitue un passif éventuel.

4 L'obligation génère une sortie de ressources certaine ou probable et sans contrepartie : la sortie de ressources est considérée comme certaine (et sans contrepartie) lors de la réalisation de la dégradation.

5 La possibilité d'estimer avec une fiabilité suffisante la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation. Le montant de la provision correspond à l'estimation du coût des travaux de réparation des dégradations effectives intervenues sur le site.

Dépollution d'un site (notamment désamiantage) :

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.

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 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.

Une provision pour désamiantage n'est à constituer que si elle vise à couvrir une charge (enregistrée en classe 6). Ainsi :

- les travaux de désamiantage, lorsqu'ils sont attribuables 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, travaux isolés de désamiantage non inclus dans un programme de réhabilitation) sont à comptabiliser en charges. Dans ce cas, une provision au compte 158 est constituée.

Exemples :

- L'établissement est propriétaire d'un bâtiment contenant de l'amiante, qu'il contrôle également. Suite au diagnostic effectué quant à l'état de conservation des matériaux, l'établissement se trouve dans l'obligation d'effectuer les travaux de désamiantage (par exemple travaux de confinement) en vertu des dispositions légales. Ces travaux sont comptabilisés en charges car ils permettent le bon fonctionnement de l'installation et ils ne prolongent pas la durée d'utilisation du bâtiment.

- Des travaux de rénovation d'un bâtiment sont effectués afin de permettre de prolonger la durée d'utilisation du bâtiment, et donc d'augmenter le potentiel de services attendus de l'immeuble. A cette occasion, de l'amiante est détectée dans le plancher du bâtiment. Les travaux de désamiantage constituent alors un élément du coût d'entrée de l'actif, ils sont comptabilisés en immobilisations et ne donnent pas lieu à constitution d'une provision.

Cette distinction s'applique à l'ensemble des travaux de dépollution d'un site, comme, par exemple, les travaux pour lutter contre la présence de plomb.

Provision pour élimination des déchets issus des équipements électriques et électroniques (DEEE):

La charge naît de l'obligation d'enlever (ou faire enlever) et retraiter (ou faire retraiter) par l'utilisateur les déchets issus des EEE professionnels mis sur le marché avant le 13 août 2005. Les dispositifs médicaux (à l'exception de tous les produits implantés ou infectés) figurent dans la liste des EEE.

Provisions pour frais de démolition d'un immeuble

Si un établissement ou un service entreprend de démolir un immeuble lui appartenant sur un terrain dont il est également propriétaire, les frais de démolition de l'immeuble peuvent donner lieu à constitution d'une provision pour charges à condition que :

- 655 la démolition ne donne lieu par la suite ni à cession du terrain ni à reconstruction ;
ou
I. en cas de cession du terrain nu, que la démolition ne conditionne pas la cession.

Dès lors que l'établissement ou le service s'est engagé à démolir la construction, une provision pour charges est constituée au compte 158. La provision est reprise lors de la comptabilisation en charges des frais de démolition.

Compte 16 - Emprunts et dettes assimilées

Le compte 16 enregistre d'une part, les emprunts et, d'autre part, les dettes financières assimilées à des emprunts (dépôts et cautionnement reçus, avances de l'État et des autres collectivités publiques).

Compte 163 - Emprunts obligataires

Les emprunts obligataires dont le remboursement est assorti de primes sont comptabilisés au crédit du compte 163 pour leur valeur totale, primes de remboursement incluses. La contrepartie de ces primes est enregistrée au débit du compte 169 « Primes de remboursement des obligations » qui figure à l'actif du bilan sous un poste distinct.

Les frais d'émission sont inscrits au compte 627 « Services bancaires et assimilés ».

II. Technique budgétaire et comptable

- Souscription par l'établissement ou le service d'un emprunt obligataire

Encaissement de l'emprunt :

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 4713 « Recettes perçues avant émission de titres »

Puis émission du titre de recettes :

- Débit 4713 « Recettes perçues avant émission de titres »
- Crédit 163 « Emprunts obligataires » (titre de recettes)

- A l'échéance, remboursement du capital :

- Débit 163 « Emprunts obligataires » (mandat de paiement)
- Crédit 4671 « Autres comptes créditeurs »

Puis, décaissement des fonds :

- Débit 4671 « Autres comptes créditeurs »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Compte 164 - Emprunts auprès des établissements de crédit

Ce compte permet d'enregistrer les emprunts contractés auprès des établissements de crédit français ou étrangers.

Il comporte les subdivisions suivantes :

- 1641 Emprunts en euros
- 1643 Emprunts en devises
- 1644 Emprunts assortis d'une option de tirage sur ligne de trésorerie
 - 16441 Opérations afférentes à l'emprunt
 - 16449 Opérations afférentes à l'option de tirage sur ligne de trésorerie

Les emprunts contractés en euros sont enregistrés au compte 1641 « Emprunts en euros ».

Les emprunts en devises s'imputent au compte 1643 et les emprunts assortis d'une option de tirage sur une ligne de trésorerie au compte 1644, qu'ils soient en euros ou en devises.

Les différences de conversion constatées en fin d'exercice sur les emprunts en monnaie étrangère sont inscrites à des comptes transitoires, en attente de régularisations ultérieures (cf. commentaires des comptes 476 et 477).

III. Technique budgétaire et comptable

- Souscription par l'établissement d'un emprunt en euros

Encaissement de l'emprunt :

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 4713 « Recettes perçues avant émission de titres »

Puis émission du titre de recettes :

- Débit 4713 « Recettes perçues avant émission de titres »
- Crédit 1641 « Emprunts en euros » (titre de recettes)

- Remboursement du capital :

- Débit 1641 « Emprunts en euros » (mandat de paiement)
- Crédit 4671 « Autres comptes créditeurs »

Puis, décaissement des fonds :

- Débit 4671 « Autres comptes créditeurs »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Ou (en cas de règlement sans mandatement préalable),

Décaissement des fonds :

- Débit 4721 « Dépenses réglées sans mandatement préalable »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Émission du mandat de paiement :

- Débit 1641 « Emprunts en euros » (mandat de paiement)
- Crédit 4721 « Dépenses réglées sans mandatement préalable »

7820 *Cas particulier des emprunts avec option sur une ligne de trésorerie (fiche technique n°34)*

Ces emprunts font jouer les comptes 16441 « Opérations afférentes à l'emprunt » et 16449 « Opérations afférentes à l'option de tirage sur une ligne de trésorerie ».

Comme les autres comptes d'emprunt, le compte 16441 est crédité lors de la mobilisation de l'emprunt par le débit du compte au Trésor et est débité lors du remboursement contractuel à l'échéance par le crédit du compte au Trésor.

Outre les remboursements contractuels à l'échéance, ce type de contrat permet d'effectuer des remboursements permettant en contrepartie de réaliser des tirages sur une ligne de trésorerie.

Lors de ce type d'opérations, les écritures suivantes sont constatées :

1392 remboursement anticipé préalable du capital : le compte 16449 est débité par le crédit du compte au Trésor (émission d'un mandat au compte 16449) ;

1393 tirage sur une ligne de trésorerie : le compte 51932 est crédité par le débit du compte au Trésor.

Si le compte 16449 peut ainsi présenter un solde débiteur en cours d'exercice, il doit être impérativement soldé en fin d'exercice.

Il est alors crédité par :

- le débit du compte 51932 pour la part de la ligne de trésorerie non remboursée et consolidée,
- le débit du compte 16441 pour le solde.

7821 *Cas particulier des emprunts en devises (fiche technique n°24)*

Les différences de conversion constatées en fin d'exercice sur les emprunts en monnaie étrangère sont inscrites à des comptes transitoires, en attente de régularisations ultérieures (cf. commentaires du compte 1515).

Compte 165 - Dépôts et cautionnements reçus

Ce compte est crédité du montant des dépôts et cautionnements reçus par l'établissement.

- Technique budgétaire et comptable

Réception du dépôt :

- Débit 46721 « Débiteurs divers – Amiable »
- Crédit 165 « Dépôts et cautionnements reçus » (*titre de recettes*)

Encaissement des fonds :

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 46721 « Débiteurs divers - Amiable »

Restitution du dépôt :

- Débit 165 « Dépôts et cautionnements reçus » (*mandat de paiement*)
- Crédit 4671 « Crédoiteurs divers – Amiable »

Décaissement des fonds :

- Débit 4671 « Crédoiteurs divers – Amiable »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

L'article R.314-149 du CASF autorise les établissements hébergeant des personnes âgées ainsi que les établissements qui accueillent des personnes adultes handicapées, à demander au résident ou à son représentant légal le dépôt d'un dépôt de garantie. Ce dépôt de garantie ne peut excéder le montant du tarif mensuel d'hébergement qui reste effectivement à la charge du résident. Le dépôt de garantie est restituée au résident ou à son représentant légal dans les 30 jours qui suivent sa sortie de l'établissement, déduction faite de l'éventuelle créance de ce dernier.

Pour les bénéficiaires de l'aide sociale départementale, ce dépôt de garantie est versée par le département qui a prononcé l'admission et est reversée dans les 30 jours qui suivent leur sortie de l'établissement.

Compte 166 – Refinancement de la dette (fiche technique n°33)

Ce compte permet de retracer les opérations de refinancement de la dette, c'est-à-dire le remboursement d'un emprunt auprès d'un établissement de crédit suivi de la souscription d'un nouvel emprunt auprès du même établissement de crédit ou d'un autre.

Le compte 166 est débité (au vu d'un mandat) lors du remboursement anticipé de l'emprunt par le crédit du compte au Trésor et crédité (au vu d'un titre) lors de l'encaissement du nouvel emprunt par le débit du compte au Trésor.

Toutefois, si le refinancement est effectué au sein du même établissement de crédit, il est possible que le contrat de refinancement prévoit que les fonds soient « réputés versés automatiquement ». Dans ce cas, l'opération n'entraîne aucun flux de trésorerie (constatation d'un débit au compte 164 et d'un crédit au compte 166 pour la sortie de l'emprunt, puis d'un débit au compte 166 et d'un crédit du compte 164 pour la mise en place du nouvel emprunt ; il s'agit d'opérations d'ordre budgétaires).

Le montant du nouvel emprunt (emprunt de refinancement) ne peut pas excéder le montant en capital restant dû de l'emprunt initial (hors pénalité de remboursement anticipé capitalisée). Il ne peut couvrir qu'une dette existante en capital.

Si le montant du nouvel emprunt est inférieur à celui de l'emprunt ayant donné lieu à refinancement, la différence est imputée au débit du compte 164 de l'emprunt originel (constatation d'un débit au compte 164 et d'un crédit au compte 166). Cette opération traduit un désendettement effectif. Il s'agit d'une opération d'ordre budgétaire.

Ainsi, le compte 166 doit, au cours d'un même exercice, s'équilibrer en recettes et en dépenses (son solde doit être nul à la clôture de l'exercice).

En cas de refinancement de dette avec comptabilisation d'une pénalité de remboursement anticipé (compte 668 « Autres charges financières »), cette dernière peut être capitalisée. Le capital de l'emprunt initial est alors majoré du montant de la pénalité de remboursement anticipé.

Lorsque cette pénalité est incluse dans les conditions financières du nouvel emprunt (le montant de la pénalité est intégré aux charges d'intérêts annuelles du nouvel emprunt), elle doit être comptabilisée en charges lors du réaménagement de dette (constatation d'un débit au compte 668 et d'un crédit au compte 796 « Transferts de charges financières » par opération d'ordre budgétaire) et donner lieu à l'inscription d'un engagement hors bilan.

Son paiement est ensuite inclus dans le versement annuel des charges d'intérêt du nouvel emprunt (compte 6611 « Intérêts des emprunts et dettes »). La part de la pénalité restant à rembourser sur les exercices ultérieurs est retracée dans les engagements hors bilan de l'établissement ou du service.

Enfin, lorsque, à la suite d'un refinancement, le compte 16 sur lequel l'emprunt a été enregistré ne correspond plus à la nature de l'emprunt originel, le comptable modifie l'imputation de la dette au vu d'un certificat administratif de l'ordonnateur par opération d'ordre non budgétaire.

Compte 167 - Emprunts et dettes assortis de conditions particulières

Le compte 167 est subdivisé comme suit :

1675 Dettes afférentes aux marchés de partenariat

1678 Autres prêts assortis de conditions particulières

Compte 1675 - Dettes afférentes aux marchés de partenariat (fiche technique n°9)

Le compte 1675 retrace la part investissement restant due à la mise en service des biens objets des marchés de partenariat (partenariat public/privé (PPP)).

Il est crédité par le débit du compte 21 concerné pour la part investissement restant à payer. Il est débité par le crédit du compte au Trésor au gré des versements réalisés par l'établissement ou le service (voir commentaire du compte 235 « Part investissement - marchés de partenariat »).

Compte 1678 - Autres prêts assortis de conditions particulières

Le compte 1678 regroupe les autres emprunts et dettes assortis de conditions particulières, notamment les prêts (assortis d'intérêts ou non) consentis par l'Etat, les départements, les autres collectivités territoriales ou les caisses d'assurance maladie.

- Technique budgétaire et comptable

Prêt sans intérêt accordé par un département :

Prise en charge du prêt :

- Débit 44332 « Département – Recettes »
- Crédit 1678 « Autres emprunts et dettes assortis de conditions particulières » (titre de recettes)

Puis, lors de l'encaissement :

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 44332 « Département – Recettes »

Remboursement de l'amortissement (ou capital) :

- Débit 1678 « Autres emprunts et dettes assortis de conditions particulières » (mandat de dépenses)
- Crédit 44331 « Département – Dépenses »

Puis lors du décaissement des fonds :

- Débit 44331 « Département – Dépenses »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Compte 168 - Autres emprunts et dettes assimilées

Ce compte est subdivisé de la manière suivante :

1681 -Autres emprunts

1687 - Autres dettes

1688 - Intérêts courus

Compte 1681 - Autres emprunts

Ce compte retrace notamment les emprunts souscrits auprès d'organismes d'assurances et de prêteurs divers qui ne sont pas des établissements de crédit.

Compte 1688 - Intérêts courus

Ce compte est destiné à recevoir les intérêts courus non échus sur emprunts et dettes.

En fin d'exercice, le compte 1688 est crédité du montant des intérêts courus non échus par le débit du compte 6611 « Charges d'intérêts - Intérêts des emprunts et dettes ».

Cette opération constitue une opération d'ordre semi-budgétaire (émission d'un mandat de paiement au compte 6611).

Au début de l'exercice N + 1, le compte 1688 est débité par le crédit du compte 6611 (contre-passation de l'écriture passée durant l'exercice N).

Cette opération constitue également une opération d'ordre semi-budgétaire (émission d'un mandat d'annulation au compte 6611).

À l'échéance, le montant total des intérêts payés est enregistré au compte 6611.

Les intérêts courus non échus (ICNE) sont calculés sur la base de 360 jours par an (12 mois de 30 jours).

- Technique budgétaire et comptable

Exercice N :

Rattachement des intérêts courus non échus (ICNE) de l'exercice N (opération d'ordre semi-budgétaire) :

- Débit 6611 « Intérêts des emprunts et dettes » (mandat de paiement)
- Crédit 1688 « Intérêts courus »

Exercice N+1 :

Contre-passation des ICNE de l'exercice N (opération d'ordre semi-budgétaire) :

- Débit 1688 « Intérêts courus »
- Crédit 6611 « Intérêts des emprunts et dettes » (mandat d'annulation)

Prise en charge des intérêts à l'échéance (opération budgétaire réelle) :

- Débit 6611 « Intérêts des emprunts et dettes » (mandat de paiement)
- Crédit 4671 « Autres comptes créditeurs »

Puis paiement :

- Débit 4671 « Autres comptes créditeurs »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Ou (en cas de règlement sans mandatement préalable), décaissement des fonds :

- Débit 4721 « Dépenses réglées sans mandatement préalable »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Émission du mandat de paiement :

- Débit 6611 « Intérêts des emprunts et dettes » (mandat de paiement)
- Crédit 4721 « Dépenses réglées sans mandatement préalable »

Compte 169 - Primes de remboursement des obligations

Les primes de remboursement des obligations sont, en principe, amorties au prorata des intérêts courus. Elles peuvent l'être également par fractions égales au prorata de la durée de l'emprunt quelle que soit la cadence de remboursement des obligations. Mais, en aucun cas, des primes afférentes à des obligations remboursées ne peuvent être maintenues à l'actif.

La dotation de l'exercice est inscrite au débit du compte 6861 « Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations » par le crédit du compte 169.

IV. *Technique budgétaire et comptable*

Émission d'un emprunt obligataire avec prime

Encaissement de l'emprunt :

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 4713 « Recettes perçues avant émission de titres »

Émission du mandat de paiement et du titre de recettes :

- Débit 4713 « Recettes perçues avant émission de titres »
- Débit 169 « Prime de remboursement des obligations » (mandat de paiement)
- Crédit 163 « Emprunts obligataires » (titre de recettes)

Amortissement des primes de remboursement :

- Débit 6861 « Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations » (mandat de paiement)
- Crédit 169 « Primes de remboursement des obligations » (titre de recettes pour les établissements et services relevant du cadre de budget prévisionnel uniquement)

Compte 18 - Compte de liaison - affectation « budgets annexes - régies non personnalisées »

Compte 181 - Compte de liaison - affectation à... (fiche technique n°35)

En vertu de l'article R.314-78 du CASF, les établissements et services sociaux et médico-sociaux gérés en budget annexe (cadre de budget prévisionnel) ou en compte de résultat annexe (cadre d'EPRD) d'une collectivité territoriale, d'un CCAS ou d'un établissement public local (autre qu'un établissement public de santé et un établissement public social et médico-social), disposent d'une section d'exploitation et d'une section d'investissement (cadre de budget prévisionnel) ou d'un compte de résultat prévisionnel et d'un tableau de financement prévisionnel (cadre d'EPRD) propres.

L'affectation est une procédure qui consiste à transférer à un tiers la jouissance d'un bien avec les droits et obligations (entretien et amortissement des biens) qui s'y attachent, tout en conservant à la collectivité ou à l'établissement « affectant » la propriété du bien.

L'affectation à un budget annexe ou à un compte de résultat annexe (CRA) se traduit par un transfert, dans la comptabilité de ce budget annexe ou CRA, des éléments d'actif (et le cas échéant du passif) du patrimoine de l'entité qui a créé ce budget, afin de permettre le fonctionnement de ce dernier.

La procédure de l'affectation de biens vise le cas où la collectivité ou l'établissement « affectant » décide d'affecter à leur établissement ou service social et médico-social des biens dont il ou elle était déjà propriétaire et pour lesquels il y a un changement de destination. Les biens nouveaux acquis pour les besoins de l'établissement ou du service social ou médico-social sont comptabilisés directement au sein du budget annexe ou du CRA.

Dans le budget de l'affectant, le compte 181 « compte de liaison : affectation à ... » est débité par le crédit de la subdivision intéressée d'un des comptes 211 à 216 ou 218, après réintégration à ce compte des amortissements éventuellement pratiqués. Il est crédité par le débit du compte 16 en cas de transfert d'emprunt, et par le débit du compte 131 en cas de transfert de subvention d'équipement. Il est débité par le crédit du compte 139 du montant de la subvention transférée au compte de résultat.

Dans le budget annexe ou le CRA, les immobilisations sont enregistrées pour leur valeur brute au débit du compte 21 par le crédit du compte 181. Les montants de l'emprunt, de la subvention, et de l'amortissement éventuellement transférés sont respectivement comptabilisés à la subdivision intéressée des comptes 16, 13 et 28. Le compte 181 représente donc, dans chacune des comptabilités, la contrepartie des éléments d'actif et de passif transférés.

Le compte 181 ne doit être utilisé que pour les affectations à des services non dotés de la personnalité morale.

Les opérations d'affectation au compte 181 constituent des opérations d'ordre non budgétaires.

2. CLASSE 2 - COMPTES D'IMMOBILISATIONS

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

Ainsi, une immobilisation corporelle, incorporelle ou financière est comptabilisée à l'actif lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :

7 l'immobilisation constitue un élément identifiable du patrimoine, contrôlé par l'établissement ou le service ;

il est probable que l'établissement ou le service bénéficiera du potentiel de services attendus de l'utilisation de l'immobilisation ;

- son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante ;

- son utilisation s'étend sur plus d'un exercice, l'immobilisation étant destinée à rester durablement à l'actif de l'établissement ou du service.

Une immobilisation corporelle est un actif physique détenu par l'établissement ou le service pour concourir à l'exercice de ses missions et dont l'utilisation attendue dépasse l'exercice en cours.

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

- si elle est séparable des activités de l'établissement ou du service, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée,

- ou si elle résulte d'un droit légal ou contractuel, même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'établissement ou du service ou des autres droits et obligations¹.

Une immobilisation financière est un actif financier détenu par l'établissement ou le service qui prend notamment la forme d'une participation (matérialisée ou non par un titre), d'une créance rattachée à cette participation, d'un titre (autre qu'un titre de participation) ou d'une créance assimilable à un prêt.

- Comptabilisation de l'actif par composants

Un établissement ou un service évalue selon ces critères de comptabilisation tous les coûts d'immobilisation au moment où ils sont encourus, qu'il s'agisse des coûts initiaux encourus pour acquérir, produire une immobilisation corporelle ou des coûts encourus postérieurement pour ajouter, remplacer des éléments ou incorporer des coûts de gros entretien ou grandes révisions (les éléments d'actif non significatifs sont toutefois comptabilisés en charges).

Lorsque des éléments constitutifs d'un actif sont exploités de façon indissociable, un plan d'amortissement unique est retenu pour l'ensemble de ces éléments.

Cependant, si dès l'origine, un ou plusieurs de ces éléments ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu. Les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant un potentiel de service à l'établissement selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine ou lors des remplacements.

¹ Ainsi, l'autorisation détenue par l'établissement ou le service pour exercer son activité (article L.313-1-1 du CASF) ne constitue pas une immobilisation incorporelle, car elle ne peut pas être évaluée avec une fiabilité suffisante. En revanche, les frais d'évaluation nécessaires au renouvellement de cette autorisation constituent, eux, une immobilisation qui s'enregistre au compte 2013 « Frais d'évaluation ».

Cette méthode de comptabilisation par composants est appréciée au cas par cas par l'établissement ou le service ; elle n'est utile et ne s'impose que 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 unitaire¹. Dans le cas contraire, l'immobilisation reste un bien non décomposable.

Les dépenses d'entretien s'inscrivant dans des programmes pluriannuels de gros entretien ou de grandes révisions en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'établissement ou du service, ayant pour seul but 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, peuvent être comptabilisées :

- soit en charges et faire l'objet d'une provision pour gros entretien ou grandes révisions,
- soit sous forme d'un composant distinct de l'immobilisation.

Lorsque l'établissement ou le service opte pour la méthode de comptabilisation par composants de gros entretien ou de grandes révisions, aucune provision pour gros entretien ou grandes révisions ne doit être constatée.

Il conviendra d'attribuer un numéro d'inventaire propre à chaque composant en cas de recours à la technique des composants.

C'est le double critère de la fonction du bien acquis et de la durée d'utilisation qui permet de distinguer les acquisitions d'immobilisations (dépenses en capital) des achats de matières consommables et des fournitures (charges de fonctionnement).

Les immobilisations font l'objet d'un développement particulier dans le tome 2 de la présente instruction.

Les immobilisations sont comptabilisées pour leur valeur TTC, sauf en cas d'assujettissement à la TVA, pour lequel elles sont inscrites au bilan pour leur valeur HT.

Les comptes d'immobilisations autres que les comptes d'immobilisations financières sont classés à partir de la nature économique des éléments qui les composent (immobilisations incorporelles et corporelles) et parfois selon leur destination dans l'établissement.

L'établissement ou le service dresse à la fin de chaque exercice un inventaire détaillé de ses immobilisations.

Les immobilisations entièrement amorties demeurent inscrites au bilan et donc à l'inventaire tant qu'elles subsistent dans l'établissement, sauf s'il s'agit de frais d'établissement, d'études, de recherche et de développement et d'insertion (comptes 201 et 203). En effet, lorsque les frais d'établissement, d'études, de recherche et de développement et d'insertion sont totalement amortis, le comptable solde le compte 201 ou 203 en le créditant du débit du compte 2801 ou 2803 (opération d'ordre non budgétaire).

Les immobilisations détruites ou hors d'usage sont sorties de l'actif pour leur valeur nette comptable (valeur d'entrée moins les amortissements et les dépréciations).

Les immobilisations sujettes à amoindrissement de leur valeur ou à dépréciation sont assorties de corrections de valeur qui prennent la forme respectivement d'amortissements et de dépréciations à porter aux subdivisions des comptes 28 et 29.

Compte 20 - Immobilisations incorporelles

¹ La mise en œuvre de la comptabilisation de l'actif par composants peut entraîner la constatation d'amortissements comptables excédentaires différés au compte 1161 lorsqu'elle conduit, pour les immobilisations acquises ou produites avant l'application de cette méthode, à revoir le plan d'amortissement sur une durée plus courte que la durée retenue initialement.

Compte 201 - Frais d'établissement

Le compte 201 est subdivisé comme suit :

2011 Frais de constitution

2012 Frais de réorganisation

2013 Frais d'évaluation

Les frais d'établissement sont les frais attachés à des opérations qui conditionnent l'existence, l'activité ou le développement de l'établissement ou du service, mais dont le montant ne peut pas être rapporté à des productions de biens ou de services déterminés.

Ils sont amortis dans un délai qui ne peut pas excéder cinq ans

Lorsque leur valeur nette comptable est nulle, les frais d'établissement sont soldés systématiquement.

Les dépenses exceptionnelles et non pérennes liées aux opérations de réorganisation sont imputées à ce compte.

Les frais d'évaluation mis en œuvre en application de l'article L.312-8 du CASF peuvent être activés, sur option de l'établissement ou du service, au compte 2013 « frais d'évaluation ». En l'absence d'activation, ces frais s'enregistrent au compte 617 « études et recherches » (cf le commentaire de ce compte).

Compte 203 - Frais d'études, de recherche et de développement et d'insertion

Compte 2031 - Frais d'études

Les frais d'études effectués par des tiers en vue de la réalisation d'investissements sont imputés directement au compte 2031 « Frais d'études ».

Lorsque les études sont réalisées par les moyens propres de l'établissement ou du service, les frais correspondants sont imputés aux comptes de charges par nature concernés puis portés, en fin d'exercice, au débit du compte 2031 par le crédit du compte 721 « Production immobilisée - Immobilisations incorporelles ».

Les frais d'études enregistrés au compte 2031 sont virés à la subdivision intéressée du compte d'immobilisation en cours (compte 23) lors du lancement des travaux par opération d'ordre budgétaire, voire au compte d'imputation définitive (subdivision du compte 21) si les travaux sont achevés dans l'année.

Si les études ne sont pas suivies de réalisation, les frais correspondants sont amortis dans leur intégralité sur l'exercice d'abandon du projet, par un débit du compte 6811 « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles » et un crédit du compte 28031 « Amortissements des frais d'études ». Il s'agit d'une opération d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et d'une opération d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un mandat au compte 6811).

Les frais d'études ainsi amortis sont ensuite sortis du bilan par le débit du compte 28031 et le crédit du compte 2031. Il s'agit d'une opération d'ordre non budgétaire.

Les frais d'études générales qui ne sont pas menées en vue de la réalisation d'un investissement s'imputent au compte 617 « études et recherches ».

V. Technique budgétaire et comptable

Comptabilisation des frais d'études (cas où ils sont enregistrés par l'établissement ou le service, après avoir été initialement imputés sur un compte de charges) :

- Débit 2031 « Frais d'études » (mandat de paiement)
- Crédit 721 « Production immobilisée – Immobilisations incorporelles » (titre de recettes)

Lancement des travaux :

- Débit subdivision intéressée du compte 23 « Immobilisations en cours » (mandat de paiement)
- Crédit 2031 « Frais d'études » (titre de recettes)

Ou en cas d'échec du projet : amortissement lors de l'année d'abandon du projet

- Débit 68111 « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles » (mandat de paiement)
- Crédit 28031 « Amortissement des frais d'études » (titre de recettes pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel)

Puis :

- Débit 28031 « Amortissement des frais d'études »
- Crédit 2031 « Frais d'études »

Compte 2032 - Frais de recherche et de développement

On entend par « Frais de recherche et de développement », les dépenses qui correspondent à l'effort de recherche et de développement réalisé par les moyens propres de l'établissement ou du service pour son propre compte. En sont exclus, par conséquent, les frais réalisés pour le compte de tiers, frais normalement inscrits aux comptes de charges ou d'opérations sous mandat.

Les frais de recherche et de développement sont enregistrés dans les charges par nature de l'exercice au cours duquel ils sont engagés afin de respecter la règle de prudence qu'impose le caractère aléatoire de l'activité de recherche et de développement.

Toutefois, à titre exceptionnel, les frais de recherche et de développement peuvent être transférés à l'actif au débit du compte 2032 par le crédit du compte 721 « Production immobilisée - Immobilisations incorporelles » si les conditions suivantes sont remplies :

- Les projets en cause doivent être nettement individualisés et leur coût distinctement établi pour être réparti dans le temps ;
- Chaque projet doit avoir, à la date de l'établissement des situations comptables, de sérieuses chances de réussite technique.

Les frais de recherche et de développement doivent être amortis dans un délai qui ne peut pas dépasser cinq ans. Le compte 68111 « Dotation aux amortissements des immobilisations incorporelles » est débité par le crédit du compte 28032 « Amortissement des frais de recherche et de développement ».

En cas d'échec du projet, les frais correspondants restant à amortir le sont immédiatement, en totalité, par le débit du compte 6871 « Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations ».

Ces opérations d'amortissement constituent des opérations d'ordre budgétaires pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et des opérations d'ordre semi-budgétaires pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission de mandats aux comptes 68111 ou 6871).

Lorsque les frais de recherche sont complètement amortis, ils sont sortis du bilan : les comptes 2032 et 28032 sont soldés par opération d'ordre non budgétaire.

En cas de prise de brevets une fois le projet réalisé, la partie non encore amortie des frais de recherches et développement constitue la valeur d'entrée à l'actif du brevet et le compte 205 « Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques et procédés, droits et valeurs similaires » est débité de ce montant par le crédit du compte 2032, par opération d'ordre non budgétaire.

VI. Technique budgétaire et comptable

Comptabilisation des frais de recherche et de développement (cas où ils sont enregistrés par l'établissement, après avoir été initialement imputés sur un compte de charges) :

- Débit 2032 « Frais de recherche et de développement » (mandat de paiement)
- Crédit 721 « Production immobilisée - Immobilisations incorporelles » (titre de recettes)

Amortissement :

- Débit 68111 « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles » (mandat de paiement) ou débit 6871 « Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations » (mandat de paiement)
- Crédit 28032 « Amortissement des frais de recherche et de développement » (titre de recettes pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel)

Puis, lorsque les frais sont totalement amortis :

- Débit 28032 « Amortissement des frais de recherche et de développement »
- Crédit 2032 « Frais de recherche et de développement »

Compte 2033 - Frais d'insertion

Les frais de publication et d'insertion des appels d'offres dans la presse engagés de manière obligatoire par les établissements ou les services dans le cadre de la passation des marchés publics sont imputés sur le compte 2033 « Frais d'insertion ».

Lors du lancement des travaux, ces frais sont virés, par opération d'ordre budgétaire, à la subdivision intéressée du compte d'immobilisations en cours (compte 23) ou directement au compte définitif d'imputation (compte 21) si les travaux sont effectués et terminés au cours du même exercice.

A l'inverse, si la réalisation de l'équipement concerné n'intervient pas, les frais d'insertion sont réintégrés à la section d'exploitation, par le biais de l'amortissement, sur une période qui ne peut dépasser cinq ans.

Lorsque les frais d'insertion sont complètement amortis, le compte 2033 et le compte d'amortissement correspondant 28033 « Frais d'insertion » sont soldés par opération d'ordre non budgétaire.

Compte 204 - Contribution aux investissements communs des GHT

Le compte 204 retrace dans la comptabilité des établissements membres du groupement hospitalier de territoire (GHT) les contributions aux investissements communs du GHT versées à l'établissement support.

L'amortissement de cet actif incorporel au niveau du compte de résultat traduit la consommation de l'avantage économique ou du potentiel de service. Le compte 68111 « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles » est débité par le crédit du compte 2804 « Contribution aux investissements communs des GHT ». Il s'agit d'une opération d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et d'une opération d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un mandat au compte 68111).

Lorsqu'une contribution aux investissements communs est totalement amortie, elle est sortie du bilan. Le comptable crédite le compte 204 par le débit du compte 2804, par opération d'ordre non budgétaire.

La contribution aux investissements communs des GHT subit une dépréciation de sa valeur nette comptable (VNC) si l'actif financé connaît lui-même une diminution de sa valeur actuelle (valeur vénale ou valeur d'usage) qui devient inférieure à sa VNC. La dépréciation de la contribution est obligatoirement liée à la dépréciation comptable du bien immobilier de l'établissement support. Le compte 6816 « Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles et incorporelles » est alors débité par le crédit du compte 2904 « Contribution aux investissements communs des GHT ». Il s'agit d'une opération d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et d'une opération d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un titre au compte 2904).

- Technique budgétaire et comptable

Lors de l'exercice d'acquisition de l'investissement commun, chez l'établissement membre :

- Versement à l'établissement support de la contribution à l'investissement commun
 - Débit 204 « Contribution aux investissements communs des GHT » (Mandat de paiement)
 - Crédit 4671 « Autres comptes créditeurs »

Puis :

- Débit 4671 « Autres comptes créditeurs »
- Crédit 515 « compte au trésor »
- Amortissement de la contribution :
 - Débit 68111 « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles » (mandat de paiement)
 - Crédit 28041 Contribution aux investissements communs des GHT – Financements versés » (titre de recettes pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel)

En cas de dépréciation comptable du bien immobilier dans les comptes de l'établissement support, la contribution aux investissements communs des GHT de chacun des établissements subit une dépréciation :

- Débit 6816 « Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles et incorporelles » (mandat de paiement)
- Crédit 2904 « Contribution aux investissements communs des GHT » (titre de recettes pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel)

Compte 205 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques et procédés, droits et valeurs similaires

Ces éléments incorporels correspondent aux dépenses faites pour obtenir l'avantage que constitue la protection accordée sous certaines conditions au titulaire d'une concession, à l'inventeur, à l'auteur ou au bénéficiaire du droit d'exploitation d'un brevet, d'une marque, de modèles, dessins, droits de propriété littéraire ou artistique.

Etant destinés à tomber dans le domaine public à l'expiration d'un certain nombre d'années, les brevets d'invention doivent être amortis sur la durée correspondante.

De même, les procédés industriels, les modèles et les dessins sont amortissables car ils sont susceptibles de se déprécier par l'effet du progrès technique.

- Cas particulier des logiciels

Généralités :

Un logiciel se compose d'une part, du support matériel et, d'autre part, de la prestation intellectuelle qui est l'élément lui donnant sa valeur.

Les programmes informatiques dénommés sous le terme générique de logiciels sont classés en deux catégories :

- Les logiciels dits « indissociés » : leur prix ne peut être distingué de celui du matériel informatique. Ils suivent l'imputation comptable du matériel et sont comptabilisés au compte d'immobilisations concerné lorsque l'établissement en est propriétaire (compte 2183 « Matériel de bureau et matériel informatique ») ou au compte de charge d'exploitation intéressé dans le cadre d'un contrat de crédit-bail (6122 « Redevances de crédit-bail - Crédit-bail mobilier ») :
- Les logiciels « dissociés » dont le prix est distingué du matériel informatique. Ils sont traités différemment selon qu'ils sont acquis ou créés.

Logiciel « dissocié » acquis en vue de son utilisation :

Le coût d'acquisition, obtenu en additionnant le prix convenu et les frais accessoires (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 notamment des frais de saisie des données à partir du lancement de l'exploitation), est comptabilisé au compte 205, dès son acquisition, par le crédit du compte 4041 « Fournisseurs d'immobilisations ».

Logiciel « dissocié » créé pour l'usage interne :

Le traitement comptable des dépenses, étape par étape, est le suivant :

6 Les dépenses engagées lors de l'étude préalable doivent être inscrites dans les charges de l'exercice au cours duquel elles sont engagées et ne sont pas rattachées au coût de production ;

628 Les frais d'analyse fonctionnelle (décomposition du traitement pour permettre sa mise en application informatique) sont exclus du coût de production du projet en cours.

En revanche sous réserve des rares exceptions dues à la non-viabilité du projet à ce stade, les frais d'analyse organique (application à l'analyse fonctionnelle des contraintes informatiques liées au matériel et au langage de programmation) y sont inclus.

Par ailleurs, les frais de programmation, de tests et jeux d'essais sont toujours compris dans le coût de production du projet en cours.

Les dépenses liées à la production du logiciel et qui ont été comptabilisées aux comptes de charges par nature, sont, à l'exception des dépenses engagées lors de l'étude préalable et de l'analyse fonctionnelle, portées au débit du compte 232 « Immobilisations incorporelles en cours » par le crédit du compte 721 « Production immobilisée- immobilisations incorporelles » lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- Le projet doit avoir de sérieuses chances de réussite technique ;
- L'établissement doit avoir indiqué concrètement l'intention de produire le logiciel concerné et de s'en servir durablement pour répondre à ses propres besoins.

Ces conditions présupposent l'existence d'outils adaptés et la tenue d'une comptabilité analytique précise, notamment au niveau des frais de personnel.

L'amoidrissement de la valeur d'un projet comptabilisé au compte 232 et qui résulte de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles, est constaté par une provision pour dépréciation : le compte 293 « Provision pour dépréciation des immobilisations en cours » est crédité par le débit du compte 6876 « Dotations aux provisions pour dépréciations exceptionnelles ».

En cas d'échec définitif du projet après reprise, le cas échéant, de la provision pour dépréciation, le compte 232 est soldé par le débit du compte 675 « Valeurs comptables des éléments d'actif cédés ».

Lorsque le logiciel est achevé, son coût est viré du compte 232 au compte 205, par opération d'ordre non budgétaire et fait l'objet d'un amortissement sur la durée probable d'utilisation du bien

656 *Site Internet*

Les dépenses relatives à la création d'un site Internet peuvent être assimilées à la réalisation d'un logiciel. Il en va ainsi pour les sites interactifs ayant pour fonction de présenter l'établissement ou le service, son action, ses interventions, mais également ceux conçus pour les besoins de la gestion (site Intranet). Ces dépenses sont inscrites au compte 205 « Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques et procédés, droits et valeurs similaires » soit directement, soit par le crédit du compte 232 lorsque l'établissement ou le service réalise par lui-même le site dans les conditions présentées ci-dessus.

Ces dépenses sont amorties sur leur durée probable d'utilisation à compter de la date d'achèvement.

Compte 208 – Autres immobilisations incorporelles

Compte 21 - Immobilisations corporelles

Les immobilisations corporelles sont classées au bilan, lorsqu'elles sont terminées, sous les rubriques suivantes :

492 Terrains ;

- Agencements et aménagements de terrains, plantations à demeure ;

- Constructions sur sol propre ;

- Constructions sur sol d'autrui ;

• Installations, matériel et outillage techniques ;

4819 Collections, œuvres d'art ;

Autres immobilisations corporelles.

Lorsqu'elles ne sont pas terminées, elles apparaissent sous la rubrique « immobilisations en cours » (voir ci-après les commentaires du compte 23).

VII. *Technique budgétaire et comptable*

Entrée d'une immobilisation corporelle dans le patrimoine :

Pour le montant de la valeur d'apport ou du prix d'acquisition ou du coût réel de production du bien

- Débit du compte d'immobilisation concerné, pour le montant TTC ou montant HT en cas d'assujettissement à la TVA (mandat de paiement)
- Débit 44562 « TVA sur immobilisations », pour le montant déductible en cas d'assujettissement à la TVA
- Crédit 102x « Dotation » (titre de recettes) ou,
- Crédit 131x « Subventions d'investissement reçues » (titre de recettes) ou,
- Crédit 181 « Compte de liaison : affectation à... » ou,
- Crédit 4041 « Fournisseurs ; achats d'immobilisations » ou,
- Crédit 722 « Production immobilisée - immobilisations corporelles » (titre de recettes).

Sortie d'une immobilisation corporelle du patrimoine :

- En cas de cession :

Pour le montant des amortissements pratiqués

- Débit 28x « Amortissements des immobilisations »
- Crédit du compte d'immobilisation concerné

Pour la valeur comptable résultant du solde débiteur du compte d'immobilisation

- Débit 675 « Valeurs comptables des éléments d'actif cédés » (mandat de paiement)
- Crédit du compte d'immobilisation concerné (titre de recettes pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel)

Simultanément, pour le montant du produit de la vente du bien concerné

- Débit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations »
- Crédit 775 « Produits des cessions d'éléments d'actif » (titre de recettes)

Puis

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations »

- En cas d'affectation, de concession ou de mise à disposition :

- Débit du compte 181 « Compte de liaison : affectation à (budgets annexes – régies non personnalisées) » en cas de retour du bien de l'établissement ou du service dans le budget de l'affectant (collectivité de rattachement) ;
- Débit du compte 241 « Immobilisations affectées, concédées ou mises à disposition » en cas d'affectation, de mise à disposition ou de concession à un tiers.
- Crédit du compte d'immobilisation corporelle concerné

La procédure de sortie du patrimoine des immobilisations corporelles est décrite dans la fiche technique n°12 et au commentaire du compte 675.

Compte 211 - Terrains

Le compte 211 enregistre notamment la valeur des terrains dont l'établissement ou le service est propriétaire. Il décrit quels que soient les critères des immobilisations :

Les terrains nus ;

- Les terrains aménagés ;
- Les terrains de gisement ;
- Les terrains bâtis.

Le prix d'acquisition des terrains bâtis est ventilé en comptabilité entre le compte 211 « Terrains » et la subdivision concernée du compte 213 « Constructions sur sol propre ». 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 211 et la subdivision concernée du compte 213 ;

- 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. L'ordonnateur établit une ventilation entre la valeur du terrain et celle de la construction qu'il transmet au comptable. Le comptable crédite la subdivision concernée du compte 213 de la valeur indiquée pour le terrain par débit du compte 211 (opération d'ordre non budgétaire justifiée par un certificat administratif de l'ordonnateur).

Compte 212 - Agencements et aménagement des terrains, plantations à demeure

Sont comptabilisées au débit du compte 212 les dépenses effectuées en vue de l'aménagement des terrains (clôtures, mouvements de terre, plantations, etc.).

Compte 213 - Constructions sur sol propre

Les constructions comprennent essentiellement les bâtiments, les installations, les agencements, les aménagements, les ouvrages d'infrastructure.

Ce compte comporte les subdivisions suivantes :

2131 Bâtiments

21311 Bâtiments publics

21312 Bâtiments privés

2135 Installations générales, agencements, aménagements des constructions (I.G.A.A.C)

Compte 214 - Constructions sur sol d'autrui

Ce compte enregistre la valeur des constructions édifiées sur le sol d'autrui.

Ce compte comporte les subdivisions suivantes :

2141 Constructions sur sol d'autrui, bâtiments publics,

2145 Constructions sur sol d'autrui, installations générales, agencements, aménagements.

Compte 215 - Installations, matériel et outillage techniques

Sont retracés à ce compte :

Les installations complexes spécialisées : unités complexes fixes d'usage spécialisé, pouvant comprendre constructions, matériels ou pièces qui, même séparables par nature, sont techniquement liés pour leur fonctionnement et que cette incorporation de caractère irréversible rend passible du même rythme d'amortissement (compte 2151) ;

4012 Les installations à caractère spécifique : installations qui sont affectées à un usage spécifique et dont l'importance justifie une gestion comptable distincte (compte 2153) ;

➤ Le matériel et l'outillage (compte 2154).

Compte 216 - Collections, œuvres d'art

Sont notamment retracés à ce compte :

L'ensemble des objets ayant un intérêt esthétique, scientifique, historique, et/ou une valeur particulière provenant de leur rareté ;

Les œuvres d'art et objets d'art et les fonds anciens de bibliothèque et de musée correspondant à la définition retenue par le ministère de la culture¹.

Compte 218 - Autres immobilisations corporelles

¹ Tous ouvrages antérieurs à 1810 et les productions des 19^{ème} et 20^{ème} siècles en raison de leur rareté ou de leur appartenance à des collections spécialisées ou régionales (manuscrits, estampes, photographies, cartes et plans, etc.).

Le compte 218 enregistre les immobilisations corporelles autres que celles figurant aux comptes 211 à 216.

Compte 2181 - Installations générales, agencements, aménagements divers

Le montant des installations générales, agencements et aménagements financés par l'établissement ou le service est enregistré au compte 2181 lorsque ces éléments sont incorporés dans des immobilisations dont l'entité n'est pas propriétaire ou sur lesquelles elle ne dispose d'aucun autre droit réel.

Compte 2182 - Matériel de transport

Le matériel de transport comprend tous les véhicules et appareils servant au transport des personnes et des marchandises, matières et produits.

Compte 2183 - Matériel de bureau et matériel informatique

Le matériel de bureau et informatique comprend, notamment les ordinateurs utilisés par les différents services.

Compte 2184 - Mobilier

Le mobilier comprend les meubles et objets tels que tables, chaises, classeurs.

Compte 2185 - Cheptel

Sont enregistrés à ce compte les animaux qui ne sont pas destinés à la vente.

Compte 2188 - Autres immobilisations corporelles

Compte 22 - Immobilisations reçues en affectation (fiche technique n°36)

Ce compte enregistre les immobilisations reçues en affectation par l'établissement ou le service.

L'affectation est une procédure qui, tout en conservant à la collectivité affectante la propriété d'un bien, autorise le transfert à un tiers de la jouissance de ce bien avec les droits et obligations qui s'y attachent.

Ainsi, les charges d'amortissement et d'entretien incombent à l'affectataire.

La subdivision intéressée du compte 22 « Immobilisations reçues en affectation » est débitée du montant de la valeur brute¹ de l'immobilisation reçue par le crédit du compte 229 « droits de l'affectant ».

Ce même compte 229 est débité par le crédit des comptes 28, 131 et 16 des amortissements, subventions et emprunts éventuellement transférés. Il est crédité par le débit du compte 139 pour la part de la subvention transférée au compte de résultat.

Le compte 229 « droits de l'affectant » représente donc la contrepartie nette des éléments d'actif et de passif reçus en affectation.

Au retour du bien, le compte 229 est débité par le crédit de la subdivision intéressée du compte 22 du montant de la valeur brute de l'immobilisation initialement reçue.

Le compte 229 est crédité par le débit des comptes 28 et éventuellement 131 et 16 (si la subvention et l'emprunt ne sont pas totalement amortis). Le compte 139 est crédité par le débit du compte 229.

Le solde créditeur du compte 229 est soldé par le crédit du compte 1021 « Dotation ».

L'ensemble de ces opérations constitue des opérations d'ordre non budgétaires.

Le compte 22 comporte les mêmes subdivisions que le compte 21.

Compte 23 - Immobilisations en cours

¹ Valeur brute = valeur historique = coût d'acquisition ou prix de revient + adjonctions.

Le compte 23 « immobilisations en cours » enregistre, à son débit, les dépenses afférentes aux immobilisations en cours qu'il s'agisse d'avances versées avant justification des travaux (comptes 237 et 238) ou d'acomptes versés au fur et à mesure de l'exécution des travaux (comptes 231, 235 et 232).

Les avances s'entendent comme les sommes versées avant tout commencement d'exécution de commandes ou en dépassement de la valeur des fournitures déjà faites ou des travaux déjà exécutés.

Les acomptes se définissent comme les sommes versées sur justification d'exécution partielle.

Le compte 23 enregistre à son crédit le montant des travaux achevés.

En fin d'exercice, le compte 23 fait donc apparaître la valeur des immobilisations qui ne sont pas terminées ou mises en service.

Lorsque l'immobilisation est mise en service, les dépenses portées au compte 23 sont virées à la subdivision intéressée des comptes 20 ou 21 par opération d'ordre non budgétaire (justifiée par un certificat administratif de l'ordonnateur).

Compte 231 – Immobilisations corporelles en cours (fiche technique n°10)

Compte 232 – Immobilisations incorporelles en cours

Du point de vue de leur origine, les immobilisations inscrites aux comptes 231 et 232 se répartissent en deux groupes :

- Celles qui sont créées par les moyens propres de l'établissement ou du service;
- ☞ Celles qui résultent des travaux de plus ou moins longue durée, confiés à des tiers.

Le coût des immobilisations créées par l'établissement ou le service correspond au coût de production de celles-ci. Il est porté au débit du compte 231 s'il s'agit d'immobilisations corporelles en cours ou du compte 232 s'il s'agit d'immobilisations incorporelles en cours (exemple des logiciels) par le crédit de la subdivision intéressée du compte 72 « Production immobilisée ».

Le coût de production d'une immobilisation comprend :

- Le coût d'acquisition des matières consommées ;
- Les charges directes de production, qui selon le plan comptable général, sont les charges qu'il est possible d'affecter sans calcul intermédiaire au coût du bien ;
- Les charges indirectes de production dans la mesure où elles peuvent raisonnablement être rattachées à la production du bien.

Il est retracé dans la comptabilité analytique de l'ordonnateur.

Le compte 231 comporte les subdivisions suivantes :

- 2312 Terrains, agencements et aménagements de terrains
- 2313 Constructions sur sol propre
- 2314 Constructions sur sol d'autrui
- 2315 Installations, matériel et outillage techniques
- 2318 Autres immobilisations corporelles

VIII. *Technique budgétaire et comptable*

Immobilisations créées par l'établissement ou le service :

- Débit subdivision intéressée du compte 231 « Immobilisations corporelles en cours » ou 232 « Immobilisations incorporelles en cours »

(mandat de paiement)

- Crédit 721 « Production immobilisée - immobilisations incorporelles » ou 722 « Production immobilisée - immobilisations corporelles » (titre de recettes)

Immobilisations résultant de travaux confiés à des tiers :

- Débit subdivision intéressée du compte 231 « Immobilisations corporelles en cours » ou 232 « Immobilisations incorporelles en cours » (mandat de paiement)
- Crédit 4041 « Fournisseurs ; achats d'immobilisations »

Imputation définitive à l'actif lors de l'achèvement des travaux :

- Débit subdivision intéressée du compte 21 « Immobilisations corporelles » ou du compte 20 « Immobilisations incorporelles »
- Crédit subdivision intéressée du compte 231 « Immobilisations corporelles en cours » ou du compte 232 « Immobilisations incorporelles en cours »

Compte 235 – Part investissement – marché de partenariat (fiche d'écritures n°9)

Lorsque des biens sont acquis par voie de marchés de partenariat (partenariat public/privé (PPP)), l'établissement ou le service verse au partenaire privé une redevance composée de trois parts :

- Une part relative au coût de l'investissement réalisé ;
- Une part relative aux frais d'exploitation mis en œuvre ;
- Une part relative au coût de financement.

La part « investissement » versée avant la mise en service du bien s'enregistre au débit du compte 235 « Part investissement - marché de partenariat ».

Lorsque le bien objet du marché de partenariat est mis en service, il est intégré au compte 21 « immobilisations corporelles » approprié pour sa valeur totale correspondant au coût d'entrée chez le partenaire privé.

Deux cas de figure peuvent se présenter :

- La part « investissement » du bien a été réglée dans son intégralité au co-contractant privé : l'opération non budgétaire suivante est alors enregistrée :

- Débit compte 21x « immobilisations corporelles » - Crédit compte 235 pour la valeur totale du bien.

- Une partie de la part « investissement » reste à payer : les opérations non budgétaires suivantes sont alors comptabilisées :

- Débit compte 21x « immobilisations corporelles » - Crédit compte 235 pour la part déjà payée au partenaire privé ;

- Débit compte 21x « immobilisations corporelles » - Crédit compte 1675 « Dettes afférentes aux marchés de partenariat » pour la part restant à payer (une dette est constatée à l'égard du partenaire privé qui sera apurée au gré des versements ultérieurs réalisés par l'établissement) ;

- Le cas échéant : Débit compte 21x « immobilisations corporelles » - Crédit compte 13x « subventions d'investissement » si une subvention d'investissement finance le bien.

Compte 237 – Avances versées sur commandes d’immobilisations incorporelles

Compte 238 – Avances versées sur commandes d’immobilisations corporelles (fiche technique n°10)

Lorsque les travaux sont confiés à des tiers, les avances versées sur commandes d’immobilisations incorporelles ou corporelles sont portées au débit des comptes 237 et 238, où elles demeurent jusqu’à justification de leur utilisation. Les comptes 237 et 238 sont alors crédités par le débit des comptes 231 et 232 au vu des pièces justificatives de l’exécution des travaux (opération d’ordre budgétaire).

Pour rappel, les avances correspondent aux sommes versées avant tout commencement d’exécution de commandes ou en dépassement de la valeur des fournitures déjà faites ou des travaux déjà exécutés.¹

Technique budgétaire et comptable

Mandatement de l’avance jusqu’au dernier paiement

- Débit 237 « Avances versées sur commandes d’immobilisations incorporelles » (mandat de paiement) ou 238 « Avances versées sur commandes d’immobilisations corporelles » (mandat de paiement)
- Crédit 4041 « Fournisseurs ; achats d’immobilisations »

Intégration des avances aux comptes d’immobilisations en cours

- Débit subdivision concernée du compte 231 « Immobilisations corporelles en cours » ou 232 « Immobilisations incorporelles en cours » (mandat de paiement)
- Crédit subdivision concernée du compte 237 ou 238 (titre de recettes)

Compte 24 - Immobilisations affectées, concédées ou mises à disposition (fiche technique n°37)

Toutes les immobilisations appartenant à un établissement mais mises à disposition, concédées ou affectées au profit de tiers dans le cadre, notamment, de la coopération sanitaire, sociale et médico-sociale (groupement de coopération sociale et médico-social, groupement de coopération sanitaire, groupement d’intérêt public etc.) sont enregistrées au compte 24 dans la comptabilité de l’affectant.

Le compte 241 « Immobilisations affectées, concédées ou mises à disposition » est débité par le crédit du compte de classe 2 intéressé de la valeur brute de l’immobilisation affectée concédée ou mise à disposition.

Le compte 249 « Droits du remettant » est crédité par le débit des comptes 28, 131 et 16 des amortissements, subventions d’équipement et emprunts éventuellement transférés. Il est débité par le crédit du compte 139 pour la partie des subventions amortie préalablement au transfert.

Lors du retour du bien, le compte de classe 2 est débité par le crédit du compte 241 pour la valeur brute de l’immobilisation initialement affectée.

Le compte 249 est débité par le crédit des comptes 28, 131 et 16 pour le montant total des amortissements et remboursements. Le compte 249 est crédité par le débit du compte 139 pour le montant total de la subvention amortie.

Le solde créditeur du compte 249 est soldé par le crédit du compte 1021 « Dotation ».

L’ensemble de ces opérations constitue des opérations d’ordre non budgétaires.

Compte 26 - Participations et créances rattachées à des participations

¹ Les acomptes, qui sont versés au fur et à mesure de l’exécution des travaux, s’enregistrent, eux, aux comptes 231 « Immobilisations corporelles en cours » et 232 « Immobilisations incorporelles en cours ».

Constituent des participations les droits de l'établissement dans le capital de société ou de structures de coopération, matérialisés ou non par des titres, destinés à contribuer de manière utile à l'activité de l'établissement.

L'acquisition de participations peut s'effectuer sous forme de versements en numéraire et/ou d'apport en nature. Dans ce second cas, on procède tout d'abord à la sortie du bien, puis à l'intégration de la valeur de la participation.

Les participations sont inscrites au débit du compte 26 par le crédit du compte 404 « Fournisseurs d'immobilisations ».

En cas de vente de la participation, le compte 775 « Produits des cessions d'éléments d'actif » est crédité par le débit du compte 462 « Créances sur cessions d'immobilisations ». Le compte 26 est crédité par le débit du compte 675 « Valeurs comptables des éléments d'actif cédés ».

IX. Technique budgétaire et comptable

Acquisition de titres / participations à titre onéreux :

- Débit 26 « Participations et créances rattachées à des participations » (mandat de paiement)
- Crédit 4041 « Fournisseurs ; achats d'immobilisations »

puis paiement :

- Débit 4041 « Fournisseurs ; achats d'immobilisations »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Cession des titres /participations :

Enregistrement de la cession, pour le prix de cession :

- Débit 4621 « Créances sur cessions d'immobilisations - amiable »
- Crédit 775 « Produits des cessions d'éléments d'actif » (titre de recettes)

puis encaissement :

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 4621 « Créances sur cessions d'immobilisations - amiable »

Sortie de l'actif pour la valeur d'acquisition :

- Débit 675 « Valeur comptable des immobilisations cédées » (mandat de paiement)
- Crédit 26 « Participations et créances rattachées à des participations » (titre de recettes pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel)

En cas de cession, les éventuelles dépréciations constituées sont reprises selon la technique comptable décrite au commentaire du compte 29 « dépréciations des immobilisations » (débit du compte 296 « Dépréciation des participations et créances rattachées à des participations / crédit du compte 7866 « Reprises sur dépréciations des éléments financiers »).

Compte 27 - Autres immobilisations financières

Les « autres immobilisations financières » comprennent :

402 Les titres, autres que les titres de participation, que l'établissement ou le service acquiert dans le cadre de placements budgétaires ou qu'il a reçus en donation ;

- Des créances assimilables à des prêts (dépôts et cautionnements notamment).

Compte 271 - Titres immobilisés (droit de propriété)

Compte 272 - Titres immobilisés (droit de créance)

Les comptes 271 et 272 décrivent les valeurs acquises par l'établissement ou le service dans le cadre des placements budgétaires ainsi que les valeurs reçues en donation que l'entité a l'intention de conserver durablement ou qu'il n'a pas la possibilité de revendre dans un bref délai. Les valeurs acquises dans le cadre des placements de trésorerie sont enregistrées au compte 50 « valeurs mobilières de placement » et/ou 516 « comptes de placement (court terme) ».

Le compte 271 est utilisé pour suivre les mouvements affectant les titres immobilisés conférant un droit de propriété, c'est-à-dire essentiellement les actions, alors que le compte 272 est utilisé pour le suivi des mouvements affectant les titres immobilisés conférant un droit de créance (bons du Trésor, obligations...).

X. Technique budgétaire et comptable

1) Acquisition de valeurs :

– Valeurs reçues en donation :

- Débit 271 « Titres immobilisés (droit de propriété) » ou 272 « Titres immobilisés (droit de créance) » (mandat de paiement)
- Crédit 1025 « Dons et legs en capital » (titre de recettes)

Le montant est déterminé comme suit :

- titres cotés : ils sont évalués au cours moyen du dernier mois précédant le jour d'entrée dans le patrimoine ;
- titres non cotés : ils sont estimés à leur valeur probable de négociation.

– Obligations souscrites lors d'une émission :

- Débit 272 « Titres immobilisés (droit de créance) » (mandat de paiement)
- Crédit 4041 « Fournisseurs d'immobilisations »

Le montant correspond à la valeur d'acquisition.

– Obligations acquises sur le marché secondaire :

- Débit 4728 « Autres dépenses à régulariser »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

puis dès l'émission du mandat :

- Débit 272 « Titres immobilisés (droit de créance) » (mandat de paiement)
- Débit 627 « Services bancaires et assimilés » (mandat de paiement) (commissions)
- Crédit 4728 « Autres dépenses à régulariser »

2) Vente ou remboursement d'obligations venant à échéance :

– Encaissement du prix :

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 4713 « Recettes perçues avant émission de titres »

– puis, dès l'émission des titres pour le prix de cession et les intérêts :

- Débit 4713 « Recettes perçues avant émission de titres »
- Crédit 775 « Produits des cessions d'éléments d'actifs » (titre de recettes)
- Crédit 762 « Produits des autres immobilisations financières » (titre de recettes) (intérêts)

– Sortie de l'actif pour la valeur d'acquisition :

- Débit 675 « Valeur comptable des immobilisations cédées » (mandat de paiement)
- Crédit 272 « Titres immobilisés (droit de créance) » (titre de recettes pour les

établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel)

Compte 274 - Prêts

Ce compte enregistre les prêts, c'est-à-dire les fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles autorisées par un texte législatif ou réglementaire par lesquelles l'établissement ou le service transmet à des personnes physiques ou morales l'usage de moyens de paiement durant un certain temps.

Le mandat de versement du prêt est enregistré au débit du compte 274 par le crédit du compte de tiers intéressé.

Lors du remboursement, le compte 274 est crédité par le débit du compte de tiers intéressé par l'émission du titre de recettes.

XI. Technique budgétaire et comptable

1) Attribution du prêt :

- Débit 274 « Prêts » (mandat de paiement)
- Crédit 4671 « Crédoiteurs divers »

Versement du prêt :

- Débit 4671 « Crédoiteurs divers »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

2) Remboursement du prêt :

- Débit 46721 « Débiteurs divers – Amiable »
- Crédit 274 « Prêts » (titre de recettes)

Puis :

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 46721 « Débiteurs divers – Amiable »

Compte 275 - Dépôts et cautionnements versés

Les sommes versées à des tiers, à titre de garantie ou de cautionnement, indisponibles jusqu'à la réalisation d'une condition suspensive, sont inscrites au débit du compte 275 (exemples : dépôt de garantie de loyer ou de crédit-bail).

- Technique budgétaire et comptable

Dépôt de garantie :

- Débit 275 « Dépôts et cautionnements versés » (mandat de dépenses)
- Crédit 4671 « Crédoiteurs divers »

Versement :

- Débit 4671
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Remboursement :

- Débit 46721 « Débiteurs divers – Amiable »
- Crédit 275 (titre de recettes)

Puis :

- Débit 515
- Crédit 46721

Compte 276 - Autres créances immobilisées

Le compte 276 est subdivisé de la manière suivante :

- 1394 Compte 2761 « Créances diverses »
- 6816 Compte 2768 « Intérêts courus »

Le compte 2768 est destiné à recevoir les intérêts courus non échus sur prêts et créances. Il est débité, en fin d'exercice, du montant des intérêts courus non échus par le crédit du compte 762 « Produits des autres immobilisations financières ». Il s'agit d'une opération d'ordre semi-budgétaire (émission d'un titre au compte 762).

Il est crédité à l'ouverture de l'exercice suivant par le débit du compte 762 (méthode de la contre-passation).

XII. Technique budgétaire et comptable

En fin d'exercice N, comptabilisation des intérêts courus non échus :

- Débit 2768 « Intérêts courus »
- Crédit 762 « Produits des autres immobilisations financières » (titre de recettes)

Exercice N+1 :

- contre-passation

- Débit 762 « Produits des autres immobilisations financières » (titre d'annulation)
- Crédit 2768 « Intérêts courus »

- prise en charge des intérêts annuels à l'échéance :

- Débit 46721 « Débiteurs divers – Amiable »
- Crédit 762 (titre de recettes)

Puis, encaissement des intérêts :

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 46721 « Débiteurs divers – Amiable »

Compte 28 - Amortissements des immobilisations (fiche technique n°11)

Le compte 28 est subdivisé de la manière suivante :

- 280 Amortissements des immobilisations incorporelles
- 281 Amortissements des immobilisations corporelles
- 282 Amortissements des immobilisations reçues en affectation

L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation. Il est la constatation comptable d'un amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de l'usage, du temps, du changement de technique ou de toute autre cause dont les effets sont jugés irréversibles (voir tome 2 de la présente instruction).

Le mode d'amortissement est la traduction du rythme de consommation du potentiel de services attendus de l'actif par l'établissement.

Le choix entre les différentes modalités d'amortissement, notamment entre les modes d'amortissements dégressifs, variables (ou réels) ou linéaires constants relève de la responsabilité de l'établissement ou du service qui doit cependant le préciser dans le cadre du plan pluriannuel d'investissement et de financement soumis à approbation prévu à l'article R.314-20 du CASF.

L'amortissement d'un actif commence à la date de début de consommation du potentiel de service qui lui est attaché (date de mise en service de l'actif), conformément à la règle du prorata temporis.

L'amortissement constitue une charge d'exploitation de l'exercice constatée au débit des subdivisions intéressées du compte 68 « Dotations aux amortissements et aux provisions ». En contrepartie, il constitue une ressource :

- du tableau de financement, à travers la détermination de la capacité d'autofinancement (cadre d'EPRD) ;
- de la section d'investissement inscrite au crédit des subdivisions intéressées du compte 28 (cadre de budget prévisionnel).

L'amortissement permet donc aux établissements et aux services de procéder au renouvellement de leurs immobilisations sans faire appel à des moyens de financement extérieurs.

La constatation des amortissements constitue une opération d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et une opération d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un mandat au compte 68).

Au bilan, les amortissements sont présentés en déduction des valeurs d'origine¹ de façon à faire apparaître la valeur nette comptable des immobilisations.

Compte 29 - Dépréciation des immobilisations

Le compte 29 comporte les subdivisions suivantes :

- 290 Dépréciation des immobilisations incorporelles ;
- 291 Dépréciation des immobilisations corporelles ;
- 292 Dépréciation des immobilisations reçues en affectation ;
- 293 Dépréciation des immobilisations en cours ;
- 296 Dépréciation des participations et créances rattachées à des participations ;
- 297 Dépréciation des autres immobilisations financières.

La dépréciation d'une immobilisation est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur nette comptable. Cette constatation résulte de tests de dépréciation effectués par l'établissement ou le service à chaque exercice. Elle traduit une perte de valeur de l'élément d'actif résultant de causes dont les effets ne sont pas irréversibles.

Si les dépréciations sont généralement afférentes à des immobilisations non amortissables (par exemple : terrains), elles peuvent néanmoins concerner également les dépréciations exceptionnelles subies par des immobilisations amortissables, lorsqu'en raison de leur caractère non définitif ces dépréciations ne peuvent être inscrites à un compte d'amortissement.

Lors de la constitution d'une dépréciation des immobilisations ou lors de la variation en augmentation d'une dépréciation déjà constituée, le compte 29 concerné est crédité par le débit des subdivisions appropriées des comptes 6816 « Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles », 6866 « Dotations aux dépréciations des éléments financiers » ou 6876 « Dotations aux dépréciations exceptionnelles ».

¹ Valeur d'acquisition ou prix de revient augmenté le cas échéant du prix des adjonctions

Lors de l'annulation d'une dépréciation devenue sans objet ou lors de la variation en diminution de cette dépréciation, le compte 29 concerné est débité par le crédit des subdivisions appropriées des comptes 7816 « Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles », 7866 « Reprises sur dépréciations des éléments financiers » ou 7876 « Reprises sur dépréciations exceptionnelles ».

De même, lors de la cession d'une immobilisation, les éventuelles dépréciations antérieurement constituées sont reprises par le crédit des subdivisions appropriées des comptes 7816, 7866 ou 7876.

La constatation et la reprise d'une dépréciation constituent des opérations d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et des opérations d'ordre semi-budgétaires pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un mandat au compte 68 ou d'un titre au compte 78).

XIII. *Technique budgétaire et comptable*

Constatation d'une dépréciation ou variation en augmentation d'une dépréciation déjà constatée :

- Débit 6816 « Dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles ou incorporelles » ou 6866 « Dotations aux dépréciations des éléments financiers » ou 6876 « Dotations aux dépréciations exceptionnelles » (mandat de paiement)
- Crédit 29 « Dépréciation des immobilisations » (titre de recette pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel)

Reprise d'une dépréciation devenue sans objet ou variation en diminution d'une dépréciation ou cession d'immobilisation ayant donné lieu à dépréciation :

- Débit 29 « Dépréciation des immobilisations » (mandat de paiement pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel)
- Crédit 7816 « Reprise sur dépréciations des immobilisations corporelles ou incorporelles » ou 7866 « Reprise sur dépréciations des éléments financiers » ou 7876 « Reprise sur dépréciations exceptionnelles » (titre de recettes)

Les dépréciations sont portées en déduction de la valeur des postes de l'actif du bilan qu'elles concernent.

3. CLASSE 3 - COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS

Les comptes de la classe 3 regroupent les comptes de stocks et d'en-cours. Ils sont retracés au bilan et font partie de l'actif circulant de l'établissement ou du service.

Les stocks se distinguent des immobilisations corporelles par leur durée d'utilisation (un stock est consommé au premier usage ou rapidement) et par leur destination (un stock est destiné soit à être vendu ou à être distribué pour un prix nul ou symbolique dans le cours normal de l'activité, soit à être consommé au premier usage dans le processus de production ou de prestations de services).

Les en-cours sont des biens ou des services dont l'établissement a commencé la production sur un exercice mais qui ne sont pas finis à la clôture de cet exercice. Leur enregistrement comptable vise à neutraliser le décalage entre les charges enregistrées sur l'exercice considéré et les recettes que cette production générera sur un exercice postérieur (l'exercice suivant en règle générale). Cette neutralisation s'effectue par le crédit d'un compte de produits (compte 713 « Variations des stocks, en cours de production, produits » ; Cf. infra).

Comptes 31 à 37 (fiches techniques n°14 et 15)

6817 Définition des stocks et en cours

Les stocks et production en-cours sont définis comme l'ensemble des biens ou des services qui interviennent dans le cycle d'exploitation de l'établissement ou du service pour être :

- ☞ soit vendus en l'état ou au terme d'un processus de production à venir ou en cours ;
- 4013 soit consommés au premier usage.

On distingue les stocks d'achats des stocks de produits.

Les stocks d'achats comprennent :

- 4820 les matières premières (et fournitures) (compte 31) ;
- 4821 les autres approvisionnements (compte 32 et ses subdivisions) ;
- 4822 les marchandises (compte 37).

Les stocks de produits comprennent :

- 7 les en-cours de production de biens (compte 33) ;
- 8 les produits (compte 35).

Les productions en cours sont des biens en cours de formation au travers d'un processus de production.

Dans les budgets relatifs à l'activité de production et de commercialisation des établissements et services d'aide par le travail (ESAT) et des centres d'hébergement et de réinsertion sociale (CHRS) et dans les budgets relatifs aux activités relevant de l'article R.314-74 du CASF (services industriels et commerciaux (SIC), dotations non affectées (DNA)), un compte spécifique est ouvert pour la comptabilisation des stocks d'emballages : le compte 3227 « emballages ». En principe, les emballages récupérables constituent des immobilisations inscrites au compte 2188 « Autres immobilisations corporelles » (containers). Toutefois, lorsqu'ils ne sont pas commodément identifiables unité par unité, ils peuvent, compte tenu de leur nature et des pratiques, être assimilés à des stocks et sont alors comptabilisés comme tels au compte 3227 (palettes, caisses en bois ou en plastique pour le transport des bouteilles par exemple).

6818 Tenue d'une comptabilité des stocks

La politique d'achat des établissements et services conditionne la tenue d'une comptabilité des stocks, qui peut être simplifiée (à l'exception des médicaments pour lesquels la comptabilité des stocks demeure obligatoire), du fait notamment des phénomènes suivants :

encouragement à une gestion de biens consommables en « flux tendus » : livraison du « juste nécessaire » le matin, transformation et consommation dans la journée ;

développement de la sous-traitance des fonctions relatives à la restauration et à l'entretien des locaux, des matériels et des espaces ;

effets croissants des normes de sécurité alimentaire et d'hygiène qui conduisent à réduire les stocks ;

L'existence de comptes d'achats non stockés (subdivisions du compte 606 « Achats non stockés de matières et fournitures ») laisse à la libre appréciation de l'ordonnateur la tenue d'une comptabilité des stocks, qui doit tenir compte :

- de la capacité de l'établissement ou du service;
- du montant des achats réellement stockés (politique d'achat) ;
- des délais de rotation des stocks.

6819 Suivi budgétaire et comptable des stocks

En cours d'exercice, l'aspect patrimonial des stocks n'est pas abordé et la classe 3 n'est pas mouvementée. Les achats de biens stockés sont imputés au débit des subdivisions *ad hoc* des comptes 601 « Achats stockés de matières premières ou fournitures », 602 « Achats stockés ; autres approvisionnements » et 607 « Achats de marchandises ». Ils font l'objet d'un suivi dans la comptabilité des dépenses engagées.

Les consommations ne sont pas suivies en comptabilité générale mais en comptabilité analytique, en balances périodiques de stocks.

En fin d'exercice, un ajustement comptable permet :

- de faire apparaître le stock à l'actif du bilan ;
- d'éliminer du compte de résultat (au sens du plan comptable général) les achats non utilisés ou revendus.

Ainsi, au cours de la journée complémentaire, le stock existant en balance d'entrée au 1er janvier est annulé et le stock reconnu après inventaire au 31 décembre est intégré au débit des comptes concernés de la classe 3 ; Les variations de stocks apparaissent aux subdivisions des comptes 603 « Variations de stocks » et 713 « Variations des stocks , en cours de production, produits ».

Les budgets annexes ou les comptes de résultat annexes (CRA), à l'exception ESAT, des CHRS et des activités relevant de l'article R.314-74 du CASF (DNA et SIC) qui disposent de leurs propres comptes de stocks, achètent directement leurs produits de consommation en classe 6 du budget principal ou du compte de résultat principal (CRP).

En conséquence, le montant des consommations est toujours égal au montant des achats stockés, corrigé en plus ou en moins du montant de la variation des stocks.

6820 Fonctionnement des comptes 31 à 37

Pour chaque exercice, l'établissement ou le service procède à un inventaire physique des stocks en magasin et le valorise par la méthode du prix moyen pondéré (PMP) ou selon la méthode du premier entré – premier sorti (PEPS, dite aussi FIFO « first in – first out ») ou du coût standard, de façon à déterminer la variation des stocks.

La balance des stocks est transmise au comptable pour lui permettre de comptabiliser, à la clôture de l'exercice, la variation des stocks qui s'opère en deux temps, dans le cadre de l'inventaire intermittent.

Annulation du stock initial : les comptes 31 « matières premières (et fournitures) », 32 « Autres approvisionnements » et 37 « Stocks de marchandises » sont crédités du montant du stock initial par le débit des comptes de variation de stocks intéressés 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures », 6032 « Variation des stocks des autres approvisionnements » et 6037 « Variation des stocks de marchandises ». Les comptes 33 « En-cours de production de biens » et 35 « Stocks de produits » sont crédités du montant du stock initial par le débit des comptes de variation de stocks intéressés 7133 « Variation des en-cours de production de biens » et 7135 « Variation des stocks de produits » (émission de mandats de paiement aux comptes 603x et 713x);

403 Constatation du stock final : les comptes 31, 32 et 37 sont débités du montant du stock final par le crédit des comptes de variation de stocks intéressés 6031, 6032 et 6037 ; Les comptes 33 et 35 sont débités du montant du stock final par le crédit des comptes 7133 et 7135 (émission de titres de recettes aux comptes 603x et 713x).

Les mandats de paiement et les titres de recettes retraçant les écritures aux subdivisions intéressées des comptes 603 et 713 sont transmis au comptable, par l'ordonnateur, appuyés de la balance des stocks.

Compte 38 - Stocks des budgets annexes et des comptes de résultat annexes (fiche technique n°14 ; cas 5)

Les budgets annexes ou comptes de résultat annexes (CRA) « activités de production et de commercialisation » des établissements et services d'aide par le travail (ESAT) et des centres d'hébergement et de réinsertion sociale (CHRS) et les budgets annexes ou CRA retraçant les activités relevant de l'article R.314-74 du CASF (services industriels et commerciaux et dotations non affectées) disposent de comptes de stocks.

La comptabilité des stocks obéit aux mêmes règles que pour le budget principal ou le compte de résultat principal (CRP). Il en va de même pour la comptabilisation de la variation des stocks en fin d'année.

Toutefois, compte tenu de leur objet spécifique, les comptes de stocks des ESAT, des CHRS et des activités relevant de l'article R.314-74 du CASF ne peuvent pas être consolidés avec les comptes de stocks de l'activité principale au niveau du bilan. Aussi, en fin d'exercice, les stocks de ces budgets annexes/CRA sont isolés, dans le budget principal/CRP, au compte 38.

6821 Intégration des stocks des budgets annexes /CRA dans le budget principal /CRP

L'agrégation se fait par l'intermédiaire du compte 38 du budget principal/CRP pour les stocks de chaque budget annexe /CRA.

L'intégration du stock final des budgets annexes/CRA donne lieu aux écritures suivantes.

dans le budget principal/CRP : débit compte 38 « Stocks des budgets annexes et des comptes de résultat annexes » par crédit compte 45x « compte de liaison entre la comptabilité principale et les comptabilités annexes » ;

629 dans le budget annexe/CRA : débit compte 45x par crédit compte de classe 3.

6822 Réintégration des stocks dans le budget annexe/CRA

En début d'année N+1, le stock final de chaque budget annexe/CRA concerné est repris au compte de stock et devient le stock initial du nouvel exercice.

Cette réintégration donne lieu aux écritures suivantes.

7822 dans le budget principal/CRP : débit compte 45 par crédit compte 38 ;

XIV. dans le budget annexe/CRA : débit compte de classe 3 par crédit compte 45.

Compte 39 - Dépréciations des stocks et en-cours

Lorsque la valeur vénale des stocks à la date d'inventaire est inférieure à leur coût d'achat ou de production, l'établissement ou le service doit comptabiliser une dépréciation. Il existe une dépréciation par nature de stocks.

Les subdivisions du compte 39 sont créditées par le débit du compte 6817 « dotations aux dépréciations des actifs circulants » lors de la constitution de la dépréciation.

Les subdivisions du compte 39 sont débitées par le crédit du compte 7817 « reprises sur dépréciations des actifs circulants » lorsque la provision devient pour tout ou partie sans objet.

La constatation et la reprise d'une dépréciation constituent des opérations d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et des opérations d'ordre semi-budgétaires pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un mandat au compte 6817 ou d'un titre au compte 7817).

- Technique budgétaire et comptable

Constatation d'une dépréciation ou variation en augmentation d'une dépréciation déjà constatée :

- Débit 6817 « Dotations aux dépréciations des actifs circulants » (mandat de paiement)
- Crédit 39x « Dépréciations des stocks et en-cours » (titre de recettes pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel)

Reprise d'une dépréciation devenue sans objet ou variation en diminution d'une dépréciation :

- Débit 39x « Dépréciations des stocks et en-cours » (mandat de paiement pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel)
- Crédit 7817 « Reprise sur dépréciations des actifs circulants » (titre de recettes)

4. CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS

Les comptes de tiers enregistrent les créances et les dettes liées à des opérations non exclusivement financières faites en général à court terme. Par extension, ils enregistrent les écritures de régularisation des charges et des produits.

Sont regroupés dans les comptes de la classe 4, les comptes rattachés aux comptes de tiers et destinés à enregistrer soit des modes de financement liés aux dettes (effets à payer), soit des dettes et des créances en cours et à venir se rapportant à l'exercice (charges à payer, produits à recevoir).

Les comptes de régularisation enregistrent, d'une part, les charges et les produits comptabilisés dans l'exercice mais se rapportant à l'exercice ou aux exercices suivants, d'autre part, les charges comptabilisées dans l'exercice mais à répartir sur plusieurs exercices.

Compte 40 - Fournisseurs et comptes rattachés

Figurent sous le compte 40 les dettes liées à l'acquisition de biens ou de services.

Compte 401 - Fournisseurs

Le compte 401 concerne des fournisseurs de biens et services d'exploitation et se subdivise comme suit :

- 4011 Fournisseurs
- 4017 Fournisseurs ; retenues de garanties, oppositions et pénalités de retard d'exécution des marchés
- 40171 Fournisseurs - Retenues de garanties
- 40172 Fournisseurs - Oppositions
- 40173 Fournisseurs - Pénalités de retard d'exécution des marchés

Compte 4011 - Fournisseurs

XV. Technique budgétaire et comptable

Lors de la prise en charge de la dépense mandatée :

- Débit compte de la classe 6 intéressé pour le montant T.T.C¹ (mandat de paiement)
- Crédit 4011 « Fournisseurs »

Lors du règlement :

- Débit 4011 « Fournisseurs »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Pour le montant des mandats émis au cours de l'exercice, annulés par l'ordonnateur et non réglés par le comptable² :

- Débit 4011 « Fournisseurs »
- Crédit compte de la classe 6 intéressé (mandat d'annulation)

Lors de l'acceptation d'une lettre de change-relevé :

¹ Sauf pour les activités à caractère commercial de certains budgets annexes ou comptes de résultat annexes des établissements ou services dont les charges sont enregistrées pour le montant hors taxes récupérables (exemple de la DNA). La TVA est enregistrée au débit du compte 44566 « Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles - TVA sur les autres biens et services ».

² L'annulation d'un mandat déjà réglé génère une écriture au débit du compte 46721 « Débiteurs divers - Amiable »

- Débit 4011 « Fournisseurs »
- Crédit 403 « Fournisseurs ; effets à payer »

Pour le montant des rabais, remises et ristournes obtenus hors factures :

- Débit 4011 « Fournisseurs »
- Crédit 4097 « Autres avoirs »

Pour le montant des avances et acomptes versés sur commandes d'exploitation, pour solde du compte 4091 :

- Débit 4011 « Fournisseurs »
- Crédit 4091 « Fournisseurs – Avances et acomptes versés sur commandes »

Pour les retenues de garanties, oppositions et pénalités de retard pratiquées :

- Débit 4011 « Fournisseurs »
- Crédit 4017 « Fournisseurs – Retenues de garantie, oppositions et pénalités de retard »

Pour le montant des mandats émis au cours d'exercices antérieurs non réglés¹ et annulés ainsi que pour le montant des dettes atteintes par la déchéance quadriennale :

- Débit 4011 « Fournisseurs »
- Crédit 773 « Mandats annulés (sur exercices antérieurs) ou atteints par la déchéance quadriennale » (titre de recettes)

Compte 4017 – Fournisseurs ; retenues de garantie, oppositions et pénalités de retard d'exécution des marchés

Compte 40171 – Fournisseurs – Retenues de garanties

Le compte 40171 est crédité du montant des retenues de garantie pratiquées lors du règlement des achats. Il est débité par le crédit du compte 515 « Compte au Trésor » lors de la libération de la retenue de garantie.

Compte 40172 – Fournisseurs – Oppositions

Le compte 40172 est crédité des oppositions pratiquées lors du règlement des achats. Il est débité par le crédit du compte 515 « Compte au Trésor » du paiement des oppositions. Ce compte enregistre également les oppositions exécutées par le comptable assignataire.

Compte 40173 – Fournisseurs – Pénalités de retard d'exécution des marchés

Le compte 40173 enregistre les pénalités de retard dans l'exécution des marchés d'exploitation selon les modalités décrites dans les commentaires du compte 40473 "Fournisseurs – Achats d'immobilisations - Pénalités de retard d'exécution des marchés ».

Compte 403 - Fournisseurs - effets à payer

Le compte 403 est crédité lors de l'acceptation de la lettre de change-relevé (LCR) par le débit du compte 4011 « Fournisseurs » ou du compte 4041 « Fournisseurs ; achats d'immobilisations ».

Il est débité lors du règlement à l'échéance par le crédit du compte au Trésor.

Compte 404 - Fournisseurs d'immobilisations

¹ L'annulation d'un mandat déjà réglé génère une écriture au débit du compte 46721 « Débiteurs divers - Amiable »

Le compte 404 comporte les subdivisions suivantes :

4041 Fournisseurs ; achats d'immobilisations

40417 Fournisseurs d'immobilisations ; retenues de garanties, oppositions et pénalités de retard d'exécution des marchés

40471 Fournisseurs - Achats d'immobilisations - Retenues de garanties

40472 Fournisseurs - Achats d'immobilisations - Oppositions

40473 Fournisseurs - achats d'immobilisations - Pénalités de retard d'exécution des marchés

Compte 4041 - Fournisseurs ; achats d'immobilisations

XVI. Technique budgétaire et comptable

Lors de l'acquisition :

- Débit compte de la classe 2 intéressé pour le montant TTC¹ (mandat de paiement)
- Crédit 4041 « Fournisseurs ; achats d'immobilisations »

Lors du règlement :

- Débit 4041 « Fournisseurs ; achats d'immobilisations »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Pour le montant des mandats annulés ou réduits par l'ordonnateur et non réglés par le comptable² : (mandats émis au cours de l'exercice ou au cours d'exercices antérieurs) ou atteints par la déchéance quadriennale :

- Débit 4041 « Fournisseurs ; achats d'immobilisations »
- Crédit compte de la classe 2 intéressé (mandat d'annulation si annulation sur l'exercice en cours ou titre de recettes dans les autres cas)

Lors de l'acceptation d'une lettre de change relevé :

- Débit 4041 « Fournisseurs ; achats d'immobilisations »
- Crédit 405 « Fournisseurs d'immobilisations; effets à payer »

Pour les retenues de garanties, oppositions et pénalités de retard pratiquées :

- Débit 4041 « Fournisseurs ; achats d'immobilisations »
- Crédit 4047 « Fournisseurs d'immobilisations ; retenues de garantie, oppositions et pénalités de retard »

Compte 4047 – Fournisseurs d'immobilisations ; retenues de garantie, oppositions et pénalités de retard d'exécution des marchés

Compte 40471 – Fournisseurs – Achats d'immobilisations- Retenues de garanties

Le compte 40471 est crédité du montant des retenues de garantie opérées lors du règlement des acquisitions. Il est débité par le crédit du compte 515 « Compte au Trésor » du montant des sommes payées lors de la libération de la retenue de garantie.

¹ Sauf pour les activités à caractère commercial de certains budgets annexes ou comptes de résultat annexes des établissements ou services dont les achats sont enregistrés pour le montant hors taxes récupérables (exemple de la DNA). La TVA est enregistrée au débit du compte 44562 « Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles - TVA sur immobilisations ».

² L'annulation d'un mandat déjà réglé génère une écriture au débit du compte 46721 « Débiteurs divers - Amiable »

Compte 40472 – Fournisseurs – Achats d’immobilisations- Oppositions

Le compte 40472 est crédité du montant des oppositions opérées lors du règlement des acquisitions. Il est débité par le crédit du compte 515 « Compte au Trésor » du montant des sommes payées lors du règlement des oppositions.

Compte 40473 – Fournisseurs – Achats d’immobilisations- Pénalités de retard d’exécution des marchés

Le compte 40473 enregistre les pénalités de retard dans l’exécution des marchés ou des contrats de partenariat.

Dans la mesure où seules les pénalités de retard sur marchés retracées dans le décompte général et définitif (DGD) sont définitivement acquises à l’établissement ou au service, les pénalités liquidées sur les acomptes demeurent provisoires au même titre que les retenues de garantie.

Ce n’est que lorsque ces indemnités sont définitivement dues à l’établissement ou au service que ce dernier peut émettre un titre au compte 7718 « Produits exceptionnels sur opérations de gestion -Autres ». Dans le cas contraire, elles sont versées au fournisseur.

Ainsi, les mandats doivent être émis pour le montant total des prestations mentionnées, y compris lorsque les pénalités de retard doivent être déduites du paiement. Dans ce cas, le montant des pénalités est inscrit au crédit du compte 40473 par le débit du compte de tiers utilisé lors de la prise en charge du mandat.

Le compte 40473 est débité lors de l’établissement du décompte général définitif :

– par le crédit du compte de prise en charge du titre de recettes émis par l’ordonnateur pour le montant définitif des pénalités figurant au décompte général définitif (si ce montant est supérieur au total des pénalités retenues lors du paiement des acomptes, la différence devra être recouvrée sur le titulaire du marché) ;

– et, par le crédit du compte de disponibilités (compte 515) lorsque le montant définitif des pénalités mentionnées au décompte général définitif est inférieur aux sommes retenues lors du paiement des acomptes (paiement de la différence au titulaire du marché).

Ces pénalités peuvent également être prévues pour les marchés de fournitures et de services ou les marchés de prestations intellectuelles.

Si les pénalités de retard dans l’exécution des marchés ou contrats de partenariat concernent des dépenses d’exploitation, elles sont retracées sur le compte 40173 « Fournisseurs – Pénalités de retard d’exécution des marchés ».

Pour ce qui concerne les contrats de partenariat, en application de l’article 11-d de l’ordonnance n° 2004-559 du 17 juin 2004 et de l’article L. 1414-12 du CGCT, et selon les termes du contrat, les modalités de comptabilisation précitées trouvent également à s’appliquer sauf lorsqu’une partie de la créance représentant une fraction du coût de l’investissement est cédée en application de l’article L. 313-29-1 du code monétaire et financier (dite part « irrévocable »).

Comptes 405 - Fournisseurs d’immobilisations - effets à payer

Le compte 405 est crédité lors de l’acceptation d’une lettre de change relevé par le débit du compte 4041 « Fournisseurs ; achats d’immobilisations ». Il est débité lors du règlement à l’échéance par le crédit du compte au Trésor.

Compte 407 - Fournisseurs - Différences de conversion

Le compte 407 comporte les subdivisions suivantes :

4071 Fournisseurs - Différences de conversion

4074 Fournisseurs d'immobilisation - Différences de conversion

Le compte 407 enregistre les variations des dettes fournisseurs libellées en devise étrangère à la date de l'arrêté des comptes du fait de l'application du taux de conversion.

Si l'application du taux de conversion diminue le montant de la dette fournisseur, le compte 407 est débité par le crédit du compte 47722 « Diminution d'autres dettes ». Cette diminution constitue un gain latent.

Si l'application du taux de conversion augmente le montant de la dette fournisseur, le compte 407 est crédité par le débit du compte 47622 « Augmentation d'autres dettes ». Cette augmentation constitue une perte latente.

Les différences de conversion, lorsqu'elles sont compensées par des contrats de couverture de change, sont enregistrées dans des subdivisions distinctes des comptes 476 et 477 (4768 et 4778 « Différences compensées par couverture de change »).

Il s'agit d'écritures d'inventaire non budgétaires qui doivent être contre-passées au début de l'exercice suivant pour permettre de conserver en comptabilité la valeur historique.

Compte 408 – Fournisseurs ; factures non parvenues (fiche technique n°6)

A la clôture de la période comptable, c'est-à-dire au plus tard à la fin de la journée complémentaire, le compte 408 est crédité par le débit des comptes concernés de la classe 6 du montant des factures non encore parvenues correspondant à des dépenses engagées dont le service a été fait au cours de l'exercice qui se termine (rattachement des charges à l'exercice).

Au cours de l'exercice suivant, le compte 408 est débité par le crédit des comptes de classe 6 débités lors du rattachement. Cette opération de contre-passation est effectuée au vu d'un mandat d'annulation sur exercice courant établi par l'ordonnateur.

Si, à la suite de cette contre-passation, un compte de classe 6 présente exceptionnellement un solde créditeur en fin de gestion, un mandat doit être émis pour l'apurer et une recette de même montant doit être constatée au compte 7718 « Produits exceptionnels sur opérations de gestion - autres » (opération d'ordre budgétaire).

Compte 409 - Fournisseurs débiteurs

Le compte 409 est subdivisé de la manière suivante :

4091 Avances et acomptes versés sur commandes

4093 Mandat – Avances de fonds ou remboursement de débours

4097 Fournisseurs - Autres avoirs

40971 Fournisseurs – Autres avoirs - Amiable

40976 Fournisseurs – Autres avoirs - Contentieux

4098 Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus

Compte 4091- Avances et acomptes versés sur commandes

Le compte 4091 enregistre les avances sur charges, liées directement à l'existence future d'une prestation ou d'une livraison.

Il est débité, lors du paiement d'avances sur commandes passées auprès des fournisseurs, par le crédit du compte au Trésor, au vu d'un ordre de paiement établi par l'ordonnateur auquel sont jointes les pièces générales (premier paiement) et les pièces particulières (avances) prévues à la rubrique « Marchés publics » du décret portant établissement de la liste des pièces justificatives (articles D. 1617-19 à 21 du code général des collectivités territoriales).

La TVA étant applicable aux avances versées dans le cadre de marchés de fonctionnement, il convient de mouvementer le compte 44565 « TVA versée sur avances de marchés de fonctionnement » concomitamment à leur versement afin de comptabiliser la TVA déductible afférente (cf. commentaire du compte 44565).

Lors de la régularisation de l'avance, le compte 4091 est crédité, soit par le débit du compte 4011 « Fournisseurs », soit directement par le débit du compte de classe 6 concerné.

XVII. *Technique budgétaire et comptable*

Versement de l'avance :

- Débit 4091 « Avances et acomptes versés sur commandes »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Réception de la facture et du mémoire :

- Débit subdivision de la classe 6 intéressée (mandat de paiement)
- Crédit 4011 « Fournisseurs »

Simultanément :

- Débit 4011 « Fournisseurs »
- Crédit 4091 « Avances et acomptes versés sur commandes »

Compte 4093 – Mandat – Avance de fonds ou remboursement de débours

Le compte 4093 permet notamment, dans le cadre d'une convention de mandat prévue à l'article L. 1611-7 du code général des collectivités territoriales, la comptabilisation dans les comptes de l'établissement ou du service agissant en tant que mandant :

- des avances de fonds versées au mandataire pour l'exécution des dépenses réalisées pour le compte de l'établissement ou du service ;
- des remboursements de débours lorsque la convention prévoit que le mandataire fait l'avance de la trésorerie nécessaire aux opérations déléguées par l'établissement ou le service ;
- des dépenses déléguées au mandataire, au vu des pièces justificatives produites par ce dernier à l'occasion d'une reddition comptable.

Le compte 4093 est débité :

- par le crédit du compte au Trésor lors du versement de l'avance ou du remboursement de débours, lorsque la convention de mandat prévoit l'avance des fonds nécessaires aux dépenses, cette écriture est constatée au vu d'un ordre de paiement émis par l'ordonnateur ;
- par le crédit du compte 5428 « Disponibilités chez d'autres tiers- Autres » lorsque, dans le cas d'une convention prévoyant une avance de fonds au mandataire, l'avance mise à disposition par l'établissement ou le service s'avère insuffisante pour couvrir les dépenses déléguées (voir commentaire du compte 5428).

Le compte 4093 est crédité :

- par le débit des comptes de charges ou d'immobilisations lors de la prise en charge des dépenses déléguées dans la comptabilité de l'établissement ou du service ;
- par le débit du compte 6718 « Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion » pour les dépenses irrégulièrement effectuées par le mandataire dont l'intégration est refusée par l'établissement ou le service.

L'instruction du 9 février 2017 relative aux mandats passés par les collectivités territoriales, leurs établissements publics et leurs groupements destinés à l'exécution de certaines de leurs recettes et de leurs dépenses présente les écritures comptables.

Compte 4097- Fournisseurs - Autres avoirs

Le compte 4097 est débité du montant des rabais, remises et ristournes obtenus hors factures par le crédit des comptes 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats », 619 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs » et 629 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs ».

Il est crédité par le débit du compte au Trésor ou du compte 4011 « Fournisseurs ».

Compte 4098- Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus

Le compte 4098 est débité à la clôture de la période comptable par le crédit des comptes 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats », 619 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs » ou 629 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs » du montant des avoirs acquis à l'établissement ou au service mais non encore reçus et éventuellement par le crédit du compte 4458 « Taxes sur le chiffre d'affaires à régulariser ou en attente ».

Au cours de l'exercice suivant, le compte 4098 est crédité par le débit du compte 609, 619 ou 629. Cette écriture de contre-passation de l'écriture de rattachement est opérée, à la réouverture des comptes, au vu d'un titre d'annulation sur exercice courant établi par l'ordonnateur.

Compte 41 - Redevables et comptes rattachés

Figurent au compte 41 les créances liées à la vente de produits et services qui résultent de l'activité courante de l'établissement ou du service (produits et services rattachés au cycle d'exploitation de l'établissement ou du service) et qui sont imputés à la subdivision concernée des comptes 70, 73 et 75.

Les produits encaissés avant émission de titres ne doivent jamais transiter par le compte 41 mais par le compte 471 « Recettes à classer ou à régulariser ».

Le compte 41 distingue notamment les créances en phase amiable de recouvrement (compte 411 « Redevables – Amiable ») des créances pour lesquelles une procédure contentieuse est engagée (compte 416 « Redevables – Contentieux »). Le passage de la phase amiable à la phase de recouvrement forcé (acte de saisie ou saisie administrative à tiers détenteur (SATD), lettre de mise en demeure à l'encontre d'un débiteur public, situation de surendettement, redressement judiciaire – liquidation judiciaire) entraîne le transfert du reste à recouvrer du compte 411 au compte 416.

Compte 411 - Redevables - Amiable

Le compte 411 comporte les subdivisions suivantes :

- 4111 Usagers
- 4112 Caisse pivot
- 4113 Caisses de sécurité sociale ; tarifications et prix de journée
 - 41131 Régime général
 - 41132 Régime agricole
 - 41133 Régime de sécurité sociale des travailleurs non salariés des professions non agricoles
 - 41134 Autres régimes obligatoires de sécurité sociale
- 4114 Départements
- 4115 Autres tiers payants
- 4116 État

XVIII. Technique budgétaire et comptable

Lors de la prise en charge de la recette :

- Débit 411 « Redevables – Amiable »
- Crédit compte de la classe 7 intéressé pour le montant TTC ou pour le montant hors taxes à reverser par l'établissement ou le service concernant ses activités assujetties à la TVA (titre de recettes)
- Crédit 44571 « TVA collectée » le cas échéant, pour le montant des taxes à reverser par l'établissement concernant ses activités assujetties à la TVA.

Lors du règlement reçu du redevable (en phase amiable du recouvrement) :

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 411 « Redevables – Amiable »

Pour le montant des réductions ou annulations de titres émis sur l'exercice en cours et non encaissés¹ :

- Débit compte de la classe 7 intéressé (titre d'annulation) et le cas échéant du compte 44571 « TVA collectée »
- Crédit 411 « Redevables – Amiable »

Régularisation des avances reçues , pour le solde du compte 4191 :

- Débit 4191 « Avances reçues »
- Crédit 411 « Redevables – Amiable »

Lors du premier acte contentieux :

- Débit 416 « Redevables – Contentieux »
- Crédit 411 « Redevables – Amiable »

Pour le montant des titres émis au cours d'exercices antérieurs non recouverts² et annulés ou réduits :

- Débit 673 « Titres annulés (sur exercices antérieurs) » (mandat de paiement)
- Crédit 411 « Redevables – Amiable »

Pour le montant des créances émises au cours de l'exercice N et admises en non-valeur au cours de ce même exercice :

- Débit 654 « Pertes sur créances irrécouvrables » (mandat de paiement)
- Crédit 411 « Redevables – Amiable »³

Compte 413 - Clients - effets à recevoir

Ce compte ouvert dans les écritures d'un établissement ou service d'aide par le travail (ESAT) est débité par le crédit du compte 411 lors de l'acceptation par les clients d'une lettre de change ou de la réception d'un billet à ordre.

Il est crédité à l'échéance de l'effet ou à la date de l'escompte par le débit :

- du compte au Trésor et, le cas échéant,
- du compte 627 « Services bancaires et assimilés » ,
- du compte 661 « Charges d'intérêts ».

¹ L'annulation d'un titre déjà encaissé génère une écriture au débit d'une subdivision du compte 47141 « Recettes perçues en excédent à réimputer »

² L'annulation d'un titre déjà encaissé génère une écriture au débit d'une subdivision du compte 47141 « Recettes perçues en excédent à réimputer »

³ Écriture « cible » présentée sans les écritures intermédiaires au compte 4152 (voir commentaire du compte)

Compte 415 - Créances irrécouvrables admises en non-valeur

Compte 4151 – Créances irrécouvrables admises en non-valeur par le juge des comptes

Lorsque le juge des comptes infirme une décision du conseil d'administration rejetant l'admission en non-valeur, le comptable transporte la créance pour laquelle il a obtenu décharge, du compte des restes à recouvrer où elle figure, au débit du compte 4151.

Ce compte est crédité par le débit du compte 6541 « Créances admises en non valeur » lors du mandatement de la charge correspondante.

Cette procédure ne vaut que pour les opérations ayant fait l'objet d'un premier acte de mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable ou du régisseur avant le 1er janvier 2023.

Compte 4152 – Créances irrécouvrables admises en non-valeur par le conseil d'administration et créances éteintes

Le compte 4152 enregistre à son débit, par le crédit du compte de restes à recouvrer intéressé, le montant des créances éteintes ou admises en non-valeur par le conseil d'administration.

Il est crédité par le débit du compte 6541 « Créances admises en non valeur » ou 6452 « Créances éteintes » lors de la constatation de la dépense budgétaire correspondante.

Le compte 4152 est débité par le crédit des comptes de prise en charge des titres concernés lors de la prise en compte de la liste des créances éteintes ou admises en non-valeur dans l'application Hélios. Il est crédité par le débit des comptes 6541 ou 6542 lors de la prise en charge du mandat d'admission en non-valeur ou de constatation des créances éteintes.

XIX. Technique budgétaire et comptable

Constatation de l'admission en non-valeur par transfert des restes à recouvrer au compte de tiers dédié :

- Débit 4152 « Créances irrécouvrables admises en non-valeur par le conseil d'administration et créances éteintes »
- Crédit 41X « Redevables et comptes rattachés »

Prise en charge mandat d'admission en non valeur :

- Débit 6541 « Créances admises en non valeur »
- Crédit 4152 « Créances irrécouvrables admises en non-valeur par le conseil d'administration et créances éteintes »

Si une provision pour dépréciation a été constituée, reprise de la provision :

- Débit 491 « Dépréciation des comptes de redevables »
- Crédit 7817 « Reprise sur dépréciations des actifs circulants »

Compte 416 - Redevables – Contentieux

Le passage de la phase amiable à la phase de recouvrement forcé est différent selon la nature du débiteur : personne physique (acte de saisie ou saisie administrative à tiers détenteur (SATD), situation de surendettement etc.), personne morale de droit public (lettre de mise en demeure à l'encontre du débiteur public), personne morale de droit privé (procédure de sauvegarde, redressement judiciaire, liquidation judiciaire, acte de saisie etc.).

Par ailleurs, l'établissement ou le service constate une dépréciation des comptes de tiers avant la fin de l'exercice, pour un montant approprié.

Le compte 416 comporte les subdivisions suivantes :

- 4161 Usagers
- 4162 Caisse pivot
- 4163 Caisses de sécurité sociale ; tarifications et prix de journée
- 41631 Régime général
- 41632 Régime agricole
- 41633 Régime de sécurité sociale des travailleurs non salariés des professions non agricoles
- 41634 Autres régimes obligatoires de sécurité sociale
- 4164 Départements
- 4165 Autres tiers payants
- 4166 État

XX. *Technique budgétaire et comptable*

Lors du premier acte contentieux :

- Débit 416 « Redevables - Contentieux »
- Crédit 411 « Redevables - Amiable »

Pour le montant des frais de poursuites dus à l'État par le débiteur :

- Débit 416 « Redevables - Contentieux »
- Crédit 4781 « Frais de poursuites rattachés »

Lors de l'encaissement :

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 416 « Redevables - Contentieux »

Pour le montant des titres non recouvrés¹ annulés ou réduits :

- Débit de la subdivision du compte de la classe 7 si le titre a été émis sur l'exercice en cours (titre d'annulation)
ou du compte 673 « Titres annulés (sur exercices antérieurs) » si le titre a été émis sur un exercice antérieur (mandat de paiement)
- Crédit 416 « Redevables - Contentieux »

Pour le montant des créances admises en non-valeur par le conseil d'administration :

- Débit 6541 « Créances admises en non valeur »
- Crédit 416 « Redevables - Contentieux »²

Compte 417 - Redevables - Différences de conversion

¹ L'annulation d'un titre déjà encaissé génère une écriture au débit d'une subdivision du compte 47141 « Recettes perçues en excédent à réimputer »

² Écriture « cible » présentée sans les écritures intermédiaires au compte 4152 (voir commentaire du compte)

Le compte 417 enregistre les variations des créances sur redevables libellées en devise étrangère à la date de l'arrêté des comptes du fait de l'application du taux de conversion.

Si l'application du taux de conversion augmente le montant de la créance, le compte 417 est débité par le crédit du compte 47712 « Augmentation d'autres créances ». Cette augmentation constitue un gain latent.

Si l'application du taux de conversion diminue le montant de la créance, le compte 417 est crédité par le débit du compte 47612 « Diminution d'autres créances ». Cette diminution constitue une perte latente.

Les différences de conversion, lorsqu'elles sont compensées par des contrats de couverture de change, sont enregistrées dans des subdivisions distinctes des comptes 476 et 477 (4768 et 4778 « Différences compensées par couverture de change »).

Il s'agit d'écritures d'inventaire non budgétaires qui sont contre-passées au début de l'exercice suivant pour permettre de conserver en comptabilité la valeur historique.

Compte 418. - Redevables - produits à recevoir (fiche technique n°5)

À la clôture de la période comptable, c'est-à-dire au plus tard à la fin de la journée complémentaire, Le compte 418 est débité par le crédit des comptes concernés de la classe 7 du montant des recettes de fonctionnement non mises en recouvrement et correspondant à des prestations effectuées avant la clôture des comptes pour lesquelles les pièces justificatives n'ont pas encore été établies (rattachement des produits à l'exercice).

Au cours de l'exercice suivant, le compte 418 est crédité par le débit des comptes de classe 7 crédités lors du rattachement. Cette opération de contre-passation est effectuée au vu d'un titre d'annulation de recettes sur exercice courant établi par l'ordonnateur.

Si, à la suite de cette contre-passation, un compte de classe 7 présente exceptionnellement un solde débiteur en fin de gestion, un titre de recettes est émis pour l'apurer et un mandat de paiement de même montant doit être émis au compte 6718 « Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion - autres » (opération d'ordre budgétaire).

Compte 419 - Redevables créditeurs

Le compte 419 est crédité par le débit du compte au Trésor du montant des avances reçues.

Il est débité, après l'émission du titre de recettes, du montant de ces avances par le crédit du compte 41 concerné.

Compte 41911 - Usagers (fiche technique n°21)

Sur la base du règlement de fonctionnement de l'établissement (article L.311-7 du CASF) et du contrat de séjour ou du document individuel de prise en charge (article L.311-4 du CASF), les personnes hébergées ne bénéficiant pas de l'aide sociale peuvent être astreintes au versement d'une avance sur frais de séjour.

Le compte 41911 est crédité du montant des avances reçues des usagers par le débit du compte 515 « compte au Trésor ». Il doit faire l'objet d'un suivi par hébergé.

Il est débité :

- du montant des sommes imputées en l'acquit des créances de l'établissement par le crédit des subdivisions du compte 411 « Redevables-Amiable » ;

630 en cas de trop-perçu, par le crédit du compte 4714 « Recettes perçues en excédent à réimputer » ;

Compte 41913 - Sécurité sociale

Compte 41914 - Départements

Compte 41915 - Autres tiers payants

Compte 41916 - État

Les comptes 41914, 41915 et 41916 enregistrent les avances versées par les départements, les autres tiers payants et l'État destinées à couvrir les charges supportées par les établissements pour la période qui s'écoule entre l'admission des personnes et le paiement des frais d'hébergement.

Les comptes 41913, 41914, 41915 et 41916 sont mouvementés de la même manière que le compte 41911.

Compte 41917 - Avances et contributions des hébergés

Le compte 41917 enregistre les avances et contributions des personnes hébergées au titre de l'aide sociale quel que soit le type d'accueil.

Il se subdivise en deux sous-comptes :

419171 « Provision versée par les hébergés en attente d'admission à l'aide sociale »

419172 « Contributions des hébergés admis à l'aide sociale ».

Ces deux sous-comptes fonctionnent selon les schémas d'écritures retracées dans la fiche n° 38.

Dans les établissements sociaux et médico-sociaux, les directeurs ne sont fondés à exiger une contribution personnelle des personnes âgées admises dans leur établissement au titre de l'aide sociale qu'en application de la décision de la commission d'aide sociale.

Cependant, afin d'éviter toute difficulté de recouvrement, durant la période transitoire, c'est-à-dire dans l'attente de la décision de la commission d'aide sociale, il est institué une provision.

Les règles relatives au versement de cette provision sont inscrites dans le règlement de fonctionnement de l'établissement d'accueil.

Ainsi, dès son entrée dans l'établissement, l'hébergé en attente d'admission à l'aide sociale établit une déclaration relative au versement de la provision, laquelle sera mensuelle ou fonction de la périodicité de l'encaissement des revenus.

Le montant de la provision est fixé dans les mêmes conditions que le montant de la contribution établie par l'article L.132-3 du code de l'action sociale et des familles (soit 90% des revenus, une somme mensuelle minimum étant laissée à la disposition du bénéficiaire de l'aide sociale).

Compte 4192 - Avances reçues des clients

Le compte 4192 est utilisé uniquement pour l'activité annexe de production et de commercialisation des établissements et services d'aide par le travail (ESAT).

Compte 4197 - Clients, autres avoirs

Le compte 4197 est crédité du montant des rabais, remises et ristournes accordés hors factures par le débit du compte 709 « Rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement ». Il est débité par le crédit du compte au Trésor.

Compte 42 - Personnel et comptes rattachés

Compte 421 - Personnel - Rémunérations dues

Le compte 421 « Personnel - Rémunérations dues » est crédité :

➤ soit des rémunérations nettes à payer au personnel par le débit des comptes 641 « rémunérations du personnel non médical », 642 « rémunérations du personnel médical » et éventuellement 648 « autres charges de personnel » ;

- soit des rémunérations brutes du personnel par le débit des comptes 641 et 648.

Dans le premier cas, il est débité par le crédit :

- du compte 427 « Personnel ; oppositions » du montant des oppositions pratiquées par le comptable ;
du compte au Trésor du montant des règlements effectués au personnel.

Dans le second cas, il est débité par le crédit :

du compte 431 « Sécurité sociale » et 437 « Autres organismes sociaux » de la quote-part des charges sociales incombant au personnel ;

- du compte 427 du montant des oppositions pratiquées par le comptable ;

- du compte au Trésor du montant des règlements effectués au personnel.

XXI. *Technique budgétaire et comptable*

Comptabilisation des rémunérations nettes à payer au personnel :

- Débit subdivision du compte 64 intéressé (mandat de paiement)
- Crédit 421 « Personnel – Rémunérations dues »

Comptabilisation des oppositions notifiées :

- Débit 421 « Personnel – Rémunérations dues »
- Crédit 427 « Personnel - Oppositions »

Lors du règlement :

- Débit 421 « Personnel – Rémunérations dues »
- le cas échéant débit 427 « Personnel - Oppositions »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Compte 427 - Personnel - Oppositions

Le compte 427 est crédité du montant des sommes faisant l'objet d'oppositions obtenues par des tiers à l'encontre des membres du personnel de l'établissement et notifiées au comptable, par le débit du compte 421. Il est débité du montant desdites sommes, lors de leur versement aux tiers bénéficiaires de l'opposition, par le crédit du compte 515 « Compte au Trésor ».

Compte 428 - Personnel - Charges à payer et produits à recevoir

Le compte 428 comporte quatre subdivisions :

- 4281 Prime de service à répartir
- 4282 Dettes provisionnées pour congés à payer
- 4286 Autres charges à payer
- 4287 Produits à recevoir

Le fonctionnement des comptes 4281, 4282, 4286 et 4287 est identique à celui des comptes 408 et 418 tel que décrit précédemment (voir fiches n° 5 et n° 6).

Le compte 4282 « Dettes provisionnées pour congés à payer » enregistre uniquement les charges afférentes au personnel qui ne sont pas des fonctionnaires titulaires comme les contractuels ou les contrats aidés. Les personnels statutaires titulaires ne sont pas concernés par ce provisionnement.

Compte 429 - Déficits et débits des comptables et régisseurs

Depuis le 1er janvier 2023 et la fin du régime de responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics et des régisseurs, il n'est plus possible de mouvementer le compte 429 pour enregistrer les déficits constatés qui transitent désormais par le compte 4678 « Déficits sur opérations de gestion ».

Le compte 429 est mouvementé uniquement pour apurer les opérations ayant fait l'objet d'un premier acte de mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire avant le 1er janvier 2023.

Le compte 429 est débité :

S'agissant d'un débet constaté à l'encontre du comptable, au vu de l'arrêté de débet :

- dès lors qu'il est consécutif à une dépense irrégulièrement payée ou une recette non recouvrée : par le crédit du compte 7718 « Produits exceptionnels sur opérations de gestion- Autres »
- dès lors qu'il est consécutif à l'existence d'un solde anormal figurant à un compte de bilan : par le crédit dudit compte.

S'agissant d'un déficit concernant un régisseur de recettes, dès la constatation du déficit :

- par le crédit du compte 4711 « Versements des régisseurs »
- 657 le cas échéant, par le crédit du compte 5412 « Régisseurs de recettes (fonds de caisse) »

S'agissant d'un déficit concernant un régisseur d'avances, dès la constatation du déficit :

par le crédit du compte 5411 « Régisseurs d'avances (avances) »

Le compte 429 est crédité par le débit :

du compte au Trésor pour les sommes mises à la charge du comptable ou des régisseurs et réglées par les intéressés ou par les tiers pour le compte de ces derniers, et pour le montant des sommes ayant donné lieu à décharge de responsabilité ou remise gracieuse couvertes par l'État;

- du compte 6718 « Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion » du montant de la décharge de responsabilité ou de la remise gracieuse obtenue par les régisseurs et les comptables de fait.

L'apurement de ce compte peut s'opérer par l'émission d'un mandat au débit du compte 6541 « Créances admises en non-valeur » en cas d'impossibilité de procéder au recouvrement.

Les sommes inscrites au compte 429 dont le recouvrement est impossible et celles dont l'origine ne peut être justifiée sont apurées par l'émission d'un mandat au débit du compte 6541 « Créances admises en non-valeur », au vu d'une délibération du conseil d'administration.

Compte 43 - Sécurité sociale et autres organismes sociaux

Compte 431 - Sécurité sociale

Compte 437 - Autres organismes sociaux

Les comptes 431 et 437 enregistrent les sommes dues par l'établissement ou le service ainsi que les sommes réglées par l'établissement pour le compte de son personnel à la sécurité sociale et aux organismes sociaux.

Les comptes 431 et 437 sont crédités respectivement :

- du montant des sommes dues par l'établissement ou le service à la sécurité sociale ainsi qu'aux différents organismes sociaux, au titre des cotisations patronales d'assurances sociales, d'allocations familiales, d'accidents du travail, de retraites du personnel par le débit des comptes 645 « Charges de sécurité sociale et de prévoyance » et 647 « Autres charges sociales » ;

- des sommes à régler aux organismes susvisés éventuellement pour le compte du personnel, par le débit des comptes 641 « Rémunérations du personnel non médical », 642 « Rémunérations du personnel médical » et 648 « Autres charges de personnel » ou du compte 421 si ce compte a été crédité des rémunérations brutes à payer au personnel (voir le commentaire du compte 421).

Ils sont débités des règlements effectués à ces organismes par le crédit du compte au Trésor.

XXII. *Technique budgétaire et comptable*

Prise en charge des cotisations sociales patronales :

- Débit 645 « Charges de sécurité sociale et de prévoyance » (mandat de paiement)
- Crédit 431 « Sécurité sociale »
- Crédit 437 « Autres organismes sociaux »

Prise en charge des cotisations sociales salariales :

- Débit 641 « Rémunérations du personnel non médical » ou 642 « Rémunérations du personnel médical » (mandat de paiement)
- Crédit 431 « Sécurité sociale »
- Crédit 437 « Autres organismes sociaux »

Paiement des charges sociales :

- Débit 431 « Sécurité sociale »
- Débit 437 « Autres organismes sociaux »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Compte 438 - Organismes sociaux - Charges à payer et produits à recevoir

Le compte 438 comporte les subdivisions suivantes :

4382 Charges sociales sur congés à payer

4386 Autres charges à payer

4387 Produits à recevoir.

Le compte 438 fonctionne selon les mêmes modalités que celles retenues pour le compte 428 « Personnel - Charges à payer et produits à recevoir ».

Le compte 4382 « Charges sociales sur congés à payer » enregistre uniquement les charges afférentes au personnel ayant un contrat de droit privé, notamment les contrats aidés.

Compte 44 - État et autres collectivités publiques

D'une manière générale, les opérations à inscrire au compte 44 sont conduites avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux considérés en tant que puissance publique, à l'exception, par conséquent, des achats et des ventes qui s'inscrivent au compte 40 « Fournisseurs et comptes rattachés » et 41 « Redevables et comptes rattachés » au même titre que les opérations faites avec les autres fournisseurs et autres redevables.

Compte 442 - État - Impôts et taxes recouvrables sur des tiers

Compte 4421- Prélèvement à la source - Impôt sur le revenu

Le compte 4421 est crédité du montant des sommes dues par l'établissement ou le service au titre du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu.

Les prélèvements réalisés sur la rémunération des agents sont réalisés au centime d'euros le plus proche alors que les reversements sont arrondis à l'euro le plus proche en application de la règle fiscale d'arrondi prévue à l'article 1724 du code général des impôts.

L'écart est retracé en comptabilité :

– au compte 6588 « Charges diverses de gestion courante-autres » lorsque l'arrondi pratiqué est défavorable à l'établissement ou au service ;

– au compte 75888 « Autres produits divers de gestion courante » lorsque l'arrondi pratiqué est favorable à l'établissement ou au service.

Compte 4428- Autres

Le compte 4428 s'utilise notamment pour retracer l'opération suivante :

L'instruction 04-054-B1-M0-M9 du 11 octobre 2004 prévoit la possibilité pour un établissement public local d'acquérir une immobilisation par acte authentique passé en la forme administrative sans recours à un notaire.

Dans ce cas, une procédure spécifique est prévue pour le paiement de l'impôt sur le revenu dû par le vendeur au titre de la plus-value immobilière sur l'acquisition réalisée par l'établissement. Le comptable public assignataire, au vu d'une déclaration d'impôt remplie par le vendeur, retient sur le prix de vente le montant d'impôt dû au titre de la plus-value, et le reverse au service des impôts des particuliers compétent.

- Technique budgétaire et comptable

Acquisition de l'immobilisation :

- Débit 21 « Immobilisations corporelles » (mandat de paiement)
- Crédit 4041 « Fournisseurs d'immobilisations » pour le montant correspondant à la somme due au vendeur
- Crédit 4428 « État – Impôts et taxes recouvrables sur des tiers- Autres » pour le montant correspondant à l'impôt sur les plus-values

Versement au service des impôts :

- Débit 4428 « État – Impôts et taxes recouvrables sur des tiers- Autres »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Compte 443 - Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques, les organismes internationaux

Le compte 443 retrace les relations financières de l'établissement ou du service (subventions, fonds, cotisations, participations diverses, etc.) avec l'État, les départements, l'École des hautes études en santé publique (EHESP) et les autres organismes publics et internationaux notamment.

Il distingue les créances en phase contentieuse des autres créances.

Il est débité par le crédit :

4014 du compte 515 « Compte au Trésor » pour les règlements effectués ;
1395 d'un compte de produits budgétaires.

Il est crédité par le débit :

- du compte 515 « Compte au Trésor » pour les fonds reçus ;
- d'un compte de charges budgétaires.

Compte 4431- Opérations particulières avec les collectivités d'assistance

Compte 44311 Opérations particulières avec les collectivités d'assistance - contributions versées par les hébergés

Le compte 44311 retrace les sommes encaissées au profit du département lorsque l'hébergé admis à l'aide sociale verse spontanément la contribution à ses frais d'hébergement (voir fiche technique n° 38).

Compte 44312 Opérations particulières avec les collectivités d'assistance - ressources encaissées par le comptable

Le compte 44312 se subdivise comme suit :

443121 Ressources encaissées par le comptable

443122 Contributions à reverser par le comptable à la collectivité d'assistance

Le compte 44312 retrace les opérations relatives à la gestion par le comptable des ressources des hébergés admis à l'aide sociale (encaissement des ressources et versement au profit de la collectivité d'assistance des contributions aux frais d'hébergement).

Par ailleurs, le comptable de l'établissement peut, sur la demande de la collectivité d'assistance, régler les dépenses de l'hébergé admis à l'aide sociale.

Dans cette hypothèse, le comptable agit au lieu et place du département. Il prélève sur la contribution revenant au département, le montant nécessaire au règlement des factures. Le compte 443122 « Contributions à reverser par le comptable à la collectivité d'assistance » est alors débité par le crédit du compte 515 « Compte au Trésor ».

Il convient de souligner que le comptable de l'établissement règle en priorité les factures concernant l'hébergé.

En effet, les dépenses de l'hébergé sont enregistrées au fur et à mesure et payées à hauteur du montant disponible du compte 443122.

Si les dépenses sont en instance et que leur montant est supérieur au disponible, aucun reversement n'est effectué à la collectivité d'assistance.

Compte 445 – État, taxes sur le chiffre d'affaires (fiche technique n°22)

Le compte 445 reçoit d'une part le montant des taxes collectées pour le compte de l'État, et d'autre part, le montant des taxes à récupérer.

L'utilisation de ce compte concerne les activités à caractère commercial de certains budgets annexes ou comptes de résultat annexes des établissements publics (exemple de la DNA et des ESAT et CHRS qui ont renoncé partiellement ou totalement à l'exonération de la TVA).

Il est également utilisé pour les recettes provenant de la vente des repas au personnel dans les cantines des établissements publics sociaux et médico-sociaux et de l'activité de portage de repas à domicile. Ces deux activités sont en effet assujetties à la TVA.

Il convient de noter que les repas servis aux usagers ne sont pas assujettis à la TVA. Aussi, seule la tenue d'une comptabilité analytique par l'ordonnateur, permettant notamment de dégager une clé de répartition économique entre la part de l'activité soumise à la TVA et la part située hors du champ d'application, répond à l'obligation fiscale de comptabilité distincte.

Les autres activités des établissements et services (notamment l'activité d'hébergement des établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes) ne sont pas assujetties à la TVA.

Terminologie

Pour les activités des établissements publics assujetties à cette imposition, la TVA comprend deux éléments distincts, indépendants, ayant chacun leurs règles propres.

L'un concerne, en amont, le régime de déductibilité de la TVA : la TVA payée (TVA sur charges et sur acquisitions d'immobilisations) qui se décompose en :

- TVA déductible ;
- TVA non déductible, dans le cas d'assujettissement partiel soumettant la déductibilité à l'application d'une clé de répartition ou d'un coefficient de déduction (cas des dépenses « mixtes », afférentes à des biens et services utilisés concurremment pour la réalisation d'opérations imposables mais n'ouvrant pas droit à déduction et pour la réalisation d'opérations situées hors du champ d'application : CGI, annexe II, article 206).

L'autre concerne, en aval, le régime d'imposition de la TVA : la TVA collectée par l'établissement (TVA sur les produits).

Principes

La TVA collectée d'une part, la TVA déductible d'autre part, ne doivent pas figurer dans les produits et dans les charges d'exploitation. S'agissant d'opérations effectuées pour le compte du Trésor public, elles sont enregistrées dans les comptes appropriés de la classe 4.

En revanche, la TVA non déductible afférente à un bien ou à un service doit normalement, être considérée comme un élément du coût de ce bien ou de ce service (coût d'achat ou coût de production) et est imputée au même compte d'immobilisation ou de charges que le bien ou le service lui-même.

Comptabilisation des opérations

Pour les immobilisations (acquisitions, livraisons à soi-même) :

- le prix d'achat ou le coût de production ne comprend que la TVA non déductible ;
- la TVA déductible constitue une créance sur le Trésor public enregistrée au débit du compte 44562 « Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles, TVA sur immobilisations ».

Pour les achats et ventes de biens et services (charges et produits) :

4823 les achats de biens (autres que les immobilisations) et de services sont comptabilisés en classe 6 hors TVA déductible ;

- la TVA déductible sur achats de biens et services constitue une créance sur le Trésor public enregistrée au débit du compte 44566 « Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles, TVA sur autres biens et services » ;

- les ventes de biens et de services sont comptabilisées en classe 7 hors TVA collectée ;

6823 La TVA collectée par l'établissement constitue une dette envers le Trésor public enregistrée au crédit du compte 44571 « Taxes sur le chiffre d'affaires collectées, TVA collectée ».

Lors de la déclaration aux services fiscaux pour déterminer le montant de la TVA à verser ou à se faire rembourser, la TVA déductible au titre de la période considérée est imputée au débit du compte TVA collectée dans la limite du solde de ce compte.

Lorsque la TVA déductible est inférieure à la TVA collectée, le compte 44571 est soldé par le crédit du compte 44551 « TVA à décaisser ».

Lorsque la TVA déductible est supérieure à la TVA collectée, les subdivisions du compte 4456 sont soldées par le débit du compte 44567 « Crédit de TVA à reporter » ou, s'il en est demandé la restitution, par le débit du compte 44583 « Remboursements de taxes sur le chiffre d'affaires demandé ».

Ce compte 44583 est crédité du montant de la restitution obtenue, par le débit du compte 515 « Compte au Trésor ».

☞ *TVA due intracommunautaire*

Un compte spécifique 4452 « TVA due intracommunautaire » enregistre la TVA intracommunautaire.

Les acquisitions intracommunautaires en France de biens en provenance d'un Etat membre sont, en principe, soumises à la TVA française (CGI, article 256 bis).

L'établissement acheteur doit, lorsque l'acquisition est destinée à une de ses activités soumises à la TVA, enregistrer deux TVA distinctes de même montant (sauf prorata éventuel) :

- Une TVA à payer, au crédit du compte 4452 ;
- Une TVA déductible, au débit du compte 44562 ou 44566 selon la nature de l'achat.

L'établissement acheteur doit, lorsque l'acquisition est destinée à une de ses activités non soumises à la TVA et qu'elle ne bénéficie pas du régime dérogatoire, enregistrer la TVA due intracommunautaire au crédit du compte 4452 par le débit du compte d'achat concerné (classe 6 ou 2). Le compte 4452 est soldé par le crédit du compte 515 lors des opérations de liquidation de TVA.

XXIII. *Technique budgétaire et comptable*

Acquisition d'un bien destiné à être utilisé exclusivement ou partiellement pour une activité soumise à la TVA et ouvrant droit à déduction :

- Débit 2184 « Mobilier » (mandat de paiement) pour le montant HT
- Débit 44562 « TVA déductible sur immobilisations » pour le montant de la TVA
- Crédit 4041 « Fournisseurs ; achats d'immobilisations » pour le montant HT
- Crédit 4452 « TVA intra-communautaire due » pour le montant de la TVA intra-communautaire

Acquisition d'un bien destiné à être utilisé pour des activités imposables mais n'ouvrant pas droit à déduction et/ou pour des activités situées hors du champ d'application de la TVA :

- Débit 2184 « Mobilier » (mandat de paiement) pour le montant HT + le montant de la TVA non déductible
- Crédit 4041 « Fournisseurs ; achats d'immobilisations » pour le montant HT + le montant de la TVA non déductible
- Crédit 4452 « TVA intra-communautaire due » pour le montant de la TVA intra-communautaire

☞ *TVA due à l'importation*

Depuis le 1er janvier 2022, la TVA relative aux importations est recouvrée par la DGFIP lors du dépôt des déclarations périodiques de TVA par l'établissement réalisant ces opérations, dès lors qu'il est identifié comme un redevable identifié à la TVA en France. Comme lors d'acquisitions intracommunautaires, cette nouvelle procédure permet à l'établissement réalisant des opérations à l'importation, de bénéficier d'un mécanisme de collecte-déduction de la TVA directement sur sa déclaration sans avance de trésorerie puisque cette dernière est à la fois collectée et déductible.

Comptablement, la TVA relative à ces opérations réalisées en dehors de l'Union Européenne est enregistrée au compte 4453.

L'entité acheteuse doit, lorsque l'acquisition est destinée à l'une de ses activités soumises à la TVA, enregistrer deux TVA distinctes de même montant (sauf prorata éventuel) :

- une TVA à payer, au crédit du compte 4453 ;
- et une TVA déductible, au débit du compte 44562 ou 44566 selon la nature de l'achat.

Lors des opérations habituelles de liquidation de la TVA, c'est-à-dire au moment du dépôt de la déclaration périodique de TVA par l'établissement, le compte 4453 est débité par le crédit des comptes de TVA idoines, permettant ainsi de déterminer la TVA à payer ou le crédit de TVA à reporter.

Lorsque l'acquisition est destinée à l'une de ses activités non soumises à la TVA, l'établissement enregistre la TVA due à l'importation au crédit du compte 4453 par le débit du compte d'achat concerné (classe 6 ou 2). Le compte 4453 est soldé par le crédit du compte 515 lors des opérations de liquidation de TVA.

☞ TVA versée sur avances de marchés de fonctionnement

Le compte 44565 « TVA versée sur avances de marchés de fonctionnement » retrace la TVA déductible sur avances versées dans le cadre des marchés de fonctionnement. Cette TVA est comptabilisée concomitamment au versement des avances.

Le compte 44565 est crédité par le débit du compte 44566 « TVA sur autres biens et services » du montant de la TVA applicable à l'avance lors du paiement de cette dernière. L'opération s'effectue au vu d'un ordre de paiement établi par l'ordonnateur, par le biais d'un schéma manuel (débit 44566 OD cumul TVA crédit 44565 OD libre TVA).

☞ Régime simplifié d'imposition à la TVA

Les établissements et services soumis à un régime simplifié d'imposition à la TVA déposent, au titre de chaque exercice, une seule déclaration de TVA qui détermine la taxe due au titre de la période et le montant d'acomptes trimestriels exigibles à verser.

Lors du versement de chaque acompte, le compte 44581 « Acomptes - Régime simplifié d'imposition » est débité par le crédit :

- du compte 44567 « Crédit de TVA à reporter » s'il existe un crédit de TVA pour lequel aucun remboursement n'a été demandé;
- du compte 515 pour le solde à décaisser.

Lors du dépôt de la déclaration annuelle, la situation est régularisée. L'ensemble des comptes de TVA sont soldés (à l'exception du compte 44567 si l'établissement public ne demande pas le remboursement de son crédit de TVA).

Si un complément de TVA doit être versé, la TVA facturée exigible au titre de l'exercice est débitée au compte 44571 « TVA collectée » par le crédit des comptes :

- 4456 « TVA déductible » ;
- 44581 « Acomptes - Régime simplifié d'imposition » ;

- 44551 « TVA à décaisser » (le compte 44551 est ensuite débité du versement à la recette des impôts par le crédit du compte 515).

Si un excédent de TVA a été versé, le montant des acomptes versés est alors crédité au compte 44581 « Acomptes - Régime simplifié d'imposition » par le débit des comptes :

- 44571 « TVA collectée » (ce compte doit avoir été préalablement débité du montant de la TVA déductible de l'exercice par le crédit des comptes 4456x « TVA déductible »);

- 44567 « Crédit de TVA à reporter » ou, le cas échéant, 44583 « Remboursement de taxes sur le chiffre d'affaires demandé ».

☞ TVA relative à la retenue de garantie

Le compte 44585 « TVA à régulariser – Retenue de garantie » enregistre la TVA sur les retenues de garantie qui ne devient déductible que lorsque le montant de la retenue de garantie est effectivement décaissé et versé au fournisseur.

Ce compte est débité du montant de la TVA afférente à la retenue de garantie, par le crédit du compte 44562 ou 44566 selon la nature de la dépense prise en charge.

Il est crédité lors du versement de la retenue de garantie au fournisseur par le débit :

du compte 44583 « remboursement de TVA demandé » si l'établissement bénéficie à la fin du trimestre d'un crédit de TVA et en demande le remboursement ;

du compte 44567 « crédit de TVA à reporter » dans les autres cas.

Compte 447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés

Le compte 447 se subdivise comme suit :

4471 - Taxe sur les salaires

4478 - Autres impôts et taxes

Le compte 4471 « Taxe sur les salaires » est crédité des charges portées au débit du compte 6311 « Taxe sur les salaires ».

Il est débité lors du règlement par le crédit du compte 515 « Compte au Trésor ».

Le compte 4478 « Autres impôts et taxes » est crédité des charges portées au débit des autres subdivisions intéressées du compte 63.

Il est débité lors du règlement de ces charges par le crédit du compte 515 « Compte au Trésor ».

Compte 448 - État, charges à payer et produits à recevoir

Le compte 448 comporte les subdivisions suivantes :

4482 Charges fiscales sur congés à payer

4486 Autres charges à payer

4487 Produits à recevoir.

Le compte 448 « État, charges à payer et produits à recevoir » fonctionne selon les mêmes modalités que celles retenues pour le compte 428 « Personnel ; charges à payer et produits à recevoir ».

Le compte 4482 « Charges fiscales sur congés à payer » retrace uniquement les charges afférentes au personnel ayant un contrat de droit privé, notamment les contrats aidés.

Compte 45 - Compte de liaison entre la comptabilité principale et les comptabilités annexes (fiche technique n°3)

Le compte 45 enregistre les opérations d'exploitation relatives aux activités faisant l'objet d'un budget annexe (cadre de budget prévisionnel) ou d'un compte de résultat annexe (CRA ; cadre d'EPRD), ou donnant lieu à comptabilité distincte (compte 458).

Le compte 45 est subdivisé comme suit :

451 Compte de rattachement avec le budget principal

M22 EPRD 453 – EHPAD

455 Services relevant de l'article R.314-74 du CASF

456 Autres activités relevant de l'article L.312-1 du CASF

4563 Activité de production et de commercialisation (pour les ESAT et CHRS)

4565 Activité sociale (pour les ESAT)

4568 Autres services relevant de l'article L.312-1 du CASF

458 Autres services à comptabilité distincte

Compte 451 - Compte de rattachement avec le budget principal

Le compte 451 retrace les opérations de trésorerie des établissements et services sociaux et médico-sociaux gérés en budgets annexes (cadre de budget prévisionnel) ou en comptes de résultat annexes (CRA ; cadre d'EPRD) d'une collectivité locale ou d'un établissement public local (CCAS, CIAS) autre qu'un établissement public de santé et un établissement public social et médico-social. Ainsi, le compte 451 est utilisé lorsque le budget principal applique une autre nomenclature comptable que la M22 (par exemple, M14 ou M57 pour les communes et les CCAS/CIAS, M52 ou M57 pour les départements).

Ces établissements et services sociaux et médico-sociaux disposent d'une comptabilité complète, à l'exception du compte 515 « Compte au Trésor » (classes 1 à 8).

Dans la comptabilité du budget annexe/CRA (M22), le compte 451 est :

- débité par le crédit du compte de classe 4 de prise en charge du titre de recettes ;
- crédité par le débit du compte de classe 4 de pris en charge du mandat de dépense.

Dans la comptabilité du budget principal (M14, M52 ou M57), le compte 451 est :

- crédité par le débit du compte 515 « Compte au Trésor » ;
- débité par le crédit du compte 515« Compte au Trésor ».

Ainsi, un même compte de liaison présente en permanence un solde identique mais de sens contraire dans la comptabilité principale et dans la comptabilité annexe correspondante.

M22 EPRD *Compte 453 – EHPAD*

Compte 455 - Services relevant de l'article R.314-74 du CASF

Compte 456 - Autres activités relevant de l'article L.312-1 du CASF

Compte 4563- Activité de production et de commercialisation

Compte 4565 - Activité sociale

Compte 4568 - Autres services relevant de l'article L.312-1 du CASF

Les subdivisions du compte 45 autres que le 451 et le 458 sont ouvertes en fonction des besoins propres de chaque établissement.

Dans la comptabilité du budget annexe ou du compte de résultat annexe (CRA), le compte 45 est :

- 2- débité par le crédit des comptes de la classe 7 du montant des titres de recettes pris en charge ;

- crédité par le débit des comptes de la classe 6 du montant des mandats de dépense pris en charge.

Dans la comptabilité du budget principal ou du compte de résultat principal (CRP), la subdivision intéressée du compte 45 est :

- créditée par le débit des comptes de classe 4 du montant des titres de recettes pris en charge dans la comptabilité du budget annexe/CRA ;
- débitée par le crédit des comptes de classe 4 du montant des mandats de dépense pris en charge dans la comptabilité du budget annexe/CRA.

Ainsi, un même compte de liaison présente en permanence un solde identique mais de sens contraire dans la comptabilité principale et dans la comptabilité annexe correspondante.

A la clôture de l'exercice, le solde du compte 45, qui représente le résultat d'exploitation du budget annexe/CRA, est repris au compte 12 « Résultat de l'exercice » du budget général/CRP (opération extra-comptable).

Dans les établissements et services d'aide par le travail (ESAT) et les centres d'hébergement et de réinsertion sociale (CHRS) ayant une activité de production et de commercialisation, le compte de liaison utilisé pour le suivi des opérations relatives à l'activité de production et de commercialisation est le compte 4563 « Budget annexe - activité de production et de commercialisation ».

Par ailleurs, le compte 4565 est utilisé pour retracer l'activité sociale d'un ESAT lorsque celui-ci est géré en budget annexe/CRA d'un établissement public social et médico-social.

Compte 458 - Opérations pour le compte de tiers

Compte 4581 – Dépenses (à subdiviser par mandat)

Compte 4582 – Recettes (à subdiviser par mandat)

Le compte 458 enregistre les opérations effectuées par l'établissement public social et médico-social en qualité de mandataire.

Ce compte est ouvert dans la comptabilité du mandataire qui exécute, en vertu d'une convention, l'exercice de tout ou partie des attributions de la maîtrise d'ouvrage pour le compte du mandant.

Le compte 458 est subdivisé de manière à distinguer les opérations de dépenses (compte 4581) de celles de recettes (compte 4582). Il est par ailleurs prolongé par le numéro apporté à l'opération de mandat. Le compte ainsi constitué ne peut se terminer par zéro.

En cours d'opération, les dépenses et les recettes donnent lieu à l'émission d'ordres de paiement et d'ordres de recettes aux comptes 4581 et 4582 (les comptes 4581 et 4582 sont non budgétaires).

Après l'achèvement des travaux, le compte de dépenses et le compte de recettes présentent, en principe, un solde équivalent. La clôture définitive de l'opération se traduit par le solde réciproque du compte de dépenses 4581 et du compte de recettes 4582.

XXIV. Technique budgétaire et comptable

En cours d'opération, réalisation des travaux par le mandataire :

- Débit 4581 « Opérations pour le compte de tiers - Dépenses »
- Crédit 4041 « Fournisseurs d'immobilisations »

Puis paiement :

- Débit 4041 « Fournisseurs d'immobilisations »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Financement par le mandant (par exemple, un autre établissement public social et médico-social) :

- Débit 443821 « Autres collectivités publiques – Recettes - Amiable »
- Crédit 4582 « Opérations pour le compte de tiers - Recettes »

Puis règlement :

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 443821 « Autres collectivités publiques – Recettes - Amiable »

Compte 46 - Débiteurs et créditeurs divers

Ce compte enregistre toutes les créances et toutes les dettes non comprises dans les comptes précédents de la classe 4.

Compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisations (fiche technique n°12)

Le compte 462 est subdivisé comme suit :

4621 - Créances sur cessions d'immobilisations- Amiable

4626 - Créances sur cessions d'immobilisations- Contentieux

Le compte 462 est débité, lors de la cession d'immobilisations, du prix de cession des éléments d'actif cédés, par le crédit du compte 775 « Produits des cessions d'éléments d'actif » (en parallèle, lors de la cession ou en fin d'exercice, le compte d'immobilisation concerné par la cession est crédité par le débit du compte 675 « Valeurs comptables des éléments d'actif cédés » pour le montant résiduel - valeur brute diminuée des amortissements).

Compte 463 - Fonds en dépôts

Compte 4632 - Fonds reçus ou déposés; Usagers

Compte 46321 - Fonds reçus ou déposés ; Hospitalisés et hébergés

Le compte 46321 est crédité du montant des fonds reçus ou déposés par le débit du compte 515 « Compte au Trésor ».

Il est également crédité du montant de l'argent de poche revenant à l'hébergé admis à l'aide sociale par le débit du compte 443121 « opérations particulières avec les collectivités d'assistance - ressources encaissées par le comptable ».

Il est débité :

du montant des sommes versées aux malades, à une personne de leur choix munie d'une procuration sous seing privé, à un mandataire ou à un gérant d'affaires par le crédit du compte 515 « Compte au Trésor » ;
- par le crédit du compte 46324 « Fonds appartenant à des malades sortis » pour solde en cas de départ non précédé du remboursement des sommes en dépôt.

Modalités de gestion des ressources des hébergés admis à l'aide sociale

Les ressources dont sont bénéficiaires les personnes placées dans un établissement au titre de l'aide aux personnes âgées ou de l'aide aux personnes handicapées, sont affectées au remboursement de leurs frais d'hébergement et d'entretien dans la limite de 90 % (article L. 132-3 du CASF).

Les ressources sont gérées par l'hébergé qui peut les faire domicilier librement sur n'importe quel compte bancaire ou postal. Il a cependant pour obligation de verser au comptable de l'établissement la part revenant à la collectivité d'assistance (90 % des ressources en principe).

Cependant, en application de l'article L.132-4 du CASF, la perception des ressources de l'hébergé, leur affectation, hors argent de poche, aux frais d'hébergement, le reversement du minimum laissé à l'hébergé, peuvent être assurés par le comptable de l'établissement soit à la demande de l'intéressé ou de son représentant légal, soit à la demande de l'établissement lorsque l'intéressé ou son représentant légal ne s'est pas acquitté de sa contribution pendant trois mois au moins. Dans les deux cas, c'est le représentant de la collectivité publique d'aide sociale qui en prend la décision et en précise la durée.

Compte 46322 - Fonds trouvés sur les décédés

Le compte 46322 est crédité du montant des fonds trouvés sur les malades décédés avant tout dépôt par le débit du compte 515.

Il est débité des sommes restituées aux héritiers, sous réserve des justifications produites ou consignées.

Pour les retraits effectués par les héritiers auprès du comptable, la remise des fonds ou des objets se fait contre signature d'une décharge. La justification de l'identité du retirant doit être présentée.

Pour les sommes d'argent, le comptable fait acquitter un ordre de paiement établi au nom du bénéficiaire. Pour les objets, il fait acquitter et conserve en justification le reçu PIC ou, à défaut, la fiche de dépôt PIC jointe au dépôt initial.

Les demandeurs doivent en outre justifier de leur qualité d'héritier. La qualité héréditaire peut être justifiée par la production d'un certificat d'hérédité délivré par le maire de la commune de résidence du défunt lorsque le montant des objets à remettre est inférieur à 5 300 €. Au-delà de ce seuil, ou à défaut de certificat, doit être produit un certificat de propriété ou l'acte de notoriété ou l'intitulé d'inventaire ou le jugement d'envoi en possession. Le document est conservé par le comptable.

Compte 46324 - Fonds appartenant à des malades sortis

Le compte 46324 est crédité par le débit du compte 46321.

Il est débité des sommes restituées aux malades, à leurs ayants droit ou consignées.

*Compte 4633 - Autres fonds en dépôt**Compte 46331 - Pécule*

Le compte 46331 est crédité du montant des charges portées au débit du compte 6582 « Pécule ».

Il est débité :

9 du montant du pécule versé aux personnes hébergées par le crédit du compte 515 « Compte au Trésor » ;

493 lors du décès de la personne hébergée par le versement aux héritiers par le crédit du compte 515.

Compte 46332 - Fonds de solidarité

Le compte 46332 est crédité du montant des charges portées au débit du compte 6586 « Fonds de solidarité ».

Il est débité du montant des dépenses de faible montant effectuées dans l'intérêt des personnes hébergées sans ressource.

Compte 4634 - Gestion des biens des malades majeurs protégés

Le compte 4634 est subdivisé de la manière suivante :

46341 Masse des prélèvements opérés sur les ressources des malades majeurs protégés

46342 Remises du préposé

46343 Mesures conservatoires, avances de frais

Compte 46341 - Masse des prélèvements opérés sur les ressources des malades majeurs protégés

Le compte 46341 est crédité des différents prélèvements opérés sur les comptes des malades au titre notamment des émoluments dont ils sont redevables pour la gestion de leurs biens.

Ce compte est débité successivement :

- de la rémunération du préposé par le crédit au compte 46342 « Remises du préposé » ;

des sommes portées au crédit du compte 46343 « Mesures conservatoires, avances de frais » lorsqu'il s'avère impossible d'obtenir le remboursement d'avances consenties pour le financement d'actes conservatoires effectués par le directeur de l'établissement ou son représentant ;

- du solde transféré au crédit du compte 7586 « Produits de la gestion des biens des majeurs protégés par la loi » ouvert dans les écritures de l'établissement.

Compte 46342 - Remises du préposé

Les émoluments du préposé mandataire judiciaire à la protection des majeurs sont portés au crédit du compte 46342 par le débit du compte 46341.

Le compte 46342 est débité lors du paiement effectif par le crédit du compte 515 « Compte au Trésor ».

Compte 46343 - Mesures conservatoires, avances de frais

Ce compte est débité en cours d'exercice du montant des avances consenties par le directeur de l'établissement ou son représentant, dans le cas d'urgence et dans l'hypothèse où ces frais ne peuvent pas être immédiatement supportés par les malades concernés.

Il est crédité lors des remboursements effectués, soit directement par les malades, soit par prélèvement sur leur compte.

Compte 4635 - Régies hospitalisés et hébergés (hors fonds gérés par un mandataire judiciaire à la protection des majeurs)

Ce compte retrace les opérations faites dans le cadre d'une régie (de recettes, d'avances ou de recettes et d'avances) qui concernent les fonds des hébergés hors fonds gérés par un mandataire judiciaire à la protection des majeurs : versement de l'argent de poche, menues dépenses, sommes remises par un tiers au profit de l'hébergé, etc.

Compte 464 - Encaissements pour le compte de tiers

Le compte 464 retrace les opérations d'encaissement réalisées par l'établissement ou le service pour le compte de tiers en vertu de textes le prévoyant.

Ce compte est notamment utilisé pour retracer les encaissements et reversements liés aux contrats souscrits par l'établissement ou le service pour apporter une protection sociale complémentaire à son personnel relevant de la fonction publique territoriale¹. Dans ce cadre, l'établissement ou le service peut percevoir des fonds d'entreprises d'assurance ou de mutuelles à reverser à ses agents (par exemple, fonds destinés à maintenir le niveau de salaire d'un agent en arrêt maladie).

Le compte 464 est crédité du montant des encaissements reçus par l'établissement ou le service par le débit du compte 515. Il est débité par le crédit du compte 515 lorsque l'établissement ou le service reverse les fonds au tiers bénéficiaire (le compte 464 est non budgétaire).

Compte 466 - Excédents de versement

Les excédents de versement proviennent de l'encaissement d'une somme supérieure au montant restant à recouvrer ou de l'annulation d'un titre de recettes réglé par le redevable.

Le compte 466 « Excédents de versement » est crédité par le débit du compte 47141 « Recettes perçues en excédent à réimputer » (cf. commentaires du compte 47141).

Il est également crédité par le débit du compte 47143 « Flux d'encaissements à réimputer » lorsqu'un encaissement par flux doit, après vérification, être remboursé au tiers.

¹ cf. Décret n° 2011-1474 du 8 novembre 2011 relatif à la participation des collectivités territoriales et de leurs établissements publics au financement de la protection sociale complémentaire de leurs agents.

Il est débité par le crédit :

- du compte 515 « Compte au Trésor » lors du remboursement de l'excédent de versement ;
- du compte 7718 « produits exceptionnels sur opérations de gestion- Autres » pour les créances prescrites au profit de l'établissement. Les excédents de faible montant sont atteints par la prescription acquisitive de trois mois après leur notification au créancier, en application de l'article 21 de la loi de finances n°66-948 du 22 décembre 1966. Les excédents supérieurs à 8 €, sont quant à eux prescrits dans un délai de quatre ans à partir du premier jour de l'année suivant celle au cours de laquelle les droits ont été acquis en vertu de l'article 1^{er} de la loi n°68-1250 du 31 décembre 1968.

Compte 467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs

Compte 4671- Autres comptes créditeurs

Le compte 4671 est crédité des sommes dues par l'établissement ou le service à ses créanciers pour des opérations autres que pour celles pour lesquelles il est ouvert des comptes spécifiques de la classe 4.

Ce compte fonctionne selon les mêmes modalités que celles retenues pour le compte 4011 « Fournisseurs ».

Compte 4672- Autres comptes débiteurs

Compte 46721- Débiteurs divers- Amiable

Compte 46726- Débiteurs divers- Contentieux

Le compte 4672 est débité du montant des sommes dues à l'établissement ou au service par les débiteurs autres que ceux pour lesquels il est ouvert des comptes spécifiques de la classe 4.

Il distingue les créances en phase contentieuse des autres créances. Les subdivisions du compte 4672 fonctionnent selon les mêmes modalités que celles prévues pour les comptes 411 « Redevables - Amiable » et 416 « Redevables - Contentieux » .

Compte 4673- Mandataires- opérations déléguées- Recettes

Le compte 4673 est mouvementé dans le cadre des conventions de mandats prévues aux articles L.1611-7 et L.1611-7-1 du CGCT.

Ce compte est débité lors de la prise en charge du titre de recettes retraçant les encaissements réalisés par le mandataire pour le compte de l'établissement ou du service agissant en tant que mandant (titre émis au vu des pièces justificatives produites par le mandataire, à l'occasion d'une reddition comptable).

Il est débité par le crédit du compte 4716 « Versements des mandataires » (voir commentaire du compte).

Compte 4675- Taxe d'apprentissage

Le compte 4675 retrace les versements effectués au titre de la taxe d'apprentissage par les entreprises ou les organismes collecteurs aux établissements publics. Les établissements doivent être en mesure d'apporter la justification de la correcte affectation de ces sommes, ce qui conduit à un suivi comptable particulier.

Les recettes provenant de la taxe d'apprentissage ne sont considérées comme définitivement acquises aux établissements ou aux services que dans la mesure où ces derniers les ont utilisées pour financer la formation professionnelle. Dès lors, la constatation des recettes en classe 7 et l'émission du titre de recettes n'interviennent qu'après mandatement des dépenses correspondantes en classe 6.

A la réception des fonds, le compte 515 « Compte au Trésor » est débité par le crédit du compte 4675 « Taxe d'apprentissage ».

Lorsque les dépenses ont été effectuées, les recettes sont constatées à hauteur de celles-ci : le compte 4675 « Taxe d'apprentissage » est débité par le crédit du compte 7484 « Aides forfaitaires à l'apprentissage ».

L'émission des titres de recettes doit être effectuée sur le même exercice budgétaire que l'encaissement des fonds.

Le compte 4675 peut, de manière exceptionnelle, présenter un solde non nul en fin d'année N. Dans ce cas, la somme non utilisée est reportée sur l'année suivante et l'état de développement de soldes doit préciser que ces sommes ont été encaissées sur l'année N. Cette situation est justifiée, le plus souvent, par le décalage entre l'encaissement des versements reçus au titre de la taxe d'apprentissage et le décaissement de la dépense ainsi financée.

Pour les reliquats inscrits au compte 4675 en N-1 ou au cours d'exercices antérieurs et n'entrant pas dans le cas de figure précédemment évoqué, le comptable doit demander, en fin d'exercice N, l'émission d'un titre justifié par un lien d'affectation avec des dépenses de formation professionnelle, réalisées pour le même montant. Si, exceptionnellement, ce lien d'affectation ne peut être établi sur l'exercice N par l'ordonnateur, ce dernier doit veiller, dès que possible, à affecter les reliquats non utilisés au compte 4675 à d'autres dépenses de formation professionnelle. L'état de développement de solde produit par le comptable doit mentionner l'exercice où ces reliquats ont été versés afin de faciliter leur suivi et leur affectation.

Compte 4677- Débiteurs ou créditeurs divers - Différences de conversion

Le compte 4677 enregistre les variations des dettes et des créances libellées en devises étrangères à la date de l'arrêté des comptes du fait de l'application du taux de conversion.

Compte 46771- Créditeurs divers - Différences de conversion

Le compte 46771 fonctionne selon les mêmes modalités que celles retenues pour le compte 407 « Fournisseurs - Différences de conversion ».

Compte 46772- Débiteurs divers - Différences de conversion

Le compte 46772 fonctionne selon les mêmes modalités que celles retenues pour le compte 417 « Redevables - Différences de conversion ».

Compte 4678 - Déficits sur opérations de gestion

Les déficits liés à des opérations de gestion (notamment les différences de caisse négatives) sont constatées par l'émission d'un ordre de paiement comptable au débit du compte 4678 « Déficits sur opérations de gestion » par le crédit du compte au Trésor. Ce compte est soldé par la prise en charge d'un mandat au débit du compte 6583 « Déficits sur opérations de gestion » (voir commentaires du compte).

Compte 468 - Divers - Charges à payer et produits à recevoir

Compte 4682 - Charges à payer sur ressources affectées

Compte 46821 - Fonds à engager

Compte 46828 - Autres ressources affectées

Compte 4684 - Produits à recevoir sur ressources affectées

Compte 46841 - Fonds à engager

Compte 46848 - Autres ressources affectées

Le compte 4682 « Charges à payer sur ressources affectées » est crédité par le débit du compte 4684 « Produits à recevoir sur ressources affectées » du montant de la prise en charge des produits à caractère affecté.

Il est débité par le crédit des comptes intéressés de la classe 7 ou de bilan (131 « Subventions d'équipement transférables ») du montant des fonds dont il a été fait emploi.

Le compte 4684 est crédité par le débit du compte 515 « Compte au Trésor » lors de l'encaissement des fonds relatifs aux recettes affectées (cf. fiche technique n°20).

☞ Cas des fonds à engager :

Dans le cadre des enveloppes limitatives prévues aux articles L.314-3 à L.314-5 du code de l'action sociale et des familles, des fonds peuvent être alloués aux établissements ou aux services en vue de réaliser des opérations d'exploitation ou d'investissement préalablement déterminées. Les sommes versées ne sont réputées acquises à l'établissement ou au service que dans la mesure où les acquisitions ou travaux ont été réalisés.

Le suivi de l'utilisation de ces fonds est effectué aux comptes 46821 « Charges à payer sur ressources affectées – Fonds à engager », 46841 « Produits à recevoir sur ressources affectées - Fonds à engager », 131 « Subventions d'équipement transférables ») et 747 « Fonds à engager ».

Compte 4686 - Autres charges à payer

Compte 4687 - Produits à recevoir

Le compte 4686 « Autres charges à payer » et le compte 4687 « produits à recevoir » fonctionnent selon les modalités retenues pour les autres comptes de charges à payer et produits à recevoir.

Compte 47 - Comptes transitoires ou d'attente

Les opérations qui ne peuvent pas être imputées de façon certaine ou définitive à un compte déterminé au moment où elles doivent être enregistrées ou qui exigent une information complémentaire ou des formalités particulières sont inscrites provisoirement au compte 47. Ce compte doit être apuré dès que possible, par imputation au compte définitif.

Compte 471 - Recettes à classer ou à régulariser

Compte 4711 - Versements des régisseurs (fiche technique n°4)

Le compte 4711 est :

- crédité par le débit du compte 515 « Compte au Trésor » lors du versement des sommes par le régisseur ;

XXV. débité par le crédit des comptes concernés de la classe 7 lors de la prise en charge du titre de régularisation émis par l'ordonnateur.

Ce compte est apuré en fin d'exercice.

Compte 4712 - Virements réimputés

Le compte 4712 est :

- crédité par le débit du compte 515 « Compte au Trésor » lors du rejet d'un virement ;

- débité par le crédit du compte 515 « Compte au Trésor » lors du règlement (régularisation).

Les sommes enregistrées sur ce compte sont régularisées dans le mois suivant leur encaissement.

Compte 4713 - Recettes perçues avant émission des titres

Le compte 4713 est crédité par le débit du compte 515 « Compte au Trésor ». Ces recettes sont portées sur le relevé P 503. Ce relevé est transmis périodiquement à l'ordonnateur pour établissement des titres de recettes de régularisation permettant au comptable de solder le compte 4713.

Le compte 4713 est débité par le crédit des comptes concernés de la classe 1 et de la classe 7.

Ce compte concerne notamment les versements effectués par les organismes sociaux et le versement des subventions.

Compte 4714 - Recettes à réimputer

Le compte 4714 est subdivisé selon qu'il s'agit de recettes perçues en excédent à réimputer (compte 47141), de frais de saisie avant prise en charge (compte 47142) ou de flux d'encaissement à réimputer (compte 47143).

Compte 47141 - Recettes perçues en excédent à réimputer

Le compte 47141 enregistre les recouvrements sur les titres de recettes supérieurs aux restes à recouvrer figurant sur ce titre, quelle que soit l'origine de l'excédent constaté (encaissement ou annulation).

Les comptes 471411 « Excédent à réimputer – Personnes physiques » et 471412 « Excédent à réimputer – Personnes morales » permettent la distinction de ces excédents du fait de la personnalité juridique du débiteur (personne physique ou personne morale).

Le compte 47141 est crédité par le débit du compte au Trésor.

Il est débité par le crédit :

- du compte de tiers intéressé pour les titres de recettes non encore recouverts du débiteur concerné ;
- 1645 du compte 466 « Excédent de versement » .

Compte 47142 – Frais de saisie avant prise en charge

Le compte 47142 est crédité par le débit du compte 515 « Compte au Trésor », pour le montant des frais de saisie non encore pris en charge. Il est débité par le compte de restes à recouvrer où figurent les frais lorsqu'ils auront été pris en charge selon les modalités décrites aux commentaires du compte 4781 « Frais de poursuite rattachés ».

Compte 47143 – Flux d'encaissements à réimputer

Le compte 47143 permet de comptabiliser les flux NOE, NOEMIE ou de lecture optique dont les références ne correspondent pas aux titres pris en charge dans l'application Hélios.

Ce compte est crédité par le débit du compte au Trésor, pour le montant des flux d'encaissements qui n'ont pu être affectés automatiquement à l'émargement de titres de recettes. Il est débité par le crédit du ou des compte(s) de reste(s) à recouvrer que l'encaissement est destiné à apurer ou du compte 466 « Excédent de versement » si l'encaissement par flux doit, après vérification, être remboursé au tiers.

Compte 4716 - Versements des mandataires

Dans le cadre d'une convention de mandat prévue aux articles L. 1611-7 et L. 1611-7-1 du CGCT, le compte 4716 est crédité par le débit du compte au Trésor du montant des recettes encaissées par le mandataire et reversées à l'établissement ou au service (agissant en tant que mandant) avant une reddition des comptes.

Lors de la reddition des comptes permettant la prise en charge des titres de recettes correspondant aux encaissements, le compte 4716 est débité par le crédit du compte de prise en charge du titre 4673 « Mandataires – Opérations déléguées – Recettes ».

XXVI. Technique budgétaire et comptable

Reversement à l'établissement ou au service des recettes encaissées par la mandataire avant une reddition des comptes :

- Débit 515 « Compte au trésor »
- Crédit 4716 « Versements des mandataires »

Lors de la reddition des comptes, l'établissement ou le service émet un titre de recettes pour le montant des encaissements :

- Débit 4673 « Mandataires – opérations déléguées – recettes »
- Crédit compte de classe 7 « Comptes de produits » (titre de recettes)

Les comptes 4676 et 4716 sont apurés l'un par l'autre :

- Débit 4716 « Versements des mandataires »
- Crédit 4673 « Mandataires – opérations déléguées – recettes »

Compte 4717 - Recettes relevé Banque de France et DFT

Le solde des subdivisions du compte 471 retrace les encaissements figurant sur le relevé Banque de France (BDF) et le relevé DFT concernant les établissements et les services qui n'ont pu être imputés de façon certaine (recettes à régulariser).

Compte 47171- Recettes relevé Banque de France - Hors Héra

Le compte 47171 retrace les encaissements figurant sur le relevé Banque de France (BDF) qui ne peuvent être imputés de façon certaine à un compte déterminé au moment où ils sont enregistrés (nécessité d'informations complémentaires) :

– il est crédité, unitairement (lignes du relevé BDF) ou globalement (total du relevé BDF), du montant des encaissements précités par le débit du compte au Trésor, les autres sommes figurant sur le relevé étant directement imputées au crédit des comptes de tiers et financiers idoines (comptes de restes à recouvrer, comptes de recettes perçues avant émission de titres...);

– il est débité au fur et à mesure de l'apurement du relevé BDF (émargements du ou des encaissements initiaux dans Hélios) par le crédit des comptes de tiers et financiers idoines (comptes de restes à recouvrer, comptes de recettes perçues avant émission de titres...).

Compte 47172 – Recettes relevé Banque de France– Héra

Le compte 47172 retrace les encaissements figurant sur le relevé Banque de France (BDF) qui ne peuvent être imputés de façon certaine à un compte déterminé au moment où ils sont enregistrés (nécessité d'informations complémentaires), dans le cas où le comptable utilise l'application Héra : :

– il est crédité du montant total des encaissements figurant sur le relevé BDF par le débit du compte au Trésor ;

– il est débité au fur et à mesure de l'apurement du relevé BDF (après émargements du ou des encaissements initiaux dans Héra, application d'apurement des relevés BDF) par le crédit des comptes de tiers et financiers idoines (comptes de restes à recouvrer, comptes de recettes perçues avant émission de titres...).

Compte 47173 – Recettes relevé DFT – hors Héra

Le compte 47173 retrace les encaissements figurant sur le relevé DFT qui ne peuvent être imputés de façon certaine à un compte déterminé au moment où ils sont enregistrés (nécessité d'informations complémentaires) :

- il est crédité unitairement (saisie de chaque ligne figurant en restes à émarginer sur le relevé DFT) ou globalement (total des restes à émarginer du relevé DFT), du montant des encaissements précités par le débit du compte au Trésor ;

- il est débité au fur et à mesure de l'apurement du relevé DFT (émargements du ou des encaissements initiaux dans Hélios) par le crédit des comptes de tiers et financiers idoines (comptes de restes à recouvrer, comptes de recettes perçues avant émission de titres...).

Compte 47174 – Recettes relevé DFT – Héra

Le compte 47174 retrace les encaissements figurant sur le relevé DFT qui ne peuvent être imputés de façon certaine à un compte déterminé au moment où ils sont enregistrés (nécessité d'informations complémentaires), dans le cas où le comptable utilise l'application Héra :

- il est crédité du montant total des encaissements figurant sur le relevé DFT par le débit du compte au Trésor ;

- il est débité au fur et à mesure de l'apurement du relevé DFT (après émargements du ou des encaissements initiaux dans Héra, application d'apurement des relevés BDF et DFT) par le crédit des comptes de tiers et financiers idoines (comptes de restes à recouvrer, comptes de recettes perçues avant émission de titres...).

Compte 4718 – Autres recettes à régulariser

Le compte 4718 enregistre les opérations d'encaissement avant émission de titre autre que ceux précités. Il enregistre, notamment, les excédents liés à des opérations de gestion (par exemple, les écarts de caisse positifs).

Le compte 4718 est crédité par le débit du compte 515 lors de l'encaissement. Il est débité par le crédit du compte budgétaire lors de l'émission du titre de régularisation.

L'utilisation du compte 4718 ne peut être qu'exceptionnelle. Les sommes enregistrées à ce compte doivent être régularisées dans le mois suivant leur encaissement.

Compte 472 - Dépenses à classer ou à régulariser

Le compte 472 comporte les subdivisions suivantes :

4721 Dépenses réglées sans mandatement préalable

4722 Commissions bancaires en instance de mandatement (cartes bancaires)

4728 Autres dépenses à régulariser.

Les sommes enregistrées sur les subdivisions de ce compte doivent être régularisées dans le mois de la constatation de leur paiement et, en tout état de cause, au plus tard en fin d'exercice.

Compte 4721 - Dépenses réglées sans mandatement préalable

Le compte 4721 enregistre des dépenses répétitives, réglées sans mandatement préalable, telles celles afférentes aux échéances d'emprunts, les factures de téléphone, d'eau et d'électricité. Ce compte doit être soldé dans un délai maximal de trente jours après paiement de la dépense considérée¹ et, en tout état de cause, en clôture d'exercice.

¹ Arrêté du 16 février 2015 relatif aux dépenses pouvant être réglées sans ordonnancement préalable

Le compte 4721 est :

- débité lors des paiements par le crédit du compte 515 « Compte au Trésor » ;
- crédité par le débit du compte budgétaire intéressé lors de l'émission du mandat de régularisation.

Compte 4722 - Commissions bancaires en instance de mandatement (cartes bancaires)

Le compte 4722 est utilisé pour retracer les commissions bancaires relatives à l'encaissement de recettes publiques par carte bancaire lors de la réception de l'avis de mouvement Banque de France.

Il est :

- débité par le crédit du compte 5115 « cartes bancaires à l'encaissement » lors du règlement des commissions bancaires ;
- crédité par le débit du compte 627 « Services bancaires et assimilés » lors de l'émission mensuelle du mandat de paiement de régularisation.

Le même mécanisme est valable pour les commissions bancaires prélevées notamment pour les autres valeurs à l'encaissement.

Compte 4728 - Autres dépenses à régulariser

Le compte 4728 enregistre les opérations relatives aux dépenses réglées sans mandatement préalable autres que celles précitées. Le compte 4728 est débité lors du paiement par le crédit du compte au Trésor. Il est crédité par le débit du compte budgétaire intéressé lors de l'émission du mandat de paiement.

L'utilisation de ce compte ne peut être qu'exceptionnelle.

Compte 475 - Legs et donations en cours de réalisation

Ce compte est crédité de la totalité des recettes et débité de la totalité des dépenses figurant au compte annuel ou final rendu par l'administrateur en contrepartie du compte 5421 « Administrateurs de legs ».

A la clôture des opérations avec l'administrateur, le compte 475 est débité pour solde par crédit du compte 1025 « dons et legs en capital ».

Compte 476 – Différences de conversion – Actif

Compte 4761 – Diminution des créances

Compte 47611 – Diminution des prêts

Compte 47612 – Diminution d'autres créances

Compte 4762 – Augmentation des dettes

Compte 47621 – Augmentation d'emprunts et dettes assimilées

Compte 47622 – Augmentation d'autres dettes

Compte 4768 – Différences compensées par couverture de change

Compte 477 – Différences de conversion – Passif

Compte 4771 – Augmentation des créances

Compte 47711 – Augmentation des prêts

Compte 47712 – Augmentation d'autres créances

Compte 4772 – Diminution des dettes

Compte 47721 – Diminution d'emprunts et dettes assimilées

Compte 47722 – Diminution d'autres dettes

Compte 4778 – Différences compensées par couverture de change

Lors de leur constatation, les créances et dettes en monnaie étrangère sont converties et comptabilisées en euros sur la base du dernier cours de change.

À la fin de chaque exercice, leur montant fait l'objet d'une évaluation du dernier taux en vigueur, les éventuelles différences de conversion sont inscrites aux comptes 476 ou 477.

Les subdivisions du compte 476 « Différences de conversion – Actif » sont ainsi débitées des pertes latentes constatées (diminution de créances ou augmentation de dettes), par le crédit des comptes de créances ou des comptes de dettes. Les pertes latentes entraînent la constitution d'une provision pour pertes de change au compte 1515.

Dans le cas contraire, les subdivisions du compte 477 « Différences de conversion – Passif » sont créditées des gains latents constatés (augmentation de créances ou diminution de dettes), par le débit des comptes de créances ou de dettes.

Les comptes 476 et 477 distinguent, d'une part, les prêts des autres créances et, d'autre part, les emprunts des autres dettes.

En fin d'exercice, les subdivisions du compte 476 sont principalement mouvementées comme suit :

- Débit du compte 47611 « Diminution des prêts » par le crédit du compte 27 ;
- Débit du compte 47612 « Diminution d'autres créances » par le crédit du compte 417 « Redevables-Différences de conversion – Redevables » ou 46772 « Différences de conversion – Débiteurs divers » ;
- Débit du compte 47621 « Augmentation d'emprunts et dettes assimilées » par le crédit du compte 16 ;
- Débit du compte 47622 « Augmentation d'autres dettes » par le crédit du compte 407 « Fournisseurs-Différences de conversion » ou 46771 « Différences de conversion – Créditeurs divers ».

En fin d'exercice, les subdivisions du compte 477 sont principalement mouvementées comme suit :

- Débit du compte 27 par le crédit du compte 47711 « Augmentation des prêts » ;
- Débit du compte 417 « Redevables - Différences de conversion » ou 46772 « Différences de conversion - Débiteurs divers » par le crédit du compte 47712 « Augmentation d'autres créances » ;
- Débit du compte 16 par le crédit du compte 47721 « Diminution d'emprunts et dettes assimilées » ;
- Débit du compte 407 « Fournisseurs- Différences de conversion » ou 46771 « Différences de conversion - Créditeurs divers » par le crédit du compte 47722 « Diminution d'autres dettes ».

Les écritures constatées à la clôture de l'exercice sont contrepassées au début de l'exercice suivant. Il s'agit d'opérations d'ordre non budgétaires.

Les différences de conversion, lorsqu'elles sont compensées par des contrats de couverture de change, sont enregistrées dans des subdivisions distinctes des comptes 476 et 477 (4768 et 4778 « Différences compensées par couverture de change »).

Compte 478 - « Autres comptes transitoires »

Ce compte comporte les subdivisions suivantes :

- 4781 Frais de poursuite rattachés
- 4784 Arrondis sur déclaration de TVA
- 4788 Autres comptes transitoires.

Compte 4781 - Frais de poursuites rattachés (fiche technique n°23)

Lorsque les poursuites sont engagées par un comptable direct du Trésor à l'encontre d'un tiers défaillant et que le recouvrement est informatisé, le rattachement des frais de poursuites est comptabilisé selon les dispositions ci-après.

Lors du rattachement des frais de poursuites, le compte 4781 « Frais de poursuites rattachés » est crédité par le débit du compte de débiteur intéressé puis débité par le crédit du compte au Trésor.

En cas d'annulation des frais de poursuites, le compte 4781 est débité par le crédit du compte de débiteur ou par le crédit du compte 47141 « Recettes perçues en excédent à ré-imputer », si les frais de poursuite ont été encaissés, puis il est crédité par le débit du compte 515 lors du versement par le comptable centralisateur.

En cas d'admission en non-valeur d'une créance, le compte 4781 est débité par le crédit du compte de débiteur intéressé puis crédité par le débit du compte au Trésor.

Compte 4784 – Arrondis sur déclaration de TVA

Ce compte isole les écarts de centimes de TVA entre la TVA comptabilisée et la TVA déclarée (arrondi à l'euro le plus proche).

Compte 48 - Comptes de régularisation

Les comptes de régularisation enregistrent, d'une part, les charges et les produits comptabilisés au cours de l'exercice mais se rapportant aux exercices suivants, et d'autre part, les charges comptabilisées au cours de l'exercice mais pouvant être réparties sur plusieurs exercices ultérieurs.

Ils permettent de répartir les charges et les produits dans le temps de manière à rattacher à un exercice déterminé les charges et les produits le concernant effectivement et ceux-là seulement.

Ainsi, les comptes de régularisation permettent d'enregistrer :

- les charges à répartir sur plusieurs exercices (compte 481) ;
- les charges et les produits constatés d'avance (comptes 486 et 487).

Compte 481 - Charges à répartir sur plusieurs exercices

Les charges à répartir sur plusieurs exercices comprennent les pénalités de renégociation de la dette capitalisée, les frais d'émission d'un emprunt obligataire qui peuvent être répartis sur la durée de cet emprunt et les charges à étaler. En effet, afin de se conformer au plan comptable général, le compte 4812 « Frais d'acquisition des immobilisations » ne doit plus être débité. Ce compte n'est utilisé que pour enregistrer les amortissements restant à constater au titre de l'étalement de la charge.

Toute inscription au compte 481 « charges à répartir sur plusieurs exercices » ne peut résulter que de dispositions la prévoyant expressément. Ce compte budgétaire est amorti par dotation budgétaire annuelle dès l'exercice de constatation de l'étalement de la charge et selon les durées indiquées ci-après.

Compte 4816 - Frais d'émission des emprunts obligataires (fiche technique n°18)

Les frais de publicité et les diverses commissions dues aux organismes bancaires constituent des charges d'exploitation comptabilisées au compte 627 « Services bancaires et assimilés ».

Ces frais peuvent être :

- soit maintenus en charges d'exploitation pour la totalité dans l'exercice où ils sont exposés ;
- soit répartis sur plusieurs exercices, mais dans ce cas, leur durée de répartition ne peut excéder la durée de l'emprunt. En revanche, cette durée peut être plus courte que celle de l'emprunt.

Dans cette seconde hypothèse, le compte 4816 est débité en fin d'exercice du montant de ces frais par le crédit du compte 791 « Transferts de charges d'exploitation » au vu d'un mandat et d'un titre de recettes (opération d'ordre budgétaire) établis par l'ordonnateur.

A la clôture de chaque exercice, le compte 6812 « Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir » est débité par le crédit du compte 4816. Il s'agit d'une opération d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et d'une opération d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un mandat au compte 6812).

Outre les frais d'émission, les intérêts des bons à moyen terme négociables peuvent de la même façon être répartis sur plusieurs exercices, si et seulement s'ils sont précomptés, c'est-à-dire réglés en une seule fois à l'émission du bon.

Compte 4817 - Pénalités de renégociation de la dette

Les indemnités de renégociation de la dette, capitalisées ou non, sont imputées au compte 668 « Autres charges financières ». Lorsque l'établissement choisit d'étaler ces indemnités, elles doivent être étalées sur la durée résiduelle de l'emprunt initial ou du nouvel emprunt si son terme est plus proche.

Le compte 4817 est débité en fin d'exercice du montant de ces indemnités par le crédit du compte 796 « Transferts de charges financières » au vu d'un mandat de paiement et d'un titre de recettes établis par l'ordonnateur (opération d'ordre budgétaire).

À la fin de chaque exercice, le compte 6862 « Dotations aux amortissements des charges financières à répartir » est débité par le crédit du compte 4817. Il s'agit d'une opération d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et d'une opération d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un mandat au compte 6862).

(Voir également la fiche technique n°33).

Compte 4818 - Charges différées liées à l'obligation d'équilibre budgétaire (fiche technique n°18)

L'étalement de charges ne peut concerner que des charges « accidentelles » dont la comptabilisation sur un seul exercice conduirait à une augmentation des tarifs supérieure au pourcentage mentionné à l'article L.342-3 du code de l'action sociale et des familles.

L'étalement peut être demandé par le conseil d'administration de l'établissement ou du service, ou par l'autorité de tarification, pour une durée qui ne saurait excéder 5 ans. Il doit faire l'objet d'une autorisation préalable conjointe du directeur départemental ou régional des finances publiques et de l'autorité qui exerce la compétence de représentant de l'État dans le département¹. La demande d'étalement est réputée acceptée en l'absence de réponse dans un délai de 60 jours.

¹ En application des articles L.315-14 du CASF et L.2131-1 du CGCT, la compétence de représentant de l'État dans le département est exercée par :

- le directeur général de l'agence régionale de santé (ARS) pour les établissements publics sociaux et médico-sociaux (établissements dotés de la personnalité juridique) dont l'autorisation relève de sa compétence, soit exclusive soit conjointe avec le président du conseil départemental ;

Le compte 4818 est débité en fin d'exercice par le crédit du compte 791 « Transferts de charges d'exploitation » du montant de la charge à étaler.

À la clôture de chaque exercice, et dès l'année de constatation de la charge, le compte 6812 « Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir » est débité par le crédit du compte 4818. Il s'agit d'une opération d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et d'une opération d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un mandat au compte 6812).

Compte 486 - Charges constatées d'avance (fiche technique n°8)

Le compte 486 est débité, en fin d'exercice, du montant des charges enregistrées au cours de cet exercice alors qu'elles ne se rapportent pas ou qu'elles ne se rapportent qu'en partie à la gestion en cours, par le crédit des comptes de la classe 6 qui ont supporté la dépense. Cette opération donne lieu à émission d'un mandat de réduction ou d'annulation.

Il est crédité au cours de l'exercice suivant par le débit du compte de charges approprié.

Compte 487 - Produits constatés d'avance (fiche technique n°7)

Le compte 487 est crédité, en fin d'exercice, du montant des produits enregistrés au cours de cet exercice alors qu'ils ne se rapportent pas ou qu'ils ne se rapportent qu'en partie à la gestion en cours, par le débit des comptes de la classe 7 qui ont supporté la recette. Cette opération donne lieu à émission d'un titre de réduction ou d'annulation.

Il est débité au cours de l'exercice suivant par le crédit du compte de produits approprié.

Les financements notifiés au titre de projets d'exploitation s'étalant sur plusieurs exercices sont comptabilisés comme des produits constatés d'avance.

Compte 49 - Dépréciation des comptes de tiers (fiche technique n° 16)

Les créances dont le recouvrement est compromis donnent lieu à la constitution d'une dépréciation au compte 49.

Le compte 49 se subdivise comme suit :

491 Dépréciation des comptes de redevables

492 Dépréciation des comptes de clients

496 Dépréciation des comptes de débiteurs divers

Les comptes 491, 492 et 496 sont crédités en fin d'exercice par le débit du compte 6817 « dotations pour dépréciation des actifs circulants » du montant de la dépréciation à constituer. Cette opération constitue une opération d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et d'une opération d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un mandat au compte 6817).

Lorsqu'une créance est devenue irrécouvrable, la dépréciation constituée est reprise parallèlement à la constatation de la charge résultant de l'admission en non-valeur. Les comptes 491, 492 et 496 sont alors débités par le crédit du compte 7817 « Reprises sur dépréciation des actifs circulants ». Il s'agit d'une opération d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et d'une opération d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un titre au compte 7817).

Il en est de même lorsque la dépréciation est devenue, en tout ou partie, sans objet ou se révèle supérieure à la valeur probable de non recouvrement d'une créance.

- le Préfet, pour les autres établissements publics sociaux et médico-sociaux et pour les établissements et services rattachés à un CCAS, un CIAS ou une collectivité territoriale.

Le compte 492 « Dépréciation des comptes clients » concerne uniquement les opérations du budget de production et de commercialisation d'un ESAT ou d'un CHRS et les opérations des services relevant de l'article R.314-74 du CASF.

5. CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS

Les comptes financiers enregistrent les mouvements de valeurs ainsi que les opérations faites avec le Trésor, les banques et les établissements financiers. Ils comprennent également les comptes relatifs aux placements de trésorerie autorisés.

Par ailleurs, la classe 5 comporte les comptes permettant l'enregistrement des opérations à caractère financier réglementairement autorisées. Il s'agit notamment du versement des disponibilités aux régisseurs d'avances afin de permettre le règlement au comptant de menues dépenses.

Rappel des règles relatives aux conditions de dépôt au Trésor des fonds libres des établissements :

☞ Principe.

La loi organique n°2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (LOLF) dispose que « *sauf dispositions expresses d'une loi de finances, les collectivités territoriales de la République et leurs établissements publics sont tenus de déposer toutes leurs disponibilités auprès de l'État* » (article 26, 3°).

☞ Exceptions au principe.

L'article L.315-19 du code de l'action sociale et des familles précise le nouveau régime des dérogations à l'obligation de dépôt auprès de l'État des fonds des établissements publics sociaux et médico-sociaux.

Compte 50 - Valeurs mobilières de placement

Les valeurs mobilières de placement désignent les « titres acquis en vue de réaliser un gain à brève échéance » par opposition aux titres immobilisés décrits au compte 27.

S'agissant des établissements publics sociaux et médico-sociaux, le compte 50 enregistre les mouvements de titres acquis dans le cadre des placements de trésorerie en application de l'article L.315-19 du code de l'action sociale et des familles.

Compte 506 - Obligations (fiche technique n° 13)

Le compte 506 enregistre les opérations d'acquisition, de remboursement et de cession d'obligations, notamment sur les obligations assimilables du Trésor (OAT) émises par l'Agence France Trésor (AFT) dans le cadre de la gestion de la dette de l'État français.

La comptabilisation des opérations d'acquisition et de cession d'obligations s'opère de la façon suivante :

☞ Obligations souscrites lors d'une émission.

Le compte 506 « Obligations » est débité par le crédit du compte 515 « Compte au Trésor », au vu de l'ordre de paiement établi par l'ordonnateur, du prix de souscription ou d'acquisition des titres.

☞ Obligations acquises sur le marché secondaire.

Le compte 4728 « Autres dépenses à régulariser » est débité par le crédit du compte 515 « Compte au Trésor ».

Dès émission de l'ordre de paiement, le compte 506 « Obligations » est débité par le crédit du compte 4728 « Autres dépenses à régulariser ».

Les frais de commissions sont comptabilisés au débit du compte 627 « Services bancaires et assimilés ».

☞ Obligations vendues sur le marché secondaire.

1er cas : le prix de cession est supérieur au prix d'acquisition.

Le compte 515 « Compte au Trésor » est débité du montant de la cession par le crédit :

- ☞ du compte 506 « Obligations » pour la valeur brute comptable (en principe le coût d'entrée) ;
- du compte 4713 « Recettes perçues avant émission des titres » pour le montant de la plus-value réalisée.

Lors de l'émission du titre de recettes, le compte 4713 sera débité par le crédit du compte 767 « Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement ».

2ème cas : le prix de cession est inférieur au prix d'acquisition.

Le compte 506 « Obligations » est crédité du montant de la valeur brute comptable par le débit :

- du compte 515 « Compte au Trésor » pour le montant de la valeur de cession ;
- 8 du compte 4728 « Autres dépenses à régulariser » pour le montant de la différence entre le prix d'acquisition et le prix de cession.

Lors de l'émission du mandat, le compte 4728 est crédité par le débit du compte 667 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement ».

☞ Obligations venant à échéance.

1er cas : le montant du remboursement est égal au prix d'acquisition.

Le compte 515 « Compte au Trésor » est débité par le crédit :

- du compte 506 « Obligations » pour le montant du prix d'acquisition ;
- du compte 4713 « Recettes perçues avant émission des titres » pour le montant des intérêts.

Le compte 4713 est débité lors de l'émission d'un titre de recettes par le crédit du compte 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement ».

2ème cas : le montant du remboursement est supérieur au prix d'acquisition.

Le compte 515 « Compte au Trésor » est débité par le crédit :

- du compte 506 « Obligations » pour le montant du prix d'acquisition ;
- du compte 4713 « Recettes perçues avant émission des titres » pour le surplus.

Le compte 4713 est débité par le crédit :

- du compte 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement » pour le montant des intérêts ;
- du compte 767 « Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement » pour le surplus.

3ème cas : le montant du remboursement est inférieur au prix d'acquisition.

Le compte 515 « Compte au Trésor » est débité par le crédit :

- du compte 4713 « Recettes perçues avant émission des titres » pour le montant des intérêts ;
- du compte 506 « Obligations » pour le montant de la valeur de cession.

Le compte 4713 est débité lors de l'émission d'un titre de recettes par le crédit du compte 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement ».

Le compte 506 est crédité par le débit du compte 4728 « Autres dépenses à régulariser » du montant de la moins-value.

L'apurement du compte 4728 s'effectue lors de l'émission d'un mandat imputé au débit du compte 667 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement ».

Compte 507 - Bons du Trésor

Les bons du Trésor comprennent notamment les bons du Trésor à taux fixe et à intérêt précompté (BTF) qui sont des titres de créances négociables à court terme émis par voie d'adjudication pour une durée inférieure ou égale à un an.

La comptabilisation des opérations d'acquisition et de remboursement des bons du Trésor s'effectue de la façon suivante :

- Acquisition de bons du Trésor :

Le compte 507 « Bons du Trésor » est débité par le crédit du compte 515 « Compte au Trésor » au vu de l'ordre de paiement établi par l'ordonnateur du montant des prix de souscription ou d'acquisition. En cas d'intérêts précomptés, ce compte est débité par le crédit du compte 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement » du montant de ces intérêts. Si une fraction de ces intérêts concerne des exercices ultérieurs, le compte 487 « produits constatés d'avance » est crédité à due concurrence.

- Remboursement de bons (anticipé ou à l'échéance) :

Le compte 515 « Compte au Trésor » est débité du montant du remboursement par le crédit :

- du compte 507 « Bons du Trésor » pour la valeur brute comptable (en principe du coût d'entrée) ;
- du compte 4713 « Recettes perçues avant émission des titres » pour le montant de la différence entre le montant du remboursement et le prix d'acquisition.

Lors de l'émission du titre de recettes, le compte 4713 est débité par le crédit du compte 767 « Produits nets sur cession de valeurs mobilières de placement ».

Compte 508 - Autres valeurs mobilières et créances assimilées

Ce compte enregistre les opérations d'acquisition et de cession des autres valeurs mobilières et créances assimilées.

Le schéma comptable est identique à celui décrit pour les opérations relatives à l'acquisition et à la cession d'obligations.

Compte 51 - Trésor et établissements financiers et assimilés

Compte 511 - Valeurs à l'encaissement

Compte 5113 - Titres spéciaux de paiement

Le compte 5113 enregistre la remise à l'encaissement de chèques-restaurant, de chèques emplois-services universels, de chèques d'accompagnement personnalisé, de chèques énergie, de titres emplois-services ou encore de chèques-vacances, ainsi que les formules assimilées.

Ce compte est débité, lors de la remise à l'encaissement du titre spécial de paiement, par le crédit du compte de redevable concerné ou du compte 4711 « Versement des régisseurs » en cas de remise des titres spéciaux de paiement par le régisseur au comptable.

Le compte 5113 est crédité par le débit du compte au Trésor pour le montant net des encaissements effectués et par le débit du compte 4722 « Commissions bancaires en instance de mandatement (cartes bancaires) » pour le montant des commissions prélevées qui sera, in fine, imputée au compte 627 « Services bancaires et assimilés ».

XXVII. Technique budgétaire et comptable

Remise des titres spéciaux de paiement au comptable par le redevable ou le régisseur de recettes :

- Débit 5113 « Titres spéciaux de paiement »
- Crédit du compte de redevable concerné ou du compte 4711 « Versement des régisseurs »

Remboursement des titres spéciaux de paiement :

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 5113 « Titres spéciaux de paiement » pour le montant net des encaissements

Frais de gestion retenus :

- Débit 4722 « Commissions bancaires en instance de mandatement (cartes bancaires) »
- Crédit 5113 « Titres spéciaux de paiement »

Mandatement des frais de gestion :

- Débit 627 « Services bancaires et assimilés » (mandat de paiement)
- Crédit 4722 « Commissions bancaires en instance de mandatement »

Compte 5115 - Cartes bancaires à l'encaissement

Le compte 5115 enregistre uniquement les encaissements par carte bancaire opérés par un régisseur, que ce soit via un dispositif d'encaissement de proximité (TPE, automate) ou en ligne (module de paiement VADS Payfip ou autre prestataire).

Il est débité à J + 1 au vu du ticket de télé-collecte (qui correspond à la somme des tickets commerçants) ou du journal d'opérations (en cas de dispositif d'encaissement VADS) du montant brut des encaissements effectués à J par :

- le crédit du compte 4711 « Versement des régisseurs » ;

- ou le compte de prise en charge du titre ayant fait l'objet du règlement par le redevable.

Au vu du relevé de compte DFT (et éventuellement du relevé de remise détaillé), il est crédité par le débit du compte 515 « Compte au trésor » pour le montant net des encaissements effectués et par le débit du compte 4722 « Commissions bancaires en instance de mandatement (cartes bancaires) pour le montant des commissions prélevées qui sera, *in fine*, imputé au compte 627 « Services bancaires et assimilés ».

Lorsque l'encaissement a été opéré dans le poste comptable via un TPE ou PAYFiP, l'encaissement est directement enregistré au débit du compte au Trésor, le jour de la transaction au guichet. Cet enregistrement s'effectue pour le montant brut, les commissions prélevées relatives aux encaissements par carte bancaire opérés par un terminal de paiement installé dans le poste comptable étant prises en charge par l'État.

Compte 5116 - TIP à l'encaissement

Le compte 5116 permet de gérer le décalage temporaire entre, d'une part, la constatation de la diminution de la créance de l'établissement ou du service (compte « redevables ») et, d'autre part, la constatation de l'encaissement des fonds (compte au Trésor).

Il est débité par le crédit du compte de redevables concerné lors de la comptabilisation des TIP. Il est ensuite crédité par le débit du compte au Trésor à la date de règlement.

Compte 5117 - Valeurs impayées

Compte 51172 - Chèques impayés

Le compte 51172 est destiné à suivre les chèques impayés ayant donné lieu à crédit immédiat. Leur régularisation doit intervenir dans les meilleurs délais.

Le compte 51172 est débité par le crédit du compte 515 « Compte au Trésor » du montant des chèques impayés. Il est crédité par le débit du compte 515 lors de la régularisation.

En l'absence de régularisation, l'apurement du compte 51172 est effectué dans les conditions suivantes : le règlement d'un chèque n'entraînant pas novation, le non-paiement d'un chèque pour défaut de provision laisse subsister la créance d'origine.

Aussi, le redevable se trouve placé vis-à-vis de l'établissement ou du service dans la même situation que celle qu'il avait lors du versement du chèque. L'opération est annulée en constatant une écriture de débit au compte de prise en charge du titre crédité à l'origine, par le crédit du compte 51172. Cette écriture d'annulation a pour objet de rétablir la créance contentieuse au compte de tiers intéressé et de permettre au comptable d'en poursuivre le recouvrement à l'issue du délai accordé au tireur pour régulariser son paiement.

☞ Conditions de présentation des chèques

les mentions obligatoires.

L'article L.131-2 du code monétaire et financier énumère les mentions qui doivent obligatoirement figurer sur un chèque et l'article L.131-3 du même code précise que le titre sur lequel l'une de ces mentions fait défaut « ne vaut pas comme chèque ».

Dans l'hypothèse où l'une de ces mentions obligatoires fait défaut, le titre ne vaut pas comme chèque et doit donc être rejeté.

En pratique, peuvent faire défaut l'une des mentions suivantes :

- la date de création (à noter que la fausse date n'entraîne pas la nullité du chèque). L'existence de cette date est rarement vérifiée et la Banque de France accepte nombre de déclarations d'incidents de paiement ne comportant pas l'indication de la date de création du chèque rejeté ;
- l'indication de la somme ; le chèque est valable dès l'instant où la somme figure au moins une fois, soit en lettres soit en chiffres ;

☞ la signature du tireur ; cette signature est obligatoirement manuscrite, ce qui exclut notamment la possibilité d'une signature par tampon ou tous procédés informatiques.

Chèques établis au moyen de formules volées ou perdues.

Ces chèques ne peuvent être qualifiés de chèques. Il manque en effet la véritable signature du tireur qui est une mention obligatoire. De tels chèques doivent être rejetés.

Chèques prescrits.

Le chèque émis payable en France métropolitaine doit être présenté au paiement dans le délai de huit jours (article L.131-32 du code monétaire et financier) à compter de la date d'émission.

L'inobservation de ce délai est sanctionnée par la perte de certains recours du porteur négligent.

Toutefois, le porteur peut présenter le chèque au paiement tant que la prescription de l'effet n'est pas acquise.

Cette dernière est, selon l'article L.131-59 du code monétaire et financier, de un an à l'expiration du délai de présentation.

En conséquence, un chèque émis et payable en France métropolitaine n'est plus payable au bout d'un an et huit jours à compter de la date portée sur le titre.

Compte 51175 – Cartes bancaires impayées

Le compte 51175 est destiné à suivre les incidents de paiement par carte bancaire.

Il est débité par le crédit du compte 515 « Compte au Trésor » du montant des rejets de paiements.

Il est crédité par le débit du compte 515 lors de la régularisation.

A défaut de régularisation, la créance de l'établissement ou du service est rétablie et le compte 51175 est crédité par le débit du compte de tiers concerné.

Compte 51176 – TIP impayés

À l'instar du compte 51175, le compte 51176 permet de retracer le décalage temporaire entre, d'une part, la constatation du TIP impayé (compte au Trésor) et, d'autre part, la constatation du rétablissement de la créance de l'établissement ou du service (compte « redevables »).

Il est débité par le crédit du compte au Trésor. Il est ensuite crédité par le débit du compte « redevables ».

Compte 51178 Autres valeurs impayées

Compte 5118 – Autres valeurs

Compte 515 - Compte au Trésor

En application de l'article 26-3° de la Loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances (LOLF), les fonds des établissements publics sont déposés au Trésor.

Tous les règlements et encaissements, quel que soit leur mode, sont constatés au compte 515.

Les opérations effectives de règlement et d'encaissement affectent les comptes caisse, banque et CCP de la comptabilité générale de l'Etat en contrepartie de la rubrique 343 « Correspondants, collectivités et établissements publics locaux ».

Compte 516 - Comptes de placement (court terme)

Compte 5161 – Comptes de placements rémunérés

Le compte de placement rémunéré est un compte de dépôt ouvert auprès du Trésor qui a été autorisé en application de l'article 197 du décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

Le compte est mouvementé dans les mêmes conditions que le compte 5162 « Comptes à terme ».

Compte 5162 – Comptes à terme

L'article L. 315-19 du code de l'action sociale et des familles permet, dans le cadre des dérogations à l'obligation de dépôts des fonds, l'ouverture de comptes à terme auprès de l'État (cf. instruction n°04-004-K1 du 12 janvier 2004).

Le compte à terme est un produit de placement à court terme (12 mois maximum), autonome qui n'est pas adossé à un compte à vue mais tenu dans les écritures de l'Etat.

Le montant du placement doit être un multiple de 1000 €, le montant minimum étant de 1000 € et aucun montant maximum n'étant fixé.

12 durées de placements sont proposées au choix de l'établissement : 1 mois, 2 mois, ...12 mois.

XXVIII. Technique budgétaire et comptable

Ouverture du compte à terme :

- Débit 5162 « Comptes à terme »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Clôture du compte à terme dans le même exercice que l'ouverture :

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 5162 « Comptes à terme »
- Crédit 4713 « Recettes perçues avant émission de titres » pour les intérêts acquis à terme

Émission du titre de recettes :

- Débit 4713 « Recettes perçues avant émission de titres »
- Crédit 768 « Autres produits financiers » (titre de recettes)

Si clôture du compte à terme l'exercice suivant, constatation des produits d'intérêts à recevoir (compte à terme) en fin d'exercice N :

- Débit 5187 « Intérêts courus à recevoir »
- Crédit 768 « Autres produits financiers » (titre de recettes)

Au 1^{er} janvier de N+1 (contre-passation) :

- Débit 768 « Autres produits financiers » (titre d'annulation)
- Crédit 5187 « Intérêts courus à recevoir »

Clôture du compte à terme :

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 5162 « Comptes à terme »
- Crédit 4713 « Recettes perçues avant émission de titres »

Émission du titre de recettes :

- Débit 4713 « Recettes perçues avant émission de titres »
- Crédit 768 « Autres produits financiers » (titre de recettes)

Compte 518 – Intérêts courus

Le compte 518 retrace les intérêts courus non échus, à payer ou à recevoir à la fin de l'exercice comptable, notamment sur les lignes de trésorerie ou sur valeurs mobilières de placement.

Compte 5186 – Intérêts courus à payer (fiche technique n°31)

Le compte 5186 est crédité en fin d'exercice des intérêts courus non échus par le débit du compte 6615 « Intérêts des lignes de crédit de trésorerie » (émission d'un mandat de paiement au compte 6615).

Une opération de contre-passation est effectuée au début de l'exercice suivant (émission d'un mandat d'annulation au compte 6615).

Compte 5187 – Intérêts courus à recevoir

Le compte 5187 est débité en fin d'exercice des intérêts courus non échus par le crédit du compte 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement » ou du compte 768 « Autres produits financiers » selon la nature des intérêts à recevoir (émission d'un titre de recettes au compte 764 ou 768).

Une opération de contre-passation est effectuée au début de l'exercice suivant (émission d'un titre d'annulation au compte 764 ou 768 ; voir commentaire du compte 5162 « Comptes à terme »).

Compte 519 – Crédits de trésorerie

Compte 5192 - Avances de trésorerie

Ce compte enregistre les avances de trésorerie consenties à l'établissement ou au service par des organismes tiers comme les caisses d'assurance maladie (hors avance sur produits de la tarification...)

☞ Technique budgétaire et comptable

Mise à disposition des fonds

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 5192 « Avances de trésorerie »

Remboursement du capital (au vu d'un ordre de paiement établi par l'ordonnateur)

- Débit 5192 « Avances de trésorerie »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Comptabilisation des intérêts dus

- Débit 6615 « Intérêts des lignes de crédit de trésorerie » (émission d'un mandat de paiement)
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

En fin d'exercice, les intérêts courus non échus sont portés au débit du compte 6615 « Intérêts des lignes de crédit de trésorerie » par le crédit du compte 5186 « Intérêts courus à payer » (voir commentaires du compte 5186).

Compte 5193 - Lignes de crédit de trésorerie

L'ouverture d'une ligne de crédit, qui ne peut pas s'analyser comme un recours à l'emprunt, a pour seul objectif de faire face à un besoin ponctuel et éventuel de disponibilités.

Cette facilité de crédit permet de faire face à un décalage entre un encaissement et un décaissement. Elle ne peut s'envisager que dans le cadre d'une politique de gestion de trésorerie prévisionnelle et d'une bonne maîtrise de la gestion financière pour éviter d'entraîner des surcoûts élevés en frais financiers. Il ne peut donc en aucun cas s'agir d'un outil destiné à surmonter des difficultés structurelles de trésorerie.

L'ouverture, dans le plan comptable des établissements et services sociaux et médico-sociaux publics, d'un compte destiné à recevoir le montant des fonds provenant de l'ouverture d'une ligne de crédit dans un établissement financier n'emporte pas autorisation systématique de recours à ces produits.

Le contrat souscrit par un établissement ou un service social ou médico-social auprès d'un établissement de crédit en vue d'ouvrir une ligne de crédit de trésorerie doit faire l'objet d'une délibération de principe soumise au contrôle de légalité.

La gestion au jour le jour de la ligne de crédit et notamment la décision de faire appel ou non à la ligne de crédit relève de la seule compétence de l'ordonnateur.

Compte 51931 – Lignes de crédit de trésorerie

Le compte 51931 retrace les lignes de crédits de trésorerie qui ne sont pas liées à un emprunt.

Lors de l'encaissement des fonds et au vu de la délibération exécutoire, le comptable crédite le compte 51931 « Lignes de crédit de trésorerie » par le débit du compte 515 « Compte au Trésor ».

Lors du remboursement des fonds et au vu de l'ordre de paiement établi par l'ordonnateur, le compte 51931 est débité par le crédit du compte 515 du montant du remboursement.

Les charges afférentes aux lignes de crédit de trésorerie sont ventilées entre le compte 6615 « Intérêts des lignes de crédit de trésorerie » pour ce qui concerne les intérêts, et le compte 627 « Services bancaires et assimilés » pour la commission de réservation.

En fin d'exercice, le montant des intérêts courus non échus sur lignes de crédit de trésorerie est porté au débit du compte 6615 « Intérêts des lignes de crédit de trésorerie » par le crédit du compte 5186 « Intérêts courus à payer » (voir le commentaire du compte 5186).

XXIX. Technique budgétaire et comptable

Encaissements des fonds sur tirage d'une ligne de crédit de trésorerie :

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Débit 4722 « Commissions bancaires en instance de mandatement » pour le montant de la commission de réservation
- Crédit 51931 « Ligne de crédit de trésorerie »

Comptabilisation de la commission de réservation :

- Débit 627 « Services bancaires et assimilés » (mandat de paiement)
- Crédit 4722 « Commissions bancaires en instance de mandatement » pour le montant de la commission de réservation

Remboursements en capital :

- Débit 51931 « Ligne de crédit de trésorerie »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Mandatement des intérêts :

- Débit 6615 « Intérêts des lignes de crédit de trésorerie » (mandat de paiement)
- Crédit 4671 « Crédoeurs divers »

Paiement des intérêts :

- Débit 4671 « Crédoeurs divers »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Si la ligne de trésorerie court sur plusieurs exercices, les intérêts courus sur l'exercice qui s'achève doivent être rattachés à cet exercice :

En fin d'exercice N :

- Débit 6615 « Intérêts des lignes de crédit de trésorerie » (mandat de paiement)
- Crédit 5186 « Intérêts courus à payer »

Au 1er janvier de N+1 (contre-passation) :

- Débit 5186 « Intérêts courus à payer »
- Crédit 6615 « Intérêts des lignes de crédit de trésorerie » (mandat d'annulation)

Compte 51932 – Lignes de crédit de trésorerie liées à un emprunt (fiche technique n°34)

Voir les commentaires du compte 1644 « Emprunts assortis d'une option de tirage sur ligne de trésorerie ».

Compte 5195 – Mutualisation de trésorerie entre membres d'un GHT – avances reçues

Le compte 5195 retrace les avances de trésorerie reçues d'un autre établissement membre d'un groupement hospitalier de territoire (GHT) conformément aux conditions prévues dans la convention mentionnée au III de l'article R.6132-19-6 du code de la santé publique.

Ce compte est mouvementé au sein de l'établissement ou du service social ou médico-social bénéficiaire de l'avance (i.e structure qui présente un besoin de trésorerie).

Il est crédité lors de l'encaissement de l'avance par le débit du compte 515 « compte au Trésor ». Il est débité lors du remboursement de l'avance par le crédit du compte 515.

Compte 54 – Régies d'avances et accreditifs

Compte 541 – Disponibilités chez les régisseurs

Compte 5411 – Régisseurs d'avances (avances) (fiche technique n°4)

Le compte 5411 est débité du montant des avances versées au régisseur par le crédit du compte 515 « Compte au Trésor » (cf. instruction interministérielle n° 06-031-A-B-M du 21 avril 2006).

Il est crédité par le débit :

- 1519 des comptes budgétaires intéressés, du montant des pièces de dépenses remises par le régisseur et faisant l'objet de l'émission d'un mandat de dépenses ;
- du compte 515 « Compte au Trésor », du montant des avances inemployées reversées par les régisseurs.

Compte 5412 – Régisseurs d'avances (fonds de caisse)

Le compte 5412 est débité du montant de l'avance pour fonds de caisse versée au régisseur par le crédit du compte 515 « Compte au Trésor ».

Il est crédité lors du reversement de cette avance par le débit du compte 515.

Compte 542 – Disponibilités chez d'autres tiers

Compte 5421 – Administrateurs de legs

Le compte 5421 est débité du montant des recettes annuelles par le crédit du compte 475 « Legs et donations en cours de réalisation ».

Il est crédité du montant des dépenses annuelles par le débit du compte 475 « Legs et donations en cours de réalisation », et à la reddition du compte final par l'administrateur par le débit du compte au Trésor pour la somme nette revenant à l'établissement ou au service.

Compte 5428 – Autres

Dans le cadre d'une convention de mandat prévue à l'article L.1611-7 du CGCT, le compte 5428 « Disponibilités chez d'autres tiers » enregistre l'avance permanente versée par l'établissement ou le service, agissant en tant que mandant, au mandataire. Cette avance permanente s'analyse comme un fonds de caisse destiné à garantir une trésorerie minimale au mandataire. En application de l'article D.1611-21 du CGCT, elle est notamment destinée à fournir l'alimentation initiale du compte de dépôt de fonds au Trésor que doit obligatoirement ouvrir un organisme mandataire non doté d'un comptable public.

Le compte 5428 est débité, au vu d'un ordre de paiement émis et signé par l'ordonnateur, par le crédit du compte au Trésor à hauteur du montant de l'avance permanente versée au mandataire. Cette avance est reconstituée suivant la même écriture lorsqu'elle a été consommée pour le paiement des dépenses au vu des justificatifs fournis par le mandataire.

Le compte 5428 est crédité :

– par le débit du compte 515 lors du remboursement de l’avance par le mandataire, au vu d’un ordre de recette émis par l’ordonnateur ;

– par le débit du compte 4093 « Mandat – Avance de fonds ou remboursement de débours » à hauteur de la fraction de l’avance permanente éventuellement utilisée pour faire face, de façon temporaire, à des dépenses insuffisamment couvertes par l’avance de fonds consentie (cf. commentaire du compte 4093).

L’instruction du 9 février 2017 relative aux mandats passés par les collectivités territoriales, leurs établissements publics et leurs groupements destinés à l’exécution de certaines de leurs recettes et de leurs dépenses présente les écritures comptables.

Compte 551 – Mutualisation de trésorerie entre membres d’un GHT – avances versées

Le compte 551 retrace les avances de trésorerie versées à un autre établissement membre d’un groupement hospitalier de territoire (GHT), conformément aux conditions prévues dans la convention mentionnée au III de l’article R.6132-19-6 du code de la santé publique.

Ce compte est mouvementé au sein de l’établissement ou du service social ou médico-social contributeur (i.e structure qui présente un excédent de trésorerie à mutualiser).

Il est débité par le crédit du compte 515 « Compte au Trésor » lors du versement de l’avance de trésorerie. Il est crédité par le débit du compte 515 lors du remboursement de l’avance à l’établissement ou au service.

Compte 58 – Virements internes

Les comptes de virements internes sont des comptes de passage utilisés pour la comptabilisation d’opérations au terme desquelles ils doivent se trouver soldés.

Compte 580 – Opérations d’ordre budgétaires

Le compte 580 est utilisé lors de la comptabilisation des opérations d’ordre budgétaires en raison du décalage pouvant exister entre la comptabilisation des titres et celle des mandats correspondants. Dans ce cas, le comptable demande à l’ordonnateur l’émission du titre ou du mandat dans les meilleurs délais et en tout état de cause avant la fin de l’exercice.

Compte 584 – Encaissement par lecture optique

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’encaissement. Il est débité et crédité le même jour pour le même montant et présente donc un solde nul en fin de journée.

Le compte 584 est :

- débité des encaissements effectués par le crédit du compte de tiers sur lequel figure le reste à recouvrer ;
- crédité, après édition du relevé Banque de France, par le débit du compte au Trésor.

Pour les postes utilisateurs d’Héra, ce compte présente un solde créditeur au 31 décembre à régulariser sur l’exercice suivant.

Compte 585 – Encaissements par la procédure NOE (norme ouverte d’échanges)

Le compte 585 est utilisé pour les flux d'encaissement transmis par les mutuelles (procédure NOE) et les caisses d'assurance maladie (procédure NOEMIE).

La comptabilisation d'un bordereau de paiement CPAM reçu dans le cadre de B2-Noémie s'effectue de la manière suivante :

- Examen des flux NOEMIE en bannette : Demande édition du bilan d'enregistrement pour les flux comportant des anomalies et retraitement des anomalies

- A réception du relevé Banque de France et des fonds : identification des lots NOEMIE avec les virements reçus

- Comptabilisation des flux financiers pour le montant des lots NOEMIE rapprochés : Débit du compte 515 par le crédit du compte 585 « encaissement par la procédure NOE »

- Enregistrement des lots NOEMIE d'encaissement :

1er cas : Paiement égal au montant du titre (émargement automatique) :

Débit du compte 585 « Encaissement par la procédure NOE » par le crédit du compte 411 « Redevables – amiable »

2e cas : Paiement inférieur au montant du titre (émargement automatique) :

Débit du compte 585 « encaissement par la procédure NOE » par le crédit du compte 411 « Redevables – amiable »

3e cas : Paiement supérieur au montant du titre (émargement automatique) :

Débit du compte 585 « Encaissement par la procédure NOE » par le crédit des comptes 411 « Redevables – amiable » et 47141 « Recettes perçues en excédent à réimputer » (pour le montant de l'excédent)

4e cas : Paiement non rapproché du titre qu'il référence :

Débit du compte 585 « Encaissement par la procédure NOE » par le crédit du compte 47143 « Flux d'encaissement à réimputer »

Situation A :

Émargement manuel avec le titre dès que ce dernier a pu être identifié : Débit du compte 47143 « Flux d'encaissement à réimputer » par le crédit du compte 411 « Redevables – amiable »

Situation B :

Dans le cas inverse, après vérification, l'encaissement doit être remboursé au tiers : Débit du compte 466 « Excédent de versement » par le crédit du compte 515

Émargement du paiement avec l'encaissement par flux porté au compte 47143 : Débit du compte 47143 « recettes perçues en excédent à réimputer – flux d'encaissement à réimputer » par le crédit du compte 466 « Excédent de versement »

Ainsi, la comptabilisation des flux financiers est effectuée pour le montant des lots NOEMIE rapprochés (Débit 515 - Crédit 585) puis les lots NOEMIE d'encaissement (Débit 585 - Crédit 4) sont enregistrés. Le compte 585 est soldé le même jour que l'enregistrement du flux d'encaissement par l'enregistrement d'un encaissement de nature « Caisse Assurance Maladie » ou « Mutuelle » au débit du compte 515 « Compte au Trésor ». Le solde du compte 585 doit donc être nul en fin de journée et en fin d'exercice.

Compte 588 – Autres virements internes

Ce compte est utilisé pour des opérations de rectification sur journée de trésorerie close en lieu et place du compte 515. Il est également utilisé lors des opérations de ventilation / fusion pour apurer le solde des comptes du budget source et intégrer les soldes de ces mêmes comptes du budget source.

Dans le budget collectivité source:

- les comptes débiteurs sont crédités en contrepartie du débit du compte 588 «Autres virements internes»;
- les comptes créditeurs sont débités du crédit du compte 588 «Autres virements internes».

Dans le budget collectivité cible:

- les comptes débiteurs sont soldés en contrepartie du compte 588 «Autres virements internes»;
- les comptes créditeurs sont soldés en contrepartie du compte 588 «Autres virements internes».

Compte 589 –Compte technique

Le compte 589 est utilisé lors des opérations de migration ou de reprise de balance d'entrée. Il est soldé à l'issue de ces opérations.

Compte 59 –Dépréciation des comptes financiers

Le compte 59 est crédité du montant des dépréciations financières des valeurs mobilières de placement autres que les bons du Trésor, par le débit du compte 6866 « Dotations aux dépréciations des éléments financiers ». Cette opération constitue une opération d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et d'une opération d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un mandat au compte 6866).

Le compte 59 est débité par le crédit du compte 7866 « Reprises sur dépréciations des éléments financiers », lorsque la dépréciation s'avère en tout ou partie sans objet. Tel est le cas notamment lorsque les valeurs mobilières de placement qui se sont dépréciées font l'objet d'une cession. Il s'agit d'une opération d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et d'une opération d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un titre au compte 7866).

XXX. Technique budgétaire et comptable

Constatation d'une dépréciation ou variation en augmentation d'une dépréciation déjà constatée :

- Débit 6866 « Dotations aux dépréciations des éléments financiers » (mandat de paiement)
- Crédit 59 « Dépréciation des éléments financiers » (titre de recettes pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel)

Reprise d'une dépréciation devenue sans objet ou variation en diminution d'une dépréciation :

- Débit 59 « Dépréciation des éléments financiers » (mandat de paiement pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel)
- Crédit 7866 « Reprise sur dépréciations des éléments financiers » (titre de recettes)

6. CLASSE 6 - COMPTES DE CHARGES

La classe 6 regroupe les comptes destinés à enregistrer, dans l'exercice, les charges par nature y compris celles concernant les exercices antérieurs qui se rapportent :

au fonctionnement normal et courant de l'établissement ou du service ;

404 à la gestion financière ;

aux opérations exceptionnelles.

Les charges d'exploitation normales et courantes sont enregistrées aux comptes 60 à 65.

Les charges rattachées à la gestion financière figurent aux comptes 66.

Les charges relatives à des opérations exceptionnelles sont inscrites aux comptes 67.

Le compte 68 « Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions » se rapporte aux charges calculées, c'est-à-dire aux charges dont le montant est évalué selon des critères appropriés. Il comporte des subdivisions distinguant les charges d'exploitation, financières ou exceptionnelles.

Les comptes de classe 6 présentent habituellement un solde débiteur sauf ceux à terminaison 9 qui présentent un solde créditeur. Par ailleurs, les comptes de variation de stock 603 peuvent être créditeurs ou débiteurs selon qu'il y a un stockage ou un déstockage en fin d'exercice.

Les charges de la classe 6 sont enregistrées toutes taxes comprises, sauf en cas d'assujettissement à la TVA.

Les comptes 60 à 68 ne doivent pas enregistrer les montants affectés à des investissements ou à des placements qui sont à inscrire directement dans les comptes 20 « Immobilisations incorporelles », 21 « Immobilisations corporelles », 23 « Immobilisations en cours », 26 « participations et créances rattachées à des participations », 27 « autres immobilisations financières » et 50 « valeurs mobilières de placement ».

Toutefois lorsque l'établissement ou le service réalise lui-même ses immobilisations, les dépenses sont inscrites dans les comptes de charges correspondant à leur nature, puis sont transférées en fin d'exercice au débit du compte de bilan (23 ou 203) par le crédit d'une subdivision du compte 72 « Production immobilisée ».

Compte 60 – Achats et variation des stocks

Au compte 60 sont enregistrés :

4015 Les achats d'approvisionnements et de marchandises à stocker (compte 601, 602 et 607)¹ et les variations de stocks afférentes (compte 603) ;

- Les achats d'approvisionnements non stockables ou non stockés (compte 606) tels que ceux afférents à des fournitures qui ne transitent pas par un compte de magasin. Les achats non consommés en fin d'exercice (exemple : combustibles et carburants non suivis en comptes de stocks, ...) sont inscrits en tant que charges constatées d'avance au débit du compte 486 ;

- Les rabais, remises et ristournes sur achats (compte 609).

Les achats sont inscrits au débit des comptes 601 à 607, au prix d'achat (droits de douane inclus), en contrepartie du compte de fournisseur 4011 « Fournisseurs ».

Le prix d'achat s'entend généralement du prix facturé « toutes taxes comprises » ou du prix facturé net de taxes récupérables pour les services assujettis à la TVA.

¹ Les achats stockés sont classés selon les critères retenus pour la nomenclature des stocks : ainsi les comptes 601, 602 et 607 correspondent aux comptes 31, 32 et 37. Les comptes 601, 602 et 607 ne doivent donc être utilisés qu'en cas de tenue d'une comptabilité de stocks.

Les achats sont comptabilisés déduction faite des rabais, remises et ristournes obtenus. Lorsqu'une facture est établie déduction faite des rabais, remises, ristournes obtenus sur le prix d'achat, la comptabilisation se fait pour le montant net.

En revanche, les rabais, remises et ristournes obtenus après comptabilisation de la facture d'origine sont comptabilisés au crédit du compte 609 « rabais, remises et ristournes obtenus sur achats » au vu d'une facture d'avoir (émission d'un titre de recettes).

Les escomptes accordés par les fournisseurs font toujours l'objet d'un crédit au compte 765 « Escomptes obtenus » même lorsqu'ils sont déduits sur la facture d'achat.

Les frais accessoires d'achats payés à des tiers (transports, commissions, assurances...) sont comptabilisés dans les comptes de charges correspondant à leur nature. Toutefois, l'établissement ou le service peut les comptabiliser directement aux comptes d'achats concernés 601 à 607 lorsque ces charges peuvent être affectées de façon certaine à telle ou telle catégorie de matières et fournitures ou d'approvisionnements.

Lorsque les marchandises ou les approvisionnements ont été reçus mais que la facture correspondante n'est pas encore parvenue, il convient, pour ne pas fausser les résultats, de débiter en fin d'exercice les comptes d'achats susvisés par le crédit du compte 408 « Fournisseurs ; factures non parvenues ».

Le suivi en cours d'exercice des consommations par les différents services utilisateurs peut être réalisé en comptabilité analytique et en comptabilité des dépenses engagées.

- Comptabilisation des achats stockés des budgets annexes et comptes de résultat annexes

Les budgets annexes ou comptes de résultat annexes (CRA) « activités de production et de commercialisation » des établissements et services d'aide par le travail (ESAT) et des centres d'hébergement et de réinsertion sociale (CHRS), et les budgets annexes ou CRA retraçant les activités relevant de l'article R.314-74 du CASF (services industriels et commerciaux et dotations non affectées) disposent de comptes de stocks qui leur sont propres et donc d'une classe 3. Aussi, la procédure de comptabilisation des achats stockés pour ces budgets annexes et CRA est analogue à celle pratiquée pour le budget principal/compte de résultat principal (CRP).

En revanche, les achats d'approvisionnements et de marchandises suivis en stocks destinés aux autres budgets annexes/CRA sont imputés au débit des comptes de la classe 6 ouverts dans le budget principal/CRP, même si les matières sont stockées dans des locaux particuliers. Dans les budgets annexes et les CRA, les comptes 601/602/607 ne comptabilisent que la consommation des stocks.

A périodicité à définir localement, en fonction du rythme de production des balances de sortie de stock, chaque budget annexe/CRA rembourse au budget principal/CRP, le montant de ses consommations (dans la comptabilité annexe : débit des comptes 601, 602 par crédit du compte de liaison 45xx ouverts ; dans la comptabilité principale : débit du compte de liaison 45xx par crédit du compte 7548 « autres remboursements de frais »). Ce mode de comptabilisation, qui se traduit par un crédit en classe 7 et non par un crédit en atténuation sur les comptes d'achats du budget principal/CRP, permet d'éviter l'apparition d'un solde créditeur aux comptes 60 de la comptabilité principale lorsque les consommations du budget annexe/CRA sont supérieures aux consommations du budget principal/CRP.

La consommation du budget principal/CRP, en approvisionnements et marchandises, sera égale à : achat 601/602/607 + (stock initial – stock final) – remboursement de frais des budgets annexes/CRA.

Les balances de stocks, ou la comptabilité analytique, doivent faire apparaître distinctement les sorties faites pour les services du budget principal/CRP et celles qui intéressent les services des budgets annexes/CRA.

Compte 601 - Achats stockés de matières premières et fournitures

Ce compte enregistre l'ensemble des matières premières et fournitures achetées dans le but d'être transformées avant d'être revendues ou consommées.

Il s'agit, par exemple, des matières premières acquises par un établissement et service d'aide par le travail (ESAT) dans le but de produire certains biens.

Ce compte enregistre également les achats de quotas d'émission de gaz à effet de serre et de certificats d'économie d'énergie, assimilés, sur le plan comptable, à des matières premières « administratives ».

Compte 602 - Achats stockés ; autres approvisionnements

Ce compte enregistre l'ensemble des matières consommées directement par l'établissement ou le service pour exercer les activités pour lesquelles il a été créé.

Compte 603 - Variation des stocks

Le compte 603 enregistre la variation des stocks d'approvisionnements et de marchandises (variation dans l'exercice des comptes 31, 32 et 37).

Le compte 603 retrace la différence qui existe entre la valeur des stocks à la clôture de l'exercice et la valeur desdits stocks à la clôture de l'exercice précédent, c'est-à-dire la différence de valeur entre le stock final (stock de sortie) et le stock initial (stock d'entrée), abstraction faite des dépréciations constatées au titre de l'exercice clos.

La variation des stocks est constatée pendant la journée complémentaire.

Au 31 décembre, l'ordonnateur établit, après inventaire des biens, une balance des stocks qu'il transmet au comptable pour lui permettre de comptabiliser la variation des stocks. Celle-ci se traduit par l'annulation du stock initial et la constatation du stock final.

Ainsi, les subdivisions concernées du compte 603 (subdivisions des comptes 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures », 6032 « Variation des stocks des autres approvisionnements » et 6037 « Variation des stocks des autres marchandises ») sont débitées de la valeur du stock initial et créditées de la valeur du stock final.

L'annulation du stock initial et la constatation du stock final constituent des opérations d'ordre semi-budgétaires (émission d'un mandat ou d'un titre au compte 603x).

A l'issue de ces opérations, le solde des subdivisions des comptes 6031, 6032 et 6037 peut être créditeur ou débiteur. Si le solde est débiteur, il y a eu déstockage. Si le solde est créditeur, il y a eu stockage.

Le solde du compte 603 représente la variation globale de la valeur du stock entre le début et la fin de l'exercice.

XXXI. Technique budgétaire et comptable

Exercice N :

En cours d'exercice, achats d'approvisionnement, pour la valeur d'achat

- Débit 602 « Achats stockés - Autres approvisionnements » (mandat de paiement)
- Crédit 4011 « Fournisseurs »

En fin d'exercice N, constatation des stocks existants (après avoir procédé à l'inventaire extra-comptable, c'est-à-dire au recensement et à l'évaluation des existants en stocks) :

- Débit subdivision intéressée du compte 32 « Autres approvisionnements »
- Crédit 6032 « Variation des stocks des autres approvisionnements »

(titre de recettes)

Exercice N+1 :

L'établissement procède à des achats et à des ventes

En fin d'exercice N+1 : comptabilisation de la variation des stocks

Annulation du stock initial :

- Débit 6032 « Variation des stocks des autres approvisionnements » (mandat de paiement)
- Crédit 32 « Autres approvisionnements »

Constatation du stock final (stock initial au 31/12/N + achats N+1 – consommations N+1)

- Débit 32 « Autres approvisionnements »
- Crédit 6032 « Variation des stocks des autres approvisionnements » (titre de recettes)

Compte 606 – Achats non stockés de matières et fournitures

Le compte 606 regroupe tous les achats non stockables (eau, énergie...) ou non stockés, et dont les existants à la clôture de l'exercice sont inscrits en tant que charges constatées d'avance au débit du compte 486 « Charges constatées d'avance ».

Les achats sont inscrits au compte 606 au prix d'achat par le crédit du compte 4011 « Fournisseurs ».

Compte 607 – Achats de marchandises

Le compte 607 enregistre les achats de marchandises (stockées ou non) qui sont destinées à être revendues en l'état (comptabilisation de la vente au compte 707 « Vente de marchandises »).

Ces achats interviennent notamment dans le cadre de l'activité de production et de commercialisation des établissements et services d'aide par le travail (ESAT) et des centres d'hébergement et de réinsertion sociale (CHRS).

Compte 609 – Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats

Le compte 609 enregistre les rabais, remises et ristournes sur achats obtenus des fournisseurs et dont le montant, non déduit des factures d'achats, n'est connu que postérieurement au mandatement de ces factures.

Ce compte est crédité du montant des dites sommes par le débit du compte 4097 « Fournisseurs-autres avoirs » au vu d'un titre de recettes.

Les avoirs correspondant à des retours sur achats sont comptabilisés au crédit des comptes d'achats concernés.

XXXII. Technique budgétaire et comptable

Constatation du rabais obtenu du fournisseur :

- Débit 4097 « Fournisseurs – autres avoirs »
- Crédit subdivision intéressée du compte 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats » (titre de recettes)

Si le fournisseur n'a pas encore été payé (compensation avec d'autres dettes) :

- Débit 4011 « Fournisseurs »

- Crédit 4097 « Fournisseurs – autres avoirs »

Si le fournisseur a déjà été payé (le fournisseur rembourse l'avoir) :

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 4097 « Fournisseurs – autres avoirs »

Par ailleurs, les rabais, remises et ristournes obtenus se traduisent parfois par la remise, de la part des fournisseurs, d'un complément de produits. Cette pratique, qui s'analyse comme un achat ne donnant pas lieu à paiement par l'établissement, fait l'objet de la comptabilisation suivante : Débit du compte 60x par crédit du compte 609x.

Compte 61 – Services extérieurs

Les charges externes autres que les achats, c'est-à-dire les charges directement consommées par l'établissement ou le service, sont comptabilisées aux comptes 61 « Services extérieurs » et 62 « Autres services extérieurs ».

Les subdivisions du compte 61 (comme celles du compte 62) sont débitées du montant des prestations de services extérieurs par le crédit du compte 401 « Fournisseurs ».

Compte 611 – Prestations de services avec des entreprises

Le compte 611 enregistre l'ensemble des prestations facturées à l'extérieur de l'établissement ou du service qui relèvent de la mission principale de l'entité.

Compte 612 – Redevances de crédit-bail

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

3- d'une part, un droit de jouissance ;

10 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 (option d'achat).

Les sommes versées par l'utilisateur du bien avant qu'il n'en devienne propriétaire sont dénommées « redevances » ou « loyers ».

Le bien ne doit pas figurer à l'actif du bilan de l'établissement ou du service qui l'utilise tant qu'il n'a pas levé l'option d'achat.

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 :

XXXIII. 6122 « Crédit-bail mobilier » ;

- 6125 « Crédit-bail immobilier ».

Lorsque l'établissement ou le service 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.

Le montant des redevances de crédit-bail restant à courir constitue une information financière, au titre des engagements donnés par l'établissement ou le service.

Compte 613 – Locations

Les loyers versés s'imputent au compte 6132 « locations immobilières » ou au compte 6135 « locations mobilières » selon que le bien loué est un immeuble ou un bien meuble.

Les loyers versés d'avance à titre de garantie sont comptabilisés au compte 275 « Dépôts et cautionnements versés » à l'actif du bilan.

Les loyers doivent être rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont échus et non à l'exercice au cours duquel le décaissement est réalisé. À ce titre, les loyers échus et non payés à la clôture de l'exercice sont portés au crédit du compte 4686 « Autres charges à payer ».

Inversement, à la clôture de l'exercice, les loyers payés mais non échus qui correspondent à une période de location à courir sur l'exercice suivant, sont comptabilisés au débit du compte 486 « Charges constatées d'avance ».

Compte 614 – Charges locatives et de copropriété

Est imputé au compte 614 l'ensemble des charges résultant du contrat de location et notamment les taxes locatives et les impôts éventuellement remboursés au bailleur.

Compte 615 – Entretien et réparations

Les dépenses d'entretien et de réparations s'enregistrent en charges dans la mesure où elles n'ont pas pour effet d'augmenter la valeur de l'immobilisation ou sa durée probable d'utilisation mais n'ont d'autre objet que de maintenir un élément de l'actif en état tel que son utilisation puisse être poursuivie jusqu'à la fin de la période servant de base au calcul des annuités d'amortissement ou, en l'absence d'amortissement, sur la durée normale d'utilisation des biens de même catégorie.

Les frais d'entretien (maintien en l'état) et de réparations (remise en état normal d'utilisation) doivent être rattachés aux exercices au cours desquels les travaux ont été exécutés. Les grosses réparations sur les constructions devraient faire l'objet de provisions (voir commentaire du compte 1572 « Provisions pour gros entretien ou grandes révisions (PGE) »).

Ne constituent pas des frais d'entretien et de réparations mais des frais d'investissement donnant lieu à amortissement ou dépréciation, les dépenses entraînant une augmentation de la valeur d'actif d'un bien immobilisé ou ayant pour effet de prolonger d'une manière notable la durée d'utilisation d'un élément d'actif. Ces travaux peuvent constituer des composants.

Le compte 6156 « Maintenance » retrace les redevances afférentes aux contrats de maintenance mobilière (y compris logiciels) ou immobilière souscrits par l'établissement ou le service.

Les frais d'entretien ou de réparation proprement dits (hors redevance de maintenance) sont imputés aux comptes 6152 ou 6155, selon qu'ils concernent des biens immobiliers ou mobiliers.

Compte 616 – Primes d'assurances

Compte 6161 – Multirisques

Ce compte enregistre les primes des contrats d'assurance « multirisques » qui permettent de garantir les bâtiments et les biens - y compris les biens des hébergés - contre un certain nombre de risques (incendie, vandalisme, dégâts des eaux, vol, vandalisme, tempête, etc.).

Compte 6162 – Assurance dommage-construction

Ce compte enregistre les primes des contrats d'assurance obligatoire dommage-construction destinées à couvrir les éventuels dommages qui interviendraient pendant la période décennale sur un ouvrage que l'établissement ou le service a construit.

L'assurance dommage construction constitue une charge à comptabiliser, pour la partie concernant les exercices ultérieurs, en charges constatées d'avance (voir commentaire du compte 486 « charges constatées d'avance »).

Compte 6163 – Assurance transport

Sont imputées sur ce compte les primes des contrats de couverture des véhicules nécessaires à l'activité de l'établissement ou du service.

Compte 6165 – Responsabilité civile

Ce compte enregistre les primes d'assurances responsabilité civile contractées par l'établissement ou le service au profit de son personnel et de ses résidents.

L'assureur va alors se substituer à l'établissement ou au service pour réparer les dommages corporels, matériels et immatériels causés par le personnel et les résidents de l'entité aux victimes.

Compte 6166 – Matériels

Les matériels informatiques, techniques ou médicaux, lourds et coûteux, peuvent faire l'objet d'une assurance spécifique.

Compte 6167 – Assurances capital-décès « titulaires »

Cette assurance couvre le risque de décès d'un ou de plusieurs agents titulaires déterminés de l'établissement ou du service.

L'indemnisation se fera, en général, sous la forme d'une indemnité de perte d'exploitation. Elle s'impute au crédit du compte 778 « Autres produits exceptionnels ».

Compte 6168 – Primes d'assurance – Autres risques

Sur ce compte peuvent être notamment inscrites les primes liées à des contrats globaux d'assurance (multirisques, responsabilité civile, matériels, personnel).

Compte 617 – Études et recherches

Ce compte retrace les frais d'études et de recherches qui ne visent pas à la réalisation d'un investissement (voir le commentaire du compte 2032 « Frais de recherche et de développement » pour les conditions du transfert à l'actif des frais de recherche et de développement).

Il enregistre également les frais d'évaluation mis en œuvre en application de l'article L.312-8 du code de l'action sociale et des familles lorsque ceux-ci ne sont pas activés par l'établissement ou le service (voir commentaire du compte 2013 « Frais d'évaluation »). Dans ce cas, les frais d'évaluation sont enregistrés pour leur montant total au compte de résultat de l'exercice au cours duquel l'évaluation est réalisée.

Compte 618 – Divers

Compte 6182 – Documentation générale et technique

Le compte 6182 retrace notamment l'abonnement à des publications spécialisées et autres achats d'ouvrages à destination des services de l'établissement ou du service.

En revanche, les acquisitions pour les bibliothèques ou les médiathèques des établissements et services figurent au compte 60625 « Fournitures scolaires, éducatives et de loisirs » ou au compte 60225 « Fournitures scolaires, éducatives et de loisirs » si les ouvrages font l'objet d'une comptabilité de stocks.

Compte 6184 – Concours divers (cotisations...)

Le compte 6184 enregistre les frais de stage et de formation des agents réglés directement aux organismes de formation.

En revanche, les cotisations relatives à la participation des employeurs à la formation professionnelle continue s'imputent au compte 6333 « Participation des employeurs à la formation professionnelle continue ».

Par ailleurs, les frais versés aux intervenants extérieurs dans le cadre de formations, pour lesquels des charges sociales sont versées s'imputent au compte 64 « Charges de personnel ».

Compte 6185 – Frais de colloques, séminaires, conférences

Les frais de colloques, de séminaires et de conférences organisés par l'établissement ou le service, ou avec sa participation, sont imputés au compte 6185.

Les frais de voyages et d'hébergement des agents participant à ces colloques et séminaires en qualité d'intervenants sont également inscrits à ce compte.

En revanche, les frais exposés par les agents pour leur propre formation sont respectivement imputés aux comptes 6251 « Voyages et déplacements » ou 6256 « Missions » (voir commentaire du compte 625 « Déplacement, missions et réceptions » ci-après).

Compte 619 – Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs

Le compte 619 enregistre les rabais, remises et ristournes sur les services extérieurs, selon les mêmes modalités que celles définies pour le compte 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats ».

Compte 62 – Autres services extérieurs

Voir le commentaire du compte 61 « Services extérieurs ».

Compte 621 – Personnel extérieur à l'établissement

Sont inscrites à ce compte les sommes dues à des organismes en contrepartie de la mise à disposition de personnel, ce dernier n'étant pas directement rémunéré par l'établissement ou le service qui l'utilise.

Un budget annexe ou un compte de résultat annexe (CRA) peut utiliser du personnel rémunéré et mis à disposition par le budget principal ou le compte de résultat principal (CRP). Le budget annexe/CRA comptabilise les sommes dues au budget principal/CRP en contrepartie de la mise à disposition de ce personnel au débit du compte 6215 « Personnel affecté à l'établissement ». Ce remboursement constitue, pour le budget principal/CRP, une recette au compte 7087 « remboursements de frais par les budgets annexes ».

Le compte 6218 « Autre personnel extérieur » regroupe les rémunérations versées à des personnels extérieurs à l'établissement ou au service qui ne peuvent être retracées au compte 64 puisqu'il n'existe pas de véritable relation d'employeur (absence de charges sociales patronales).

Les subdivisions du compte 621 sont débitées par le crédit du compte 401 « Fournisseurs ».

Compte 622 – Rémunérations d'intermédiaires et honoraires

Ce compte enregistre notamment les honoraires ou indemnités versés à des personnes n'appartenant pas au personnel de l'établissement ou du service et pour lesquelles il n'y a pas versement de charges sociales.

Il retrace également les indemnités de conseil versées aux agents comptables et aux régisseurs (compte 6225).

L'imputation au compte 6226 « Honoraires » est en principe effectuée pour les honoraires constituant véritablement des charges normales de fonctionnement de l'établissement ou du service.

Les commissions et honoraires relatifs aux acquisitions d'immobilisations peuvent être immobilisés.

Ainsi les honoraires de notaire, englobés avec les droits d'enregistrement et autres frais pouvant être exposés à l'occasion de l'achat d'un immeuble, sont inscrits au compte d'immobilisations concerné dont ils constituent un élément du prix de revient.

Compte 623 – Publicité, publications, relations publiques

Ce compte regroupe notamment les frais d'annonces, d'imprimés, d'insertion, de catalogues, de publicité et de publications diverses ainsi que les frais engagés pour les foires et les expositions quelle que soit leur nature (locations, rémunérations d'intervenants, frais divers).

Le compte enregistre également les frais de repas d'affaires ou de mission ne pouvant pas être rattachés à une réception organisée par l'établissement ou le service, ne se déroulant pas dans le cadre de foires ou expositions et réglés directement à un prestataire.

Compte 624 – Transports de biens, d'usagers et transports collectifs du personnel

Le compte 624 enregistre tous les frais de transport, y compris ceux concernant les transports de matières, produits et marchandises que l'établissement ou le service n'assure pas par ses propres moyens à l'exception des frais de transport liés à l'acquisition d'une immobilisation qui constituent des frais accessoires du prix de cette immobilisation.

Ce compte enregistre notamment les frais de transport, entre le domicile et l'établissement, des usagers accueillis en accueil de jour dans les EHPAD, les maisons d'accueil spécialisées (MAS) et les foyers d'accueil médicalisé (FAM).

Dans l'hypothèse où l'établissement ou le service organise lui-même le transport des personnes accueillies, les dépenses ne seront pas retracées au compte 624 mais seront inscrites dans les charges de personnel, de structure et de fonctionnement. Il appartiendra au gestionnaire de présenter de manière explicite, dans le rapport d'activité de l'établissement ou du service, le coût généré par cette prestation.

Le compte 6247 « Transports collectifs du personnel » concerne exclusivement les frais payés directement au transporteur. Les frais remboursés au personnel sont imputés au compte 6251 « Voyages et déplacements ».

Les locations de véhicules sont imputées au compte 6135 « Locations mobilières ».

Compte 625 – Déplacement, missions et réceptions

Le compte 625 retrace les frais remboursés au personnel (frais de transport, indemnités kilométriques, frais de séjour, frais de mission, frais de déménagement) ainsi que les frais de réception.

Le compte 6251 « Voyages et déplacements » concerne exclusivement les frais de transport individuel du personnel, alors que le compte 6256 « Missions » retrace l'ensemble des frais exposés à l'occasion de l'envoi en mission d'un agent : frais de transport, nourriture et logement (cf. commentaire du compte 618 « services extérieurs-divers »).

Le compte 6257 « Réceptions » enregistre les frais de réception autres que ceux exposés dans le cadre des fêtes et cérémonies (voir le commentaire du compte 623 « Publicité, publications, relations publiques »).

Compte 626 – Frais postaux et frais de télécommunications

Ce compte regroupe les dépenses de timbres, recommandés, téléphone, fournisseurs d'accès Internet etc. ainsi que le coût de la location des machines à affranchir.

Compte 627 – Services bancaires et assimilés

Ce compte enregistre des charges constituant la rémunération d'un service contrairement aux charges financières (comptes 66) qui constituent une rémunération de l'argent.

Sont notamment comptabilisés à ce compte, les frais sur titres, les commissions et frais sur émission d'emprunts. Les frais d'émission des emprunts obligataires peuvent être étalés dans les conditions indiquées au commentaire du compte 4816 « Frais d'émission des emprunts obligataires ».

De plus, le compte 627 est débité par le crédit du compte 4722 « Commissions bancaires en instance de mandatement (carte bancaire) » lors de l'émission mensuelle du mandat de paiement concernant les commissions relatives à l'encaissement de recettes publiques par carte bancaire (cf. commentaires du compte 5115).

Compte 628 – Divers

Ce compte enregistre, entre autres, aux subdivisions concernées, les frais de blanchissage et les frais de nettoyage des locaux par un prestataire de service extérieur.

Le compte 6287 « Remboursement de frais » enregistre les remboursements de frais effectués notamment par les budgets annexes ou les comptes de résultat annexes (CRA) au budget principal ou au compte de résultat principal (CRP) à l'exclusion des remboursements concernant le personnel mis à disposition qui s'impute au compte 6215 « Personnel affecté à l'établissement ».

Les frais remboursés correspondent aux dépenses réelles assurées par le budget principal/CRP pour le compte du budget annexe/CRA si ces dépenses peuvent être déterminées.

Dans le cas contraire, il convient de répartir les frais communs forfaitairement. Par exemple, cette répartition peut être proportionnelle à la surface utilisée dans le cas de dépenses liées à l'occupation de bâtiments ou au nombre de kilomètres parcourus, en cas d'utilisation de véhicules.

La recette correspondante est enregistrée à la subdivision intéressée du compte 7087 ouvert au budget de l'entité bénéficiaire.

Le compte 6287 retrace également les remboursements, par l'établissement ou le service, des frais professionnels supportés par les agents qui ne peuvent être ventilés sur des comptes par nature.

Le compte 6288 « Autres » enregistre notamment la part de la redevance des marchés de partenariat (partenariat public/privé) relative aux frais d'exploitation que l'établissement ou le service verse au cocontractant privé (voir fiche technique n°9).

Compte 629 – Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs

Le compte 629 enregistre les rabais, remises et ristournes obtenus sur les autres services extérieurs, selon les mêmes modalités que celles définies pour le compte 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats ».

Compte 63 – Impôts, taxes et versements assimilés

Les impôts, taxes et versements assimilés sont des charges qui correspondent :

- d'une part, à des versements obligatoires à l'État et aux collectivités locales pour subvenir aux dépenses publiques ;
- d'autre part, à des versements institués par l'autorité publique notamment pour le financement d'actions d'intérêt économique ou social.

Les impôts, taxes et versements assimilés sont distingués selon :

- la base de calcul, sur rémunérations ou sur autres bases ;
- la destination du paiement, à l'administration des impôts ou aux autres organismes.

Les impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations sont inscrits au compte 631 s'ils concernent l'administration des impôts et au compte 633 s'ils concernent d'autres organismes.

De même, les autres impôts, taxes et versements assimilés sont inscrits au compte 635 s'ils concernent l'administration des impôts ou au compte 637 s'ils concernent d'autres organismes. Le compte 637 enregistre notamment la contribution versée par l'établissement ou le service au titre des articles L.5214-1 à L.5214-3 du code du travail.

Les comptes 631, 633, 635 et 637 sont débités par le crédit du compte 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés ».

Les prélèvements obligatoires de toutes natures (notamment les impôts, taxes, contributions...) à la charge de l'établissement ou du service constituent des charges de l'exercice au cours duquel l'activité a été génératrice des faits ou situations entraînant l'exigibilité - immédiate ou différée - de ces prélèvements.

Lorsque l'exercice diffère de la période d'imposition, si l'impôt n'est pas encore exigible à la clôture de l'exercice, il est constaté une charge prorata temporis, sous forme de charge à payer.

Compte 631 – Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration des impôts)

Est comptabilisé à ce compte l'ensemble des impôts et taxes assis sur les rémunérations dus à l'administration des impôts.

Ce compte enregistre notamment la taxe sur les salaires (compte 6311) et la taxe d'apprentissage (compte 6312).

Compte 633 – Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)

Est comptabilisé à ce compte l'ensemble des impôts et taxes assis sur les rémunérations dus aux organismes autres que l'administration des impôts.

Ce compte enregistre notamment le versement mobilité (compte 6331), les cotisations versées au titre du fonds national d'allocation logement (compte 6332), la participation des employeurs à la formation professionnelle continue (compte 6333), les cotisations au centre national de gestion (compte 6334) et les cotisations au fonds pour l'emploi hospitalier (compte 6336).

Compte 635 – Autres impôts, taxes et versements assimilés (administration des impôts)

Est comptabilisé à ce compte l'ensemble des impôts et taxes autres que ceux assis sur les rémunérations dus à l'administration des impôts.

Ce compte enregistre notamment la contribution économique territoriale due par les établissements et services d'aide par le travail (ESAT) et les centres d'hébergement et de réinsertion sociale (CHRS) du fait de leur activité de production et de commercialisation (compte 63511).

Il retrace également la taxe foncière (compte 63512) ou les droits d'enregistrement et de timbre (compte 6354).

Compte 64 – Charges de personnel

Les charges de personnel sont constituées :

- ☞ par l'ensemble des rémunérations du personnel de l'établissement ou du service ;
- par les charges sociales patronales liées à ces rémunérations : cotisations de sécurité sociale, cotisations de congés payés, supplément familial, versements aux mutuelles, caisses de retraite, œuvres sociales.

Les comptes 641 « Rémunérations du personnel non médical » (montant brut) et 642 « Rémunérations du personnel médical » (montant brut) sont débités :

- Soit par le crédit des comptes ouverts à chacun des tiers bénéficiaires :
 - 421 « Personnel – rémunérations dues » pour le montant des rémunérations nettes dues au personnel,
 - 427 « Personnel – oppositions » (le cas échéant),
 - 7823 431 « Sécurité sociale » (cotisations salariales de sécurité sociale précomptées, contribution sociale généralisée, contribution pour le remboursement de la dette sociale),
 - 1520 437 « Autres organismes sociaux » (cotisations salariales précomptées à ventiler par organisme).
- Soit par le crédit du compte 421 pour le montant des rémunérations brutes dues au personnel. Dans cette hypothèse, le compte 421 est débité par le crédit du compte 427 éventuellement et du compte 43 « Sécurité sociale et autres organismes sociaux » concerné des cotisations salariales précomptées.

Les comptes 64111, 64131 et 64151 enregistrent la rémunération principale des personnels non médicaux. Les comptes 64118, 64138 et 64158 retracent, eux, les autres indemnités de ces personnels. Ces indemnités comprennent, notamment, le complément de traitement indiciaire (CTI), la prime « Grand âge », la majoration horaire pour travail de nuit ou les indemnités forfaitaires pour travail des dimanches et jours fériés. Par ailleurs, les indemnités pour heures supplémentaires sont enregistrées aux comptes 641188 « Autres indemnités-Autres » pour le personnel titulaire et 641388 « Autres indemnités » pour le personnel non titulaire.

Les comptes 64112, 64114 et 64115 retracent respectivement, pour le personnel titulaire, l'indemnité de résidence, la nouvelle bonification indiciaire (NBI) et le supplément familial de traitement.

La prime de service est enregistrée au compte 64113.

Les gratifications perçues par les stagiaires lors de leur stage dans l'établissement ou le service sont imputées au compte 641181 « Gratifications des stagiaires » (ces gratifications n'ont pas le caractère d'un salaire).

Les comptes 6412 et 6422 « Congés payés des agents recrutés sous contrat de droit privé » retracent les indemnités de congés payés acquises à la clôture de l'exercice par les personnels recrutés sous contrat de droit privé (notamment les contrats aidés). Ces comptes sont débités, à la clôture de l'exercice, du montant des indemnités de congés payés acquises, par le crédit du compte 4282 « Dettes provisionnées pour congés à payer ». Au cours de l'exercice suivant, ils sont crédités par le débit du compte 4282. Cette écriture de contre-passation est opérée au vu d'un mandat d'annulation sur exercice courant.

Le rattachement des charges fiscales et sociales y afférent est enregistré au débit de chacun des comptes de charges concernés (subdivisions des comptes 631, 633 et 645) par le crédit des comptes 4382 et 4482.

Les sommes versées à des intervenants extérieurs et qui donnent lieu à des versements de charges sociales sont imputées au compte 6413 « personnel non titulaire sur emplois permanents ».

Le compte 6416 retrace les dépenses relatives aux emplois d'insertion.

Les charges sociales patronales sont comptabilisées aux comptes 645 et 647 par le crédit des comptes 431 « Sécurité sociale » et 437 « Autres organismes sociaux ».

Les comptes 6419, 6429, 6439, 6459, 6469 et 6479 sont crédités des remboursements sur rémunérations et charges sociales sauf pour le versement au titre du fonds pour l'emploi hospitalier (compte 7481). Le compte 6489 est crédité des versements au titre du fonds de compensation des cessations anticipées d'activité.

Les comptes à terminaison en 9 ont pour vocation de retracer les atténuations de charges, ce qui est le cas pour les remboursements « à l'euro » (compensation). Tout remboursement à caractère forfaitaire est quant à lui assimilé à une subvention ou une participation (financement) et est, à ce titre, imputé au compte 74.

Le compte 6473 « Allocations de chômage » enregistre les indemnités pour perte d'emploi versées par l'établissement ou le service.

XXXIV. Technique budgétaire et comptable

Comptabilisation des rémunérations :

- Débit subdivisions intéressées des comptes 641 et 642 (mandat de paiement)

- Crédit 421 « Personnel, rémunérations dues » pour le montant net de la rémunération.
- Crédit 427 « Personnel – oppositions »
- Crédit 431 « Sécurité sociale » pour le montant des cotisations salariales
- Crédit 437 « Autres organismes sociaux » pour le montant des cotisations salariales à verser aux organismes sociaux.

Ou :

- Débit subdivisions intéressées des comptes 641 et 642 (mandat de paiement)
- Crédit 421 « Personnel, rémunérations dues » pour le montant brut de la rémunération.

Puis :

- Débit 421 « Personnel, rémunérations dues ».
- Crédit 427 « Personnel – oppositions »
- Crédit 431 « Sécurité sociale » pour le montant des cotisations salariales
- Crédit 437 « Autres organismes sociaux » pour le montant des cotisations salariales à verser aux organismes sociaux.

Comptabilisation des charges patronales :

- Débit subdivisions intéressées des comptes 645 et 647 (mandat de paiement)
- Crédit 431 « Sécurité sociale »
- Crédit 437 « Autres organismes sociaux »

Comptabilisation d'un trop versé sur rémunérations :

- Débit 46721 « Débiteurs divers – Amiable »
- Crédit 6419 ou 6429 « Remboursement sur rémunérations » (titre de recettes)

Encaissement du remboursement :

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 46721 « Débiteurs divers – Amiable »

Compte 65 – Autres charges de gestion courante

Les autres charges de gestion courante comprennent notamment les charges d'exploitation qui ne sont pas considérées comme des consommations intermédiaires pour le calcul de la valeur ajoutée de l'établissement ou du service.

Compte 651 – Redevances pour concessions, brevets, licences, procédés, droits et valeurs similaires

Les redevances versées pour concessions, brevets, licences, procédés, droits et valeurs similaires ne sont pas inscrites dans les charges externes mais dans les autres charges de gestion courante, au débit du compte 651.

Le compte 6512 « Droits d'utilisation – informatique en nuage » retrace les dépenses de fourniture de prestations de solutions relevant de l'informatique en nuage (« cloud ») telles que définies par arrêté interministériel¹.

Compte 653 – Contribution versée aux groupements hospitaliers de territoire

Ce compte retrace la contribution des établissements et services membres d'un groupement hospitalier de territoire (GHT) aux opérations d'exploitation du groupement.

Compte 654 – Pertes sur créances irrécouvrables

L'article R.276-2 du livre des procédures fiscales donne une définition textuelle de l'irrécouvrabilité des créances. S'entend comme une créance pouvant être admise en non-valeur, toute créance dont l'irrécouvrabilité est constatée lorsque les diligences de recouvrement s'avèrent impossibles (prescription, adresse demeurant invalide...) ou vaines (impécuniosité...). L'irrécouvrabilité peut également être constatée lorsque les perspectives de recouvrement ne sont pas estimées suffisantes pour justifier la poursuite des diligences (sélectivité des poursuites). Les créances éteintes sont individualisées dans un compte dédié

Les pertes sur créances irrécouvrables sont enregistrées au débit du compte 6541 « Créances admises en non valeur » à hauteur des admissions en non-valeur prononcées par l'assemblée délibérante pour apurement des comptes de prise en charge des titres de recettes.

Lorsque le juge des comptes infirme la décision de l'assemblée délibérante, l'ordonnateur émet, au vu du jugement, un titre de recettes à l'encontre du comptable (donnant lieu à un débit au compte 429 « Déficit et débits des comptables et régisseurs » et à un crédit au compte 7718 « Produits exceptionnels sur opérations de gestion-Autres »).

Cette procédure ne vaut que pour les opérations ayant fait l'objet d'un premier acte de mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable ou du régisseur avant le 1er janvier 2023.

Le compte 6542 « Créances éteintes » enregistre les pertes sur les créances éteintes dans le cadre d'une procédure de surendettement ou d'une procédure collective, lorsque le comptable a satisfait à l'ensemble de ses obligations.

Lorsqu'une provision a été constituée pour la dépréciation du compte de redevables, la reprise vient atténuer la charge résultant de l'admission en non-valeur (voir commentaire du compte 491 « Dépréciation des comptes de redevables » et fiches techniques n°16 et 17).

Compte 655 – Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun

Ce compte enregistre les dépenses représentant la contrepartie des prestations fournies à l'établissement ou au service par un groupement assurant la coordination d'interventions sociales ou médico-sociales (notamment les groupements de coopération sociale et médico-sociale mentionnés au 3° de l'article L.312-7 du code de l'action sociale et des familles).

Compte 657 – Subventions

Ce compte enregistre les concours volontaires de l'établissement ou du service ayant le caractère de charges courantes et résultant ou non de contrats.

Le compte 657 doit être détaillé au budget de l'établissement ou du service en précisant la qualité du bénéficiaire, l'objet et le montant du versement.

La remise de dettes est soumise aux mêmes conditions de forme et de fond que l'octroi d'une subvention à laquelle elle peut être assimilée. Elle s'enregistre au compte 6578 « Autres subventions ».

¹ Arrêté du 17 décembre 2020 fixant la définition des dépenses de fourniture de prestations de solutions relevant de l'informatique en nuage mentionnées à l'article L. 1615-1 du code général des collectivités territoriales, éligibles à l'attribution du fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée pour les dépenses payées à compter du 1er janvier 2021

Compte 658 – Charges diverses de gestion courante

Le compte 6583 « Déficit sur opérations de gestion » enregistre, notamment, les charges relatives aux écarts de caisse négatifs et aux escroqueries aux faux ordres de virement (FOVI).

Les écarts de caisse négatifs donnent lieu à l'émission d'un mandat au compte 6583 justifié par le relevé de compte faisant apparaître l'écart, pour les régies disposant d'un compte DFT, ou pour les régies ne disposant pas de compte DFT, du procès-verbal de vérification comptable constatant l'écart de caisse accompagné d'un certificat administratif de l'ordonnateur notifiant la prise en charge du déficit sur le budget de la collectivité.

Les charges résultant des escroqueries aux faux ordres de virement (FOVI) donnent lieu à l'émission d'un mandat direct au profit du véritable créancier, au compte 6583, justifié par les pièces attestant de l'escroquerie.

Le mandat au compte 6583 est pris en charge en contrepartie du compte 4678 « Déficit sur opérations de gestion ».

Compte 66 – Charges financières

Le compte 66 enregistre les charges rattachées à la gestion financière à l'exclusion des services bancaires qui sont compris dans les « autres services extérieurs » (voir commentaire du compte 627 « Services bancaires et assimilés »).

Toute charge financière est comptabilisée comme telle quel que soit son caractère habituel ou exceptionnel.

Compte 661 – Charges d'intérêts

Le compte 661 enregistre à son débit les charges d'intérêts dus, à quel que titre que ce soit, par l'établissement ou le service, à ses différents prêteurs. À noter que les intérêts dus au titre de l'ouverture de lignes de crédit doivent être imputés à la subdivision 6615 « Intérêts des lignes de crédit de trésorerie » (Cf. commentaires du compte 519 « Crédit de trésorerie »).

Les intérêts courus non échus sur emprunts sont comptabilisés en fin d'exercice au débit du compte 6611 « Intérêts des emprunts et dettes » par le crédit du compte 1688 « Intérêts courus ». Cette écriture donne lieu à l'émission d'un mandat au compte 6611 (le compte 1688 n'étant pas budgétaire, il s'agit d'une opération d'ordre semi-budgétaire).

À la réouverture des comptes sur l'exercice suivant, le compte 1688 est débité par le crédit du compte 6611 du montant des intérêts rattachés à l'exercice précédent qui sont échus durant l'exercice courant (procédure de contre-passation). Cette écriture donne lieu à l'émission d'un mandat d'annulation au compte 6611.

À l'échéance, la totalité des intérêts est imputée au compte 6611.

Les intérêts courus non échus à payer sur lignes de trésorerie ouverts dans les établissements financiers font l'objet d'une procédure similaire : débit du compte 6615 et crédit du compte 5186 « Intérêts courus à payer » à la clôture de l'exercice (par opération d'ordre semi-budgétaire, un mandat étant émis au compte 6615) et contre-passation au début de l'exercice suivant.

Le compte 6618 « Autres charges d'intérêts » enregistre notamment la part de la redevance des marchés de partenariat (partenariat public/privé) relative au coût de financement que l'établissement ou le service verse au cocontractant privé (voir fiche technique n°9 ; Voir également les commentaires du compte 6288).

Compte 665 – Escomptes accordés

Ce compte est débité du montant des escomptes accordés par l'établissement ou le service à ses clients par le crédit du compte 46711 « Autres comptes créditeurs ».

Compte 666 – Pertes de change

Le compte 666 enregistre à son débit les pertes de change effectivement supportées par l'établissement ou le service au cours de l'exercice sur opérations courantes ou sur opérations en capital. Si une provision a été constituée (au compte 1515 « Provisions pour perte de change »), une reprise est alors constatée au compte 7865 « Reprises sur provisions financières ».

Compte 667 – Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement

Le compte 667 enregistre les charges nettes résultant exclusivement des cessions de valeurs mobilières de placement lorsque celles-ci se traduisent par une moins-value (voir fiche technique n° 13).

Compte 668 – Autres charges financières

Le compte 668 enregistre, notamment, les pertes sur échange de taux d'intérêt (SWAP) et les pénalités de réaménagement de la dette, que ces pénalités soient ou non capitalisées. Ces indemnités peuvent faire l'objet d'un étalement dans les conditions prévues dans le commentaire du compte 4817 « Pénalités de renégociation de la dette ».

Les pénalités de la dette capitalisées sont inscrites au crédit du compte de dette intéressé par le débit du compte 668.

Compte 67 – Charges exceptionnelles

Les charges exceptionnelles sont les charges hors gestion courante de l'établissement ou du service. Elles concernent, soit des opérations de gestion, soit des opérations en capital (au sens économique : cessions d'immobilisations...).

Compte 671 – charges exceptionnelles sur opérations de gestion

Ce compte enregistre les charges exceptionnelles sur opération de gestion, telles que les intérêts moratoires sur marchés de travaux ou d'entretien (compte 6711).

Compte 673 – Titres annulés (sur exercices antérieurs)

Le compte 673 enregistre l'annulation ou la réduction des titres de recettes émis au cours de l'exercice précédent ou d'un exercice antérieur et concernant les recettes d'exploitation (voir fiche technique n°1).

Cette annulation ou réduction donne lieu à l'émission d'un mandat de paiement (à la différence des rectifications sur exercice en cours qui donnent lieu à l'émission d'un titre de réduction ou d'annulation sur le compte budgétaire qui avait enregistré la recette initiale).

Le compte 673 est débité soit par le crédit du compte de débiteur où figure le titre en reste à recouvrer, soit par le crédit du compte 47141 « Recettes perçues en excédent à réimputer » si le titre d'origine a été recouvré.

Les réductions ou annulations de recettes ont généralement pour objet de rectifier des erreurs matérielles.

Le compte 673 n'intervient pas dans le cadre de la contre-passation en N+1 d'une opération de rattachement de produit. En effet, dans ce cas, le compte de produit crédité en N est débité par le crédit du compte de tiers de rattachement à l'appui d'un titre d'annulation.

(Sur l'annulation des mandats sur exercices antérieurs, voir le commentaire du compte 773).

Compte 675 – Valeurs comptables des éléments d'actif cédés

Ce compte est débité du montant de la valeur nette comptable des éléments d'actif cédés¹ par le crédit du compte d'actif intéressé. La valeur nette comptable est égale à la différence entre la valeur brute des immobilisations et les amortissements. Le prix de cession est inscrit au compte 775 « Produits des cessions d'éléments d'actif » (voir fiche technique n° 12)

La constatation de la valeur comptable d'un élément d'actif cédé constitue une opération d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel (émission d'un mandat de paiement au compte 675 et d'un titre de recettes au compte de classe 2 concerné) et une opération d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un mandat de paiement au compte 675).

Si le montant porté au compte 775 est supérieur au montant porté au compte 675, une plus-value est réalisée. Les plus-values nettes réalisées sur les cessions doivent être affectées au financement de mesures d'investissement dans les conditions décrites au commentaire du compte 10682 « Réserves affectées à l'investissement ».

Compte 678 – Autres charges exceptionnelles

Ce compte enregistre toutes les autres charges exceptionnelles telles que les malis provenant de clauses d'indexation ou du rachat d'obligations émises par l'établissement ou le service.

Les rectifications sur exercices clos transférant à la section d'exploitation (cadre de budget prévisionnel) ou au compte de résultat (cadre d'EPRD) une dépense faite à tort à un compte de bilan sont également portées au débit du compte 678.

Compte 68 – Dotations aux amortissements, aux dépréciations, et aux provisions

Le compte 68 distingue parmi les dotations aux amortissements et aux provisions trois catégories :

- celles qui relèvent des charges d'exploitation normal ou courant (compte 681) ;
- celles qui constituent des charges financières (compte 686) ;
- celles qui constituent des charges exceptionnelles (compte 687).

Les comptes 681, 686 et 687 sont débités du montant respectif des dotations de l'exercice aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions par le crédit des subdivisions des comptes d'amortissements, de dépréciations et de provisions concernés.

La constatation des amortissements, dépréciations et provisions constitue une opération d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et une opération d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un mandat au compte 68).

- Amortissements

Se reporter aux commentaires du compte 28 « amortissements des immobilisations », 169 « Primes de remboursement des obligations », 481 Charges à répartir sur plusieurs exercices et au tome 2 de la présente instruction.

- Dépréciations

¹ A l'exception des valeurs mobilières de placement (cf. compte 667 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement »)

Se reporter aux commentaires des comptes 29 « Dépréciation des immobilisations », 39 « Dépréciation des stocks et en-cours », 49 « Dépréciation des comptes de tiers » et 59 « Dépréciation des comptes financiers ».

- Provisions

Se reporter aux commentaires des comptes 14 « Provisions réglementées » et 15 « Provisions »,

Le tableau récapitulatif des opérations d'ordre figurant en annexe indique la correspondance entre les comptes 169, 14, 15, 29, 39, 481, 49 et 59 et les subdivisions des comptes 681, 686, 687 et des comptes 781, 786 et 787.

7. CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS

La classe 7 regroupe les comptes destinés à enregistrer dans l'exercice les produits par nature y compris ceux concernant les exercices antérieurs qui se rapportent :

- à l'exploitation normale et courante de l'établissement ou du service ;
- 658 - à la gestion financière ;
- aux opérations exceptionnelles.

Les produits d'exploitation normale de l'établissement ou du service sont enregistrés aux comptes 70 à 75, le compte 73 étant réservé aux dotations et produits de la tarification.

Les produits liés à la gestion financière figurent aux comptes 76.

Les produits relatifs à des opérations exceptionnelles sont inscrits aux comptes 77.

Le compte 78 « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions » comporte des subdivisions distinguant les reprises sur charges calculées d'exploitation, financières ou exceptionnelles.

Figure également dans les produits le compte 79 « Transfert de charges » utilisé pour neutraliser certaines charges imputées en classe 6.

Les produits de la classe 7 sont enregistrés, toutes taxes comprises à l'exception d'opérations ponctuelles qui se trouvent obligatoirement assujetties à la TVA (vente d'une immobilisation, locations...).

Compte 70 – Produits

Le montant des ventes, prestations de services et produits afférents aux activités annexes est enregistré au crédit des comptes 701 à 708.

Compte 701 – Vente de produits finis

Ce compte enregistre les biens produits suivis en comptabilité de stocks.

Seules les ventes de produits finis sont enregistrées à ce compte. En effet, la consommation interne des produits finis n'a pas lieu d'être comptabilisée à un compte spécifique, car les charges relatives à leur fabrication sont directement imputées aux comptes de charges concernés.

Compte 702 – Vente de produits intermédiaires

Ce compte enregistre la vente des produits qui ont atteint un stade intermédiaire d'achèvement et sont destinés à entrer dans une nouvelle phase du circuit de production.

Compte 703 – Vente de produits résiduels

Ce compte enregistre la vente des produits constitués par les déchets et rebuts de fabrication.

Compte 706 – Prestations de services

Ce compte retrace la vente des prestations de services rendues par l'établissement ou le service.

En revanche, les prestations dont le tarif est fixé par l'autorité de tarification de l'établissement ou du service, qui restent à la charge de l'utilisateur, s'enregistrent aux comptes 734 « Produits à la charge de l'utilisateur (hors EHPAD) » ou 7353 « Produits à la charge de l'utilisateur » (EHPAD et PUV).

Compte 707 – Ventes de marchandises

Ce compte concerne les marchandises stockées ou non, revendues en l'état.

Compte 708 – Produits des activités annexes

Le compte 708 retrace essentiellement les activités non sociales ou médico-sociales de l'établissement ou du service (mais liées au fonctionnement du service public rendu) qui sont proposées, principalement, aux usagers, à leurs accompagnants et au personnel de l'entité.

Sont comptabilisés à ce compte :

4824 les produits des services exploités dans l'intérêt du personnel (compte 7081) tels que locations d'immeubles, repas, transport... ;

4825 les participations forfaitaires des usagers (compte 7082). Le forfait journalier prévu à l'article L. 344-1 du code de l'action sociale et des familles est comptabilisé au compte 70821.

4826 Dans le cas des jeunes adultes en situation de handicap bénéficiaires de l'article L.242-4 du même code (dits « Amendements Creton »), ce forfait journalier est enregistré au compte 70822 « Participations des personnes handicapées prévues au quatrième alinéa de l'article L.242-4 du CASF ».

6824 les prestations effectuées par les usagers (compte 7084) ;

1- les prestations délivrées aux usagers, accompagnants, et autres tiers (compte 7085) telles que chambres et repas pour les accompagnants, téléphone, télévision, transports et ambulances, fournitures administratives aux autres tiers (reprographie, informatique), frais d'inhumations etc. ;

- les remboursements de frais par les budgets annexes (cadre de budget prévisionnel) ou les comptes de résultat annexes (cadre d'EPRD) (compte 7087) : dans la comptabilité annexe, le compte 6287 « Remboursement de frais » (ou 6215 « Personnel affecté à l'établissement ») est débité des frais à rembourser au budget principal ou au compte de résultat principal (CRP) ; En parallèle, le compte 7087 est crédité du même montant dans la comptabilité principale (voir le commentaire du compte 6287).

9 les autres produits d'activités annexes (compte 7088).

Compte 709 – Rabais, remises, ristournes accordés par l'établissement

Ce compte est ouvert dans la comptabilité des ESAT, des CHRS ayant une activité économique et des services relevant de l'article R.314-74 du CASF (services industriels et commerciaux et dotations non affectées). Sont portés au débit de ce compte les rabais, remises, ristournes accordés par l'établissement ou le service, qu'ils soient accordés hors facture ou qu'ils ne soient pas rattachables à une vente déterminée, par le crédit du compte clients, la régularisation éventuelle de la TVA collectée étant portée au débit du compte 4457 « Taxes sur le chiffre d'affaires collectées ».

Même lorsqu'ils sont déduits sur la facture de vente, les escomptes de règlement sont comptabilisés au compte 665 « Escomptes accordés ».

Compte 71 – production stockée (ou déstockage)

Le compte 71 est réservé à l'enregistrement des variations de la production stockée. Les variations des stocks de matières premières et fournitures, autres approvisionnements et de marchandises sont, pour leur part, portées au compte 603 « Variation des stocks » (matières premières et fournitures, autres approvisionnements et marchandises).

Compte 713 – Variation des stocks, en-cours de production, produits

Les subdivisions du compte 713 concrétisent la différence existante entre la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice et la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice précédent, abstraction faite des provisions pour dépréciation.

Ces variations sont constatées en fin d'exercice après inventaire.

Les comptes de variation de stocks sont débités, pour les éléments qui les concernent, de la valeur de la production stockée initiale et crédités de la production stockée finale. En conséquence, le solde du compte 71 représente la variation globale de la valeur de la production stockée entre le début et la fin de l'exercice (comptes 33, 35).

Ce solde peut être créditeur ou débiteur. Il figure dans le compte de résultat, du côté des produits, en plus (cas d'augmentation de la production stockée) ou en moins (cas de déstockage).

Le fonctionnement des subdivisions du compte 713 figure au commentaire la classe 3 « Compte de stocks et en-cours ».

La sortie du stock initial et la constatation du stock final constituent des opérations d'ordre semi-budgétaires (mandat et titre au compte 713).

Compte 72 – Production immobilisée (fiche technique n°10)

Ce compte enregistre le coût des travaux faits par l'établissement ou le service pour lui-même. Il est crédité soit, par le débit du compte 23 « Immobilisations en cours » du coût réel de production des immobilisations créées par les moyens propres de l'établissement, au fur et à mesure de la progression des travaux, soit, directement par le débit des comptes d'immobilisations intéressés si le passage par le compte 23 ne s'avère pas nécessaire. Ces opérations sont d'ordre budgétaire.

XXXV. Technique budgétaire et comptable

Au fur et à mesure de la progression des travaux

- Débit subdivision intéressée du compte 23 « Immobilisations en cours », du coût de production des immobilisations créées par les moyens propres de l'établissement ou du service (mandat de paiement)
- Crédit 72 « Production immobilisée » (titre de recettes)

Ou, directement aux comptes d'immobilisations concernés :

- Débit subdivision intéressée des comptes 20 ou 21 (mandat de paiement)
- Crédit 72 « Production immobilisée » (titre de recettes)

Compte 73 – Dotations et produits de tarification

Le compte 73 enregistre les dotations et produits des tarifications des établissements et services. Il retrace également les crédits non reconductibles alloués aux structures.

Il est subdivisé :

- par type de financeurs : assurance maladie (compte 731), Etat (compte 732), départements (compte 733), usagers (compte 734) et autres (compte 738) ;
- puis, par type de secteur (hors cas des produits à la charge de l'État) : secteurs « personnes âgées », « personnes handicapées », « protection de l'enfance » et « autres » ;
- puis, par mode de tarification : dotation globale, forfait global, prix de journée, etc ;

Le mode de financement des différentes catégories d'établissements et services est précisé notamment à l'article R.314-105 du CASF.

Par ailleurs, les établissements et services qui ont conclu des contrats pluriannuels d'objectifs et de moyens (CPOM) au titre de l'article L. 313-12-2 du CASF font l'objet d'un financement par dotation globale/dotation globalisée commune.

- puis, éventuellement, par type d'établissement ou de service.

Compte tenu de leurs spécificités et de leur place prépondérante dans le secteur social et médico-social public, les EHPAD et les petites unités de vie font l'objet d'un suivi particulier, au compte 735 « Produits des EHPAD et des petites unités de vie – secteur des personnes âgées ».

Compte 731 – Produits à la charge de l'assurance maladie (hors EHPAD)

Le compte 731 regroupe les produits à la charge de l'assurance maladie.

Le compte 7311131 « Forfait global hors crédits de prise en charge des frais de transport » retrace la part du forfait annuel global de soins des accueils de jour autonomes (i.e qui ne sont pas rattachés à un EHPAD ou une petite unité de vie (PUV) en tarification ternaire) minorée du montant du forfait de prise en charge des frais de transport comptabilisé au compte 7311132.

Le compte 7311132 –« Forfait de prise en charge des frais de transport » enregistre le forfait alloué aux accueils de jour autonomes afin de compenser les frais qu'ils mettent en œuvre pour assurer le transport des usagers entre leur domicile et l'établissement (article D.313-20 du CASF).

L'article L.344-1-2 du CASF prévoit un dispositif similaire pour les foyers d'accueils médicalisés (FAM). Il est retracé aux comptes compte 7312152 « Forfait de prise en charge des frais de transport en accueil de jour (FAM uniquement) » et 7312151 « Forfait global (hors crédits de prise en charge des frais de transport en accueil de jour – FAM) ».

Les comptes 7312132 et 731224 « Prise en charge au titre des dispositions de l'article L.242-4 CASF » enregistrent les financements alloués au titre des dispositions de l'article L.242-4 du CASF dit « amendement Creton », pour les frais de soins des jeunes adultes handicapés maintenus, par décision de la commission des droits et de l'autonomie des personnes handicapées (CDAPH), dans des structures pour enfants faute de places disponibles dans une structure adaptée.

Le régime juridique et tarifaire applicable aux jeunes adultes handicapés maintenus dans un établissement mentionné au 2° du I de l'article L.312-1 du CASF est celui qui aurait vocation à s'appliquer s'ils avaient eu accès à un établissement pour adultes.

Compte 732 – Produits à la charge de l'État

Le compte 732 regroupe les produits à la charge de l'État.

Le compte 73213 « services mandataires judiciaires à la protection des majeurs » retrace les produits alloués aux services qui relèvent du 14° du I de l'article L.312-1 du CASF.

Compte 733 – Produits à la charge du département (hors EHPAD)

Le compte 733 regroupe les produits à la charge du département.

Le compte 733222 « Prise en charge au titre des dispositions de l'article L. 242-4 CASF » retrace les financements alloués au titre des dispositions de l'article L.242-4 du CASF dit « amendement Creton », pour les frais d'hébergement des jeunes adultes handicapés maintenus dans des structures pour enfants (établissements mentionnés au 2° du I de l'article L.312-1 du CASF) faute de places disponibles dans une structure adaptée relevant du conseil départemental.

Compte 734 – Produits à la charge de l'utilisateur (hors EHPAD)

M22 EPRD*Compte 735 – Produits des EHPAD et des petites unités de vie – secteur des personnes âgées***M22 EPRD***Compte 7351 – Produits à la charge de l'assurance maladie***M22 EPRD***Compte 73511 – Forfait global relatif aux soins et quote-part de dotation globalisée commune*

Le forfait global relatif aux soins se compose :

- d'une part, du résultat de l'équation tarifaire relative aux soins, qui s'impute au compte 735111 « Hébergement permanent des résidents affiliés à un régime obligatoire de la sécurité sociale » ;
- et, d'autre part, de financements complémentaires définis dans le contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens (CPOM), qui s'imputent aux subdivisions concernées du compte 735112 « Financements complémentaires » (cf. article R.314-159 du CASF).

L'établissement émet, en début d'année, un titre global pour le montant du forfait global relatif aux soins. Ce forfait donne lieu à des versements, par douzième, par la caisse primaire d'assurance maladie.

Parmi les financements complémentaires, le compte 7351125 « Forfait transport mentionné à l'article R. 314-207 du CASF » enregistre le forfait alloué par l'assurance maladie pour compenser les frais de transport entre le domicile et l'établissement des usagers bénéficiant d'un accueil de jour/ les frais mis en œuvre par l'EHPAD ou la petite unité de vie (PUV) pour assurer le transport des usagers entre leur domicile et l'établissement, lorsque ceux-ci bénéficiant d'un accueil de jour.

M22 EPRD*Compte 73513 – Produits des prestations non prises en compte dans les tarifs journaliers afférents aux soins*

Le compte 73513 enregistre le produit des prestations qui, bien que financées par l'assurance maladie, sont expressément écartées du tarif soins par les textes réglementaires.

Il se subdivise comme suit :

735131 Prestations exclues du calcul des tarifs journaliers afférents aux soins (tarif global)

735132 Prestations exclues du calcul des tarifs journaliers afférents aux soins (tarif partiel)

L'EHPAD ou la petite unité de vie (PUV) peut opter en matière de soins :

- soit pour le tarif global : le forfait global de soins au titre de l'hébergement permanent couvre alors, en plus des charges mentionnées au I de l'article R. 314-166 du CASF, les rémunérations ou honoraires versés aux médecins spécialistes en médecine générale et en gériatrie et aux auxiliaires médicaux libéraux exerçant dans l'établissement, ainsi que les examens de biologie et de radiologie dont les caractéristiques sont fixées par arrêté ;

- soit pour le tarif partiel qui couvre uniquement les charges mentionnées au I de l'article R. 314-166 précité.

Ces options tarifaires sont complétées par la présence ou non d'une pharmacie à usage intérieur (article L. 314-8 du CASF). Dans ce cas, le forfait couvre également les médicaments, ainsi que certains dispositifs médicaux dans les conditions fixées par cet article.

M22 EPRD *Compte 7352 – Produits à la charge de département*

M22 EPRD *Compte 735211 – Part afférente à l'hébergement*

Le tarif hébergement d'un EHPAD ou d'une petite unité de vie (PUV) est facturé à terme à échoir (article R.314-186 du CASF). En application de l'article R.314-204 du CASF, l'absence de moins de 72 heures ne donne lieu à aucune réduction du tarif hébergement. A partir d'une absence supérieure à 72 heures, le tarif est minoré des charges variables relatives à la restauration et à l'hôtellerie pour un montant fixé dans le règlement départemental d'aide sociale. Pour les absences de plus de soixante-douze heures pour cause d'hospitalisation, cette minoration doit tenir compte du montant du forfait hospitalier.

Lorsque l'hébergé est pris en charge à l'aide sociale, le titre de recettes est émis à l'encontre du département (débit compte 4114 « Départements » crédit compte 735211).

Si la collectivité d'assistance désintéresse partiellement l'établissement, deux titres seront émis à l'encontre de la collectivité : l'un pour la régularisation des sommes encaissées au titre de la provision ou de la contribution, l'autre pour la part restante.

Lorsque l'hébergé n'est pas admis à l'aide sociale, le titre de recettes est émis à son encontre (débit compte 4111 « Usagers » crédit compte 73531 « Part afférente à l'hébergement »).

M22 EPRD *Compte 735212 – Part afférente à la dépendance*

Le forfait global relatif à la dépendance se compose :

- d'une part, du résultat de l'équation tarifaire relative à la dépendance calculée sur la base du niveau de perte d'autonomie des personnes hébergées par l'établissement, qui s'impute au compte 73521221 « Hébergement permanent des résidents » ;

- et, d'autre part, de financements complémentaires définis dans le contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens (CPOM), qui s'imputent au compte 7352122 « Financements complémentaires » (cf. article R.314-172 du CASF).

Le tarif dépendance est pris en charge par le département au titre de l'allocation personnalisée d'autonomie (APA en établissement) pour les hébergés dépendants (i.e classés en GIR 1 à 4). L'APA peut être :

- soit versée directement par le département à l'établissement (émission d'un titre de recettes à l'encontre du département au compte 735212) ;

- soit reversée par l'hébergé à l'établissement (émission d'un titre de recettes à l'encontre de l'hébergé au compte 73532 « Part afférente à la dépendance »).

La participation financière des résidents au tarif dépendance (« ticket modérateur » correspondant au tarif journalier pour les GIR 5-6) peut être prise en charge par le département pour les hébergés admis à l'aide sociale à l'hébergement.

M22 EPRD *Compte 7353 – Produits à la charge de l'usager*

Le compte 73531 « Part afférente à l'hébergement » enregistre les frais d'hébergement de l'usager lorsqu'il n'est pas admis à l'aide sociale (débit compte 4111 « Usagers » crédit compte 73531).

Le compte 73532 « Part afférente à la dépendance » enregistre le tarif dépendance facturé à l'hébergé.

Cette facturation comprend, d'une part, les tarifs journaliers afférents aux GIR 5-6 et, en fonction des revenus du résident, une contribution supplémentaire due au titre du tarif qui s'applique à son niveau de dépendance (G 1-2 ou GIR 3-4).

Le compte 735341 « Tarifs journaliers relatifs aux soins des résidents non affiliés à un régime obligatoire de base de la sécurité sociale » enregistre le tarif relatif aux soins lorsque l'hébergé n'est pas pris en charge par un régime d'assurance maladie.

M22 EPRD *Compte 7358 – Produits à la charge d'autres financeurs*

Le compte 73581 « Produits à la charge de la CAF (Caisse d'allocations familiales) » enregistre les versements d'aide personnalisée au logement (APL) perçue par les EHPAD et les petites unités de vie (PUV) pour le compte de leurs hébergés.

Lorsque ces derniers relèvent du régime de la mutualité sociale agricole (MSA), l'APL est imputée au compte 73588 « Autres ».

Compte 738 – Produits à la charge d'autres financeurs

Compte 74 – Subventions d'exploitation et participations

Ce compte est crédité du montant des subventions d'exploitation et des participations reçues par l'établissement ou le service.

Compte 744 – FCTVA

Ce compte concerne uniquement les établissements et services rattachés à des collectivités territoriales et des établissements publics locaux bénéficiaires du fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée (FCTVA).

Il enregistre le FCTVA perçu par ces établissements et services en compensation de leurs dépenses d'entretien des bâtiments publics (part afférente aux dépenses d'exploitation) et de solutions relevant de l'informatique en nuage (« cloud »), conformément aux dispositions de l'article L.1615-1 (1er alinéa) du code général des collectivités territoriales.

747 – Fonds à engager

Ce compte est crédité du montant des fonds reçus par l'établissement ou le service en vue de réaliser une opération d'exploitation préalablement déterminée, dans le cadre des enveloppes limitatives prévues aux articles L.314-3 à L.314-5 du code de l'action sociale et des familles. Les fonds à engager sont comptabilisés selon la procédure des ressources affectées (voir commentaire du compte 468 « Divers – charges à payer et produits à recevoir »).

748 – Autres subventions et participations

Ce compte retrace notamment :

- le Fonds pour l'emploi hospitalier (compte 7481)
- le Fonds d'intervention régional (compte 7482)
- Le forfait autonomie des résidences autonomie (compte 7483) : les résidences autonomie qui ont conclu un contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens (CPOM) relevant des articles L.313-11 ou L.313-12 IV ter du code de l'action sociale et des familles (CASF) bénéficient d'une aide versée par le département dite « forfait autonomie » (III de l'article L.312-12 du CASF).
- L'aide forfaitaire à l'apprentissage (compte 7484) : Le compte 7484 est crédité des aides de l'État pour le développement de l'apprentissage.

Compte 75 – Autres produits de gestion courante

Les autres produits de gestion courante comprennent notamment :

Les remboursements de frais (compte 754), notamment ceux au titre de la formation professionnelle (compte 7541), ceux effectués par la sécurité sociale de frais médicaux et paramédicaux (compte 7542) et les autres remboursements de frais tels que les consommations des approvisionnements et des marchandises des budgets annexes ou comptes de résultat annexes au budget principal ou compte de résultat principal (compte 7548) ;

Les quotes-parts de résultat sur opérations faites par l'établissement ou le service dans le cadre d'un groupement, notamment un groupement de coopération sociale ou médico-sociale (GCSMS) (compte 755) ;

Les cotisations versées par les usagers - hébergés dans un établissement ou extérieurs - dans le cadre d'activités organisées par l'établissement, autres que les activités prévues dans le contrat de séjour ou relevant de sa mission principale (séances de gymnastique douce, participation à un club de lecture...) (compte 756) ;

Le produit relatif aux écarts de caisse positifs (compte 7583) ;

494 Les produits de la gestion des biens des personnes protégées par la loi, à savoir les frais payés par les majeurs protégés pour la gestion de leurs biens par l'établissement (compte 7586) ;

Les autres produits divers de gestion courante (compte 7588).

Sont ouverts uniquement dans le budget de production et de commercialisation des ESAT et CHRS les comptes suivants :

- 751 Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires ;
- 7543 Complément de rémunération des personnes handicapées (ESAT).

Le compte 7543 enregistre, dans le budget annexe ou le compte de résultat annexe de production et de commercialisation, les sommes versées par l'Agence de services et de paiement (ASP) au titre du complément de rémunération (aide au poste).

Compte 76 – Produits financiers

Le compte 76 enregistre les produits liés à la gestion financière.

Tout produit financier est comptabilisé comme tel, quel que soit son caractère, habituel ou exceptionnel.

Les comptes 761 « Produits de participations », 762 « Produits des autres immobilisations financières » et 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement » enregistrent, à leur crédit, les produits financiers des participations, des autres immobilisations financières et des valeurs mobilières de placement, par le débit d'un compte de tiers ou du compte au Trésor.

Le compte 762 est crédité, en fin d'exercice, du montant des intérêts courus non échus sur créances immobilisées, par le débit du compte 276. Il est débité à la réouverture des comptes du montant rattaché à l'exercice précédent. Il s'agit d'opérations d'ordre semi-budgétaires (émission d'un titre en fin d'exercice puis d'un titre d'annulation à l'ouverture de l'exercice suivant, au compte 762).

Le compte 765 « Escomptes obtenus » est crédité du montant des escomptes obtenus des fournisseurs par le débit du compte d'un tiers intéressé.

Dans ce cas :

- le montant de l'achat est comptabilisé au débit de la subdivision intéressée du compte de la classe 6 « Comptes de charges ». Un mandat est émis pour le montant brut de la facture ;
- ☞ le montant des escomptes obtenus est comptabilisé au crédit du compte 765. Un titre de recettes est émis pour le montant de l'escompte ;
- le compte 401 « Fournisseurs » est alors mouvementé du montant net (escompte déduit) ;
- si l'escompte fait l'objet de l'émission d'un avoir ultérieur, le compte 46721 « Débiteurs divers » est alors mouvementé.

Le compte 766 « gains de change » est crédité des gains de change réalisés au cours de l'exercice.

Le compte 767 « produit net résultant des cessions de valeurs mobilières de placement » enregistre le gain net résultant de la vente de cessions de valeurs mobilières de placement, lorsque celle-ci se traduit par une plus-value.

Le compte 768 « Autres produits financiers » enregistre, notamment, les gains sur échange de taux d'intérêt (SWAP).

En vertu du principe budgétaire et comptable de non-contraction des recettes et des dépenses, il convient de comptabiliser distinctement les intérêts perçus au titre d'un contrat de SWAP¹ sur le compte 768 « Autres » sans procéder à une compensation avec les éventuels intérêts payés au titre de ce contrat. Ces intérêts payés sont comptabilisés sur le compte 668 « Autres charges financières ».

Compte 77 – Produits exceptionnels

Les produits exceptionnels sont inscrits au crédit :

du compte 771 lorsqu'ils concernent des opérations de gestion ;

1396 du compte 773 lorsqu'il s'agit de mandats annulés (sur exercices antérieurs) ou atteints par la déchéance quadriennale ;

des comptes 775 « Produits des cessions d'éléments d'actif » ; 777 « Quote-part des subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice » et 778 « Autres produits exceptionnels » lorsqu'ils concernent les opérations en capital (voir fiche n° 19 pour les subventions d'investissement transférables).

Compte 771 – Produits exceptionnels sur opérations de gestion

¹ Contrat établi entre deux parties afin d'échanger un flux financier contre un autre flux, selon un échéancier fixé à l'avance.

Parmi les opérations inscrites au compte 771 figurent essentiellement les libéralités reçues (dons et legs) sans affectation spéciale, les excédents de versement de faible montant atteints par la prescription acquisitive de trois mois (seuil fixé à 8 euros¹) et les excédents de versement (supérieurs à 8 euros) non remboursés dans un délai de quatre ans à partir du premier janvier de l'année qui suit celle au cours de laquelle les droits ont été acquis.

Sont également portées au crédit du compte 7712 « subventions d'équilibre », les subventions d'équilibre qui ont pour objet de compenser un déficit d'exploitation.

La contribution exceptionnelle et temporaire (CET) versée au budget de production et de commercialisation est comptabilisée au compte 7715 ouvert à cet effet.

Compte 773 – Mandats annulés (sur exercices antérieurs) ou atteints par la déchéance quadriennale

Le compte 773 enregistre, à son crédit, les mandats annulés sur exercice clos ou atteints par la déchéance quadriennale et concernant la section d'exploitation (cadre de budget prévisionnel) ou le compte de résultat (cadre d'EPRD) (voir fiche technique n° 2).

Le compte débité, en contrepartie, est soit le compte 46721 « Débiteurs divers – Amiable » si le mandat initial a été payé, soit le compte de restes à payer où figure le mandat, dans le cas contraire.

Le compte 773 n'intervient pas dans le cadre de la contre-passation en N+1 d'une opération de rattachement de charge. En effet, dans ce cas, le compte de charge débité en N est crédité par le débit du compte de tiers de rattachement à l'appui d'un mandat d'annulation.

(Sur l'annulation des titres sur exercices antérieurs, voir le commentaire du compte 673).

Compte 775 – Produits des cessions d'éléments d'actif

Le compte 775 est crédité du prix de cession des immobilisations incorporelles, corporelles et financières par le débit au compte 462 « Créances sur cessions d'immobilisations ». Le compte 462 est ensuite soldé lors de l'encaissement du prix de cession (voir fiche technique n° 12).

En cas de destruction totale ou de vol d'une immobilisation, cette dernière doit être sortie de l'actif, durant l'exercice où est intervenu le sinistre, dans les conditions prévues pour les cessions.

Dans ce cas, l'indemnité d'assurance est considérée comme constituant le prix de cession du bien et s'impute donc au compte 775.

Si, à la clôture de l'exercice, le solde du compte 775 est supérieur à celui du compte 675 « Valeurs comptables des éléments d'actif cédés », la différence, qui correspond au total des plus-values nettes réalisées sur les cessions de l'exercice, doit être affectée au financement de mesures d'investissement dans les conditions décrites au commentaire du compte 10682 « Réserves affectées à l'investissement ».

Compte 777 – Quote-part de subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice (fiche technique n° 19)

Le compte 777 enregistre à son crédit le montant des subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice par le débit du compte 139 « Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat ». (cf. commentaires du compte 13 « subventions d'investissement »).

Compte 778 – Autres produits exceptionnels

¹ Article 21 de la loi de finances n°66-948 du 22 décembre 1966

Le compte 778 enregistre notamment les indemnités reçues des compagnies d'assurance, sauf en cas de sinistre total d'une immobilisation où l'indemnité d'assurance est assimilée à un prix de cession et s'impute au compte 775.

Les rectifications sur exercices clos transférant à la section d'exploitation (cadre de budget prévisionnel) ou au compte de résultat (cadre d'EPRD) une recette comptabilisée à tort à un compte de bilan sont également portées au crédit du compte 778.

Compte 78 – Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions

Les comptes 781, 786 et 787 sont crédités du montant respectif des reprises sur amortissements, dépréciations et provisions à inscrire dans les produits d'exploitation, des reprises sur dépréciations et provisions à inscrire dans les produits financiers et des reprises sur dépréciations et provisions à inscrire dans les produits exceptionnels par le débit des subdivisions des comptes d'amortissements, dépréciations et provisions concernés.

Les reprises sur amortissements, dépréciations et provisions constituent des opérations d'ordre budgétaires pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et des opérations d'ordre semi-budgétaires pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un titre au compte 78).

Amortissements

Se reporter aux commentaires du compte 28 « amortissements des immobilisations » et au tome 2.

Dépréciations

Se reporter aux commentaires des comptes 29 « Dépréciation des immobilisations », 39 « Dépréciation des stocks et en-cours », 49 « Dépréciation des comptes de tiers » et 59 « Dépréciation des comptes financiers ».

Provisions

Se reporter aux commentaires des comptes 14 « Provisions réglementées », 15 « Provisions », 29 « Dépréciation des immobilisations », 39 « Dépréciation des stocks et en-cours », 49 « Dépréciation des comptes de tiers » et 59 « Dépréciation des comptes financiers ».

Le tableau récapitulatif des opérations d'ordre budgétaires figurant en annexe indique la correspondance entre les comptes 14, 15, 29, 39, 49 et 59 et les subdivisions des comptes 681, 686, 687 et des comptes 781, 786 et 787.

Compte 79 – Transferts de charges

Ce compte enregistre les charges d'exploitation, financières et exceptionnelles à transférer, soit à un compte de bilan autre qu'un compte d'immobilisations, soit à un autre compte de charges.

Il est notamment crédité par le débit de la subdivision intéressée du compte 481 « Charges à répartir sur plusieurs exercices » du montant des charges à étaler sur plusieurs exercices (cf. commentaires du compte 481).

Toutefois, le transfert de charges vers un compte d'immobilisation est autorisé lorsque l'établissement ou le service a opté pour l'activation des coûts d'emprunt¹. Dans ce cas, le montant des charges financières supportées pendant la période d'acquisition doit être incorporé dans le coût de production ou d'acquisition de l'immobilisation au moyen d'une écriture de transfert de charges (Débit compte 21 « Immobilisations corporelles » ou 23 « Immobilisations en cours » - Crédit compte 796 « Transfert de charges financières »).

Cas particulier des sinistres sur immobilisations (voir fiche technique n°12) :

En cas de destruction partielle d'une immobilisation, la charge de réparation de cette dernière est assimilée à une charge acquittée pour le compte d'un tiers. Aussi, l'indemnité d'assurance est comptabilisée au débit du compte de classe 4 concerné par le crédit du compte 791 « Transfert de charges d'exploitation ».

En cas de destruction totale, le compte 797 « Transfert de charges exceptionnelles » enregistre l'indemnité d'assurance si l'exercice de constatation du sinistre (au cours duquel l'immobilisation doit faire l'objet d'une sortie d'actif) et l'exercice d'encaissement ne sont pas identiques. Le produit à recevoir doit être évalué pour être rattaché à l'exercice du sinistre.

¹ L'activation des coûts d'emprunt, qui correspond à l'incorporation des coûts d'emprunts (intérêts et autres coûts qu'une entité engage dans le cadre d'un emprunt de fonds) au coût de l'actif, s'effectue dans les conditions définies à l'article 213-9 du plan comptable général.

8. CLASSE 8 - COMPTES SPECIAUX

La classe 8 regroupe tous les comptes qui n'ont pas leur place dans les classes de comptes 1 à 7 du cadre comptable. Ainsi, elle est utilisée notamment pour satisfaire un objectif d'information annuel et pour suivre la comptabilité des valeurs inactives.

Compte 80 – Engagements hors bilan

Les comptes d'engagements enregistrent des droits et obligations susceptibles de modifier le montant ou la consistance du patrimoine de l'établissement ou du service (engagements hors bilan ayant des conséquences financières sur les exercices à venir).

Cette comptabilité tenue par l'ordonnateur dans des comptes spéciaux tenus hors bilan est distincte de la comptabilité des engagements.

Le compte 80 se subdivise comme suit :

801 Engagements donnés par l'établissement ou le service

802 Engagements reçus par l'établissement ou le service

Les subdivisions du compte 801 fournissent le détail par nature des divers engagements donnés par l'établissement ou le service (rémunérations à courir dans le cadre des contrats de partenariat, redevances de crédit-bail restant à courir...); celles du compte 802 fournissent le détail par nature des divers engagements reçus par l'entité (subventions à recevoir par annuités (annuités restant à recevoir)...).

Compte 86 – Valeurs inactives

Ce compte comprend les trois subdivisions principales suivantes :

- 861 comptes de position – titres et valeurs en portefeuille

1646 862 comptes de position – titres et valeurs chez les correspondants

- 863 comptes de prise en charge.

Des subdivisions complémentaires sont créées par le comptable en tant que de besoin.

Au compte 86 sont suivies les « valeurs inactives » que les comptables sont amenés à détenir dans l'exercice de leurs fonctions. Sont considérées comme valeurs « inactives », les valeurs qui ne constituent pas le portefeuille de l'établissement ou du service (ex. : dépôts sous formes de titres ou d'objets précieux appartenant à des hébergés) ou qui n'acquièrent leur valeur nominale que lorsqu'elles sont mises en circulation pour la rémunération d'une prestation de services de l'entité (tickets de repas, droits d'entrée).

Les valeurs inactives sont, suivant leur nature, comptabilisées pour un montant conventionnel déterminé comme suit :

- rentes et obligations de l'État inscrites au grand-livre : montant nominal correspondant ;
- obligations, bons du Trésor, bons et actions et valeurs assimilées : capital nominal ;
- effets de commerce : montant ;
- billets de loterie et tombola : prix de vente ;
- timbres, tickets : valeur faciale ou valeur d'émission ;
- titres de pension : 1 euro par titre ;
- livrets de caisse d'épargne : 1 euro par titre ;
- objets précieux : 1 euro par objet ;
- autres valeurs inactives ne comportant d'indication de valeur : 1 euro par valeur.

Certaines de ces valeurs inactives comme les actions, les obligations ou encore les livrets de caisse d'épargne sont aujourd'hui dématérialisées : elles ne sont donc pas comptabilisées. Seules les valeurs encore matérialisées donnent lieu à comptabilisation en valeurs inactives.

- Technique comptable :

Prise en charge des valeurs par le comptable :

- Débit 861 « Compte de position : titres et valeurs en portefeuille »
- Crédit 863 « Compte de prise en charge »

Remise des valeurs aux régisseurs :

- Débit 862 « Compte de position : titres et valeurs chez les correspondants »
- Crédit 861 « Compte de position : titres et valeurs en portefeuille »

Restitution des valeurs par les régisseurs aux comptables :

- Débit 861 « Compte de position : titres et valeurs en portefeuille »
- Crédit 862 « Compte de position : titres et valeurs chez les correspondants »

Sorties définitives de valeurs :

- Débit 863 « Compte de prise en charge »
- Crédit 861 « Compte de position : titres et valeurs en portefeuille »
- Ou crédit 862 « Compte de position : titres et valeurs chez les correspondants » (lors de la remise des justificatifs par le régisseur)

CHAPITRE 3

LES CORRECTIONS D'ERREURS SUR EXERCICES ANTERIEURS

1. LES REGLES APPLICABLES EN MATIERE DE CORRECTIONS D'ERREURS SUR EXERCICES ANTERIEURS

2.1. LE PRINCIPE D'UNE CORRECTION EN SITUATION NETTE

2.1.1. Définition d'une erreur sur exercices antérieurs

Une erreur sur exercices antérieurs est une omission ou une inexactitude des états financiers portant sur un ou plusieurs exercices antérieurs (c'est-à-dire sur des exercices clos) et résultant de la non-utilisation ou de l'utilisation erronée d'informations fiables qui étaient disponibles lorsque l'autorité compétente a arrêté les états financiers et 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 états financiers.

Parmi ces erreurs, figurent les erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, les négligences, les mauvaises interprétations des faits et les fraudes (par exemple, l'absence de comptabilisation ou la sous-évaluation d'amortissements d'un bien, la constitution erronée d'une provision, etc.).

2.1.2. Règle générale de correction en situation nette

Une erreur commise sur exercices antérieurs est corrigée en situation nette, c'est-à-dire au sein des comptes de haut de bilan.

La correction d'erreur n'a donc pas d'incidence sur le résultat de l'exercice au cours duquel l'erreur est découverte et corrigée.

La situation nette est définie comme suit : « Au sein des capitaux propres, la situation nette est établie après affectation du résultat de l'exercice. Elle exclut les subventions d'investissement et les provisions réglementées (...) »¹).

Pour les établissements et services sociaux et médico-sociaux, la situation nette comprend tous les comptes d'apports, de dotations et de réserves (comptes 10) et les comptes de report à nouveau (comptes 11)².

2.1.3. Exceptions à la règle générale

Les erreurs d'imputation comptable n'entrent pas dans le champ des corrections d'erreur en situation nette. Elles sont rectifiées par l'émission d'un titre ou d'un mandat annulant la pièce d'origine émise à un mauvais compte et par l'émission d'une nouvelle pièce sur la bonne imputation comptable³.

¹ Article 934-1 du plan comptable général

² Le compte 12 n'y figure pas puisque la situation nette est obtenue après affectation du résultat.

³ Pour rappel, les corrections d'erreur sur exercice en cours se corrigent par simple contre passation de l'écriture.

Par ailleurs, le principe d'une correction d'erreur en situation nette ne s'applique pas aux services relevant de l'article R.314-74 du CASF (services industriels et commerciaux (SIC), et dotations non affectée (SIC) pour lesquels les corrections d'erreur doivent être comptabilisées selon les règles du plan comptable général.

2.2. LES MODALITES DE COMPTABILISATION DES CORRECTIONS D'ERREURS SUR EXERCICES ANTERIEURS

2.2.1. La procédure administrative

Le comptable enregistre les corrections d'erreurs au vu d'une décision de l'ordonnateur explicitant la nature de celles-ci. Cette décision est prise en lien et avec l'accord préalable de l'autorité de tarification.

Cette décision est accompagnée :

- d'un état détaillant la situation comptable avant comptabilisation des écritures de corrections d'erreurs ;
- d'un état détaillant la situation comptable à l'issue de la comptabilisation des écritures de corrections d'erreurs.

Les corrections d'erreurs sur exercices antérieurs sont approuvées par le conseil d'administration de l'établissement ou du service dans le cadre de l'adoption des comptes financiers sur lesquels les corrections ont été effectuées.

2.2.2. Le traitement comptable des corrections d'erreurs

Une erreur sur exercices antérieurs est corrigée sur l'exercice au cours duquel elle est découverte.

L'établissement ou le service détermine (en lien avec l'autorité de tarification) le(s) compte(s) de haut de bilan à retenir pour procéder à la correction d'erreur, au vu de ses projets (investissements à venir, charges d'exploitation spécifiques à financer, etc.) et de sa situation comptable et financière.

Il est néanmoins préconisé de retenir, en priorité, les comptes suivants :

- pour les corrections qui concernent des postes du cycle d'investissement (régularisations d'immobilisations ou de leur financement, amortissements, etc.) : le compte 10682 « Réserve affectée à l'investissement » ;

Si la correction vise à réintégrer en comptabilité un bien non enregistré à l'actif, le compte 1021 « Dotation » est à retenir.

- pour les corrections qui concernent des postes du cycle d'exploitation (provisions, etc.) : le compte 10686 « Réserve de compensation des déficits » ou, en l'absence de solde créditeur sur ce compte, le compte 10685 « Excédent affecté à la couverture du besoin en fonds de roulement (réserve de trésorerie) ».

La reprise des comptes 10 ou 11 s'effectue dans la limite du solde de ces comptes (ces derniers ne sauraient présenter des soldes anormaux).

Hormis le cas de la réintégration d'un bien non enregistré à l'actif, la reprise sur un compte d'apports (compte 102x) peut intervenir uniquement en l'absence de réserves (comptes 1068x) et de reports à nouveau (comptes 11x).

Pour les comptes 10686, 10687 et 11, la correction s'effectue sur la subdivision du compte correspondant au budget concerné (budget principal/budgets annexes) et, pour les EHPAD et les petites unités de vie n'ayant pas encore conclu de CPOM, sur la section tarifaire concernée.

Le caractère budgétaire, semi-budgétaire ou non budgétaire de l'opération de correction dépend de la nature des comptes intervenant dans cette correction (voir exemples présentés au paragraphe 2).

Par ailleurs, pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et pour les structures relevant d'un EPRD qui doivent présenter un compte de résultat prévisionnel en équilibre strict, les corrections effectuées via les comptes 110, 111 (cadre de budget prévisionnel) et 119 donnent lieu à l'inscription d'une recette ou d'une dépense au budget sur la ligne 002 « excédent/déficit de la section d'exploitation reporté » (cadre de budget prévisionnel) ou « excédent/déficit antérieur du CRP reporté » (cadre d'EPRD).

2. EXEMPLES DE CORRECTIONS D'ERREURS SUR EXERCICES ANTERIEURS

2.1. CORRECTIONS D'ERREURS RELATIVES AUX IMMOBILISATIONS

2.1.1 Immobilisation non inscrite à l'actif

La réintégration d'une immobilisation à l'actif s'effectue par l'opération d'ordre budgétaire suivante :

- débit du compte 20x/21x « Immobilisations incorporelles/corporelles » ;
- crédit du compte 1021 « Dotation ».

Il convient, dans la mesure du possible, de reconstituer la valeur historique de l'immobilisation (acte notarié par exemple). À défaut, l'immobilisation réintègre l'actif pour sa valeur vénale.

En cas de réintégration pour la valeur historique, il convient de reconstituer le montant des amortissements qui auraient dû être comptabilisés si le bien avait été intégré à l'actif au moment où il est entré dans le patrimoine de l'établissement ou du service. Le rattrapage des amortissements s'effectue, lui aussi, au moyen d'une écriture corrective en situation nette (voir paragraphe 2.1.2).

2.1.2 Amortissement non pratiqué sur un bien (ou durée d'amortissement d'origine inadaptée à la durée réelle d'utilisation du bien)

La reconstitution des amortissements s'effectue comme suit.

Cas 1 : Reprise sur un compte de réserve (correction à privilégier)

- débit du compte 1068x « Autres réserves ».
- crédit du compte 28x « Amortissements des immobilisations » .

Pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel, l'opération est budgétaire en cas de reprise du compte 10682 « Réserve affectée à l'investissement » et semi-budgétaire dans les autres cas (émission d'un titre au compte 28). Pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD, l'opération est non budgétaire.

Cas 2 : Reprise sur un compte de report à nouveau

- débit du compte 11x « Report à nouveau (solde créditeur ou débiteur) »,
- crédit du compte 28x « Amortissements des immobilisations » .

L'opération est semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel (émission d'un titre au compte 28) et non budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD.

Cas 3 : Reprise sur un compte d'apports (en l'absence de réserves ou de report à nouveau)

- débit du compte 102x « Apports » ,
- crédit du compte 28x « Amortissements des immobilisations » .

L'opération est budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un mandat au compte 102).

Ces écritures valent également lorsque la durée d'amortissement d'un bien initialement fixée apparaît incohérente avec les conditions réelles d'utilisation du bien (par exemple, si la durée d'amortissement a été allongée artificiellement afin de diminuer la charge annuelle d'amortissement). La révision de la durée d'amortissement s'assimile à une correction d'erreur qui s'effectue en situation nette. Cette correction ne s'applique que pour les exercices passés au cours desquels le bien a été utilisé. Un plan d'amortissement prospectif doit être mis en place pour les années résiduelles d'utilisation du bien.

2.1.3 Absence de reprise au compte de résultat d'une subvention d'investissement reçue

Lorsque la quote-part d'une subvention d'investissement reçue n'a pas été transférée au compte de résultat, la régularisation s'effectue comme suit.

Cas 1 : Abondement d'un compte de réserve

- débit du compte 139x « Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat » ,
- crédit du compte 1068x « Autres réserves » .

Pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel, l'opération est budgétaire en cas d'abondement du compte 10682 « Réserve affectée à l'investissement » et semi-budgétaire dans les autres cas (émission d'un mandat au compte 139). Pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD, l'opération est non budgétaire.

Cas 2 : Abondement d'un compte de report à nouveau créditeur ou reprise d'un compte de report à nouveau débiteur

- débit du compte 139x « Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat » ,
- crédit du compte 11x « Report à nouveau (solde créditeur ou débiteur) » ,

L'opération est semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel (émission d'un mandat au compte 139) et non budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD.

Cas 3 : Abondement d'un compte d'apports (en l'absence de réserves ou de report à nouveau)

- débit du compte 139x « Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat » ,
- crédit du compte 102x « Apports » ,

L'opération est budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un titre au compte 102).

2.1.4 Correction des reprises au compte de résultat d'une subvention comptabilisée à tort en subvention d'investissement (compte 13) alors qu'elle constitue un complément de dotation (compte 102)

Dans un premier temps, la subvention fait l'objet d'une réimputation au bon compte (erreur d'imputation comptable), par opération budgétaire :

- débit du compte 131x « Subventions d'équipement transférables » ,
- crédit du compte 10228 « Autres compléments de dotation ; Etat » ou 1023 « Compléments de dotation ; organismes autres que l'Etat ».

Puis, la fraction de subvention transférée par erreur au compte de résultat est corrigée en situation nette.

Cas 1 : Reprise sur un compte de réserve (correction à privilégier)

- débit du compte 1068x « Autres réserves » ,
- crédit du compte 139x « Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat ».

Pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel, l'opération est budgétaire en cas de reprise du compte 10682 « Réserve affectée à l'investissement » et semi-budgétaire dans les autres cas (émission d'un titre au compte 139). Pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD, l'opération est non budgétaire.

Cas 2 : Reprise sur un compte de report à nouveau

- débit du compte 11x « Report à nouveau (solde créditeur ou débiteur) » ,
- crédit du compte 139x « Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat ».

L'opération est semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel (émission d'un titre au compte 139) et non budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD.

Cas 3 : Reprise sur un compte d'apports (en l'absence de réserves ou de report à nouveau)

- débit du compte 102x « Apports » ,
- crédit du compte 139x « Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat ».

L'opération est budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un mandat au compte 102).

2.2. CORRECTIONS D'ERREURS RELATIVES AUX PROVISIONS

L'annulation d'une provision constituée à tort s'effectue comme suit¹.

Cas 1 : Abondement d'un compte de réserve

- débit du compte 14x « Provisions réglementées » ou 15x « Provisions » ,
- crédit du compte 1068x « Autres réserves ».

¹ Si la diminution de la provision n'est pas liée à une erreur mais à un ajustement en fonction du risque, la variation à la baisse s'effectuera par une reprise de la dotation via le compte 78x « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions ».

Pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel, l'opération est budgétaire en cas d'abondement du compte 10682 « Réserve affectée à l'investissement » et semi-budgétaire dans les autres cas (émission d'un mandat au compte 14 ou 15). Pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD, l'opération est non budgétaire.

Cas 2 : Abondement d'un compte de report à nouveau créditeur ou reprise d'un compte de report à nouveau débiteur

– débit du compte 14x « Provisions réglementées » ou 15x « Provisions »,

– crédit du compte 11x « Report à nouveau (solde créditeur ou débiteur) »,

L'opération est semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel (émission d'un mandat au compte 14 ou 15) et non budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD.

Cas 3 : Abondement d'un compte d'apports (en l'absence de réserves ou de report à nouveau)

– débit du compte 14x « Provisions réglementées » ou 15x « Provisions »,

– crédit du compte 102x « Apports »,

L'opération est budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un titre au compte 102).

2.3. CORRECTIONS D'ERREURS RELATIVES AUX DETTES FINANCIERES

2.3.1 Répartition erronée entre le capital et la charge d'intérêts d'une dette financière

Si la charge d'intérêts a été majorée à tort d'une part relative au remboursement du capital de la dette financière, la régularisation des comptes s'effectue de la manière suivante.

Cas 1 : Abondement d'un compte de réserve

– débit du compte 16x « Emprunts et dettes assimilées »,

– crédit du compte 1068x « Autres réserves ».

Pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel, l'opération est budgétaire en cas d'abondement du compte 10682 « Réserve affectée à l'investissement » et semi-budgétaire dans les autres cas (émission d'un mandat au compte 16). Pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD, l'opération est non budgétaire.

Cas 2 : Abondement d'un compte de report à nouveau créditeur ou reprise d'un compte de report à nouveau débiteur

– débit du compte 16x « Emprunts et dettes assimilées »,

– crédit du compte 11x « Report à nouveau (solde créditeur ou débiteur) »,

L'opération est semi-budgétaire (émission d'un mandat au compte 16).

Cas 3 : Abondement d'un compte d'apports (en l'absence de réserves ou de report à nouveau)

– débit du compte 16x « Emprunts et dettes assimilées »,

– crédit du compte 102x « Apports »,

L'opération est budgétaire.

A contrario, si le capital de la dette financière a été majoré à tort d'une part relative à la charge d'intérêts, la régularisation s'effectue comme suit.

Cas 1 : Reprise sur un compte de réserve (correction à privilégier)

- débit du compte 1068x « Autres réserves ».
- crédit du compte 16x « Emprunts et dettes assimilées ».

Pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel, l'opération est budgétaire en cas de reprise du compte 10682 « Réserve affectée à l'investissement » et semi-budgétaire dans les autres cas (émission d'un titre au compte 16). Pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD, l'opération est semi-budgétaire (émission d'un titre au compte 16).

Cas 2 : Reprise sur un compte de report à nouveau

- débit du compte 11x « Report à nouveau (solde créditeur ou débiteur) »,
- crédit du compte 16x « Emprunts et dettes assimilées ».

L'opération est semi-budgétaire (émission d'un titre au compte 16).

Cas 3 : Reprise sur un compte d'apports (en l'absence de réserves ou de report à nouveau)

- débit du compte 102x « Apports » ,
- crédit du compte 16x « Emprunts et dettes assimilées ».

L'opération est budgétaire.

2.3.2 Absence de comptabilisation de l'indemnité de remboursement anticipé capitalisée

Lorsque les indemnités de renégociation des emprunts qui auraient dû être capitalisées (voir commentaire du compte 668) n'ont pas été incorporées au capital restant dû, le capital de l'emprunt doit être reconstitué. Cette correction peut s'effectuer comme suit.

Exemple 1 : Reprise de la réserve affectée à l'investissement

- débit du compte 10682 « Réserve affectée à l'investissement »,
- crédit du compte 164x « Emprunts auprès des établissements de crédit ».

L'opération est budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un titre au compte 164).

Exemple 2 : Reprise de la réserve de compensation des déficits

- débit du compte 10686 « Réserve de compensation des déficits »,
- crédit du compte 164x « Emprunts auprès des établissements de crédit ».

L'opération est semi-budgétaire (émission d'un titre au compte 164).

TITRE 2

L’AFFECTATION DES RESULTATS

CHAPITRE 1

L'AFFECTATION DES RESULTATS - CADRE DE BUDGET PREVISIONNEL

Les modalités d'affectation des résultats des établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel sont fixées par le CASF, notamment aux articles R.314-51 à R.314-55 et R.314-74.

1. LA PROCEDURE D'AFFECTATION DES RESULTATS

(voir fiche technique n°43)

1.1. LES DIFFERENTES ETAPES DE L'AFFECTATION DES RESULTATS

1.1.1. L'adoption d'une délibération

L'affectation des résultats procède toujours d'une délibération du conseil d'administration.

Cette délibération présente les résultats constatés à la clôture de l'exercice pour chacune des deux sections du budget principal¹ ainsi que pour la section d'exploitation de chaque budget annexe et indique, pour chacun d'entre eux, l'affectation qui en est faite.

La délibération d'affectation du résultat est prise lors du vote du compte administratif.

Pour les établissements autonomes, elle est adoptée au plus tard le 30 avril de l'année suivant l'exercice auquel le résultat se rapporte (articles L.315-15 et R.314-73 III du CASF).

Pour les établissements et services rattachés à une collectivité territoriale, un CCAS ou un CIAS, la délibération d'affectation du résultat est votée en même temps que le compte administratif de la collectivité de rattachement. Elle intervient donc au plus tard le 30 juin de l'année suivant l'exercice auquel le résultat se rapporte (article L.1612-12 du CGCT). Néanmoins, conformément à l'article R. 314-49 du CASF, le compte administratif N doit être transmis aux autorités de tarification avant le 30 avril N+1.

La délibération d'affectation du résultat doit être transmise au contrôle de légalité pour être rendue exécutoire. Une fois rendue exécutoire, elle est transmise sans délai au comptable (articles L.315-14, L.315-12, et R.314-73 du CASF).

1.1.2. L'intervention de l'autorité de tarification

Lorsque les recettes issues de la tarification représentent plus de la moitié des recettes d'exploitation de l'établissement ou du service, l'autorité de tarification décide de l'affectation du résultat d'exploitation (articles R.314-51 et R.314-54 du CASF). La procédure d'affectation du résultat s'effectue alors en deux temps.

¹ Section d'exploitation et section d'investissement

Dans un premier temps, le conseil d'administration de l'établissement ou du service adopte une délibération de proposition d'affectation du résultat. Cette proposition est transmise à l'autorité de tarification qui décide ensuite de l'affectation à retenir. L'autorité de tarification peut confirmer l'affectation proposée par le conseil d'administration ou la modifier. La décision d'affectation prise par l'autorité de tarification intervient dans le cadre de la procédure de fixation du tarif de l'exercice sur lequel ce résultat est affecté (article R. 314-53 du CASF).

Elle intervient donc :

- En N+2 en cas d'affectation d'un excédent N à la réduction des charges d'exploitation de N+2 ou de reprise d'un déficit N en N+2 ;
- En N+1 dans les autres cas (articles R.314-51 du CASF)¹.

Cela étant, pour des raisons matérielles d'instruction des dossiers, la décision d'affectation du résultat de l'autorité de tarification intervient, dans la plupart des cas, en N+2.

Dès qu'il a connaissance de la décision de l'autorité de tarification, le conseil d'administration de l'établissement ou du service adopte une nouvelle délibération d'affectation du résultat qui reprend cette décision (cette délibération est obligatoire même lorsque l'autorité de tarification confirme la proposition d'affectation des résultats de l'établissement ou du service).

Si celle-ci diffère de la délibération d'affectation initiale, le comptable doit enregistrer des écritures rectificatives. Il est donc conseillé de constituer un dossier permettant de reconstituer l'historique de l'affectation des résultats, composé d'une copie de la délibération d'affectation du résultat N faite en N+1, du tableau C2 du compte de gestion retraçant cette affectation et de la seconde délibération d'affectation.

Lorsque les recettes issues de la tarification représentent moins de la moitié des recettes d'exploitation de l'établissement ou du service, ce dernier peut fixer lui-même l'affectation du budget concerné (principal ou annexe).

Par ailleurs, par dérogation à l'article R.314-51 du CASF, lorsque l'établissement ou le service a conclu un contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens (CPOM) au titre de l'article L.313-11 du CASF qui prévoit une pluri-annualité budgétaire, ce contrat peut prévoir que l'affectation des résultats est librement décidée par l'établissement ou le service (article R.314-43 du CASF).

1.2. LES SITUATIONS DE BLOCAGE POTENTIEL

Si, à l'issue des délais réglementaires, l'établissement ou le service n'a pas transmis son compte administratif et sa délibération d'affectation du résultat à l'autorité de tarification, cette dernière fixe d'office le montant et l'affectation du résultat de la structure (articles R.314-55 du CASF).

Par ailleurs, si à la date de clôture de la journée complémentaire, le comptable n'est pas en possession d'une délibération d'affectation du résultat exécutoire, il devra virer les sommes figurant au compte 12 « résultat de l'exercice » soit au crédit du compte 110 « Report à nouveau (solde créditeur) » s'il s'agit d'un excédent, soit au débit du compte 119 « Report à nouveau (solde débiteur) » s'il s'agit d'un déficit. Cette opération permet l'apurement du compte 12 et l'édition du compte de gestion sans anomalie. Elle donnera lieu à contre-passation au début de l'exercice N+1.

¹ En cas d'étalement du déficit sur trois exercices, la décision de l'autorité de tarification validant l'étalement interviendra dans le cadre de la procédure de fixation du tarif de l'exercice N+1.

Enfin, si les résultats tels qu'ils ressortent des écritures du comptable ne concordent pas avec les résultats apparaissant sur la délibération du conseil d'administration, il appartient au comptable centralisateur, dans l'hypothèse où la position du comptable lui paraît fondée, de saisir le représentant de l'État chargé du contrôle de la légalité, en vue de rechercher une solution locale au désaccord constaté. En cas de désaccord définitif constaté et sous réserve que l'écart constaté puisse conduire à considérer que la délibération relative au compte administratif ou à l'affectation du résultat menace l'équilibre budgétaire de l'établissement, le préfet ou, pour les établissements médico-sociaux dont l'autorisation relève de sa compétence le directeur général de l'agence régionale de santé saisit la chambre régionale des comptes sur le fondement de l'article L. 315-14 du CASF dans les quinze jours suivant leur transmission. Le comptable justifiera, dans le cadre d'un rapport circonstancié joint à l'appui du compte de gestion, de la différence constatée entre les résultats apparaissant dans sa comptabilité et ceux issus de la comptabilité de l'ordonnateur.

2. LA DETERMINATION DES RESULTATS

2.1 LA DETERMINATION DU RESULTAT D'INVESTISSEMENT

En application de l'article R.314-11 du CASF, le résultat d'investissement cumulé à la clôture de l'exercice est constitué par le résultat constaté à la clôture de l'exercice précédent augmenté ou diminué de la différence entre les titres et les mandats émis au cours de l'exercice sur les comptes de la section d'investissement. Il est reporté dans son intégralité sur l'exercice suivant dans le cadre d'une décision modificative sur une ligne budgétaire 001 « Excédent ou déficit cumulé d'investissement reporté » en dépenses de la section d'investissement s'il est déficitaire ou en recettes de la section d'investissement s'il est excédentaire.

L'article R.314-15 du CASF prévoit que la section d'investissement doit être présentée en équilibre.

Il autorise toutefois la présentation d'un déséquilibre si les conditions suivantes sont réunies (conditions qu'il n'appartient pas au comptable de vérifier) : « en vue de financer des investissements sans recourir à l'emprunt ni mobiliser des comptes de liaison, si les disponibilités de l'établissement ou du service excèdent le niveau cumulé des dépenses courantes d'exploitation et des dettes exigibles à court terme, la section d'investissement peut présenter un déséquilibre à hauteur de cet excédent ».

Ce déséquilibre budgétaire est alors inscrit sur la ligne 007 « déficit prévisionnel d'investissement » ouverte en recettes de la section d'investissement.

À l'inverse, le report de l'excédent cumulé d'investissement peut générer un suréquilibre si l'établissement ou le service n'a pas de dépenses d'investissement à inscrire en contrepartie. Afin de respecter la règle de l'équilibre budgétaire, une ligne budgétaire 003 « Excédent prévisionnel d'investissement » permet d'isoler en dépenses de la section d'investissement la part d'excédent cumulé d'investissement reporté non utilisée.

Les lignes 001, 003 et 007 constituent des lignes de présentation budgétaire. Elles ne donnent pas lieu à exécution budgétaire (pas de prise en charge de titres ou de mandats sur ces lignes).

Le résultat d'investissement cumulé constaté à la clôture de l'exercice précédent, le résultat d'investissement de l'exercice et le résultat d'investissement cumulé constaté à la clôture de l'exercice sont présentés dans l'état E2 du compte de gestion (voir fiche technique n°44).

2.2 LA DETERMINATION DU RESULTAT D'EXPLOITATION

2.2.1 La détermination du résultat comptable

Le résultat comptable d'exploitation correspond à la différence entre les produits (classe 7) et les charges (classe 6) comptabilisés au cours d'un exercice.

Un résultat est dégagé pour chaque budget de l'établissement public social ou médico-social (budget principal et budgets annexes). Le résultat de chacun des budgets annexes doit être identique au solde du compte de liaison ouvert au titre de chaque activité annexe dans la comptabilité principale et dans la comptabilité annexe de l'établissement.

Le résultat comptable est calculé extra-comptablement en fin d'exercice. Il est repris au 1^{er} janvier N+1 au compte 12 « Résultat de l'exercice (excédent ou déficit) » ouvert dans la seule comptabilité principale.

Le résultat de l'ensemble des activités de l'établissement (exception faite des activités relatives aux opérations pour compte de tiers retracées au compte 458) devant apparaître sur une seule ligne au bilan, les résultats du budget principal et des budgets annexes font l'objet d'une agrégation lors de l'élaboration de ce document (agrégation extra-comptable).

Le montant apparaissant au passif du bilan au poste « Résultat de l'exercice (excédent ou déficit) » est justifié, dans le compte de gestion, par un état détaillé récapitulant l'ensemble des résultats du budget principal et des budgets annexes.

Lorsqu'une activité sociale et médico-sociale est gérée en budget annexe d'une collectivité territoriale, d'un CCAS ou d'un CIAS, il n'y a pas agrégation des résultats du budget principal et du budget annexe. Le résultat d'exploitation du budget annexe est repris en balance d'entrée du compte 12 de ce même budget.

2.2.2 La détermination du résultat à affecter

Le résultat à affecter au titre de l'exercice N est constitué des éléments suivants :

659 Le résultat comptable de l'exercice N, ce dernier pouvant ensuite être retraité par l'ordonnateur,

660 Le résultat incorporé au budget de l'exercice N.

Résultat comptable de l'exercice N ou résultat retraité par l'ordonnateur

En application des articles R.314-26 et R.314-45 du CASF, les dépenses pour congés à payer et les charges sociales et fiscales y afférents non financées par des virements de crédits provenant du groupe fonctionnel II « dépenses afférentes au personnel » ne sont pas opposables aux tiers financeurs. L'ordonnateur procède, de sa propre initiative, au retraitement du résultat d'exploitation en le corrigeant à la hausse du montant de ces charges inopposables.

La différence entre le résultat comptable et le résultat retraité par l'ordonnateur donne obligatoirement lieu, lors de l'affectation du résultat, à un débit du compte 1163 « autres droits acquis par les salariés non provisionnés en application du 3^o de l'article R.314-45 du CASF » (voir le commentaire du compte).

En cas de retraitement du résultat par l'ordonnateur, le résultat à affecter est constitué du résultat retenu par ce dernier.

Résultat incorporé au budget de l'exercice N

Ce résultat provient de la part du résultat excédentaire d'exercices antérieurs affectée au financement ou à la réduction des charges d'exploitation de l'exercice N et/ou de la part du résultat déficitaire d'exercices antérieurs incorporée au budget de l'exercice N.

Il correspond donc à la part du résultat excédentaire affectée aux comptes 110 « Report à nouveau (solde créditeur) » ou 111 « excédent affecté à des mesures d'exploitation non reductibles » et/ou à la part du résultat déficitaire affectée au compte 119 « report à nouveau (solde débiteur) » incorporée(s) au budget N (voir paragraphes 3.2 et 3.3).

3. L'AFFECTATION DU RESULTAT D'EXPLOITATION (HORS BUDGETS ANNEXES RELEVANT DE L'ARTICLE R.314-74 DU CASF¹)

3.1 LES REGLES D'AFFECTATION DU RESULTAT

3.1.1 Les principes de l'affectation du résultat

L'affectation du résultat doit respecter les principes suivants :

- Les résultats du budget principal et des budgets annexes sont affectés aux budgets dont ils sont issus (article R.314-51 IV du CASF). Ainsi, le déficit d'un budget ne peut pas être compensé par l'excédent d'un autre ;
- Les écritures d'affectation du résultat sont toujours retracées dans la comptabilité principale, qu'elles concernent le budget principal ou les budgets annexes ;
- Les écritures d'affectation du résultat sont non budgétaires, sauf celles relatives à l'affectation d'un excédent au financement de mesures d'investissement et celles liées la comptabilisation des amortissements comptables excédentaires différés ;
- Les écritures d'affectation du résultat sont enregistrées par le comptable au cours de l'exercice suivant celui auquel ces résultats se rapportent (exercice N+1). À l'issue de ces opérations le compte 12 « Résultat de l'exercice (déficit ou excédent) » doit être soldé.

3.1.2 Les cas d'affectation obligatoire du résultat

L'affectation du résultat d'exploitation procède :

- soit d'une obligation réglementaire,
- soit d'un choix de l'autorité de tarification ou de l'établissement, selon les modalités prévues au II de l'article 314-51 du CASF.

Il existe quatre cas d'affectation obligatoire :

- affectation d'un résultat déficitaire (III de l'article R.314-51 du CASF) ;
- affectation des plus-values nettes de cession au financement des investissements (voir commentaire du compte 10682 « Réserve affectée à l'investissement ») ;
- l'affectation liée à la comptabilisation des amortissements comptables excédentaires différés (voir commentaire du compte 1161 « Amortissements comptables excédentaires différés ») ;

¹ Services industriels et commerciaux et dotations non affectées

- l'affectation en dépenses non opposables aux tiers financeurs relatives aux autres droits acquis par les salariés (voir commentaire du compte 1163 « Autres droits acquis par les salariés non provisionnés en application du 3° de l'article R.314-45 du CASF »).

Ces affectations doivent être réalisées prioritairement dès lors que l'établissement ou le service se trouve dans l'une des quatre situations mentionnées.

Dans les trois derniers cas ci-dessus, l'affectation est à réaliser que le résultat de l'exercice à affecter soit excédentaire ou déficitaire.

3.2 L'AFFECTATION D'UN RESULTAT EXCEDENTAIRE

3.2.1 L'affectation comptable

Conformément au II de l'article R.314-51 du CASF, l'excédent peut être affecté :

- ☞ - à la réduction des charges d'exploitation de l'exercice au cours duquel il est constaté (N+1), ou de l'exercice qui suit (N+2) (compte 110 « Report à nouveau (solde créditeur) ») ;
- ☞ - au financement de mesures d'investissement (compte 10682 « Réserve affectée à l'investissement ») : Il s'agit là du seul cas où l'affectation des résultats se traduit par une opération d'ordre semi-budgétaire donnant lieu à émission d'un titre de recettes sur le compte 10682) ;
- ☞ - au financement de mesures d'exploitation n'accroissant pas les charges d'exploitation des exercices suivant celui auquel il est affecté (N+1) (compte 111 « excédent affecté à des mesures d'exploitation non reconductibles ») ;
- ☞ - à la réserve de compensation des déficits (compte 10686 « Réserve de compensation des déficits ») ;
- ☞ - à la réserve de trésorerie, dans la limite du besoin en fonds de roulement tel que défini à l'article R.314-48 du CASF (compte 10685 « Excédents affectés à la couverture du besoin en fonds de roulement (réserve de trésorerie) ») ;
- ☞ - à la réserve de compensation des charges d'amortissement des équipements, agencements et installations de mise aux normes de sécurité (compte 10687 « Réserve de compensation des charges d'amortissement »).

L'excédent peut être affecté sur un ou plusieurs comptes.

L'affectation donne lieu à l'enregistrement d'un débit au compte 12 « Résultat de l'exercice (excédent ou déficit) » et d'un crédit au compte d'affectation concerné.

Les comptes 110, 111, 10686 et 10687 sont subdivisés afin de distinguer l'affectation de l'activité principale (comptes à terminaison « 0 ») de celle des activités annexes (comptes à terminaison « 8 »).

Au surplus, les comptes 110 et 111 sont millésimés extra-comptablement : les deux derniers chiffres de ces comptes correspondent à l'exercice dont est issu l'excédent affecté en report à nouveau.

3.2.2 L'impact budgétaire de l'affectation

Les affectations suivantes ont un impact sur les prévisions budgétaires de l'établissement ou du service.

Affectation au compte 10682 « Réserve affectée à l'investissement »

L'affectation au financement de l'investissement donne lieu, dans le cadre d'une décision modificative, à l'inscription d'une recette en section d'investissement au compte 10682 « Réserve affectée à l'investissement ». Elle permet d'inscrire des crédits supplémentaires de dépenses d'investissement au budget N+1.

Affectation aux comptes 110 « report à nouveau (solde créditeur) » ou 111 « excédent affecté à des mesures d'exploitation non reconductibles »

L'affectation d'un excédent N à la réduction des charges d'exploitation de N+1 (compte 110) donne lieu, dans le cadre d'une décision modificative, à l'inscription d'une ligne 002 « Excédent de la section d'exploitation reporté » en recettes d'exploitation. La recette constatée sur la ligne 002 vient diminuer les recettes d'exploitation prévues au budget prévisionnel N+1. Elle a donc pour impact une diminution du tarif de l'exercice.

L'affectation à la réduction des charges d'exploitation de N+2 se traduit par l'inscription d'une ligne 002 « Excédent de la section d'exploitation reporté » en recettes d'exploitation au budget prévisionnel N+2. Elle a donc pour impact une diminution du tarif de cet exercice.

Enfin, l'affectation au financement de mesures d'exploitation non reconductibles (compte 111) donne lieu, dans le cadre d'une décision modificative, à l'inscription d'une ligne 002 « Excédent de la section d'exploitation reporté » en recettes d'exploitation au budget prévisionnel N+1. La recette constatée sur la ligne 002 permet d'inscrire des crédits supplémentaires de dépenses n'accroissant pas les charges d'exploitation des exercices suivants.

Point de vigilance sur le fonctionnement de la ligne 002

La ligne 002 « déficit/excédent de la section d'exploitation reporté » retrace la part des résultats d'exploitation antérieurs à incorporer au budget d'un exercice donné, qui est issue :

- d'excédents affectés à la réduction des charges d'exploitation (compte 110) ou au financement de mesures non reconductibles (compte 111),
- de déficits reportés (compte 119).

Elle est ouverte en recettes ou en dépenses, selon que le résultat à intégrer au budget est excédentaire ou déficitaire.

Si des résultats issus d'exercices différents doivent être incorporés sur le même exercice budgétaire (par exemple, incorporation au budget N du déficit de N-1 et de l'excédent de N-2 affecté à la réduction des charges d'exploitation), il convient d'agrèger ces résultats afin de les faire apparaître sur une seule ligne 002.

La ligne 002 constitue une ligne de présentation budgétaire. Elle ne donne pas lieu à exécution budgétaire (pas de prise en charge de titre ou de mandat sur cette ligne).

Il n'appartient pas au comptable public de s'assurer de la correcte inscription de la ligne 002 au budget. Cela étant, il peut attirer l'attention de l'ordonnateur s'il constate l'absence de ligne 002 alors qu'une affectation de résultat en report à nouveau est intervenue sur l'exercice.

3.3 L'AFFECTATION D'UN RESULTAT DEFICITAIRE

3.3.1 L'affectation comptable

Le III de l'article R.314-51 du CASF prévoit que le déficit est couvert en priorité par reprise sur le compte de réserve de compensation des déficits (compte 10686 « Réserve de compensation des déficits »). Si le montant figurant à ce compte de réserve est insuffisant, le surplus est ajouté aux charges d'exploitation de l'exercice au cours duquel le déficit est constaté, ou de l'exercice qui suit.

En cas de circonstances exceptionnelles, la reprise du déficit peut être étalée sur trois exercices (déficit N étalé sur les exercices N+1, N+2 et N+3).

Ainsi, le compte 12 « Résultat de l'exercice (excédent ou déficit) » est crédité par le débit du compte 10686 « Réserve de compensation des déficits ». Si l'établissement ou le service ne dispose pas de réserve de compensation ou si le montant de celle-ci est insuffisant, le compte 12 est crédité par le débit du compte 119 « report à nouveau (solde débiteur) ».

Le compte 119 est subdivisé afin de distinguer l'affectation de l'activité principale (compte 1190) de celle des activités annexes (compte 1198). Il est également millésimé extra-comptablement : les deux derniers chiffres du compte correspondent à l'exercice dont est issu le déficit reporté.

3.3.2 L'impact budgétaire de l'affectation

Lorsqu'un déficit N est incorporé aux charges d'exploitation de l'exercice en cours (N+1), une dépense est inscrite, dans le cadre d'une décision modificative, sur la ligne 002 « Déficit de la section d'exploitation reporté ». Cette dépense vient augmenter les charges d'exploitation du budget prévisionnel N+1. Elle a donc pour impact une augmentation du tarif de l'exercice.

Lorsque le déficit est imputé aux charges d'exploitation de l'exercice N+2, une dépense est inscrite sur la ligne 002 « Déficit de la section d'exploitation reporté » au budget prévisionnel N+2. Cette dépense conduit à une augmentation du tarif de cet exercice.

En cas d'étalement du déficit sur trois exercices, la reprise du déficit s'effectue, par tiers, aux budgets N+1, N+2 et N+3. Elle se traduit par l'inscription d'une dépense d'exploitation sur la ligne 002 sur chacun de ces budgets.

Pour rappel, la ligne 002 à inscrire au budget d'un exercice donné doit prendre en compte l'ensemble des résultats d'exploitation antérieurs déficitaires (compte 119) et excédentaires (comptes 110 et 111) à incorporer à ce budget (voir le « Point de vigilance sur le fonctionnement de la ligne 002 » du paragraphe 3.2.2).

3.4 LES ETATS DE SUIVIS DE L'AFFECTION DU RESULTAT DU COMPTE DE GESTION

Le compte de gestion comporte des états de suivi de l'affectation du résultat (états C). Ces états sont renseignés manuellement par le comptable, à partir des affectations prévues dans les délibérations d'affectation du résultat.

Ces états et leurs modalités de renseignement sont présentés en annexe 2 (fiche technique n°45).

4. L'AFFECTION DU RESULTAT D'EXPLOITATION DES BUDGETS ANNEXES RELEVANT DE L'ARTICLE R.314-74 DU CASF (SERVICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX ET DOTATIONS NON AFFECTEES)

L'article R. 314-74 du CASF précise les modalités d'affectation du résultat d'exploitation des activités gérées par un établissement public social ou médico-social qui ne relèvent pas de l'article L. 312-1 du CASF : services industriels et commerciaux (SIC) et dotations non affectées (DNA).

Le résultat excédentaire de ces activités peut être affecté, sur l'exercice suivant, :

- à un compte de réserve de compensation des déficits (compte 106861 « réserve de compensation des déficits – services relevant de l'article R. 314-74 du CASF ») ;
- au financement d'opérations d'investissement (compte 10682 « Réserve affectée à l'investissement ») ;
- au financement de mesures d'exploitation du budget principal (compte 1111 « excédent affecté à des mesures d'exploitation non reconductibles – services relevant de l'article R. 314-74 du CASF »).

Le déficit est couvert en priorité par reprise sur le compte de réserve de compensation (compte 106861).

Si le montant figurant à ce compte de réserve est insuffisant, le reliquat est incorporé aux charges d'exploitation de l'exercice au cours duquel le déficit est constaté, ou de l'exercice qui suit (compte 1191 « report à nouveau (solde débiteur) – services relevant de l'article R. 314-74 du CASF »).

Lorsque le SIC ou la DNA fait apparaître un déficit sur trois exercices consécutifs, le directeur de l'établissement précise, dans son rapport d'activité, les mesures de redressement nécessaires à la poursuite de l'activité, ainsi que leurs délais de mise en œuvre.

Les schémas comptables et l'impact budgétaire des affectations du résultat des services relevant de l'article R.314-74 du CASF sont les mêmes que ceux des établissements et services sociaux et médico-sociaux (voir paragraphes 3.2 et 3.3).

En cas d'affectation d'un excédent au financement de mesures d'exploitation du budget principal, le compte 1111 participe au report à nouveau pris en compte pour déterminer le résultat à affecter du budget principal (voir paragraphe 2.2.2).

5. LA FIN DE LA PROCEDURE DE REFORMATION DU RESULTAT (COMPTE 114)

La réformation du résultat est une procédure qui était prévue à l'article R. 314-52 du CASF dans sa rédaction antérieure au décret n° 2016-1815 du 21 décembre 2016 : « L'autorité de 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. »

Cette procédure consistait donc à rejeter des dépenses d'exploitation qui avaient été réalisées par un établissement ou un service alors qu'elles n'avaient pas été prévues et approuvées préalablement par l'autorité de tarification lors de la procédure budgétaire. Elle donnait lieu à l'enregistrement, lors de l'affectation du résultat, d'un débit au compte 114 « Dépenses refusées par l'autorité de tarification » pour le montant des dépenses rejetées par l'autorité de tarification.

Or, le rejet de dépenses a pour but de ne pas faire peser sur les tarifs - et donc sur les financeurs - des dépenses non autorisées qui n'ont pas été intégrées dans le calcul de ceux-ci. Par conséquent, son impact est budgétaire et tarifaire, et non comptable (les dépenses rejetées ayant été réalisées et donc comptabilisées).

Aussi, la procédure a évolué au 1^{er} janvier 2017 et l'article R. 314-52 du CASF prévoit désormais : « L'autorité de tarification peut rejeter 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 ou du service. L'autorité de tarification tient compte de ce rejet dans la fixation du tarif de l'exercice sur lequel il est constaté ou de l'exercice qui suit ».

Ainsi, l'autorité de tarification conserve son pouvoir de rejeter les dépenses abusives d'un établissement ou d'un service mais ce rejet se traduit uniquement par une diminution, à due concurrence, des financements ultérieurs (baisse des produits de la tarification).

En conséquence, depuis l'affectation du résultat de l'exercice 2017, le compte 114 ne doit plus être débité. Les modalités d'apurement de ce compte seront précisées ultérieurement.

Un exemple chiffré d'affectation du résultat, qui présente également les états C renseignés, est inséré en annexe 2 (fiche technique n°47).

CHAPITRE 2

L'AFFECTATION DES RESULTATS - CADRE D'ÉTAT DES PREVISIONS DE RECETTES ET DE DEPENSES (EPRD)

Les modalités d'affectation des résultats des établissements et services qui relèvent du cadre d'état des prévisions des recettes et des dépenses (EPRD) sont fixées par le CASF, notamment aux articles R.314-234 à R.314-237 et R.314-74.

1. LA PROCEDURE D'AFFECTATION DES RESULTATS

(voir fiche technique n°42)

1.1. LES DIFFERENTES ETAPES DE L'AFFECTATION DES RESULTATS

1.1.1. L'adoption d'une délibération

L'affectation des résultats procède toujours d'une délibération du conseil d'administration.

Cette délibération fait apparaître les résultats du compte de résultat principal (CRP) et de chaque compte de résultat annexe (CRA) constatés à la clôture de l'exercice et indique, pour chacun d'entre eux, l'affectation qui en est faite.

La délibération d'affectation du résultat est prise lors du vote de l'état réalisé des recettes et des dépenses (ERRD).

Pour les établissements autonomes, elle est adoptée au plus tard le 30 avril de l'année suivant l'exercice auquel le résultat se rapporte (articles L.315-15 et R.314-240 du CASF).

Pour les établissements et services rattachés à une collectivité territoriale, un CCAS ou un CIAS, la délibération d'affectation du résultat est votée en même temps que le compte administratif de la collectivité de rattachement. Elle intervient donc au plus tard le 30 juin de l'année suivant l'exercice auquel le résultat se rapporte (article L.1612-12 du CGCT). Néanmoins, conformément à l'article R. 314-232 du CASF, l'état réalisé des recettes et des dépenses (ERRD) N et ses documents annexes doivent être transmis aux autorités de tarification au plus tard le 30 avril N+1.

La délibération d'affectation du résultat doit être transmise au contrôle de légalité pour être rendue exécutoire. Une fois rendue exécutoire, elle est transmise sans délai au comptable (articles L.315-14, L.315-12, et R.314-240 du CASF).

1.1.2. L'intervention de l'autorité de tarification

L'intervention de l'autorité de tarification diffère en matière d'affectation du résultat selon que l'établissement ou le service est soumis, ou non, à l'obligation de présenter son compte de résultat prévisionnel en équilibre strict.

1) Établissement ou service dont le compte de résultat prévisionnel doit être présenté en équilibre strict

L'autorité de tarification décide de l'affectation du résultat (article R. 314-234 4° du CASF). La procédure d'affectation du résultat s'effectue alors en deux temps.

Dans un premier temps, le conseil d'administration de l'établissement ou du service adopte une délibération de proposition d'affectation du résultat. Cette proposition est transmise à l'autorité de tarification qui décide ensuite de l'affectation à retenir. L'autorité de tarification peut confirmer l'affectation proposée par le conseil d'administration ou la modifier.

La décision d'affectation prise par l'autorité de tarification intervient dans le cadre de la procédure de fixation du tarif de l'exercice sur lequel ce résultat est affecté (article R. 314-53 du CASF). En principe, elle doit intervenir en N+1 (cf. dispositions combinées des articles R. 314-53 et R. 314-234 du CASF). Cela étant, pour des raisons matérielles d'instruction des dossiers, la décision d'affectation du résultat de l'autorité de tarification intervient, dans la plupart des cas, en N+2.

Dès qu'il a connaissance de la décision de l'autorité de tarification, le conseil d'administration de l'établissement ou du service adopte une nouvelle délibération d'affectation du résultat qui reprend cette décision (cette délibération est obligatoire même lorsque l'autorité de tarification confirme la proposition d'affectation des résultats de l'établissement ou du service).

Si celle-ci diffère de la délibération d'affectation initiale, le comptable doit enregistrer des écritures rectificatives. Il est donc conseillé de constituer un dossier permettant de reconstituer l'historique de l'affectation des résultats, composé d'une copie de la délibération d'affectation du résultat N faite en N+1, du tableau C1 du compte de gestion retraçant cette affectation et de la seconde délibération d'affectation.

2) Établissement ou service dont le compte de résultat prévisionnel peut être présenté en déséquilibre

Ces établissements et services décident librement de l'affectation du résultat, dans le respect des modalités définies au contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens (CPOM) (article R. 314-235 du CASF).

Si l'autorité de tarification estime que l'affectation décidée par l'établissement ou le service n'est pas conforme au CPOM, elle demande à la structure l'adoption d'une décision modificative visant à diminuer les produits de la tarification. Si la décision modificative n'est pas adoptée, l'autorité de tarification diminue, d'autorité, le tarif de l'exercice suivant de l'établissement ou du service (article R. 314-230 du CASF).

7824 Cas des EHPAD et des PUV (petites unités de vie)

Pour rappel, l'exécution budgétaire des EHPAD et des PUV est réalisée globalement par le comptable. De son côté, l'ordonnateur suit les opérations de son établissement par sections tarifaires (sections « hébergement », « soins et dépendance »). Il dégage donc un résultat pour chaque section tarifaire et produit aux autorités de tarification des restitutions qui retracent l'activité de chacune d'entre elles¹.

En matière d'affectation du résultat, l'intervention de l'autorité de tarification diffère selon que l'EHPAD ou la PUV a signé, ou non, un CPOM.

- *Modalités d'affectation avant l'entrée en vigueur du CPOM :*

L'affectation du résultat est effectuée par sections tarifaires.

Le résultat des activités de soins et de dépendance est affecté par l'EHPAD ou la PUV. Toutefois, l'autorité de tarification peut s'opposer à l'affectation de ce résultat. Dans ce cas, elle met en œuvre les dispositions de l'article R. 314-230 du CASF et demande à l'établissement l'adoption d'une décision modificative visant à diminuer les produits de la tarification. Si la décision modificative n'est pas adoptée, l'autorité de tarification diminue, d'autorité, les tarifs « dépendance » et/ou « soins » de l'exercice suivant².

¹ Production d'un compte d'emploi par sections tarifaires à l'appui de l'état réalisé des recettes et des dépenses (article R.314-232 du CASF).

² Cf. article 5, II 3° du décret n° 2016-1815 du 21 décembre 2016 modifiant les dispositions financières applicables aux établissements et services sociaux et médico-sociaux mentionnés au I de l'article L. 312-1 du code de l'action sociale et des familles

Le résultat de l'activité « hébergement » est, lui, affecté par l'autorité de tarification (président du conseil départemental) si le tarif « hébergement » de l'établissement est fixé par celle-ci¹ (les établissements qui fixent eux-mêmes leur tarif « hébergement » affectent librement le résultat de cette activité²).

- *Modalités d'affectation à l'entrée en vigueur du CPOM :*

À compter du résultat de l'exercice d'entrée en vigueur du CPOM³, l'affectation du résultat est globale.

Le résultat est affecté librement par l'EHPAD ou la PUV, dans le respect des modalités du CPOM. Toutefois, l'autorité de tarification peut s'opposer à cette affectation si elle estime que les termes du CPOM ne sont pas respectés. Elle met alors en œuvre les dispositions de l'article R. 314-230 du CASF (demande d'adoption d'une décision modificative par l'établissement visant à diminuer les produits de la tarification ; en l'absence de décision modificative, baisse des tarifs de l'exercice suivant).

1.2. LES SITUATIONS DE BLOCAGE POTENTIEL

Si, à l'issue des délais réglementaires, l'établissement ou le service n'a pas transmis son état réalisé des recettes et des dépenses (ERRD) et sa délibération d'affectation du résultat à l'autorité de tarification, cette dernière fixe d'office le montant et l'affectation du résultat de la structure (articles R.314-237 du CASF).

Par ailleurs, si à la date de clôture de la journée complémentaire, le comptable n'est pas en possession d'une délibération d'affectation du résultat exécutoire, il devra virer les sommes figurant au compte 12 « résultat de l'exercice » soit au crédit du compte 110 « Report à nouveau (solde créditeur) » s'il s'agit d'un excédent, soit au débit du compte 119 « Report à nouveau (solde débiteur) » s'il s'agit d'un déficit. Cette opération permet l'apurement du compte 12 et l'édition du compte de gestion sans anomalie. Elle donnera lieu à contre-passation au début de l'exercice N+1.

Enfin, si les résultats tels qu'ils ressortent des écritures du comptable ne concordent pas avec les résultats apparaissant sur la délibération du conseil d'administration, il appartient au comptable centralisateur, dans l'hypothèse où la position du comptable lui paraît fondée, de saisir le représentant de l'État chargé du contrôle de la légalité, en vue de rechercher une solution locale au désaccord constaté.

En cas de désaccord définitif constaté et sous réserve que l'écart constaté puisse conduire à considérer la délibération relative au compte administratif ou à l'affectation du résultat menacent l'équilibre budgétaire de l'établissement, le préfet ou, pour les établissements médico-sociaux dont l'autorisation relève de sa compétence, le directeur général de l'agence régionale de santé saisit la chambre régionale des comptes sur le fondement de l'article L. 315-14 du CASF dans les quinze jours suivant leur transmission. Le comptable justifiera, dans le cadre d'un rapport circonstancié joint à l'appui du compte de gestion, de la différence constatée entre les résultats apparaissant dans sa comptabilité et ceux issus de la comptabilité de l'ordonnateur.

2. LA DETERMINATION DU RESULTAT D'EXPLOITATION

¹ cf. article 5 I 1° a) du décret n° 2016-1815 du 21 décembre 2016 modifiant les dispositions financières applicables aux établissements et services sociaux et médico-sociaux mentionnés au I de l'article L. 312-1 du CASF.

² EHPAD et PUV relevant de l'article L.342-1 du CASF.

³ En principe, le CPOM entre en vigueur au 1er janvier de l'exercice suivant celui de sa signature. Toutefois, le CPOM peut prévoir une affectation globale dès l'exercice de signature du contrat.

2.1 LA DETERMINATION DU RESULTAT COMPTABLE

Le résultat comptable d'exploitation correspond à la différence entre les produits et les charges comptabilisés au cours d'un exercice.

Un résultat est dégagé pour chaque budget de l'établissement public social ou médico-social (compte de résultat principal (CRP) et comptes de résultat annexe (CRA)). Le résultat de chacun des CRA doit être identique au solde du compte de liaison ouvert au titre de chaque activité annexe dans la comptabilité principale et dans la comptabilité annexe de l'établissement.

Le résultat comptable est calculé extra-comptablement en fin d'exercice. Il est repris au 1^{er} janvier N+1 au compte 12 « Résultat de l'exercice (excédent ou déficit) » ouvert dans la seule comptabilité principale.

Le résultat de l'ensemble des activités de l'établissement (exception faite des activités relatives aux opérations pour compte de tiers retracées au compte 458) devant apparaître sur une seule ligne au bilan, les résultats du CRP et des CRA font l'objet d'une agrégation lors de l'élaboration de ce document (agrégation extra-comptable).

Le montant apparaissant au passif du bilan au poste « Résultat de l'exercice (excédent ou déficit) » est justifié, dans le compte de gestion, par un état détaillé récapitulant l'ensemble des résultats du CRP et des CRA.

Lorsqu'une activité sociale et médico-sociale est gérée en budget annexe (CRA) d'une collectivité territoriale, d'un CCAS ou d'un CIAS, il n'y a pas agrégation des résultats du budget principal et du budget annexe (CRA). Le résultat d'exploitation du CRA est repris en balance d'entrée du compte 12 de ce même budget.

2.2 LA DETERMINATION DU RESULTAT A AFFECTER

Le résultat à affecter au titre de l'exercice N est constitué des éléments suivants :

661 - Le résultat comptable de l'exercice N ;

662 - Le report à nouveau excédentaire ou déficitaire constaté à la clôture de l'exercice N (compte 110 « report à nouveau (solde créditeur) » ou 119 « report à nouveau (solde débiteur) »).

Pour rappel, il ne peut y avoir de coexistence d'un compte 110 et d'un compte 119 pour un même compte de résultat (principal ou annexe).

3. L'AFFECTATION DU RESULTAT D'EXPLOITATION (HORS BUDGETS ANNEXES RELEVANT DE L'ARTICLE R.314-74 DU CASF¹)

3.1 LES REGLES D'AFFECTATION DU RESULTAT

3.1.1 Les principes de l'affectation du résultat

¹ Services industriels et commerciaux et dotations non affectées.

L'affectation du résultat doit respecter les principes suivants :

- Les résultats du compte de résultat principal (CRP) et des comptes de résultat annexe (CRA) sont affectés aux budgets dont ils sont issus (article R.314-234 3° du CASF). Ainsi, le déficit d'un compte de résultat ne peut pas être compensé par l'excédent d'un autre ;
- Le résultat d'un EHPAD ou d'une PUV est affecté par section tarifaire tant que l'établissement n'a pas conclu de CPOM (sections « hébergement » et « soins et dépendance ») ; À l'entrée en vigueur du CPOM, il est affecté globalement (voir paragraphe 3.2.1) ;
- Les écritures d'affectation du résultat sont enregistrées par le comptable au cours de l'exercice suivant celui auquel ces résultats se rapportent (affectation en N+1 du résultat de l'exercice N ; cf. article R.314-234 du CASF). À l'issue de ces opérations, le compte 12 « Résultat de l'exercice (déficit ou excédent) » doit être soldé ;
- Les écritures d'affectation du résultat sont toujours retracées dans la comptabilité principale, qu'elles concernent le CRP ou les CRA ;
- Les écritures d'affectation du résultat sont non budgétaires.
- Lorsque l'établissement ou le service est inclus dans un CPOM relevant des articles L.313-12 ou L.313-12-2 du CASF, le résultat est affecté dans le respect des dispositions du contrat (article R.314-235 du CASF)¹.

3.1.2 Les cas d'affectation obligatoire du résultat

L'affectation du résultat d'exploitation procède :

- soit d'une obligation réglementaire,
- soit d'un choix de l'établissement ou du service, ou de l'autorité de tarification si celle-ci dispose de cette compétence (voir paragraphe 1.1.2).

Il existe trois cas d'affectation obligatoire :

- affectation d'un excédent à l'apurement des déficits antérieurs (1° a) de l'article R.314-234 du CASF) ;
- affectation d'un résultat déficitaire (2° de l'article R.314-234 du CASF) ;
- pour les établissements et services devant présenter un compte de résultat prévisionnel en équilibre strict² : affectation des plus-values nettes de cession au financement de l'investissement (article R.314-235 du CASF ; voir commentaire du compte 10682 « Réserve affectée à l'investissement ») ;

Ces affectations doivent être réalisées prioritairement dès lors que l'établissement ou le service se trouve dans l'une de ces situations.

Au surplus, l'affectation des plus-values nettes de cession au financement de l'investissement est à réaliser que le résultat de l'exercice à affecter soit excédentaire ou déficitaire.

¹ Cette règle s'applique également aux établissements et services ayant conclu un CPOM au titre de l'article L.313-11 du CASF pour lesquels l'autorité de tarification a autorisé l'application du cadre « EPRD ».

² Cette obligation vaut également pour le résultat de la section « hébergement » des EHPAD et des PUV qui n'ont pas encore signé leur CPOM (article 5 1° a) du décret n° 2016-1815 du 21 décembre 2016).

3.2 L'AFFECTATION D'UN RESULTAT EXCEDENTAIRE

3.2.1 L'affectation comptable

- ☞ Conformément à l'article R. 314-234 du CASF, l'excédent d'exploitation est affecté :
- ☞ a) En priorité, à l'apurement des déficits antérieurs de ce compte de résultat (apurement du compte 119 « Report à nouveau (solde débiteur) ») ;
 - ☞ b) A un compte de report à nouveau (compte 110 « Report à nouveau (solde créditeur) ») ;
 - ☞ c) Au financement de mesures d'investissement (compte 10682 « Réserve affectée à l'investissement ») ;
 - ☞ d) À un compte de réserve de compensation (compte 10686 « Réserve de compensation des déficits ») ;
 - ☞ e) À un compte de réserve de trésorerie, dans la limite de la couverture du besoin en fonds de roulement, tel que défini au III de l'article R. 314-48 (compte 10685 « Excédents affectés à la couverture du besoin en fonds de roulement (réserve de trésorerie) ») ;
 - ☞ f) A un compte d'excédent affecté à la compensation des charges d'amortissement des équipements, agencements et installations de mise aux normes de sécurité (compte 10687 « Réserve de compensation des charges d'amortissement »).

L'excédent peut être affecté sur un ou plusieurs comptes.

L'affectation donne lieu à l'enregistrement d'un débit au compte 12 « Résultat de l'exercice (excédent ou déficit) » et d'un crédit au compte d'affectation concerné.

Les comptes 110, 10686 et 10687 sont subdivisés afin de distinguer l'affectation de l'activité principale (comptes à terminaison « 0 ») de celle des activités annexes (comptes à terminaison « 8 »).

7825 Cas des EHPAD et des PUV

Les EHPAD et les PUV affectent leur résultat par sections tarifaires (avec un regroupement des sections « soins » et « dépendance ») tant qu'ils n'ont pas conclu de CPOM. À compter du résultat de l'exercice d'entrée en vigueur du CPOM, ils affectent leur résultat de façon globale.

Le passage d'une affectation par sections tarifaires à une affectation globale donne lieu à une écriture non budgétaire (passage des comptes à terminaisons 31 et 32 aux comptes à terminaison 0 ou 34). Cette écriture est enregistrée préalablement à la comptabilisation des écritures d'affectation globale du résultat¹.

3.2.2 L'impact budgétaire de l'affectation

L'affectation du résultat n'a pas d'impact sur les prévisions budgétaires de l'établissement ou du service, à l'exception de l'affectation en report à nouveau (compte 110) pour les seuls comptes de résultat principal et annexes soumis à l'obligation d'équilibre strict.

Pour ces structures, l'affectation au compte 110 donne lieu à l'inscription d'une ligne 002 « Excédent antérieur du CRP reporté » en produits du compte de résultat. La recette constatée sur la ligne 002 vient augmenter les recettes d'exploitation prévues à l'EPRD N+1. Elle entraîne donc une diminution du tarif de l'exercice du compte de résultat concerné.

¹ L'écriture est donc enregistrée en N+1 (comme l'affectation du résultat N globalisée) si le CPOM entre en vigueur au 1^{er} janvier N.

La ligne 002 constitue une ligne de présentation budgétaire. Elle ne donne pas lieu à exécution budgétaire (pas de prise en charge de titre ou de mandat sur cette ligne).

Il n'appartient pas au comptable public de s'assurer de la correcte inscription de la ligne 002 au budget. Cela étant, il peut attirer l'attention de l'ordonnateur s'il constate l'absence de ligne 002 alors qu'une affectation de résultat en report à nouveau est intervenue sur l'exercice.

3.3 L'AFFECTATION D'UN RESULTAT DEFICITAIRE

3.3.1 L'affectation comptable

L'article R.314-234 du CASF prévoit que le déficit de chacun des comptes de résultat est :

- a) Couvert en priorité par le compte de report à nouveau excédentaire de ce compte de résultat (reprise du compte 110 « Report à nouveau (solde créditeur) ») ;
- b) Puis, couvert par la reprise de la réserve de compensation de ce compte de résultat (compte 10686 « Réserve de compensation des déficits ») ;
- c) Pour le surplus éventuel, affecté à un compte de report à nouveau déficitaire de ce compte de résultat (compte 119 « Report à nouveau (solde débiteur) »).

Ainsi, le compte 12 « Résultat de l'exercice (excédent ou déficit) » est crédité par le débit du compte 110. Si l'établissement ou le service ne dispose pas de report à nouveau créditeur, ou si le montant de celui-ci est insuffisant, le compte 12 est crédité par le débit du compte 10686 si la structure dispose d'une réserve de compensation. Enfin, si cette réserve est inexistante ou insuffisante, le compte 12 est crédité par le débit du compte 119.

Le compte 119 est subdivisé afin de distinguer l'affectation de l'activité principale (compte 1190) de celle des activités annexes (compte 1198).

S'agissant des EHPAD et des PUV, le compte 119 est subdivisé afin de distinguer l'affectation par sections tarifaires (avec un regroupement des sections « soins » et « dépendance ») qui est réalisée tant que l'établissement n'a pas conclu du CPOM, de l'affectation globale du résultat qui est réalisée à l'entrée en vigueur du contrat (voir paragraphe 3.2.1).

3.3.2 L'impact budgétaire de l'affectation

L'affectation du résultat n'a pas d'impact sur les prévisions budgétaires de l'établissement ou du service, à l'exception de l'affectation en report à nouveau (compte 119) pour les seuls comptes de résultat principal et annexes soumis à l'obligation d'équilibre strict.

Pour ces structures, l'affectation au compte 119 donne lieu à l'inscription d'une ligne 002 « Déficit antérieur du CRP reporté » en charges du compte de résultat. La dépense constatée sur la ligne 002 vient augmenter les charges d'exploitation prévues à l'EPRD N+1. Elle a donc pour impact une augmentation du tarif de l'exercice du compte de résultat concerné.

La ligne 002 constitue une ligne de présentation budgétaire. Elle ne donne pas lieu à exécution budgétaire (pas de prise en charge de titre ou de mandat sur cette ligne).

Il n'appartient pas au comptable public de s'assurer de la correcte inscription de la ligne 002 au budget. Cela étant, il peut attirer l'attention de l'ordonnateur s'il constate l'absence de ligne 002 alors qu'une affectation de résultat en report à nouveau est intervenue sur l'exercice.

3.4 LES ETATS DE SUIVIS DE L’AFFECTATION DU RESULTAT DU COMPTE DE GESTION

Le compte de gestion comporte des états de suivi de l’affectation du résultat (états C). Ces états sont renseignés manuellement par le comptable, à partir des affectations prévues dans les délibérations d’affectation du résultat.

Ces états et leurs modalités de renseignement sont présentés en annexe 2 (fiche technique n°46).

4. L’AFFECTATION DU RESULTAT D’EXPLOITATION DES BUDGETS ANNEXES RELEVANT DE L’ARTICLE R.314-74 DU CASF (SERVICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX ET DOTATIONS NON AFFECTEES)

L’article R. 314-74 du CASF précise les modalités d’affectation du résultat d’exploitation des activités gérées par un établissement public social ou médico-social qui ne relèvent pas de l’article L. 312-1 du CASF : les services industriels et commerciaux (SIC) et les dotations non affectées (DNA).

Le résultat excédentaire de ces activités peut être affecté, sur l’exercice suivant :

- à un compte de réserve de compensation (compte 106861 « réserve de compensation des déficits – services relevant de l’article R. 314-74 du CASF ») ;
- au financement d’opérations d’investissement (compte 10682 « Réserve affectée à l’investissement ») ;
- au financement de mesures d’exploitation du compte de résultat principal (compte 1101 « report à nouveau (solde créditeur) – services relevant de l’article R. 314-74 du CASF »).

Le déficit est couvert en priorité par reprise sur le compte de réserve de compensation (compte 106861).

Si le montant figurant à ce compte de réserve est insuffisant, le reliquat est affecté au compte 1191 « report à nouveau (solde débiteur) – services relevant de l’article R. 314-74 du CASF ».

Lorsque le SIC ou la DNA fait apparaître un déficit sur trois exercices consécutifs, le directeur de l’établissement précise, dans son rapport d’activité, les mesures de redressement nécessaires à la poursuite de l’activité, ainsi que leurs délais de mise en œuvre.

Les schémas comptables des affectations du résultat des services relevant de l’article R.314-74 du CASF sont les mêmes que ceux des établissements et services sociaux et médico-sociaux (voir paragraphes 3.2 et 3.3). Par ailleurs, l’affectation du résultat n’a pas d’impact budgétaire.

En cas d’affectation d’un excédent au financement de mesures d’exploitation du budget principal, le compte 1101 participe au report à nouveau pris en compte pour déterminer le résultat à affecter du compte de résultat principal (voir paragraphe 2.2).

5. LA FIN DE LA PROCEDURE DE REFORMATION DU RESULTAT (COMPTE 114)

Voir chapitre 1 du titre 2, paragraphe 5.

Un exemple chiffré d'affectation du résultat d'un EHPAD, qui présente également l'état C1 renseigné, est inséré en annexe 2 (fiche technique n°48).

ANNEXES

ANNEXE 1 : Plan comptable M22 de l'exercice 2024**Légende :**

- Les comptes surlignés en jaune (en italique) sont ouverts pour les seuls ESSMS qui relèvent du cadre budgétaire d'état des prévisions de recettes et de dépenses (EPRD) ;

- Les comptes surlignés en rose (suivis d'un astérisque) sont ouverts pour les seuls ESSMS qui relèvent du cadre budgétaire de budget prévisionnel

1. COMPTES DE CAPITAUX**10. APPORTS, DOTATIONS et RÉSERVES****102 - Apports**

1021 - Dotation

1022 - Compléments de dotation ; Etat

10222 - FCTVA ¹

10228 - Autres compléments de dotation ; Etat

1023 - Compléments de dotation ; organismes autres que l'Etat

1025 - Dons et legs en capital

106 - Réserves

1068 - Autres réserves

10682 - Réserve affectée à l'investissement

10685 – Excédents affectés à la couverture du besoin en fonds de roulement (réserve de trésorerie)

10686 - Réserve de compensation des déficits

106860 – Activité principale

106861 - Services relevant de l'article R.314-74 du CASF

106863 – EHPAD

1068631 - EHPAD en attente de CPOM - hébergement

1068632 - EHPAD en attente de CPOM – soins et dépendance

1068634 – EHPAD sous CPOM - CRA

106868 - Autres activités relevant de l'article L.312-1 du CASF

10687 - Réserve de compensation des charges d'amortissement

106870 – Activité principale

106873 – EHPAD

1068731 - EHPAD en attente de CPOM - hébergement

1068732 - EHPAD en attente de CPOM – soins et dépendance

1068734 – EHPAD sous CPOM - CRA

106878 - Autres activités relevant de l'article L.312-1 du CASF

11. REPORT A NOUVEAU (solde créditeur ou débiteur)

¹ A n'utiliser que dans les budgets annexes sociaux et médico-sociaux des collectivités et établissements publics locaux éligibles au FCTVA.

110 - Report à nouveau (solde créditeur)

- 1100 – Activité principale
- 1101 – Services relevant de l'article R. 314-74 du CASF
- 1103 – EHPAD
 - 11031 - EHPAD en attente de CPOM - hébergement
 - 11032 - EHPAD en attente de CPOM – soins et dépendance
 - 11034 – EHPAD sous CPOM - CRA
- 1108 - Autres activités relevant de l'article L.312-1 du CASF

111 - Excédent affecté à des mesures d'exploitation non reductibles*

- 1110 – Activité principale*
- 1111 – Services relevant de l'article R.314-74 du CASF*
- 1118 - Autres activités relevant de l'article L.312-1 du CASF*

114 - Dépenses refusées par l'autorité de tarification

- 1141 - Dépenses refusées par l'autorité de tarification en application de l'article R.314-52 du code de l'action sociale et des familles
 - 11410 – Activité principale
 - 11413 - EHPAD
 - 114131 - EHPAD section tarifaire hébergement
 - 114132 - EHPAD section tarifaire dépendance
 - 114133 - EHPAD section tarifaire soins
 - 11418 - Autres activités relevant de l'article L.312-1 du CASF

116 – Dépenses non opposables aux tiers financeurs*

- 1161 - Amortissements comptables excédentaires différés *
- 1163 – Autres droits acquis par les salariés non provisionnés en application du 3° de l'article R.314-45 du CASF.*

119 - Report à nouveau (solde débiteur)

- 1190 – Activité principale
- 1191 - Services relevant de l'article R.314-74 du CASF
- 1193 - EHPAD
 - 11931 - EHPAD en attente de CPOM - hébergement
 - 11932 - EHPAD en attente de CPOM – soins et dépendance
 - 11934 - EHPAD sous CPOM - CRA
- 1198 - Autres activités relevant de l'article L.312-1 du CASF

12. RÉSULTAT DE L'EXERCICE (excédent ou déficit)**13. SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT****131 - Subventions d'équipement transférables**

- 1311 - Etat
- 1312 - Collectivités et établissements publics
- 1318 - Autres subventions d'équipement transférables
 - 13181 - Versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage
 - 13188 - Autres subventions

139 - Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat

1391 - Etat

1392 - Collectivités et établissements publics

1398 - Autres subventions inscrites au compte de résultat

13981 - Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage

13988 - Autres subventions

14. PROVISIONS RÉGLEMENTÉES**141 - Provisions réglementées destinées à renforcer la couverture du besoin en fonds de roulement**

1411 - Provisions réglementées destinées à renforcer la couverture du BFR - dotation par recours à l'emprunt

1412 - Provisions réglementées destinées à renforcer la couverture du BFR - dotation par financement de l'autorité de tarification

142 - Provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations**145 - Amortissements dérogatoires****148 - Autres provisions réglementées****15. PROVISIONS****151 - Provisions pour risques**

1511 - Provisions pour litiges

1515 - Provisions pour perte de change

1518 - Autres provisions pour risques

152 - Provisions pour risques et charges sur emprunts**157 - Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices**

1572 - Provisions pour gros entretiens ou grandes révisions (PGE)

158 - Autres provisions pour charges

1581 - Provisions pour rémunération des personnes handicapées

1588 - Autres provisions pour charges

16. EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILÉES**163 - Emprunts obligataires****164 - Emprunts auprès des établissements de crédit**

1641 - Emprunts en euros

1643 - Emprunts en devises

1644 - Emprunts assortis d'une option de tirage sur ligne de trésorerie

16441 - Opérations afférentes à l'emprunt

16449 - Opérations afférentes à l'option de tirage sur ligne de trésorerie

165 - Dépôts et cautionnements reçus**166 - Refinancement de la dette****167 - Emprunts et dettes assortis de conditions particulières**

1675 - Dettes afférentes aux marchés de partenariat

1678 - Autres emprunts et dettes assortis de conditions particulières

168 - Autres emprunts et dettes assimilées

1681 - Autres emprunts

1687 - Autres dettes

1688 - Intérêts courus

169 - Primes de remboursement des obligations

18. COMPTE DE LIAISON : AFFECTATION (BUDGETS ANNEXES - RÉGIES NON PERSONNALISÉES)

181 - Compte de liaison : affectation à...

2. COMPTES D'IMMOBILISATIONS

20. IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

201 - Frais d'établissement

2011 - Frais de constitution

2012 - Frais de réorganisation

2013 - Frais d'évaluation

203 - Frais d'études, de recherche et de développement et d'insertion

2031 - Frais d'études

2032 - Frais de recherche et de développement

2033 - Frais d'insertion

204 - Contribution aux investissements communs des GHT

205 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques et procédés, droits et valeurs similaires

208 - Autres immobilisations incorporelles

21. IMMOBILISATIONS CORPORELLES

211 - Terrains

212 - Agencements et aménagements des terrains, plantations à demeure

213 - Constructions sur sol propre

2131 - Bâtiments

21311 - Bâtiments publics

21312 - Bâtiments privés

2135 - Installations générales ; agencements ; aménagements des constructions (I.G.A.A.C.)

214 - Constructions sur sol d'autrui

2141 - Constructions sur sol d'autrui, bâtiments publics

2145 - Constructions sur sol d'autrui, installations générales, agencements, aménagements

215 - Installations, matériel et outillage techniques

2151 - Installations complexes spécialisées

2153 - Installations à caractère spécifique

2154 - Matériel et outillage

216 - Collections ; œuvres d'art

218 - Autres immobilisations corporelles

2181 - Installations générales, agencements, aménagements divers

- 2182 - Matériel de transport
- 2183 - Matériel de bureau et matériel informatique
 - 2184 - Mobilier
 - 2185 - Cheptel
 - 2188 - Autres immobilisations corporelles

22. IMMOBILISATIONS REÇUES EN AFFECTATION

221 - Terrains

222 - Agencements et aménagements de terrains, plantations à demeure

223 - Constructions sur sol propre

- 2231 – Bâtiments
 - 22311 – Bâtiments publics
 - 22312 - Bâtiments privés
- 2235 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions

(I.G.A.A.C.)

224 - Constructions sur sol d'autrui

- 2241 - Constructions sur sol d'autrui, bâtiments publics
- 2245 - Constructions sur sol d'autrui, installations générales, agencements, aménagements

225 - Installations, matériel et outillage technique

- 2251 - Installations complexes spécialisées
- 2253 - Installations à caractère spécifique
- 2254 - Matériel et outillage

226 - Collections, œuvres d'art

228 - Autres immobilisations corporelles

- 2281 - Installations générales, agencements et aménagements divers
- 2282 - Matériel de transport
- 2283 - Matériel de bureau et matériel informatique
- 2284 - Mobilier
- 2285 - Cheptel
- 2288 - Autres immobilisations corporelles

229 - Droits de l'affectant

23. IMMOBILISATIONS EN COURS

231 - Immobilisations corporelles en cours

- 2312 - Terrains, agencements et aménagements de terrains
- 2313 - Constructions sur sol propre
- 2314 - Constructions sur sol d'autrui
- 2315 - Installations, matériel et outillage techniques
- 2318 - Autres immobilisations corporelles

232 - Immobilisations incorporelles en cours

235 – Part investissement - marchés de partenariat

237 - Avances versées sur commandes d'immobilisations incorporelles

238 - Avances versées sur commandes d'immobilisations corporelles

24. IMMOBILISATIONS AFFECTÉES, CONCÉDÉES OU MISES A DISPOSITION**241 – Immobilisations affectées, concédées ou mises à disposition****249 – Droits du remettant****26. PARTICIPATIONS ET CRÉANCES RATTACHÉES A DES PARTICIPATIONS****27. AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES****271 - Titres immobilisés (droit de propriété)****272 - Titres immobilisés (droit de créance)****273 - Comptes de placement (long terme)**

2731 – Comptes de placements rémunérés

274 - Prêts**275 - Dépôts et cautionnements versés****276 - Autres créances immobilisées**

2761 - Créances diverses

2768 - Intérêts courus

28. AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS**280 - Amortissements des immobilisations incorporelles**

2801 - Frais d'établissement

28011 - Frais de constitution

28012 - Frais de réorganisation

28013 - Frais d'évaluation

2803 - Frais d'études, de recherche et de développement et frais d'insertion

28031 - Frais d'études

28032 - Frais de recherche et de développement

28033 - Frais d'insertion

2804 – Contribution aux investissements communs des GHT

2805 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques et procédés, droits et valeurs similaires

2808 - Autres immobilisations incorporelles

281 - Amortissements des immobilisations corporelles

2811 – Terrains de gisement

2812 - Agencements et aménagements des terrains, plantations à demeure

2813 - Constructions sur sol propre

28131 - Bâtiments

28135 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions

(I.G.A.A.C.)

2814 - Constructions sur sol d'autrui

28141 - Constructions sur sol d'autrui, bâtiments publics

28145 - Constructions sur sol d'autrui, installations générales, agencements, aménagements

2815 - Installations, matériel et outillage techniques

28151 - Installations complexes spécialisées

28153 - Installations à caractère spécifique

- 28154 - Matériel et outillage
- 2818 - Autres immobilisations corporelles
 - 28181 - Installations générales ; agencements, aménagements divers
 - 28182 - Matériel de transport
 - 28183 - Matériel de bureau et matériel informatique
 - 28184 - Mobilier
 - 28185 - Cheptel
 - 28188 - Autres immobilisations corporelles

282. Amortissements des immobilisations reçues en affectation

- 2821 - Terrains
- 2822 - Agencements et aménagements de terrains, plantations à demeure
- 2823 - Constructions sur sol propre
 - 28231 - Bâtiments
 - 28235 - Installations générales, agencements, aménagements des (I.G.A.A.C.)
- 2824 - Constructions sur sol d'autrui
 - 28241 - Constructions sur sol d'autrui, bâtiments publics
 - 28245 - Constructions sur sol d'autrui, Installations générales, agencements, aménagements
- 2825 - Installations, matériel et outillage techniques
 - 28251 - Installations complexes spécialisées
 - 731214 - Installations à caractère spécifique
 - 28254 - Matériel et outillage
- 2828 - Autres immobilisations corporelles
 - 28281 - Installations générales, agencements et aménagements divers
 - 28282 - Matériel de transport
 - 28283 - Matériel de bureau et matériel informatique
 - 28284 - Mobilier
 - 28285 - Cheptel
 - 28288 - Autres immobilisations corporelles

29. DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS

290 - Dépréciation des immobilisations incorporelles

- 2904 – Contribution aux investissements communs des GHT
- 2905 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques et procédés, droits et valeurs similaires
- 2908 - Autres immobilisations incorporelles

291 - Dépréciation des immobilisations corporelles

- 2911 - Terrains
- 2912 - Agencements et aménagements des terrains, plantations à demeure
- 2913 - Constructions sur sol propre
- 2914 - Constructions sur sol d'autrui
- 2915 - Installations, matériel et outillage techniques
- 2918 - Autres immobilisations corporelles

292 - Dépréciation des immobilisations reçues en affectation

293 - Dépréciation des immobilisations en cours

2931 – Immobilisations corporelles en cours

2932 - Immobilisations incorporelles en cours

296 - Dépréciation des participations et créances rattachées à des participations

297 - Dépréciation des autres immobilisations financières

2971 - Titres immobilisés (droit de propriété)

2972 - Titres immobilisés (droit de créance)

2974 - Prêts

2975 - Dépôts et cautionnements versés

2976 - Autres créances immobilisées

3. COMPTES DE STOCKS ET EN COURS

31. MATIÈRES PREMIÈRES (ET FOURNITURES)

32. AUTRES APPROVISIONNEMENTS

321 - Produits pharmaceutiques et produits à usage médical

322 - Fournitures consommables

3221 - Combustibles et carburants

3222 - Produits d'entretien

3223 - Fournitures d'atelier

3224 - Fournitures administratives

3225 - Fournitures scolaires, éducatives et de loisirs

3226 - Fournitures hôtelières

3227 - Emballages

3228 - Autres fournitures consommables

323 – Alimentation

328 - Autres fournitures suivies en stocks

33. EN COURS DE PRODUCTION DE BIENS

35. STOCKS DE PRODUITS

37. STOCKS DE MARCHANDISES

38. STOCKS DES BUDGETS ANNEXES ET COMPTES DE RÉSULTATS ANNEXES

39. DÉPRÉCIATIONS DES STOCKS ET EN COURS

391 - Dépréciation des matières premières (et fournitures)

392 - Dépréciation des autres approvisionnements

393 - Dépréciation des en cours de production de biens

395 - Dépréciation des stocks de produits

397 - Dépréciation des stocks de marchandises

398 - Dépréciation des stocks des budgets annexes et comptes de résultats annexes

4. COMPTES DE TIERS

40. FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHÉS

401 - Fournisseurs

- 4011 - Fournisseurs
- 4017 - Fournisseurs ; retenues de garanties, oppositions et pénalités de retard
d'exécution des marchés
 - 40171 - Fournisseurs - Retenues de Garanties
 - 40172 - Fournisseurs – Oppositions
 - 40173 – Fournisseurs – Pénalités de retard d'exécution des marchés
- 403 - Fournisseurs ; effets à payer**
- 404 - Fournisseurs d'immobilisations**
 - 4041 – Fournisseurs ; achats d'immobilisations
 - 4047 - Fournisseurs d'immobilisations ; retenues de garanties, oppositions et pénalités
de retard d'exécution des marchés
 - 40471 - Fournisseurs - Achats d'immobilisations - Retenues de garanties
 - 40472 - Fournisseurs - Achats d'immobilisations – Oppositions
 - 40473 – Fournisseurs – Achat d'immobilisations - Pénalités de retard d'exécution
des marchés
- 405 - Fournisseurs d'immobilisations ; effet à payer**
- 407 - Fournisseurs - Différences de conversion**
 - 4071 - Fournisseurs - Différences de conversion
 - 4074 - Fournisseurs d'immobilisation - Différences de conversion
- 408 - Fournisseurs ; factures non parvenues**
- 409 - Fournisseurs débiteurs**
 - 4091 - Avances et acomptes versés sur commandes
 - 4093 – Mandat – Avance de fonds ou remboursement de débours
 - 4097 - Fournisseurs autres avoirs
 - 40971 - Fournisseurs autres avoirs - Amiable
 - 40976 - Fournisseurs autres avoirs- Contentieux
 - 4098 - Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus
- 41. REDEVABLES ET COMPTES RATTACHES**
- 411 - Redevables - Amiable**
 - 4111 - Usagers
 - 4112 - Caisse pivot
 - 4113 - Caisses de sécurité sociale ; tarifications et prix de journée
 - 41131 -Régime général
 - 41132 - Régime agricole
 - 41133 - Régime de sécurité sociale des travailleurs non salariés des professions non
agricoles
 - 41134 - Autres régimes obligatoires de sécurité sociale
 - 4114 - Départements
 - 4115 - Autres tiers payants
 - 4116 - Etat
 - 41161 - Dotation globale (loi sociale)
 - 41162 - Autres versements de l'État

413 - Clients - effets à recevoir**415 - Créances irrécouvrables admises en non-valeur**

4151 - Créances irrécouvrables admises en non-valeur par le juge des comptes

4152 - Créances irrécouvrables admises en non-valeur par le conseil d'administration et
créances éteintes**416 - Redevables - Contentieux**

4161 - Usagers

4162 - Caisse pivot

4163 - Caisses de sécurité sociale ; tarifications et prix de journée

41631 - Régime général

41632 - Régime agricole

41633 - Régime de sécurité sociale des travailleurs non salariés des professions non
agricoles

41634 - Autres régimes obligatoires de sécurité sociale

4164 - Départements

4165 - Autres tiers payants

4166 - Etat

41661 - Dotation globale (loi sociale)

41662 - Autres versements de l'État

417 - Redevables - Différences de conversion**418 - Redevables ; produits à recevoir****419 - Redevables créditeurs**

4191 - Avances reçues

41911 - Usagers

41913 - Caisses de sécurité sociale

41914 - Départements

41915 - Autres tiers payants

41916 - Etat

41917 - Avances et contributions des hébergés

419171 - Provision versée par les hébergés en attente d'admission à l'aide sociale

419172 - Contributions des hébergés admis à l'aide sociale

4192 - Avances reçues des clients

4197 - Clients, autres avoirs

42. PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES**421 - Personnel - rémunérations dues****427 - Personnel - oppositions****428 - Personnel - charges à payer et produits à recevoir**

4281 - Prime de service à répartir

4282 - Dettes provisionnées pour congés à payer

4286 - Autres charges à payer

4287 - Produits à recevoir

429 - Déficits et débits des comptables et régisseurs

43. SÉCURITÉ SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX**431 - Sécurité sociale****437 - Autres organismes sociaux****438 - Organismes sociaux - charges à payer et produits à recevoir**

4382 - Charges sociales sur congés à payer

4386 - Autres charges à payer

4387 - Produits à recevoir

44. ÉTAT ET AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES**442 - État - Impôts et taxes recouvrables sur des tiers**

4421 – Prélèvement à la source – impôt sur le revenu

4428 - Autres

443 - Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques, les organismes internationaux

4431 - Opérations particulières avec les collectivités d'assistance

44311 - Opérations particulières avec les collectivités d'assistance – contributions versées par les hébergés

44312 - Opérations particulières avec les collectivités d'assistance – ressources encaissées par le comptable

443121 - Ressources encaissées par le comptable

443122 - Contributions à reverser par le comptable à la collectivité d'assistance

4432 - Etat

44321 - Etat - Dépenses

44322 - Etat – Recettes

443221 – Recettes - Amiable

443226 – Recettes - Contentieux

44327 - Etat - Aide sociale - Versement des contributions des hébergés

4433 - Département

44331 - Département - Dépenses

44332 - Département – Recettes

443321 – Recettes - Amiable

443326 – Recettes - Contentieux

44337 - Département - Aide sociale - Versement des contributions des hébergés

4436 - Ecole des hautes études en santé publique (EHESP)

44361 - EHESP - Dépenses

44362 - EHESP - Recettes

443621 – Recettes - Amiable

443626 – Recettes - Contentieux

4438 - Autres collectivités publiques, organismes internationaux

44381 - Autres collectivités - Dépenses

44382 - Autres collectivités- Recettes

443821 – Recettes - Amiable

443826 – Recettes - Contentieux

445 - Etat, taxe sur le chiffre d'affaire

- 4452 - TVA due intra-communautaire
- 4453 - TVA due à l'importation
- 4455 - Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser
 - 44551 - TVA à décaisser
 - 44558 - Taxes assimilées à la TVA à décaisser
- 4456 - Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles
 - 44562 - TVA sur immobilisations
 - 44565 - TVA versée sur avances de marchés de fonctionnement
 - 44566 - TVA sur les autres biens et services
 - 44567 - Crédit de TVA à reporter
 - 44568 - Taxes assimilées à la TVA déductible
- 4457 - Taxes sur le chiffre d'affaires collectées
 - 44571 - TVA collectée
 - 44578 - Taxes assimilées à la TVA collectée
- 4458 - Taxes sur le chiffre d'affaires à régulariser ou en attente
 - 44581 - Acomptes - régime simplifié d'imposition
 - 44583 - Remboursement de TVA demandé
 - 44585 - TVA à régulariser - retenue de garantie
 - 44588 - Taxe sur chiffres d'affaires à régulariser ou en attente - Autres
 - 445888 - Autres

447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés

- 4471 - Taxes sur les salaires
- 4478 - Autres impôts et taxes

448 - État, charges à payer et produits à recevoir

- 4482 - Charges fiscales sur congés à payer
- 4486 - Autres charges à payer
- 4487 - Produits à recevoir

45. COMPTE DE LIAISON ENTRE LA COMPTABILITÉ PRINCIPALE ET LES COMPTABILITÉS ANNEXES**451 - Compte de rattachement avec le budget principal****453 - EHPAD****455 - Services relevant de l'article R.314-74 du CASF****456 - Autres activités relevant de l'article L.312-1 du CASF**

- 4563 - Activité de production et de commercialisation
- 4565 - Activité sociale
- 4568 - Autres activités relevant de l'article L.312-1 du CASF

458 - Opérations pour le compte de tiers

- 4581 - Dépenses
- 4582 - Recettes

46. DÉBITEURS ET CRÉDITEURS DIVERS**462 - Créances sur cessions d'immobilisations**

4621 - Créances sur cessions d'immobilisations- Amiable

4626 - Créances sur cessions d'immobilisations- Contentieux

463 - Fonds en dépôts

4632 -Fonds reçus ou déposés ; usagers

46321 - Fonds reçus ou déposés ; hospitalisés et hébergés

46322 - Fonds trouvés sur les décédés

46324 - Fonds appartenant à des malades sortis

46328 - Fonds reçus ou déposés; autres

4633 - Autres fonds en dépôt

46331 - Pécule

46332 - Fonds de solidarité

4634 - Gestion des biens des malades majeurs protégés

46341 - Masse des prélèvements opérés sur les ressources des malades majeurs protégés

46342 - Remise du préposé

46343 - Mesures conservatoires, avances de frais

4635 – Régies hospitalisés et hébergés (hors fonds gérés par un régisseur sur ordre d'un mandataire judiciaire à la protection des majeurs)

464 – Encaissements pour le compte de tiers

466 - Excédents de versement

467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs

4671 - Autres comptes créditeurs

4672 - Autres comptes débiteurs

46721 - Débiteurs divers - Amiable

46726- Débiteurs divers – Contentieux

4673 Mandataires- Opérations déléguées - Recettes

4675 – Taxe d'apprentissage

4677 - Débiteurs et créditeurs divers - Différences de conversion

46771 - Créditeurs divers - Différences de conversion

46772 - Débiteurs divers - Différences de conversion

4678 - Déficit sur opérations de gestion

468 - Divers - charges à payer et produits à recevoir

4682 - Charges à payer sur ressources affectées

46821 – Fonds à engager

46828 – Autres ressources affectées

4684 - Produits à recevoir sur ressources affectées

46841 – Fonds à engager

46848 – Autres ressources affectées

4686 - Autres charges à payer

4687 - Produits à recevoir

47. COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE

471 - Recettes à classer ou à régulariser

- 4711 - Versements des régisseurs
- 4712 - Virements réimputés
- 4713 - Recettes perçues avant émission des titres
- 4714 - Recettes à réimputer
 - 47141 - Recettes perçues en excédent à réimputer
 - 471411 - Excédents à réimputer – personnes physiques
 - 471412 - Excédents à réimputer- personnes morales
 - 47142 – Frais de saisie avant prise en charge
 - 47143 – Flux d’encaissement à réimputer
- 4716 – Versements des mandataires
- 4717 – Recettes relevé banque de France et DFT
 - 47171 – Recettes relevé Banque de France- Hors Héra
 - 47172 – Recettes relevé Banque de France- Héra
 - 47173 – Recettes relevé DFT- Hors Héra
 - 47174 – Recettes relevé DFT- Héra
- 4718 - Autres recettes à régulariser
- 472 - Dépenses à classer ou à régulariser**
 - 4721 - Dépenses réglées sans mandatement préalable
 - 4722 - Commissions bancaires en instance de mandatement (cartes bancaires)
 - 4728 - Autres dépenses à régulariser
- 475 - Legs et donations en cours de réalisation**
- 476 - Différence de conversion - Actif**
 - 4761 - Diminution des créances
 - 47611 - Diminution des prêts
 - 47612 - Diminution d'autres créances
 - 4762 - Augmentation des dettes
 - 47621 - Augmentation d'emprunts et dettes assimilées
 - 47622 - Augmentation d'autres dettes
 - 4768 - Différences compensées par couverture de change
- 477 - Différence de conversion - Passif**
 - 4771 - Augmentation des créances
 - 47711 - Augmentation des prêts
 - 47712 - Augmentation d'autres créances
 - 4772 - Diminution des dettes
 - 47721 - Diminution d'emprunts et dettes assimilées
 - 47722 - Diminution d'autres dettes
 - 4778 - Différences compensées par couverture de change
- 478 - Autres comptes transitoires**
 - 4781 - Frais de poursuite rattachés
 - 4784 – Arrondis sur déclaration de TVA
 - 4788 - Autres comptes transitoires

48. COMPTES DE RÉGULARISATION

481 - Charges à répartir sur plusieurs exercices

4812 - Frais d'acquisition des immobilisations

4816 - Frais d'émission des emprunts obligataires

4817 - Pénalités de renégociation de la dette

4818 - Charges différées liées à l'obligation d'équilibre budgétaire

486 - Charges constatées d'avance**487 - Produits constatés d'avance****49. DÉPRÉCIATION DES COMPTES DE TIERS**

491 - Dépréciation des comptes de redevables

492 - Dépréciation des comptes de clients

496 - Dépréciation des comptes de débiteurs divers

5. COMPTES FINANCIERS**50. VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT**

506 - Obligations

507 - Bons du Trésor

508 - Autres valeurs mobilières et créances assimilées

51. TRÉSOR ET ÉTABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILÉS**511 - Valeurs à l'encaissement**

5113 - Titres spéciaux de paiement

5115 - Cartes bancaires à l'encaissement

5116 - TIP à l'encaissement

5117 - Valeurs impayées

51172 - Chèques impayés

51175 - Cartes bancaires impayées

51176 - TIP impayés

51178 - Autres valeurs impayées

5118 - Autres valeurs à l'encaissement

515 - Compte au Trésor**516 - Comptes de placement (court terme)**

5161 – Comptes de placement rémunérés

5162 – Comptes à terme

518 - Intérêts courus

5186 - Intérêts courus à payer

5187 - Intérêts courus à recevoir

519 - Crédit de trésorerie

5192 - Avances de trésorerie

5193 - Lignes de crédit de trésorerie

51931 - Lignes de crédit de trésorerie

51932 - Lignes de crédit de trésorerie liées à un emprunt

5195 – Mutualisation de trésorerie entre membres d'un GHT – avances reçues

54. RÉGIES D'AVANCES ET ACCRÉDITIFS

541 - Disponibilités chez les régisseurs

5411 - Régisseurs d'avances (avances)

5412 - Régisseurs de recettes (fonds de caisse)

542 - Disponibilités chez d'autres tiers

5421 - Administrateurs de legs

5428 - Autres

55. AVANCES DE TRÉSORERIE VERSÉES**551 - Mutualisation de trésorerie entre membres d'un GHT - avances versées****58. VIREMENTS INTERNES****580 - Opérations d'ordre budgétaires****584 - Encaissements par lecture optique****585 - Encaissements par la procédure NOE****588 - Autres virements internes****589 - Compte technique****59. DÉPRÉCIATION DES COMPTES FINANCIERS****6. COMPTES DE CHARGES****60. ACHATS ET VARIATION DES STOCKS****601 - Achats stockés de matières premières et fournitures****602 - Achats stockés ; autres approvisionnements**

6021 - Produits pharmaceutiques et produits à usage médical

6022 - Fournitures consommables

60221 - Combustibles et carburants

60222 - Produits d'entretien

60223 - Fournitures d'atelier

60224 - Fournitures administratives

60225 - Fournitures scolaires, éducatives et de loisirs

60226 - Fournitures hôtelières

602261 - Protections, produits absorbants

602268 - Autres fournitures hôtelières

60227 - Emballages

60228 - Autres fournitures consommables

6023 - Alimentation

6028 - Autres fournitures suivies en stocks

603 - Variation des stocks

6031 - Variation des stocks de matières premières et fournitures

6032 - Variation des stocks des autres approvisionnements

60321 - Produits pharmaceutiques et produits à usage médical

60322 - Fournitures consommables

603221 - Combustibles et carburants

603222 - Produits d'entretien

603223 - Fournitures d'atelier

- 603224 - Fournitures administratives
- 603225 - Fournitures scolaires, éducatives et de loisirs
- 603226 - Fournitures hôtelières
 - 6032261 - Protections, produits absorbants
 - 6032268 - Autres fournitures hôtelières
- 603227 - Emballages
- 603228 - Autres fournitures consommables
- 60323 - Alimentation
- 60328 - Autres fournitures suivies en stocks
- 6037 - Variation des stocks de marchandises

606 - Achats non stockés de matières et fournitures

- 6061 - Fournitures non stockables
 - 60611 - Eau et assainissement
 - 60612 - Energie, électricité
 - 60613 - Chauffage
 - 60618 - Autres fournitures non stockables
- 6062 - Fournitures non stockées
 - 60621 - Combustibles et carburants
 - 60622 - Produits d'entretien
 - 60623 - Fournitures d'atelier
 - 60624 - Fournitures administratives
 - 60625 - Fournitures scolaires, éducatives et de loisirs
 - 60626 - Fournitures hôtelières
 - 606261 - Protections, produits absorbants
 - 606268 - Autres fournitures hôtelières
 - 60627 - Emballages
 - 60628 - Autres fournitures non stockées
- 6063 - Alimentation
- 6066 - Fournitures médicales
- 6068 - Autres achats non stockés de matières et fournitures

607 - Achats de marchandises

609 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats

- 6091 - Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats stockés de matières premières fournitures
- 6092 - Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats d'autres approvisionnements stockés
- 6096 - Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats non stockés de matières et fournitures
- 6097 - Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats de marchandises

61. SERVICES EXTÉRIEURS

611 - Prestations de services avec des entreprises

- 6111 - Prestations à caractère médical

61111 – Examens de biologie

61112 – Examens de radiologie

61118 – Autres

6112 - Prestations à caractère médico-social

61121 – Ergothérapie

61128 – Autres prestations à caractère médico-social

612 - Redevances de crédit-bail

6122 - Crédit-bail mobilier

6125 - Crédit-bail immobilier

613 - Locations

6132 - Locations immobilières

6135 - Locations mobilières

61351 – Informatique

61352 – Équipements

61353 – Matériel de transport

61357 – Matériel médical

61358 – Autres locations mobilières

614 - Charges locatives et de copropriété

615 - Entretien et réparations

6152 - Entretien et réparations sur biens immobiliers

61521 – Bâtiments publics

61528 - Autres

6155 - Entretien et réparations sur biens mobiliers

61551 - Matériel médical

61558 - Autres matériels et outillages

6156 - Maintenance

61561 - Informatique

61562 - Matériel médical

61568 - Autres

616 - Primes d'assurances

6161 – Multirisques

6162 – Assurance dommage - construction

6163 - Assurance transport

6165 - Responsabilité civile

6166 - Matériels

6167 - Assurances capital - décès "titulaires"

6168 - Primes d'assurance - Autres risques

61681 - Assurance maladie, maternité et accident du travail

61688 – Autres risques

617 - Études et recherches

618 - Divers

6182 - Documentation générale et technique

- 6184 - Concours divers (cotisations ...)
- 6185 - Frais de colloques, séminaires, conférences
- 6188 - Autres frais divers

619 - Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs

62. AUTRES SERVICES EXTÉRIEURS

621 - Personnel extérieur à l'établissement

- 6211 - Personnel intérimaire
 - 62111 - Personnel administratif et hôtelier
 - 62113 - Personnel médical et paramédical
 - 62118 - Autres personnels
- 6215 - Personnel affecté à l'établissement
- 6218 - Autres personnels extérieurs

622 - Rémunérations d'intermédiaires et honoraires

- 6221 - Frais de recrutement du personnel
- 6223 - Intervenants médicaux
 - 62231 – Médecins
 - 622311 - Médecins coordonnateurs
 - 622312 - Autres médecins
 - 62232 – Auxiliaires médicaux
 - 622321 – Infirmiers
 - 622322 – Autres auxiliaires médicaux
 - 62238 - Autres
- 6225 - Indemnités au comptable et aux régisseurs
- 6226 - Honoraires
- 6227 - Frais d'actes et de contentieux
- 6228 - Divers

623 - Publicité, publications, relations publiques

624 - Transports de biens, d'usagers et transports collectifs du personnel

- 6241 - Transports de biens
- 6242 - Transports d'usagers
 - 62421- Accueil de jour en EHPAD
 - 62422 – Accueil de jour en MAS
 - 62423 - Accueil de jour en FAM
 - 62428 – Autres transports d'usagers
- 6247 - Transports collectifs du personnel
- 6248 - Transports divers

625 - Déplacements, missions et réceptions

- 6251 - Voyages et déplacements
- 6255 - Frais de déménagement
- 6256 - Missions
- 6257 - Réceptions

626 - Frais postaux et frais de télécommunications

- 6261 - Frais d'affranchissements
- 6262 - Frais de télécommunication

627 - Services bancaires et assimilés

628 - Divers

- 6281 - Prestations de blanchissage à l'extérieur
- 6282 - Prestations d'alimentation à l'extérieur
- 6283 - Prestation de nettoyage à l'extérieur
- 6284 - Prestation d'informatique à l'extérieur
- 6287 - Remboursement de frais
- 6288 - Autres

629 - Rabais, remises, ristournes obtenus sur autres services extérieurs

63. IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS

631 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration des impôts)

- 6311 - Taxe sur les salaires
- 6312 - Taxe d'apprentissage
- 6318 - Autres impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations

633 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)

- 6331 - Versement mobilité
- 6332 - Allocation logement
- 6333 - Participation des employeurs à la formation professionnelle continue
- 6334 - Cotisations au centre national de gestion (CNG)
- 6336 - Cotisation au fonds pour l'emploi hospitalier
- 6338 - Autres impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations

635 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (administration des impôts)

- 6351 - Impôts directs
 - 63511 - Contribution économique territoriale
 - 63512 - Taxes foncières
 - 63513 - Autres impôts locaux
- 6353 - Impôts indirects
- 6354 - Droits d'enregistrement et de timbre
- 6358 - Autres droits

637 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes)

64. CHARGES DE PERSONNEL

641 - Rémunérations du personnel non médical

- 6411 - Personnel titulaire et stagiaire
 - 64111 - Rémunération principale
 - 64112 - Indemnité de résidence
 - 64113 - Prime de service
 - 64114 - Nouvelle bonification indiciaire (NBI)
 - 64115 - Supplément familial de traitement
 - 64116 - Indemnités de préavis et de licenciement

- 64118 - Autres indemnités
 - 641181 - Gratification des stagiaires
 - 641182 – Complément de traitement indiciaire (CTI)
 - 641183 – Prime Grand âge
 - 641185 - Majoration horaire pour travail de nuit
 - 641186 - Indemnités forfaitaires pour travail des dimanches et jours fériés
 - 641188 - Autres
- 6412 - Congés payés des agents recrutés sous contrat de droit privé
- 6413 - Personnel non titulaire sur emplois permanents
 - 64131 - Rémunération principale
 - 64136 - Indemnités de préavis et de licenciement
 - 64138 - Autres indemnités
 - 641382 – Complément de traitement indiciaire (CTI)
 - 641383 – Prime Grand âge
 - 641385 - Majoration horaire pour travail de nuit
 - 641386 - Indemnités forfaitaires pour travail des dimanches et jours fériés
 - 641388 - Autres
- 6415 - Personnel non médical de remplacement
 - 64151 - Rémunération principale
 - 64156 - Indemnités de préavis et de licenciement
 - 64158 - Autres indemnités
 - 641582 – Complément de traitement indiciaire (CTI)
 - 641583 – Prime Grand âge
 - 641585 - Majoration horaire pour travail de nuit
 - 641586 - Indemnités forfaitaires pour travail des dimanches et jours fériés
 - 641588 - Autres
- 6416 - Emplois d’insertion
- 6417 – Apprentis
- 6419 - Remboursements sur rémunérations du personnel non médical
- 642 - Rémunération du personnel médical**
 - 6421 – Praticiens
 - 6422 - Congés payés des agents recrutés sous contrat de droit privé
 - 6425 - Gardes et astreintes
 - 6428 – Autres
 - 6429 - Remboursements sur rémunérations du personnel médical
- 643 - Personnes handicapées**
 - 6431 - Rémunération directe versée par l’ESAT (établissement et service d’aide par le travail)
 - 6432 - Aide au poste
 - 6438 - Autres rémunérations
 - 6439 – Remboursements sur rémunérations des personnes handicapées
- 645 - Charges de sécurité sociale et de prévoyance**

6451 - Personnel non médical

- 64511 - Cotisations à l'U.R.S.S.A.F
- 64512 - Cotisations aux mutuelles
- 64513 - Cotisations aux caisses de retraite
- 64514 - Cotisations à l'A.S.S.E.D.I.C.
- 64515 - Cotisations à la C.N.R.A.C.L.
- 64518 - Cotisations aux autres organismes sociaux

6452 - Personnel médical

- 64521 - Cotisations à l'U.R.S.S.A.F.
- 64522 - Cotisations aux mutuelles
- 64523 - Cotisations aux caisses de retraite
- 64524 - Cotisations à l'A.S.S.E.D.I.C.
- 64525 - Cotisations à la C.N.R.A.C.L.
- 64528 - Cotisations aux autres organismes sociaux

6459 - Remboursements sur charges de sécurité sociale et de prévoyance**646 - Personnes handicapées**

- 6461 - Cotisations à la MSA
- 6462 - Cotisations à l'URSSAF
- 6463 - Cotisations aux mutuelles
- 6464 - Cotisations aux caisses de retraite
- 6468 – Autres
- 6469 – Remboursements sur charges de sécurité sociale et de prévoyance des personnes handicapées

647 - Autres charges sociales

- 6471 - Prestations versées pour le compte du F.N.A.L.
- 6472 - Fonds de solidarité
- 6473 - Allocations de chômage
- 6475 - Médecine du travail
- 6478 - Divers
 - 64781 - Carte de transport
 - 64783 - Comités d'hygiène et de sécurité
 - 64784 - Œuvres sociales
 - 64788 – Autres
- 6479 – Remboursements sur autres charges sociales

648 - Autres charges de personnel

- 6481 - Indemnités aux ministres des cultes
- 6482 - Indemnités des religieuses et reposance
- 6483 - Versements aux agents en cessation anticipée et progressive d'activité
- 6488 - Autres charges diverses de personnel
- 6489 - Fonds de compensation des cessations anticipées d'activité

65. AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE

651 - Redevances pour concessions, brevets, licences, procédés, droits et valeurs similaires

6512 – Droits d'utilisation – informatique en nuage

6518 - Autres

653 – Contribution versée aux groupements hospitaliers de territoire**654 - Pertes sur créances irrécouvrables**

6541 - Créances admises en non valeur

6542 - Créances éteintes

655 - Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun

6551 – Quote-part de résultat sur opérations faites dans le cadre d'un groupement de coopération sociale et médico-sociale

6558 - Quote-part de résultat sur opérations faites dans le cadre d'un autre groupement

657 - Subventions

6571 - Subventions aux associations participant à la vie sociale des usagers

6578 - Autres subventions

658 - Charges diverses de gestion courante

6581 - Frais de culte et d'inhumation

6582 – Pécule

6583 – Déficits sur opérations de gestion

6586 - Fonds de solidarité

6587 - Participation aux frais de scolarité (École des hautes études en santé publique - EHESP)

6588 - Autres

66. CHARGES FINANCIÈRES**661 - Charges d'intérêts**

6611 - Intérêts des emprunts et dettes

6615 - Intérêts des lignes de crédit de trésorerie

6618 - Autres charges d'intérêts

665 - Escomptes accordés**666- Pertes de change****667 - Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement****668 - Autres charges financières****67. CHARGES EXCEPTIONNELLES****671 - Charges exceptionnelles sur opérations de gestion**

6711 - Intérêts moratoires et pénalités sur marchés

6712 - Pénalités, amendes fiscales et pénales

6715 – Contribution exceptionnelle et temporaire (CET)

6717 - Rappels d'impôts

6718 - Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion

673 - Titres annulés (sur exercices antérieurs)**675 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés****678 - Autres charges exceptionnelles**

68. DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, AUX DÉPRÉCIATIONS ET AUX PROVISIONS**681 - Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions : charges d'exploitation**

- 6811 - Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles
 - 68111 - Immobilisations incorporelles
 - 68112 - Immobilisations corporelles
- 6812 - Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir
- 6815 - Dotations aux provisions d'exploitation
- 6816 - Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles
- 6817 - Dotations aux dépréciations des actifs circulants

686 - Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions : charges financières

- 6861 - Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations
- 6862 - Dotations aux amortissements des charges financières à répartir
- 6865 - Dotations aux provisions financières
- 6866 - Dotations aux dépréciations des éléments financiers

687 - Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions : charges exceptionnelles

- 6871 - Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations
- 6872 - Dotations aux provisions réglementées (immobilisations)
 - 68725 - Dotations aux amortissements dérogatoires
- 6874 - Dotations aux autres provisions réglementées
 - 68741 - Dotations aux provisions réglementées destinées à renforcer la couverture du besoin en fonds de roulement
 - 68742 – Dotations aux provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations
 - 68748 - Autres
- 6876 - Dotations aux dépréciations exceptionnelles

7. COMPTES DE PRODUITS**70. PRODUITS****701 - Vente de produits finis****702 - Ventes de produits intermédiaires****703 - Ventes de produits résiduels****706 - Prestations de services****707 - Ventes de marchandises****708 - Produits des activités annexes**

- 7081 - Produits des services exploités dans l'intérêt du personnel
- 7082 – Participations forfaitaires des usagers
 - 70821 – Forfaits journaliers
 - 70822 – Participations des personnes handicapées prévues au quatrième alinéa de l'article L.242-4 du CASF

- 70823 – Participations aux frais de repas et de transport dans les ESAT
- 70828 – Autres participations forfaitaires des usagers
- 7084 - Prestations effectuées par les usagers
- 7085 - Prestations délivrées aux usagers, accompagnants et autres tiers
- 7086 - Bonis sur reprises d’emballages consignés
- 7087 - Remboursement de frais par les budgets annexes et les comptes de résultat annexes
- 7088 - Autres produits d’activités annexes
- 709 - Rabais, remises, ristournes accordés par l’établissement**
- 71. PRODUCTION STOCKÉE (OU DÉSTOCKAGE)**
- 713 - Variation des stocks, en cours de production, produits**
- 7133 - Variation des en-cours de production de biens
- 7135 - Variation des stocks de produits
- 72. PRODUCTION IMMOBILISÉE**
- 721 - Immobilisations incorporelles**
- 722 - Immobilisations corporelles**
- 73. Dotations et produits de tarification**
- 731 - Produits à la charge de l’assurance maladie (hors EHPAD)**
- 7311 – Secteur des personnes âgées
- 73111 – Dotation globale (y compris quote-part de dotation globalisée commune) ou forfait global
- 731112 – SSIAD et SPASAD
- 7311121 – Forfait global de soins
- 7311122 – Financements complémentaires
- 731113 – Accueil de jour non rattaché à un EHPAD ou une PUV en tarification ternaire
- 7311131 – Forfait global hors crédits de prise en charge des frais de transport
- 7311132 – Forfait de prise en charge des frais de transport¹
- 731114 – Service autonomie à domicile
- 7311141 – Forfait global de soins
- 7311142 – Financement complémentaire prévu au 2° du II de l’article L.314-2-1 du CASF
- 7311148 – Autres financements complémentaires
- 731118 – Autres établissements et services sociaux et médico-sociaux
- 73118 – Autres modes de tarification
- 7312 – Secteur des personnes handicapées
- 73121 – Dotation globale (y compris quote-part de dotation globalisée commune) ou forfait global
- 731212 – SSIAD et SPASAD
- 7312121 – Forfait global de soins
- 7312122 – Financements complémentaires

¹. Forfaits mentionnés à l’article D. 313-20 du code de l’action sociale et des familles

- 731213 – Établissements et services sociaux et médico-sociaux relevant du 2° du I de l'article L. 312-1 du CASF
- 7312131 - Dotation hors prise en charge au titre de l'article L. 242-4 du CASF
 - 7312132 – Part de la prise en charge au titre de l'article L. 242-4 du CASF
 - 731214 – MAS (maison d'accueil spécialisée)
 - 731215 – FAM (foyer d'accueil médicalisé) et SAMSAH (service d'accompagnement médico-social pour adultes handicapés)
 - 7312151 – Forfait global (hors crédits de prise en charge des frais de transport en accueil de jour – FAM)
 - 7312152 – Forfait de prise en charge des frais de transport en accueil de jour (FAM uniquement)
 - 731216 - ESAT (établissement et service d'aide par le travail)
 - 731217 – Service autonomie à domicile
 - 7312171 – Forfait global de soins
 - 7312172 – Financement complémentaire prévu au 2° du II de l'article L.314-2-CASF
 - 7312178– Autres financements complémentaires
 - 731218 – Autres établissements et services sociaux et médico-sociaux
- 1 du 73122 – Prix de journée
- 731221 – Établissements et services sociaux et médico-sociaux relevant du 2° du I de l'article L.312-1 du CASF
 - 731222 – MAS (maison d'accueil spécialisée)
 - 731224 – Prise en charge au titre des dispositions de l'article L.242-4 CASF
 - 731228 – Autres établissements et services sociaux et médico-sociaux
- 73128 – Autres modes de tarification
- 7318 –Autres secteurs
- 732 - Produits à la charge de l'État**
- 7321 – Dotation globale (y compris quote-part de dotation globalisée commune)
 - 73212 – CHRS (centre d'hébergement et de réinsertion sociale)
 - 73213 – services mandataires judiciaires à la protection des majeurs
 - 73218 – Autres établissements et services sociaux et médico-sociaux
 - 7328 – Autres modes de tarification
- 733 - Produits à la charge du département (hors EHPAD)**
- 7331 – Secteur des personnes âgées
 - 73311 – Dotation globale (y compris quote-part de dotation globalisée commune) ou forfait global
 - 733111 – SAAD (services d'aide et d'accompagnement à domicile) et SAD (services autonomie à domicile)
 - 7331111 – Dotation globale
 - 7331112 – Dotation complémentaire
 - 733118 – Autres établissements et services sociaux et médico-sociaux
 - 73313 – Prix de journée
 - 73314 – Tarif horaire

- (services 733141 – SAAD (service d'aide et d'accompagnement à domicile) et SAD autonomie à domicile)
 - 7331411 – Tarif horaire
 - 7331412 – Bonification horaire (dotation complémentaire)
 - 733148 – Autres établissements et services sociaux et médico-sociaux
- 73318 – Autres modes de tarification
- 7332 – Secteur des personnes handicapées
 - 73321 – Dotation globale (y compris quote-part de dotation globalisée commune)
 - 733211 – FAM (foyer d'accueil médicalisé) et SAMSAH (service d'accompagnement médico-social pour adultes handicapés)
 - 733212 - SAAD (services d'aide et d'accompagnement à domicile) et SAD autonomie à domicile)
 - (services 7332121- Dotation globale
 - 7332122 - Dotation complémentaire
 - 733218 – Autres établissements et services sociaux et médico-sociaux
 - 73322 – Prix de journée
 - L. 242-4 733221 – Prix de journée hors prise en charge au titre des dispositions de l'article CASF
 - 733222 – Prise en charge au titre des dispositions de l'article L. 242-4 CASF
 - 733228 – Autres
 - 73323 – Tarif journalier
 - 733231 – FAM (foyer d'accueil médicalisé) et SAMSAH (service d'accompagnement médico-social pour adultes handicapés)
 - 733238 – Autres établissements et services sociaux et médico-sociaux
 - 73324 – Tarif horaire
 - (services 733241 – SAAD (services d'aide et d'accompagnement à domicile) et SAD autonomie à domicile)
 - 7332411 – Tarif horaire
 - 7332412 – Bonification horaire (dotation complémentaire)
 - 733248 – Autres
 - 73328 – Autres modes de tarification
- 7333 – Secteur protection de l'enfance
 - 73331 – Dotation globale (y compris quote-part de dotation globalisée commune)
 - 73332 – Prix de journée
 - 73338 – Autres modes de tarification
- 7338 – Autres secteurs
- 734 - Produits à la charge de l'utilisateur (hors EHPAD)**
 - 7341 – Secteur des personnes âgées
 - 73412 – SAAD (services d'aide et d'accompagnement à domicile) et SAD (services autonomie à domicile)
 - 73418 – Autres établissements et services sociaux et médico-sociaux
 - 7342 – Secteur des personnes handicapées

73421 – SAAD (services d'aide et d'accompagnement à domicile) et SAD (services autonomie à domicile)

73428 – Autres établissements et services sociaux et médico-sociaux

7348 – Autres secteurs

735. Produits des EHPAD et des petites unités de vie – secteur des personnes âgées

7351 - Produits à la charge de l'assurance maladie

73511 – Forfait global relatif aux soins et quote-part de dotation globalisée commune

735111 – Hébergement permanent des résidents affiliés à un régime obligatoire de la sécurité sociale

735112 – Financements complémentaires

7351121 – Accueil temporaire avec hébergement

7351122 – Accueil temporaire sans hébergement

7351123 – Pôle d'activité et de soins adaptés

7351124 – Unité d'hébergement renforcé

7351125 – Forfait transport mentionné à l'article R. 314-207 du CASF

7351128 – Autres financements complémentaires

73513 – Produits des prestations non prises en compte dans les tarifs journaliers afférents aux soins

735131 – Prestations exclues du calcul des tarifs journaliers afférents aux soins (tarif global)

735132 – Prestations exclues du calcul des tarifs journaliers afférents aux soins (tarif partiel)

7352 – Produits à la charge du département

73521 – Dotation globale (y compris quote-part de dotation globalisée commune) ou forfait global

735211 - Part afférente à l'hébergement

735212 - Part afférente à la dépendance

7352121 – Hébergement permanent des résidents

7352122 – Financements complémentaires

73522 – Tarifs journaliers

735221 – Tarification de l'accueil temporaire

7352211 – Accueil avec hébergement

73522111 – Part afférente à l'hébergement

73522112 – Part afférente à la dépendance

7352212 – Accueil sans hébergement

735228 – Autres tarifs journaliers

7352281 – Part afférente à l'hébergement

7352282 – Part afférente à la dépendance

7353 - Produits à la charge de l'utilisateur

73531 – Part afférente à l'hébergement

735311- Tarifs journaliers relatifs au socle de prestations

735318 – Autres prestations d'hébergement

73532 – *Part afférente à la dépendance*

73534 – *Part afférente aux soins*

735341 – *Tarifs journaliers relatifs aux soins des résidents non affiliés à un régime obligatoire de base de la sécurité sociale*

735348 – *Autres prestations*

73535 - *Accueil temporaire*

735351 – *Accueil avec hébergement*

7353511 - *Part afférente à l'hébergement*

7353512 – *Part afférente à la dépendance*

735352 – *Accueil sans hébergement*

7358 – *Produits à la charge d'autres financeurs*

73581 - *Produits à la charge de la CAF (caisse d'allocations familiales)*

73588 - *Autres*

738 - Produits à la charge d'autres financeurs

7381 – *Produits à la charge de la CAF (caisse d'allocations familiales)*

7388 – *Autres*

74. SUBVENTIONS D'EXPLOITATION ET PARTICIPATIONS

744 - FCTVA

747 – Fonds à engager

748 - Autres subventions et participations

7481 – *Fonds pour l'emploi hospitalier*

7482 – *Fonds d'intervention régional*

7483 – *Forfait autonomie des résidences autonomie*

7484 - *Aide forfaitaire à l'apprentissage*

7488 - *Autres*

75. AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE

751 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires

754 - Remboursements de frais

7541 - *Formation professionnelle*

7542 - *Remboursement par la sécurité sociale de frais médicaux et paramédicaux*

7543 - *Complément de rémunération des personnes handicapées (ESAT)*

7548 - *Autres remboursements de frais*

755 - Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun

7551 – *Quote-part de résultat sur opérations faites dans le cadre d'un groupement de coopération sociale et médico-sociale*

7558 - *Quote-part de résultat sur opérations faites dans le cadre d'un autre groupement*

756 – Cotisations

758 - Produits divers de gestion courante

7583 - *Excédents sur opérations de gestion*

7586 - *Produits de la gestion des actes de la vie civile des personnes protégées par la loi*

7588 - *Autres produits divers de gestion courante*

76. PRODUITS FINANCIERS**761 - Produits de participations****762 - Produits des autres immobilisations financières****764 - Revenus des valeurs mobilières de placement****765 - Escomptes obtenus****766 - Gains de change****767 - Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement****768 - Autres produits financiers****77. PRODUITS EXCEPTIONNELS****771 - Produits exceptionnels sur opérations de gestion**

7712 – Subventions d'équilibre

7715 - Contribution exceptionnelle et temporaire

7718 - Autres

773 - Mandats annulés (sur exercices antérieurs) ou atteints par la déchéance quadriennale**775 - Produits des cessions d'éléments d'actif****777 - Quote-part des subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice****778 - Autres produits exceptionnels****78. REPRISES SUR AMORTISSEMENTS, DÉPRÉCIATIONS ET PROVISIONS****781 - Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions (à inscrire dans les produits d'exploitation)**

7811 - Reprises sur amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles

7815 - Reprises sur provisions d'exploitation

7816 - Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

7817 - Reprises sur dépréciations des actifs circulants

786 - Reprises sur dépréciations et provisions (à inscrire dans les produits financiers)

7865 - Reprises sur provisions financières

7866 - Reprises sur dépréciations des éléments financiers

787 - Reprises sur dépréciations et provisions (à inscrire dans les produits exceptionnels)

7872 - Reprises sur provisions réglementées (immobilisations)

78725 - Reprise sur amortissements dérogatoires

7874 - Reprises sur autres provisions réglementées

78741 - Reprises sur provisions réglementées destinées à renforcer la couverture du besoin en fonds de roulement

78742 – Reprises sur provisions réglementées pour renouvellement des immobilisations

78748 - Autres

7876 - Reprises sur dépréciations exceptionnelles

79. TRANSFERTS DE CHARGES**791 - Transfert de charges d'exploitation****796 - Transfert de charges financières****797 - Transfert de charges exceptionnelles**

8. COMPTES SPÉCIAUX**80. ENGAGEMENTS HORS BILAN**

801 - Engagements donnés par l'établissement ou le service

802 - Engagements reçus par l'établissement ou le service

86. VALEURS INACTIVES

861 – Comptes de position- titres et valeurs en portefeuille

862 – Comptes de position- titres et valeurs chez les correspondants

863 – Comptes de prise en charge

ANNEXE N° 2 : Les fiches d'écritures

- Fiche n° 1 : Prise en charge, annulation ou réduction de titres de recettes
- Fiche n° 2 : Prise en charge, annulation ou réduction de mandats de paiement
- Fiche n° 3 : Fonctionnement du compte de liaison entre la comptabilité principale et la comptabilité annexe
- Fiche n° 4 : Régies de recettes et régies d'avances
- Fiche n° 5 : Rattachement des produits à l'exercice, produits à recevoir
- Fiche n° 6 : Rattachement des charges à l'exercice, charges à payer
- Fiche n° 7 : Produits constatés d'avance
- Fiche n° 8 : Charges constatées d'avance
- Fiche n° 9 : Acquisition d'une immobilisation par voie de marché de partenariat (partenariat public-privé (PPP))
- Fiche n° 10 : Acquisition et production d'immobilisations
- Fiche n° 11 : Amortissement des immobilisations
- Fiche n° 12 : Cession d'un bien amortissable – Immobilisations sinistrées
- Fiche n° 13 : Cessions de valeurs mobilières de placement
- Fiche n° 14 : Fonctionnement des comptes de stocks
- Fiche n° 15 : Variation des stocks de production
- Fiche n° 16 : Provisions
- Fiche n° 17 : Provisions réglementées destinées à renforcer la couverture du besoin en fonds de roulement
- Fiche n° 18 : Charges à répartir sur plusieurs exercices
- Fiche n° 19 : Subventions
- Fiche n° 20 : Recettes affectées
- Fiche n° 21 : Avances reçues des usagers
- Fiche n° 22 : Comptabilisation de la TVA
- Fiche n° 23 : Rattachement des frais de poursuites
- Fiche n° 24 : Dettes en monnaie étrangère
- Fiche n° 25 : Opérations d'ordre budgétaires - cadre de budget prévisionnel
- Fiche n° 26 : Opérations d'ordre semi-budgétaires - cadre de budget prévisionnel
- Fiche n° 27 : Opérations d'ordre non budgétaires - cadre de budget prévisionnel
- Fiche n° 28 : Opérations d'ordre budgétaires - cadre d'état des prévisions de recettes et de dépenses
- Fiche n° 29 : Opérations d'ordre semi-budgétaires - cadre d'état des prévisions de recettes et de dépenses
- Fiche n° 30 : Opérations d'ordre non budgétaires - cadre d'état des prévisions de recettes et de dépenses
- Fiche n° 31 : Intérêts courus non échus sur crédits de trésorerie
- Fiche n° 32 : Modèle de bilan financier (reprise sur la réserve de trésorerie)
- Fiche n° 33 : Refinancement de la dette
- Fiche n° 34 : Opérations sur emprunt assorti d'une option de tirage sur ligne de trésorerie
- Fiche n° 35 : Immobilisations affectées à un budget annexe (compte 18)
- Fiche n° 36 : Immobilisations reçues en affectation (compte 22)
- Fiche n° 37 : Immobilisations affectées concédées ou mises à disposition à une autre personne morale (compte 24)
- Fiche n° 38 : Catégories d'hébergés- schémas comptables
- Fiche n° 39 : Amortissements dérogatoires
- Fiche n° 40 : Bilan d'un établissement public social et médico-social
- Fiche n° 41 : Compte de résultat
- Fiche n° 42 : Calendriers budgétaire et d'affectation du résultat- cadre d'état des prévisions de recettes et de dépenses (EPRD)
- Fiche n° 43 : Calendriers budgétaire et d'affectation du résultat- cadre de budget prévisionnel
- Fiche n° 44 : Résultat d'investissement (cadre de budget prévisionnel) : État de rapprochement de la balance et de l'exécution budgétaire (Etat E2 du compte de gestion)

- Fiche n° 45 : Les états de suivi de l'affectation du résultat d'exploitation du compte de gestion (états C)
- cadre de budget prévisionnel
- Fiche n° 46 : Les états de suivi de l'affectation du résultat d'exploitation du compte de gestion (états C)
- cadre d'état des prévisions de recettes et de dépenses
- Fiche n° 47 : Exemple d'affectation du résultat d'exploitation – cadre de budget prévisionnel
- Fiche n° 48 : Exemple d'affectation du résultat d'exploitation –cadre d'état des prévisions de recettes et de dépenses

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 1 : PRISES EN CHARGE, ANNULATION OU RÉDUCTION DE TITRES DE RECETTES

Prise en charge du titre de recettes :

– Subvention d'équipement reçue	1 000 €
– Produits	700 €

Annulation ou réduction du titre de recettes :

– Subventions	Titre non soldé	Réduction de 200 €
	Titre soldé	Annulation du titre
– Produits	Titre non soldé	Annulation du titre
	Titre soldé	Réduction de 50 €

	131	7	41	443	47141	673
<u>Prise en charge du titre</u>						
- Subvention	1000			1000		
- Produits		700	700			
<u>Annulation ou réduction</u>						
Investissement						
Quel que soit l'exercice ¹						
- Titre non soldé 200			200			
- Titre soldé 1000					1000	
Exploitation						
a) Avant clôture de l'exercice ²						
- Titre non soldé		700	700			
- Titre soldé		50			50	
b) Après clôture de l'exercice ³						
- Titre non soldé			700			700
- Titre soldé					50	50

Comptes :

131	Subventions d'équipements transférables
41	Redevables et comptes rattachés
443	Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques, les organismes internationaux
47141	Recettes perçues en excédent à réimputer
673	Titres annulés sur exercices antérieurs
7	Comptes de produits

¹ Émission de titres d'annulation ou de réduction en cours d'exercice, de mandats après la clôture de l'exercice

² Émission de titres d'annulation ou de réduction

³ Émission de mandats

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 2 : PRISES EN CHARGE, ANNULATION OU RÉDUCTION DE MANDATS DE PAIEMENT

- Montant des prises en charge : immobilisations = 1 000 M€ ; charges = 700 M€

- Montant des annulations ou réductions :

- Exercice en cours : - Immobilisations : Mandat non payé : 200 M€ / Mandat payé : 100 M€
- Charges : Mandat non payé : 50 M€ / Mandat payé : 10 M€
- Exercice clos : - Immobilisations : Mandat non payé : 150 M€ / Mandat payé : 70 M€
- Charges : Mandat non payé : 30 M€ / Mandat payé : 5 M€

	2	401	404	46721	6	773
1) Prises en charge						
• Immobilisations	100 0		1000			
• Charges		700			700	
2) Annulation ou réduction						
• <i>Concernant l'exercice en cours</i> (mandat d'annulation ou de réduction)						
- Immobilisations						
- Mandat non payé	200		200			
- Mandat payé	100			100		
- Charges						
- Mandat non payé		50			50	
- Mandat payé				10	10	
• <i>Concernant un exercice clos(1)</i> (titre de recettes)						
- Immobilisations						
- Mandat non payé	150		150			
- Mandat payé	70			70		
- Charges						
- Mandat non payé		30				30
- Mandat payé				5		5

Comptes :

- 11 Immobilisations
- 405 Fournisseurs
- 404 Fournisseurs d'immobilisations
- 46721 Débiteurs divers
- 10 Charges
- 773 Mandats annulés (sur exercices antérieurs) ou atteints par la déchéance quadriennale.

(1) L'exercice est clos le 31 janvier de l'année N + 1, à l'issue de la journée complémentaire.

NB : Lorsque le mandat a été payé et qu'il fait l'objet d'une annulation, il vaut titre de recettes. Dans ce cas, il doit revêtir le caractère exécutoire afin de permettre le recouvrement.

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 3 : FONCTIONNEMENT DU COMPTE DE LIAISON ENTRE LA COMPTABILITÉ PRINCIPALE ET LA COMPTABILITÉ ANNEXE

1) Cas d'un établissement public social ou médico-social (établissement doté de la personnalité juridique)

	Budget annexe (BA)/ Compte de résultat annexe (CRA)(1)		Budget principal (BP)/ Compte de résultat principal CRP (1)			
	6	7	45x(2)	4011	4111	515
1) Prise en charge d'un titre de recette par le BA/CRA						
- Écriture dans le BA/ CRA		100				
- Écriture dans le BP/ CRP			100		100	100
2) Encaissement du titre						
3) Prise en charge d'un mandat par le BA/CRA						
- Écriture dans le BA/ CRA	50					
- Écriture dans le BP/ CRP			50			
4) Paiement du mandat				50		
						50

(1) Budgets principal et annexe pour les établissements qui relèvent du cadre de budget prévisionnel ; Comptes de résultat principal et annexe pour les établissements qui relèvent du cadre d'EPRD

(2) compte 45x hors comptes 451 « Compte de rattachement avec le budget principal » et 458 Opérations pour le compte de tiers »

ANNEXE N° 2 (suite)

2) Cas d'un établissement ou service social ou médico-social (ESSMS) rattaché à une collectivité territoriale, un CCAS ou un CIAS :

	Budget annexe (BA) / Compte de résultat annexe (CRA) (ESSMS)				Budget principal (collectivité territoriale, CCAS/ CIAS)	
	4011	4111	451	6	7	515
1) Prise en charge d'un titre de recette par le BA/CRA		100			100	
2) Encaissement du titre			100			
- Écriture dans le BA/ CRA		100				100
- Écriture dans le BP						
3) Prise en charge d'un mandat par le BA/CRA	50			50		
4) Paiement du mandat						
- Écriture dans le BA/ CRA	50		50			
- Écriture dans le BP						50

Comptes :

4011	Fournisseurs
4111	Usagers
451	Compte de rattachement avec le budget principal
45x	Compte de liaison entre la comptabilité principale et la comptabilité annexe
515	Compte au Trésor
6	Comptes de charges
7	Comptes de produits

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 4 : REGIES DE RECETTES ET REGIES D'AVANCES

I Régies de recettes

1) Versement au régisseur de l'avance pour fonds de caisse.....	300 €
2) Versement par le régisseur de ses encaissements.....	1500 €
3) Prise en charge du titre de recettes correspondant pour un montant de.....	1500 €

	4711	515	5412	7
1) Versement du fonds de caisse par le comptable		300	300	
2) Versements par le régisseur de ses encaissements				
• le 5	500	500		
• le 15	500	500		
• le 31	500	500		
3) Prise en charge du titre de recettes (mensuellement par nature de produits)	1500			1500

Comptes :

4711	Versements des régisseurs
515	Compte au Trésor
5412	Régisseurs de recettes (fonds de caisse)

II. Régies d'avances

1) Versement au régisseur de l'avance.....	700 €
2) Prise en charge du mandat de paiement appuyé des justifications de dépenses.....	650 €
3) Reconstitution de l'avance.....	650 €

	515	5411	6
1) Versement de l'avance au régisseur	700	700	
2) Prise en charge du mandat des dépenses effectuées par le régisseur et vérifiées par le comptable		650	650
3) Reconstitution de l'avance	650	650	

Comptes

515	Compte au Trésor
5411	Régisseur d'avances (avances)

/ ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 5 : RATTACHEMENT DES PRODUITS A L'EXERCICE- PRODUITS A RECEVOIR

Montant des produits à rattacher à l'exercice N.....	700 M€
Montant des émissions au cours de l'exercice N + 1	
<input type="checkbox"/> Cas 1 : montant supérieur au rattachement.....	720 M€
<input type="checkbox"/> Cas 2 : montant inférieur au rattachement.....	650 M€

	411	418/428/438/448	6718	7
Exercice N				
- Rattachement des produits ¹		700		700
Exercice N + 1				
- Contre-passation ²		700		700
<u>. Cas 1</u>				
- Prise en charge du titre à l'échéance	720			720
<u>. Cas 2</u>				
- Prise en charge du titre à l'échéance	650			650
- Régularisation ³			50	50

Comptes :

411	Redevables – Amiable
418	Redevables – Produits à recevoir
428	Personnel ; charges à payer et produits à recevoir
438	Organismes sociaux ; charges à payer et produits à recevoir
448	État ; charges à payer et produits à recevoir
6718	Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion
7	Comptes de produits

¹ Au vu d'un titre global par compte budgétaire intéressé, appuyé d'un état des recettes à rattacher

² Au vu d'un titre d'annulation

³ Régularisation à passer dans l'hypothèse où en fin d'exercice, le compte de classe 7 présente un solde créditeur (opération d'ordre budgétaire)

/ ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 6 : RATTACHEMENT DES CHARGES A L'EXERCICE - CHARGES A PAYER

I – Rattachement des charges à payer (autres que les intérêts courus non échus)

Montant des charges à rattacher à l'exercice N.....	700 M€
Montant des émissions au cours de l'exercice N + 1	
• Cas 1 : montant supérieur au rattachement.....	720 M€
• Cas 2 : montant inférieur au rattachement.....	650 M€

	6	408/428/438/448	4011	7718
Exercice N				
- Rattachement des charges ¹	700	700		
Exercice N + 1				
- Contre-passation ²	700	700		
<u>. Cas 1</u>				
- Mandatement des dépenses ³	720		720	
<u>. Cas 2</u>				
- Mandatement des dépenses	650		650	
- Régularisation ⁴	50			50

Comptes :

4011	Fournisseurs
408	Fournisseurs – Factures non parvenues
428	Personnel ; charges à payer et produits à recevoir
438	Organismes sociaux ; charges à payer et produits à recevoir
448	État ; charges à payer et produits à recevoir
6	Comptes de charges
7718	Produits exceptionnels sur opérations de gestion - autres

¹ Au vu d'un mandat global par compte budgétaire intéressé, appuyé d'un état des dépenses engagées ayant donné lieu à service fait et non mandatées.

² Au vu d'un mandat d'annulation (emportant ouverture de crédits budgétaires).

³ Au vu du mandat au nom du fournisseur, appuyé de la facture.

⁴ Régularisation à passer dans l'hypothèse où en fin d'exercice, le compte de classe 6 présente un solde créditeur (opération d'ordre budgétaire)

/
ANNEXE N° 2 (suite)

II – Rattachement des intérêts courus non échus à payer

- Enregistrement à la fin de l'exercice N des intérêts courus à payer relatifs aux emprunts contractés par l'établissement ou le service : 300.
- Règlement à l'échéance (au cours de l'exercice N + 1) des intérêts : 1200

	6611 Intérêts des emprunts et dettes	1688 Intérêts courus	4...
Exercice N <input type="text"/>			
- Rattachement des intérêts courus ¹	300	300	
<input type="text"/> Exercice N+ 1			
- Procédure de contre-passation			
- Ecriture de contre-passation ²	300	300	
- Au moment de l'annuité, paiement des intérêts ³	1200		1200

¹ Au vu d'un mandat de paiement au compte 6611

² Au vu d'un mandat d'annulation au compte 6611 (le compte 1688 n'est pas budgétaire)

³ Au vu d'un mandat de paiement au compte 6611

/ ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 7 : PRODUITS CONSTATÉS D'AVANCE

I- Un loyer payable d'avance est perçu pour la période du 1^{er} décembre de l'année N au 28 février de l'année N + 1 : 300 €

La fraction du loyer qui se rapporte à l'exercice N+1 est de 2/3, soit 200 €

	46721	487	75
Exercice N			
- Prise en charge du titre de recettes (23/12)	300		300
- Sortie du produit constaté d'avance (31/12) ¹		200	200
Exercice N + 1			
- Réintégration de la part de produit afférente à N+1 ²		200	200

Comptes :

46721 Débiteurs divers - Amiable
 487 Produits constatés d'avance
 75 Autres produits de gestion courante

¹ Au vu d'un titre de réduction établi par l'ordonnateur.

² Au vu d'un titre de recettes établi par l'ordonnateur.

II- Un fonds d'intervention régional (FIR) est attribué à un établissement en N pour 300. À la clôture de l'exercice N, seuls 100 ont été consommés. Un produit constaté d'avance de 200 est alors enregistré.

	4x	487	7482
Exercice N			
- Prise en charge du titre de recettes à la notification de la subvention	300		300
- Neutralisation de la part du financement non utilisée en N ¹		200	200
Exercice N + 1			
- Contre-passation du produit constaté d'avance : réintégration au résultat du produit non consommé ²		200	200

Comptes :

- 4 Compte de tiers (organisme versant la subvention)
- 487 Produits constatés d'avance
- 7482 Fonds d'intervention régional

¹¹ Au vu d'un titre de réduction établi par l'ordonnateur.

²² Au vu d'un titre de recettes établi par l'ordonnateur.

/ ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 8 : CHARGES CONSTATEES D'AVANCE

Au 31 décembre de l'exercice N, la valeur actuelle du combustible non stocké et non consommé de l'établissement ou du service s'élève à 100.

	486	60621
Exercice N		.Existants au 1./01/N
- Sortie de la charge constatée d'avance ¹	100	.Achats de l'exercice
		100
Exercice N + 1		
- Réintégration de la charge annulée en N ²	100	100

Comptes :

486 Charges constatées d'avance

60621 Combustibles et carburants

¹ Mandat d'annulation établi par l'ordonnateur

² Mandat établi par l'ordonnateur

ANNEXE N° 2 (suite)

**FICHE N°9 : ACQUISITION D'UNE IMMOBILISATION PAR VOIE DE MARCHE DE PARTENARIAT
(PARTENARIAT PUBLIC-PRIVE (PPP))**

Un établissement conclue un marché de partenariat (partenariat public-privé (PPP)) avec un prestataire pour la construction d'un équipement.

Montant total de l'opération : 10 000 000 €

Les dispositions contractuelles établissent les trois parts de la rémunération comme suit :

- Part investissement : 5 000 000 € (part versée par tranche de 500 000 €)
- Part fonctionnement : 3 000 000 €
- Part financement : 2 000 000 € (part versée par tranche de 200 000 €)

Au jour de la mise en service du bien, la part investissement du co-contractant a été versée à hauteur de 3 000 000 € et la part financement à hauteur de 1 200 000 euros.

ANNEXE N° 2 (suite)

	21xx Immobilisations corporelles	235 Part investissement - marché de partenariat	1675 Dettes - marché de partenariat	4011 Fournisseurs	4041 Fournisseurs ; achats d'immo.	6288 Autres services extérieurs- Autres	6618 Autres charges d'intérêts
1 ^{er} versement <i>part investissement</i>		500 000		200 000	500 000		
<i>part financement</i>							200 000
2 ^{ème} versement... <i>part investissement</i>		500 000		200 000	500 000		
<i>part financement</i>							200 000
3 ^{ème} à 6 ^{ème} versement (jusqu'à la mise en service du bien) :		2 000 000		800 000	2 000 000		800 000
<i>part investissement</i>							
<i>part financement</i>							
Mise en service du bien (OONB)	3 000 000 2 000 000	3 000 000	2 000 000				
Versements ultérieurs :							
<i>Part investissement</i>			2 000 000	800 000	2 000 000		800 000
<i>Part financement</i>				3 000 000			
<i>part fonctionnement</i>						3 000 000	
		Compte soldé	Compte soldé				

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 10 : ACQUISITION ET PRODUCTION D'IMMOBILISATIONS

I- Immobilisation résultant de travaux confiés à un tiers

1) Acquisition d'un terrain par l'établissement ou le service en vue de la construction d'un bâtiment.....	200
2) Travaux de construction du bâtiment	500
(dont avance versée au fournisseur	50)

	21	231	238	4041	515
1) Acquisition du terrain ¹	200			200	
Paiement du terrain				200	200
2) Travaux de construction du bâtiment :					
- Prise en charge de l'avance sur travaux ²			50	50	
Paiement de l'avance				50	50
- Transfert de l'avance au vu des pièces justificatives de l'exécution des travaux ³		50	50		
- Prise en charge des acomptes et du solde		450		450	
Paiement des acomptes et du solde				450	450
3) Imputation définitive de l'immobilisation à l'actif ⁴	500	500			

¹ Émission d'un mandat de paiement au compte 21

² Émission d'un mandat de paiement au compte 238

³ Opération d'ordre budgétaire donnant lieu à l'émission d'un mandat de paiement au compte 231 et d'un titre de recettes au compte 238.

⁴ Opération d'ordre non budgétaire. Le transfert de l'immobilisation terminée du compte 23 au compte 21 peut être effectué indifféremment à la date de réception des travaux ou à la clôture de l'exercice, au vu des indications fournies par l'ordonnateur (certificat administratif).

ANNEXE N° 2 (suite)

II- Immobilisation créée par les moyens propres de l'établissement ou du service

Coût de production de l'immobilisation : 1 200 € (800€ d'achats et 400€ de frais de personnel)¹

– En cours d'exercice : comptabilisation des achats et des charges de personnel constituant le coût de production de l'immobilisation

60	64
800	400

– En fin d'exercice (opération d'ordre budgétaire) : Intégration de ce coût de production dans le coût de l'immobilisation en cours

231	722
1200	1200

Comptes :

21	Immobilisations corporelles
231	Immobilisations corporelles en cours
238	Avances sur commandes d'immobilisations corporelles
4041	Fournisseurs – Achats d'immobilisations
515	Compte au Trésor
60	Achats et variation de stocks
64	Charges de personnel
722	Production immobilisée- immobilisations corporelles

¹ Le coût de production est égal au coût d'acquisition des matières consommées augmenté des charges directes. Afin d'être en mesure d'évaluer les différentes charges constituant le coût de production, l'établissement ou le service doit tenir une comptabilité analytique précise.

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 11 : AMORTISSEMENT DES IMMOBILISATIONS

Un matériel de 20 000€ acquis le 15 juillet N (et mis en service à cette date) est amorti linéairement sur 5 ans. L'amortissement est calculé selon la règle du prorata temporis.

Calcul de l'amortissement :

Exercice N : $4000 \times (166/360) = 1\,844$ €

Exercice N+1 : $20\,000 / 5 = 4\,000$ €

Exercice N+2 : $20\,000 / 5 = 4\,000$ €

Exercice N+3 : $20\,000 / 5 = 4\,000$ €

Exercice N+4 : $20\,000 / 5 = 4\,000$ €

Exercice N+5 : $4000 - 1844 = 2\,156$ €

	215	2815	6811	4041
- Acquisition (exercice N)	20000			20000
- Amortissement exercice N		1844	1844	
- Amortissement exercice N + 1		4000	4000	
- Amortissement exercice N + 2		4000	4000	
- Amortissement exercice N + 3		4000	4000	
- Amortissement exercice N + 4		4000	4000	
- Amortissement exercice N + 5		2156	2156	

Comptes :

215 Installations, matériel et outillage techniques

2815 Amortissement des installations, matériel et outillage techniques

4041 Fournisseurs ; Achats d'immobilisations

6811 Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles.

La constatation des amortissements constitue une opération d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel (émission d'un mandat au compte 6811 et d'un titre au compte 2815) et une opération d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un mandat au compte 6811).

A la fin de l'exercice N + 5, la valeur comptable du matériel est nulle mais le bien demeure à l'actif jusqu'à ce que l'ordonnateur informe le comptable que le bien est réformé ou cédé. Dans ce cas, le bien amorti est sorti de l'actif (opération non budgétaire : débit c/2815 par crédit c/215).

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 12 : CESSION D'UN BIEN AMORTISSABLE

A – Cession : Un matériel acquis 150 au début de l'exercice N et amorti en 5 ans est cédé pour 45 le 2 janvier N+4.

	2154	2815	462	675	775
1) Balance d'entrée	150	120			
2) Cession			45		45
3) Réintégration des amortissements ¹	120	120			
4) Constatation de la valeur nette comptable ²	30			30	

La plus-value résultant de cette cession s'élève à 15. Elle doit faire l'objet d'un traitement dans le cadre de l'affectation du résultat pour certains établissements et services et être affectée au compte 10682 (cf. commentaire du compte 10682).

B – Véhicule acquis 50 et amorti en 5 ans et cédé pour 30 en N + 2.

	2182	2812	462	675	775
1) Balance d'entrée	50	10			
2) Cession			30		30
3) Réintégration des amortissements ¹	10	10			
4) Constatation de la valeur nette comptable ²	40			40	

La moins-value résultant de la cession participe au résultat de la section d'exploitation.

Comptes :

2154	Matériel et outillage
2182	Matériel de transport
2815	Amortissement des installations matériel et outillage techniques
28182	Amortissement du matériel de transport
462	Créances sur cessions d'immobilisations
675	Valeurs comptables des éléments d'actif cédés
775	Produits des cessions d'éléments d'actif

¹ Opération d'ordre non budgétaire

² Opération d'ordre budgétaire pour les établissements et services relevant d'un budget prévisionnel et opération d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services relevant d'un EPRD (émission d'un mandat de paiement au compte 675)

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 12 (suite) : IMMOBILISATIONS SINISTRÉES

A) Destruction partielle

Dans ce cas, l'indemnité d'assurance est considérée comme une charge imputable à des tiers.

1) Indemnisation d'assurance versée au cours de l'exercice.

	2182	28182	615	4
Balance d'entrée	100	30		
Réparation			20	20
Prise en charge du titre relatif à l'indemnité d'assurance (transfert de la charge)			10	10
			791	

2) Indemnité d'assurance versée en N + 1

	2182	28182	615	4	46721	791
Balance d'entrée	100	30				
Réparation			20	20		
Prise en charge du titre relatif à l'indemnité d'assurance (transfert de la charge)					20	20
Encaissement de l'indemnité				20	20	
				515		

Comptes :

615	Entretien et réparation
2182	Matériel de transport
28182	Amortissement matériel de transport
46721	Débiteurs divers - Amiable
791	Transfert de charges d'exploitation

ANNEXE N° 2 (suite)

B) Destruction totale

Un véhicule acquis 100 fin N et amorti pour 30 est accidenté.

1) Indemnité d'assurance versée au cours de l'exercice 65.

	2182	28182	4	675	775
1) Balance d'entrée	100	30			
2) Indemnité d'assurance			65		65
3) Réintégration des amortissements ¹	30	30			
4) Valeur comptable ²	70			70	

2) Décalage entre l'exercice de la destruction du bien et celui de la fixation de l'indemnité (base d'indemnisation fixée dans le contrat).

	2182	28182	46721	515	6871	797
Exercice N						
1) Balance d'entrée	100	30				
2) Enregistrement d'une dotation aux amortissements ²		70			70	
3) Sortie du bien ¹	100	100				
4) Indemnité à recevoir			65			65
Exercice N + 1						
Encaissement de l'indemnité			65	65		

Comptes :

2182	Matériel de transport
28182	Amortissement du matériel de transport
46721	Débiteurs divers - Amiable
675	Valeurs comptables des éléments d'actif cédés
775	Produits des cessions d'éléments d'actif
797	Transfert de charges exceptionnelles

¹ Opération d'ordre non budgétaire

² Opération d'ordre budgétaire pour les établissements et services relevant d'un budget prévisionnel et opération d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services relevant d'un EPRD (émission d'un mandat de paiement au compte 675/ 6871)

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 13 : CESSIONS DE VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT (CAS DES OBLIGATIONS)

I – Obligations acquises et vendues sur le marché secondaire

- Montant de l'acquisition.....	9,9
- Montant des frais de commission.....	0,1
- Prix de cession	
• 1 ^{ère} hypothèse : le prix de cession est supérieur au prix d'acquisition.....	10,5
• 2 ^{ème} hypothèse : le prix de cession est inférieur au prix d'acquisition.....	9

	4713	4728	506	515	627	667	767
1) Acquisition							
• Versement des fonds ¹		10		10			
• Enregistrement de la valeur d'achat		9,9	9,9				
• Prise en charge des frais de commission		0,1			0,1		
2) Cession							
• Prix de cession : 10,5							
- Encaissement des fonds lors de la revente	0,6		9,9	10,5			
- Prise en charge du titre de différence sur cession (constatation de la plus-value réalisée sur cession)	0,6						0,6
• Prix de cession : 9							
- Encaissement des fonds lors de la revente			9	9			
- Apurement du compte « obligations »		0,9	0,9				
- Prise en charge du mandat de différence sur cession (constatation de la moins-value réalisée sur cession)		0,9				0,9	

¹ Au vu d'un ordre de paiement établi par l'ordonnateur

ANNEXE N° 2 (suite)

II – Obligations venant à échéance

- Obligations acquises pour 10

• 1 ^{ère} hypothèse – Remboursement égal au prix d’acquisition.....	10
Montant des intérêts perçus.....	1
• 2 ^{ème} hypothèse – Remboursement supérieur au prix d’acquisition.....	10,5
Montant des intérêts perçus	1,5
• 3 ^{ème} hypothèse – Remboursement inférieur au prix d’acquisition.....	9,5
Montant des intérêts perçus.....	0,75

	4713	4728	506	515	667	764	767
Balance d’entrée			10				
1) Remboursement égal au prix d’acquisition							
• Remboursement	1		10	11			
• Prise en charge du titre (intérêts perçus)	1					1	
2) Remboursement supérieur au prix d’acquisition : 10,5							
• Remboursement	2		10	12			
• Prise en charge des titres							
- Intérêts perçus	1,5					1,5	
- Plus value réalisée	0,5						0,5
3) Remboursement inférieur au prix d’acquisition : 9,5							
• Remboursement	0,75		9,5	10,25			
• Apurement du compte « obligations »		0,5	0,5				
• Prise en charge du titre (intérêts perçus)	0,75					0,75	
• Prise en charge du mandat (constatation de la moins-value réalisée sur cession)		0,5			0,5		

Comptes :

4713	Recettes perçues avant émission des titres
4728	Autres dépenses à régulariser
506	Obligations
515	Compte au Trésor
627	Services bancaires et assimilés
667	Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement
764	Revenus des valeurs mobilières de placement
767	Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 14 : FONCTIONNEMENT DES COMPTES DE STOCKS
 CAS 1 : DESTOCKAGE (Consommations > achats de l'exercice) ; CONSOMMATIONS BA/CRA > CONSOMMATIONS BP/CRP

Hypothèse :

- Stock initial : 100
- Achats de l'exercice : 320
- Consommation de l'exercice = 400 (40 budget principal (BP) / compte de résultat principal (CRP) ; 360 budget annexe (BA) / compte de résultat annexe (CRA))
- Stock final : 20 (= 100+320-400)
- Variation de stock : 80 (= 100-20)

	COMPTABILITÉ PRINCIPALE			COMPTABILITÉ ANNEXE	
	31/32/37	601/602/607	603	45	601/602/607
1) Balance d'entrée Stock initial au 1/01/N	100				
2) <u>En cours d'exercice</u> . Achats		320			
. Corrections périodiques des consommations du BA/ CRA (remboursements du BA/ CRA)			360	360	360
3) <u>En fin d'exercice</u> . Annulation stock initial	100				
. Constatation stock final	20				
	120	100	20 (titre)		
		320	10020	360	360

Consommation du BP/CRP : 320 + (100 - 20) - 360 = 40

Consommation du BA/CRA = 360

Au compte de résultat, la variation des stocks (solde créditeur du compte 603) sera portée dans la colonne des charges, avec un positif et augmente les achats de l'exercice.

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 14 (suite) : FONCTIONNEMENT DES COMPTES DE STOCKS
 CAS 2 : DESTOCKAGE (Consommations > achats de l'exercice) ; CONSOMMATIONS BA/CRA < CONSOMMATIONS BP/CRP

Hypothèse :

- Stock initial : 90
- Achats de l'exercice : 300
- Consommations de l'exercice : 350 (210 budget principal (BP) / compte de résultat principal (CRP) ; 140 budget annexe (BA) / compte de résultat annexe (CRA))
- Stock final : 40 (= 90+300-350)
- Variation des stocks : 50 (= 90-40)

	31/12/37	601/602/607	603	7548	45	COMPTABILITÉ ANNEXE 45 601/602/607
1) <u>Balance d'entrée</u> Stock initial au 1/01/N	90					
2) <u>En cours d'exercice</u>						
. Achats		300				
. Corrections périodiques des consommations du BA/ CRA (remboursements du BA/CRA)				140	140	140
3) <u>En fin d'exercice</u>						
. Annulation stock initial	90		(mandat) 90			
. Constatation stock final	40		40 (titre)			
	130	90	90	140		140

Consommation du BP/CRP : 300 + (90 - 40) - 140 = 210
 Consommation du BA/CRA = 140

Au compte de résultat, la variation des stocks (solde débiteur du compte 603) sera portée dans les charges avec un signe positif et augmente les achats de l'exercice.

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 14 (suite) : FONCTIONNEMENT DES COMPTES DE STOCKS
CAS 3 : STOCKAGE (Achats de l'exercice > consommations) ; CONSOMMATIONS BA/CRA < CONSOMMATIONS BP/CRP

Hypothèse :

- Stock initial : 40
- Achats de l'exercice : 260
- Consommations de l'exercice : 200 (160 budget principal (BP) / compte de résultat principal (CRP) ; 40 budget annexe (BA) / compte de résultat annexe (CRA))
- Stock final : 100 (= 40+260-200)
- Variation des stocks : 60 (= 40-100)

	31/12/37	COMPTABILITÉ PRINCIPALE			COMPTABILITÉ ANNEXE	
		601/602/607	603	7548	45	601/602/607
1) <u>Balance d'entrée</u> Stock initial au 1/01/N	40					
2) <u>En cours d'exercice</u>						
. Achats		260				
. Corrections périodiques des consommations du BA/ CRA (remboursements du BA/CRA)				40	40	40
3) <u>En fin d'exercice</u>						
. Annulation stock initial	40					
. Constatation stock final	100					
	140/40	260	40/100	40		40

Consommation du BP/CRP : 260 + (40 - 100) - 40 = 160
 Consommation du BA/CRA = 40

Au compte de résultat, la variation des stocks (solde créditeur du compte 603) sera portée dans la colonne des charges, affecté d'un signe négatif et diminué les achats de l'exercice.

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 14 (suite) : FONCTIONNEMENT DES COMPTES DE STOCKS
CAS 4 : STOCKAGE (Achats de l'exercice > consommations) ; CONSOMMATIONS BA/CRA > CONSOMMATIONS BP/CRP

Hypothèse:
 - Stock initial : 40
 - Achats de l'exercice : 260
 - Consommations de l'exercice : 200 (40 budget principal (BP) / compte de résultat principal (CRP) ; 160 budget annexe (BA) / compte de résultat annexe (CRA))
 - Stock final : 100 (= 40+260-200)
 - Variation des stocks : 60 (= 40+260-200)

	31/32/37	601/602/607	603	7548	45	COMPTABILITÉ ANNEXE
						45
						601/602/607
1) <u>Balance d'entrée</u>	40					
Stock initial au 1/01/N						
2) <u>En cours d'exercice</u>		260				
. Achats						
. Corrections périodiques des consommations du BA/ CRA (remboursements du BA/CRA)			160	160	160	160
3) <u>En fin d'exercice</u>						
. Annulation stock initial	40		40 (mandat)			
. Constatation stock final	100		100 (titre)			
	140	260	40	160		160

Consommation du BP/CRP : 260 + (40 - 100) - 160 = 40
 Consommation du BA/CRA = 160

Au compte de résultat, la variation des stocks (solde créditeur du compte 603) sera portée dans la colonne des charges, affecté d'un signe négatif et diminue les achats de l'exercice.

ANNEXE N° 2 (suite)

**FICHE N° 14 (suite) : FONCTIONNEMENT DES COMPTES DE STOCKS
CAS 5 : COMPTABILISATION DES STOCKS PROPRES AUX BA/ CRA « ACTIVITE DE PRODUCTION ET DE COMMERCIALISATION » DES ESAT ET CHRS¹**

	COMPTABILITÉ ANNEXE (« activité de production et de commercialisation »)			COMPTABILITÉ PRINCIPALE	
	601/602/607	31/32/37	603	4563	38
Exercice N :					
- Achats de l'exercice : 260	260				
- Consommations de l'exercice : 200					
- Stock final : 60 (= 260-200)					
Exercice N+1 (Stock initial : 60) :					
- Achats de l'exercice : 230					
- Consommation de l'exercice : 250					
- Stock final : 40 (= 60+230-250)					
Exercice N					
Achats	260				
<i>En fin d'exercice N</i>					
. Constatation du stock existant		60	60 (titre)		
. Transfert du stock du BA/CRA vers le BP/CRP		60		60	60
Exercice N+1					
. Réintégration des stocks du BA/CRA		60		60	60
. Achats	230				
<i>En fin d'exercice N+1</i>					
. Annulation stock initial		60	60 (mandat)		
. Constatation stock final		40			
. Transfert du stock du BA/CRA vers le BP/CRP		40		40	40

¹ Le fonctionnement des comptes de stocks est identique pour les BA/CRA qui retracent les activités relevant de l'art. R.314-74 du CASF (services industriels et commerciaux, dotations non affectées).

² Le dénouement des opérations d'achat dans la comptabilité principale n'est pas présenté afin d'alléger la présentation.

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 14 (SUITE ET FIN) :*Comptes :*

- 31 Matières premières (et fournitures)
- 32 Autres approvisionnements
- 37 Stocks de marchandises
- 38 Stocks des budgets annexes et des comptes de résultat annexes
- 45 Compte de liaison avec la comptabilité principale et les comptabilités annexes
- 4563 Activité de production et de commercialisation
- 601 Achats stockés de matières premières et fournitures
- 602 Achats stockés ; autres approvisionnements
- 603 Variation des stocks
- 607 Achats de marchandises
- 7548 Autres remboursements de frais

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 15 : VARIATION DES STOCKS DE PRODUCTION

- 1) En cours d'exercice, les ventes sont enregistrées, selon leur nature, dans les comptes appropriés de classe 7.
- 2) En fin d'exercice, on enregistre les variations de stocks.

Exemple :

Stock initial : . en cours de production de biens..... 200
 . produits 700
 Stock final : . en cours de production de biens..... 250
 . produits 600

	33	35	7133	7135
1) <u>Balance d'entrée</u>	200	700		
2) <u>En fin d'exercice</u>				
. Annulation du stock initial des en cours de production de biens	200		(mandat) 200	
. Annulation du stock initial des produits finis		700		(mandat) 700
. Constatation du stock final des en cours de production de biens	250		250 (titre)	
. Constatation du stock final des produits finis				600 (titre)
				Solde débiteur du 713 = 50

Au compte de résultat, la variation des stocks en cours de production, sera portée dans les produits, affectée d'un signe négatif, afin de traduire le déstockage.

Comptes :

- 33 En-cours de production de biens
- 35 Stocks de produits
- 7133 Variation des en-cours de production de biens
- 7135 Variation des stocks de produits

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 16 : PROVISIONS

I - Provisions pour gros entretiens ou grandes révisions (PGE)

Une provision pour gros entretiens est constituée pour 500. Après la fin des travaux correspondants qui s'élèvent à 490 M€, le solde de la provision est devenu sans objet.

	1572	4011	615	6815	7815
1) Constitution de la provision sur les exercices antérieurs à l'exercice N ¹	500			500	
2) Prise en charge mandats travaux au cours de l'exercice N		490	490		
3) Reprise sur provision ¹	500				500

Comptes :

1572 Provisions pour gros entretiens ou grandes révisions (PGE)
 4016 Fournisseurs
 615 Entretien et réparations
 6825 Dotations aux provisions d'exploitation
 7826 Reprises sur provisions d'exploitation.

II – Provisions pour dépréciation des comptes de redevables

Une provision pour dépréciation des comptes de redevables est constituée pour 50. Le montant total des sommes admises en non-valeur s'élève à 50.

	4152	491	654	6817	7817
1) Constitution de la provision sur exercices antérieurs ²		50		50	
2) Prise en charge du mandat des admissions en non-valeur	50		50		
3) Reprise sur provision ²		50			50

Comptes :

4152 Créances irrécouvrables admises en non-valeur par le conseil d'administration et créances éteintes
 495 Provisions pour dépréciation des comptes de redevables
 663 Pertes sur créances irrécouvrables
 6817 Dotations aux dépréciations des actifs circulants
 7817 Reprises sur dépréciations des actifs circulants

¹ Il s'agit d'une opération d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent d'un budget prévisionnel et d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent d'un EPRD (mandat au compte 6815 ou titre au compte 7815).

² Il s'agit d'une opération d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent d'un budget prévisionnel et d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent d'un EPRD (mandat au compte 6817 ou titre au compte 7817).

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 17 : LES PROVISIONS RÉGLEMENTÉES DESTINÉES À RENFORCER LA COUVERTURE DU BESOIN EN FONDS DE ROULEMENT

I Cas d'une provision dotée par recours à l'emprunt :

Exemple : L'établissement souscrit un emprunt pour 12.000 € pour faire face à un décalage entre ses encaissements et ses décaissements. Cet emprunt est remboursé sur 3 ans, à partir de N+1. En N+4, les conditions de reprise de la provision définies à l'article R.314-48 du CASF sont réunies : la provision est reprise pour 3.000.

	1411	164	4671	46721	68741	78741
1) Exercice N						
- encaissement de l'emprunt		12000		12000		
2) Exercice N+1						
- remboursement de l'emprunt en capital		4000	4000			
- dotation de la provision (1)	4000				4000	
3) Exercice N+2						
- remboursement de l'emprunt en capital		4000	4000			
- dotation de la provision (1)	4000				4000	
3) Exercice N+3						
- remboursement de l'emprunt en capital		4000	4000			
- dotation de la provision(1)	4000				4000	
4) Exercice N+4						
- reprise partielle de la provision (2)	3000					3000

Comptes :

1411 Provisions réglementées destinées à renforcer la couverture du besoin en fonds de roulement- dotation par recours à l'emprunt

164 Emprunts auprès des établissements de crédits

4671 Autres comptes divers

46721 Débiteurs divers ; Amiable

68741 Dotations aux provisions réglementées destinées à renforcer le besoin en fonds de roulement

78741 Reprises sur provisions réglementées destinées à renforcer le besoin en fonds de roulement

- (1) La dotation de la provision au compte 1411 constitue une opération d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et une opération d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un mandat au compte 68741).
- (2) La reprise de la provision au compte 1411 constitue une opération d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et une opération d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un titre au compte 78741).

ANNEXE N° 2 (suite)

II Cas d'une provision dotée par financement de l'autorité de tarification :

Exemple : L'autorité de tarification verse une dotation de 10.000 à l'établissement afin de renforcer la couverture de son besoin en fonds de roulement. En N+4, les conditions de reprise de la provision définies à l'article R.314-48 du CASF sont réunies : la provision est reprise pour 3.000.

	1412	411	68741	73	78741
1) Exercice N					
- encaissement de la dotation		10000		10000	
- dotation de la provision (Opération d'ordre semi-budgétaire ; mandat au compte 68741)	10000		10000		
2) Exercice N+4					
- reprise partielle de la provision (Opération d'ordre semi-budgétaire ; titre au compte 78741)	3000				3000

Comptes :

- 1412 Provisions réglementées destinées à renforcer la couverture du besoin en fonds de roulement- dotation par financement de l'autorité de tarification
- 411 Redevables ; Amiable
- 68741 Dotations aux provisions réglementées destinées à renforcer le besoin en fonds de roulement
- 73 Dotations et produits de la tarification
- 78741 Reprises sur provisions réglementées destinées à renforcer le besoin en fonds de roulement

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 18 : CHARGES À REPARTIR SUR PLUSIEURS EXERCICES

I – Frais d’émission des emprunts obligataires (compte 4816)

Des frais d’émission d’un emprunt s’élevant à 12 sont étalés sur la durée de remboursement de l’emprunt, soit 4 ans.

	4816	627	6812	791	4721
<u>Exercice N :</u>					
1) Mandatement des frais d’émission		12			12
2) Étalement de la charge ¹	12			12	
3) Amortissement du compte 4816 ²	3		3		
<u>Exercices N+1 à N+3 :</u>					
4) Apurement annuel du compte 4816 ²	3		3		

II – Charges différées liées à l’obligation d’équilibre budgétaire (compte 4818)

Un établissement ou un service est confronté à une charge accidentelle de 120 qui n’a pas pu être anticipée au moment de l’élaboration du budget. Après accord du DDFiP et de l’autorité qui exerce la compétence de représentant de l’État dans le département, la charge est répartie sur une durée de 5 ans.

	4671	4818	6	6812	791
<u>Exercice N :</u>					
1) Prise en charge de la charge accidentelle	120		120		
2) Étalement de la charge ¹		120			120
3) Amortissement du compte 4818 ²		24		24	
<u>Exercices N+1 à N+4 :</u>					
3) Apurement annuel du compte 4818 ²		24		24	

Comptes :

4671	Autres comptes créditeurs
4721	Dépenses réglées sans mandatement préalable
4816	Frais d’émission des emprunts obligataires
4827	Charges différées liées à l’obligation d’équilibre budgétaire
6	Comptes de charges
631	Services bancaires et assimilés
6812	Dotations aux amortissements des charges d’exploitation à répartir
791	Transferts de charges d’exploitation

¹ Au vu d’un mandat de paiement au compte 4816 / 4818 et d’un titre de recettes au compte 791.

² Opération d’ordre budgétaire pour les établissements et services relevant d’un budget prévisionnel et opération d’ordre semi-budgétaire pour les établissements et services relevant d’un EPRD (mandat au compte 6862).

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 19 : LES SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT TRANSFÉRABLES

L'établissement reçoit en N une subvention du conseil départemental de 50 pour le financement de matériel de transport. Ce matériel est acquis le 1/01/N pour 100. Il est amorti linéairement sur une durée de 5 ans¹.

La dotation annuelle d'amortissement s'élève à : $100/5=20$. L'opération est d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (mandat au compte 68112).

La reprise annuelle de la subvention reçue est effectuée pour : $50/5=10$. L'opération est d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (titre au compte 777).

	1312	1392	2182	28182	68112	777
1) Exercice N						
• Acquisition du bien			100			
• Réception de la subvention	50					
• Amortissement du bien				20	20	
• Reprise de la subvention		10				10
2) Exercice N+1						
• Amortissement du bien				20	20	
• Reprise de la subvention		10				10
3) Exercice N+2						
• Amortissement du bien				20	20	
• Reprise de la subvention		10				10
4) Exercice N+3						
• Amortissement du bien				20	20	
• Reprise de la subvention		10				10
5) Exercice N+4						
• Amortissement du bien				20	20	
• Reprise de la subvention		10				10
• Apurement de la subvention (opération d'ordre non budgétaire)	50	50				
	soldé	soldé				

Comptes :

1312	Subventions d'équipement transférables - Collectivités et établissements publics
1397	Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat- Collectivités et établissements publics
2182	Autres immobilisations corporelles - Matériel de transport
28182	Amortissement des immobilisations corporelles- Matériel de transport
68112	Dotations aux amortissements des immobilisations corporelles
777	Quote-part des subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice

¹ Pour un exemple d'acquisition en cours d'exercice (avec application de la règle du prorata temporis), voir fiche n°11

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 20 : RECETTES AFFECTEES

Une subvention de 100 M€ est accordée à l'établissement pour l'acquisition de matériel (70 M€) et de fournitures (30 M€)

	4682(1)	4684(2)	40	515	131	21	6	74
1) Prise en charge des ressources affectées	100	100						
2) Encaissement des fonds relatifs aux recettes affectées		100		100				
3) Mandatement de la dépense								
• Matériel			70			70		
• Fournitures			30				30	
4) Règlement de la dépense			100	100				
5) Emission de titres de recettes (à hauteur des fonds employés) (3)	70 30				70			30

Comptes :

- 4682 Charges à payer sur ressources affectées
- 4684 Produits à recevoir sur ressources affectées
- 40 Fournisseurs et comptes rattachés
- 515 Compte au Trésor
- 131 Subventions d'équipement transférables
- 21 Immobilisations corporelles
- 6 Charges
- 74 Subventions d'exploitation et participations.

(1) Solde créditeur (restes à employer) ou nul.

(2) Solde débiteur (restes à recouvrer) ou nul.

(3) Périodiquement et au plus tard à la clôture de l'exercice.

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 21 : AVANCES REÇUES DES USAGERS

- Montant de l'avance versée.....	200
- Montant du titre de recettes.....	190
- Montant de l'avance inemployée.....	10

	411	41911	466	47141	515	706
1) Versement de l'avance au vu de l'état établi par l'ordonnateur		200			200	
2) Prise en charge du titre de recettes	190					190
3) Apurement de l'avance (opération sur comptes de tiers)	190	200		10		
Transfert au compte 466			10	10		

Comptes :

411	Redevables – Amiable
41911	Redevables créditeurs – usagers
47141	Recettes perçues en excédent à réimputer
466	Excédents de versement
515	Compte au Trésor
706	Prestations de service

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 22 : COMPTABILISATION DE LA TVA

Dans l'exemple, l'établissement présente une balance d'entrée N de 100 au titre de la TVA sur l'achat de biens et services réalisés en décembre N-1 (compte 4456x) et de 45 au titre de la TVA à décaisser (compte 4455).

1/ Opérations de janvier N : 1) Au vu de la déclaration mensuelle : Règlement de la TVA sur les opérations de décembre

	20 000	HT
2) Achat de mobilier.....	4 000	TVA 20 %
	24 000	TTC
3) Achat de fournitures non stockées.....	1 000	HT
	200	TVA 20 %
	1 200	TTC
4) Vente de produits.....	50 000	HT
	10 000	TVA 20 %
	60 000	TTC

5) Liquidation de la TVA janvier N (déclaration du chiffre d'affaires)

	2	6	7	40	4455	4456	4457	46721	515
1) Balance d'entrée N					45	100			
Règlement TVA décembre N-1					45				45
2) Achat de mobilier 20 000				24 000		4 000			
3) Achat de fournitures non stockées 1 000		1 000		1 200		200			
4) Vente de produits			50 000				10 000	60 000	
5) Liquidation TVA janvier N					5 700	4 300	10 000		

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 23 : RATTACHEMENT DES FRAIS DE POURSUITES

Le traitement des frais de poursuite à la charge des redevables s'effectue de la façon suivante.

1°) Rattachement des frais au compte de débiteurs :

1) Prise en charge des frais de poursuite dans la comptabilité de l'établissement ou du service (au moment de la liquidation des frais) :

- Débit du compte 41 « Redevables et comptes rattachés »
- Crédit au compte 4781 « Frais de poursuite rattachés »

2) Le jour même, remboursement des frais à l'État par l'établissement ou le service :

- Débit du compte 4781
- Crédit du compte 515 « compte au Trésor »

2°) Annulation de frais de poursuites : Les frais sont annulés lorsque les pièces sont admises en non valeur ou lors de remises ou annulations partielles accordées par l'ordonnateur :

- Débit du compte 4781
 - Crédit du compte 41
- Puis,
- Débit du compte 515
 - Crédit du compte 4781

3°) Annulation d'un titre soldé de 100 € pour le recouvrement duquel des poursuites ont été engagées (frais de commandement 50 €)

Prise en charge du titre	{ débit du compte 41	100	
	{ crédit du compte 7		100
	{ « comptes de produits »		
Rattachement des frais	{ a) débit du compte 41	50	
	{ crédit du compte 4781		50
	{ b) débit du compte 4781	50	
	{ crédit du compte 515		50
Recouvrement	{ débit du compte 515	150	
	{ crédit du compte 41		150
Annulation du titre	{ débit du compte 7 (titre émis et annulé		
	{ au cours du même exercice) ou du		
	{ compte 673 (titre annulé au cours	100	
	{ d'un exercice ultérieur)		
	{		
	{ crédit du compte 47141		100
	{ « Recettes perçues en excédent à ré-		
	{ imputer » »		

Annulation des frais	a) débit du compte 4781	50	
	crédit du compte 47141		50
	b) débit du compte 515	50	
	crédit du compte 4781		50
Remboursement de l'excédent de versement	{ a) débit du compte 47141	150	
	{ crédit du compte 466		150
	{ b) débit du compte 466	150	
	{ crédit du compte 515		150

4°) Annulation d'un titre non soldé de 100 € pour le recouvrement duquel des poursuites ont été engagées (frais de commandement de 50 €)

Annulation du titre	{ débit du compte 7 (titre émis et annulé		
	{ au cours du même exercice) ou du	100	
	{ compte 673 (titre annulé au cours d'un		
	{ exercice ultérieur)		
	{		
	{ crédit du compte 41		100
Annulation des frais	{ a) débit du compte 4781	50	
	{ crédit du compte 41		50
	{		
	{ b) débit du compte 515	50	
	{		
	{ crédit du compte 4781		50

5°) Admission en non-valeur d'un titre de 100 € pour le recouvrement duquel les frais de poursuites engagés s'élèvent à 50 €

Admission en valeur du titre	{ débit du compte 6541		
	{ « Créances admises en non valeur »	100	
	{ crédit du compte 41		100
Annulation des frais	{ a) débit du compte 4781	50	
	{ crédit du compte 41		50
	{		
	{ b) débit du compte 515	50	
	{		
	{ crédit du compte 4781		50

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 24 : DETTES EN MONNAIE ETRANGERE

- Souscription d'un emprunt de 1 000 yens	
- encaissement au cours de l'exercice N (1 yen= 6,15 euros).....	6 150
- Inventaire de fin d'exercice.	
- 1 ^{ère} hypothèse : valeur de l'euro : 6,30 soit.....	+ 150
- 2 ^{ème} hypothèse : valeur de l'euro : 5,75 soit.....	- 400
- Règlement de l'annuité au cours de l'exercice N + 1 (montant en capital 100 yens) ¹	
- 1 ^{ère} hypothèse : valeur du yen : 6,20 soit.....	620
- 2 ^{ème} hypothèse : valeur de yen : 6,10 soit.....	610
- Inventaire en fin d'exercice N + 1 : valeur du yen : 6,25.....	90

	16 Emprunts	4762 Augmentation des dettes	4772 Diminution des dettes	1515 Provisions pour pertes de change	666 Pertes de change	6865 Dot. aux prov. financières
Exercice N						
- Situation au 31.12	6150					
- Inventaire						
<u>1^{ère} hypothèse :</u>						
- Enregistrement de la perte latente	150 (titre)	150		150 (titre ²)		150 (mandat)
- Constatation d'une provision						
<u>2^{ème} hypothèse :</u>						
- Enregistrement du gain latent	400 (mandat)		400			
Exercice N + 1						
- Contrepassation des écritures						
<u>1^{ère} hypothèse</u>	150 (mandat)	150				7865
<u>2^{ème} hypothèse</u>	400 (titre)		400			Reprise sur prov. financières
- Règlement de l'annuité						
<u>1^{ère} hypothèse :</u>						
règlement (620 €) ³	615 (mandat)				5 (mandat)	
Ajustement de la provision				60 (mandat ²)		60 (titre)
<u>2^{ème} hypothèse :</u>						
règlement (610 €) ³	615 (mandat)				766 Gains de change	
					5 (titre)	

¹A titre de simplification, il n'est pas tenu compte des intérêts qui, à l'exception des intérêts courus non échus, n'ont pas d'incidence sur le dispositif comptable

²Pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel seulement

³En contrepartie, un compte de tiers concerné est crédité.

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 25 : LISTE DES PRINCIPALES OPERATIONS D'ORDRE BUDGETAIRES – CADRE DE BUDGET PRÉVISIONNEL

Libellé	Compte débité	Compte crédité	Observations
I – A L'INTERIEUR DE LA SECTION D'INVESTISSEMENT			
Biens reçus en apport	2	1021 à 1023	
Dons et legs en capital	2	1025	
Subventions en nature	2	1021 à 1023 ou 131	
Refinancement de la dette si le nouvel emprunt est inférieur à l'emprunt refinancé	164	166	
Travaux d'investissement réalisés par un tiers - remboursement par précompte de l'avance ou de l'acompte	231 ou 232	237 ou 238	
Intégration des frais d'études/ frais d'insertion (lors du lancement des travaux)	23	2031/2033	
II – DE SECTION A SECTION			
Dotations aux amortissements, dépréciations et aux provisions	68	14 (sauf 1412) 15 169 28 29 39 481 49 59	
Reprises sur provisions	14 (sauf 1412) 15	78 78	
Reprises sur dépréciations	29 39 49 59	78 78 78 78	
Travaux d'investissement réalisés par l'établissement pour lui-même (production immobilisée)	203 205 21/23	72 72 72	
Charges à répartir sur plusieurs exercices : transfert	481	79	
Valeurs comptables des éléments d'actif cédés	675	2	

Quote-part des subventions d'investissement virées au compte de résultat	139	777	
--	-----	-----	--

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 26 : LISTE DES PRINCIPALES OPERATIONS D'ORDRE SEMI-BUDGETAIRES- CADRE DE BUDGET PRÉVISIONNEL

Libellé	Compte débité	Compte crédité	Observations
<u>Variation des stocks</u>			
- Approvisionnement :			
. Annulation du stock initial	6031	31	Mandat au c/6031/6032/6037
	6032	32	
	6037	37	
. Constatation du stock final	31	6031	Titre au c/6031/6032/6037
	32	6032	
	37	6037	
- Production stockée :			
. Annulation du stock initial	7133	33	Mandat au c/7133/7135
	7135	35	
. Constatation du stock final	33	7133	Titre au c/7133/7135
	35	7135	
<u>Intérêts courus non échus à payer</u>			
- Intérêts courus non échus (rattachement)	6611	1688	Mandat au c/6611
- Intérêts courus non échus (contre-passation)	1688	6611	Mandat d'annulation au c/6611
<u>Intérêts courus non échus à recevoir</u>			
- Intérêts courus (rattachement)	2768	762	Titre au c/762
- Intérêts courus (contre-passation)	762	2768	Titre d'annulation au c/762
- Dotation à la provision réglementée destinée à couvrir le BFR – dotation par financement de l'autorité de tarification	68741	1412	Mandat au c/68741
Reprise de la la provision réglementée destinée à couvrir le BFR – dotation par financement de l'autorité de tarification	1412	78741	Titre au c/78741

<u>Affectation du résultat</u>			
- Financement de mesures d'investissement	12 ou 110	10682	Titre au c/10682
- Reprise de la réserve de trésorerie	10685	10682	Titre au c/10682
- Affectation aux amortissements comptables excédentaires différés	1161	12 ou 110	Mandat au c/1161
- Reprise des amortissements comptables excédentaires différés	12 ou 119	1161	Titre au c/1161

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 27 : LISTE DES PRINCIPALES OPERATIONS D'ORDRE NON BUDGETAIRES- CADRE DE BUDGET PRÉVISIONNEL

Libellé	Compte débité	Compte crédité	Observations
Transfert des travaux terminés au cours de l'exercice au compte définitif d'immobilisation	21	23	Au vu des informations communiquées par l'ordonnateur
Réintégration des amortissements lors de la cession des éléments d'actifs	28	21	Idem
Apurement du compte de subventions d'investissement inscrites en totalité au compte de résultat	131	139	A l'initiative du comptable
Apurement du compte d'immobilisations incorporelles amorties en totalité	280	20	Idem
Prise de brevet (recherches liées à la réalisation de projets)	205	203	Au vu des informations communiquées par l'ordonnateur
Biens reçus en affectation (établissement doté de la personnalité morale)	22	229	Idem
Biens reçus en affectation (établissement non doté de la personnalité morale)	2	181	Idem
Biens affectés ou mis à disposition	24	2	Idem
<u>Affectation des résultats</u>			
Résultats de l'exercice et affectation :			En N + 1, au vu de la délibération du conseil d'administration
<u>a) Excédent</u>			
- Réduction des charges d'exploitation de l'exercice N+1 ou N+2.	12	110	
- Financement de mesures d'exploitation de l'exercice N+1	12	111	
- Couverture du BFR (réserve de trésorerie)	12 ou 110	10685	
- Réserve de compensation des déficits	12 ou 110	10686	
- Réserve de compensation des charges d'amortissement	12 ou 110	10687	
<u>b) Déficit</u>			
- Reprise sur la réserve de compensation des déficits	10686	12	
- Pour le surplus, ajout aux charges d'exploitation de l'exercice N+1 ou N+2.	119	12	
<u>c) Reprise</u>			
- Reprise sur la réserve de compensation des charges d'amortissement	10687	110	

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 28 : LISTE DES PRINCIPALES OPÉRATIONS D'ORDRE BUDGÉTAIRES – CADRE D'ÉTAT DES PRÉVISIONS DE RECETTES ET DE DÉPENSES (EPRD)

Libellé	Compte débité	Compte crédité	Observations
I - À L'INTÉRIEUR DU TABLEAU DE FINANCEMENT			
Bien reçus en apport	2	1021 à 1023	
Dons et legs en capital	2	1025	
Subventions en nature	2	1021 à 1023 ou 131	
Refinancement de la dette si le nouvel emprunt est inférieur à l'emprunt refinancé	164	166	
Intégration des frais d'études / frais d'insertion (lors du lancement des travaux)	23	2031/2033	
Travaux d'investissement réalisés par un tiers - remboursement par précompte de l'avance ou de l'acompte	231 ou 232	237 ou 238	
II - MOUVEMENTS DU COMPTE DE RÉSULTAT AU TABLEAU DE FINANCEMENT ET RÉCIPROQUEMENT			
Travaux d'investissement réalisés par l'établissement pour lui-même (production immobilisée)	203	72	
	205	72	
	21/23	72	
Charges à répartir sur plusieurs exercices : transfert	481	79	

ANNEXE N° 2 (suite)

**FICHE N° 29 : LISTE DES PRINCIPALES OPÉRATIONS D'ORDRE SEMI- BUDGÉTAIRES – CADRE D'ÉTAT
DES PRÉVISIONS DE RECETTES ET DE DÉPENSES (EPRD)**

Libellé	Compte débité	Compte crédité	Observations
<u>Variation des stocks</u>			
- Approvisionnement -			
• Annulation du stock initial	6031	31	Mandat au c/6031/6032/6037
	6032	32	
	6037	37	
• Constatation du stock final	31	6031	Titre au c/6031/6032/6037
	32	6032	
	37	6037	
- Production stockée -			
Annulation du stock initial	7133	33	Mandat au c/7133/7135
	7135	35	
Constatation du stock final	33	7133	Titre au c/7133/7135
	35	7135	
<u>Intérêts courus non échus à payer</u>			
Intérêts courus (rattachement)	6611	1688	Mandat au c/6611
Intérêts courus (contre-passation)	1688	6611	Mandat d'annulation au c/6611
<u>Intérêts courus non échus à recevoir</u>			
Intérêts courus (rattachement)	2768	762	Titre au c/762
Intérêts courus (contre-passation)	762	2768	Titre d'annulation au c/762
<u>Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions</u>	68	14	Mandat au c/68
		15	
		169	
		28	
		29	
		39	
		481	
		49	
		59	
<u>Reprises sur provisions et dépréciations</u>			
	14	78	Titre au c/78
	15		
	28		
	29		

	39		
	49		
	59		
<u>Valeur comptable des éléments d'actif cédés</u>	675	2	Mandat au c/675
<u>Quote-part des subventions d'investissement virée au compte de résultat</u>	139	777	Titre au c/777

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 30 : LISTE DES PRINCIPALES OPERATIONS D'ORDRE NON BUDGETAIRES – CADRE D'ÉTAT DES PRÉVISIONS DE RECETTES ET DE DÉPENSES (EPRD)

Libellé	Compte débité	Compte crédité	Observations
Transfert des travaux terminés au cours de l'exercice au compte définitif d'immobilisation	21	23	Au vu des informations communiquées par l'ordonnateur.
Réintégration des amortissements lors de la cession des éléments d'actifs	28	21	Idem
Apurement du compte de subventions d'investissement inscrites en totalité au compte de résultat	131	139	A l'initiative du comptable
Apurement du compte d'immobilisations incorporelles amorties en totalité	280	20	Idem
Prise de brevet (recherches liées à la réalisation de projets)	205	203	Au vu des informations communiquées par l'ordonnateur.
Mise à disposition d'une immobilisation	24	21	Idem
Biens reçus en affectation (établissement doté de la personnalité morale)	22	229	Idem
Biens reçus en affectation (établissement non doté de la personnalité morale)	2	18	Idem
<u>Affectation des résultats</u>			
Résultats de l'exercice et affectation :			En N + 1, au vu de la délibération du conseil d'administration
<u>□ excédent</u>			
- Apurement déficit antérieur	12	119	
- Report à nouveau excédentaire	12	110	
- Financement de mesures d'investissement	12 ou 110	10682	
- Couverture du BFR (réserve de trésorerie)	12 ou 110	10685	
- Réserve de compensation des déficits	12 ou 110	10686	
- Réserve de compensation des charges d'amortissement	12 ou 110	10687	
<u>□ déficit</u>			
- Apurement par excédent antérieur	110	12	
- Reprise sur la réserve de compensation	10686	12	
- Report à nouveau déficitaire.	119	12	
<u>□ reprise</u>			
- Reprise sur la réserve de compensation des charges d'amortissement	10687	110	
- Reprise sur la réserve de trésorerie			
	10685	10682	

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 31 : INTERETS COURUS NON ECHUS SUR CREDITS DE TRESORERIE

Enregistrement à la fin de l'exercice N des intérêts courus relatifs au crédit de trésorerie consenti par l'établissement : 700

Traitement comptable, au cours de l'exercice N + 1, des intérêts courus, les intérêts dus à l'échéance s'élevant à 1 800.

a) Contrepassation de l'écriture du 31 décembre N ;

b) Emission, lors de l'échéance, d'un mandat de paiement au compte 6615.

	6615		5186		515	
Exercice N <input type="text"/>						
Emission d'un mandat de paiement	700			700		
Exercice N + 1 <input type="text"/>						
a) contre-passation le 1/01/ N + 1 de l'écriture du 31/12/N ¹		700	700			
b) émission, lors de l'échéance, d'un mandat de paiement	1 800					1 800

Comptes

515 Compte au Trésor

5186 Intérêts courus à payer

6615 Intérêts des lignes de crédits de trésorerie

N.B. : Par mesure de simplification les mouvements affectant un compte de tiers ne sont pas retracés.

¹ Au vu d'un mandat d'annulation

ANNEXE N° 2 (suite)

**FICHE N° 32 : MODELE DE BILAN FINANCIER
(REPRISE SUR RESERVE DE TRESORERIE ET SUR PROVISIONS REGLEMENTEES DESTINEES A
RENFORCER LA COUVERTURE DU BESOIN EN FONDS DE ROULEMENT)**

Biens			Financements		
BIENS	N-2	N-1	FINANCEMENTS	N-2	N-1
Biens stables			Financements stables		
Immobilisations incorporelles brutes			Apports, -dotations, réserves et fonds propres (sauf 106)		
Immobilisations corporelles brutes			Excédents affectés à l'investissement		
- Terrains			Subventions d'investissement		
- Agencements de terrain			Réserve de compensation des charges d'amortissement		
- Constructions			Provisions pour renouvellement des immobilisations		
- Installations techniques, matériel et outillage			Provisions réglementées des plus-values nettes d'actif		
- Autres immobilisations corporelles			Emprunts et dettes assimilées (à plus d'un an à l'origine)		
Immobilisations corporelles et incorporelles en cours			Dépôts et cautionnements reçus		
Immobilisations en cours – Marché de partenariat (1)			Amortissements des immobilisations corporelles		
			- Agencements de terrain		
			- Constructions		
			- Installations techniques, matériel et outillage		
			- Autres immobilisations corporelles		
Immobilisations financières			Amortissement des immobilisations incorporelles		
Amortissements comptables excédentaires différés			Dépenses refusées par l'autorité de tarification (2) (3)		
Charges à répartir sur plusieurs exercices			Dépréciation des immobilisations		
Autres			Autres		
			Compte de liaison investissement (4)		
Total II			Total I		
Fonds de roulement d'investissement négatif (I-II)			Fonds de roulement d'investissement positif (I-II)		
Actifs stables d'exploitation			Financements stables d'exploitation		
Report à nouveau déficitaire (2)			Réserves et provisions affectées à la couverture du BFR		
Résultat déficitaire (2)			Réserves de compensation des déficits		
Créances glissantes			Résultat excédentaire (5)		
Droits acquis par les salariés, non provisionnés			Report à nouveau excédentaire en attente d'affectation (5)		
			Provisions pour risques et charges		
			Dépréciation des stocks, créances et éléments financiers		
			Autres		
Total IV			Total III		
Fonds de roulement d'exploitation négatif (III-IV)			Fonds de roulement d'exploitation positif (III-IV)		
Fonds de roulement net global négatif			Fonds de roulement net global positif		

FICHE N° 32 (suite)

<u>Valeurs d'exploitation</u>		<u>Dettes d'exploitation</u>		
Stocks et en-cours		Avances reçues		
Avances et acomptes versés		Fournisseurs		
Créances sur organismes payeurs, usagers		Dettes sociales et fiscales		
Créances diverses d'exploitation		Dettes diverses d'exploitation		
Créances irrécouvrables admises en non valeur		Produits constatés d'avance		
Charges constatées d'avance		Ressources à reverser à l'aide sociale		
Dépenses pour congés payés		Fonds déposés par les résidents		
Autres		Autres		
Total VI		Total V		
Besoin en fonds de roulement (VI-V)		Excédent de financement d'exploitation (VI-V)		
<u>Liquidités</u>		<u>Financements à court terme</u>		
Valeurs mobilières de placement		Fournisseurs d'immobilisations		
Disponibilités		Fonds des majeurs protégés		
Autres		Concours bancaires courants		
		Ligne de trésorerie		
		Intérêts courus non échus		
		Autres (dont emprunts à un an au plus)		
Total VIII		Total VII		
Trésorerie positive (VIII-VII)		Trésorerie négative (VIII-VII)		
TOTAL DES BIENS (II+IV+VI+VIII)		TOTAL DES FINANCEMENTS (I+III+V+VII)		

(1) : Partenariat public/ privé

(4) : ESSMS rattachés à une collectivité territoriale, un CCAS ou un CIAS seulement

(2) : Montant précédé du signe "-"

(5) : Sous contrôle de tiers financeurs

(3) : Dont résultats non contrôlés par des tiers financeurs

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 33 : REFINANCEMENT DE LA DETTE

Exemple n°1 : refinancement de la dette pour un montant en capital inférieur sans pénalité de remboursement anticipé

	164	166	515
Balance d'entrée	1000		
Remboursement de l'emprunt		1000	1000
Encaissement du nouvel emprunt		900	900
Constatation du désendettement (opération d'ordre budgétaire)	100	100	

Exemple n°2 : refinancement de la dette pour un montant en capital égal avec comptabilisation d'une pénalité de remboursement anticipé

Cas 1 : La pénalité de remboursement anticipé n'est pas capitalisée et n'est pas incluse dans les conditions financières du contrat

	164	166	515	668
Balance d'entrée	1000			
Remboursement de l'emprunt		1000	1000	
Paiement de la pénalité			50	50
Encaissement du nouvel emprunt		1000	1000	

Cas 2 : La pénalité de remboursement anticipé est capitalisée

	164	166	515	668
Balance d'entrée	1000			
Remboursement de l'emprunt		1000	1000	
Paiement de la pénalité			50	50
Encaissement du nouvel emprunt		1050	1050	
Constatation de l'augmentation du capital restant à rembourser (opération d'ordre budgétaire)	50	50		

ANNEXE N° 2 (suite)

Cas 3 : La pénalité de remboursement anticipé est incluse dans les conditions financières du nouvel emprunt (intégration dans les charges d'intérêt de l'emprunt)

	164	166	515	668	796
Balance d'entrée	1000				
Remboursement de l'emprunt		1000			
Encaissement du nouvel emprunt		1000	1000		
Montant de la pénalité intégrée dans les conditions financières du nouvel emprunt (opération d'ordre budgétaire)				50	50

Il est possible d'étaler la pénalité de remboursement anticipé sur la durée résiduelle de l'emprunt (i.e durée de l'emprunt initial restant à couvrir avant le refinancement), sauf si le nouvel emprunt est d'une durée inférieure à celle de l'emprunt initial.

	4817	515	668	6862	796
Paiement de la pénalité		50	50		
Étalement de la pénalité (opération d'ordre budgétaire)	50				50
Amortissement de la quote-part de l'exercice (amortissement sur 5 ans) ¹	10			10	

Comptes:

164	Emprunts auprès des établissements de crédit
166	Refinancement de la dette
4817	Pénalités de renégociation de la dette
668	Autres charges financières
6862	Dotations aux amortissements des charges financières à répartir
796	Transferts de charges financières

¹ Opération d'ordre budgétaire pour les établissements et services relevant d'un budget prévisionnel et opération d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services relevant d'un EPRD (mandat au compte 6862)

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 34 : OPERATIONS SUR EMPRUNT ASSORTI D'UNE OPTION DE TIRAGE SUR LIGNE DE TRÉSORERIE

En N, souscription d'un emprunt de 1000, assorti d'une option de tirage sur ligne de trésorerie. Le contrat d'emprunt prévoit un amortissement contractuel de 200 en N+1.

En fin d'exercice, le compte 51932 doit être soldé par le compte 16449. Le compte 16441 doit représenter la dette de l'ESMS au 31 décembre, compte tenu des encaissements effectifs et des remboursements réalisés.

Les mouvements infra annuels de trésorerie comptabilisés en classe 5 (comptes 515 et 519) ne sont pas décrits pour ne pas alourdir la présentation.

XXXVI. REMBOURSEMENT PUIS TIRAGE EN TRÉSORERIE DE 700

L'ESMS effectue en N+1 un remboursement anticipé de 700. Puis, il réalise un tirage de trésorerie de 700.

1^{ère} hypothèse : L'ESMS n'effectue pas de remboursement sur la ligne de trésorerie au cours de l'exercice N+1. Son désendettement effectif est de 200.

2^{ème} hypothèse : L'ESMS effectue un remboursement de 50 sur la ligne de trésorerie au cours de l'exercice N+1. Son désendettement effectif est de 250.

	Compte au Trésor	Op / emprunt	Op / ligne trésorerie	Lignes trésorerie liées à emprunt
	515	16441	16449	51932
Balance d'entrée		1000		
Remboursement pour tirage ¹	700		700	
Tirage de trésorerie	700			700
Remboursement contractuel ²	200	200		
Consolidation fin d'exercice :				
- <i>1^{ère} hypothèse (700)</i> ³			700	700
<i>2^{ème} hypothèse (650)</i>				
Remboursement sur ligne de trésorerie	50			50
Solde 51932 ³			650	650
Solde 16449 ⁴		50	50	
			COMPTE SOLDE	COMPTE SOLDE

¹ Au vu d'un mandat de paiement au compte 16449

² Au vu d'un mandat de paiement au compte 16441

³ Au vu d'un titre de recettes au compte 16449

⁴ Au vu d'un titre de recettes au compte 16449 et d'un mandat de paiement au compte 16441 (opération d'ordre budgétaire)

ANNEXE N° 2 (SUITE)

Aspects budgétaires (masses enregistrées au compte 16)1^{ère} hypothèse (700)

Dép. compte 16		Rec. compte 16	
16441	200	16441	
16449	700	16449	700

Désendettement effectif de 200

2^{ème} hypothèse (650)

Dép. compte 16		Rec. compte 16	
16441	250	16441	
16449	700	16449	700

Désendettement effectif de 250

ANNEXE N° 2 (suite)

II REMBOURSEMENT PUIS TIRAGE EN TRESORERIE DE 1000

L'ESMS effectue en N+1 un remboursement anticipé de 1.000. Puis, il réalise un tirage de trésorerie de 1.000.

1^{ère} hypothèse : L'ESMS effectue un remboursement de 200 sur la ligne de trésorerie au cours de l'exercice N+1. Son désendettement effectif est de 200.

2^{ème} hypothèse : L'ESMS effectue un remboursement de 350 sur la ligne de trésorerie au cours de l'exercice N+1. Son désendettement effectif est de 350.

	Compte au Trésor	Op / emprunt	Op / ligne trésorerie	Lignes trésorerie liées à emprunt
	515	16441	16449	51932
Balance d'entrée		1000		
Remboursement pour tirage ¹	1000		1000	
Tirage de trésorerie	1000			1000
Remboursement contractuel	0	0		
Consolidation fin d'exercice :				
<i>- 1^{ère} hypothèse (800)</i>				
Remboursement sur ligne de trésorerie	200			200
Solde 51932 ²			800	800
Solde 16449 ³		200	200	
<i>- 2^{ème} hypothèse (650)</i>				
Remboursement sur ligne de trésorerie	350			350
Solde 51932 ²			650	650
Solde 16449 ³		350	350	
			COMPTE SOLDE	COMPTE SOLDE

Aspects budgétaires (masses enregistrées au compte 16)1^{ère} hypothèse (800)

Dép. compte 16		Rec. compte 16	
16441	200	16441	
16449	1000	16449	1000

Désendettement effectif de 200

2^{ème} hypothèse (650)

Dép. compte 16		Rec. compte 16	
16441	350	16441	
16449	1000	16449	1000

Désendettement effectif de 350

¹ Au vu d'un mandat de paiement au compte 16449

² Au vu d'un titre de recettes au compte 16449

³ Au vu d'un titre de recettes au compte 16449 et d'un mandat de paiement au compte 16441 (opération d'ordre budgétaire)

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N°35: IMMOBILISATIONS AFFECTÉES À UN BUDGET ANNEXE OU À UN COMPTE DE RÉSULTAT ANNEXE (COMPTE 181)

Affectation par un CCAS d'une immobilisation, de l'emprunt et de la subvention correspondants à son établissement ou service social ou médico-social géré en budget annexe.
L'ensemble des opérations est non budgétaire.

Dans le budget annexe (= établissement social ou médico-social) :

Affectation : Valeur immeuble : 1600 Amortissements pratiqués : 200 Emprunt : 600 Subvention : 400 Reprise de subvention : 50

Retour : Valeur immeuble : 1600 Amortissements pratiqués : 600 Emprunt : 400 Subvention : 400 Reprise de subvention : 150

	181	21	28	164	131	139
Affectation :						
- de l'immobilisation (valeur brute)	1600	1600				
- des amortissements	200		200		400	50
- de la subvention	400					
- de la reprise de subvention	50			600		
- de l'emprunt correspondant	600			SC 600	SC 400	SD 50
<u>Saldes</u>	SC 450	SD 1600	SC 200			
Retour :						
- Balances d'entrée					1021	
Constatation du retour :				SC 400	SC 400	SD 150
- de l'immobilisation	1600	1600				
- de l'amortissement	600		600		400	150
- de la subvention	400					
- de la reprise de subvention	150			400		
- de l'emprunt correspondant	400					
- Apurement du compte 181	100				100	
<u>Saldes</u>	0	0	0	0	0	0

ANNEXE N° 2 (suite)

Comptes :

1021	Dotations
131	Subventions d'équipements transférables
139	Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat
164	Emprunts auprès des établissements de crédits
181	Compte de liaison : affectation à ...
21	Immobilisations corporelles
28	Amortissements des immobilisations

ANNEXE N° 2 (suite)

- Apurement du compte 229	100	|	|	|	|	|	|	|	|
Soldes	0	|	0	|	0	|	0	|	0
	100	|		|		|		|	
	SC 100	|		|		|		|	
		|		|		|		|	0

Comptes :

1021	Dotation
131	Subventions d'équipement transférables
139	Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat
164	Emprunts auprès des établissements de crédit
22	Immobilisations reçues en affectation
229	Droits de l'affectant
28	Amortissements des immobilisations

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N°37: IMMOBILISATIONS AFFECTÉES, CONCÉDÉES OU MISES À DISPOSITION À UNE AUTRE PERSONNE MORALE (COMPTE 24)

Affectation par un établissement social ou médico-social autonome, de l'emprunt et de la subvention correspondants à une structure dotée de la personnalité morale (ex : GCSMS).
L'ensemble des opérations est non budgétaire.

Chez l'affectant (= EPSMS) :

Affectation : Valeur immeuble : 1600 Amortissements pratiqués : 200 Emprunt : 600 Subvention : 400 Reprise de subvention : 50
Retour : Valeur immeuble : 1600 Amortissements pratiqués : 600 Emprunt : 400 Subvention : 400 Reprise de subvention : 150

	249	241	21	28	164	131	139	1021
			SD 1600	SC 200	SC 600	SC 400	SD 50	SC 500
- Balances d'entrée		1600						
- Affectation de l'immobilisation			1600					
- Affectation des amortissements pratiqués	200			200				
- Affectation de la subvention correspondante	400				400			
- Affectation de la reprise des subventions pratiquées	50						50	
- Affectation de l'emprunt correspondant	600				600			
Soldes	SC1150	SD1600	0	0	0	0	0	SC 500
Retour :								
- Balances d'entrée		SD1600						SC 500
- Retour de l'immobilisation			1600					
- Intégration des amortissements	600			600				
- Intégration de la subvention	400					400		
- Intégration de la reprise de subvention	150						150	
- Retour de l'emprunt	400				400			100
- Apurement du compte 249	100							
Soldes	0	0	SD 1600	SC 600	SC 400	SC 400	SD 150	SC 400

ANNEXE N° 2 (suite)

Comptes :

1021	Dotation
131	Subventions d'équipement transférables
139	Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat
164	Emprunts auprès des établissements de crédit
21	Immobilisations corporelles
241	Immobilisations affectées, concédées ou mises à disposition
249	Droits du remettant
28	Amortissements des immobilisations

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 38 : LES CATEGORIES D'HEBERGES – SCHEMAS COMPTABLES

Les personnes hébergées dans les établissements sociaux et médico-sociaux peuvent être réparties en différentes catégories (schéma n° 1).

1. HEBERGES REGLANT DES PROVISIONS (SCHEMA N° 2)

Une demande d'admission à l'aide sociale a été déposée. Dans l'attente de la décision de la commission d'admission à l'aide sociale, afin d'éviter toute difficulté de recouvrement, il peut être institué une provision.

1.1 VERSEMENT DE LA PROVISION

➤ *La provision est versée spontanément par l'hébergé*

Conformément aux dispositions de l'article L.132-4 du code de l'action sociale et des familles (CASF), la personne gère librement ses fonds et s'acquitte elle-même de sa contribution. Ce versement s'effectue au vu d'un état établi par l'ordonnateur, sans titre de recette :

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 419171 « Provision versée par les hébergés en attente d'admission à l'aide sociale »

➤ *L'hébergé a demandé au comptable de gérer ses ressources*

Celles-ci sont comptabilisées au compte 46321 « fonds reçus ou déposés ; hospitalisés et hébergés ». Ce compte fait l'objet d'un suivi par hébergé. Au vu de l'état établi par l'ordonnateur, le comptable prélève la provision sur le compte de l'hébergé et passe l'écriture suivante :

- Débit 46321 « Fonds reçus ou déposés ; hospitalisés et hébergés »
- Crédit 419171 « Provision versée par les hébergés en attente d'admission à l'aide sociale »

1.2 DECISION DE LA COMMISSION D'AIDE SOCIALE**1.2.1. La personne n'est pas admise à l'aide sociale**

Un titre de recettes est émis, par l'établissement, à l'encontre de l'hébergé qui a préalablement versé une avance, pour le montant des frais d'hébergement.

- Débit 4111 « Usagers »
- Crédit 73 « Dotations et produits de tarification »

Imputation de la provision sur le titre de recettes :

- Débit 419171 « Provision versée par les hébergés en attente d'admission à l'aide sociale »
- Crédit 4111 « Usagers »

Paiement du solde par l'hébergé

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 4111 « Usagers »

1.2.2. La personne est admise à l'aide sociale

Les sommes encaissées au titre de la provision sont reversées à la collectivité d'assistance.

Deux hypothèses sont à distinguer :

☞ *la collectivité d'assistance verse l'intégralité du prix de journée à l'établissement d'hébergement.*

Les sommes encaissées au titre de la provision sont reversées à la collectivité d'assistance et donnent lieu à l'écriture suivante :

- Débit 419171 « Provision versée par les hébergés en attente d'admission à l'aide sociale »
- Crédit 44327 « État - Aide sociale - Versement des contributions des hébergés » ou 44337 « Département - Aide sociale - Versement des contributions des hébergés »

Lors du versement des fonds à la collectivité d'assistance :

- Débit 44327 « État - Aide sociale - Versement des contributions des hébergés » ou 44337 « Département - Aide sociale - Versement des contributions des hébergés »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Les sommes transférées à la collectivité d'assistance sont accompagnées d'un état détaillé des sommes dues par chaque hébergé et dûment annoté par le comptable des encaissements intervenus.

Un titre de recettes est émis à l'encontre de la collectivité d'assistance pour la totalité des frais d'hébergement et par hébergé :

- Débit 4114 « Département » ou 4116 « État »
- Crédit 73 « Dotations et produits de tarification »

Le titre de recettes est ensuite recouvré auprès de la collectivité d'assistance :

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 4114 « Département » ou 4116 « État »

☞ *La collectivité d'assistance désintéresse partiellement l'établissement d'hébergement.*

Deux titres de recettes sont émis, par l'ordonnateur de l'établissement d'hébergement, à l'encontre de la collectivité d'assistance.

Le premier, en régularisation des sommes effectivement encaissées au titre de la provision, sur la base des éléments qui lui sont communiqués par le comptable :

Prise en charge du titre de recettes

- Débit 4114 « Département » ou 4116 « État »
- Crédit 73 « Dotations et produits de tarification »

Imputation de la provision sur le titre de recettes

- Débit 419171 « Provision versée par les hébergés en attente d'admission à l'aide sociale »
- Crédit 4114 « Département » ou 4116 « État »

Le second, à l'encontre du département ou de l'État, du montant des sommes restant dues, pour la période considérée, par la collectivité publique d'aide sociale, et correspondant à la différence entre le prix de journée et la provision encaissée.

Prise en charge du titre de recettes :

- Débit 4114 « Département » ou 4116 « État »
- Crédit 73 « Dotations et produits de tarification »

Encaissements des fonds versés par la collectivité d'assistance.

- Débit 515 « Compte au Trésor »

- Crédit 4114 « Département » ou 4116 « État »

2. HEBERGÉS ADMIS À L'AIDE SOCIALE ET VERSANT LEUR CONTRIBUTION (SCHEMA N° 3)

Les hébergés admis à l'aide sociale et visés à l'article L.132-4 du CASF perçoivent leurs revenus propres et règlent leurs frais de séjour.

Les contributions (90 % des ressources) sont comptabilisées au compte 44311 « Opérations particulières avec les collectivités d'assistance – contributions versées par les hébergés ».

De même, la contribution versée par le gérant de tutelle qui n'est pas un préposé de l'établissement, pour le compte de l'incapable hébergé admis à l'aide sociale, doit être comptabilisée au compte 44311.

Deux cas peuvent se présenter : soit la collectivité d'assistance verse l'intégralité du prix de journée, soit elle désintéresse partiellement l'établissement d'hébergement.

2.1 LA COLLECTIVITÉ D'ASSISTANCE VERSE À L'ÉTABLISSEMENT D'HEBERGEMENT L'INTEGRALITE DU PRIX DE JOURNEE

Le versement est comptabilisé de façon transitoire sur le compte de la collectivité d'assistance.

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 44311 « Opérations particulières avec les collectivités d'assistance – contributions versées par les hébergés »

Le compte 44311 doit être suivi par hébergé.

Puis le comptable procède au versement, à la collectivité d'assistance, des sommes encaissées au titre de la contribution.

- Débit 44311 « Opérations particulières avec les collectivités d'assistance – contributions versées par les hébergés »
- Crédit 44327 « État - Aide sociale - Versement des contributions des hébergés » ou 44337 « Département - Aide sociale - Versement des contributions des hébergés »

L'établissement émet ensuite un titre de recettes à l'encontre de la collectivité d'assistance pour la totalité des frais d'hébergement.

Prise en charge du titre de recettes par le comptable :

- Débit 4114 « Département » ou 4116 « État »
- Crédit 73 « Dotations et produits de tarification »

Recouvrement du titre de recettes auprès de la collectivité d'assistance :

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 4114 « Département » ou 4116 « État »

2.2. LE DEPARTEMENT DESINTERESSE PARTIELLEMENT L'ÉTABLISSEMENT D'HEBERGEMENT

La contribution est comptabilisée de façon transitoire sur le compte de la collectivité d'assistance.

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 44311 « Opérations particulières avec les collectivités d'assistance – contributions versées par les hébergés »

Le compte 44311 doit être suivi par hébergé.

La contribution versée par l'hébergé est transférée sur un compte d'avance.

- Débit 44311 « Opérations particulières avec les collectivités d'assistance – contributions versées par les hébergés »
- Crédit 419172 « Contributions des hébergés admis à l'aide sociale »

Deux titres de recettes sont ensuite émis par l'établissement à l'encontre de la collectivité d'assistance pour le montant des frais d'hébergement.

Le premier retrace le montant des sommes effectivement encaissées au titre de la contribution.

- Débit 4114 « Département » ou 4116 « État »
- Crédit 73 « Dotations et produits de tarification »

Le second représente la part restante (frais d'hébergement – contribution encaissée).

- Débit 4114 « Département » ou 4116 « État »
- Crédit 73 « Dotations et produits de tarification »

Le responsable de l'établissement transmet, à l'appui du titre de recettes, un relevé détaillé des sommes dues par chaque collectivité d'assistance indiquant notamment : la dette totale, la participation payée par l'hébergé, la part due par la collectivité d'assistance.

Dès lors, le premier titre est recouvré du montant de la contribution déjà enregistrée au crédit du compte 419172 « Contributions des hébergés admis à l'aide sociale ».

- Débit 419172 « Contributions des hébergés admis à l'aide sociale »
- Crédit 4114 « Département » ou 4116 « État »

Le second titre est recouvré auprès de la collectivité d'assistance.

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 4114 « Département » ou 4116 « État »

3. HEBERGÉS ADMIS A L'AIDE SOCIALE ET DONT LES RESSOURCES SONT ENCAISSEES PAR LE COMPTABLE (SCHEMA N° 4)

Entrent dans cette catégorie :

- les hébergés admis à l'aide sociale ayant demandé expressément au comptable de gérer leurs ressources (article L.132-4 du CASF) ;

- sur demande de l'établissement, les hébergés admis à l'aide sociale qui ne se sont pas acquittés de leur contribution pendant 3 mois au moins (article L.132-4 du CASF) ;

Dans les deux cas, la décision est prise par le représentant de la collectivité publique d'aide sociale compétente qui précise la durée pendant laquelle cette mesure est applicable

Deux cas sont à distinguer pour ces hébergés, admis à l'aide sociale.

3.1. LA COLLECTIVITE D'ASSISTANCE VERSE A L'ETABLISSEMENT L'INTEGRALITE DU PRIX DE JOURNEE

Le comptable est habilité à percevoir les ressources de l'hébergé :

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 443121 « Ressources encaissées par le comptable »

Le compte 443121 doit être suivi par hébergé.

Le comptable calcule tous les mois l'argent de poche :

- Débit 443121 « Ressources encaissées par le comptable »

- Crédit 46321 « Fonds reçus ou déposés ; hospitalisés et hébergés »

Le comptable isole la contribution à verser à la collectivité d'assistance :

- Débit 443121 « Ressources encaissées par le comptable »
- Crédit 443122 « Contributions à verser par le comptable à la collectivité d'assistance »

Le compte 443122 doit être suivi par hébergé.

Le compte 443121 est soldé.

Le comptable de l'établissement d'hébergement agit au lieu et place de la collectivité d'assistance. Elle peut demander que les factures correspondant aux dépenses de l'hébergé soient directement réglées par le comptable. Dans ce cas, le comptable de l'établissement prélève sur la contribution revenant à la collectivité d'assistance le montant nécessaire au règlement des factures :

- Débit 443122 « Contributions à verser par le comptable à la collectivité d'assistance »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Il convient de souligner que le comptable de l'établissement règle en priorité les factures concernant l'hébergé.

En effet, les dépenses de l'hébergé sont enregistrées au fur et à mesure et payées à hauteur du montant disponible du compte 443122.

Si les dépenses sont en instance et que leur montant est supérieur ou disponible, aucun reversement n'est effectué à la collectivité d'assistance.

Puis, le comptable isole la contribution revenant à la collectivité d'assistance :

- Débit 443122 « Contributions à verser par le comptable à la collectivité d'assistance »
- Crédit 44327 « État – Aide sociale – Versement des contributions des hébergés » ou 44337 « Département – Aide sociale – Versement des contributions des hébergés »

Et la verse à la collectivité d'assistance :

- Débit 44327 « État – Aide sociale – Versement des contributions des hébergés » ou 44337 « Département – Aide sociale – Versement des contributions des hébergés »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

L'établissement émet ensuite un titre de recettes à l'encontre de la collectivité d'assistance pour la totalité des frais d'hébergement. Ce titre de recettes est appuyé de l'état des frais d'hébergement et détaillé par bénéficiaire de l'aide sociale :

- Débit 4114 « Départements » ou 4116 « État »
- Crédit 73 « Dotations et produit de tarification »

Le titre de recettes est ensuite recouvré auprès de la collectivité d'assistance :

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 4114 « Départements » ou 4116 « État »

3.2. LA COLLECTIVITE D'ASSISTANCE DESINTERESSE PARTIELLEMENT L'ETABLISSEMENT D'HEBERGEMENT

Le comptable est habilité à percevoir les ressources de l'hébergé :

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 443121 « Ressources encaissées par le comptable »

Le compte 443121 doit être suivi par hébergé.

Le comptable calcule tous les mois l'argent de poche :

- Débit 443121 « Ressources encaissées par le comptable »
- Crédit 46321 « Fonds reçus ou déposés ; hospitalisés et hébergés »

Le comptable isole la contribution à verser à la collectivité d'assistance :

- Débit 443121 « Ressources encaissées par le comptable »
- Crédit 443122 « Contributions à verser par le comptable à la collectivité d'assistance »

Le compte 443122 doit être suivi par hébergé.

Le compte 443121 est soldé.

Le comptable de l'établissement d'hébergement agit au lieu et place de la collectivité d'assistance. Elle peut demander que les factures correspondant aux dépenses de l'hébergé soient directement réglées par le comptable. Dans ce cas, le comptable de l'établissement prélève sur la contribution revenant à la collectivité d'assistance le montant nécessaire au règlement des factures :

- Débit 443122 « Contributions à verser par le comptable à la collectivité d'assistance »
- Crédit 515 « Compte au Trésor »

Il convient de souligner que le comptable de l'établissement règle en priorité les factures concernant l'hébergé.

En effet, les dépenses de l'hébergé sont enregistrées au fur et à mesure et payées à hauteur du montant disponible du compte 443122.

Si les dépenses sont en instance et que leur montant est supérieur ou disponible, aucun reversement n'est effectué à la collectivité d'assistance.

Puis le comptable verse la contribution sur un compte d'avance dans l'attente de l'émission du titre de recettes :

- Débit 443122 « Contributions à verser par le comptable à la collectivité d'assistance »
- Crédit 419172 « Contributions des hébergés admis à l'aide sociale »

Deux titres de recettes sont ensuite émis par l'établissement à l'encontre de la collectivité d'assistance pour le montant des frais d'hébergement.

Le premier retrace le montant des sommes effectivement encaissées au titre de la contribution :

- Débit 4114 « Département » ou 4116 « État »
- Crédit 73 « Dotations et produits de tarification »

Le second représente la part restante (frais d'hébergement – contribution encaissée) :

- Débit 4114 « Département » ou 4116 « État »
- Crédit 73 « Dotations et produits de tarification »

Le responsable de l'établissement transmet, à l'appui du titre de recettes, un relevé détaillé des sommes dues par chaque collectivité d'assistance qui indique notamment la dette totale, la participation payée par l'hébergé, la part due par la collectivité d'assistance.

Dès lors, *le premier titre de recettes* est recouvré du montant de la contribution enregistrée au compte 419172 « Contributions des hébergés admis à l'aide sociale » :

- Débit 419172 « Contributions des hébergés admis à l'aide sociale »
- Crédit 4114 « Département » ou 4116 « État »

Le second titre de recettes est recouvré auprès de la collectivité d'assistance.

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 4114 « Département » ou 4116 « État »

4. LES DEPOSANTS ET LES HEBERGES CAPABLES NON ADMIS A L'AIDE SOCIALE (SCHEMA N° 5)

Sont considérées comme « déposants », les personnes hébergées qui, lors de leur entrée dans l'établissement détiennent des fonds.

- Débit 515 « Compte au Trésor »
- Crédit 46321 « Fonds reçus ou déposés ; hospitalisés et hébergés »

Entrent aussi dans cette catégorie, les hébergés capables, non admis à l'aide sociale, qui donnent une autorisation sous seing privé au comptable pour assurer la gestion de leurs ressources. Les recettes et les dépenses de ces hébergés sont enregistrées au compte 46321.

5. LES FONDS TROUVES SUR LES DECEDES, LES FONDS APPARTENANT A DES PERSONNES SORTIES

Les fonds de ces personnes sont enregistrés respectivement aux comptes :

46322 « Fonds trouvés sur les décédés » ;

46324 « Fonds appartenant à des malades sortis ».

Ils sont suivis dans des états de développements de soldes (EDDS).

ANNEXE N° 2 (suite)

Schéma n° 1 : Présentation générale du dispositif

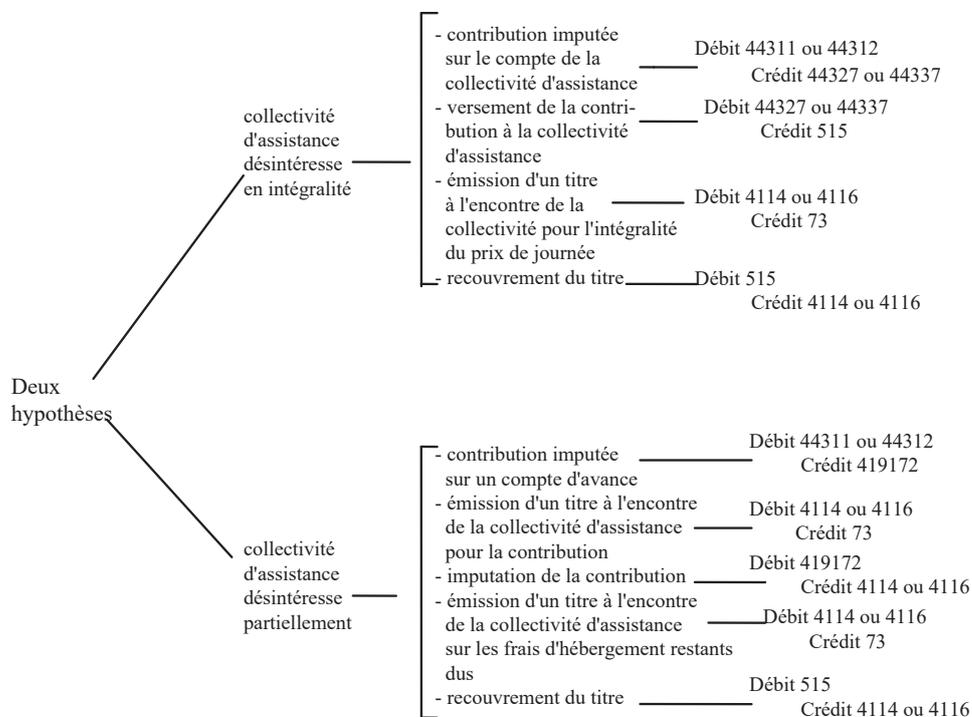


Hébergé

*

* Ressources gérées sur décision de la collectivité d'assistance, à la demande de l'intéressé (ou de son représentant légal) ou de l'établissement en cas d'impayés de la contribution pendant trois mois au moins (Article L.132-4 du CASF).

ANNEXE N° 2 (suite)



ANNEXE N° 2 (suite)

LISTE DES COMPTES MOUVEMENTES

4111	:	Usagers
4114	:	Départements
4116	:	État
419171	:	Provisions versées par les hébergés en attente d'admission à l'aide sociale
419172	:	Contributions des hébergés admis à l'aide sociale
44311	:	Opérations particulières avec les collectivités d'assistance – contributions versées par les hébergés
44312	:	Opérations particulières avec les collectivités d'assistance – ressources encaissées par le comptable
443121		Ressources encaissées par le comptable
443122		Contributions à verser par le comptable à la collectivité d'assistance
44327	:	État – Aide sociale – Versement des contributions des hébergés
43337	:	Département - Aide sociale – Versement des contributions des hébergés
46321	:	Fonds reçus ou déposés ; hospitalisés et hébergés
46322		Fonds trouvés sur les décédés
46324	:	Fonds appartenant à des malades sortis
515	:	Compte au Trésor
73	:	Dotations et produits de tarifications

ANNEXE N° 2 (suite)

SCHEMA N° 2 : HEBERGES REGLANT DES PROVISIONS

SCHEMAS COMPTABLES

Montant des ressources de l'hébergé : 1000
 Montant de la provision demandée à l'hébergé (avant prise en charge par l'aide sociale) : 900
 Montant de la contribution (prélevée par le comptable ou versée par l'hébergé) : 900
 Montant des frais d'hébergement : 1200

COMPTABILISATION DE LA PROVISION	
	46321
2 hypothèses :	419171
1 - <u>La provision est versée spontanément par l'hébergé</u>	900
- versement de la provision	900
2 - <u>L'hébergé a demandé au comptable de gérer ses ressources</u>	1000
- perception des ressources	1000
- le comptable prélève la provision sur le compte de l'hébergé	900

ANNEXE N° 2 (suite)

SCHEMA N° 2 (SUITE) : LA PERSONNE N'EST PAS ADMISE A L'AIDE SOCIALE

	515	419171	4111	73
BE		900		
- émission d'un titre de recettes à l'encontre de l'hébergé pour les frais d'hébergement			1 200	1 200
- la provision est imputée sur ce titre de recettes		900	900	
- recouvrement du titre auprès de l'hébergé	300		300	

LA PERSONNE EST ADMISE A L'AIDE SOCIALE

Les sommes encaissées au titre de la provision sont régularisées.
Deux hypothèses :

	515	419171	4114 ou 4116	44327 ou 44337	73
BE		900			
1 - La collectivité d'assistance verse à l'établissement l'intégralité du prix de journée				900	
- Transfert des sommes encaissées au titre de la provision sur le compte de la collectivité d'assistance		900			
- Paiement du titre correspondant à la provision par la collectivité d'assistance	900		900		
- Émission d'un titre de recettes pour le montant des frais d'hébergement			1 200		1 200
- recouvrement du titre auprès de la collectivité d'assistance	1 200		1 200		

ANNEXE N° 2 (suite)

SCHEMA N° 2 (SUITE ET FIN)

	515	419171	4114 ou 4116	44327 ou 44337	73
BE		900			
2 - <u>La collectivité d'assistance désintéresse partiellement l'établissement d'hébergement</u>					
Deux titres de recettes sont établis à l'encontre de la collectivité d'assistance :					
- émission d'un titre en régularisation de la provision et imputation de la provision		900	900		900
- émission d'un titre pour les sommes restant dues puis recouvrement du titre auprès de la collectivité d'assistance	300		300		300

ANNEXE N° 2 (suite)

SCHEMA N° 3 : HÉBERGÉS ADMIS A L'AIDE SOCIALE ET VERSANT LEUR CONTRIBUTION

Deux hypothèses :

1 - La collectivité d'assistance verse à l'établissement l'intégralité du prix de journée

	515	4114 ou 4116	44311	44327 ou 44337	73
- encaissement de la contribution	900		900		
- comptabilisation du versement de la contribution sur le compte de la collectivité d'assistance			900	900	
- réception du titre, émis par la collectivité d'assistance pour le montant de la contribution et versement de la contribution à celle-ci.	900			900	
- émission d'un titre à l'encontre de la collectivité d'assistance pour la totalité des frais d'hébergement		1 200			1 200
- recouvrement du titre auprès de la collectivité d'assistance	1 200				

2 - La collectivité d'assistance désintéresse partiellement l'établissement d'hébergement

	515	419172	4114 ou 4116	44311	73
- comptabilisation du versement de la contribution	900		900	900	
- transfert de la contribution sur un compte d'avance		900		900	
- émission d'un titre à l'encontre de la collectivité d'assistance en régularisation de la contribution versée et imputation de la contribution sur ce titre de recettes		900	900		
- émission d'un titre à l'encontre de la collectivité d'assistance pour les sommes restant dues			300		300
- recouvrement du titre auprès de la collectivité d'assistance	300				

ANNEXE N° 2 (suite)

SCHEMA N° 4 : HÉBERGÉS ADMIS A L'AIDE SOCIALE ET DONT LES RESSOURCES SONT ENCAISSÉES PAR LE COMPTABLE

Hypothèse :

- Revenus de la personne	: 1 000
- Montant de la contribution	: 900
- Dépense réglée pour le compte du département	: 200
- Frais d'hébergement	: 1 200

ANNEXE N° 2 (suite)

SCHEMA N° 4 (SUIVE)

1 - La collectivité d'assistance verse à l'établissement l'intégralité du prix de journée

	515	443121	46321 ou 46311	443122	44327 ou 44337	4114 ou 4116	73
- encaissement des revenus de la personne	1 000						
- calcul de l'argent de poche		100	100				
- contribution à verser à la collectivité d'assistance		900		900			
- règlement d'une dépense pour le compte de la collectivité d'assistance	200			200			
- Transfert de la contribution (contribution - dépense réglée) sur le compte de la collectivité d'assistance				700	700		
- réception du titre émis par la collectivité d'assistance correspondant à la contribution et versement de la contribution à la collectivité d'assistance	700				700		
- émission du titre correspondant aux frais d'hébergement à l'encontre de la collectivité d'assistance						1 200	
- recouvrement du titre auprès de la collectivité d'assistance	1 200					1 200	

ANNEXE N° 2 (suite)

SCHEMA N° 4 (SUITE ET FIN)

2 - La collectivité d'assistance désintéresse partiellement l'établissement d'hébergement

	515	443121	46321ou 46311	443122	419172	4114 ou 4116	73
- encaissement des revenus de la personne	1 000	1 000					
- calcul de l'argent de poche		100	100				
- contribution à verser à la collectivité d'assistance		900		900			
- règlement d'une dépense pour le compte de la collectivité d'assistance	200			200			
- Transfert de la contribution sur un compte d'avance (contribution - dépense réglée)				700	700		
- émission d'un titre à l'encontre de la collectivité d'assistance pour le montant de la contribution comptabilisée au compte d'avance						700	700
- imputation de la contribution sur le titre de recettes					700		
- émission d'un titre à l'encontre de la collectivité d'assistance pour les sommes restant dues (frais d'hébergement - contribution)						500	500
- recouvrement du titre auprès de la collectivité d'assistance	500					500	

ANNEXE N° 2 (suite)

SCHEMA N° 5 : LES DÉPOSANTS ET LES HÉBERGÉS CAPABLES NON ADMIS A L'AIDE SOCIALE

Hypothèse :

- revenus de la personne : 3 000
- dépenses diverses : 100
- frais d'hébergement : 1 200

	515	4111	46321	73
- encaissement des revenus de la personne	3 000		3 000	
- règlement d'une dépense diverse pour le compte de la personne	100		100	
- émission du titre de recettes, par l'établissement d'hébergement		1 200		1 200
- recouvrement du titre de recettes pour le montant des frais d'hébergement		1 200	1 200	

ANNEXE N° 2 (SUITE)

FICHE N° 39 : LES AMORTISSEMENTS DEROGATOIRES

Exemple : Un matériel acheté 10.000 euros au début de l'exercice N est amorti linéairement sur 5 ans. Un amortissement dérogatoire sur 2 ans est autorisé par l'autorité de tarification.

L'annuité qui résulterait de l'amortissement dérogatoire serait de : $10.000 / 2 = 5000$.

Le montant de la dotation à comptabiliser au titre de l'amortissement « classique » est de 2000 par an (10.000/5).

L'amortissement dérogatoire à comptabiliser au compte 145 s'élève donc à : $5000 - 2000 = 3000$

En N+2, N+3 et N+4, les amortissements dérogatoires sont repris à hauteur des dotations aux amortissements « classiques », soit 2000. La charge budgétaire au compte 68 est ainsi neutralisée par le produit au compte 78.

La VNC du bien n'est pas faussée par la comptabilisation de dotations aux amortissements sur une durée plus courte. La charge budgétaire des amortissements au compte 68 a été supportée par les seuls exercices N et N+1.

	145	215	2815	6811	68725	78725	4041
1) Exercice N							
- acquisition		10000					10000
- amortissement			2000	2000			
- amortissement dérogatoire	3000				3000		
2) Exercice N+1							
- amortissement			2000	2000			
- amortissement dérogatoire	3000				3000		
3) Exercice N+2							
- amortissement			2000	2000			
- reprise des amortissements dérogatoires	2000					2000	
4) Exercice N+3							
- amortissement			2000	2000			
- reprise des amortissements dérogatoires	2000					2000	
5) Exercice N+4							
- amortissement			2000	2000			
- reprise des amortissements dérogatoires	2000					2000	

Comptes :

145	Amortissements dérogatoires
215	Installations matériel et outillage techniques
2815	Amortissement des installations matériel et outillage techniques
4041	Fournisseurs – Achats d'immobilisations
6811	Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles
68725	Dotations aux amortissements dérogatoires
78725	Reprise sur amortissements dérogatoires

La constatation des amortissements et des amortissements dérogatoires constitue une opération d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et une opération d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un mandat au compte 6811 et 68725).

De même, la reprise des amortissements dérogatoires constitue une opération d'ordre budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre de budget prévisionnel et une opération d'ordre semi-budgétaire pour les établissements et services qui relèvent du cadre d'EPRD (émission d'un titre au compte 78725).

ANNEXE N° 2 (SUITE)

FICHE N° 40 : MAQUETTE DE BILAN (CADRES DE BUDGET PRÉVISIONNEL ET D'ÉTAT DES PRÉVISIONS DE RECETTES ET DE DÉPENSES)

Légende : Les lignes suivies d'un astérisque sont ouvertes dans le seul cadre de budget prévisionnel

ACTIF			
LIBELLES	BRUT	AMORTISSEMENTS ET DEPRECIATIONS	
Immobilisations incorporelles			
frais d'établissement	201	2801	
frais d'études, de recherche et de développement,	203	2803	
contributions aux investissements communs des GHT	204	2804, 2904	
concessions et droits similaires, brevets, licences, marques et procédés, droits et valeurs similaires	205	2805, 2905	
A C T I F I M M O B I L I S E	autres immobilisations incorporelles	208	2808, 2908
	immobilisations incorporelles en cours	232, 237	2932
Immobilisations corporelles			
	terrains	211, 212	2811, 2812, 2911, 2912
	constructions	213, 214	2813, 2814, 2913, 2914
	installations, matériel et outillage techniques	215	2815, 2915
	collections, œuvres d'art ; autres immobilisations corporelles	216, 218	2818, 2918
	immobilisations reçues en affectation	22 (sauf 229)	282, 292
	immobilisations corporelles en cours	231, 235, 238	2931
	immobilisations affectées ou mises à disposition	241	
Immobilisations financières			
	participations et créances rattachées à des participations	26	296
	titres immobilisés	271, 272	2971, 2972
	prêts	274	2974
	autres	275, 273, 276	2975, 2976
TOTAL I			

ANNEXE N° 2 (SUITE)

ACTIF		
LIBELLES	BRUT	AMORTISSEMENTS ET DEPRECIATIONS
Stocks et en cours		
. matières premières	31	391
. autres approvisionnements	32	392
. en cours de production de biens	33	393
. produits	35	395
. marchandises	37	397
. autres stocks	38	398
Créances d'exploitation		
. usagers	4111, 4161	491
A	417, 418	
C	. caisse pivot	4112, 4162
T	. autres tiers payants	4113, 4114, 4115
I		4116, 4163, 4164
F		4165, 4166
C	. créances irrécouvrables admises en non-valeur	415
I		
R	. autres	409, 413, 4387, 4456, 4458D, 4487
C		
Créances diverses		
U	. avances de frais relatifs à la gestion des biens des malades protégés	46343
L		
A	. autres	4287, 429, 443D, 462, 4672, 4673
N		496
T		4684, 451D, 4581, 4635D 46772(1), 4678 4687
Valeurs mobilières de placement		
Disponibilités		
	50	59
	511, 515, 516, 5187, 54, 55	
	Charges constatées d'avance	486
TOTAL II		
Comptes de régularisation	Charges à répartir sur plusieurs exercices	481
	Primes de remboursement des obligations	169
	Dépenses à classer ou à régulariser	472, 478D
	Ecart de conversion Actif	476
TOTAL III		
TOTAL GENERAL (I + II + III)		

(1) Précédé du signe « moins » en cas de solde créditeur

PASSIF		
LIBELLES		
Apports		102, 181, 229, 249
Réserves		
excédents affectés à l'investissement		10682
excédents affectés à la couverture du besoin en fonds de roulement		10685
réserve de compensation des déficits		10686
réserve de compensation des charges d'amortissement		10687
Report à nouveau		
report à nouveau excédentaire		110
excédents affectés au financement de mesures d'exploitation non reductibles*		111*
report à nouveau déficitaire		119
dépenses rejetées par l'autorité de tarification		114
dépenses non opposables aux tiers financeurs*		116*
Résultat de l'exercice (excédent ou déficit (1))		
Subventions d'investissement		131 (- 139)
Provisions réglementées		
provisions réglementées destinées à renforcer la couverture du besoin en fonds de roulement		141
autres provisions réglementées		142, 145, 148
TOTAL I		
Provisions pour risques		151, 152
Provisions pour charges		157,158
TOTAL II		

Provisions pour
risques et
charges

(1) Précédé du signe « moins » en cas de déficit

PASSIF		
	LIBELLES	
Dettes financières		
	emprunts obligataires	163
	emprunts auprès des établissements de crédit	164, 5186, 5192, 5193, 5195
	emprunts et dettes financières divers	165, 167, 168
Dettes d'exploitation		
	avances reçues	419
	dettes fournisseurs et comptes rattachés	401, 403, 4093C, 4071, 408
	dettes fiscales et sociales	421, 427, 428 (sauf 4287), 431, 437, 4382, 4386, 442, 4452, 4453, 4455, 4457, 447 4482, 4486, 4458C
Dettes diverses		
	dettes sur immobilisations et comptes rattachés	404, 405, 4074
	fonds déposés par les usagers, les hébergés	4633, 46341, 4632, 46342
	autres	443C, 4682, 4686, 466 4671, 46771 (1), 451C, 4582, 4635C, 464
	Produits constatés d'avance	487
	TOTAL III	
Comptes de régularisation	Recettes à classer ou à régulariser	471, 475, 478C
	Ecarts de conversion Passif	477
	TOTAL IV	
	TOTAL GENERAL (I + II + III + IV)	

(1) Précédé du signe « moins » en cas de solde débiteur

ANNEXE 2 (suite)

**FICHE N° 41 : MAQUETTE DE COMPTE DE RÉSULTAT
(CADRES DE BUDGET PRÉVISIONNEL ET D'ÉTAT DES PRÉVISIONS DE RECETTES ET DE DÉPENSES)**

POSTES	EXERCICE N	EXERCICE N-1
PRODUITS D'EXPLOITATION		
Ventes de marchandises	707	
Production vendue		
- prestations de services	706, 708	
- divers	701, 702, 703- 709	
Production stockée ou déstockage de production	+ SC 713 ou – SD 713	
Dotations et produits de la tarification	73	
Production immobilisée	72	
Subventions d'exploitations et participations	74	
Reprises sur amortissements et provisions	781	
Transferts de charges	791	
Autres produits	75	
TOTAL I		
CHARGES D'EXPLOITATION		
Achats de marchandises	607 – 6097	
Variation de stock de marchandises	+ SD 6037 ou – SC 6037	
Achats de matières premières et fournitures	601 – 6091	
Variation de stocks de matières premières et fournitures	+ SD 6031 ou – SC 6031	
Achats d'autres approvisionnements	602 – 6092	
Variation de stock d'autres approvisionnements	+ SD 6032 ou – SC 6032	
Achats non stockés de matières et fournitures	606 – 6096	
Services extérieurs et autres	61 –619, 62-629	
Impôts, taxes et versements assimilés		
- sur rémunérations	631, 633	
- autres	635, 637	
Charges de personnel		
- salaires et traitements	641-6419, 642-6429, 643- 6439, 648-6489	
- charges sociales	645-6459, 646-6469, 647- 6479	
Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions		

- dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions des immobilisations	6811, 6816	
- dotations aux dépréciations sur actif circulant	6817	
- dotations aux amortissements, dépréciations et aux provisions pour risques et charges	6812, 6815	
Autres charges	65	
TOTAL II		

1-RESULTAT D'EXPLOITATION (I-II)

PRODUITS FINANCIERS		
De participations et des immobilisations financières	761, 762	
Revenus des valeurs mobilières de placement, escomptes obtenus et autres produits financiers	764, 765, 768	
Reprises sur provisions	786	
Transferts de charges	796	
Différences positives de change	766	
Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement	767	
TOTAL III		

CHARGES FINANCIERES

Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions	686	
Intérêts et charges assimilées	661, 665, 668	
Différences négatives de change	666	
Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement	667	
TOTAL IV		

2-RESULTAT FINANCIER (III-IV)

3-RESULTAT COURANT (I-II+III-IV)

PRODUITS EXCEPTIONNELS		
Sur opérations de gestion		
- exercice courant	771, 778	
- exercices antérieurs	773	

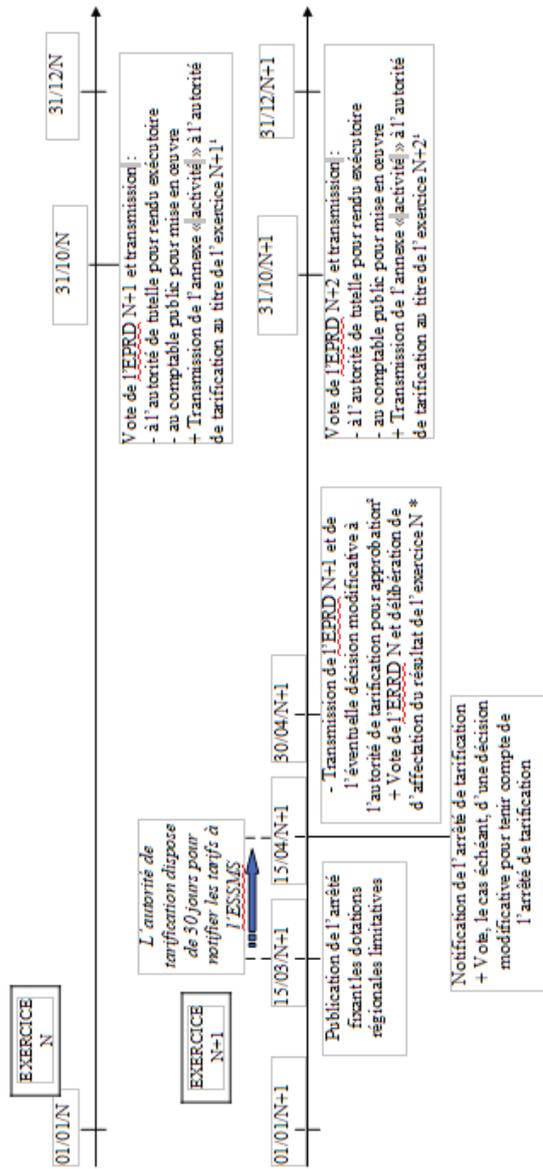
Sur opérations en capital	775, 777	
Reprises sur dépréciations et provisions		
- reprises sur les provisions réglementées	7872, 7874	
- reprises sur les dépréciations exceptionnelles	7876	
Transferts de charges	797	
TOTAL V		
CHARGES EXCEPTIONNELLES		
Sur opérations de gestion		
- exercice courant	671, 678	
- exercices antérieurs	673	
Sur opérations en capital	675	
Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions		
- dotation aux provisions réglementées	6872, 6874	
- dotations aux amortissements et aux dépréciations exceptionnelles	6871, 6876	
TOTAL VI		
4-RESULTAT EXCEPTIONNEL (V-VI)		
5- TOTAL DES PRODUITS (I+III+V)		
6-TOTAL DES CHARGES (II+IV+VI)		
RESULTAT DE L'EXERCICE (5 – 6)		

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 43
CALENDRIERS
BUDGÉTAIRE ET
D'AFFECTION DU
RÉSULTAT - CADRE
D'ÉTAT DES
PRÉVISIONS DE
RECETTES ET DE
DÉPENSES (EPRD)

D. Cas d'un établissement public autonome (exemple d'un établissement tarifé par l'agence régionale de santé et avant signé un contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens (CPOM))

Dans l'exemple : L'arrêté fixant les dotations régionales limitatives N+1 est publié le 15 mars N+1 ;
- Les dates de vote de l'état des prévisions de recettes et de dépenses (EPRD) et de l'état réalisés des recettes et des dépenses (ERRD) N, et de transmission de l'EPRD à l'autorité de tarification correspondent aux dates du tableau réglementaire.

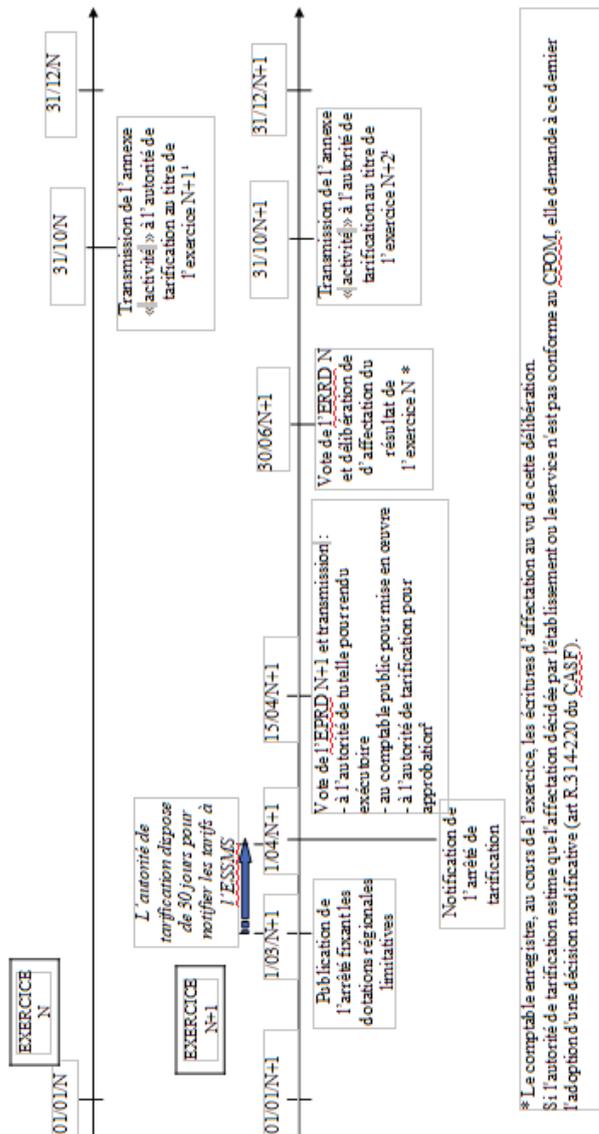


* Le comptable enregistre, au cours de l'exercice, les écritures d'affectation au vu de cette délibération.
Si l'autorité de tarification estime que l'affectation décidée par l'établissement n'est pas conforme au CPOM, elle demande à ce dernier l'adoption d'une décision modificative (art.R.314-20 du CASF).

ANNEXE N° 2 (suite)

2) Cas d'un établissement ou service rattaché à un CCAS, un CIAS, un CCAS ou une collectivité territoriale (exemple d'une structure tarifée par l'agence régionale de santé et ayant signé un contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens (CPOM))

Dans l'exemple : L'arrêté fixant les dotations régionales limitatives N+1 est publié le 1^{er} mars N+1 ;
 Les dates de vote de l'état des prévisions de recettes et de dépenses (EPRD) et de l'état réalisé des recettes et des dépenses (ERRD) N correspondent aux dates butoir réglementaires (calendrier idémique à celui de la collectivité de rattachement).



ANNEXE N° 2 (suite)

1 Les services à domicile dispensant des soins (SSIAD, SPASAD et services autonomie à domicile (SAD)) transmettent leur annexe « activité » au titre de l'exercice N+1 pour le 15 mars N+1 (article R.314-219 CASF).

Les établissements et services accueillant des jeunes adultes bénéficiaires des dispositions de l'article L.242-4 du CASF (amendements « Creton ») transmettent, en complément de leur envoi au 31 octobre N, leur annexe « activité » actualisée au 31 janvier N+1 pour l'exercice N+1 (article R. 314-105 CASF et arrêté du 27 décembre 2016 fixant les modèles de documents mentionnés aux articles R. 314-211, R. 314-216, R. 314-217, R. 314-219, R. 314-223, R. 314-224, R. 314-225, R. 314-232, R. 314-233, R. 314-240 et R. 314-242 du code de l'action sociale et des familles).

2 L'article R.314-210 du CASF prévoit : « III.-L'état des prévisions de recettes et de dépenses d'un exercice et ses documents annexes sont transmis avant le 30 avril de l'exercice auquel il se rapporte, ou, si l'autorité de tarification n'a pas notifié ses produits de la tarification avant le 31 mars du même exercice, dans les trente jours qui suivent cette notification, et au plus tard le 30 juin de l'exercice. Le délai de trente jours court à compter :

1° De la notification par le directeur général de l'agence régionale de santé, des financements mentionnés à l'article L. 314-3 alloués au titre de cet exercice ;

2° Ou de la notification, par le président du conseil départemental, des financements mentionnés au deuxième alinéa de l'article L. 313-8 alloués au titre de cet exercice ;

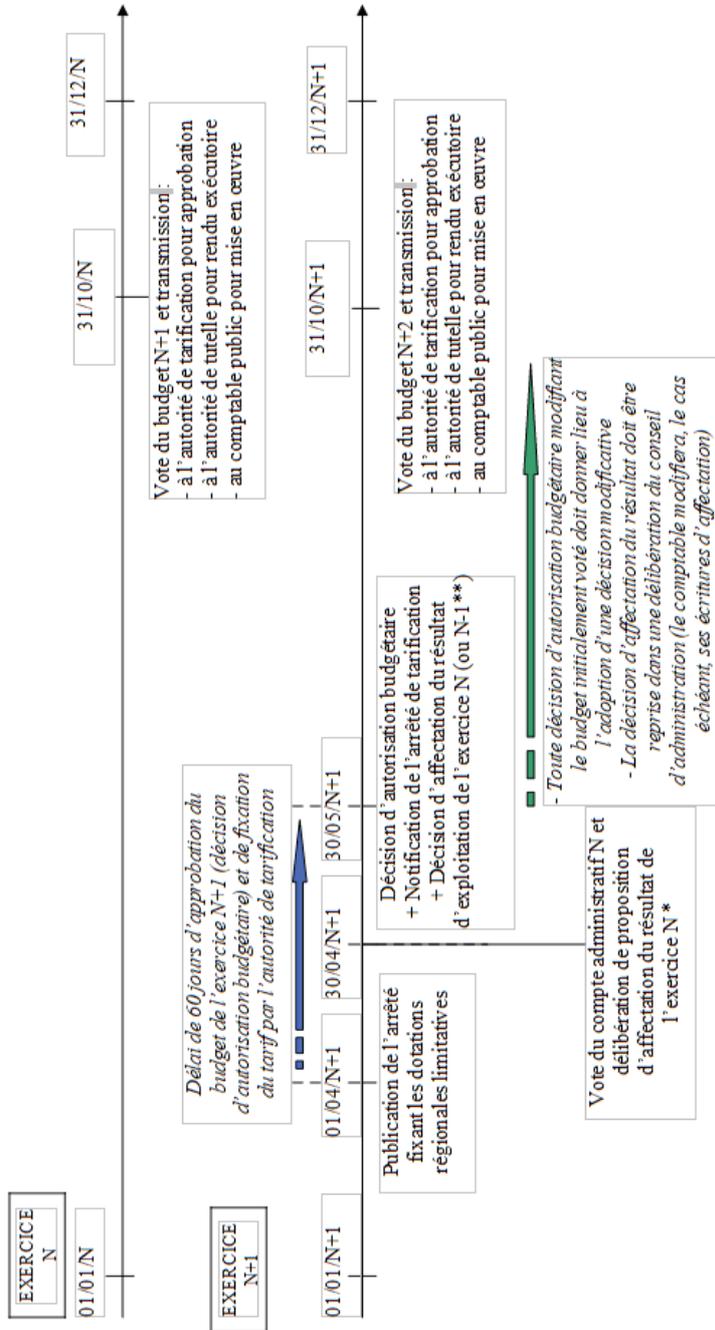
3° Ou de la plus tardive des notifications de financements alloués au titre de cet exercice lorsqu'un ou plusieurs établissements ou services, ou activités, relèvent d'une compétence tarifaire conjointe du directeur général de l'agence régionale de santé et du président du conseil départemental. »

ANNEXE N° 2 (suite)

FICHE N° 43 CALENDRIERS BUDGÉTAIRE ET D'AFFECTATION DU RÉSULTAT - CADRE DE BUDGET PRÉVISIONNEL

1) Cas d'un établissement public autonome.

Dans l'exemple : - L'arrêté fixant les dotations régionales limitatives N+1 est publié le 1^{er} avril N+1 et l'arrêté de tarification est notifié le 30 mai N+1. Les votes du budget N+1 au 31 octobre N et du compte administratif N au 30 avril N+1 correspondent aux dates butoir réglementaires.

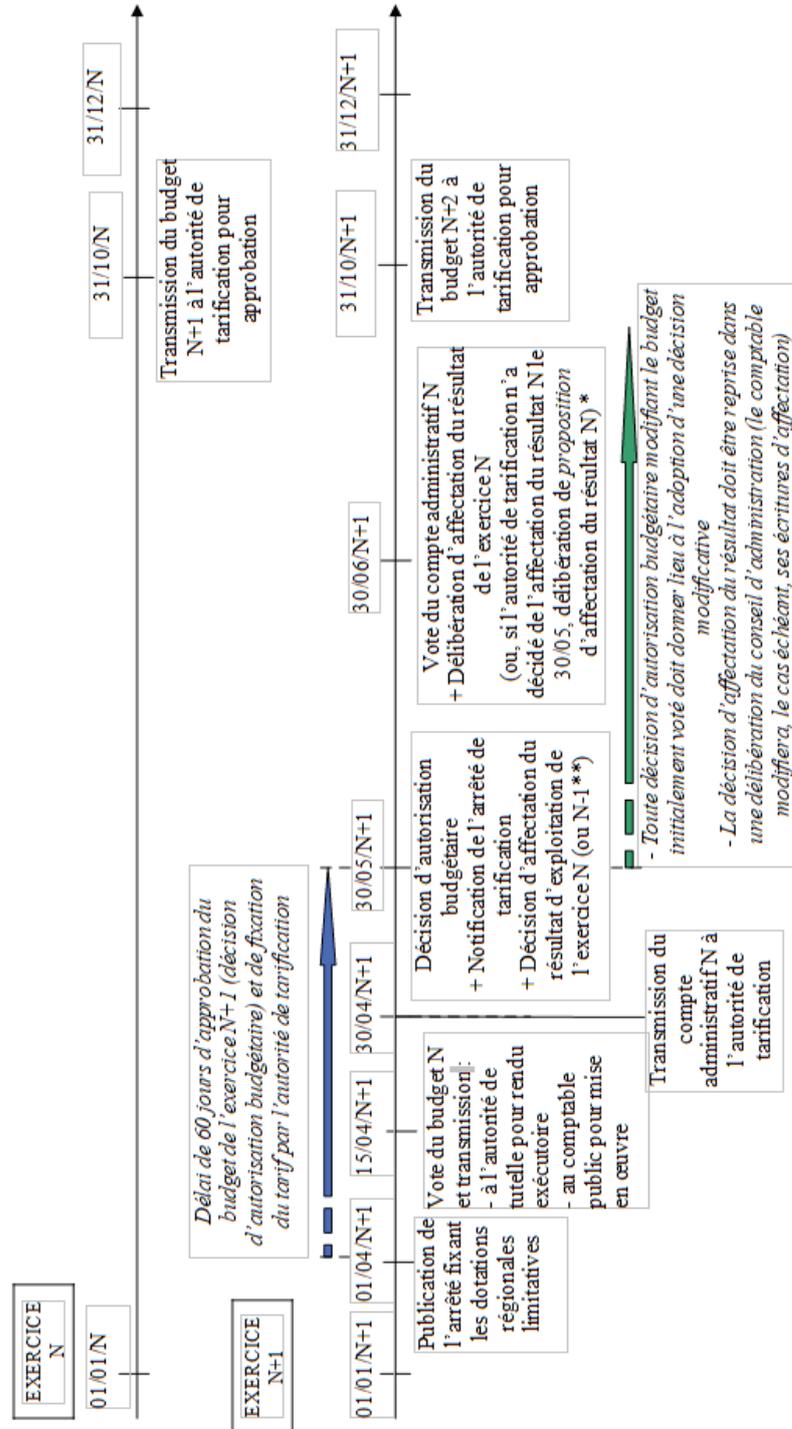


* Le compteable enregistre, au cours de l'exercice, les écritures d'affectation au vu de cette délibération

** Hypothèse la plus fréquente où l'autorité de tarification examine l'affectation des résultats en N+2

ANNEXE N° 2 (suite)

2) Cas d'un établissement ou service rattaché à un C.C.A.S., un C.I.A.S. ou une collectivité territoriale
 Dans l'exemple : - L'arrêté fixant les dotations régionales limitatives est publié le 1^{er} avril N+1 et de l'arrêté de tarification est notifié le 30 mai N+1 ;
 - Les votes du budget N+1 au 15 avril N+1 et du compte administratif N au 30 juin N+1 correspondent aux dates butoir réglementaires (calendrier de vote de l'établissement ou du service identique à celui de la collectivité de rattachement).



* Le comptable enregistre, au cours de l'exercice, les écritures d'affectation au vu de cette délibération
 ** Hypothèse la plus fréquente où l'autorité de tarification examine l'affectation des résultats en N+2

ANNEXE N°2 (suite)

**FICHE N° 44 : RESULTAT D'INVESTISSEMENT (CADRE DE BUDGET PREVISIONNEL) :
ÉTAT DE RAPPROCHEMENT DE LA BALANCE ET DE L'EXECUTION BUDGETAIRE (ÉTAT E2 DU COMPTE DE GESTION)**

**RENSEIGNEMENTS ANNEXES A LA BALANCE
SECTION D'INVESTISSEMENT : EXECUTION DU BUDGET**

COMPTES	RÉSULTAT A LA CLÔTURE DE L'EXERCICE (2)		RÉSULTAT A LA CLÔTURE DE L'EXERCICE (3)	
	Déficit	Excédent	Déficit	Excédent
1-2-39-481-49-59 (budget principal)				

(1) [BE soldes créditeurs- BE soldes débiteurs des comptes 1, 2, 39, 481, 49, 59] - [BE soldes créditeurs -BE soldes débiteurs des comptes non budgétaires : 10685,10686,10687,110,111,114,1163,119,12,1412,1688,2768]

(2) Solde des opérations budgétaires de l'année.

(3) Somme algébrique des colonnes (1) et (2)

RAPPROCHEMENT DE LA BALANCE ET DU RÉSULTAT DE LA SECTION D'INVESTISSEMENT

CLASSES 1, 2 COMPTES 39, 481, 49, 59 (4)	DIFFÉRENCE BRUTE (5)
SOLDES DÉBITEURS	
SOLDES CRÉDITEURS	

(4) Soldes débiteurs et soldes créditeurs de la balance de sortie des comptes 1, 2, 39, 481, 49, 59

(5) = soldes créditeurs – soldes débiteurs

COMPTES	COMPTES 10686	COMPTES 10687	COMPTES 110	COMPTES 111	COMPTES 119	COMPTES 114	COMPTES 1163	COMPTES 1412	COMPTES 1688	COMPTES 2768	RÉSULTAT D'INVESTISSEMENT CUMULÉ
(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)	(15)	(16)	(17)

(6) à (16) : Soldes créditeurs (+) ou débiteurs (-) des comptes à la balance de sortie.

(17) : Identité du résultat : (17) = (3) = (5) – somme algébrique des colonnes (6) à (16)

ANNEXE N°2 (suite)

FICHE N° 45 : LES ETATS DE SUIVI DE L’AFFECTATION DU RESULTAT D’EXPLOITATION DU COMPTE DE GESTION (ETATS C) - CADRE DE BUDGET PREVISIONNEL

Le compte de gestion du cadre de budget prévisionnel comporte quatre états de suivi de l’affectation du résultat d’exploitation (états C1 à C4). Ces états sont renseignés manuellement par le comptable, à partir des affectations prévues dans les délibérations d’affectation du résultat.

ÉTAT C1 – DETERMINATION DU RESULTAT D’EXPLOITATION DE L’EXERCICE N-1 A AFFECTER AU COURS DE L’EXERCICE N

Cet état présente le montant du résultat du budget principal et de chaque budget annexe à affecter au titre de l’exercice N-1.

Chaque budget annexe doit être individualisé sur une ligne.

La colonne 2 « Résultat d’exploitation de l’exercice N-1 » correspond au résultat comptable (compte 12 repris en balance d’entrée de l’exercice N).

La colonne 3 n’est à compléter que lorsque l’ordonnateur a retraité le résultat en retirant les dépenses pour autres droits acquis par les salariés non provisionnés en application de l’article R.314-45 du CASF (voir paragraphe 2.2.2).

La colonne 4 « Résultat incorporé au budget de l’exercice N-1 » correspond à la part du résultat d’un exercice antérieur incorporé au budget N-1 (part du résultat excédentaire de N-3 ou de N-2 affectée à la réduction des charges d’exploitation de N-1 (compte 110) et/ou part du résultat excédentaire de N-2 affectée au financement de mesures non reconductibles de N-1 (compte 111) et/ou part du résultat déficitaire N-4 (en cas d’étalement), N-3 ou N-2 reprise au budget N-1 (compte 119)).

Ce résultat est présenté de façon détaillée, par exercice d’origine, dans la colonne 3 de l’état C2.

La colonne 5 correspond à la somme des colonnes 2 et 4, ou à la somme des colonnes 3 et 4 en cas de retraitement du résultat par l’ordonnateur.

ÉTAT C2 – TABLEAU GENERAL D’AFFECTATION DES RESULTATS DE L’EXERCICE N-1 AU COURS DE L’EXERCICE N

Cet état récapitule l’affectation des résultats de l’exercice N-1 au cours de l’exercice N.

Section d’investissement

Le montant à inscrire sur la première ligne du tableau correspond au résultat d’investissement cumulé constaté à la clôture de l’exercice N-1 dans le budget principal¹. Ce résultat est à reporter au budget de l’exercice suivant (report sur la ligne 001 «Excédent ou déficit cumulé d’investissement reporté» ; voir paragraphe 2.1).

Section d’exploitation

L’affectation du résultat du budget principal et de chaque budget annexe doit être individualisée sur une ligne distincte.

¹ Ce résultat figure dans l’état E2 du compte de gestion dans la colonne (1) « Résultat à la clôture de l’exercice précédent »

La colonne 2 retrace le montant du résultat comptable de l'exercice N-1 ou du résultat retraité par l'ordonnateur (voir paragraphe 2.2.2). Ce montant doit être identique à celui de la colonne 2 ou 3 de l'état C1.

La colonne 3 retrace la part du résultat des exercices antérieurs à incorporer au budget de l'exercice N-1. Le montant total de cette colonne doit correspondre à celui de la colonne 4 de l'état C1.

Ainsi, la somme des colonnes 2 et 3 correspond au résultat à affecter au titre de l'exercice N-1 ; elle doit être identique au montant de la colonne 5 de l'état C1.

Les colonnes 4 à 14 récapitulent les différentes affectations données au résultat d'exploitation à affecter au titre de l'exercice N-1. La somme de ces colonnes doit être égale à la somme des colonnes 2 et 3.

La colonne 4 enregistre les résultats affectés à l'investissement.

La colonne 5 enregistre l'affectation à la couverture du besoin en fonds de roulement (réserve de trésorerie).

La colonne 6 enregistre l'affectation à la réserve de compensation des déficits.

La colonne 7 enregistre l'affectation à la réserve de compensation des charges d'amortissement.

Les colonnes 8 à 10 détaillent les excédents à incorporer aux budgets ultérieurs (budgets N et N+1).

La colonne 8 retrace l'excédent affecté à la réduction des charges d'exploitation de l'exercice N+1.

La colonne 9 retrace l'excédent affecté au financement de mesures d'exploitation de l'exercice N.

La colonne 10 retrace l'excédent affecté à la réduction des charges d'exploitation de l'exercice N.

Les colonnes 11 à 13 détaillent les déficits restant à reporter au budget.

La colonne 11 enregistre le déficit imputé aux charges d'exploitation de l'exercice suivant celui au cours duquel il a été constaté (déficit à incorporer au budget N+1).

La colonne 12 retrace le déficit imputé aux charges d'exploitation de l'exercice en cours (déficit à incorporer au budget N).

La colonne 13 est servie lorsque, en cas de circonstances exceptionnelles, la reprise du déficit est étalée sur trois exercices.

La colonne 14 retrace la part du résultat de N-1 affectée aux amortissements comptables excédentaires différés.

La colonne 15 retrace le montant des dépenses non opposables aux tiers financeurs écartées du résultat N-1 par l'ordonnateur et comptabilisées au compte 1163.

ÉTAT C3 – SITUATION DES COMPTES 110, 111 ET 119 A LA CLOTURE DE L'EXERCICE N

Cet état, établi après la comptabilisation des opérations relatives à l'affectation du résultat de l'exercice N-1, donne la composition des soldes des comptes 110 « Report à nouveau (solde créditeur) », 111 « Excédent affecté à des mesures d'exploitation non reconductibles » et 119 « Report à nouveau (solde débiteur) » à la clôture de l'exercice N, tels qu'ils apparaissent à la balance de sortie et au poste de bilan correspondant.

Il détaille les montants de report à nouveau incorporés au budget N et à incorporer au cours des exercices suivants¹.

¹ Incorporation sur la ligne 002 « déficit/excédent de la section d'exploitation reporté »

La situation des comptes 110, 111 et 119 du budget principal et de chaque budget annexe doit être individualisée sur une ligne distincte.

Les colonnes 2 à 4 présentent la situation du compte 110. Elles détaillent le montant des excédents incorporés et à incorporer au budget au titre de l'affectation du résultat à la réduction des charges d'exploitation.

La colonne 2 présente le montant de l'excédent N-2 incorporé au budget N.

La colonne 3 présente le montant de l'excédent N-1 incorporé au budget N.

La colonne 4 présente le montant de l'excédent de l'exercice N-1 à incorporer au budget N+1.

La somme des colonnes 2 à 4 doit correspondre au solde créditeur du compte 110 apparaissant à la balance de sortie de l'exercice N et au passif du bilan.

La colonne 5 présente la situation du compte 111. Elle indique le montant de l'excédent N-1 incorporé au budget N au titre de l'affectation au financement de mesures d'exploitation non reconductibles.

Les colonnes 6 à 11 présentent la situation du compte 119. Elles détaillent le montant des déficits incorporés et à incorporer au budget.

La colonne 6 présente le montant du déficit N-2 incorporé au budget N.

La colonne 7 présente le montant du déficit N-1 à incorporer au budget N+1.

La colonne 8 présente le montant du déficit N-1 incorporé au budget N.

Les colonnes 9, 10 et 11 retracent l'étalement du déficit sur trois exercices.

Trois situations peuvent se rencontrer :

- L'étalement du déficit de l'exercice N-1 sur les exercices N, N+1 et N+2 : Cet étalement donne lieu à l'incorporation du déficit par tiers, aux budgets N, N+1 et N+2 ;

- L'étalement du déficit de l'exercice N-2 sur les exercices N-1, N et N+1 : Cet étalement donne lieu à l'incorporation d'un tiers du déficit au budget N et d'un tiers au budget N+1 ;

- L'étalement du déficit de l'exercice N-3 sur les exercices N-2, N-1 et N : Cet étalement donne lieu à l'incorporation au budget N du dernier tiers du déficit.

Si plusieurs de ces situations coexistent/ se présentent de façon simultanée, des colonnes supplémentaires devront être ajoutées manuellement dans l'état C3 afin de retracer chacune d'entre elles.

La somme des colonnes 6 à 11 doit correspondre au solde débiteur du compte 119 apparaissant à la balance de sortie de l'exercice N et au passif du bilan.

ÉTAT C4 – TABLEAU DE SUIVI DES AMORTISSEMENTS COMPTABLES EXCEDENTAIRES DIFFERES (COMPTE 1161)

Cet état détaille d'une part, l'exercice sur lequel l'amortissement comptable excédentaire différé est constaté (exercice de détermination du résultat) et d'autre part, l'exercice prévisionnel de sa reprise (exercice sur lequel son financement par l'autorité de tarification est attendu).

Les maquettes des états C1 à C4 sont présentées ci-après.

ANNEXE N°2 (suite)
 DETERMINATION DU RESULTAT D'EXPLOITATION DE L'EXERCICE ... (N-1) A AFFECTER AU COURS DE L'EXERCICE (N) (ÉTAT C1)

N° ET INTITULE DES SUBDIVISIONS (1)	RESULTAT D'EXPLOITATION DE L'EXERCICE (N-1) (2)	RESULTAT D'EXPLOITATION DE L'EXERCICE (N-1) RETRAITE PAR L'ORDONNATEUR (3)	RESULTAT INCORPORE AU BUDGET DE L'EXERCICE (N-1) (4)	RESULTAT A AFFECTER AU TITRE DE L'EXERCICE (N-1) (5)

Colonne 1 : Pour les budgets annexes, une ligne par budget annexe.

Colonne 3 : L'ordonnateur retraite le résultat en retirant les dépenses pour autres droits acquis par les salariés non provisionnés en application de l'art. R.314-45 du CASF

Colonne 2-3-4-5 : Faire précéder du signe + ou - selon qu'il s'agit d'un excédent ou d'un déficit.

Colonne 5 : (5) = (2) + (4) ou si colonne (3) servie (5) = (3) + (4)

ANNEXE N°2 (suite)

TABLEAU GENERAL D'AFFECTION DES RESULTATS DE L'EXERCICE (N-1) AU COURS DE L'EXERCICE... (N) (ÉTAT C2)

(1)	(2)	(3)						(4)	(5)	(6)	(7)	Excédent restant à reporter			Déficit restant à reporter			(14)	(15)
		Exécédents 110...	Exécédents 111...	Déficits 119...	Déficits 119...	Exécédents 110...	Exécédents 111...					Déficits 119...	Sur l'exercice Compte 110... Report à nouveau (solde créditeur)	Sur l'exercice Compte 111... Report à nouveau (solde créditeur)	Sur l'exercice Compte 119... Report à nouveau (solde débiteur)	Sur l'exercice Compte 119... Report à nouveau (solde débiteur)	Sur l'exercice Compte 119... Report à nouveau (solde débiteur)			Compte 1063 Dépenses pour autres droits acquis par les exercices... (N-1) non opposables (15)
Initiale des subdivisions	Résultat comptable ou résultat retraité par l'ordonnateur (N-1)	Exécédents 110...	Exécédents 111...	Déficits 119...	Déficits 119...	Déficits 119...	Investissement	Compte 10685 Réserve de trésorerie	Compte 10686 Réserve de compensation- d'amortisse- ment	Compte 10687 Réserve de compensation d'amortisse- ment	Sur l'exercice Compte 110... Report à nouveau (solde créditeur)	Sur l'exercice Compte 111... Report à nouveau (solde créditeur)	Sur l'exercice Compte 119... Report à nouveau (solde débiteur)	Sur l'exercice Compte 119... Report à nouveau (solde débiteur)	Sur l'exercice Compte 119... Report à nouveau (solde débiteur)	Compte 1161 Amortissements comptables excédentaires différés	Compte 1163 Dépenses pour autres droits acquis par les exercices... (N-1) non opposables (15)		
Section d'investissement																			
Section d'exploitation																			
Budget principal																			
Budget annexe 1																			
Total section d'exploitation																			

Colonne 1 : Pour les budgets annexes, une ligne par budget annexe.
 Colonne 2 : Pour la section d'investissement : résultat comptable, pour la section d'exploitation : résultat comptable ou résultat retraité par l'ordonnateur (procédure visant à écarter les dépenses pour autres droits acquis par les salariés non provisionnés en application de l'art R.31445 du CASF). Faire précéder du signe + ou - selon qu'il s'agit d'un excédent ou d'un déficit.
 Colonnes 3, 8, 9, 10, 11, 12 et 13-: Les deux derniers chiffres des comptes 110, 111 et 119 correspondent au millésime.
 Colonne 8 : L'excédent est ici affecté « à la réduction des charges d'exploitation de l'exercice suivant celui au cours duquel il a été constaté ».
 Colonne 9 : L'excédent est ici affecté « au financement de mesures d'exploitation [...] n'accroissant pas les charges d'exploitation des exercices suivant celui auquel il a été affecté ».
 Colonne 10-: L'excédent est ici affecté « à la réduction des charges d'exploitation de l'exercice en cours ».
 Colonne 11 : Le déficit « est imputé aux charges d'exploitation de l'exercice en cours ».
 Colonne 12 : Le déficit « est imputé aux charges d'exploitation de l'exercice en cours ».
 Colonne 13 : « En cas de circonstances exceptionnelles et avec l'accord préalable de l'autorité de tarification concernée, la reprise du déficit peut être étalée sur trois exercices ».
 Colonne 14-: Part du résultat comptable de N-1 affectée à l'excédent d'amortissements comptables en N
 Colonne 15 : cf. état C1 : différence entre colonne (3) et colonne (2)

ANNEXE N°2 (suite)

SITUATION DES COMPTES 110, 111 ET 119 A LA CLOTURE DE L'EXERCICE (N) (ÉTAT C3)

Intitulé des subdivisions (1)	Compte 110		Compte 111		Compte 119					
	sur l'exercice... 110...	sur l'exercice 110...	sur l'exercice... 110...	sur l'exercice... 111...	sur l'exercice... 119...	sur l'exercice... 119...	sur l'exercice... 119...	sur l'exercice... 119...	sur l'exercice... 119...	sur l'exercice... 119...
	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)
Report à nouveau (solde créditeur) Excédent restant à reporter										
« Excédent affecté à des mesures d'exploitation non reconductibles » Excédent restant à reporter										
Budget principal										
Budget annexe I										
.....										
Sous-total										
Total par compte (a)										

Colonne 1 : Pour les budgets annexes, une ligne par budget annexe.

Colonnes 2 et 4 : Il s'agit de l'excédent affecté « à la réduction des charges d'exploitation de l'exercice suivant celui au cours duquel il a été constaté ».

Colonne 3 : Il s'agit de l'excédent affecté « à la réduction des charges d'exploitation de l'exercice en cours ».

Colonne 5 : Il s'agit de l'excédent affecté « au financement de mesures d'exploitation [...] n'accroissant pas les charges d'exploitation des exercices suivant celui auquel il a été affecté ».

Colonnes 6 et 7 : Le déficit « est imputé aux charges d'exploitation de l'exercice suivant celui au cours duquel il a été constaté ».

Colonne 8 : Le déficit « est imputé aux charges d'exploitation de l'exercice en cours ».

Colonnes 9, 10 et 11 : « En cas de circonstances exceptionnelles et avec l'accord préalable de l'autorité de tarification concernée, la reprise du déficit peut être étalée sur trois exercices ».

Colonnes 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10 et 11. Les deux derniers chiffres des comptes 110, 111 et 119 correspondent au millésime.

(a) : Comptes 110, 111 et 119 : le total doit être égal au montant du poste correspondant au bilan.

ANNEXE N°2 (suite)

TABLEAU DE SUIVI DES AMORTISSEMENTS COMPTABLES EXCEDENTAIRES DIFFERES (COMPTE 1161) (ÉTAT C4)

	Exercice de reprise de l'amortissement comptable excédentaire différé (= exercice de détermination du résultat) (2)									
	..... (5)	..... (5)	..... (5)	..... (5)	..... (5)	..... (5)	..... (5)	..... (5)	..... (5)	..... (5)
N (3)										
..... (4)										
..... (4)										
..... (4)										
..... (4)										
..... (4)										
..... (4)										
..... (4)										
..... (4)										
..... (4)										
..... (4)										

(1) : L'affectation au compte 116.1 s'effectue en N+1 dans le cadre de l'affectation des résultats.
 (2) : La reprise du compte 116.1 s'effectue en N+1 dans le cadre de l'affectation des résultats.
 (3) : Doivent apparaître sur la ligne « N » :
 - la régularisation du différentiel entre les amortissements comptabilisés avant le 1^{er} janvier N et ceux qui auraient du être comptabilisés au vu du nouveau plan d'amortissements (régularisation en balance d'entrée)
 - les amortissements comptables excédentaires différés constatés au titre de l'exercice N (qui seront enregistrés au compte 116.1 N+1).
 (4) Préciser l'exercice de constatation de l'amortissement comptable excédentaire différé.
 (5) Préciser l'exercice de reprise de l'amortissement comptable excédentaire différé.

ANNEXE N°2 (SUITE)

FICHE N° 46 : LES ETATS DE SUIVI DE L’AFFECTATION DU RESULTAT D’EXPLOITATION DU COMPTE DE GESTION (ETATS C) - CADRE D’ETAT DES PREVISIONS DE RECETTES ET DE DEPENSES

Le compte de gestion du cadre d'état des prévisions de recettes et de dépenses (EPRD) comporte deux états de suivi de l'affectation du résultat d'exploitation (états C1 et C2). Ces états sont renseignés manuellement par le comptable, à partir des affectations prévues dans les délibérations d'affectation du résultat.

ÉTAT C1 - TABLEAU GENERAL D’AFFECTATION DES RESULTATS DE L’EXERCICE N-1 AU COURS DE L’EXERCICE N

Cet état récapitule l'affectation du résultat d'exploitation de l'exercice N-1 au cours de l'exercice N.

L'affectation du résultat du compte de résultat principal (CRP) et de chaque compte de résultat annexe (CRA) doit être individualisée sur une ligne distincte.

Pour les EHPAD et les PUV, le tableau doit faire apparaître une ligne pour chaque section tarifaire (sections « hébergement » et « soins et dépendance ») tant que le CPOM de l'établissement n'est pas mis en œuvre.

La colonne 2 retrace le montant du résultat comptable de l'exercice N-1.

La colonne 3 retrace le report à nouveau (excédentaire ou déficitaire) de l'exercice N-1.

La colonne 4 correspond à la somme des colonnes 2 et 3 ; elle retrace donc le résultat à affecter au titre de l'exercice N-1.

Les colonnes 5 à 10 récapitulent les différentes affectations données au résultat d'exploitation à affecter au titre de l'exercice N-1. La somme de ces colonnes doit être égale à la colonne 4.

La colonne 5 enregistre les résultats affectés à l'investissement.

La colonne 6 enregistre l'affectation à la couverture du besoin en fonds de roulement (réserve de trésorerie).

La colonne 7 enregistre l'affectation à la réserve de compensation des déficits.

La colonne 8 enregistre l'affectation à la réserve de compensation des charges d'amortissement.

La colonne 9 retrace l'affectation en report à nouveau excédentaire.

La colonne 10 retrace l'affectation en report à nouveau déficitaire.

ÉTAT C2 – DÉTERMINATION DES RÉSULTATS DE L’EXERCICE [N] A AFFECTER AU COURS DE L’EXERCICE [N+1]

Cet état détermine le montant du résultat d'exploitation de l'exercice N à affecter au cours de l'exercice N+1.

Le résultat du compte de résultat principal (CRP) et de chaque compte de résultat annexe (CRA) doit être individualisé sur une ligne distincte.

Pour les EHPAD et les PUV, ce résultat est présenté par sections tarifaires (sections « hébergement » et « soins et dépendance ») tant que le CPOM de l'établissement n'est pas mis en œuvre (une ligne pour chaque section).

La colonne 2 retrace le résultat comptable de l'exercice N.

La colonne 3 retrace le report à nouveau (excédentaire ou déficitaire) constaté à la clôture de l'exercice N.

La colonne 4 correspond à la somme des colonnes 2 et 3 ; elle retrace donc le résultat à affecter au titre de l'exercice N (ce résultat sera affecté au cours de l'exercice N+1).

Les maquettes des états C1 et C2 sont présentées ci-après.

ANNEXE N°2 (SUITE)

TABLEAU GÉNÉRAL D'AFFECTATION DES RÉSULTATS DE L'EXERCICE [N-1] AU COURS DE L'EXERCICE [N] (ÉTAT C1)

INTITULE DU CR (1)	RESULTAT D' EXPLOITATION DE L'EXERCICE [N-1] (2)	REPORT À NOUVEAU [N-1] (3)		RESULTAT A AFFECTER AU TITRE DE L'EXERCICE [N-1] (4) = (2) + (3)	C/10682 Investissement (5)	C/10685 Réserve de trésorerie (6)	C/10686 Réserve de compensation (7)	C/10687 Réserve de compensation des charges d' amortissement (8)	C/110 RAN excédentaire (9)	C/119 RAN défictaire (10)
		RAN excédentaire (SC 110)	RAN défictaire (SD 119)							
ACTIVITE PRINCIPALE										
SERVICE RELEVANT DE L'ARTICLE R.314- 74 DU CASF										
ESMS ...										
ESMS ...										
ESMS...										

(1) : Une ligne par CR (CRP et CRA). Pour les EHPAD, une ligne pour la section « hébergement » et une ligne pour la section « dépendance et soins » tant que l'EHPAD n'a pas signé son CPOM (après signature du CPOM, l'affectation du résultat est globale)

(2) : Faire précéder du signe + ou – selon qu'il s'agit d'un excédent ou d'un déficit.

(3) : Faire précéder du signe + s'il s'agit d'un RAN excédentaire et d'un signe – s'il s'agit d'un RAN défictaire.

Le RAN excédentaire de l'activité principale comprend le compte 1100 du CRPP et l'éventuel compte 1101 du CRPA « service relevant de l'article R.314-74 du CASF » (dans ce cas, faire apparaître les deux RAN sur la ligne « activité principale »).

(6) (7) (8) : Faire précéder du signe + ou – selon qu'il s'agit d'une affectation en réserve ou d'une reprise sur cette réserve.

ANNEXE N°2 (suite)
DÉTERMINATION DES RÉSULTATS DE L'EXERCICE [N] A AFFECTER AU COURS DE L'EXERCICE [N+1] (ÉTAT C2)

INTITULE DU CR (1)	RÉSULTAT D'EXPLOITATION DE L'EXERCICE [N] (2)	REPORT A NOUVEAU [N] (3)		RÉSULTAT A AFFECTER AU TITRE DE L'EXERCICE [N] (4) = (2) + (3)
		Report à nouveau excédentaire (SC 110)	Report à nouveau déficitaire (SD 119)	
ACTIVITÉ PRINCIPALE				
SERVICE RELEVANT DE L'ARTICLE R.314-74 DU CASF				
ESMS ...				
ESMS				
ESMS..				

(1) : Une ligne par CR (CRP et CRA).). Pour les EHPAD, une ligne pour la section « hébergement » et une ligne pour la section « dépendance et soins » tant que l'EHPAD n'a pas signé son CPOM (après signature du CPOM, l'affectation du résultat est globale)

(2) : Faire précéder du signe + ou – selon qu'il s'agit d'un excédent ou d'un déficit.

(3) : Faire précéder du signe + s'il s'agit d'un RAN excédentaire et d'un signe – s'il s'agit d'un RAN déficitaire.

Le RAN excédentaire de l'activité principale comprend le compte 1100 du CRPP et l'éventuel compte 1101 du CRPA « service relevant de l'article R.314-74 du CASF » (dans ce cas, faire apparaître les deux RAN sur la ligne « activité principale »).

ANNEXE N°2 (SUITE)

FICHE N° 47 : EXEMPLE D'AFFECTATION DU RESULTAT D'EXPLOITATION – CADRE DE BUDGET PREVISIONNEL

Exemple d'une résidence autonomie rattachée à un CCAS. Les comptes d'affectation sont à terminaison « 0 » « activité principale » (à l'exception du compte 10682), comme pour les établissements et services autonomes.

1. AFFECTATION DU RÉSULTAT DE L'EXERCICE 2023 EN 2024

1/ Résultat comptable de l'exercice 2023 : +100

2/ Résultat incorporé au budget de l'exercice 2023 : + 20 provenant de la part du résultat excédentaire de l'exercice 2021 affecté à la réduction des charges d'exploitation de N+2 (C/1100).

3/ Résultat à affecter au titre de 2023 : + 120 (+100 +20)

4/ Affectation du résultat : L'excédent est affecté comme suit :

+ 20 au financement de mesures d'exploitation non reconductibles de N+1 (soit 2024) (C/1110)¹

+ 30 en réduction des charges d'exploitation de N+2 (soit 2025) (C/1100)²

+ 50 au financement de l'investissement (C/10682)

+ 20 en réserve de compensation des déficits (compte 106860)

	12	10682	106860	1100	1110	1190
BE 2024	100	40		30 (a)		
Affectation du résultat	100	50	20	20 30 (23) (21) ³	20 (23)	
Totaux	100 | 100		20	20 | 60	20	
Solde au 31/12/2024	soldé	90	20	40 (b)	20 (23)	

Remarque : pour les comptes 110 et 111, le nombre entre parenthèses correspond au millésime (i.e exercice d'origine du résultat affecté en report à nouveau).

(a) La balance d'entrée de 30 se décompose comme suit :

- excédent de 20 issu du résultat 2021 affecté à la réduction des charges d'exploitation de 2023 ;
- excédent de 10 issu du résultat 2022 affecté à la réduction des charges d'exploitation de 2024.

(b) La balance de sortie de 40 se décompose comme suit :

- excédent de 10 issu du résultat 2022 affecté à la réduction des charges d'exploitation de 2024 ;
- excédent de 30 issu du résultat 2023 affecté à la réduction des charges d'exploitation de 2025.

¹ Cette affectation donne lieu à l'inscription d'une recette d'exploitation sur la ligne 002 « Excédent de la section d'exploitation reporté » au budget de l'exercice 2024.

² Cette affectation donne lieu à l'inscription d'une recette d'exploitation sur la ligne 002 « Excédent de la section d'exploitation reporté » au budget de l'exercice 2025.

³ Reprise du résultat incorporé au budget 2023

ANNEXE N°2 (suite)
DÉTERMINATION DU RÉSULTAT D'EXPLOITATION DE L'EXERCICE 2023 À AFFECTER AU COURS DE L'EXERCICE 2024 – ÉTAT C1

N° ET INTITULE DES SUBDIVISIONS	RÉSULTAT D'EXPLOITATION DE L'EXERCICE 2023	RÉSULTAT D'EXPLOITATION DE L'EXERCICE 2023 RETRAITE PAR L'ORDONNATEUR	RÉSULTAT INCORPORÉ AU BUDGET DE L'EXERCICE 2023	RÉSULTAT AFFECTÉ AU TITRE DE L'EXERCICE 2023
Budget principal	+100		+20	+120

TABEAU GÉNÉRAL D'AFFECTATION DES RÉSULTATS DE L'EXERCICE 2023 AU COURS DE L'EXERCICE 2024 – ÉTAT C2

Initulé des subdivisions	Résultat comptable ou résultat retraité par l'ordonnateur de l'exercice 2023	Reprise des résultats antérieurs		Compte 10682 Investissement	Compte 10685 Réserve de trésorerie	Compte 10686 Réserve de compensation	Compte 10687 Réserve de compensation des charges d'amortissement	Excédent restant à reporter			Déficit restant à reporter			Compte 1161 Amortissements comptables excédentaires différés	Compte 1163 Dépenses pour autres droits acquis par les salariés non opposables
		Excédent 110.21	Excédent 111					Déficit 119	sur exercice 2025 C/10.23	sur exercice 2024 C/11.23	sur exercice ... C/10	sur exercice ... C/119	sur exercice ... C/119		
Section d'investissement															
Section d'exploitation															
Budget principal	+100	+20		+50		+20		+30	+20						
Total section d'exploitation	+100	+20		+ 50		+20		+ 30	+20						

ANNEXE N°2 (suite)

2. AFFECTATION DU RÉSULTAT DE L'EXERCICE 2024 EN 2025

1/ Résultat comptable de l'exercice 2024 : -70

2/ Résultat incorporé au budget de l'exercice 2024 : + 30 provenant, d'une part, du résultat excédentaire de 2022 affecté à la réduction des charges d'exploitation de N+2 (+ 10) (C/1100) et, d'autre part, du résultat excédentaire de 2023 affecté au financement des mesures d'exploitation non reconductibles de N+1 (+ 20) (C/1110).

3/ Résultat à affecter au titre de 2024 : - 40 (-70 +30)

4/ Affectation du résultat : Le déficit est couvert comme suit :

- Reprise de la réserve de compensation des déficits pour 20 (C/106860)
- Pour le reliquat (20), ajout aux charges d'exploitation de l'exercice N+2 (soit 2026) (C/1190)¹

	12	10682	106860	1100	1110	1190
BE 2025	70	90	20	40 (a)	20 (23)	
Affectation du résultat	70		20	10 (22) ²	20 (23) ²	20 (24)
Totaux	70 | 70	90	20 | 20	10 | 40	20 | 20	20
Solde au 31/12/2025	soldé	90	soldé	30 (23)	soldé	20 (24)

Remarque : pour les comptes 110, 111 et 119, le nombre entre parenthèses correspond au millésime (i.e exercice d'origine du résultat affecté en report à nouveau).

(a) La balance d'entrée de 40 se décompose comme suit :

- excédent de 10 issu du résultat 2022 affecté à la réduction des charges d'exploitation de 2024 ;
- excédent de 30 issu du résultat 2023 affecté à la réduction des charges d'exploitation de 2025.

¹ Cette affectation donne lieu à l'inscription d'une dépense d'exploitation sur la ligne 002 « Déficit de la section d'exploitation reporté » au budget de l'exercice 2026.

² Reprise du résultat incorporé au budget 2024

ANNEXE N°2 (suite)
DÉTERMINATION DU RÉSULTAT D'EXPLOITATION DE L'EXERCICE 2024 À AFFECTER AU COURS DE L'EXERCICE 2025 – ÉTAT C1

N° ET INTITULE DES SUBDIVISIONS	RÉSULTAT D'EXPLOITATION DE L'EXERCICE 2024	RÉSULTAT D'EXPLOITATION DE L'EXERCICE 2024 RETRAITE PAR L'ORDONNATEUR	RÉSULTAT INCORPORE AU BUDGET DE L'EXERCICE 2024	RÉSULTAT A AFFECTER AU TITRE DE L'EXERCICE 2024
Budget principal	- 70	- 70	+ 30	- 40

TABEAU GENERAL D'AFFECTATION DES RESULTATS DE L'EXERCICE 2024 AU COURS DE L'EXERCICE 2025 – ÉTAT C2

Initulé des subdivisions	Résultat comptable ou résultat retraité par l'ordonnateur de l'exercice 2024	Reprise des résultats antérieurs		Compte 10682 Investissement	Compte 10685 Réserve de trésorerie	Compte 10686 Réserve de compensation	Compte 10687 Réserve de compensation des charges d'amortissement	Excédent restant à reporter			Déficit restant à reporter			Compte 1161 Amortissements comptables excédentaires différés	Compte 1163 Dépenses pour autres droits acquis par les salariés non opposables
		Excédent 110.22	Excédent 111.23					Déficit 119	sur exercice C/110 Report à nouveau (solde créditeur)	sur exercice C/111 Report à nouveau (solde créditeur)	sur exercice C/110 Report à nouveau (solde créditeur)	sur exercice 2026 C/119.24 Report à nouveau (solde débiteur)	sur exercice C/119 Report à nouveau (solde débiteur)		
Section d'investissement															
Section d'exploitation															
Budget principal	- 70	+ 10	+ 20			- 20						- 20			
Total section d'exploitation	- 70	+ 10	+ 20			- 20						- 20			

ANNEXE N°2 (suite)

3. AFFECTATION DU RÉSULTAT DE L'EXERCICE 2025 EN 2026

1/ Résultat comptable de l'exercice 2025 : +10

2/ Résultat incorporé au budget de l'exercice 2025 : + 30 provenant du résultat excédentaire de 2023 affecté à la réduction des charges d'exploitation de N+2 (C/1100).

3/ Résultat à affecter au titre de 2025 : +40 (+10+30)

4/ Affectation du résultat : L'excédent est affecté comme suit :

- +25 en réserve de compensation des déficits (C/106860)

- +15 en réduction des charges d'exploitation de l'exercice N+2 (soit 2027) (C/1100)¹

	12		10682		106860		1100		1110		1190	
BE 2026		10		90				30 (23)				20 (24)
Affectation du résultat		10				25	30 (23) ²	15 (25)				
Totaux	10	10		90		25	30	45				20
Solde au 31/12/2026		soldé		90		25		15 (25)				20 (24)

Remarque : pour les comptes 110 et 119, le nombre entre parenthèses correspond au millésime (i.e exercice d'origine du résultat affecté en report à nouveau).

¹ Cette affectation donne lieu à l'inscription d'une recette d'exploitation sur la ligne 002 « Excédent de la section d'exploitation reporté » au budget de l'exercice 2027.

² Reprise du résultat incorporé au budget 2025

ANNEXE N°2 (suite)
DÉTERMINATION DU RÉSULTAT D'EXPLOITATION DE L'EXERCICE 2025 À AFFECTER AU COURS DE L'EXERCICE 2026 – ÉTAT C1

N° ET INTITULE DES SUBDIVISIONS	RESULTAT D'EXPLOITATION DE L'EXERCICE 2025	RESULTAT D'EXPLOITATION DE L'EXERCICE 2025 RETRAITE PAR L'ORDONNATEUR	RESULTAT INCORPORE AU BUDGET DE L'EXERCICE 2025	RESULTAT A AFFECTER AU TITRE DE L'EXERCICE 2025
Budget principal	+10		+30	+40

TABEAU GENERAL D'AFFECTATION DES RESULTATS DE L'EXERCICE 2025 AU COURS DE L'EXERCICE 2026 – ÉTAT C2

Initiale des subdivisions	Résultat comptable ou résultat retraité par l'ordonnateur de l'exercice 2025	Reprise des résultats antérieurs	Compte 10682 Investissement	Compte 10685 Réserve de trésorerie	Compte 10686 Réserve de compensation	Compte 10687 Réserve de compensation des charges d'amortis- sement	Excédent restant à reporter			Déficit restant à reporter			Compte 1163 Dépenses pour autres droits acquis par les salariés, non opposables	
							Excédent 110.23	Excédent 111	Déficit 119	sur exercice 2027 C/10.25 Report à nouveau (solde créditeur)	sur exercice ... C/111 Report à nouveau (solde créditeur)	sur exercice ... C/110 Report à nouveau (solde créditeur)		sur exercice ... C/119 Report à nouveau (solde débitéur)
Section d'investissement														
Section d'exploitation														
Budget principal	+10	+30			+25		+15							
Total, section d'exploitation	+10	+30			+25		+15							

ANNEXE N°2 (suite)

4. AFFECTATION DU RÉSULTAT DE L'EXERCICE 2026 EN 2027

1/ Résultat comptable de l'exercice 2026 : +10

2/ Résultat incorporé au budget de l'exercice 2026 : - 20 provenant du résultat déficitaire de 2024 ajouté aux charges d'exploitation de l'exercice N+2 (C/1190).

3/ Résultat à affecter au titre de 2026 : - 10 (+10- 20)

Par ailleurs, l'établissement a réalisé en 2026 une plus-value nette de cession de 5. Cette plus-value doit être affectée au financement de l'investissement (C/10682)¹.

4/ Affectation du résultat :

Le déficit de 10 est couvert par reprise de la réserve de compensation des déficits (C/106860).

Le solde de cette réserve permet également de couvrir la plus-value nette de cession. Cette dernière est donc comptabilisée par reprise de la réserve.

	12		10682		106860		1100		1110		1190		
BE 2027		10		90		25		15 (25)				20 (24)	
Affectation du résultat	10				10							20 (24) ²	
Comptabilisation de la plus-value nette de cession				5	5								
Totaux	10	10		95	15	25		15				20	20
Solde au 31/12/2027		soldé		95		10		15 (25)					soldé

Remarque : pour les comptes 110 et 119, le nombre entre parenthèses correspond au millésime (i.e exercice d'origine du résultat affecté en report à nouveau).

¹ Voir commentaire du compte 10682 et paragraphe 3.1.2 du titre 2, chapitre 1

² Reprise du résultat incorporé au budget 2026

ANNEXE N°2 (suite)

FICHE N° 48 : EXEMPLE D’AFFECTATION DU RESULTAT D’EXPLOITATION – CADRE D’ETAT DES PREVISIONS DE RECETTES ET DE DEPENSES

Dans l'exemple, un EHPAD autonome (compte de résultat principal - CRP) gère un SSIAD en budget annexe (compte de résultat annexe - CRA).

L'EHPAD signe son CPOM en 2025. Le CPOM prévoit une entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2026. Le SSIAD ne fait pas l'objet d'un CPOM spécifique mais est intégré au CPOM de l'EHPAD.

Tant que le CPOM n'entre pas en vigueur (exercices 2023, 2024 et 2025) :

- le résultat de l'EHPAD est affecté par sections tarifaires : section « hébergement » et section « soins et dépendance » ;
- le SSIAD est soumis à l'obligation d'équilibre strict. L'affectation de son résultat en report en nouveau donne donc lieu, dans son compte de résultat prévisionnel, à l'inscription d'une recette ou d'une dépense sur la ligne 002.

Une fois que le CPOM est entré en vigueur (à compter de l'exercice 2026) :

- le résultat de l'EHPAD est affecté globalement (affectation globale du résultat de l'exercice 2026 dans les comptes 2027) ;
- le SSIAD n'est plus soumis à l'obligation d'équilibre strict. L'affectation de son résultat en report en nouveau ne donne plus lieu à l'inscription d'une ligne 002 dans son compte de résultat prévisionnel (plus d'inscription de ligne 002 à compter de l'EPRD 2026).

ANNEXE N°2 (suite)

1. AFFECTATION DU RÉSULTAT DE L'EXERCICE 2023 EN 2024

1/ Résultat comptable de l'exercice 2023

CRP « EHPAD »

Section hébergement : + 30

Section dépendance : + 10

Section soins : - 30

CRA « SSIAD » : - 45

=> BE 2023 du compte 12 : -35

2/ Report à nouveau sur l'exercice 2023

Le report à nouveau sur l'exercice 2023 correspond au solde cumulé des comptes 110 et 119 au 31/12/2023

CRP « EHPAD »

Section hébergement : -20 (C/11931)

Section soins et dépendance : +25 (C/11032)

CRA « SSIAD » : 0

3/ Résultat à affecter

CRP « EHPAD » :

Section hébergement : +10 (+30-20)

Section dépendance et soins : +5 (+10-30+25)

CRA « SSIAD » : -45

4/ Affectation du résultat¹

CRP « EHPAD »

Section hébergement : + 10 en report à nouveau excédentaire (C/11031)

Section dépendance et soins : + 5 en réserve de compensation des déficits (C/1068632)

CRA « SSIAD » : - 45 en report à nouveau déficitaire (C/1198)²

¹ Affectation au vu de la délibération du conseil d'administration de l'ESSMS

² Cette affectation donne lieu, dans le CRPA « SSIAD » de l'exercice 2024, à l'inscription d'une dépense d'exploitation de 45 sur ligne 002 « Déficit antérieur du CRP reporté » (l'EHPAD n'ayant pas encore signé de CPOM intégrant le SSIAD, le SSIAD est soumis à l'obligation d'équilibre de son CRPA qui présente une ligne 002 participant à cet équilibre budgétaire).

ANNEXE N° 2 (suite)

	12	10682	1068632	11031	11032	1108	11931	11932	1198
<u>Balance d'entrée 2024</u>	35				25		20		
<i>(Pour mémoire, décomposition du résultat :</i>									
<i>CRP EHPAD</i>									
<i>Hébergement</i>	30								
<i>Dépendance</i>	10								
<i>Soins</i>	30								
<i>CRA SSIAD)</i>	45								
<u>Affectation du résultat</u>									
CRP EHPAD									
Hébergement	30			10			20		
Dépendance et soins	10 30		5		25				45
CRA SSIAD	45								
Totaux	75 75		5	10	25 25		20 20		45
<u>Solde au 31/12/2024</u>	solde		5	10	solde		solde		45

ANNEXE N°2 (suite)

COMPTE DE GESTION 2024 - ÉTAT C1
TABLEAU GÉNÉRAL D'AFFECTATION DES RÉSULTATS DE L'EXERCICE 2023 AU COURS DE L'EXERCICE 2024

INTITULE DU CR (1)	RÉSULTAT D'EXPLOITATION DE L'EXERCICE 2023 (2)	REPORT À NOUVEAU N-1 (3)		RÉSULTAT AFFECTÉ AU TITRE DE L'EXERCICE 2023 (4) = (2) + (3)	C/10682 Investissement (5)	C/10685 Réserve de trésorerie (6)	C/10686 Réserve de compensation (7)	C/10687 Réserve de compensation des charges d'amortissement (8)	C/110 RAN excédentaire (9)	C/119 RAN déficitaire (10)
		RAN excédentaire (SC 110)	RAN déficitaire (SD 119)							
CRP EHPAD										
Hébergement	+30		-20	+10					10	
Dépendance et soins	-20	+25		+5			+5			
CRA SSIAD	-45			-45						45

(1) : Une ligne par CR (CRP et CRA). Pour les EHPAD, une ligne pour la section « hébergement » et une ligne pour la section « dépendance et soins » tant que l'EHPAD n'a pas signé son CPOM (après signature du CPOM, l'affectation du résultat est globale)

(2) : Faire précéder du signe + ou - selon qu'il s'agit d'un excédent ou d'un déficit.

(3) : Faire précéder du signe + s'il s'agit d'un RAN excédentaire et d'un signe - s'il s'agit d'un RAN déficitaire.

Le RAN excédentaire de l'activité principale comprend le compte 1100 du CRPP et l'éventuel compte 1101 du CRPA « service relevant de l'article R.314-74 du CASF » (dans ce cas, faire apparaître les deux RAN sur la ligne « activité principale »).

(6) (7) (8) : Faire précéder du signe + ou - selon qu'il s'agit d'une affectation en réserve ou d'une reprise sur cette réserve.

ANNEXE N°2 (suite)

2. AFFECTATION DU RÉSULTAT DE L'EXERCICE 2024 EN 2025

1/ Résultat comptable de l'exercice 2024

CRP « EHPAD »

Section hébergement : + 25

Section dépendance et soins : - 20

CRA « SSIAD » : + 60

=> BE 2025 du compte 12 : +65

2/ Report à nouveau sur l'exercice 2024

CRP « EHPAD »

Section hébergement : +10 (C/11031)

Section dépendance et soins : 0

CRA « SSIAD » : -45 (C/1198)

3/ Résultat à affecter

CRP « EHPAD » :

Section hébergement : +35 (+25+10)

Section dépendance et soins : -20

CRA « SSIAD » : +15 (+60-45)

4/ Affectation du résultat

CRP « EHPAD »

Section hébergement : + 35 en report à nouveau excédentaire (C/11031)

Section dépendance et soins : -20 : reprise de la réserve de compensation des déficits pour 5 (C/1068632) et affectation du reliquat (15) en report à nouveau déficitaire (C/11932)

CRA « SSIAD » : +10 au financement de l'investissement (C/10682) et + 5 en report à nouveau excédentaire (C/1108)¹

¹ Cette affectation donne lieu, dans le CRPA « SSIAD » de l'exercice 2025, à l'inscription d'une recette d'exploitation de 5 sur ligne 002 « Excédent antérieur du CRP reporté ».

ANNEXE N° 2 (suite)

	12	10682	1068632	11031	11032	1108	11931	11932	1198
<u>Balance d'entrée 2025</u>	65		5	10					45
<i>(Pour mémoire, décomposition du résultat :</i>									
CRP EHPAD									
Hébergement	25								
Dépendance et soins	20								
CRA SSIAD)	60								
<u>Affectation du résultat</u>									
CRP EHPAD									
Hébergement	25			10					
Dépendance et soins	20		5					15	
CRA SSIAD	60	10				5			45
Totaux	85	10	5	10		5		15	45
<u>Solde au 31/12/2025</u>	soldé	10	soldé	35		5		15	soldé

ANNEXE N°2 (suite)

COMPTE DE GESTION 2025 - ÉTAT C1
TABLEAU GÉNÉRAL D'AFFECTATION DES RÉSULTATS DE L'EXERCICE 2024 AU COURS DE L'EXERCICE 2025

INTITULE DU CR (1)	RÉSULTAT D'EXPLOITATION DE L'EXERCICE 2024 (2)	REPORT À NOUVEAU N-1 (3)		RÉSULTAT A AFFECTER AU TITRE DE L'EXERCICE 2024 (4) = (2) + (3)	C/10682 Investissement (5)	C/10685 Réserve de trésorerie (6)	C/10686 Réserve de compensation (7)	C/10687 Réserve de compensation des charges d'amortissement (8)	C/110 RAN excédentaire (9)	C/119 RAN déficitaire (10)
		RAN excédentaire (SC 110)	RAN déficitaire (SD 119)							
CRP EHPAD										
Hébergement	+25	+10		+35					35	
Dépendance et soins	-20			-20			-5			15
CRA SSIAD	+60		-45	+15	10				5	

(1) : Une ligne par CR (CRP et CRA). Pour les EHPAD, une ligne pour la section « hébergement » et une ligne pour la section « dépendance et soins » tant que l'EHPAD n'a pas signé son CPOM (après signature du CPOM, l'affectation du résultat est globale)

(2) : Faire précéder du signe + ou - selon qu'il s'agit d'un excédent ou d'un déficit.

(3) : Faire précéder du signe + s'il s'agit d'un RAN excédentaire et d'un signe - s'il s'agit d'un RAN déficitaire.

Le RAN excédentaire de l'activité principale comprend le compte 1100 du CRPP et l'éventuel compte 1101 du CRPA « service relevant de l'article R.314-74 du CASF » (dans ce cas, faire apparaître les deux RAN sur la ligne « activité principale »).

(6) (7) (8) : Faire précéder du signe + ou - selon qu'il s'agit d'une affectation en réserve ou d'une reprise sur cette réserve.

ANNEXE N°2 (suite)

3. AFFECTATION DU RÉSULTAT DE L'EXERCICE 2025 EN 2026

1/ Résultat comptable de l'exercice 2025

CRP « EHPAD »

Section hébergement : - 20

Section dépendance et soins : +40

CRA « SSIAD » : + 55

=> BE 2026 du compte 12 : +75

2/ Report à nouveau sur l'exercice 2025

CRP « EHPAD »

Section hébergement : +35 (C/11031)

Section dépendance et soins : -15 (C/11932)

CRA « SSIAD » : +5 (C/1108)

3/ Résultat à affecter

CRP « EHPAD » :

Section hébergement : +15 (-20+35)

Section dépendance et soins : +25 (+40-15)

CRA « SSIAD » : +60 (+55+5)

4/ Affectation du résultat

CRP « EHPAD »

Section hébergement : + 15 au financement de l'investissement (C/10682), après avoir préalablement apuré le déficit d'exploitation de la section par le report à nouveau excédentaire (C/11031)

Section dépendance et soins : +10 en réserve de compensation des déficits (C/1068632) et +15 en report à nouveau excédentaire (C/11032), après avoir préalablement apuré le report à nouveau déficitaire (C/11932) par l'excédent d'exploitation de la section.

CRA « SSIAD » : +60 en report à nouveau excédentaire (C/1108)¹

¹ Le CPOM de l'EHPAD, qui intègre le SSIAD, entre en vigueur à compter de l'exercice 2026. Par conséquent, à compter de l'EPRD 2026, le SSIAD n'est plus soumis à l'obligation d'équilibre strict de son CRPA ; son CRPA ne présente donc plus de ligne 002 « Excédent antérieur du CRP reporté ». Ainsi, le résultat d'exploitation 2025 du SSIAD affecté en report à nouveau en 2026 ne se traduit plus par l'inscription d'une ligne 002.

ANNEXE N°2 (suite)

	12	10682	1068632	11031	11032	1108	11931	11932	1198
<u>Balance d'entrée 2026</u>	75	10		35		5		15	
<i>(Pour mémoire, décomposition du résultat :</i>									
<i>CRP EHPAD</i>									
<i>Hébergement</i>	20								
<i>Dépendance et soins</i>	40								
<i>CRA SSIAD)</i>	55								
<u>Affectation du résultat</u>									
CRP EHPAD									
Hébergement	20	15		35					
Dépendance et soins	40		10		15			15	
CRA SSIAD	55					5 60			
Totaux	95 95	25	10	35 35	15	5 65		15 15	
<u>Solde au 31/12/2026</u>	solde	25	10	solde	15	60		solde	

ANNEXE N°2 (suite)

COMPTE DE GESTION 2026 - ÉTAT C1
TABLEAU GÉNÉRAL D'AFFECTATION DES RÉSULTATS DE L'EXERCICE 2025 AU COURS DE L'EXERCICE 2026

INTITULE DU CR (1)	RÉSULTAT D'EXPLOITATION DE L'EXERCICE 2025 (2)	REPORT À NOUVEAU N-1 (3)		RÉSULTAT AFFECTÉ AU TITRE DE L'EXERCICE 2025 (4) = (2) + (3)	C/10682 Investissement (5)	C/10685 Réserve de trésorerie (6)	C/10686 Réserve de compensation (7)	C/10687 Réserve de compensation des charges d'amortissement (8)	C/110 RAN excédentaire (9)	C/119 RAN déficitaire (10)
		RAN excédentaire (SC 110)	RAN déficitaire (SD 119)							
CRP EHPAD										
Hébergement	-20	+35		+15	15					
Dépendance et soins	+40		-15	+25			+10		15	
CRA SSIAD	+55	+5		+60					60	

(1) : Une ligne par CR (CRP et CRA). Pour les EHPAD, une ligne pour la section « hébergement » et une ligne pour la section « dépendance et soins » tant que l'EHPAD n'a pas signé son CPOM (après signature du CPOM, l'affectation du résultat est globale)

(2) : Faire précéder du signe + ou - selon qu'il s'agit d'un excédent ou d'un déficit.

(3) : Faire précéder du signe + s'il s'agit d'un RAN excédentaire et d'un signe - s'il s'agit d'un RAN déficitaire.

Le RAN excédentaire de l'activité principale comprend le compte 1100 du CRPP et l'éventuel compte 1101 du CRPA « service relevant de l'article R.314-74 du CASF » (dans ce cas, faire apparaître les deux RAN sur la ligne « activité principale »).

(6) (7) (8) : Faire précéder du signe + ou - selon qu'il s'agit d'une affectation en réserve ou d'une reprise sur cette réserve.

ANNEXE N°2 (suite)

4. AFFECTATION DU RÉSULTAT DE L'EXERCICE 2026 EN 2027

Le CPOM de l'EHPAD est entré en vigueur en 2026, y compris pour les nouvelles modalités d'affectation du résultat. Le résultat de l'exercice 2026 de l'EHPAD s'effectue donc globalement, et plus par sections tarifaires.

Dans un premier temps, le comptable solde les comptes à terminaison « 31 » et « 32 » par les comptes à terminaison « 0 » par opérations non budgétaires.

Puis, il procède à l'enregistrement des écritures d'affectation du résultat.

1/ Résultat comptable de l'exercice 2026

CRP « EHPAD » : +35

CRA « SSIAD » : -55

=> BE 2027 du compte 12 : -20

2/ Report à nouveau sur l'exercice 2026

CRP « EHPAD » : +15 (issu du compte 11032 qui devient 1100 en 2027)

CRA « SSIAD » : +60 (C/1108)

3/ Résultat à affecter

CRP « EHPAD » : +50 (35+15)

CRA « SSIAD » : +5 (-55+60)

4/ Affectation du résultat

CRP « EHPAD » : +50 en report à nouveau excédentaire (C/1100)

CRA « SSIAD » : +5 en report à nouveau excédentaire (C/1108)

ANNEXE N° 2 (suite)

	12	10682	106860	1068632	1100	11032	1108	1190	1198
<u>Balance d'entrée 2027</u>	20	25		10		15	60		
<i>(Pour mémoire, décomposition du résultat :</i>									
CRP EHPAD	35								
CRA SSIAD)	55								
<u>Apurement C/1068632</u>			10	10					
<u>Appurement C/11032</u>					15	15			
<u>Affectation du résultat</u>									
CRP EHPAD	35				15	50			
CRA SSIAD	55						60	5	
Totaux	55	25	10	10	15	65	60	65	
<u>Solde au 31/12/2027</u>	soldé	25	10	soldé	50	soldé	5		

ANNEXE N°2 (suite)

COMPTE DE GESTION 2027 - ÉTAT C1
TABLEAU GÉNÉRAL D'AFFECTATION DES RÉSULTATS DE L'EXERCICE 2026 AU COURS DE L'EXERCICE 2027

INTITULE DU CR (1)	RESULTAT D'EXPLOITATION DE L'EXERCICE 2026 (2)	REPORT À NOUVEAU N-1 (3)		RESULTAT AFFECTÉ AU TITRE DE L'EXERCICE 2026 (4) = (2) + (3)	C/10682 Investissement (5)	C/10685 Réserve de trésorerie (6)	C/10686 Réserve de compensation (7)	C/10687 Réserve de compensation des charges d'amortissement (8)	C/110 RAN excédentaire (9)	C/119 RAN déficitaire (10)
		RAN excédentaire (SC 110)	RAN déficitaire (SD 119)							
CRP EHPAD	+35	+15		+50					50	
CRA SSIAD	-55	+60		+5					5	

(1) : Une ligne par CR (CRP et CRA). Pour les EHPAD, une ligne pour la section « hébergement » et une ligne pour la section « dépendance et soins » tant que l'EHPAD n'a pas signé son CPOM (après signature du CPOM, l'affectation du résultat est globale)

(2) : Faire précéder du signe + ou - selon qu'il s'agit d'un excédent ou d'un déficit.

(3) : Faire précéder du signe + s'il s'agit d'un RAN excédentaire et d'un signe - s'il s'agit d'un RAN déficitaire.

Le RAN excédentaire de l'activité principale comprend le compte 1100 du CRPP et l'éventuel compte 1101 du CRPA « service relevant de l'article R.314-74 du CASF » (dans ce cas, faire apparaître les deux RAN sur la ligne « activité principale »).

(6) (7) (8) : Faire précéder du signe + ou - selon qu'il s'agit d'une affectation en réserve ou d'une reprise sur cette réserve.

ANNEXE 3 : Niveau de vote des crédits budgétaires des établissements et services relevant du cadre de budget prévisionnel

Les établissements et services sociaux et médico-sociaux publics votent leurs prévisions budgétaires comme suit :

- pour la section d'exploitation, par groupes fonctionnels¹ ;
- pour la section d'investissement, au niveau de comptes principaux².

1) COMPOSITION DES GROUPES FONCTIONNELS (SECTION D'EXPLOITATION)³

1.1) Charges d'exploitation

- **Groupe fonctionnel I « Dépenses afférentes à l'exploitation courante »** (codifié 011 dans l'application Hélios)

Ce groupe comprend les comptes suivants :

- 60 ;
- 611 ;
- 624, 625, 626 et 628 ;
- 709 et 713 (en dépenses).

- **Groupe fonctionnel II « Dépenses afférentes au personnel »** (codifié 012 dans l'application Hélios)

Ce groupe comprend les comptes suivants :

- 621 et 622
- 631 et 633 ;
- 64.

- **Groupe fonctionnel III « Dépenses afférentes à la structure »** (codifié 016 dans l'application Hélios)

Ce groupe comprend les comptes suivants :

- 61 (sauf compte 611) ;
- 623 et 627 ;
- 635 et 637 ;
- 65, 66, 67 et 68

¹ Article L.315-15 du code de l'action sociale et des familles.

² Arrêté du 29 décembre 2016 fixant la composition des titres prévus à l'article R.314-214 du code de l'action sociale et des familles et le niveau de vote des crédits d'investissement des établissements publics sociaux et médico-sociaux (NOR : AFSA1619041A)

³ La composition des groupes fonctionnels est fixée par l'arrêté du 20 décembre 2021 relatif à la composition des groupes fonctionnels prévus au I de l'article L. 315-15 du code de l'action sociale et des familles (NOR : SSAA2132928A)

1.2) Produits d'exploitation

- **Groupe fonctionnel I « Produits de la tarification »** (codifié 017 dans l'application Hélios)

Ce groupe comprend le compte suivant :

- 73.

- **Groupe fonctionnel II « Autres produits relatifs à l'exploitation »** (codifié 018 dans l'application Hélios)

Ce groupe comprend les comptes suivants :

- 70, 71, 72, 74 et 75 ;

- 603, 609, 619, 629, 6419, 6429, 6439, 6459, 6469, 6479 et 6489 (en recettes).

- **Groupe fonctionnel III « Produits financiers, produits exceptionnels et produits non encaissables »** (codifié 019 dans l'application Hélios)

Ce groupe comprend les comptes suivants :

- 76, 77, 78 et 79.

2) COMPOSITION DES COMPTES PRINCIPAUX (SECTION D'INVESTISSEMENT)¹

Les comptes principaux sont ouverts en emplois et en ressources.

Ils correspondent :

- aux comptes à deux chiffres pour la classe 1 (chapitres 10, 13, 14, 15 et 16) ;

- aux comptes à deux chiffres pour la classe 2 (chapitres 20, 21, 23, 26, 27, 28 et 29) ;

- aux comptes 39, 49 et 59 ;

- au compte 481.

¹ La composition des comptes principaux est définie dans l'arrêté du 29 décembre 2016 fixant la composition des titres prévus à l'article R.314-214 du code de l'action sociale et des familles et le niveau de vote des crédits d'investissement des établissements publics sociaux et médico-sociaux (NOR : AFSA1619041A)

ANNEXE 4 : Niveau de vote des prévisions budgétaires des établissements et services relevant du cadre d'état des prévisions de recettes et de dépenses (EPRD)

Les établissements et services sociaux et médico-sociaux publics qui relèvent du cadre d'état des prévisions de recettes et de dépenses (EPRD) votent leurs prévisions budgétaires comme suit :

- pour le compte de résultat prévisionnel (crédits d'exploitation), par groupes fonctionnels¹ ;
- pour le tableau de financement prévisionnel (crédits d'investissement), par titres² .

1) COMPOSITION DES GROUPES FONCTIONNELS (COMPTE DE RÉSULTAT PRÉVISIONNEL)³

1.1) Charges d'exploitation

- **Groupe fonctionnel I « Dépenses afférentes à l'exploitation courante »** (codifié 011 dans l'application Hélios)

Ce groupe comprend les comptes suivants :

- 60 ;
- 611 ;
- 624, 625, 626 et 628 ;
- 709 et 713 (en dépenses).

- **Groupe fonctionnel II « Dépenses afférentes au personnel »** (codifié 012 dans l'application Hélios)

Ce groupe comprend les comptes suivants :

- 621 et 622
- 631 et 633 ;
- 64.

- **Groupe fonctionnel III « Dépenses afférentes à la structure »** (codifié 016 dans l'application Hélios)

Ce groupe comprend les comptes suivants :

- 61 (sauf compte 611) ;
- 623 et 627 ;
- 635 et 637 ;
- 65, 66, 67 et 68.

¹ Article L.315-15 du code de l'action sociale et des familles

² Arrêté du 29 décembre 2016 fixant la composition des titres prévus à l'article R.314-214 du code de l'action sociale et des familles et le niveau de vote des crédits d'investissement des établissements publics sociaux et médico-sociaux (NOR : AFSA1619041A)

³ La composition des groupes fonctionnels est fixée par l'arrêté du 20 décembre 2021 relatif à la composition des groupes fonctionnels prévus au I de l'article L. 315-15 du code de l'action sociale et des familles (NOR : SSAA2132928A)

1.2) Produits d'exploitation

- **Groupe fonctionnel I « Produits de la tarification »** (codifié 017 dans l'application Hélios)

Ce groupe comprend le compte suivant :

- 73.

- **Groupe fonctionnel II « Autres produits relatifs à l'exploitation »** (codifié 018 dans l'application Hélios)

Ce groupe comprend les comptes suivants :

- 70, 71, 72, 74 et 75 ;

- 603, 609, 619, 629, 6419, 6429, 6439, 6459, 6469, 6479 et 6489 (en recettes).

- **Groupe fonctionnel III « Produits financiers, produits exceptionnels et produits non encaissables »** (codifié 019 dans l'application Hélios)

Ce groupe comprend les comptes suivants :

- 76, 77, 78 et 79.

2) COMPOSITION DES TITRES (TABLEAU DE FINANCEMENT PRÉVISIONNEL)¹

2.1) Emplois

- **Titre 1 « Remboursement des dettes financières »** (codifié 021 dans l'application Hélios)

Ce titre comprend le compte suivant :

- 16.

- **Titre 2 « Acquisition d'éléments de l'actif immobilisé »** (codifié 022 dans l'application Hélios)

Ce titre comprend les comptes suivants :

- 20, 21, 23, 26 et 27 (sauf 2768).

- **Titre 3 « Autres emplois »** (codifié 026 dans l'application Hélios)

Ce titre comprend le compte et le chapitre suivants :

- 481 ;

- Chapitre 071 - Annulation de titres sur exercices clos²

2.2) Ressources

- **Titre 1 « Augmentation des capitaux propres »** (codifié 027 dans l'application Hélios)

¹ La composition des titres est définie dans l'arrêté du 29 décembre 2016 fixant la composition des titres prévus à l'article R.314-214 du code de l'action sociale et des familles et le niveau de vote des crédits d'investissement des établissements publics sociaux et médico-sociaux (AFSA1619041A)

² Le chapitre 071 comprend tous les comptes en ressources sauf le compte 16

Ce titre comprend les comptes suivants :

- 10 et 13.

- **Titre 2 « Augmentation des dettes financières »** (codifié 028 dans l'application Hélios)

Ce titre comprend le compte suivant :

- 16.

- **Titre 3 « Autres ressources »** (codifié 029 dans l'application Hélios)

Ce titre comprend les comptes et le chapitre suivants :

- 27 (sauf 271, 272, 273 et 2768)

- 775

- Chapitre 070 - Annulations de mandats sur exercices clos¹

¹ Le chapitre 070 comprend tous les comptes en emplois sauf les comptes 16, 274, 275 et 2761