



GOVERNEMENT

*Liberté
Égalité
Fraternité*

INSTRUCTION INTERMINISTÉRIELLE N° DGCS/SD5B/DGCL/DGFIP/CL1B/2023/29 du 6 juin 2023 relative à la mise à jour de l'instruction budgétaire et comptable M22 applicable aux établissements et services sociaux et médico-sociaux (ESSMS) publics au 1^{er} janvier 2023 (mise à jour du plan comptable et du tome I « Le cadre comptable »)

Le ministre de l'Intérieur et des Outre-mer
Le ministre des solidarités, de l'autonomie
et des personnes handicapées
Le ministre délégué auprès du ministre de l'économie, des finances
et de la souveraineté industrielle et numérique,
chargé des comptes publics

à

Mesdames et Messieurs les préfets de région
Mesdames et Messieurs les directeurs généraux
des agences régionales de santé
Mesdames et Messieurs les directeurs régionaux
et départementaux des finances publiques

Copie à :

Mesdames et Messieurs les préfets de département
Mesdames et Messieurs les directeurs régionaux de l'économie,
de l'emploi, du travail et des solidarités
Monsieur le directeur régional et interdépartemental de l'économie,
de l'emploi, du travail et des solidarités
Mesdames et Messieurs les directeurs de l'économie,
de l'emploi, du travail et des solidarités
Madame la directrice de la Direction régionale et interdépartementale
de l'hébergement et du logement
Mesdames et Messieurs les directeurs des directions départementales
de l'emploi, du travail et des solidarités
Mesdames et Messieurs les directeurs des directions départementales
de l'emploi, du travail, des solidarités et de la protection de la population

Référence	NOR : APHA2306464J (numéro interne : 2023/29)
Date de signature	06/06/2023
Emetteurs	Ministère de l'Intérieur et des Outre-mer Direction générale des collectivités locales Ministère des solidarités, de l'autonomie et des personnes handicapées Direction générale de la cohésion sociale

	Ministère délégué auprès du ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique chargé des comptes publics Direction générale des finances publiques
Objet	Mise à jour de l'instruction budgétaire et comptable M22 applicable aux établissements et services sociaux et médico-sociaux (ESSMS) publics au 1 ^{er} janvier 2023 (mise à jour du plan comptable et du tome I « Le cadre comptable »)
Commande	Prise en compte les dispositions contenues dans la présente instruction.
Action à réaliser	Transmission de l'instruction aux établissements et services sociaux et médico-sociaux publics relevant du champ de la présente instruction.
Echéance	Immédiate
Contacts utiles	<p>Direction générale des collectivités locales Sous-direction des finances locales et de l'action économique Bureau des budgets locaux et de l'analyse financière Karine FERRAND Tél : 01 49 27 36 08 Mél. : karine.ferrand@dgcl.gouv.fr</p> <p>Direction générale de la cohésion sociale Sous-direction des affaires financières et de la modernisation Bureau de la gouvernance du secteur social et médico-social Gilles CHALENCON Tél. : 01 40 56 62 09 Mél. : gilles.chalencon@social.gouv.fr</p> <p>Direction générale des finances publiques Sous-direction « Gestion comptable et financière des collectivités locales » Bureau « Comptabilités publiques » Marjorie DESARNAUD Tél. : 01 53 18 83 94 Mél.: marjorie.desarnaud@dgfip.finances.gouv.fr</p>
Nombre de pages et annexes	12 pages + 3 annexes (145 pages) Annexe 1 - Plan comptable M22 au 1 ^{er} janvier 2023 Annexe 2 - Modèle de bilan M22 (exercice 2023) Annexe 3 - Mise à jour de l'instruction codificatrice n° 09-006-M22 du 31 mars 2009 jusqu'aux commentaires de la classe 5 inclus
Résumé	La présente instruction interministérielle a pour objet, d'une part, de présenter les principales évolutions du plan comptable M22 applicable aux établissements et services sociaux et médico-sociaux (ESSMS) publics au 1 ^{er} janvier 2023 et, d'autre part, de présenter la mise à jour partielle du tome I « Le cadre comptable » de l'instruction codificatrice M22 (mise à jour jusqu'aux commentaires de la classe 5 inclus).

	<p>Ne sont pas concernées par cette instruction les activités sociales et médico-sociales relevant d'un établissement public de santé.</p> <p>Les dispositions de la présente instruction interministérielle s'appliquent à compter de l'exercice 2023.</p>
Mention Outre-mer	Applicable aux départements ultramarins.
Mots-clés	Établissements et services sociaux et médico-sociaux (ESSMS) publics ; instruction budgétaire et comptable M22 ; plan comptable M22.
Classement thématique	Établissements sociaux et médico-sociaux
Textes de référence	<ul style="list-style-type: none"> - Code de l'action sociale et des familles (CASF), notamment dans sa partie législative les articles L. 312-1, L. 313-11, L. 313-12 (IV ter), L. 313-12-2 et L. 314-7-2 et dans sa partie réglementaire, les articles R. 314-5 et R. 314-210 et suivants ; - Code général des collectivités territoriales (CGCT), notamment ses articles L. 1612-1 et suivants ; - Décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique ; - Arrêté du 10 novembre 2008 relatif à l'instruction budgétaire et comptable M22 applicable aux établissements publics sociaux et médico-sociaux ; - Arrêté du 19 décembre 2017 relatif au plan comptable M22 applicable aux établissements et services publics sociaux et médico-sociaux ; - Arrêté du 15 décembre 2022 relatif au plan comptable M22 applicable aux établissements et services publics sociaux et médico-sociaux ; - Circulaire interministérielle N° DGCS/5C/DGFIP/DGCL/2010/83 du 3 mars 2010 relative à la mise à jour du plan comptable M22 applicable aux établissements et services publics sociaux et médico-sociaux au 1^{er} janvier 2010 et à la suppression du plan comptable M22 « simplifié » ; - Circulaire interministérielle N° DGCS/5C/DGFIP/DGCL/2011/26 du 28 janvier 2011 relative à la mise à jour du plan comptable M22 applicable aux établissements et services publics sociaux et médico-sociaux au 1^{er} janvier 2011 ; - Circulaire interministérielle N° DGCS/5C/DGFIP/CL1B/DGCL/FL3/2012/173 du 19 avril 2012 relative à la mise à jour du plan comptable M22 applicable aux établissements et services publics sociaux et médico-sociaux au 1^{er} janvier 2012 ; - Circulaire interministérielle N° DGCS/5C/DGFIP/CL1B/DGCL/2013/297 du 22 juillet 2013 relative à la mise à jour du plan comptable M22 applicable aux établissements et services publics sociaux et médico-sociaux au 1^{er} janvier 2013 ; - Instruction interministérielle N° DGCS/SD5C/DGFIP/DGCL/2014/156 du 19 mai 2014 relative à la mise à jour du plan comptable M22 applicable aux établissements et services publics sociaux et médico-sociaux au 1^{er} janvier 2014 ;

	<p>- Instruction interministérielle N° DGCS/5C/DGCL/DGFIP/2015/23 du 27 janvier 2015 relative à la mise à jour du plan comptable M22 applicable aux établissements et services publics sociaux et médico-sociaux au 1^{er} janvier 2015 ;</p> <p>- Instruction interministérielle N° DGCS/5C/DGCL/DGFIP/2018/170 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 1^{er} janvier 2018 ;</p> <p>- Instruction interministérielle N° DGCS/SD5C/DGCL/DGFIP/2020/176 du 26 novembre 2020 relative à la mise à jour du plan comptable M22 applicable aux établissements et services sociaux et médico-sociaux (ESSMS) publics au 1^{er} janvier 2020 et à l'impact de la loi du 24 juillet 2019 relative à l'organisation et à la transformation du système de santé (OTSS) sur le cadre budgétaire d'état des prévisions de recettes et de dépenses (EPRD) M22.</p>
Circulaire / instruction abrogée	Néant
Circulaire / instruction modifiée	Néant
Rediffusion locale	<p>Agences régionales de santé et par leur intermédiaire les conseils départementaux ou métropoles, ainsi que les établissements et services sociaux et médico-sociaux publics mentionnés en objet relevant de leur compétence et, le cas échéant, leurs organismes gestionnaires ;</p> <p>Directions régionales et départementales des finances publiques ;</p> <p>Préfectures de région et préfetures de département ;</p> <p>Réseau « Solidarité » et par leur intermédiaire, les établissements et services sociaux publics mentionnés en objet relevant de leur compétence et, le cas échéant, leur organisme gestionnaire.</p>
Validée par le CNP le 17 mars 2023 - Visa CNP 2023-12	
Document opposable	Oui
Déposée sur le site Légifrance	Non
Publiée au BO	Oui
Date d'application	1 ^{er} janvier 2023

La présente instruction interministérielle a pour objet d'exposer les principales évolutions du plan comptable M22 applicable aux établissements et services sociaux et médico-sociaux (ESSMS) publics au 1^{er} janvier 2023 (partie 1). Par ailleurs, elle diffuse les travaux de mise à jour partielle du tome I « Le cadre comptable » de l'instruction codificatrice n° 09-006-M22 du 31 mars 2009 (partie 2).

Partie 1 : Les principales évolutions du plan comptable M22 au 1^{er} janvier 2023

L'arrêté du 15 décembre 2022 relatif au plan comptable M. 22 applicable aux établissements et services publics sociaux et médico-sociaux (JORF n° 0298 du 24 décembre 2022) fixe le plan comptable M22 applicable à compter de l'exercice 2023.

Ce dernier est joint en annexe 1 de la présente instruction interministérielle. Par ailleurs, l'annexe 2 de l'instruction présente la maquette actualisée du bilan M22.

1) Les créations de comptes

1.1) Création de subdivisions des comptes 2131 et 2231 « bâtiments » pour permettre le suivi du fonds de compensation de la taxe sur la valeur ajoutée (FCTVA)

Les ESSMS rattachés à des collectivités territoriales, des centres communaux d'action sociale (CCAS) ou des centres intercommunaux d'action sociale (CIAS) peuvent bénéficier du FCTVA. Pour harmoniser le périmètre des dépenses éligibles au FCTVA au regard des autres entités publiques locales, il est nécessaire de distinguer les dépenses afférentes aux bâtiments publics, qui entrent dans domaine public, des dépenses qui concernent les bâtiments privés, relevant du domaine privé de l'entité.

Aussi, le compte 2131 « bâtiments » est subdivisé comme suit :

21311 « Bâtiments publics »

21312 « Bâtiments privés »

Cette évolution conduit également à ouvrir, par parallélisme, les comptes suivants pour les immobilisations reçues en affectation :

22311 « Bâtiments publics »

22312 « Bâtiments privés »

1.2) Création du compte 4453 « TVA due à l'importation »

Depuis le 1^{er} janvier 2022, la TVA relative aux importations est recouvrée par la direction générale des finances publiques (DGFiP) lors du dépôt des déclarations périodiques de TVA par l'entité réalisant ces opérations, dès lors qu'elle est identifiée comme un redevable identifié à la TVA en France. Comme lors d'acquisitions intracommunautaires, cette nouvelle procédure permet à l'ESSMS 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.

À cet effet, le compte 4453 « TVA due à l'importation » est créé pour retracer ces opérations de TVA réalisées en dehors de l'Union européenne.

L'ESSMS acheteur 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'ESSMS, 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'ESSMS 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.

1.3) Création de comptes dédiés au suivi des dépenses et des recettes des opérations pour le compte de tiers (comptes 458)

Afin d'affiner le suivi des opérations effectuées par un ESSMS en qualité de mandataire, les comptes suivants sont créés :

Compte 4581 « Dépenses »

Compte 4582 « Recettes »

Ainsi, en cours d'opération, les dépenses et les recettes donnent lieu à l'émission d'ordres de paiement ou d'ordres de recettes aux comptes 4581 et 4582 (le compte 458 est non budgétaire). À la clôture de l'opération, les comptes 4581 et 4582 sont soldés l'un par l'autre ; le solde du compte 458 est donc nul.

Par ailleurs, le compte 458 « Autres services à comptabilité distincte » est renommé « Opérations pour le compte de tiers ».

1.4) Création de comptes dédiés au suivi des revalorisations salariales mises en place dans le cadre du Ségur de la santé (comptes 641x « Rémunérations du personnel non médical »)

Les comptes suivants sont créés :

64114 - Nouvelle bonification indiciaire (NBI)

64115 - Supplément familial de traitement

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

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

641582 - Complément de traitement indiciaire (CTI)

641583 - Prime Grand âge

641585 - Majoration horaire pour travail de nuit

641584 - Indemnités forfaitaires pour travail des dimanches et jours fériés

Par ailleurs, le compte 64112 « NBI, supplément familial de traitement et indemnité de résidence » ouvert en 2022 ne retrace, à compter de l'exercice 2023, que l'indemnité de résidence des personnels titulaire et stagiaire.

Au-delà de la mise en œuvre des dispositions du Ségur de la santé, ces créations de comptes visent à harmoniser les comptes de charges de personnel avec ceux ouverts en M21 pour les établissements publics de santé et leurs établissements et services sociaux et médico-sociaux.

1.5) Création de comptes dédiés au suivi du droit à congés pour les personnels recrutés sous contrat de droit privé (comptes 64x « charges de personnel »)

Les comptes suivants sont créés afin de retracer 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) :

Compte 6412 « Congés payés des agents recrutés sous contrat de droit privé » (pour le personnel non médical)

Compte 6422 « Congés payés des agents recrutés sous contrat de droit privé » (pour le personnel médical)

Les comptes 6412 et 6422 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, les comptes 6412 et 6422 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.

1.6) Création de comptes issues de la réforme de la tarification des services d'aide et d'accompagnement à domicile (SAAD) / services de soins infirmiers à domicile (SSIAD) / services polyvalents d'aide et de soins à domicile (SPASAD) et de la création des services autonomie à domicile (comptes 73x « Dotations et produits de la tarification »)

Les articles 44 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2022¹ et 68 de la loi de financement de la sécurité sociale de 2023² prévoient une réforme des modalités de tarification des services d'aide à domicile : services d'aide et d'accompagnement à domicile (SAAD), services de soins infirmiers à domicile (SSIAD) et services polyvalents d'aide et de soins à domicile (SPASAD).

Par ailleurs, ils prévoient la création de services autonomie à domicile (SAD) qui dispensent des prestations d'aide, d'accompagnement et de soins à domicile auprès de personnes âgées ou de personnes en situation de handicap (article L. 313-1-3 du code de l'action sociale et des familles (CASF)).

Les modalités de financement de ces différents services sont codifiées à l'article L. 314-2-1 du CASF et précisées dans des décrets³.

¹ Loi n° 2021-1754 du 23 décembre 2021 de financement de la sécurité sociale pour 2022.

² Loi n° 2022-1616 du 23 décembre 2022 de financement de la sécurité sociale pour 2023.

³ Décret n° 2021-1932 du 30 décembre 2021 relatif au tarif minimal applicable aux heures d'aide à domicile et à la dotation visant à garantir le fonctionnement intégré de l'aide et du soin au sein d'un service autonomie à domicile mentionnés à l'article L. 314-2-1 du code de l'action sociale et des familles ; décret n° 2023-323 du 28 avril 2023 relatif à la tarification des soins infirmiers à domicile pour les personnes âgées et personnes handicapées.

1.6.1) Réforme de la tarification des services d'aide et d'accompagnement à domicile (SAAD)

Le financement des SAAD comporte deux volets :

- La création d'un tarif minimal de valorisation d'une heure d'aide à domicile par le président du conseil départemental, applicable depuis le 1^{er} janvier 2022⁴. Il fait l'objet d'une revalorisation annuelle ;
- Une dotation complémentaire pour financer des actions répondant à des objectifs d'amélioration de la qualité du service rendu à l'utilisateur listés à l'article L. 314-2-2 du CASF (accompagnement des usagers, quel que soit leur degré de perte d'autonomie, le soir ou le week-end, dans tous les territoires amélioration de la qualité de vie au travail des intervenants, etc.). Elle est attribuée par le président du conseil départemental dans le cadre d'un contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens (CPOM).

Ces nouvelles modalités de financement conduisent aux créations de comptes suivantes :

- 7331111 - Dotation globale
- 7331112 - Dotation complémentaire
- 7331411 - Tarif horaire
- 7331412 - Bonification horaire (dotation complémentaire)
- 733212 - SAAD (services d'aide et d'accompagnement à domicile)
- 7332121 - Dotation globale
- 7332122 - Dotation complémentaire
- 7332411 - Tarif horaire
- 7332412 - Bonification horaire (dotation complémentaire).

1.6.2) Réforme de la tarification des SSIAD, et des SPASAD pour leur activité de soins

Les SSIAD et des SPASAD sont financés, pour leur activité de soins, par une dotation globale de soins qui se compose :

- d'un forfait global de soins, dont le montant tient compte du niveau de perte d'autonomie et des besoins de soins des personnes accompagnées ;
- le cas échéant, de financements complémentaires définis dans le CPOM prévu au IV ter de l'article L. 312-2 du CASF ou à l'article L. 312-12-2 du même code.

Au regard de ces nouvelles modalités de financement, les comptes 731112 et 731212 « SSIAD » sont renommés « SSIAD et SPASAD » et les comptes suivants sont créés :

- 7311121 « Forfait global de soins » et 7311122 « Financements complémentaires » pour les services à destination des personnes âgées ;
- 7312121 « Forfait global de soins » et 7312122 « Financements complémentaires » pour les services à destination des personnes handicapées.

⁴ Ce tarif minimal, applicable aux heures financées par l'aide personnalisée d'autonomie (APA), la prestation de compensation du handicap (PCH) et l'aide-ménagère au titre de l'aide sociale légale, a été fixé à 23 € pour 2023.

1.6.3) Création des services autonomie à domicile (SAD)

Les SAD sont financés :

- Au titre de leur activité d'aide et d'accompagnement, en fonction de leur statut ;
- Au titre de l'activité de soins, par une dotation globale de soins. Comme pour les SSIAD et les SPASAD, cette dotation comprend un forfait global de soins et, le cas échéant, des financements complémentaires définis dans le CPOM signé au titre des articles L. 312-2 (IV ter) ou L. 312-12-2 du CASF. Au surplus, elle comprend une dotation de coordination destinée au financement des actions garantissant le fonctionnement intégré du SAD et la cohérence de ses interventions auprès des personnes accompagnées (financement complémentaire prévu au 2° du II de l'article L. 314-2-1 du CASF).

Le financement des SAD s'enregistre aux comptes suivants :

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

731217 - Service autonomie à domicile

7312171 - Forfait global de soins

7312172 - Financement complémentaire prévu au 2° du II de l'article L. 314-2-1 du CASF

7312178 - Autres financements complémentaires

1.7) Création du compte 7712 « subventions d'équilibre »

Les collectivités territoriales, CCAS et CIAS peuvent verser à leurs ESSMS gérés en budgets annexes des subventions d'équilibre destinées à compenser un déficit d'exploitation. Ces subventions s'enregistrent, à compter de l'exercice 2023, au compte 7712 « subventions d'équilibre ».

2) Les suppressions de comptes

2.1) Suppression des comptes 46314 « Fonds des bénéficiaires d'une mesure d'accompagnement judiciaire » et 46315 « Fonds gérés par un régisseur sur ordre d'un mandataire judiciaire à la protection des majeurs »

Depuis le 1^{er} janvier 2020, les hébergés faisant l'objet d'une mesure de protection exercée par un mandataire judiciaire à la protection des majeurs (MJPM) rattaché à un établissement public de santé (EPS) ou ESSMS ne doivent plus être gérés en comptabilité publique, mais directement par le MJPM, à partir des comptes bancaires personnels des hébergés⁵. Dans ce cadre, le comptable public n'est plus fondé à gérer les opérations des hébergés concernés.

La mise en œuvre de la réforme a dû tenir compte de la diversité des situations au plan local. Aussi, un délai a-t-il été accordé par la DGFIP aux mandataires judiciaires pour se mettre en conformité avec la nouvelle réglementation et la mise en œuvre effective du nouveau dispositif s'effectue de manière progressive.

⁵ Article 9 de la loi n° 2019-222 du 23 mars 2019 de programmation 2018-2022 et de réforme pour la justice.

Ainsi, au 1^{er} janvier 2023, les comptes qui retracent le suivi des mesures d'accompagnement judiciaire (compte 46314) et les régies ouvertes pour suivre les fonds gérés par un MJPM pour le compte des malades majeurs protégés (compte 46315) sont supprimés.

Point de vigilance : au 1^{er} janvier 2024, les comptes 46311 « Fonds gérés par le mandataire judiciaire à la protection des majeurs ou le directeur » et 46312 « Fonds des hospitalisés et hébergés sous mesure de protection extérieure » seront supprimés. Les comptables concernés doivent donc poursuivre, en 2023, les opérations d'apurement de ces comptes, en transférant le solde de ceux-ci vers les comptes bancaires ouverts au nom des hébergés, selon les modalités décrites dans la note de la DGFIP (bureau CL1A) du 11 février 2022 relative aux conséquences de la fin de gestion par le comptable public des fonds privés des hébergés intervenue le 1^{er} janvier 2020.

Enfin, il est souligné qu'aucune nouvelle fiche « hébergé » ne doit être créée en 2023 dans le module « hébergés » de l'application Hélios pour les catégories 3G, 5 et 6.

2.2) Suppression des comptes dédiés au suivi de l'indemnité inflation (comptes 64x « charges de personnel »)

Afin d'assurer le suivi budgétaire et comptable de l'indemnité inflation destinée à compenser la hausse des prix de l'énergie et des carburants, des comptes spécifiques de rémunération du personnel ont été créés en 2022 : comptes 641184, 641384, 641584, 64161, 64174, 64284 et 64384 « indemnité inflation ».

Cette indemnité étant ponctuelle, ces comptes sont supprimés au 1^{er} janvier 2023.

3) La modification de l'intitulé des comptes 237 et 238 de suivi des avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations

L'instruction codificatrice n° 09-006-M22 du 31 mars 2009 prévoit que les comptes 237 et 238 retracent les avances versées sur commandes d'immobilisations lorsque l'ESSMS confie des travaux à des tiers.

Par ailleurs, elle indique que les acomptes versés au fur et à mesure de l'exécution des travaux sont enregistrés aux comptes 231 « Immobilisations corporelles en cours » et 232 « Immobilisations incorporelles en cours ».

Aussi, les comptes 237 « Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations incorporelles » et 238 « Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles » sont renommés respectivement « Avances versées sur commandes d'immobilisations incorporelles » et « Avances versées sur commandes d'immobilisations corporelles ».

Partie 2 : La mise à jour partielle du tome I « Le cadre comptable » de l'instruction codificatrice M22 (mise à jour jusqu'aux commentaires de la classe 5 inclus)

1) Une instruction budgétaire et comptable M22 non consolidée

L'instruction budgétaire et comptable M22 se compose actuellement d'un tome I « Le cadre comptable » (instruction n° 09-006-M22 du 31 mars 2009) diffusé par arrêté du 10 novembre 2008.)

Ce tome a fait l'objet d'actualisations depuis 2009, soit directement dans le cadre des arrêtés annuels de mise à jour du plan comptable M22, soit dans le cadre d'instructions interministérielles.

Ces actualisations n'ont, toutefois, pas été consolidées dans le tome I de l'instruction.

Cette situation complique la lecture des règles budgétaires et comptables M22 par les différents acteurs et accroît le risque d'une mise en œuvre erronée de celles-ci.

2) Les travaux de consolidation du tome I « Le cadre comptable » de l'instruction M22

Des travaux de réécriture du tome I de l'instruction codificatrice M22 ont été initiés en 2021 par la direction générale de la cohésion sociale (DGCS), la direction générale des collectivités locales (DGCL) et la DGFIP. Ces travaux consistent à réintégrer, dans ce tome, les évolutions introduites par les textes M22 depuis 2009 (consolidation de la norme M22).

Ils n'ont pas pour objet d'anticiper d'éventuelles évolutions du fonctionnement des comptes.

Une première phase d'analyse a porté sur la réécriture de l'instruction jusqu'aux commentaires de la classe 5 inclus.

Elle donne lieu à la diffusion, en annexe 3 de la présente instruction, des parties suivantes :

- Préambule ;
- Chapitre 1 « La comptabilité des établissements et services sociaux et médico-sociaux publics » ;
- Chapitre 2 « Le fonctionnement des comptes » : commentaires des comptes des classes 1 à 5.

Cette diffusion partielle de l'instruction M22 vise à mettre à disposition des utilisateurs, de façon anticipée, des commentaires consolidés actualisés, dans l'attente de la publication de l'instruction codificatrice complète par arrêté.

Les travaux de réécriture de l'instruction se poursuivent ; une publication du tome I complet est envisagée au 1^{er} janvier 2024, sous réserve des contraintes de calendrier liées à l'actualité réglementaire du secteur social et médico-social.

Vu au titre du CNP par le secrétaire général
des ministères chargés des affaires sociales,

A stylized signature in black ink, slanted upwards to the right, reading "Signé".

Pierre PRIBILE

Pour le ministre et par délégation
Le directeur général de la cohésion sociale,

A stylized signature in black ink, slanted upwards to the right, reading "Signé".

Jean-Benoît DUJOL

Pour le ministre et par délégation
Le directeur général des collectivités locales,

A stylized signature in black ink, slanted upwards to the right, reading "Signé".

Cécile RAQUIN

Pour le ministre et par délégation
P/O Le directeur général des finances publiques,
La sous-directrice de la gestion comptable et
financière des collectivités locales

A stylized signature in black ink, slanted upwards to the right, reading "Signé".

Charlotte BARATIN

Annexe 1

Plan comptable M22 des établissements et services publics sociaux et médico-sociaux 2023**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 RESERVES****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 - Réserves affectées 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)**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**

¹ A n'utiliser que dans les budgets annexes sociaux et médico-sociaux des collectivités et établissements publics locaux éligibles au FCTVA.

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 reconductibles*

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. RESULTAT 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 REGLEMENTEES

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 PPP (Partenariat Public Privé)

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 - REGIES NON PERSONNALISEES)

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 PPP (Partenariat Public Privé)

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 - Par le juge des comptes

4152 - Par le conseil d'administration

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
 - 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

- 4631 – Fonds gérés pour le compte des malades majeurs protégés
 - 46311 – Fonds gérés par le mandataire judiciaire à la protection des majeurs ou le directeur
 - 46312 – Fonds des hospitalisés et hébergés sous mesure de protection extérieure
- 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 - Crédeurs divers - Différences de conversion
 - 46772 - Débiteurs divers - Différences de conversion

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
- 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

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 transport²

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

². 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.314-2-1 du CASF](#)

7312178– [Autres financements complémentaires](#)

731218 – Autres établissements et services sociaux et médico-sociaux

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'Etat

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)

7331111 – [Dotation globale](#)

7331112 – [Dotation complémentaire](#)

733118 – Autres établissements et services sociaux et médico-sociaux

73313 – Prix de journée

73314 – Tarif horaire

733141 – SAAD (service d'aide et d'accompagnement 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)
 - 7332121- Dotation globale
 - 7332122 - Dotation complémentaire
 - 733218 – Autres établissements et services sociaux et médico-sociaux
- 73322 – Prix de journée
 - 733221 – Prix de journée hors prise en charge au titre des dispositions de l'article L. 242-4 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
 - 733241 – SAAD (services d'aide et d'accompagnement 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)
 - 73418 – Autres établissements et services sociaux et médico-sociaux
 - 7342 – Secteur des personnes handicapées
 - 73421 – SAAD (services d'aide et d'accompagnement 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

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

Annexe 2

Modèle de bilan M22 (exercice 2023)

Légende : - Les lignes suivies d'un astérisque sont ouvertes pour les seuls ESSMS qui relèvent du cadre budgétaire de budget prévisionnel /- Les modifications par rapport au modèle de bilan de l'exercice 2022 apparaissent en **bleu**

ACTIF			
	LIBELLES	BRUT	AMORTISSEMENTS ET DEPRECIATIONS
A C T I F I M M O B I L I S E	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
	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		

ACTIF			
	LIBELLES	BRUT	AMORTISSEMENTS ET DEPRECIATIONS
A C T I F C I R C U L A N T	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 417, 418	491
	. caisse pivot	4112, 4162	
	. autres tiers payants	4113, 4114, 4115 4116, 4163, 4164 4165, 4166	
	. créances irrécouvrables admises en non-valeur	415	
	. autres	409, 413, 4387, 4456, 4458D, 4487	492
	Créances diverses		
	. avances de frais relatifs à la gestion des biens des malades protégés	46343	
	. autres	4287, 429, 443D, 462, 4672, 4673 4684, 451D, 4581, 46315, 4635D 46772(1) 4687	496
	Valeurs mobilières de placement	50	59
Disponibilités	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	
	Ecarts de conversion Actif	476	
	TOTAL III		
	TOTAL GENERAL (I + II + III)		

(1) Précédé du signe « moins » en cas de solde créditeur

PASSIF		
	LIBELLES	
C A P I T A U X P R O P R E S	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 et charges	Provisions pour risques	151, 152
	Provisions pour charges	157,158
	TOTAL II	

(1) Précédé du signe « moins » en cas de déficit

PASSIF		
	LIBELLES	
D E T T E S	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, 4631, 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
	Ecart de conversion Passif	477
	TOTAL IV	
	TOTAL GENERAL (I + II + III + IV)	

(1) Précédé du signe « moins » en cas de solde débiteur

Annexe 3

Mise à jour de l'instruction codificatrice n° 09-006-M22 du 31 mars 2009 jusqu'aux commentaires de la classe 5 inclus**PRÉAMBULE**

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 exerçant les missions énoncées au b du 3° de l'article L.312-7 du même code. Elle s'applique également, de façon facultative pour l'exercice 2023, aux groupements de coopération sociale ou médico-sociale publics qui n'exercent pas les missions énoncées au b du 3° de l'article L.312-7 du CASF, en application du décret n° 2023-14 du 18 janvier 2023 portant modification du cadre budgétaire et comptable de certains groupements de coopération sanitaire et groupements de coopération sociale ou médico-sociale.

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.

LA NOMENCLATURE DES COMPTES

CHAPITRE 1

LA COMPTABILITÉ DES ÉTABLISSEMENTS ET SERVICES SOCIAUX ET MÉDICO-SOCIAUX PUBLICS

1. OBJET ET PRINCIPES DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

1.1. DÉFINITION ET OBJET DE LA COMPTABILITÉ 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. DÉFINITION ET OBJET DE LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE

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 COMPTABILITÉ GÉNÉRALE

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.

¹ Article 57 du décret GBCP

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.

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 ÉTABLISSEMENTS ET SERVICES SOCIAUX ET MÉDICO-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) ;
- 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) ;

- classe 2 : comptes d'immobilisations ;
- classe 3 : comptes de stocks et en-cours ;
- classe 4 : comptes de tiers ;
- classe 5 : comptes financiers.

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

- classe 6 : comptes de charges ;
- classe 7 : comptes de produits.

La classe 8 est affectée aux comptes spéciaux.

Le plan comptable réserve la classe 9 à la comptabilité analytique qui dispose ainsi de son propre plan de comptes

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 :

- 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 :

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

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.

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 X).

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 « réserves affectées 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 « réserves affectées à l'investissement » qui sont budgétaires.

Compte 10682 – Réserves affectées 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 X 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 119.

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 X (fiche n°32).

Le compte 10685 peut faire l'objet d'une reprise « 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 ». 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 « Réserves affectées 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 X).

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 X).

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

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

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.

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 X).

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.

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

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 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 X).

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 créditeur 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 créditeur 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 reductibles

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 X).

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.

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 »).

M22 BUDGET PREVISIONNEL

Compte 1161 – Amortissements comptables excédentaires différés (fiche technique n°42)

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 commentaire du tableau IV au chapitre 3).

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 (voir fiche technique n° 42).

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

☞ *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.

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

- contre-passation de la charge à payer en N+1
- reprise de la provision lors du dernier exercice comptable de l'établissement ou du service, lorsque la charge pour autres droits acquis deviendra effective.

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 ».

- 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 « Réserves affectées à l'investissement » ou régulariser les dépenses pour autres droits acquis par les salariés non opposables aux tiers financeurs (voir commentaire des comptes 10682 « Réserves affectées 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 X).

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)

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°41)

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).

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°40)

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

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 ;
- 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 nécessité 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'égavage.

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 :

- *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 :

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

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

- 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.

- 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 :

- la démolition ne donne lieu par la suite ni à cession du terrain ni à reconstruction ;
- ou
- 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 ».

- *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).

*- 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 »

☞ *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 :

- remboursement anticipé préalable du capital : le compte 16449 est débité par le crédit du compte au Trésor ([émission d'un mandat au compte 16449](#)) ;
- 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.

☞ *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 « Crédoeurs divers – Amiable »

Décaissement des fonds :

- Débit 4671 « Crédoeurs 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 restitué 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 anticipée 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 – PPP (partenariat public-privé)

1678 Autres prêts assortis de conditions particulières

Compte 1675 - Dettes – PPP (partenariat public – privé) (fiche technique n°XX)

Le compte 1675 retrace la part investissement restant due à la mise en service des biens objets des contrats de 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 PPP »).

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.

- 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°44)*

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 :

- 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

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 ».

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.

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).

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.

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

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 effectuées 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 ».

- 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.

- 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 :

- 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 ;

- 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'amointrissement 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**

- 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 :

- Terrains ;
- Agencements et aménagements de terrains, plantations à demeure ;
- Constructions sur sol propre ;
- Constructions sur sol d'autrui ;
- Installations, matériel et outillage techniques ;
- 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).

- 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) ;
- 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

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 brute² 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.

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.).

² Valeur brute = valeur historique = coût d'acquisition ou prix de revient + adjonctions.

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

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

- 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 PPP (partenariat public-privé) (fiche d'écritures n°XX)

Lorsque des biens sont acquis par voie de contrats de 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 PPP (partenariat public-privé) ».

Lorsque le bien objet du contrat de PPP 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 PPP » 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.

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 ».

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

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 ».

- 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 :

- 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...).

- 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.

- Technique budgétaire et comptable

1) Attribution du prêt :

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

Versement du prêt :

- Débit 4671 « Créiteurs 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 « Créiteurs 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 :

- Compte 2761 « Créances diverses »
- 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).

- 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 progressifs, 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 ;

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

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 ».

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).

- 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)

- 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 ;
- soit consommés au premier usage.

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

Les stocks d'achats comprennent :

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

Les stocks de produits comprennent :

- les en-cours de production de biens (compte 33) ;
- 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).

- 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.

- 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.

- 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 intermédiaire.

- 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);
- 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.

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

- 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.

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

- 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)

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 »

Lors de l'acceptation d'une lettre de change-relevé :

- 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.

¹ L'annulation d'un mandat déjà réglé génère une écriture au débit du compte 46721 « Débiteurs divers - Amiable »

Compte 404 - Fournisseurs d'immobilisations

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**- 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*

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 »

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.

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).

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.

- 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

- 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 compte 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

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 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 ».

Compte 415 - Créances irrécouvrables admises en non-valeur (fiche technique n°17)

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.

Compte 4152 – Créances irrécouvrables admises en non-valeur par le conseil d'administration

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

Il est crédité par le débit du compte 6541 « Créances admises en non valeur » lors de la constatation de la dépense budgétaire correspondante.

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

- 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

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.

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)

Compte 418. - Redevables - produits à recevoir (fiche technique n°5)

A 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 » ;
- 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.

- 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

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 »

- 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.

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.

- 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'acquiescer 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 :

- du compte 515 « Compte au Trésor » pour les règlements effectués ;
- 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 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.

☞ 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) :

- 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 ;
- 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).

- 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.

☞ 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 d'écritures n°XX)

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 :

- 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.

- 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 :

- du montant du pécule versé aux personnes hébergées par le crédit du compte 515 « Compte au Trésor » ;
- 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.

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 » .

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.

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 la 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 créiteurs 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- Créiteurs 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 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°9)

Le compte 4711 est :

- crédité par le débit du compte 515 « Compte au Trésor » lors du versement des sommes par le régisseur ;
- 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 ».

- 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 émarger sur le relevé DFT) ou globalement (total des restes à émarger 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.

Ce compte 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.

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 ».

¹ Arrêté du 16 février 2015 relatif aux dépenses pouvant être réglées sans ordonnancement préalable

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 – Créiteurs 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 (arrondie 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.

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.

¹En 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 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.

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 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 ;
- 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 ».

- 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 opérés par un terminal de paiement installé chez un régisseur.

Il est débité à J + 1 au vu du ticket message édité par le terminal de paiement électronique 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.

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 par un terminal de paiement installé dans le poste comptable, 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.

Cependant, lorsque le chèque a été présenté à l'encaissement en dehors des délais légaux¹ et que la provision est devenue insuffisante du fait du tiré, la partie versante est libérée et seule la responsabilité du comptable peut être mise en cause.

Dans ce cas le compte 51172 est crédité par le débit du compte 429 « Déficit et débet des comptables et régisseurs » au vu de l'arrêté de débet pris à l'encontre du comptable comme indiqué dans le commentaire du compte 429. Le compte 429 est ensuite apuré dans les conditions indiquées *supra* (voir commentaire du compte 429).

☞ Conditions de présentation des chèques

les mentions obligatoires.

L'article 1er du décret-loi du 30 octobre 1935 énumère les mentions qui doivent obligatoirement figurer sur un chèque et l'article 3 du même texte 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 29 du décret-loi du 30 octobre 1935) 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 52 du décret-loi, de un an à l'expiration du délai de présentation.

¹ L'article 24 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier a modifié la durée de validité du chèque qui est désormais de 1 an à compter de la date d'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 est 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'État 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 (fiche technique n°35)

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'État.

Le montant du placement doit être un multiple de 1000 €, le montant minimum étant de 1000 € et aucun montant maximum n'étant fixé.

5 durées de placements sont proposées au choix de l'établissement : 1 mois, 3 mois, 6 mois, 9 mois ou 12 mois.

- 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).

- 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°9)*

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 ré imputer – flux d'encaissement à ré imputer » 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).

- *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)