

SANTÉ

ETABLISSEMENTS DE SANTÉ

Gestion

MINISTÈRE DES AFFAIRES SOCIALES
ET DE LA SANTÉ

MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE, DES FINANCES
ET DU COMMERCE EXTÉRIEUR

Direction générale de l'offre de soins

Sous-direction du pilotage de la performance
des acteurs de l'offre de soins

Direction générale des finances publiques

Sous-direction de la gestion comptable
et financière des collectivités locales

Circulaire interministérielle DGOS/PF1/DGFIP/CL1B n° 2012-269 du 6 juillet 2012 relative aux évolutions d'ordre budgétaire et comptable à compter de l'exercice 2012 pour les établissements de santé antérieurement financés par dotation globale

NOR : AFSH1228582C

Validée par le CNP le 28 juin 2012. – Visa CNP 2012-159.

Catégorie : mesures d'organisation des services retenues par le ministre pour la mise en œuvre des dispositions dont il s'agit.

Résumé : la présente circulaire a pour objet d'explicitier les évolutions des nomenclatures comptables et des cadres budgétaires pour l'exercice 2012 (instruction budgétaire et comptable M21).

Champ d'application : établissements publics de santé, établissements de santé privés antérieurement financés par dotation globale (*b* et *c* de l'article L. 162-22-6 du code de la sécurité sociale).

Mots clés : EPRD – PGFP – Nomenclature M21 2012.

Annexes :

- Annexe I. – Évolution de la nomenclature comptable : dispositions spécifiques aux établissements publics de santé pour 2012.
- Annexe II. – Évolution des nomenclatures comptables applicables aux établissements de santé publics et privés antérieurement sous dotation globale pour 2012.
- Annexe III. – Cadres de l'EPRD, du PGFP et du TPER : évolutions pour 2012.

Références :

- Code de l'action sociale et des familles ;
- Code de la santé publique ;
- Code de la sécurité sociale ;
- Loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires (HPST) ;
- Ordonnance n° 2003-850 du 4 septembre 2003 portant simplification de l'organisation administrative et du fonctionnement du système de santé ainsi que de procédures de création d'établissements ou de services sociaux ou médico-sociaux soumis à autorisation ;
- Ordonnance n° 2004-559 du 17 juin 2004 sur les contrats de partenariat modifiée ;
- Ordonnance n° 2010-177 du 23 février 2010 de coordination avec la loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires ;

Décret n° 2010-425 du 29 avril 2010 relatif à l'organisation financière et à l'investissement immobilier des établissements de santé ;

Arrêté du 17 octobre 2007 modifié fixant la nomenclature des comptes obligatoirement ouverts dans l'état des prévisions de recettes et de dépenses et dans la comptabilité des établissements publics de santé ;

Arrêté du 22 janvier 2008 modifié fixant la nomenclature des comptes obligatoirement ouverts dans l'état des prévisions de recettes et de dépenses et dans la comptabilité des établissements de santé privés mentionnés aux *b* et *c* de l'article L. 162-22-6 du code de la sécurité sociale ;

Arrêté modifié du 4 mai 2010 fixant le modèle de présentation du plan global de financement pluriannuel des établissements publics de santé et des établissements de santé mentionnés aux *b* et *c* de l'article L. 162-22-6 du code de la sécurité sociale ;

Arrêté du 4 mai 2010 fixant le modèle de présentation du tableau prévisionnel des effectifs rémunérés des établissements publics de santé et des établissements de santé privés mentionnés aux *b* et *c* de l'article L. 162-22-6 du code de la sécurité sociale.

Arrêté du 26 avril 2012 fixant le modèle des documents de l'état des prévisions de recettes et de dépenses des établissements publics de santé et des établissements de santé privés mentionnés aux *b* et *c* de l'article L. 162-22-6 du code de la sécurité sociale ;

Instruction M21.

La ministre des affaires sociales et de la santé et le ministre de l'économie, des finances et du commerce extérieur à Mesdames et Messieurs les directeurs généraux des agences régionales de santé (pour mise en œuvre) ; Madame et Messieurs les délégués du directeur général des finances publiques (pour information) ; Mesdames et Messieurs les directeurs régionaux, départementaux et spécialisés des finances publiques (pour mise en œuvre et information) ; Mesdames et Messieurs les directeurs d'établissements de santé publics et privés antérieurement sous dotation globale (pour mise en œuvre).

La présente circulaire a pour objet de préciser les évolutions budgétaires et comptables intervenant à compter de l'exercice 2012.

I. – L'ÉVOLUTION DES CADRES BUDGÉTAIRES EN 2012

La structure globale de l'EPRD (comptes de résultats prévisionnels principal et annexes, tableau de financement prévisionnel) et celle du PGFP ne sont pas globalement modifiées pour 2012. Les principales évolutions consistent en :

1. Un changement de libellé du chapitre 16 « emprunts et dettes assimilées » en emplois et en ressources du tableau de financement prévisionnel (TFP) détaillé, afin de tenir compte de la création du compte 1632 « opérations sur capital non échu des emprunts obligataires remboursables *in fine* – anticipation du remboursement en capital ». Ce compte est destiné à la constatation budgétaire par anticipation de l'équivalent des amortissements de capital pratiqués au cours de l'exercice pour les emprunts *in fine*, pour les établissements ayant recours à ce dispositif.

Il emporte la création d'une ligne « opérations sur capital non échu des emprunts obligataires remboursables *in fine* – anticipation du remboursement en capital (cumul au 31/12) » dans l'EPRD synthétique et d'une ligne « opérations en capital non échu des emprunts obligataires remboursables *in fine* (cumul au 31/12) » dans le PGFP, qui reprennent le solde du compte 1632.

2. L'insertion d'une ligne « produits attendus non notifiés », à titre d'information, comme sous-rubrique du chapitre 74 « subventions d'exploitation et participations » dans le CRPP : cette ligne est destinée à isoler, dans les prévisions de recettes, les produits non encore notifiés du fonds d'intervention régional (FIR) (notamment les crédits de l'ex-MIG PDSE à compter du 1^{er} mars 2012).
3. La création d'un chapitre 209 « restitutions sur immobilisations incorporelles » et la modification du libellé du chapitre 20 « immobilisations incorporelles » du TFP détaillé de l'EPRD pour les opérations relatives aux quotas d'émission de gaz à effet de serre.
4. La création d'un chapitre 7722 « produits sur exercices antérieurs à la charge de l'assurance maladie » destiné à la comptabilisation des produits sur exercices antérieurs valorisés par le logiciel LAMDA (logiciel d'aide à la mise à jour des données d'activité). Ces recettes, qui n'ont pu être rattachées à l'exercice, sont désormais comptabilisées comme des produits d'activité dans le titre I du CRPP et sont incluses dans la projection de la marge brute dans le PGFP.
5. Le TPER n'est pas modifié.

Les cadres sont disponibles sur le site du ministère de la santé, à l'adresse <http://www.sante-sports.gouv.fr/regles-budgetaires-et-comptables-des-etablissements-de-sante.html> et sont intégrés par l'ATIH dans l'outil ANCRE.

II. – LES NOMENCLATURES COMPTABLES EN 2012

Les évolutions de la nomenclature comptable pour l'exercice 2012 sont limitées. Elles sont présentées dans les annexes I (pour les dispositions nouvelles spécifiques aux établissements publics de santé) et II (pour les dispositions nouvelles communes aux établissements de santé publics et privés antérieurement sous dotation globale).

Nous attirons votre attention sur les points suivants :

1. La constatation par anticipation, dans les tableaux de financement prévisionnels de l'EPRD et du PGFP, de l'équivalent des amortissements linéaires au titre des emprunts obligataires remboursables *in fine* s'impose pour les établissements dont le ratio d'indépendance financière, défini à l'article D. 6145-70 du code de la santé publique, excède 50 %.

Pour les autres établissements, le recours à ce mécanisme est laissé à leur appréciation. Sur ces opérations, des précisions sont apportées en annexe I et en pièce jointe 1.

2. Dans la continuité des dispositions prises en 2011 pour les contrats de partenariat et à l'issue des travaux menés par le Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP), des comptes de bilan ont été créés pour comptabiliser la part « investissement » des baux emphytéotiques hospitaliers (BEH), conclus en application des dispositions de l'article L. 6148-2 du code de la santé publique. Un compte spécifique (16752) retrace l'endettement afférent restant dû au jour de la mise en service du bien ainsi acquis.

Les établissements concernés disposent de l'exercice 2012 pour prendre connaissance des nouvelles dispositions comptables et les appliquer aux échéances mandatées à compter de l'exercice 2012. Pour les contrats en cours, les établissements procéderont aux corrections induites par ces nouveaux schémas comptables. Ces corrections doivent avoir été comptabilisées au plus tard à la clôture de l'exercice 2012 (*cf.* annexe I et pièce jointe 3).

3. Le fonds d'intervention régional, créé dans la LFSS pour 2012, a été conçu comme un outil stratégique de priorisation des choix de redéploiement de l'offre de soins régionale, à disposition des ARS. Le FIR regroupe dans une même enveloppe globale des crédits antérieurement fléchés, en provenance de l'assurance maladie, de l'État et, le cas échéant, d'autres sources de financement. Au sein du FIR, les crédits de prévention sont protégés par la mise en place d'une fongibilité asymétrique.

Vous voudrez bien transmettre toute difficulté d'application de la présente circulaire au bureau PF1 de la DGOS (DGOS-PF1@sante.gouv.fr) et au bureau CL1B de la DGFIP (bureaucl1b@dgfip.finances.gouv.fr).

Pour la ministre des affaires sociales et de la santé
et par délégation :
Le chef de service,
adjoint au directeur général des collectivités locales
de l'offre de soins,
F. FAUCON

Pour le ministre de l'économie, des finances
et du commerce extérieur
et par délégation :
Le chef de service
des collectivités locales,
F. IANNUCCI

ANNEXE I

ÉVOLUTION DE LA NOMENCLATURE COMPTABLE :
DISPOSITIONS SPÉCIFIQUES AUX ÉTABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTÉ POUR 2012

I. – POINTS PARTICULIERS DE VIGILANCE

1. Emprunts obligataires remboursables *in fine*

Certains établissements ont recours aux emprunts désintermédiés que sont les emprunts obligataires, dont le remboursement intervient *in fine*, notamment en raison des difficultés de financement rencontrées sur le marché bancaire.

Ce type d'emprunt peut induire une tension sur la trésorerie de l'établissement lors du remboursement du capital souscrit : si les intérêts sont payés annuellement, le capital de la dette est, par contre, remboursable en totalité à l'échéance. Les flux financiers et patrimoniaux (encaissement de l'emprunt en année n , remboursement du capital en $n + x$) n'apparaissent au tableau de financement que lors de l'exercice d'encaissement (année n) et de l'exercice de décaissement (année $n + x$, x étant la durée de remboursement de l'emprunt).

Cela suppose que les établissements soient vigilants quant à leur capacité de remboursement et que cette situation s'intègre pleinement dans leur gestion de trésorerie prospective.

L'importance du document prévisionnel qu'est le PGFP et la place centrale que lui a donné le décret n° 2010-425 du 29 avril 2010 sont rappelées : ainsi, le PGFP doit être prolongé jusqu'à l'extinction des emprunts *in fine* en cours, comme le prévoyait déjà la circulaire DHOS /F4/DGFIP/CL1B n° 2009-14 du 16 janvier 2009.

Il importe, afin de sécuriser la situation financière des établissements, que l'impact de ces emprunts soit retranscrit annuellement.

Le compte 1632 « opérations sur capital non échu des emprunts obligataires remboursables *in fine* – anticipation du remboursement en capital » permet la constatation par anticipation et par tranche annuelle, dans les tableaux de financement prévisionnels de l'EPRD et du PGFP, de l'équivalent des amortissements linéaires pratiqués au cours de l'exercice au titre des emprunts obligataires remboursables *in fine*. En outre, le montant cumulé des amortissements est mentionné dans le PGFP (tableau de variation des équilibres du bilan) et dans l'EPRD synthétique (fonds de roulement prévisionnel).

Chaque année, le compte 1631 « emprunts obligataires remboursables *in fine* » est débité par le crédit du compte 1632 « opérations sur capital non échu des emprunts obligataires remboursables *in fine* – anticipation du remboursement en capital » pour le montant de l'amortissement annuel linéaire de l'emprunt, avec émission d'un mandat (sans décaissement) au compte 1631.

Le compte 1632 « opérations sur capital non échu des emprunts obligataires remboursables *in fine* – anticipation du remboursement en capital » étant exclu du calcul des ressources (au niveau des TFP de l'EPRD et du PGFP, ainsi que dans le tableau d'estimation du fonds de roulement initial), les mandats émis au compte 1631 « emprunts obligataires remboursables *in fine* » se traduisent par une diminution apparente du fonds de roulement sans impact sur le niveau de trésorerie, puisque aucun décaissement n'est effectué.

Cette diminution apparente du fonds de roulement permet de lisser, sur la durée du contrat, l'effort nécessaire pour reconstituer les ressources financières générant une trésorerie suffisante pour assurer le remboursement de la dette *in fine*. Ces données sont reprises au PGFP, permettant de simuler l'impact de l'emprunt, pendant les années de portage, sur le tableau de variation des équilibres du bilan, et d'anticiper les conséquences sur la trésorerie à long terme.

Les lignes « opérations sur capital non échu des emprunts obligataires remboursables *in fine* – cumul au 31/12 » du tableau de fonds de roulement prévisionnel de l'EPRD synthétique et du tableau de variation des équilibres du bilan du PGFP permettent, aux établissements qui le souhaiteraient, de reconstituer par calcul leur fonds de roulement pour l'exercice en cours et les exercices suivants.

Lors de l'année d'échéance, le compte 1632 « opérations sur capital non échu des emprunts obligataires remboursables *in fine* – anticipation du remboursement en capital » est débité par le crédit du compte 515 « compte au Trésor » (opération non budgétaire). Le comptable doit disposer d'un ordre de paiement établi et signé par l'ordonnateur.

Les établissements ayant recours à des emprunts obligataires remboursables *in fine* et dont le ratio d'indépendance financière, défini à l'article D. 6145-70 du code de la santé publique, excède 50 % devront utiliser ce dispositif.

Pour les autres établissements, le recours à ce mécanisme est laissé à leur libre appréciation.

Si un établissement présente un taux d'indépendance financière supérieur à 50 % lors d'un exercice, puis inférieur à 50 % lors de l'exercice suivant, il devra poursuivre la comptabilisation par anticipation de l'équivalent des amortissements linéaires, y compris pour les nouveaux emprunts,

jusqu'à extinction des emprunts *in fine* pour lesquels le mécanisme de constatation par anticipation des amortissements a été amorcé. Seul le remboursement effectif des emprunts *in fine* fera sortir l'établissement de ce dispositif prudentiel.

Pour les emprunts *in fine* en cours au 1^{er} janvier 2012, le montant des amortissements à prendre en compte dans le mandatement annuel est égal au montant du capital divisé par le nombre d'années restant à courir de l'emprunt *in fine*.

Enfin, l'équivalent de l'amortissement annuel de l'emprunt *in fine* mandaté au compte 1631 est compris dans le remboursement en capital contractuel devant être couvert par la capacité d'autofinancement de l'établissement, tel que prévu à l'article R. 6145-11 du code de la santé publique.

Les écritures comptables relatives à la comptabilisation du remboursement par anticipation des emprunts *in fine* sont décrites en pièce jointe n° 1.

2. Baux emphytéotiques hospitaliers

De même que pour les contrats de partenariat, des comptes de bilan sont désormais créés pour les baux emphytéotiques hospitaliers afin de renforcer la sincérité des états financiers.

La circulaire interministérielle DGOS/PF1/DGFIP/CL1B n° 2011-170 du 11 mai 2011 décrit les schémas comptables applicables à compter de l'exercice 2011 aux contrats de partenariat passés en application des dispositions de l'ordonnance du 17 juin 2004 modifiée. Le principe est que la part investissement doit désormais être immobilisée (donc figurer à l'actif du bilan) ; la contrepartie au passif est, initialement et pour l'essentiel, une dette financière. Les comptes *ad hoc* ont été créés dans la nomenclature pour 2011.

Ces nouvelles dispositions comptables n'étaient pas applicables en 2011 aux baux emphytéotiques hospitaliers. Les loyers versés par l'établissement bailleur ont donc continué, jusqu'en 2011, à être imputés intégralement au compte de résultat (compte d'imputation 61322 « locations immobilières »).

En revanche, à compter du 1^{er} janvier 2012, les schémas comptables applicables aux BEH sont alignés sur ceux des contrats de partenariat.

La fiche en pièce jointe n° 3 décrit les écritures comptables relatives à la comptabilisation des contrats de partenariat (CP) à partir de 2011, ainsi que les écritures de régularisation à enregistrer, étant précisé qu'une partie des écritures interviendront sur l'exercice 2012, notamment pour les baux emphytéotiques hospitaliers.

3. Modification de circulaires antérieures

Dans l'annexe II de la circulaire interministérielle DHOS/F4/DGCP/5C n° 2008-14 du 18 janvier 2008 portant diverses précisions d'ordre budgétaire et comptable pour le 1^{er} janvier 2008 (instruction budgétaire et comptable M21), le dernier paragraphe du 3 « Les avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations » est ainsi rédigé :

« Lorsqu'un établissement de santé confie des travaux à un tiers :

- le montant de l'avance sera porté sur la subdivision relative aux avances (2371 ou 2381) où il demeure jusqu'à justification de son utilisation. Les comptes 2371 et 2381 seront alors crédités par le débit des comptes 2372 et 2382 au vu des pièces justificatives de l'exécution des travaux (opération d'ordre budgétaire) ;
- le montant des acomptes sera porté, jusqu'au dernier paiement, au débit du compte 2372 ou des subdivisions du compte 2382 puis, lors de la mise en service du bien, les comptes 2372 et subdivisions du 2382 seront crédités par le débit de la subdivision du compte 21 concernée (opération d'ordre non budgétaire). »

Dans l'annexe II de la circulaire DGOS/PF1/DGFIP/CLIB n° 2011-170 du 11 mai 2011 relative aux évolutions d'ordre budgétaire et comptable à compter de l'exercice 2011 pour les établissements de santé antérieurement financés par dotation globale (instruction budgétaire et comptable M21), le commentaire de la création du compte 4675 « taxe d'apprentissage » est ainsi modifié :

Après les mots : « L'émission des titres de recettes précisée ci-dessus doit être effectuée sur le même exercice budgétaire que l'encaissement des fonds », sont insérés les mots :

« 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. »

4. Comptes relatifs aux revenus des immeubles

Le compte 752 « revenus des immeubles » a été créé au 1^{er} janvier 2011 afin d'identifier la perception des revenus provenant du patrimoine corporel dans les produits de la gestion courante.

Concernant le cas particulier des logements affectés au personnel :

- le compte 70811 « produits des services exploités dans l'intérêt du personnel – logements » doit être utilisé pour comptabiliser les seuls revenus provenant des logements affectés au personnel, se justifiant par l'existence de sujétions de service (par exemple, les gardes) car la mise à disposition d'un logement participe alors au fonctionnement du service public hospitalier ;
- le compte 752 « revenus des immeubles » est utilisé pour tous les autres revenus des immeubles (y compris pour les logements affectés au personnel dès lors que cela n'est pas justifié par l'existence de sujétions de service).

5. Réserve de trésorerie (compte 10685)

La reprise de la réserve de trésorerie (compte 10685) est soumise à l'autorisation conjointe du directeur général de l'ARS et du directeur régional ou départemental des finances publiques. Le DDFiP ou DRFiP se prononce en premier lieu et adresse ses conclusions à l'ARS. Une analyse financière rétrospective et prospective préalable de la situation de l'EPS doit être effectuée.

Dans le cadre des travaux de fiabilisation des états financiers, toute demande de reprise présentée par les établissements à compter de la publication de la présente circulaire devra être traitée favorablement afin que le niveau du report à nouveau (compte 110 ou 119) ou des excédents affectés à l'investissement (compte 10682) soit cohérent avec la situation financière de l'établissement. Il est rappelé que cette reprise ne peut se faire qu'au bénéfice du compte de résultat qui a abondé la réserve de trésorerie.

Ces opérations permettront notamment de disposer d'un niveau de report à nouveau cohérent avec la situation de trésorerie délicate de certains établissements.

6. Autres provisions pour charges (compte 158)

Les établissements qui reçoivent en une fois des financements, sous forme de dotations, destinés à des projets s'étalant sur plusieurs exercices, ont souvent recours au compte de provisions pour charges (compte 158) afin de constituer des réserves budgétaires à partir des crédits alloués.

Cette utilisation n'est pas conforme à l'objet d'une provision de droit commun, qui est de couvrir une charge probable ou certaine et non de servir à la constitution de réserves budgétaires.

A compter de l'exercice 2012, les financements reçus en une fois au titre de plusieurs exercices devront être comptabilisés comme des produits constatés d'avance (compte 487) afin de garantir la sincérité du résultat mais également les droits de l'établissement.

7. Affectation du résultat des CRPA médico-sociaux

La réformation des résultats est une procédure prévue à l'article R. 314-52 du code de l'action sociale et des familles (CASF) : « L'autorité de tarification peut, avant de procéder à l'affectation d'un résultat, en réformer d'office le montant en écartant les dépenses qui sont manifestement étrangères, par leur nature ou par leur importance, à celles qui avaient été envisagées lors de la procédure de fixation du tarif, et qui ne sont pas justifiées par les nécessités de la gestion normale de l'établissement. »

L'article 1^{er} du décret n° 2007-399 du 23 mars 2007 relatif aux centres d'accueil pour demandeurs d'asile, aux dispositions financières applicables aux établissements et services sociaux et médico-sociaux et modifiant le CASF a fait évoluer la réglementation applicable aux EPS gérant des activités sociales et médico-sociales en introduisant, à l'article R. 314-76 du CASF, un second alinéa : « L'autorité de tarification du budget annexe social ou médico-social est tenue informée par le directeur de l'établissement de santé de toute affectation de résultats dans le budget dont elle fixe le tarif. Cette affectation prend en compte, le cas échéant, la réformation des résultats opérée dans les conditions prévues à l'article R. 314-52 ».

L'article R. 314-76 du CASF ainsi rédigé ne peut toutefois pas s'appliquer aux établissements et services sociaux et médico-sociaux (EPSMS) relevant du champ sanitaire, dans la mesure où ces établissements et services sont soumis, en matière d'affectation des résultats, aux dispositions du code de la santé publique (CSP).

En effet, le CASF prévoit à l'article R. 314-75 que « les règles relatives à l'exécution des comptes de résultats prévisionnels annexes sont fixées par les dispositions des sous-sections 3, 5 et 6 de la section 1 du chapitre V du titre IV du livre 1^{er} de la partie VI du code de la santé publique », règles comprenant celles afférentes à l'affectation des résultats.

Or, l'article R. 6145-46 du CSP précise que le conseil de surveillance des EPS délibère sur « le compte financier en vue de son approbation et décide de l'affectation des résultats de chaque compte de résultat », donc du compte de résultat principal et des comptes de résultat annexes.

Ce même code dispose, dans sa partie législative, que le conseil de surveillance d'un EPS délibère sur « le compte financier et l'affectation des résultats » et que ces délibérations « sont exécutoires de plein droit dès réception par le directeur général de l'agence régionale de santé » (art. L. 6143-1 et L. 6143-4 du CSP).

Ainsi, le CSP ne prévoit pas l'intervention des autorités de tarification dans la procédure d'affectation des résultats. De même, il ne mentionne pas la possibilité d'une réformation.

Il convient ainsi de distinguer, dans la réglementation applicable aux activités sociales et médico-sociales gérées par un EPS, la procédure d'affectation des résultats de celle afférente à la fixation des tarifs – réalisée dans le cadre de l'établissement des propositions budgétaires –, qui peut amener l'autorité de tarification à retenir un résultat d'exercice différent du résultat comptable.

En effet, en application des dispositions de l'article R. 314-75 du CASF, l'autorité de tarification fixe le tarif des EPSMS du champ sanitaire en fonction des recettes et des dépenses qu'elle a autorisées. Or, ces dernières tiennent compte de l'incorporation des résultats des exercices antérieurs (art. R. 314-106 et R. 314-113 du CASF). Ainsi, si l'autorité de tarification estime que le résultat d'exploitation dégagé par l'EPSMS est inférieur à celui qui aurait dû être constaté en raison de la prise en charge de dépenses qui n'avaient pas été prévues dans le cadre de la fixation du tarif de l'exercice précédent, elle peut minorer à due concurrence la tarification de l'exercice au cours duquel le résultat est affecté.

Elle n'a en revanche aucune compétence en matière d'affectation des résultats.

8. Reclassement des stocks

Certaines décisions de reclassement des stocks posent des difficultés vis-à-vis des principes comptables, notamment l'intangibilité de la balance d'entrée.

Ce reclassement des stocks est incompatible avec la fiabilisation des comptes de bilan.

Les décisions de déclassement, si elles s'imposent, doivent impacter des opérations de l'exercice et non des corrections de balance d'entrée.

II. – ÉVOLUTIONS APPORTÉES À LA NOMENCLATURE COMPTABLE

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

1. Modifications de libellés de comptes

Les opérations sur capital non échu des emprunts obligataires remboursables *in fine*.

Le libellé du compte 1632 « autres emprunts obligataires » est remplacé par « opérations sur capital non échu des emprunts obligataires remboursables *in fine* – anticipation du remboursement en capital ».

Les schémas comptables sont diffusés en pièce jointe 1.

2. Création de comptes de classe 1

Les comptes 1645 « remboursements temporaires sur emprunts auprès des établissements de crédit », 16451 « remboursements temporaires sur emprunts en euros » et 16452 « remboursements temporaires sur emprunts en devises » sont créés afin de retracer les opérations relatives aux remboursements anticipés temporaires d'emprunts sur des contrats standards existants.

Les avenants à ces contrats proposés par le secteur bancaire permettent aux établissements, dès lors qu'ils disposent d'un excédent de trésorerie sur une courte durée, de rembourser temporairement le capital restant dû sur une période définie dans le but de diminuer les frais financiers qui leur seront par la suite réclamés. Cette opération peut être assimilée à un placement de trésorerie ne générant pas un produit financier mais une diminution des charges financières.

Lors du remboursement temporaire d'emprunt, le changement de nature de l'emprunt est constaté :

- le compte 1641 « emprunts en euros » ou 1643 « emprunts en devises » est débité par le crédit du compte 1645x « remboursements temporaires sur emprunts auprès des établissements de crédit » pour le montant du capital restant dû de l'emprunt concerné (opération budgétaire) ;
- puis, le capital restant dû est remboursé : le compte 1645x « remboursements temporaires sur emprunts auprès des établissements de crédit » est débité par le crédit du compte 515 « compte au Trésor » (opération budgétaire).

Le comptable public devra donc s'assurer que les dispositions contractuelles de l'emprunt prévoient ce type d'opération lors de la prise en charge des mandats émis.

Enfin, lors du reversement du capital par la banque, le compte 515 « compte au Trésor » est débité par le crédit du compte 1645x « remboursements temporaires sur emprunts auprès des établissements de crédit » (opération budgétaire) ; puis, la remise à disposition du capital de l'emprunt concerné est constatée : le compte 1645x « remboursements temporaires sur emprunts auprès des établissements de crédit » est débité par le crédit du compte 1641 ou 1643 (opération budgétaire).

Les schémas comptables sont diffusés en pièce jointe 2.

Le compte 16752 « dettes – baux emphytéotiques » est créé pour comptabiliser la part « investissement » des baux emphytéotiques hospitaliers.

Les schémas comptables sont diffusés en pièce jointe 3.

3. Création de comptes de classe 2

Le compte 2352 « part investissement – baux emphytéotiques » est créé.

Les comptes 2661 « participations aux groupements de coopération sanitaire (GCS) » et 2668 « autres » sont créés afin de mieux retracer les opérations en capital effectuées par un établissement dans le cadre des conditions constitutives (1) d'un GCS dont il est membre.

Le compte 2661 « participations aux groupements de coopération sanitaire (GCS) » est destiné à enregistrer les participations en capital (espèces ou nature) versées lors de la constitution ou après la phase de constitution initiale du GCS, dès lors que ces participations ne se matérialisent pas par la détention d'un titre (qui sont comptabilisées au compte 2614).

4. Création de comptes de classe 6

Le compte 61232 « part fonctionnement – baux emphytéotiques » est créé afin de retracer la partie de la rémunération du partenaire privé représentant le seul coût de fonctionnement dans les opérations relatives aux baux emphytéotiques hospitaliers.

Le compte 6162 « assurance obligatoire dommage – construction » est créé dans les comptes de résultat annexes pour permettre une imputation spécifique de ce type d'assurance. La prime est constatée en charge constatée d'avance pour la partie concernant la période garantie sur les exercices ultérieurs.

Les comptes 6225 « indemnités aux comptables et aux régisseurs », 62251 « comptables » et 62252 « régisseurs » dans le compte de résultat principal, ainsi que le compte 6225 « indemnités aux régisseurs » dans les comptes de résultat annexes, sont créés afin de retracer les indemnités de conseil versées aux comptables et aux régisseurs.

Les comptes 6541 « créances admises en non-valeur » et 6542 « créances éteintes » sont créés.

Sont désormais distingués l'apurement budgétaire des créances admises en non-valeur, pour lesquelles un recouvrement postérieur est toujours possible (enregistrées au compte 6541), et celui des créances irrécouvrables pour lesquelles aucun recouvrement postérieur n'est envisageable (enregistrées au compte 6542), notamment par exemple suite à une décision de justice définitive.

L'objectif est d'éviter d'imputer des encaissements sur les titres concernés par un jugement. La ventilation entre ces deux types de créances relève du comptable, qui communiquera toutes les informations nécessaires à l'ordonnateur pour la correcte émission des mandats.

(1) Cela vaut pour les conditions initiales ou la modification de ces conditions dans le cadre de l'évolution de la convention constitutive du GCS.

ANNEXE II

ÉVOLUTION DES NOMENCLATURES COMPTABLES APPLICABLES AUX ÉTABLISSEMENTS DE SANTÉ PUBLICS ET PRIVÉS ANTÉRIEUREMENT SOUS DOTATION GLOBALE POUR 2012

I. – POINTS PARTICULIERS DE VIGILANCE

Comptes relatifs aux séances

Le décret n° 2011-221 du 28 février 2011 portant diverses dispositions relatives au financement des établissements de santé a instauré un régime particulier applicable aux séances (hospitalisation sans hébergement). Ces séances sont à comptabiliser au crédit du compte 70824 « majoration pour chambre particulière ».

II. – ÉVOLUTIONS APPORTÉES À LA NOMENCLATURE COMPTABLE

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

1. Modifications de libellés de comptes

Les libellés des comptes 73125 « spécialités pharmaceutiques administrées en consultations externes, relevant de l'article L. 162-27 du code de la sécurité sociale » et 732415 « spécialités pharmaceutiques administrées en consultations externes, relevant de l'article L. 162-27 du code de la sécurité sociale » sont modifiés pour inclure les dispositifs médicaux et deviennent :

73125 « spécialités pharmaceutiques ou dispositifs médicaux administrés en consultations externes, relevant de l'article L. 162-27 ou L. 165-1 du code de sécurité sociale » ;

732415 « spécialités pharmaceutiques ou dispositifs médicaux administrés en consultations externes, relevant de l'article L. 162-27 ou L. 165-1 du code de la sécurité sociale ».

À noter : le forfait APE est à comptabiliser au 73128 « autres ».

2. Création de comptes de classe 1

Sont créés les comptes suivants, relatifs à la comptabilisation des subventions en capital versées par le fonds d'intervention régional (FIR) (1) :

13183 « fonds d'intervention régional (FIR) » ;

13983 « fonds d'intervention régional (FIR) ».

Les ARS devront préciser, dans les arrêtés d'attribution de crédits aux établissements, si ceux-ci sont octroyés au titre du FIR ou au titre d'autres fonds ou dotations (FMESPP, MIG, AC...).

Le compte 1638 « autres emprunts obligataires » est créé pour les établissements publics et privés suite à la modification du libellé du compte 1632. Le compte 1632 « autres emprunts obligataires » est supprimé pour les établissements de santé privés antérieurement sous dotation globale et les sommes imputées au 1632 sont transférées au nouveau compte 1638.

Cette modification intervient dans le cadre d'une harmonisation des plans de comptes public/privés, et de la prise en compte de la création d'un compte 1632 spécifique pour les établissements publics.

3. Création de comptes de classe 2

Les comptes 2051 « concessions et droits similaires », 2052 « quotas de gaz à effet de serre », 209 « restitutions sur immobilisations incorporelles » et 2095 « restitutions sur quotas de gaz à effet de serre » sont créés.

L'État attribue aux établissements de santé possédant des installations classées rejetant des gaz à effet de serre dans l'atmosphère, comme pour toute entreprise polluante, des quotas d'émission de gaz à effet de serre, relativement à leur activité polluante dans le secteur de l'énergie. Ces quotas leur donnent des droits à émettre une quantité déterminée de CO₂ sur une période pluriannuelle (cinq ans actuellement : 2008-2012). La délivrance des quotas se traduit par un virement, effectué par la Caisse des dépôts, teneur du registre national, du compte de l'État vers le compte de l'exploitant. Cette opération entraîne l'inscription des quotas à l'actif (2) de l'établissement pour leur valeur vénale.

Les quotas d'émission peuvent être acquis, détenus et cédés par tout exploitant (3).

(1) Circulaire SG n° 2012-45 du 9 mars 2012 relative aux modalités de mise en œuvre du fonds d'intervention régional créé par l'article 65 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2012.

(2) Article L. 229-15-I du code de l'environnement : les quotas sont des « biens meubles exclusivement matérialisés par une inscription au compte de leur détenteur dans le registre national ».

(3) Article L. 229-15-II du code de l'environnement.

Chaque année, les exploitants doivent restituer à l'État un nombre de quotas égal au total des émissions de gaz à effet de serre de leurs installations au cours de l'année précédente : les exploitants ayant dépassé leur niveau d'émission autorisé doivent acquérir les quotas manquants sur le marché.

Les établissements de santé sont attributaires, pour certains d'entre eux, de quotas depuis 2008 (arrêté du 31 mai 2007 modifié fixant la liste des exploitants auxquels sont affectés des quotas d'émission de gaz à effet de serre et le montant des quotas affectés pour la période 2008-2012).

Par ailleurs, certains établissements peuvent s'engager volontairement à compenser leurs émissions de gaz à effet de serre : la compensation carbone volontaire est un mécanisme de financement par lequel une entité substitue une réduction à la source de ses propres émissions de gaz à effet de serre par une quantité équivalente de « crédits carbone », en les achetant auprès d'un tiers. Dans ce cas, l'établissement concerné acquiert des quotas sur le marché ; aucune allocation « à titre gratuit » versée par l'État n'est opérée.

Les schémas comptables sont décrits en pièce jointe 4.

Les comptes 2411 « groupements d'intérêt public (GIP) » ; 2412 « groupements d'intérêt économique (GIE) » ; 2413 « groupements de coopération sanitaire (GCS) » ; 2418 « autres » ainsi que les comptes 2491 « groupements d'intérêt public (GIP) » ; 2492 « groupements d'intérêt économique (GIE) » ; 2493 « groupements de coopération sanitaire (GCS) » ; 2498 « autres » sont créés afin de permettre une meilleure identification des destinataires des immobilisations affectées ou mises à disposition.

Le cas échéant, les comptes 2418 et 2498 devront retracer les opérations relatives aux SIH, appelés à disparaître en 2012 (art. 23-III de la loi HPST).

4. Création de comptes de classe 7

Les comptes 73481 « remboursement des frais de prélèvement d'organe » et 73488 « autres » sont créés.

La facturation des forfaits de prélèvements d'organes (PO) a été modifiée en vertu des dispositions de l'arrêté du 19 février 2009 (1) modifié : il est désormais prévu que l'ensemble des forfaits PO soit facturé par l'établissement de santé au sein duquel est réalisé le prélèvement et que le forfait destiné au chirurgien préleveur soit reversé à son établissement employeur, s'il s'agit d'un établissement différent. Cette modification permet de rattacher techniquement l'ensemble des forfaits au patient prélevé et ainsi de financer le prélèvement, quel que soit l'établissement d'implantation du greffon lui-même et l'aboutissement ou non de la greffe.

Le nouveau mode de comptabilisation des prélèvements d'organes implique l'utilisation de comptes de recettes pour le remboursement des frais de personnel de l'équipe préleveuse de l'établissement préteur.

Le compte 7471 « fonds d'intervention régional (FIR) » est créé.

Le compte 7722 « produits sur exercices antérieurs à la charge de l'assurance maladie » est créé.

Ce compte est destiné à la comptabilisation des produits d'activité réalisée sur l'exercice antérieur mais qui n'ont pas pu être rattachés à l'exercice courant.

Le logiciel LAMDA (logiciel d'aide à la mise à jour des données d'activité) permet leur valorisation. Jusqu'à présent, ces produits étaient comptabilisés le plus souvent sur un compte 73x, en produits de l'activité hospitalière de l'exercice courant, voire sur un compte de produits exceptionnels (compte 772).

Dans ces deux cas, la non-identification de ces produits sur un compte spécifique pouvait conduire à des erreurs lors de l'analyse financière des établissements et ne correspondait que partiellement à la nature de la recette.

Afin de retracer les produits sur exercice antérieur versés par l'assurance maladie qui n'ont pu faire l'objet d'un rattachement, le compte 7722 est créé et constitue un chapitre spécifique des produits du titre I du CRPP, permettant ainsi de rattacher ces produits à une activité de soins.

(1) Arrêté du 19 février 2009 relatif à la classification et à la prise en charge des prestations d'hospitalisation pour les activités de médecine, chirurgie, obstétrique et odontologie et pris en application de l'article L. 162-22-6 du code de la sécurité sociale.

ANNEXE III

I. – LES CADRES DE L'EPRD ET DU PGFP

1. Le cadre de l'EPRD est modifié comme suit

a) Modification du CRPP

L'article D. 6145-31 du code de la santé publique aménage la possibilité, pour les établissements, d'inclure dans les prévisions de recettes des produits non encore notifiés, mais qui sont prévus dans le contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens (CPOM) ou dans un engagement contractuel spécifique, sous réserve de justifier ces montants (1). Il est alors précisé que, dans ce cas, l'éventuelle approbation de l'état des prévisions de recettes et de dépenses dans sa globalité ne vaut pas engagement de notification par le directeur général de l'agence de santé.

Afin de préserver l'équilibre global de l'EPRD, une ligne supplémentaire « produits attendus non notifiés » apparaît, à titre d'information, dans le CRPP comme sous-rubrique du chapitre 74 « Subventions d'exploitation et participations », destinée à la comptabilisation des crédits du FIR. Il est indiqué que les financements versés pour assurer la permanence des soins (PDSE) seront attribués au titre des MIG pour les mois de janvier et février 2012, puis au titre du FIR les mois suivants.

Le compte 7722 « produits sur exercices antérieurs à la charge de l'assurance maladie », relatif aux rattachements de produits d'activité via le logiciel LAMDA, est inséré dans les produits du compte de résultat prévisionnel principal (CRPP), au niveau du titre I.

Cette modification emporte :

- la création d'un nouveau chapitre dans le titre I du CRPP ;
- la modification du libellé du chapitre 77 « produits exceptionnels », qui devient 77 « produits exceptionnels (sauf 7722) ».

b) Modification du TFP

La création du compte 1632 « opérations sur capital non échu des emprunts obligataires remboursables *in fine* – anticipation du remboursement en capital » entraîne deux modifications de libellés de chapitres du TFP :

- en emplois, le libellé du chapitre 16 devient « emprunts et dettes assimilées (sauf 1632, 166 et 1688) » ;
- en ressources, le libellé du chapitre 16 devient « emprunts et dettes assimilées (sauf 1632, 166, 1688 et 169) ».

La comptabilisation des opérations relatives aux quotas d'émission de gaz à effet de serre emporte la création d'un nouveau chapitre 209 « restitutions sur immobilisations incorporelles » en ressources, et la modification du libellé du chapitre 20 en emplois, qui devient « immobilisations incorporelles (sauf 2095) ».

c) Modification du tableau d'estimation du fonds de roulement initial

Comme dans le tableau de financement prévisionnel (TFP), le compte 1632 « opérations sur capital non échu des emprunts obligataires remboursables *in fine* – anticipation du remboursement en capital » est exclu de la ligne « emprunts » dont le nouveau libellé est « emprunts – c/16 sauf 166, 1688, 1632, et 169 ».

Le compte 1632 n'est donc pas pris en compte dans le calcul des ressources dans le tableau d'estimation du fonds de roulement initial. De ce fait, le fonds de roulement apparaît diminué des mandats émis au compte 1631 correspondant aux amortissements pratiqués pour les emprunts *in fine* (voir annexe I).

d) Modification de l'EPRD synthétique

Après le tableau de calcul du fonds de roulement prévisionnel, est insérée une ligne « opérations sur capital non échu des emprunts obligataires remboursables *in fine* – anticipation du remboursement en capital (cumul au 31 décembre) ». Cette ligne reprend le montant cumulé des amortissements linéaires pratiqués pour les emprunts *in fine* (compte 1632) et permet de reconstituer le montant du fonds de roulement réel, pour les établissements ayant recours à ces opérations de constatation par anticipation des amortissements.

Pour les autres établissements, le fonds de roulement prévisionnel calculé n'a pas à être retraité. La mention de l'« équivalent de l'amortissement des emprunts *in fine* en cours », introduite par la circulaire DHOS/F4/DGFIP/CL1B n° 2009-14 du 16 janvier 2009, est remplacée par celle de l'« équi-

(1) Circulaire interministérielle DGOS/PF1/DGFIP/CL1B n° 2011-170 du 11 mai 2011 relative aux évolutions d'ordre budgétaire et comptable à compter de l'exercice 2011 pour les établissements de santé antérieurement financés par dotation globale.

valent de l'amortissement cumulé des emprunts *in fine* au 31 décembre (3) ». Pour ces établissements, le montant cumulé de l'équivalent des amortissements sur les emprunts *in fine* est donné à titre d'information.

2. Le cadre du PGFP est modifié comme suit

a) Les produits du fonds d'intervention régional (FIR)

Ces crédits (qui regroupent des crédits de l'assurance maladie et de l'État fongibilisés pour 2012), sont comptabilisés dans le titre III du tableau de projection du CRPP. Une ligne « produits attendus non notifiés » permet d'isoler les produits attendus non notifiés, notamment les crédits destinés à financer la permanence des soins (PDSE) dans le cadre du FIR.

b) Les « produits sur exercices antérieurs » valorisés *via* le logiciel LAMDA

Ces produits sont pris en compte comme « produits versés par l'assurance maladie » dans le tableau de projection du compte de résultat prévisionnel principal.

De ce fait, ils sont comptabilisés, au niveau de la marge brute, dans les produits versés par l'assurance maladie, et non plus comme des produits exceptionnels.

c) Comptabilisation par anticipation des amortissements de capital des emprunts *in fine* (compte 1632)

Le dispositif de comptabilisation par anticipation des amortissements de capital des emprunts *in fine* (compte 1632) impacte le tableau de variation des équilibres du bilan de la façon suivante :

- le fonds de roulement net global de $n-1$ est déterminé par rapport au tableau d'estimation du fonds de roulement initial de l'EPRD pour l'année de référence ;
- les variations du FRNG sont issues des données du tableau de financement prévisionnel, lequel intègre, le cas échéant, le dispositif de comptabilisation par anticipation des amortissements du capital des emprunts *in fine*.

Ainsi, le fond de roulement apparaît, pour les établissements concernés par l'utilisation du compte 1632, diminué du cumul des amortissements pratiqués au titre des emprunts *in fine* enregistrés à ce même compte.

Afin de permettre le calcul du FRNG réel, et de rétablir les équilibres financiers entre le fonds de roulement, le besoin en fonds de roulement et la trésorerie, une ligne supplémentaire « opérations en capital non échu des emprunts obligataires remboursables *in fine* », qui reprend le solde du compte 1632 au 31 décembre, a été introduite dans le tableau de variation des équilibres du bilan.

Le cumul de cette ligne et du fonds de roulement net global (FRNG) au 31 décembre permet de retrouver la valeur du FRNG corrigé de l'impact des amortissements cumulés des emprunts *in fine*.

II. – MODIFICATION DU TPER

Des évolutions du « tableau des effectifs rémunérés » sont susceptibles d'intervenir en 2012 dans le cadre de travaux sur le bilan social.

Pièce jointe 1 : opérations sur capital non échu des emprunts obligataires remboursables *in fine*

1^{er} cas : un établissement souscrit en N un emprunt obligataire remboursable *in fine* de 10 M€ sur une durée de 10 ans. L'établissement a un ratio d'indépendance financière supérieur à 50 % au jour de l'encaissement (ratio établi à partir du compte financier de l'exercice N-1). Il doit donc comptabiliser par anticipation les amortissements de l'emprunt. Le remboursement de l'emprunt intervient en N+10.

	1631 emprunts obligataires remboursables <i>in fine</i>	1632 Opérations sur capital non échu des emprunts obligataires remboursables <i>in fine</i> - anticipation du remboursement en capital	515 compte au Trésor
En N, Encaissement de l'emprunt (OR) (1)	10 000		10 000
De N à N+9, amortissement annuel par anticipation (OOSB) (2)	1 000	1 000	
En N+10, Remboursement in fine (3)		10 000	10 000
		Soldé	

(1) Opération réelle.

(2) Opération d'ordre semi-budgétaire avec émission d'un mandat au compte 1631.

(3) Opération non budgétaire.

2^e cas : un établissement a souscrit un emprunt obligatoire remboursable *in fine* de 10 M€ sur une durée de 10 ans le 1^{er} janvier N et son ratio d'indépendance financière n'est pas supérieur à 50 %. En N+3, l'établissement a un ratio d'indépendance financière supérieur à 50 % (1) (ou bien il rentre volontairement dans le dispositif en N+3) et doit donc comptabiliser par anticipation les amortissements de l'emprunt. L'amortissement annuel est donc de 1 428,57 k€ (10 000/7).

	1631 emprunts obligataires remboursables in fine	1632 Opérations sur capital non échu des emprunts obligataires remboursables <i>in fine</i> - anticipation du remboursement en capital	515 compte au Trésor
Encaissement de l'emprunt (OR) (2) (en N)	10 000		10 000
De N+3 à N+9, amortissement annuel par anticipation (OOSB) (3)	1428,57	1428,57	
En N+10, remboursement in fine (4)		10 000	10 000

(1) Ratio établi à partir du compte financier de l'exercice 2012.

(2) Opération réelle.

(3) Opération d'ordre semi-budgétaire avec émission d'un mandat au compte 1631.

(4) Opération non budgétaire.

Pièce jointe 2 : remboursements temporaires sur emprunts auprès des établissements de crédit

Un établissement signe un contrat d'emprunt lui permettant, dès lors qu'il dispose d'un excédent de trésorerie sur une courte durée, de rembourser temporairement le capital restant dû (ex. : 16 000 €) sur une période définie dans le but de diminuer ses frais financiers.

	1641 emprunts en euros	16451 remboursements temporaires sur emprunts en euros	515 compte au Trésor
Remboursement temporaire :	16 000	16 000	
- OOB		16 000	16 000
- Opération réelle			
Reversement de la banque (remise à disposition du capital) :			16 000
- opération réelle	16 000	16 000	
- OOB			

Pièce jointe 3 : schémas comptables applicables à compter de l'exercice 2011 aux contrats de partenariat soumis à l'ordonnance du 17 juin 2004 modifiée et à compter de 2012 aux baux emphytéotiques hospitaliers

Objet de la fiche :

La circulaire interministérielle DGOS/PF1/DGFiP/CL1B n° 2011-170 du 11 mai 2011 décrit les schémas comptables applicables à compter de l'exercice 2011 aux contrats de partenariat passés en application des dispositions de l'ordonnance du 17 juin 2004 modifiée. Le principe est que la part investissement doit désormais être immobilisée (donc figurer à l'actif du bilan) ; la contrepartie au passif est, initialement et pour l'essentiel, une dette financière. Les comptes *ad hoc* ont été créés dans la nomenclature pour 2011.

Ces nouvelles dispositions comptables n'étaient pas applicables en 2011 aux baux emphytéotiques hospitaliers. Les loyers versés par l'établissement bailleur continuent donc, en 2011, d'être imputés intégralement au compte de résultat (compte d'imputation 61322 « locations immobilières »).

En revanche, à compter du 1^{er} janvier 2012, les schémas comptables applicables aux BEH sont alignés sur ceux des contrats de partenariat.

La présente fiche décrit les écritures comptables relatives à la comptabilisation des contrats de partenariat (CP) à partir de 2011, ainsi que des écritures de régularisation à enregistrer, étant précisé qu'une partie des écritures interviendront sur l'exercice 2012 (notamment pour les baux emphytéotiques hospitaliers qui font l'objet à partir de 2012 d'un mode de comptabilisation identique aux CP).

1. Les dispositions comptables applicables aux contrats de partenariat

Le loyer versé par l'établissement public de santé au partenaire privé comporte trois composantes de la rémunération du bien, nécessairement retracées dans le contrat :

- une part relative aux coûts d'investissement du bien (cette part peut comprendre les frais financiers immobilisables, c'est-à-dire intervenant avant la mise en service) ;
- une part relative aux coûts de fonctionnement du bien ;
- une part relative aux coûts de financement du bien, pour les frais financiers (1).

Différentes modalités et échéanciers de paiements peuvent être prévus dans les contrats (*cf.* sur ce point le guide de la MAPPP). Indépendamment des modalités de paiement et dans une optique de fiabilité du bilan :

- le compte 235 doit être mouvementé lors du versement des acomptes antérieurs, le cas échéant, à la remise du bien par le partenaire privé ;
- l'intégration du 235 au 21X intervient lors de l'entrée en possession ;
- l'amortissement démarre à la mise en service (2).

Nota bene. – Les modalités de paiement sont prévues dans les clauses du contrat. Si un établissement rencontre des difficultés pour identifier les différentes composantes de son loyer dans le contrat, il peut saisir, pour avis, son comptable qui pourra l'aider dans la compréhension des clauses contractuelles. En cas de difficultés persistantes, l'établissement et son comptable, peuvent saisir l'ARS et la DRFiP. Dans les cas les plus complexes, l'ANAP pourra apporter une aide ponctuelle. Par ailleurs, des incidents dans l'exécution du contrat peuvent conduire à reporter le versement du loyer. *Cf.* Guide de la MAPP.

Les dispositions comptables applicables aux contrats de partenariat antérieurement au 1^{er} janvier 2011

Les trois parts du loyer étaient, en principe, comptabilisées de la manière suivante :

- la part investissement était imputée au compte 2761 « créances diverses » ;
- la part fonctionnement était imputée au compte 6288 « autres prestations diverses » ;
- la part financement était imputée au compte 6618 « intérêts des autres dettes ».

Le coût d'investissement comptabilisé au compte 2761 était, en principe, transporté au compte 21 approprié pour constatation de l'intégration définitive de l'immobilisation produite dans le patrimoine de l'établissement.

Les dispositions applicables à partir de l'exercice 2011 pour les CP et 2012 pour les BEH

La circulaire interministérielle DGOS/PF1/DGFiP/CL1B n° 2011-170 du 11 mai 2011 décrit les schémas comptables applicables à compter de l'exercice 2011 aux contrats de partenariat passés en application des dispositions de l'ordonnance du 17 juin 2004 modifiée sur les contrats de partenariat.

(1) Il s'agit des frais financiers autres que ceux qui peuvent être compris dans la composante investissement. En effet, certains frais financiers, par le principe d'activation des coûts d'emprunt, peuvent entrer dans la composante investissement (frais financiers intercalaires).

(2) Pour autant que cet amortissement soit nécessaire ; dans les cas où l'obligation d'entretien conduit à conserver le potentiel de service initial à la fin du contrat, il peut être admis qu'il n'y ait pas d'amortissement.

La part fonctionnement :

Elle est imputée au compte 61231 « part fonctionnement – contrats de partenariat ».

La part financement :

La charge de la dette est imputée au compte 6618 « intérêts des autres dettes ».

La part investissement :

Avant la prise de possession ou la mise en service du bien.

Les versements effectués par l'établissement sont désormais comptabilisés au débit du compte 2351 « part investissement – contrats de partenariat ».

À compter de la prise de possession ou mise en service du bien (1) :

Lors de la prise de possession ou de la mise en service, l'établissement enregistre au compte d'immobilisation corporelle approprié (subdivision du compte 21) la composante « investissement » pour son montant total prévu au contrat (2), que ces sommes :

- figurent au débit du compte 2351 du fait de leur paiement préalable à la prise de possession ou à la mise en service ;
- ou restent encore dues.

C'est pourquoi, le cas échéant, l'établissement transfère au compte 21 les sommes enregistrées au compte 2351 s'il a effectué des paiements à ce titre avant la prise de possession ou mise en service.

En revanche, la contrepartie de la part « investissement » restant due est comptabilisée au compte 16751 « dettes – contrats de partenariat » pour la valeur des loyers investissement restant à payer, telle qu'elle est programmée à la prise de possession ou la mise en service :

D/21 C/2351 (part réglée au partenaire privé au jour de la prise de possession ou mise en service) (opération d'ordre non budgétaire) ;
 C/16751 (part investissement restant due par l'établissement) (opération d'ordre budgétaire) ;
 C/13 (part financée par une subvention, le cas échéant) (opération d'ordre budgétaire).

2. Les régularisations comptables pour les contrats de partenariat en cours

Le nouveau schéma comptable est applicable aux contrats de partenariat en cours ou futurs. Les régularisations suivantes sont à effectuer pour la part investissement :

2.1. Cas de l'établissement qui aurait comptabilisé au bilan la part investissement du loyer payé

Pour les biens déjà mis en service ou dont l'établissement a déjà pris possession :

Seule la part investissement déjà payée a été enregistrée au débit du compte 21. Des écritures complémentaires doivent être comptabilisées afin que la valeur totale du bien figure au compte 21 :

D/21 C/16751 (part investissement restant due) (opération d'ordre budgétaire) ;
 C/13 (part financée par une subvention, le cas échéant) (opération d'ordre budgétaire) ;

Pour les biens non encore mis en service ou dont l'établissement n'a pas encore pris possession :

D/2351 C/2761 (part investissement déjà réglée) (opération d'ordre non budgétaire).

2.2. Cas de l'établissement qui aurait comptabilisé toutes les composantes du loyer en classe 6

Pour les biens déjà mis en service
 ou dont l'établissement a déjà pris possession

L'établissement doit enregistrer dans la subdivision *ad hoc* du compte 21 la totalité de la part investissement. En contrepartie, il constate :

- une dette financière (au 16751) pour les loyers restant à payer ;
- et un mouvement sur le report à nouveau (3) : diminution du report à nouveau déficitaire et/ou augmentation du report à nouveau excédentaire.

En présence d'un compte de report à nouveau déficitaire :

D/21 C/1675 (pour la part investissement restant due) ;
 C/119 (pour la part investissement déjà réglée *via* un compte de charge, à hauteur du niveau du report à nouveau déficitaire) ;
 C/110 (le cas échéant, pour la part investissement déjà réglée *via* un compte de charge, une fois le compte de report à nouveau déficitaire apuré par l'écriture précédente).

(1) Dans le cas où la mise en service intervient postérieurement à la prise de possession, le bien est transféré au compte 21 à compter de sa prise de possession par l'établissement.

(2) Et qui doit correspondre au coût de l'équipement supporté par l'opérateur tiers.

(3) Car le paiement de la part investissement en classe 6 a, toutes choses égales par ailleurs, minoré le résultat des exercices concernés par ces versements.

Dans le cas où la part investissement déjà réglée *via* un compte de charge est supérieure au montant initial du compte 119, à l'issue de l'écriture de régularisation mentionnée *supra*, seul le compte 110 doit présenter un solde créditeur, le compte 119 étant soldé.

En présence d'un compte de report à nouveau excédentaire :

D/21 C/1675 (part investissement restant due) ;
C/110 (part investissement déjà réglée, *via* un compte de charge).

À l'issue de cette écriture de régularisation, le solde du compte 110 doit être supérieur à celui présent en balance d'entrée, hors affectation du résultat de l'exercice *N* - 1.

Nota bene. – Un rattrapage d'amortissement sera effectué si le contrat n'impose pas d'obligation d'entretien au partenaire privé, cet entretien permettant de maintenir l'immobilisation dans un état de fonctionnement optimal au surplus de l'entretien quotidien.

Pour les biens non encore mis en service
ou dont l'établissement n'a pas encore pris possession

En présence d'un compte de report à nouveau déficitaire :

D/2351 C/119 (part investissement déjà réglée *via* un compte de charge, à hauteur, au plus, du niveau du report à nouveau déficitaire) ;
C/110 (part investissement déjà réglée *via* un compte de charge, une fois le compte de report à nouveau déficitaire apuré).

Dans le cas où la part investissement déjà réglée *via* un compte de charge est supérieure au montant initial du compte 119, à l'issue de cette écriture de régularisation, seul le compte 110 doit présenter un solde créditeur, le compte 119 étant soldé.

En présence d'un compte de report à nouveau excédentaire :

D/2351 C/110 (pour la part investissement déjà réglée, *via* un compte de charge).

À l'issue de cette écriture de régularisation, le solde du compte 110 doit être supérieur à celui présent en balance d'entrée, hors affectation du résultat de l'exercice *N* - 1.

3. Les éventuelles revalorisations de loyers

Quand elles concernent la part fonctionnement ou la part financement, elles ne posent pas difficulté.

En revanche, quand elles concernent la part investissement :

- si elles interviennent avant l'entrée en possession ou la mise en service, elles sont portées au compte 2351 ;
- si elles interviennent après l'entrée en possession ou la mise en service et qu'elles ne figuraient pas dans la valeur totale portée au compte 21, elles sont enregistrées à ce compte (il convient d'en tirer toute conséquence sur le plan d'amortissement de l'immobilisation).

ANNEXE

FICHE D'ÉCRITURES : ACQUISITION D'UNE IMMOBILISATION PAR VOIE DE CONTRAT DE PARTENARIAT

Un EPS signe un contrat de partenariat avec un prestataire pour la construction d'un équipement.

Montant total de l'opération : 10 000 000 €.

Les dispositions contractuelles établissent les trois parts de la rémunération comme suit :

- part investissement : 5 000 000 € ;
- part fonctionnement : 3 000 000 € ;
- part financement : 2 000 000 €.

1^{er} cas : le paiement de la rémunération du cocontractant commence à la prise de possession du bien (ou à sa mise en service si elle intervient simultanément).

	21xx Immobilisations corporelles	2351 Part investissement – contrats de partenariat	16751 Dettes - Contrats de partenariat	4011 Fournisseurs	4041 Fournisseurs ; achats d'immobilisations.	61231 Part fonctionnement - Contrats de partenariat	6618 Intérêts des autres dettes
Prise de possession du bien							
1 ^{er} versement (OR) (1)							
part investissement	5 000 000				5 000 000		
part fonctionnement				3 000 000			
part financement				2 000 000			2 000 000
part investissement restant à payer (OOB) (2)	4 500 000		4 500 000				
2 ^e versement ..							
part investissement			500 000		500 000		
part fonctionnement				3 000 000			
part financement				2 000 000			2 000 000
Versements ultérieurs (OR)			4 000 000		4 000 000	2 400 00	1 600 000
				2 400 00			
				1 600 00			

(1) OR : opération réelle

(2) OOB : opération d'ordre budgétaire

2^e cas : le paiement de la rémunération du cocontractant a commencé avant la prise de possession du bien (ou sa mise en service) et se poursuit ensuite.

Au jour de la prise de possession du bien, la part investissement du cocontractant a été versée à hauteur de 3 000 000 € et la part financement à hauteur de 1 200 000 €.

	21xx Immobilisations corporelles	2351 Part investissement – contrats de partenariat	16751 Dettes - Contrats de partenariat	4011 Fournisseurs	4041 Fournisseurs ; achats d'immobilisations.	61231 Part fonctionnement - Contrats de partenariat	6618 Intérêts des autres dettes
1 ^{er} versement <i>part investissement</i> <i>part financement</i>		500 000			500 000		200 000
2 ^{ème} versement et versements ultérieurs Prise de possession du bien		500 000		200 000 200 000	500 000 500 000		200 000 200 000
Intégration des travaux effectués via le CP (OONB) (1)	3 000 000	3 000 000					
Constatation de la dette vis à vis du titulaire du CP (OOB) (2)	2 000 000		2 000 000				
versement de la part fonctionnement (OOB)				300 000		300 000	
Versements ultérieurs (OR (3)) dont paiement de la dette constatée vis à vis du titulaire du CP			2 000 000		2 000 000	2 700 000	800 000

(1) OONB : opération d'ordre non budgétaire

(2) OOB : opération d'ordre budgétaire

(3) OR : opération réelle

3^e cas : le paiement de la part investissement de la rémunération du cocontractant a été effectué en classe 6.
 L'EPS a pris possession du bien, la part investissement du cocontractant a été versée en classe 6 à hauteur de 2 500 000 €. Le compte 119 présente un solde débiteur en balance d'entrée de 3 000 000 €.

	21xx Immobilisations corporelles	1190 Report à nouveau défictaire	16751 Dettes - Contrats de partenariat	4011 Fournisseurs	4041 Fournisseurs ; achats d'immobilisations.	61231 Part fonctionnement - Contrats de partenariat	6618 Intérêts des autres dettes
Régularisation :							
Intégration des travaux effectués via le CP (OONB) (1)	2 500 000		2 500 000				
Constatation de la dette vis à vis du titulaire du CP (OOB) (2)	2 500 000						
Versements ultérieurs (OR (3)) dont paiement de la dette constatée vis à vis du titulaire du CP			2 500 000		2 500 000	3 000 000	2 000 000

(1) OONB : opération d'ordre non budgétaire ;
 (2) OOB : opération d'ordre budgétaire
 (3) OR : opération réelle

Pièce jointe 4 : comptabilisation des opérations relatives aux quotas d'émission de gaz à effet de serre

Afin d'atteindre les objectifs fixés par le protocole de Kyoto à la convention-cadre des Nations unies sur les changements climatiques (1), la directive 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 octobre 2003 a établi un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre (GES).

Parallèlement à la mise en œuvre du protocole de Kyoto, un nombre croissant d'entités (entreprises, particuliers et acteurs publics) s'engagent volontairement à compenser les GES qu'ils émettent.

La présente fiche a pour but de préciser les opérations budgétaires et comptables afférentes aux opérations portant sur les quotas de GES, à la fois pour les établissements contraints par le dispositif découlant du protocole de Kyoto et pour ceux mettant en œuvre le dispositif de compensation volontaire.

I. – TEXTES DE RÉFÉRENCE

Directive 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 octobre 2003 (établissement d'un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre) ;

Articles L. 229-5 à L. 229-19 du code de l'environnement ;

Décret n° 2004-832 du 19 août 2004 ;

Avis n° 2004-C du 23 mars 2004 du comité d'urgence du CNC relatif à la comptabilisation des quotas d'émission de gaz à effet de serre dans les comptes individuels et consolidés.

II. – TRAITEMENT BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE DES OPÉRATIONS

Point de vigilance : les comptes 2052 « Quotas de gaz à effet de serre », 209 « Restitutions sur immobilisations incorporelles » et 2095 « Restitutions sur quotas de gaz à effet de serre » sont créés à compter du 1^{er} janvier 2012.

II.1. Cas des établissements contraints

Début d'exercice *N* : allocation par l'État des quotas au titre de l'exercice *N*

L'État alloue des quotas (2) aux exploitants des installations polluantes : cette affectation consiste à leur donner des droits à émettre une quantité déterminée de CO₂ sur une période pluriannuelle (cinq ans actuellement : 2008-2012). Ces quotas sont délivrés par tranche annuelle aux exploitants.

La délivrance des quotas se traduit par un virement, effectué par la Caisse des dépôts, teneur du registre national, du compte de l'État vers le compte de l'exploitant. Cette opération entraîne l'inscription des quotas à l'actif (3) de l'établissement pour leur valeur vénale.

D. 2052 / C. 778 Opération d'ordre budgétaire (émission d'un mandat et d'un titre).

Courant *N* : achat/vente de quotas

L'entité peut céder ses quotas (allocation supérieure à la consommation effective des quotas) ou, selon ses besoins, en acheter (allocation insuffisante par rapport aux besoins de l'exploitant) auprès d'autres détenteurs (4).

Les achats et ventes de quotas sont comptabilisés à leur coût de transaction.

Acquisitions :

D. 2052 / C. 4041 (opération réelle).

Cessions :

D. 462 / C. 775 pour le prix de cession.

D. 675 / C. 2052 pour la valeur d'acquisition.

Constat éventuel d'une plus- ou moins-value.

Les quotas ne font pas l'objet d'un amortissement.

31/12/*N* : comptabilisation des émissions de GES de l'année

Les émissions de GES font naître une obligation de l'entité vis-à-vis de l'État et donc un passif.

Les quotas à restituer à l'État sont évalués à la valeur d'entrée pour les quotas alloués et à la valeur à la clôture de la période pour la partie excédant les quotas détenus. La constatation des émissions donne lieu à l'enregistrement d'une charge exceptionnelle en contrepartie d'une diminution de l'actif.

(1) Protocole fait à Kyoto, le 11 décembre 1997, signé par la France le 29 avril 1998, approuvé par la loi n° 2000-645 du 10 juillet 2000 et entré en vigueur le 16 février 2005 ; publié par le décret n° 2005-295 du 22 mars 2005.

(2) Unité de compte correspondant à une tonne de CO₂.

(3) Article L. 229-15-II du code de l'environnement.

(4) Exemple : plate-forme de marché du carbone POWERNEXT CARBON.

D. 678 / C. 2095 Opération d'ordre budgétaire (émission d'un mandat et d'un titre).

Dans le cas où les émissions totales de GES de l'exercice excèdent la consommation des quotas alloués par l'État en début d'exercice sans que des quotas supplémentaires aient été achetés sur le marché, une charge supplémentaire doit tout de même être constatée par la même opération d'ordre (1).

La charge budgétaire enregistrée au compte 678 est partiellement (si quotas achetés) ou totalement couverte par le produit enregistré au compte 778 lors de l'allocation des quotas.

Le compte 2095 isole les quotas consommés qui devront être restitués à l'État.

La situation nette du compte 2052 (2052-2095) permet d'avoir une vision consolidée des quotas non consommés si la consommation est inférieure à la totalité des quotas détenus.

31/12/N : dépréciation éventuelle des quotas non consommés

La fraction des quotas acquis et non consommés en fin d'exercice doit faire l'objet d'un test de dépréciation (2).

D. 6816 / C. 2905 Opération d'ordre semi-budgétaire

Début d'exercice $N + 1$: allocation des quotas par l'État pour la tranche $N + 1$

Écriture précisée *supra*

Avril $N + 1$: restitution à l'État des quotas consommés en N

Les quotas consommés (émissions de GES) au cours de l'exercice N doivent être restitués à l'État avant le 30 avril $N + 1$.

D. 2095 C. 2052 Opération d'ordre non budgétaire.

Budgétairement, ne pèse sur le compte de résultat que la différence entre les quotas alloués (778) et les quotas alloués consommés (678), c'est-à-dire éventuellement les quotas achetés et consommés.

(1) La situation sera le cas échéant régularisée en fin de période pluriannuelle après bilan des déficits ou excédents cumulés de quotas sur les 5 ans.

(2) Conformément article 322-5 du règlement n° 99-03 du CRC.

	2052	2095 Quotas à restituer	2905 Dépréciations	515 compte au Trésor	678	6816	778
xx/02/N Quotas délivrés par l'état (1)	100 000						100 000
Courant N Achat éventuel de quotas à la valeur de marché	20 000			20 000			
31/12/N émissions de gaz de l'année : inscriptions au passif (2)		110 000			110 000		
Dépréciation éventuelle des quotas non consommés (3)			500			500	
Soldes N	120 000	110 000	500	NS	110 000	500	100 000
xx/02/N+1 Quotas délivrés par l'état (4)	140 000						140 000
01/03/N+1 Vente de quotas	5 000			5 000			
15/04/N+1 Restitution des quotas consommés en N-1 à l'état		110 000					
Soldes début N+1	25 000	Soldé	NS	NS			
				675			775
				5 000			5 000
				5 000			5 000

- (1) Opération d'ordre budgétaire.
- (2) Addition des quotas consommés, à la fois attribués par l'État et supplémentaires achetés courant N.
- (3) Opération d'ordre semi-budgétaire.
- (4) Opération d'ordre budgétaire.

II.2. Cas des établissements mettant en œuvre la compensation volontaire

La compensation carbone volontaire est un mécanisme de financement par lequel une entité substitue une réduction à la source de ses propres émissions de GES par une quantité équivalente de « crédits carbone », en les achetant auprès d'un tiers.

Dans ce cas, l'établissement concerné acquiert des quotas sur le marché ; aucune allocation par l'État n'est opérée.

En cours d'exercice : acquisition de quotas de GES

Les acquisitions de quotas sont comptabilisées à leur coût de transaction.

Acquisitions :

D. 2052 / C. 4041 (opération réelle).

La cession de quotas est également possible si l'entité s'aperçoit que les émissions effectives sont finalement inférieures aux besoins prévisionnels.

En revanche, une collectivité ou un service n'a pas vocation à exercer, sur la base des quotas, une activité de négoce (cf. 2^e cas envisagé par l'avis du comité d'urgence du CRC précité).

31/12/N : comptabilisation des émissions de GES de l'année

Contrairement au cas des entités contraintes, les quotas consommés au titre des émissions de GES ne sont pas à restituer à l'État. Néanmoins, la constatation des émissions de l'exercice conduit à la constatation d'une charge en contrepartie d'une diminution de l'actif (quotas détenus).

D. 678 / C. 2095 Opération d'ordre budgétaire.

31/12/N : dépréciation éventuelle des quotas non consommés

La fraction des quotas acquis et non consommés en fin d'exercice doit faire l'objet d'un test de dépréciation (1).

D. 6816 / C. 2905 Opération d'ordre semi-budgétaire.

En fin de projet : apurement au bilan des quotas consommés

La totalité des quotas consommés (émissions de GES) sont sortis du bilan.

D. 2095 / C. 2052 Opération d'ordre non budgétaire.

(1) Conformément à l'article 322-5 du règlement n° 99-03 du CRC.

	2052	2095 Quotas consommés	2905 Dépréciations	515 compte au Trésor	678	6816	7816
Courant N							
Quotas acquis sur le marché	100 000			100 000			
31/12/N							
émissions de gaz de l'année : constatation des quotas consommés (1)		90 000			90 000		
Dépréciation éventuelle des quotas non consommés			500			500	
Soldes N	100 000	90 000	500	NS	90 000	500	
Poursuite des consommations		10 000			10 000		
En fin de projet							
Apurement de la totalité des quotas consommés	100 000	100 000					
Reprise de la dépréciation			500				500
	Soldé	Soldé	Soldé		10 000		500

(1) Opération d'ordre budgétaire.