

Evolution des tomes 1 et 2 de l'instruction M21 au 1^{er} janvier 2020

Les propositions d'évolution par rapport à la rédaction actuelle des tomes apparaissent en souligné.

TOME 1	Proposition de rédaction
Compte 1025 – Dons et legs en capital	<p>Ce compte est destiné à enregistrer les dons et legs en immobilisations ainsi que les dons et legs en espèces affectés à des opérations d'investissement ou à employer en achats de valeurs.</p> <p>Le compte de contrepartie du compte 1025 est, selon le cas, un compte de tiers pour les dons et legs en espèces ou un compte de la classe 2 pour les dons et legs en nature.</p> <p> <i>Technique budgétaire et comptable</i></p> <p>1/ Don en nature :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Débit compte de classe 2 intéressé (<i>mandat de paiement</i>) • Crédit 1025 « Dons et legs en capital » (<i>titre de recettes</i>) <p>2/ Don en espèces affecté à la réalisation d'un investissement effectué par une personne physique :</p> <ul style="list-style-type: none"> • <u>Débit 475 Legs et donations en cours de réalisation 46721</u> « Débiteurs divers Amiable » • Crédit 1025 « Dons et legs en capital » (<i>titre de recettes</i>) <p>Puis,</p> <ul style="list-style-type: none"> • Débit 515 « Compte au Trésor » • <u>Crédit 475 Legs et donations en cours de réalisation 46721</u> « Débiteurs divers Amiable »
Compte 163 – Emprunts obligataires	<p> <i>Cas particulier des emprunts obligataires remboursables in fine :</i></p> <p>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.</p> <p>Chaque année, le compte 1631 « Emprunts obligataires remboursables in fine » est débité par le crédit du compte 1632 pour le montant de l'amortissement annuel linéaire de l'emprunt, avec émission d'un mandat (sans décaissement) au compte 1631.</p> <p>Lors de l'année d'échéance, le compte 1632 est débité par le crédit du compte 515 (opération non budgétaire). Le comptable doit disposer d'un ordre de paiement établi et signé par l'ordonnateur.</p> <p>Ce dispositif est facultatif et est ouvert aux seuls établissements ayant déjà comptabilisé des opérations au compte 1632. Toutefois, en vertu du principe comptable de permanence des méthodes, un traitement identique doit s'appliquer à l'ensemble des emprunts obligataires remboursables in fine.</p> <p>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 % doivent par ailleurs décrire dans l'annexe au compte financier l'impact</p>

qu'aurait sur les remboursements d'emprunt et le fonds de roulement un amortissement annuel de l'emprunt in fine.

Technique budgétaire et comptable

1/ Souscription par l'établissement d'un emprunt obligataire remboursable in fine

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 1631 « Emprunts obligataires remboursables in fine »
(titre de recettes)

2/ Amortissement annuel du capital par anticipation :

- Débit 1631 « Emprunts en euros » (mandat de paiement)
- Crédit 1632 « Opérations sur capital non échu des emprunts obligataires remboursables in fine — anticipation du remboursement en capital »

3/ A l'échéance, remboursement du capital :

- Débit 16312 « Opérations sur capital non échu des emprunts obligataires remboursables in fine — anticipation du remboursement en capital »

« Emprunts obligataires remboursables in fine » (mandat de paiement)

- Crédit 4671 « Crédoeurs divers – Amiable »

Puis, décaissement des fonds :

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

**Compte 166 –
Refinancement
et renégociation
de la dette**

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 ou d'un autre. Il est également utilisé dans le cadre des renégociations d'emprunt, dans un souci de traçabilité de ces opérations.

Le refinancement se distingue de la renégociation de dette, qui se caractérise quant à elle par une simple modification des caractéristiques financières du contrat initial. La renégociation d'une dette n'entraîne aucun flux de trésorerie contrairement au refinancement. Toutefois, si le refinancement est effectué au sein du même établissement de crédit et ne donne pas lieu à flux de trésorerie car les fonds sont « réputés versés automatiquement », la comptabilisation des opérations est assimilable à une renégociation de dette.

A l'occasion du refinancement, le compte 166 est débité lors du remboursement de l'emprunt par le crédit du compte au Trésor et crédité lors de l'encaissement du nouvel emprunt par le débit du compte au Trésor.

Il doit, au cours d'un même exercice, s'équilibrer en recettes et en dépenses. Si le montant du nouvel emprunt est inférieur à celui de l'emprunt ayant donné lieu à refinancement, la différence est imputée au compte ayant enregistré l'emprunt originel (compte 163 ou subdivision du compte 164) ; cette opération d'ordre semi-budgétaire

traduit un désendettement effectif.

Enfin, lorsque suite à un refinancement ou une renégociation, le compte 16 sur lequel l'emprunt a été enregistré ne correspond plus à la nature de l'emprunt ou de la dette originel, le comptable doit modifier l'imputation de la dette par opération d'ordre non budgétaire (par opération d'ordre semi-budgétaire s'il s'agit d'un emprunt en devises).

En cas de renégociation de la dette avec comptabilisation de frais de renégociation capitalisés, ces derniers sont portés au compte 16 correspondant à l'emprunt initial par le débit du compte 668 « Autres charges financières ». Le compte 166 est ensuite crédité par le débit du compte ayant enregistré l'emprunt initial (opération d'ordre non budgétaire) puis débité par le crédit de la subdivision du compte 16 correspondant au nouvel emprunt (opération d'ordre non budgétaire).

Lorsque l'indemnité de renégociation est incluse dans les conditions financières du nouvel emprunt, elle doit être comptabilisée en charges pour son montant au moment du réaménagement (débit du compte 668 « Autres charges financières » par le crédit du compte 796 « Transferts de charges financières »). L'indemnité ainsi comptabilisée fait l'objet d'une mention en annexe « engagements hors-bilan » du compte financier.

L'indemnité incluse dans les charges d'intérêt du nouvel emprunt est comptabilisée chaque année lors du paiement des intérêts : le compte 66111 est débité par le crédit du compte 4671 pour le montant des intérêts dus (y compris l'indemnité compensatrice). La part de l'indemnité remboursable au moyen des charges d'intérêt pour les exercices à venir est retracée dans l'annexe du compte financier, au titre des engagements hors bilan.

Un même contrat de renégociation ou de refinancement peut combiner plusieurs modalités de remboursement de l'indemnité de renégociation ou de refinancement (indemnité capitalisée, faisant l'objet d'un étalement ou intégrée dans les conditions financières du nouvel emprunt). Les différents schémas d'écritures correspondants à chaque modalité peuvent donc trouver à s'appliquer simultanément dans le cas d'un seul et même emprunt.

<p>COMPTE 24 – IMMOBILISATION S AFFECTÉES OU MISES À DISPOSITION</p>	<p>Toutes les immobilisations appartenant à un établissement public de santé mais affectées ou mises à disposition d'une structure de coopération telle qu'un groupement d'intérêt public (GIP), d'un syndicat interhospitalier⁴ (SIH), d'un groupement d'intérêt économique (GIE) ou d'un groupement de coopération sanitaire (GCS), sont comptabilisées au compte 24 dans la comptabilité de l'affectant.</p> <p>⁴Les syndicats interhospitaliers doivent se transformer en groupements de coopération sanitaire ou en groupements d'intérêt public, au plus tard le 29 décembre 2015 (décret n°2012-1483 du 27 décembre 2012).</p>
<p>COMPTE 26 – PARTICIPATIONS ET CRÉANCES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS</p>	<p>Constituent des participations les droits de l'établissement dans le capital de société ou de structures de coopération matérialisés ou non par des titres qui, en créant un lien durable avec celles-ci, sont destinés à contribuer de manière utile à l'activité de l'établissement détenteur.</p> <p>L'utilisation de ce compte résulte de l'application des articles suivants du Code de la santé publique :</p> <p>l'article L. 6134-1 qui précise les modalités selon lesquelles les établissements publics de santé peuvent participer à des actions de coopération sous la forme notamment de groupements d'intérêt public (GIP)⁵, de groupements de coopération sanitaire (GCS) ou encore de groupements d'intérêts économiques (GIE) ;</p> <p>l'article L. 6145-7 qui prévoit la possibilité pour les centres hospitaliers universitaires de prendre des participations et créer des filiales pour assurer des prestations de services et d'expertise au niveau international, valoriser les activités de recherche et leurs résultats et exploiter des brevets et des licences.</p> <p>⁵Les syndicats interhospitaliers doivent se transformer en groupements de coopération sanitaire (GCS) ou en groupements d'intérêt public (GIP), au plus tard le 29 décembre 2015 (décret n°2012-1483 du 27 décembre 2012).</p>
<p>Compte 416 – Redevables Contentieux</p>	<p>Le passage de la phase amiable à la phase contentieuse est différent selon la nature du débiteur : personne physique (acte de saisie ou opposition à tiers détenteur (OTD) <u>saisie administrative à tiers détenteur (SATD)</u>, 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.).</p> <p>Par ailleurs, l'établissement doit prévoir une dotation aux dépréciations des comptes de tiers avant la fin de l'exercice, pour un montant approprié.</p>
<p>Comptes 4682 « charges à payer sur ressources affectées » et compte 4684 « Produits à recevoir sur ressources affectées</p>	<p>Compte 468 – Divers – Charges à payer et produits à recevoir</p> <p>Le compte 468 se subdivise comme suit :</p> <p><u>Compte 4682 « charges à payer sur ressources affectées »</u> <u>Compte 4684 « Produits à recevoir sur ressources affectées »</u> <u>Compte 4686 « Autres charges à payer »</u> <u>Compte 4687 « Produits à recevoir »</u></p> <p><u>Les comptes 4682 et 4684 ne peuvent être mouvementés que sur autorisation conjointe de la Direction générale des finances publiques (DGFIP) et de la Direction générale de l'offre de soins (DGOS) en vue de leur apurement obligatoire.</u></p> <p>Ces comptes Les comptes 4686 et 4687 fonctionnent dans les mêmes conditions que les autres comptes de charges à payer et de produits à recevoir.</p>

<p><u>Compte 5195 - « avances de trésorerie entre membres d'un GHT (mutualisation) »</u></p>	<p>Ce compte est utilisé pour retracer les avances de trésorerie entre établissements membres d'un groupement hospitalier de territoire (GHT). Cette mutualisation des disponibilités des établissements membres d'un même GHT doit être expressément autorisée par le directeur général de l'ARS, dans le cadre du droit d'option ouvert par dérogation à l'article L6132-5-1 du Code de la Santé Publique.</p> <p>Ce compte peut être mouvementé au sein de l'EPS support, de l'établissement contributeur (présentant un excédent de trésorerie à mutualiser) et de l'établissement bénéficiaire de l'avance (présentant un besoin de trésorerie).</p> <p> <u>Technique budgétaire et comptable</u></p> <p><u>Lors de l'encaissement de l'avance de trésorerie par l'établissement</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Débit 515 « Compte au Trésor » • Crédit 5195 « avances de trésorerie entre membres d'un GHT (mutualisation) » <p><u>Lors du versement ou remboursement de l'avance</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Débit 5195 « avances de trésorerie entre membres d'un GHT (mutualisation) » • Crédit 515 « Compte au Trésor »
<p><u>Compte 633 – Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)</u></p>	<p>Le compte 633 se subdivise comme suit :</p> <ul style="list-style-type: none"> - 6331 Versement de transport - 6332 Allocation logement - 6333 Participation des employeurs à la formation professionnelle continue - 6334 Cotisations au centre national de gestion - 6335 Fonds d'insertion pour les personnes handicapées dans la fonction publique - 6336 Cotisations pour le fonds pour l'emploi hospitalier - 6337 Fonds mutualisé du financement des études relatives à la promotion professionnelle (FMPEP) - 6338 Autres impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes) - 6339 Remboursements obtenus sur impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes) <p><u>Compte 6334 « Cotisations au centre national de gestion »</u></p> <p>L'article 5 de l'ordonnance n° 2005-1112 du 1^{er} septembre 2005 a prévu que l'établissement public chargé de la gestion des personnels de direction de la fonction publique hospitalière et des praticiens hospitaliers serait partiellement financé à partir d'une contribution déterminée en fonction du nombre des personnels de ces catégories.</p>
<p><u>Compte 73128 Produits des prestations faisant l'objet d'une tarification spécifique – MCO- Autres</u></p>	<p><u>Le compte 73128 « Autres » enregistre notamment les forfaits annuels destinés au financement de prises en charge de pathologies chroniques.</u></p>

<p>Annexe 2</p>	<p>Annexe 2.2 Tableau de financement prévisionnel :</p> <ul style="list-style-type: none"> - en emplois, le libellé du chapitre 16 « Emprunts et dettes assimilées (sauf 1632, 166 et 1688) » devient «Emprunts et dettes assimilées (sauf 166 et 1688) ». - en ressources, le libellé du chapitre 16 « Emprunts et dettes assimilées (sauf 1632, 166, 1688 et 169) » devient « Emprunts et dettes assimilées (sauf 166, 1688 et 169) ».
<p>Annexe 3</p>	<ul style="list-style-type: none"> - la <u>fiche d'écritures n°26</u> opérations d'ordre semi-budgétaires doit être modifiée. La ligne « Opérations sur capital non échu des emprunts obligataires remboursables in fine – anticipation du remboursement en capital » doit être supprimée ; - la <u>fiche d'écritures n°39</u> opérations sur capital non échu des emprunts obligataires remboursables in fine doit être supprimée ; - ajout d'un exemple dans la <u>fiche n°45</u> afin d'illustrer un cas de comptabilisation hybride d'une indemnité de renégociation (ou de refinancement) assortie de plusieurs modalités de remboursement.
<p>TOME 2</p>	
<p>Titre 2, chapitre 8</p>	<p>Modification du point 2.1.2 « Le recouvrement des créances irrécouvrables lors du jugement des comptes »</p> <p>Les dispositions prises lors de l'admission en non-valeur par l'ordonnateur ont uniquement pour objet de faire disparaître de la comptabilité des créances jugées irrécouvrables et non pas de dégager la responsabilité du comptable.</p> <p>Le juge des comptes, à qui il appartient d'apurer définitivement les comptes, conserve en effet le droit de forcer le comptable en recettes quand il n'a pas fourni toutes les justifications nécessaires à sa décharge et ce, malgré l'existence d'une décision de l'ordonnateur prononçant l'admission en non-valeur. Inversement, il peut, malgré la décision de l'ordonnateur refusant d'admettre une somme en non-valeur, décharger le comptable et le déclarer quitte. À cet effet, il appartient au comptable qui maintient une demande d'admission en non-valeur après une décision de rejet de l'ordonnateur de joindre une copie de la décision de rejet à l'état des restes à recouvrer.</p> <p>Selon la décision du juge des comptes, il convient de procéder comme suit :</p> <ul style="list-style-type: none"> - le juge des comptes confirme une décision d'admission en non-valeur (cette confirmation résulte, en général, d'un arrêt donnant quitus de la gestion) : aucune écriture n'est à passer ; - le juge des comptes infirme une décision portant admission en non-valeur et décide d'engager la responsabilité du comptable. Cette décision doit être expresse et motivée. Dès réception de l'arrêt, le comptable informe le directeur de l'établissement de la nécessité d'émettre un titre de recettes afin de créditer le compte 7718 « Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion » par le débit du compte 429 « Déficits et débits des comptables et régisseurs ». En cas de refus du directeur, le comptable pourra saisir le DGARS afin de mettre en œuvre la procédure d'émission d'office d'un titre de recettes. ; <p>le juge des comptes confirme une décision rejetant l'admission en non-valeur :</p> <ul style="list-style-type: none"> • si le comptable est mis en débet, dès réception de l'arrêt et au vu du titre de recettes émis par l'ordonnateur, il crédite le compte 7718 « Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion » par le débit du compte 429 « Déficits et débits des comptables et régisseurs ». <u>La mise en débet du comptable public n'éteint pas la créance sur le débiteur. La créance est maintenue dans les restes à recouvrer. Dès lors, afin de solder les titres prescrits, objet de la mise en débet du comptable public, l'ordonnateur émet un mandat au débit du compte 6718 "Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion.</u>

	<ul style="list-style-type: none">• si le comptable n'est pas mis en débet, il reprend les poursuites ; si celles-ci n'aboutissent pas, il propose de nouveau à l'ordonnateur de prononcer la non-valeur de la créance concernée ;
--	--