

## Evolution des tomes 1 à 3 de l'instruction M21 au 1<sup>er</sup> janvier 2019

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

TOME 1	Proposition de rédaction
<b>Compte 153 – Provisions pour charges de personnel liées à la mise en œuvre du compte épargne temps (CET)</b>	<p>Le compte 153 est subdivisé de la manière suivante :</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- 1531 « Personnel médical » ;</li><li>- 1532 « Personnel non médical »</li></ul> <p>Le compte 153 enregistre toutes provisions pour charges de personnel liées à la mise en œuvre du compte épargne temps (CET). L'établissement doit :</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- constituer des provisions suffisantes pour couvrir les charges afférentes aux jours épargnés sur CET par l'ensemble des personnels de l'établissement (personnel non médical et praticiens hospitaliers). Le compte 68153 « Dotations aux provisions pour charges de personnel liées au CET » est débité par le crédit du compte 153 ;</li><li>- procéder à des reprises sur provisions, pour couvrir le coût que l'établissement supportera du fait des conditions futures de consommation des droits ouverts aux personnels concernés (indemnisation, congés, prise en compte par le régime de retraite additionnelle de la fonction publique, transfert au nouvel établissement ou au CNG en cas de changement d'établissement) , par l'intermédiaire du compte 78153 « reprise sur les provisions pour charges de personnel liées au CET ».</li></ul> <p>Le décret n°2012-1366 du 6 décembre 2012 modifiant certaines dispositions relatives au compte épargne temps et aux congés annuels dans la fonction publique hospitalière prévoit la possibilité pour les agents d'opter, pour les jours inscrits sur le compte épargne temps excédant un seuil (20 jours) :</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- pour une prise en compte au sein du régime de la retraite additionnelle de la fonction publique (RAFP) ;</li><li>- pour une indemnisation des jours ;</li><li>- pour un maintien des jours sur le compte épargne-temps.</li></ul> <p>Ce décret prévoit l'obligation pour les établissements de comptabiliser un passif pour chaque jour épargné par le titulaire du compte épargne temps. Il prévoit également le transfert de ce passif, correspondant au nombre de jours restant sur le compte épargne temps, au nouvel établissement d'affectation ou au Centre national de gestion en cas de changement d'établissement ou de placement en recherche d'affectation auprès du Centre national de gestion.</p> <p>De même, pour le personnel médical, le décret n° 2012-1481 du 27 décembre 2012 modifiant certaines dispositions relatives au compte épargne temps et aux congés annuels des personnels médicaux, pharmaceutiques et odontologiques des établissements publics de santé a ouvert les conditions d'un droit d'option permettant l'utilisation des jours épargnés soit par prise de congés, soit par indemnisation. Il prévoit l'obligation de comptabiliser un passif pour chaque jour épargné par le titulaire du compte épargne temps, ainsi que le transfert de ce passif, en cas de changement d'établissement ou de placement en recherche d'affectation auprès du Centre national de gestion.</p> <p>Les jours donnant lieu à indemnisation (monétisation des jours CET) ou à prise en compte au sein du régime de retraite additionnelle de la fonction publique (RAFP) sont retranchés des jours CET. Les montants des indemnités à verser aux agents ou au régime de retraite correspondent à des charges certaines et évaluables et qui, dès lors, doivent être comptabilisées en charges à payer.</p> <p>Seuls les jours maintenus sur le CET à la clôture de l'exercice donnent lieu à constitution d'une provision au compte 153. La liquidation de la provision doit être documentée et respecter le principe d'image fidèle.</p> <p>Compte tenu du fait que l'agent est invité à exercer au plus tard le 31 mars de chaque année son droit d'option concernant les jours épargnés au-delà du seuil de 20 jours, la</p>

provision à la clôture de l'exercice est liquidée pour l'intégralité des jours épargnés si l'agent n'a pas encore exercé son droit d'option :


- si l'établissement a la possibilité de réévaluer la provision constituée au 31 décembre sur la base d'une information postérieure à la clôture de l'exercice (cas où la gestion serait clôturée après l'exercice du droit d'option par les agents de l'établissement et où ce dernier disposerait de l'information en temps utile pour ajuster le compte de provision CET).
- si l'établissement ne dispose pas de l'information en temps utile, il est admis que l'établissement qui ne disposerait pas d'information en temps utile sur les jours à retrancher du compte CET, liquide sa provision sur la base d'une méthode statistique (exemple de méthode statistique : pourcentage des jours demeurés sur le compte CET après exercice du droit d'option au cours des derniers exercices).

Quelle que soit la méthode retenue, elle doit être renseignée dans l'annexe du compte financier (Etat PF1 « principes et méthodes comptables ») et appliquée de façon permanente par l'établissement.

L'arrêté du 17 avril 2014 modifié, fixant les modalités de comptabilisation et de transfert des droits au titre du compte épargne-temps des agents titulaires et non titulaires de la fonction publique hospitalière, prévoit que la provision correspond au nombre de jours constatés dans le compte épargne-temps, ~~valorisés en fonction d'un montant forfaitaire par catégorie statutaire dans laquelle est classé l'agent concerné, majoré des cotisations patronales en vigueur~~ et valorisés sur une base individuelle, en retenant le coût moyen journalier de chaque agent concerné ou sur une base statistique, en retenant le coût moyen journalier par catégorie d'agents.

De même, l'arrêté du 17 avril 2014 modifié, fixant les modalités de comptabilisation et de transfert des droits au titre du compte épargne-temps des personnels médicaux, pharmaceutiques et odontologiques des établissements publics de santé que la provision correspond au nombre de jours constatés dans le compte épargne-temps ~~valorisés en fonction d'un montant forfaitaire, majoré des cotisations patronales en vigueur~~ et valorisés sur une base individuelle en retenant le coût moyen journalier de chaque praticien concerné ou sur une base statistique en retenant le coût moyen journalier par catégorie de praticien.

**Compte 163 – Emprunts obligataires**

 *Cas particulier des emprunts obligataires remboursables in fine :*

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*.

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.

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.


~~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 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 doit 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 fait sortir l'établissement de ce dispositif prudentiel.~~

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.

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 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 :

② Débit 515 « Compte au Trésor »

② Crédit 4713 « Recettes perçues avant émission de titres »

Puis émission du titre de recettes :

② Débit 4713 « Recettes perçues avant émission de titres »

② Crédit 1631 « Emprunts obligataires remboursables in fine » (*titre de recettes*)

2/ Amortissement annuel du capital par anticipation :

② Débit 1631 « Emprunts en euros » (*mandat de paiement*)

② 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 :

② Débit 1632 « Opérations sur capital non échu des emprunts obligataires remboursables in fine - anticipation du remboursement en capital »

② Crédit 4671 « Crédoeurs divers – Amiable »

Puis, décaissement des fonds :

② Débit 4671 « Crédoeurs divers – Amiable »

② Crédit 515 « Compte au Trésor »

**Compte 204 -  
Contribution  
aux  
investissements  
communs des  
GHT**

Ajout d'une précision dans les écritures (l'amortissement des biens acquis en commun et la reprise au compte de résultat des contributions à ces investissements communs sont à comptabiliser dans le CRPA G)

Le compte 204 retrace dans la comptabilité des établissements membres du groupement hospitalier de territoire (GHT) les contributions aux investissements communs du GHT versés à l'établissement support. L'existence d'un potentiel de service ou d'un avantage économique attaché à la « contribution à l'investissement futur », que l'établissement membre contrôle, permet de la considérer comme un de ses actifs. L'amortissement de cet actif incorporel spécifique au niveau du compte de résultat traduit la consommation de l'avantage économique ou du potentiel de service.

Le compte 6811 « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et

corporelles » est débité par le crédit du compte 2804 « Contribution aux investissements communs des GHT ».

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

☞ *Technique budgétaire et comptable*

Lors de l'exercice d'acquisition de l'investissement commun :

Chez l'EPS support :

1 / Acquisition de l'immobilisation :

- Débit compte de classe 2 intéressé (mandat de paiement)
- Crédit 4041 « fournisseur d'immobilisation »

Puis :

- Débit 4041 « fournisseur d'immobilisation »
- Crédit 515 « compte au trésor »

2/ Encaissement de la contribution des établissements membres:

- Débit 46721 « Débiteurs divers »
- Crédit 1316 « GHT- Contributions aux investissements communs recettes)

Puis :

- Débit 515 « compte au trésor »
- Crédit 46721 « Débiteurs divers »

3/ Amortissement de l'immobilisation et de la subvention reçue

(à comptabiliser

dans le CRPA G)

- Débit 68112 « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles – immobilisations corporelles (mandat de paiement)
- Crédit compte 28 « Amortissement des immobilisations »
  
- Débit compte 1396 « Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat – GHT - Contributions aux investissements communs
- Crédit compte 777 « quote-part des subventions d'investissement transférées au compte de résultat (titre de recettes)

Chez les EPS membres :

1/ Versement à l'établissement support de la contribution à l'investissement commun

- Débit 2041 « Contribution aux investissements communs des GHT – Financements versés » (Mandat de paiement)
- Crédit 46711 « Crédoeurs divers »

Puis :

- Débit 46711 « Crédoeurs divers »
- Crédit 515 « compte au trésor »

2/Amortissement de la contribution :


- Débit 68111 « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles – immobilisations incorporelles (*mandat de paiement*)
- Crédit 28041 Contribution aux investissements communs des GHT – Financements versés »

<p><b>..1 COMPTE 26 – PARTICIPATIONS ET CRÉANCES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS</b></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> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 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) <sup>1</sup>, de groupements de coopération sanitaire (GCS) ou encore de groupements d'intérêts économiques (GIE) ;</li> <li>- l'article L. 6145-7 qui prévoit la possibilité <del>de prendre des participations dans le capital des sociétés d'économies mixtes locales (SEML) lorsqu'elles sont matérialisées par des titres,</del> et 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.</li> </ul> <p>Le compte 261 est subdivisé comme suit :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>2612 Titres de participation aux groupements d'intérêt public (GIP)</li> <li>2613 Titres de participation aux groupements d'intérêt économique (GIE)</li> <li>2614 Titres de participation aux groupements de coopération sanitaire (GCS)</li> <li><del>2615 Titres de participation aux sociétés d'économie mixte (SEM)</del></li> <li>2618 Titres de participation – Autres</li> </ul>
--	---

---

1 Les 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><b>Compte 419173</b>  <b>« Caution des hébergés »</b></p>	<p>L'article R. 314-149 du Code de l'action sociale et des familles prévoit qu'il peut, sauf dans le cas où cette entrée fait suite à une décision d'orientation prononcée par une autorité administrative, être demandé à une personne entrant dans un établissement relevant des 6° ou 7° du I de l'article L. 312-1 le dépôt d'une caution. Cette caution ne peut excéder <del>un montant égal à deux fois</del> <u>le montant du tarif mensuel d'hébergement</u> qui reste effectivement à la charge de la personne hébergée. La caution est restituée à la personne hébergée ou à son représentant légal dans les trente jours qui suivent sa sortie de l'établissement, déduction faite de la créance de ce dernier.</p>
<p><b>Compte 442 – État – Impôts et taxes recouvrables sur des tiers</b></p>	<p><b><u>Création d'une subdivision 4421 « État Impôts et taxes recouvrables sur des tiers - Prélèvement à la source - Impôt sur le revenu » .</u></b></p> <p><u>Le compte 4421 est crédité du montant des sommes dues par l'entité au titre du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu.</u></p> <p><u>Les prélèvements réalisés sur la rémunération des agents sont réalisés au centime d'euros le plus proche alors que les reversements sont arrondis à l'euro le plus proche en application de la règle fiscale d'arrondi prévue à l'article 1724 du code général des impôts.</u></p> <p><u>L'écart est retracé en comptabilité :</u></p> <p><u>– au compte 6588 « Autres charges diverses de gestion courante » lorsque l'arrondi pratiqué est défavorable à l'entité ;</u></p>

	<p>– au compte 75888 « <u>Autres produits divers de gestion courante</u> » lorsque l'arrondi pratiqué est favorable à l'entité.</p> <p><u>Création d'une subdivision 4428 « État Impôts et taxes recouvrables sur des tiers - autres »</u></p> <p>Ce compte s'utilise notamment pour retracer les opérations de retenues à la source effectuées au titre du paiement de l'impôt sur le revenu des personnes physiques afférent aux plus-values immobilières sur les acquisitions réalisées par les établissements dans le cas où l'acquisition prend la forme administrative sans recours à un notaire (cf. instruction n° 04-054-B1-M0-M9 du 11 octobre 2004).</p> <p> <i>Technique budgétaire et comptable</i></p> <p>Acquisition de l'immobilisation :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Débit 21 « Immobilisations corporelles » (<i>mandat de paiement</i>)</li> <li>• Crédit 4041 « Fournisseurs d'immobilisations »</li> <li>• Crédit 442 « État – Impôts et taxes recouvrables sur des tiers » (pour le montant correspondant à l'impôt sur les plus-values)</li> </ul> <p>Versement au receveur des impôts :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Débit 442 « État – Impôts et taxes recouvrables sur des tiers »</li> <li>• Crédit 515 « Compte au Trésor »</li> </ul>
<b>compte 46323</b> « <i>Fonds trouvés sur les malades mentaux</i> »	Modification du libellé : « <u>Fonds trouvés sur les personnes hospitalisées en service psychiatrique</u> ».
<b>Compte 7313</b> « <b>participations au titre des détenus</b> »	Création du compte 7313 « Participations au titre des détenus » (dans le CRPP et le CRPA G).
<b>Compte 7358</b> « <b>Produits à la charge de l'État, collectivités territoriales et autres organismes publics -Autres</b> »	Suppression du commentaire : <del>Le compte 7358 « Autres » permet notamment d'enregistrer les recettes relatives au reste à charge des soins d'hospitalisation des détenus et la part complémentaire sur les actes externes, prise en charge par l'Etat mais pour laquelle l'assurance maladie opère une avance de frais.</del>
<b>Annexe 2</b>	Création d'un chapitre 7313 au sein du titre 1 (produits) du CRPP et du CRPA G
<b>Annexe 3</b>	Fiche d'écritures : -Fiche 39 « Opérations sur capital non échu des emprunts obligataires remboursables in fine » : Modification en fonction de la modification du commentaire du compte 1632. -Fiche 46 « Comptabilisation des immobilisations acquises dans le cadre d'un groupement hospitalier de territoire (GHT) ». Reprise de l'exemple chiffré du dossier 2017/12/6633.
<b>TOME 2</b>	
<b>Titre 2, chapitre</b>	Modification du point 2.1.2 « Le recouvrement des créances irrécouvrables lors du



8,

jugement des comptes »

Dans les cas où le juge des comptes confirme une décision de l'ordonnateur rejetant l'admission en non valeur et met en débet le comptable, le schéma actuel M21 (émargement des titres sur lesquels pèse le défaut de recouvrement par le compte 429) pose problème dans la mesure où les titres soldés par le compte 429 demeurent émis à l'encontre du débiteur (pas de titre émis à l'encontre du comptable lors de la mise en débet). Par conséquent, la rédaction de ce passage doit être modifiée pour s'aligner sur celle des instructions comptables du secteur local.

Lors du jugement des comptes

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.

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.

Selon la décision du juge des comptes, il convient de procéder comme suit :

- 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 ;

- le juge des comptes confirme une décision rejetant l'admission en non-valeur :

- si le comptable est mis en débet, ~~il crédite les comptes où figurent les restes à recouvrer par le débit du compte 429 « Déficits et débits des comptables et régisseurs »~~, 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 ».

- 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 ;