

Fiche n°3

Ajustement inventaire actif



Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

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

MINISTÈRE
DES AFFAIRES SOCIALES
ET DE LA SANTÉ

AJUSTEMENT INVENTAIRE / ACTIF

I – OBJET DE LA FICHE

L'objectif de cette fiche est de permettre aux établissements publics de santé de s'assurer que les éléments comptabilisés à l'actif du haut de leur bilan :

- correspondent à la réglementation relative aux actifs prévue par l'instruction budgétaire et comptable M21 en vigueur ;
- sont exhaustifs ;
- sont justifiés dans leur montant.

Il s'agit ainsi de répondre au **principe d'image fidèle** et aux attentes des certificateurs sur le haut de bilan. A cet effet, la fiche :

- rappelle les principes sur lequel repose l'ajustement de l'inventaire et de l'actif
- précise les biens à comptabiliser à l'actif et en particulier la notion de contrôle
- expose la méthode comptable de régularisation ainsi que le traitement des omissions
- apporte des recommandations sur la traçabilité du dispositif.

△ Précision liminaire

L'instruction budgétaire et comptable M21 intégrera le contenu de cette fiche concernant les opérations de correction et rappellera le fait que la réévaluation des actifs n'est pas possible pour les EPS.

A cet effet, les commentaires du compte 1021 (« Dotation ») seront adaptés.

👉 Il convient, dès à présent, de **préférer l'application des consignes précisées ci-dessous** et donc de **ne plus utiliser systématiquement le compte 1021** comme contrepartie des opérations d'ajustement, **mais uniquement dans les cas précisés dans cette fiche**.

II - METHODE PRECONISEE

Le renforcement de la sincérité de l'actif inscrit au bilan repose sur un travail en deux phases :

- Dans un premier temps, un travail de recensement des actifs et de vérification de leur évaluation est un préalable nécessaire, même si le rapprochement entre l'inventaire et la comptabilité ne laisse pas apparaître de discordances.
- Dans un second temps, un rapprochement inventaire / actif / comptabilité permettra ensuite de diagnostiquer les ajustements comptables nécessaires afin d'assurer au bilan et dans la comptabilité générale l'image fidèle attendue.

Selon l'ampleur des travaux à conduire, les établissements pourront avoir recours à un prestataire pour les accompagner dans cette démarche de fiabilisation des actifs :

- notamment pour le recensement de l'ensemble des éléments constituant leur actif immobilisé
- et éventuellement pour son évaluation. Dans ce cas, il incombera au prestataire externe de documenter son évaluation afin que les sommes, donnant lieu à des écritures de régularisation, soient parfaitement justifiées : le contrat relatif à cette prestation devra inclure ces dispositions.

L'intervention des services de France Domaines n'est en aucun cas obligatoire.

△ Point d'attention

Parallèlement au projet de fiabilisation des comptes, se déroule **en 2011 et 2012 une opération d'inventaire du patrimoine hospitalier** pilotée par la Direction générale de l'offre de soins (DGOS) et l'Agence nationale d'appui à la performance des établissements de santé et médico-sociaux (ANAP). Un **outil informatique** sera déployé à cet effet dans les établissements de santé dans le courant de l'année 2012. (Cf. Annexe 2)

D'un point de vue méthodologique, les équipes chargées de la fiabilisation des comptes et de l'inventaire du patrimoine ont intérêt à bien identifier les documents à rassembler et les tâches à réaliser dans le cadre des deux projets. Elles assureront la cohérence chronologique et logique des deux projets dans l'attente de l'application facilitant la réalisation de l'inventaire dans le courant des 2^{ème} et 3^{ème} trimestres 2012.

III – RAPPEL DES PRINCIPES

III – 1. Maintien de la comptabilisation au coût historique

Les dispositions de [l'article 350-1 du plan comptable général \(PCG\)](#) et du [L.123-18 §4 du Code de commerce](#) qui déterminent les conditions d'une réévaluation de l'ensemble des immobilisations corporelles et financières ne sont pas applicables aux établissements publics de santé.

La M21 prévoit une comptabilisation des immobilisations au coût historique (valeur brute), principe qui sera fortement rappelé dans la mise à jour prochaine de l'instruction.

👉 Les travaux d'ajustement entre l'inventaire et l'état de l'actif ne remettent pas en cause ce principe de comptabilisation au coût historique et non à la valeur vénale.

Les établissements doivent veiller à enregistrer l'intégralité des opérations comptables dès leur fait générateur dans une optique de fiabilité des états financiers (principe de l'image fidèle). Si toutefois des omissions dans les comptes étaient détectées, elles seraient à l'avenir régularisées sans délai conformément aux prescriptions de l'avis du CNoCP du 27 mai 2011 ([avis n°2011-04](#)).

III - 2. Mise à jour de l'inventaire des immobilisations tenu par l'ordonnateur

Les travaux de fiabilisation du bilan des EPS ne peuvent être menés que si l'inventaire des immobilisations est tenu à jour par l'ordonnateur.

Les obligations de l'ordonnateur en matière de tenue de l'inventaire sont précisées dans le [tome 2](#) (§2.2.1 du chapitre 2 du titre 5) et le tome 3 (§ 5 du chapitre 2) de la M21.

III – 3. Ajustement de l'inventaire et de l'état de l'actif

L'inventaire tenu par l'ordonnateur doit être rapproché régulièrement de la comptabilité générale et de l'état de l'actif tenus par le comptable.

A cet égard, les obligations de l'ordonnateur et du comptable en matière, respectivement, de tenue de l'inventaire et de l'état de l'actif sont précisées en annexe 1 de la présente fiche.

△ Points d'attention

- Les **misés à la réforme de biens**, les **cessions**, les **intégrations d'immobilisations** doivent être particulièrement suivies, le comptable devant rappeler, notamment dans la préparation des écritures de fin d'exercice, la nécessité pour l'ordonnateur d'initier la comptabilisation de ces opérations.

Exemple : En cas de cession, la constatation de la valeur nette comptable (VNC), si elle n'est pas nulle, doit être concomitante avec la constatation du produit de cession (titre de recettes au compte 775) et la réintégration des amortissements, le cas échéant.

- Par ailleurs, les **engagements** de l'établissement (contrat de partenariat, BEH, crédit bail) doivent être recensés. Le cas échéant, les contrats de partenariat et BEH donneront lieu à régularisation afin que la part « investissement »¹ soit enregistrée au compte d'immobilisation corporelle approprié.

IV – PERIMETRE DE COMPTABILISATION A L'ACTIF : DEFINITION DES BIENS IMMOBILIERS CONCERNES

IV – 1. Notions de propriété et de contrôle

a) Réglementation

L'instruction comptable et budgétaire M21 précise :

« Un actif est défini comme un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'établissement, c'est-à-dire un élément générant une ressource ou un potentiel de service, que l'établissement contrôle du fait d'évènements passés et dont il

¹ Cf. fiche technique relative au traitement comptable du contrat de partenariat (à partir de 2011) et du bail emphytéotique hospitalier (à partir de 2012)

attend des avantages économiques futurs. Plus spécifiquement au secteur public, sont également considérés comme des éléments d'actifs les éléments utilisés pour une activité ou pour la partie d'activité autre qu'industrielle et commerciale, et dont les avantages futurs ou la disposition d'un potentiel de services attendus profiteront à des tiers ou à l'établissement conformément à sa mission ou à son objet. » (extrait tome 2 M21, page 88 - paragraphe 1 du chapitre 2 du titre 5)

- *En cela, l'arrêté du 30 octobre 2006 modifié relatif à l'instruction budgétaire et comptable M21 des établissements publics de santé applique le règlement n° 2004-06 du comité de la réglementation comptable relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs, repris au plan comptable général (PCG).*

Le **contrôle des biens** est présumé lorsque l'établissement a la maîtrise des conditions d'utilisation et des avantages économiques et / ou du potentiel de services liés à cette utilisation.

En conséquence, **doivent figurer au bilan des EPS, l'ensemble des biens qu'ils contrôlent, quelle que soit leur origine**, notamment les biens propres, les legs, les biens remis en dotation, les biens affectés.

△ Points d'attention

- Le **contrôle d'un actif** suppose que l'établissement ait la maîtrise des avantages économiques et qu'il assume l'essentiel des risques y afférent, sans pour autant en avoir nécessairement la propriété au sens juridique du terme (exemple : constructions sur sol d'autrui, immobilisations reçues en affectations).
- A l'inverse, **la propriété d'un élément** ne signifie pas pour autant qu'il est contrôlé : les établissements ne doivent normalement plus comptabiliser à l'actif les biens dont ils sont propriétaires mais sur lesquels ils n'exercent pas un contrôle suffisant.
- Toutefois, par dérogation à ce principe, **les éléments d'actifs mis à la disposition d'un tiers** (exemple : structure de coopération sanitaire) sont maintenus dans le bilan des établissements publics de santé au compte 24. Cette pratique correspond à l'enregistrement du « **droit de retour** ».

b) Que faire pour s'assurer de la plus exacte application de ces dispositions réglementaires ?

- Il convient de vérifier que sont inscrits au bilan de l'EPS tous les biens dont il contrôle les avantages économiques futurs ou le potentiel de services.

En revanche, les biens dont l'établissement est propriétaire mais sur lesquels il n'exerce pas de contrôle au sens rappelé ci-dessus doivent être sortis de l'actif dès lors que l'entité qui en assure le contrôle les a comptabilisés à son actif.

L'instruction M21 introduit diverses obligations en matière d'immobilisations décrites dans le [tome 2](#) (chapitre 2 du titre 5 pour les immobilisations non financières) et le tome 3 (§ 5 du chapitre 2 pour les comptes 21²). Il s'agit ici de traiter uniquement des immobilisations comptabilisées aux comptes 21, 22, 23, 24 (hors 20, 26 et 27).

- L'objectif dans un premier temps doit être, pour l'ordonnateur et le comptable, de vérifier qu'ils disposent des documents prévus et des pièces justificatives afférentes (cf. paragraphe suivant).

IV – 2. Documents détenus par l'ordonnateur pour justifier la propriété, le contrôle, le non contrôle (renvoi à la justification des soldes et à la traçabilité du dispositif)

- Généralement, **le contrôle résulte d'un acte juridique**, sous forme d'une acquisition, d'un legs, d'une remise en dotation ou en affectation (dans le cadre de la coopération hospitalière), qui fixe à la fois les modalités et la date de transfert du contrôle et donc, de comptabilisation.

➔ Conserver pour chaque bien de l'inventaire les actes qui justifient le contrôle : **titres de propriété, actes de remise en dotation ou en affectation** de biens de l'Etat ou de collectivités territoriales.

- **Absence d'acte juridique** : que faire si l'EPS assure de fait le contrôle de biens sans pour autant disposer de quelque titre juridique que ce soit ?

Ce peut être le cas notamment pour les biens entrés gratuitement sous le contrôle de l'établissement (exemple de biens remis en dotation ou de dons ou legs ; ou cas des travaux effectués, par un tiers, sur un immeuble contrôlé par l'établissement).

Les règles du PCG ne subordonnant pas l'inscription comptable à l'existence d'un titre, ces **biens contrôlés de fait** doivent également être comptabilisés dès que l'établissement peut démontrer qu'il en assure le contrôle.

➔ **En cas de contrôle de fait**, il incombera au directeur de préciser que cet élément de patrimoine confère à l'établissement des avantages économiques et / ou un potentiel de service. Ces **déclarations unilatérales** devront être correctement conservées au sein du dossier permanent de l'établissement.

- **Absence de contrôle** : que faire, à l'inverse, si l'EPS dispose d'un titre conférant des droits réels sur un bien sans pour autant contrôler ce bien ?

➔ **Par exception à la règle du contrôle**, le bien est comptabilisé dans les comptes de l'établissement détenteur des droits réels.

² Il est précisé que les dispositions de l'actuel tome 3 de la M21 sont en partie devenues obsolètes au regard, d'une part, de la mise en place de l'application Hélios dans le réseau DGFIP et, d'autre part, des obligations respectives de l'ordonnateur et du comptable dans le cadre de la fiabilité des comptes. En conséquence, ces dispositions seront réécrites dans les prochains mois.

Ce bien doit ainsi être comptabilisé au débit du compte 24. Afin d'en prévoir tous les cas juridiques, l'organisation du compte 24 et son intitulé seront revus dans le cadre de la mise à jour du plan de comptes pour l'exercice 2012.

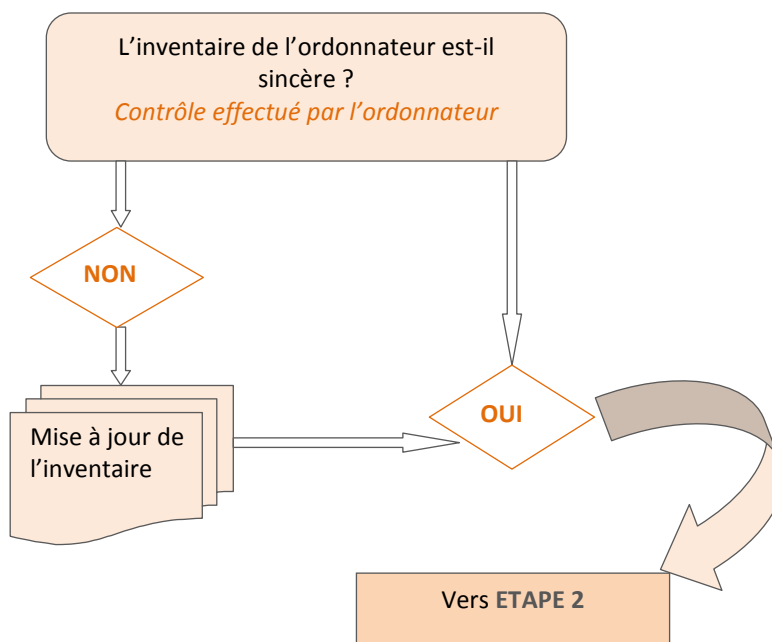
- Le tableau ci-après synthétise les conséquences comptables du niveau de contrôle et/ou du droit de propriété :

L'établissement	Dispose de la propriété	Ne dispose pas du droit de propriété
Dispose du contrôle	Les immobilisations corporelles sont présentes aux comptes 21 et 23.	Les immobilisations corporelles sont présentes aux comptes 22 ou 2314 ou 23824
Ne dispose pas du contrôle	Les immobilisations corporelles sont comptabilisées au compte 24.	Les immobilisations ne doivent pas apparaître au bilan. Dans le cas contraire, elles doivent être sorties du bilan. Cette situation pourrait, notamment, correspondre à des travaux effectués sur des biens n'appartenant pas à l'établissement.

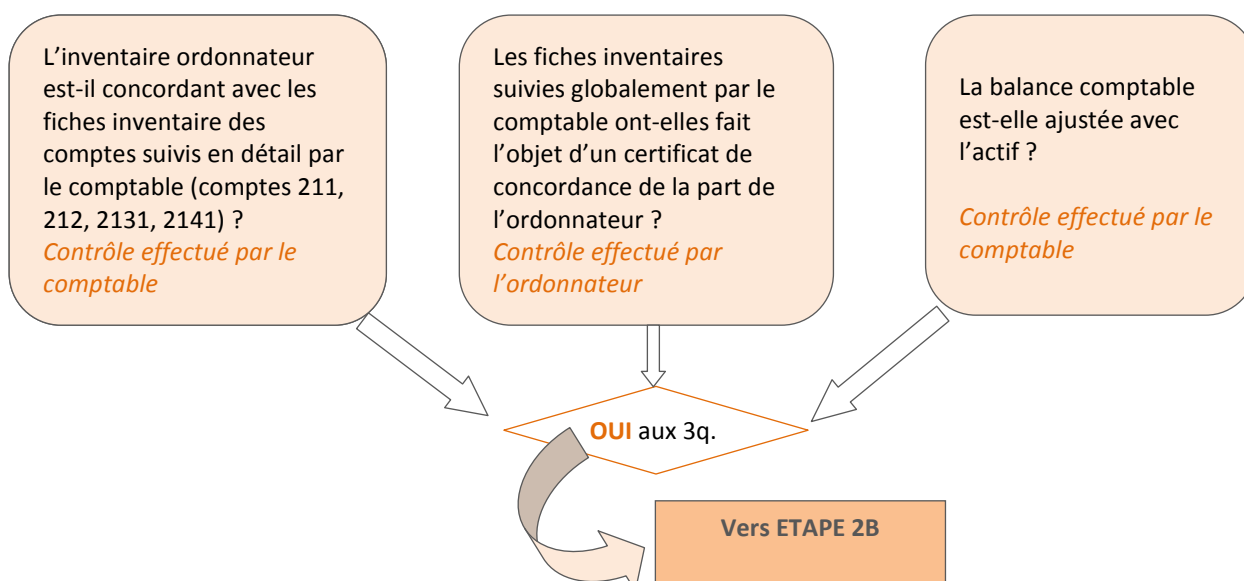
V – PREPARATION DES OPERATIONS COMPTABLES DE REGULARISATION

V – 1. Déroulement de la procédure de fiabilisation des actifs immobilisés

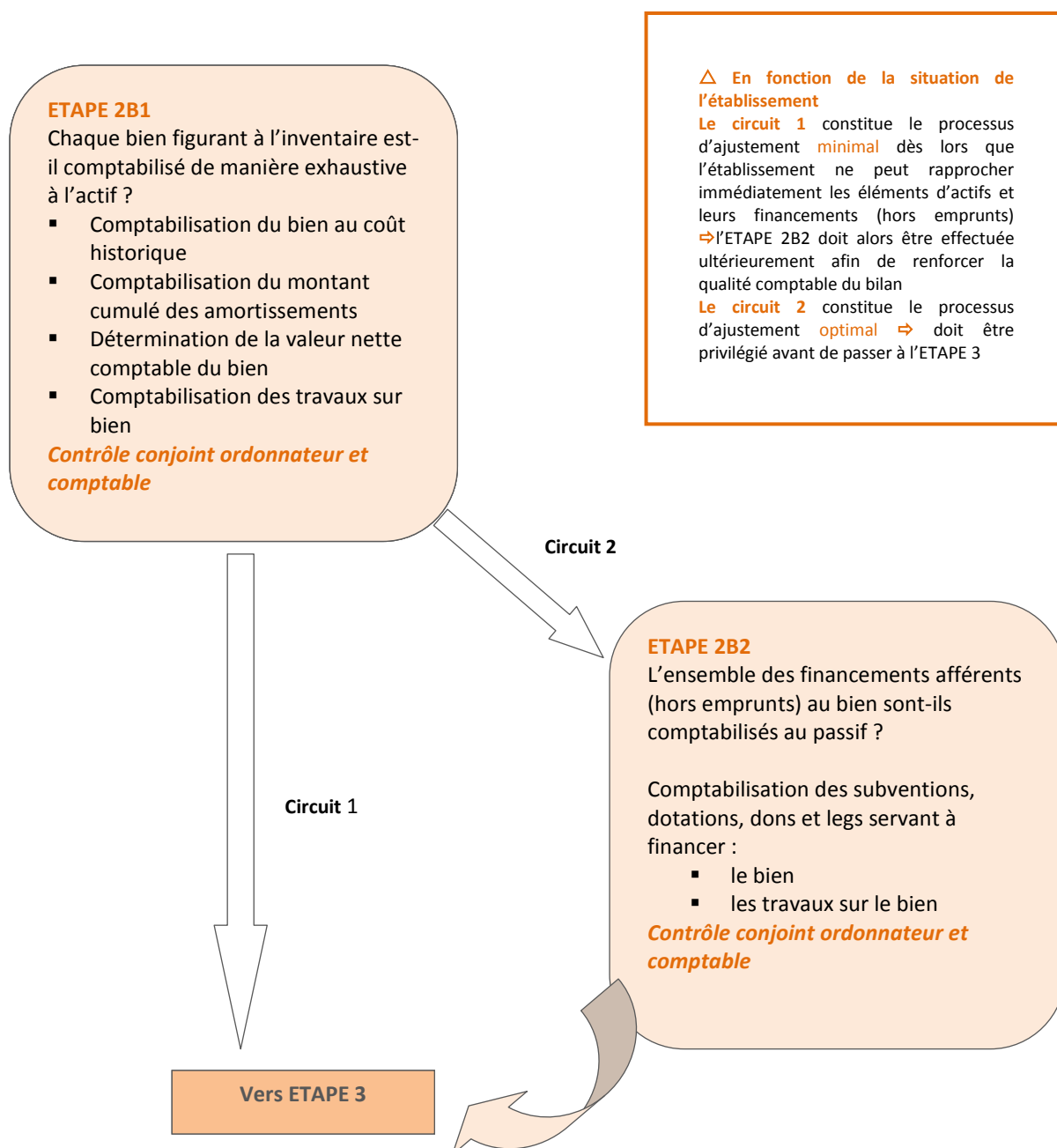
ETAPE 1	RECENSEMENT DES BIENS INSCRITS A L'INVENTAIRE
ACTION	Recensement des biens détenus ou contrôlés par l'établissement
OBJECTIF	Vérifier la réalité physique des biens inscrits à l'inventaire
ACTEUR	Ordonnateur



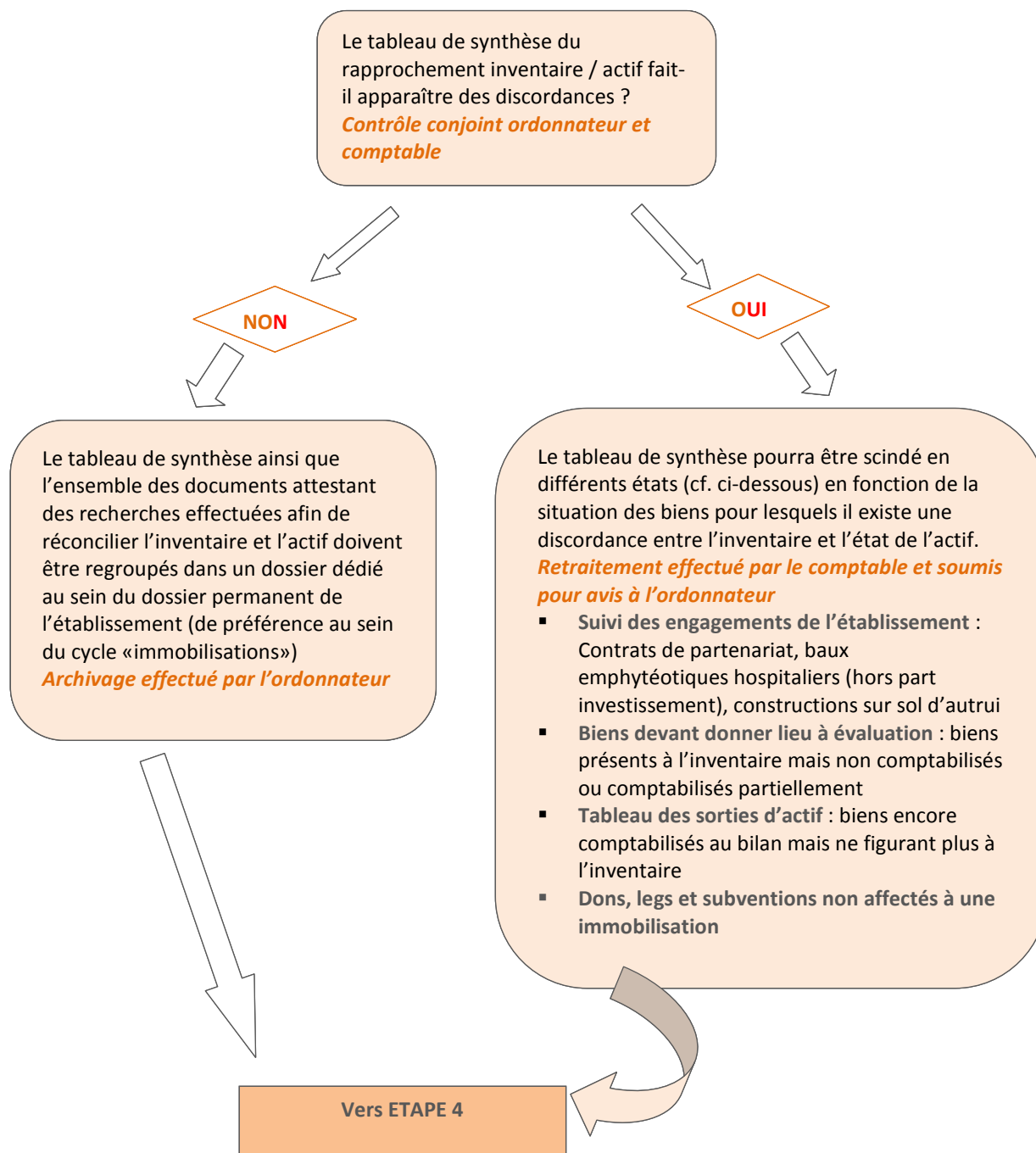
ETAPE 2A	CONCORDANCE DES DONNEES ORDONNATEUR / COMPTABLE
ACTION	Contrôles
OBJECTIF	Ajuster les fiches immobilisation avec l'inventaire
ACTEUR	Ordonnateur et comptable



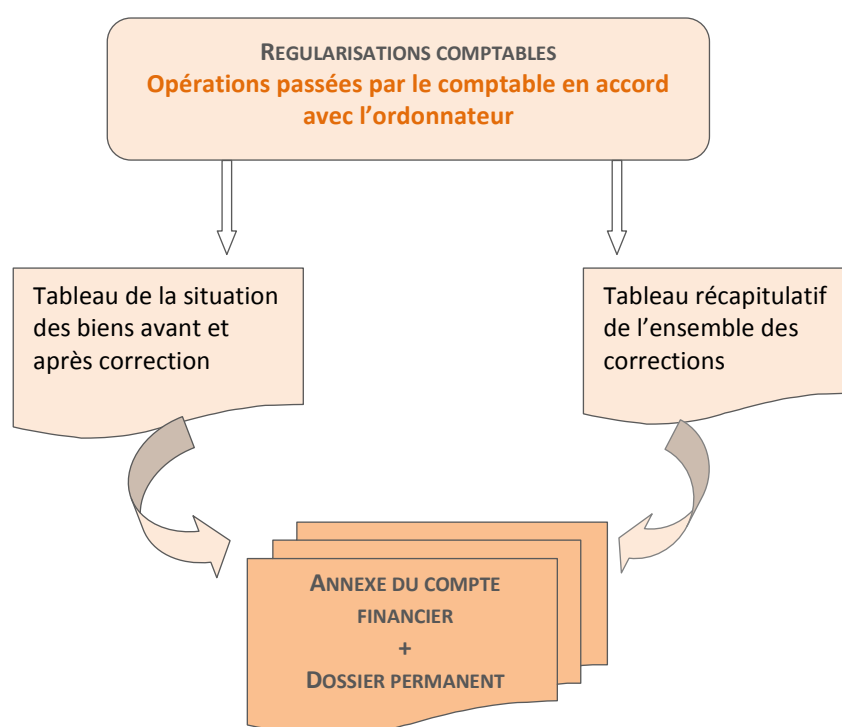
ETAPE 2B	RAPPROCHEMENT INVENTAIRE / ACTIF
ACTION	Contrôles
OBJECTIF	S'assurer de la comptabilisation exhaustive de chaque bien tenu à l'inventaire
ACTEUR	Ordonnateur et comptable



ETAPE 3	TABLEAU DE SYNTHÈSE DU RAPPROCHEMENT INVENTAIRE / ACTIF
ACTION	Confection d'un tableau détaillant pour chaque bien présent à l'inventaire sa situation en comptabilité et matérialisant les discordances éventuelles
OBJECTIF	Identifier les différents cas devant donner lieu à régularisations comptables en raison de discordances entre l'inventaire et l'actif
ACTEUR	Ordonnateur et comptable



ETAPE 4	TRAITEMENT COMPTABLE DES DISCORDANCES INVENTAIRE / ACTIF ET JUSTIFICATION DES REGULARISATIONS
ACTION	Une fois effectuées les régularisations comptables (décrites au VI de la fiche) en vue d'ajuster l'actif et l'inventaire, un tableau récapitulatif de l'ensemble des corrections doit être scrupuleusement conservé. Ces éléments viendront naturellement s'intégrer dans le dossier permanent de l'établissement.
OBJECTIF	A des fins de justifications notamment à fournir dans l'annexe, documenter les écritures correctives passées en vue de fiabiliser le bilan.
ACTEUR	Comptable, avec appui de l'ordonnateur



V – 2. Déroulement des opérations de rapprochement inventaire / actif

Rappel

En principe, l'évaluation des biens à l'inventaire se fait **à la valeur actuelle**.

Toutefois, la M21 prévoit que, pour les immobilisations non financières, c'est la **valeur comptable** qui est retenue comme **valeur d'inventaire**, sauf le cas où la valeur actuelle est jugée notablement inférieure à la valeur comptable (voir Tome II, titre 5, chapitre 2, §2.2.1). En ce cas, il convient d'enregistrer soit une dépréciation, soit un amortissement exceptionnel de l'immobilisation.

△ Points d'attention

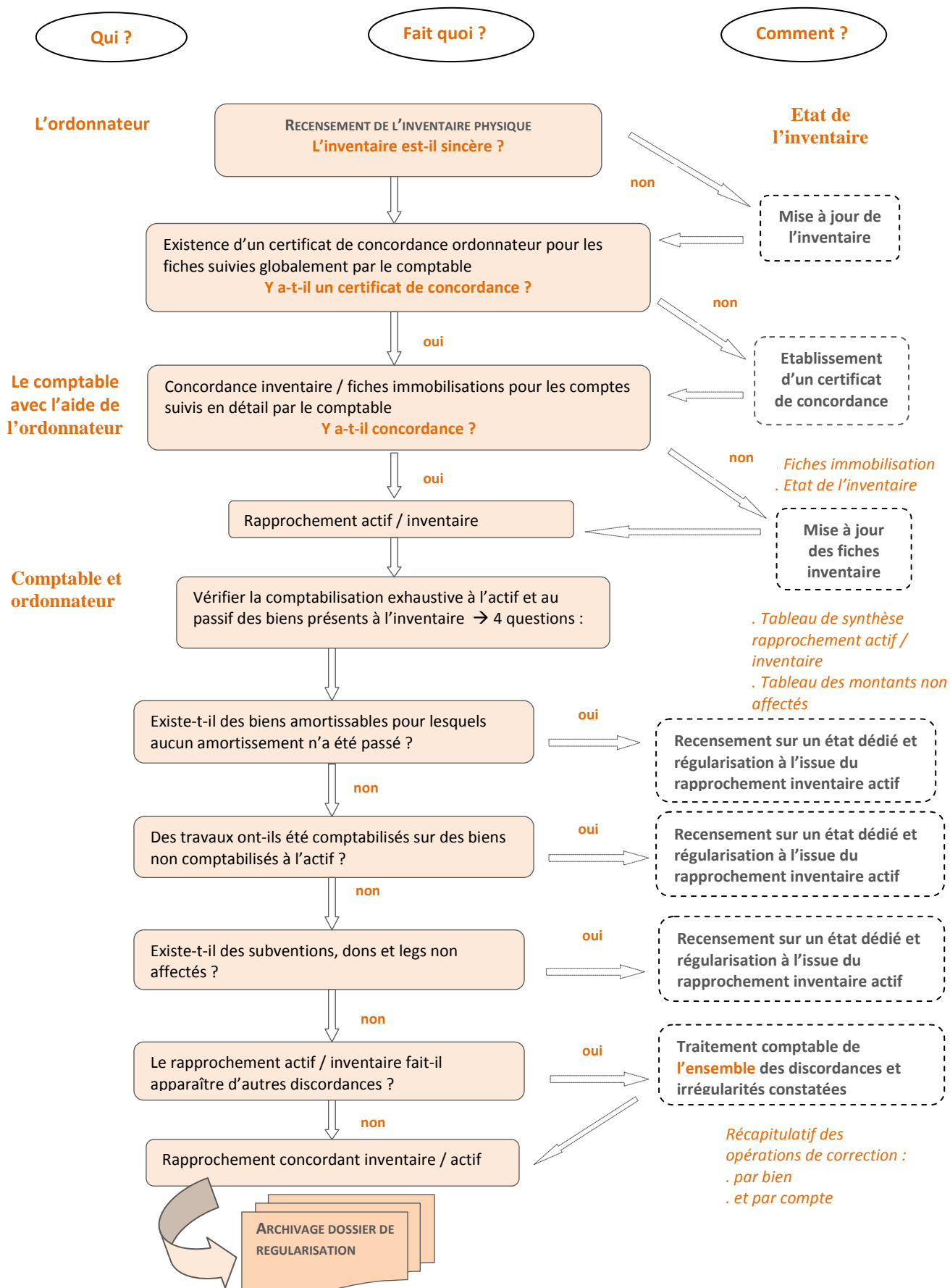
L'**ajustement** effectué par le comptable entre l'actif et la balance constitue une opération transverse à la procédure de rapprochement de l'inventaire et de l'actif : c'est pourquoi elle ne figure pas dans le logigramme ci-après.

👉 Cet ajustement n'en est pas moins **obligatoire** afin de fiabiliser en amont l'actif.

Il peut être initié par le comptable à tout moment et doit, en tout état de cause, intervenir **au plus tard avant le début du rapprochement** de l'inventaire et de l'actif proprement dit.

AIDE : La réalisation de différents tableaux jalonne la procédure d'ajustement : des modèles sont mis à disposition sur internet, en complément à cette fiche.

ARBRE DE DECISION : PROCEDURE DE RAPPROCHEMENT INVENTAIRE / ACTIF



VI – LES DIFFERENTS CAS DE REGULARISATION

VI – 1. Principes généraux de la méthode comptable de régularisation

Les écarts identifiés et documentés aux étapes précédentes doivent être régularisés. La méthode comptable de régularisation proposée repose essentiellement sur la **mise à jour de la situation nette** de l'établissement (impact sur les comptes de capitaux propres³).

Cette méthode est conforme à l'instruction M21, laquelle précise qu'« à titre exceptionnel, le compte 1021 sert à l'ajustement du patrimoine ».

Elle a été **validée par le Conseil de Normalisation des Comptes publics (CNOCP)** dans son [avis 2011-04 du 27 mai 2011](#).

Elle **s'applique à tous les EPS** dans le cadre de leur démarche de fiabilisation des comptes.

Cette méthode sera inscrite **dans l'instruction M 21** lors de sa prochaine mise à jour par arrêté interministériel.

△ Points d'attention

- En pratique, **l'inventaire doit être rapproché, ligne par ligne, de l'état d'actif**. Si les écritures de régularisations affectées à un compte peuvent être passées globalement par le comptable, ce dernier doit être en mesure, notamment au moyen des tableaux annexés au dossier de régularisation⁴ de **justifier, dans le détail**, le montant passé globalement à ce compte.
- Par leur nature même, les régularisations portent sur des opérations anciennes, ayant généré des enregistrements comptables sur les exercices antérieurs ou précédent l'exercice où intervient la régularisation.
- La « correction d'erreurs » ne peut pas porter sur des opérations passées au cours de l'exercice de régularisation. Ces opérations seront enregistrées selon les règles de comptabilisation usuelles.

VI – 2. Première situation : les données inscrites à l'actif sont supérieures à celles de l'inventaire après recensement physique des immobilisations

➤ **Traitement comptable des « sorties d'actif »**

- Tout enregistrement comptable sur un compte d'immobilisation ne pouvant être rapproché d'un bien inscrit à l'inventaire doit être sorti du bilan.
- La sortie de l'actif intervient par voie d'opération non budgétaire.

³ Sur la définition : voir la fiche « Corrections d'erreurs commises au cours d'exercices antérieurs »

⁴ voir infra VII - Traçabilité du dispositif

- Le montant total des amortissements enregistrés au compte 28 pour l'immobilisation concernée (désormais absente de l'inventaire) doit également être sorti.

Les discordances anciennes peuvent avoir pour origine l'absence de constatation de la valeur nette comptable (D/675 C/21) et de réintégration des amortissements (D/28 C/21) lors de la cession d'un bien, seule la cession ayant été comptabilisée au compte 775.

Dans le cas où des amortissements ont été comptabilisés postérieurement à la cession, le comptable doit régulariser le sur – amortissement au moyen du compte 10682.

Exemple

Un équipement enregistré à l'actif pour 200 000€ a été sorti de l'inventaire après avoir été cédé par l'établissement. Seul le montant de la cession a été comptabilisé au compte 775. Le bien a été amorti à hauteur de 80 000€ (valeur nette comptable du bien = 120 000€). Des amortissements ont été passés postérieurement à la cession pour un montant de 20 000€

La régularisation donne lieu aux opérations suivantes :

D/10682X	C/21	: 120 000€	sortie du bien pour sa valeur nette comptable
D/28	C/21	: 80 000€	réintégration des amortissements passés avant la cession
D/28	C/ 10682X	: 20 000€	régularisation des amortissements passés à tort

👉 Cette **régularisation**, permettant la correction d'erreurs anciennes, ne doit pas être confondue avec la **mise à jour**, a minima annuelle, de l'inventaire, selon des modalités décrites dans le tome III de l'instruction M21.

Dans la procédure courante, l'instruction M21 prévoit que les différences « en moins » constatées à l'inventaire doivent être traitées comptablement comme des cessions. Ce schéma comptable ne s'applique pas au cas présent des corrections d'erreurs sur exercices antérieurs.

Le schéma comptable proposé dans l'exemple ci dessus garantit la permanence des méthodes.

➤ **Traitement des subventions, dons, legs ne pouvant être rattachés à un bien**

- Les subventions d'équipement, les dons et legs non affectés à une immobilisation doivent être sortis du bilan par voie d'opérations non budgétaires (voir exemples des cas n°1 et n°2 ci-après)

Exemple

Un don en espèces (10 000€) est affecté à la réalisation d'un équipement. Le bien ainsi financé a été sorti de l'actif et de l'inventaire.

Le don, qui demeure comptabilisé au bilan, doit être sorti par voie d'opération non budgétaire :

D/1025	C/10682	: 10 000€
--------	---------	-----------

L'ensemble des subventions, dons et legs ne pouvant être affectés à un bien inscrit à l'inventaire pourront être retracés sur un état dédié.

VI – 3. Deuxième situation : les données inscrites à l'actif sont inférieures à celles de l'inventaire après recensement physique des immobilisations

- Schématiquement, la contrepartie de la valeur actuelle d'un bien qui n'était pas comptabilisé ou qui l'était partiellement est le compte 1021
- La contrepartie de toutes les autres écritures de régularisation lorsque le montant de l'actif est inférieur à l'inventaire s'enregistre au compte 10682

Toute régularisation des comptes d'actif et de passif suppose un retraitement rétrospectif de l'information financière et comptable, en remontant aussi loin que possible. Plusieurs cas se présentent, traités ci-après :

➤ **Cas n°1 : Absence totale d'inscription à l'actif d'un bien figurant à l'inventaire d'un EPS**

- Le bien présent à l'inventaire et non comptabilisé à l'actif doit être intégré au bilan, pour sa valeur actuelle, au moyen d'une opération d'ordre budgétaire.

Exemple

Un immeuble présent dans l'inventaire physique de l'établissement n'a jamais été comptabilisé au bilan. Après un rapprochement de l'inventaire et de l'actif, l'ordonnateur intègre le bâtiment sur la liste des biens donnant lieu à évaluation. L'installation est évaluée à 200 000€.

*Le bien présent à l'inventaire et non comptabilisé à l'actif doit être intégré au bilan, pour sa **valeur actuelle**, au moyen d'une opération d'ordre budgétaire (émission concomitante d'un mandat et d'un titre) :*

D/21 C/1021 : 200 000€

Cette situation ne donne lieu à aucune sortie préalable de bien de l'actif puisqu'aucune opération relative au bien n'a été enregistrée en comptabilité. L'opération faisant jouer concomitamment les comptes d'immobilisation (emplois stables) et les comptes de capitaux propres (ressources stables), n'a pas d'effet sur le fonds de roulement de l'établissement.

La valeur actuelle constitue la base amortissable pour l'avenir. Il n'est pas pratiqué de rattrapage d'amortissement.

➤ **Cas n°2 : Comptabilisation partielle (défaut de constatation initiale ou subséquente)**

- Les biens comptabilisés partiellement ou de manière erronée par rapport à l'inventaire physique doivent également être sortis du bilan pour être inscrits à leur valeur actuelle.

Cette situation peut concerner notamment :

- Des biens pour lesquels des travaux ont été comptabilisés alors que l'installation principale n'a pas été enregistrée en comptabilité ;
- A l'inverse, des installations pour lesquelles des travaux immobilisables substantiels (adjonction de valeur) n'ont pas été comptabilisés.

△ **Point d'attention**

L'ordonnateur et le comptable, devront être attentifs, lors de leur recensement, à identifier les biens reçus en dotation (de l'Etat ou d'une collectivité), de même que les biens reçus au titre de dons ou legs. En effet, ce type de bien est de nature à donner lieu à des comptabilisations partielles.

Exemple

Un immeuble reçu en dotation n'a pas été comptabilisé mais figure à l'inventaire. Des travaux de rénovation de cet immeuble ont été comptabilisés pour une valeur de 50 000€. Une partie de ces travaux a été financée au moyen d'une subvention d'équipement (10 000€). Les travaux ont été amortis à hauteur de 2500€ et la subvention pour 1500€. Ce bien est évalué à 200 000 € (valeur de marché),

L'ensemble des opérations relatives aux travaux doivent être sorties du bilan, par opération d'ordre non budgétaire (application de l'article 314-1 du PCG) :

D/10682	C/21	: 50 000€	Sortie des travaux du bilan
D/131	C/10682	: 10 000€	Sortie de la subvention
D/28	C/10682	: 2 500€	Sortie de la part amortie des travaux
D/10682	C/139	: 1 500€	Sortie de la part amortie de la subvention

*L'immeuble est ensuite comptabilisé à l'actif pour sa valeur actuelle en fonction des consignes présentées dans le 1° cas soit **D/21 C/1021***

Ces opérations n'ont pas d'impact direct sur l'EPRD.

➤ **Cas n°3 : cas particuliers des BEH /PPP et des biens sur le sol d'autrui**

Ces cas font sont traités dans la fiche « Schémas comptables applicables aux contrats de partenariat et baux emphytéotiques hospitaliers ».

VII – TRACABILITE DU DISPOSITIF AYANT ABOUTI A LA COMPTABILISATION DE REGULARISATIONS

VII – 1. L’archivage des recherches

Lorsque les recherches n’ont pas permis le rapprochement d’un montant inscrit à l’actif avec un bien inscrit à l’inventaire, l’ensemble des documents attestant de ces recherches doit être archivé dans un dossier dédié. Le motif d’abandon des recherches doit être justifié.

Le dossier de recherches peut constituer un élément du dossier de « régularisation ». Comme ce dernier, il doit être produit en annexe du compte financier de l’exercice où les régularisations sont intervenues.

VII – 2. La constitution d’un dossier d’archivage ad hoc

Ce dossier présentera l’ensemble des régularisations apportées afin d’ajuster l’inventaire avec l’état de l’actif. En application de l’article L.6143-1 du CSP, il est approuvé par le conseil de surveillance au moyen d’une délibération, au titre de ces compétences de vérification et de vote du compte financier.

Un exemplaire est annexé au compte financier à destination du juge des comptes, un exemplaire est conservé par le comptable, le troisième par l’ordonnateur.

Le dossier de « régularisation » comprendra :

- Le tableau de synthèse du rapprochement inventaire physique/actif ;
- Le dossier de recherches ;
- Le tableau des montants non affectés ;
- Le tableau de situation des biens avant et après correction ;
- Le tableau récapitulatif de l’ensemble des corrections apportées ;
- Le tableau des charges pour les exercices à venir résultant de ces régularisations. Il s’agit principalement des charges d’amortissement induites par la comptabilisation à la valeur actuelle des biens initialement non comptabilisés à l’actif.

Des modèles de tableaux sont proposés sur internet en complément de cette fiche.

VIII – CALENDRIER

La fiabilisation du patrimoine immobilier requiert du temps et mobilisera des ressources importantes dans les services de l’ordonnateur et du comptable.

Ce chantier constitue une priorité, à prendre en charge de manière progressive à compter de 2012 en fonction des moyens disponibles et en tenant compte du projet de recensement du patrimoine hospitalier (cf. annexe 2). L’initialisation de la démarche doit, en tout état de cause, intervenir plusieurs exercices avant la date d’entrée dans la certification des comptes.

La passation précoce des opérations de régularisation évitera d'avoir à justifier les écritures de régularisation comme des changements de méthode comptable auprès du certificateur.

I - OBLIGATIONS DE L'ORDONNATEUR

GENERALITES

L'établissement tient un **inventaire des biens meubles et immeubles** (immobilisations corporelles – compte 21). Ce document établi annuellement rassemble toutes les informations actualisées issues de la gestion des fiches d'immobilisations.

Il est ouvert une **fiche d'immobilisation** par immobilisation ou lot d'immobilisations identiques figurant au compte 21 : terrains, agencements et aménagements des terrains, constructions sur sol propre, installations techniques, matériel et outillage industriel, collections et œuvres d'art, animaux de rapport et de reproduction ainsi que toutes les autres immobilisations corporelles (matériel informatique, mobilier, etc.).

FICHER DES IMMOBILISATIONS

L'**inventaire** ou **fichier des immobilisations** est constitué par la réunion de toutes les fiches ou comptes sur lesquels sont inscrites les opérations imputées aux comptes de classe 2 « Comptes d'immobilisations ».

Chaque fiche d'immobilisation présente en principe :

- le numéro et le libellé du compte d'immobilisations ;
- le numéro d'immatriculation donné par l'établissement ;
- la description sommaire de l'immobilisation ;
- l'identification et l'adresse du fournisseur, de l'entrepreneur ou du donateur ;
- la référence du mandat de paiement ;
- la date d'acquisition ;
- le service (ou l'unité) détenteur ;
- le prix d'achat ;
- le mode d'amortissement ;
- la durée d'amortissement ;
- la valeur des amortissements cumulés ;
- la valeur résiduelle comptable ;
- les valeurs actuelles qui deviennent la valeur historique des immobilisations dont la comptabilisation a été régularisée ;
- les frais de démolition ;
- le prix de cession ou le montant de l'indemnité d'assurance reçue à la suite d'une destruction accidentelle ;
- le taux d'assurance ;
- la valeur assurée.

INVENTAIRE ANNUEL

A la clôture de l'exercice, l'établissement doit dresser un inventaire des immobilisations corporelles comptabilisées au compte 21. Les résultats de cet inventaire sont consignés, en détail, sur un « **état de situation des immobilisations corporelles** ». Ces résultats doivent être conformes aux écritures passées. Les différences « en moins » constatées à l'inventaire des biens meubles par rapport aux écritures doivent faire l'objet d'une régularisation. Cette régularisation est assimilée du point de vue budgétaire à une cession.

Chaque année, il y a lieu de procéder à l'apurement du fichier des immobilisations par élimination des biens réformés. Un exemplaire de **l'état des biens réformés** est produit au comptable de l'établissement qui élimine de sa comptabilité les biens en cause.

Pour les biens immeubles dont le suivi est également assuré (cf. ci-après) par le comptable de l'établissement (biens comptabilisés aux comptes 211, 212, 2131 et 2141), il doit y avoir une exacte concordance entre le contenu de l'inventaire de l'établissement et le fichier des immobilisations tenues par le comptable, fichier qui lui permet d'établir **l'état de l'actif** à joindre au compte de gestion.

En ce qui concerne les immobilisations corporelles comptabilisées aux comptes 2135, 2145, 215, 216 et 218, qui ne sont pas suivies en détail par le comptable de l'établissement, un **certificat de concordance** avec les écritures du comptable est délivré par l'ordonnateur.

Ce certificat est joint à l'état de l'actif produit tous les cinq ans au juge des comptes.

II - OBLIGATIONS DU COMPTABLE

Les opérations se rapportant aux capitaux et aux immobilisations sont inscrites globalement en comptabilité générale.

Le comptable tient, en outre, un fichier auxiliaire où certaines opérations sont décrites en détail. Ce document, lui permet :

- de veiller à la conservation des domaines, droits, privilèges et hypothèques de l'établissement ;
- d'établir l'état de l'actif ;
- de s'assurer de la conformité de l'état de la dette annexée au compte financier.

A cet effet, des fiches sont ouvertes sur lesquelles sont suivies les opérations des comptes 20 «Immobilisations incorporelles », 4816 «Frais d'émission des emprunts obligataires, « 4817 indemnités de renégociation de la dette », 211 «Terrains», 212 «Agencements et aménagements de terrains», 2131 «Constructions sur sol propre - bâtiments», 2141 «Constructions sur sol d'autrui -bâtiment», 22 «Immobilisations reçues en affectation», 23 «Immobilisations en cours», 24 «Immobilisations affectées ou mises à disposition» et 27 «Autres immobilisations financières». Les fiches se rapportant aux opérations des comptes 2135 «Constructions sur sol propre - IGAAC», 2145 «Constructions sur sol d'autrui - IGAAC», 215 «Installations techniques, matériel et outillage industriel», et 218 « Autres

immobilisations corporelles » sont tenues globalement par le comptable et en détail par le responsable des services économiques.

Ces fiches doivent être utilisées pendant plusieurs années et font l'objet d'un rapprochement annuel avec la comptabilité générale. Les comptes de ce fichier sont tenus par débit et crédit et doivent présenter, à tout moment, des résultats absolument identiques à ceux de la comptabilité générale dont ils donnent le développement. Ils comportent, en outre, des indications détaillées en vue de l'établissement d'inventaires périodiques et des zones où sont reportées, pour mémoire, des opérations ayant un rapport direct avec celles qui sont suivies sur le compte.

Il est ouvert une fiche par groupe d'opérations identiques ou par opération lorsque celle-ci présente un caractère particulier, notamment lorsqu'il convient d'appliquer un amortissement.

Chaque fiche ou compte du fichier porte un numéro indicatif. La tenue de ces fiches ou comptes ne dispense pas le comptable d'ouvrir des dossiers par emprunt, immeuble, prêt... où sont classés les contrats, avenants, correspondances importantes se rapportant aux emprunts, immeubles, prêts en question. Ces dossiers portent les mêmes numéros et intitulés que les fiches correspondantes.

L'état de l'actif est produit tous les cinq ans, à l'appui du compte financier concernant les exercices dont le millésime se termine par 0 ou par 5. Il est établi à partir du fichier des immobilisations, qui est tenu à la disposition du juge des comptes.

Toutes les immobilisations, quelle que soit leur nature, sont inscrites à l'état de l'actif. Cet état doit notamment indiquer la nature et la date des titres de propriété et, en ce qui concerne les biens productifs de revenus, le montant des revenus, la référence aux titres de recettes correspondants, la référence aux baux.

Les immobilisations sont retracées dans l'ordre du plan comptable.

La situation de chacun des comptes 2135 « Constructions sur sol propre - I.G.A.A.C. », 2145 « Constructions sur sol d'autrui - I.G.A.A.C. », 215 « Installations techniques, matériel et outillage industriel » et 218 « Autres immobilisations corporelles » pour lesquels le comptable tient seulement des comptes collectifs est portée globalement à l'état de l'actif.

Elle est justifiée par un certificat de concordance avec les indications figurant à l'inventaire connu par le responsable des services économiques.

L'état de l'actif fait apparaître de manière globalisée ou détaillée selon le cas, la valeur brute des immobilisations, le montant des amortissements constatés et la valeur nette comptable des immobilisations.

Il doit y avoir correspondance entre le solde des comptes d'immobilisations figurant au bilan et le montant total des subdivisions correspondantes de l'état de l'actif.

L'état de l'actif est visé par l'ordonnateur.

Parallèlement au projet de fiabilisation des comptes, la DGOS et l'ANAP ont souhaité développer la connaissance du patrimoine hospitalier, comme préalable à un chantier national d'optimisation de sa gestion. Une connaissance exhaustive des biens détenus par les établissements conditionne en effet la bonne valorisation du patrimoine des hôpitaux dans le cadre de la norme comptable M21.

Les indicateurs figurant dans l'outil, en test en 2011 et début 2012, doit permettre aux établissements publics de santé, ainsi qu'aux groupements de coopération sanitaire (GCS) et aux communautés hospitalières de territoire (CHT), de connaître leur nombre de m² et l'état de leur patrimoine, d'accélérer la dynamique professionnelle des intervenants dans le domaine du patrimoine et de s'engager rapidement dans des démarches de valorisation, en répondant par exemple à l'appel à projet lancé par la DGOS et l'ANAP. Cet outil servira également aux niveaux régional et national à promouvoir une politique d'animation des acteurs et à suivre les opérations de valorisation, dont les objectifs pourront être définis par exemple dans le cadre de contrats performance.

La phase de test de l'outil (auprès des établissements d'une région-pilote) s'achèvera vers la fin du premier semestre 2012 pour un déploiement national qui, selon le planning prévisionnel, pourrait intervenir entre avril et la mi octobre 2012.

En conséquence, les établissements doivent tenir compte de cette opération d'envergure nationale dans la planification de leurs travaux d'inventaire de l'actif préconisé dans le cadre de la fiabilisation des comptes.

➤ **Les deux projets ont en commun :**

- la nécessité de réaliser l'inventaire du patrimoine ;
- un socle d'informations sur l'identification des actifs, leur origine de propriété, leur localisation, etc ;
- les objectifs d'exhaustivité de l'inventaire et de juste évaluation du patrimoine.

➤ **Ils diffèrent quant à :**

- la nature de certaines des informations à rassembler : elles sont beaucoup plus détaillées dans le projet d'inventaire que dans celui de fiabilisation des comptes ;
- les autres objectifs : le projet d'inventaire est relié à des objectifs de gestion dynamique du patrimoine tandis que le but premier de la fiabilisation des comptes est la retranscription fidèle du patrimoine au sein du bilan des établissements.

D'un point de vue méthodologique, les équipes chargées de la fiabilisation des comptes et de l'inventaire du patrimoine ont intérêt à **bien identifier les documents à rassembler et les tâches à réaliser dans le cadre des deux projets**. Elles assureront la **cohérence chronologique et logique des deux projets** dans l'attente de l'application facilitant la réalisation de l'inventaire dans le courant des 2^{ème} et 3^{ème} trimestres 2012.