

Fiche n°6

Apurement du compte 158 « autres provisions pour charges »

Objet de la fiche

La présente fiche a pour objet de préciser l'utilisation du compte 158 « Autres provisions pour charges »¹ tout en rappelant quelles doivent être les opérations de corrections concernant les montants inscrits actuellement à ce compte alors qu'ils ne répondent pas à l'objet réglementaire d'une provision.

Afin de rendre sincère le solde du compte 158, le directeur et le comptable devront procéder à la reprise des provisions constituées à tort au cours des exercices antérieurs au moyen des écritures de correction indiquées.

La fiche précise également comment les charges et produits comptabilisés à tort au compte 158 doivent être traités comptablement pour l'avenir.

Les commentaires des comptes 15 ont été adaptés dans l'instruction M21 afin de détailler les principaux risques et charges qui doivent être couverts par une provision.

Important :

Eu égard aux enjeux financiers liés aux stocks de provisions comptabilisés au compte 158, souvent pour un montant très significatif, le directeur et le comptable doivent rapidement lister les montants enregistrés à tort à ce compte au regard de la nomenclature proposée dans l'instruction M21. Ce travail important doit être mené au plus tôt afin de fiabiliser le bilan d'ouverture de l'établissement.

Le comptable doit toujours veiller à obtenir une justification détaillée des mouvements sur les comptes de provision. Il doit ainsi connaître :

- Le fait générateur de chaque dotation et de chaque reprise ;
- Les méthodes de calcul de la provision (méthode statistique ou autre).

Les éléments de méthode utilisés par le directeur dans le suivi des provisions doivent figurer dans le dossier de contrôle interne à disposition du certificateur.

Cette fiche détaille pour le compte 158 la fiche relative aux corrections d'erreurs.

Rappel liminaire: Dans quels cas doit être constituée une provision pour charges ?

Une provision pour charges doit être constituée en cas de réponse positive aux 3 questions suivantes :

- Existe-t-il une obligation certaine ou probable² de l'établissement à l'égard d'un tiers³ ?
- Est-il probable ou certain que cette obligation entraîne une sortie de ressources au profit de ce tiers, sans que cette sortie n'ait de contrepartie équivalente de la part de ce tiers ?

¹ Le commentaire du compte 158 de l'instruction M21 (tome 1) recense les principaux cas d'utilisation de ce compte

² L'obligation de l'établissement peut être d'ordre juridique ou implicite, en fonction des pratiques, de la politique affichée ou des engagements pris par ce dernier et qui peuvent faire naître des attentes chez des tiers.

³ Le tiers envers lequel l'établissement a des obligations peut être toute personne physique ou morale déterminée mais peut également ne pas être déterminable (art.212-1 PCG)

- La sortie de ressources peut-elle être estimée de manière fiable ?

Une provision se distingue d'une charge à payer par le fait qu'aucune échéance ou montant précis ne lui sont associés.

Situation actuelle du compte 158

Ont été constatés des montants présents au compte 158 ne répondant pas aux critères réglementaires d'une provision pour charges précédemment rappelés dans 3 cas principaux :

- Des financements, sous formes de dotations, attribuées à l'établissement dans un cadre contractuel et pluriannuel (ex : les financements prévus dans le CPOM ou le PGFP) ;
- Des charges probables ou certaines dont l'échéance ou le montant sont connus de façon précise. A l'inverse, des charges éventuelles ou ne pouvant être estimées de manière fiable sont également comptabilisées à tort en provisions ;
- Des contrats ou conventions de recherches sont provisionnés afin de prémunir l'établissement contre les aléas liés à la réalisation de l'objet de la convention, aléas pouvant, au surplus dépendre du rôle de l'établissement dans ces conventions.

Les dotations et financements pluriannuels.

De nombreux établissements qui reçoivent en une fois des financements, sous formes de dotations, destinés à des projets s'étalant sur plusieurs exercices, ont pour pratique de porter ces crédits au tableau de financement par le biais d'une dotation au compte de provision pour charges⁴.

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.

Point de vigilance :

Les financements reçus par un établissement public de santé, quelle que soit leur nature ou leur origine, ne peuvent jamais être mis en réserve budgétaire au moyen d'une provision⁵.

Exemples de financements donnant lieu fréquemment à l'enregistrement d'une provision au compte 158 :

- Les subventions de soutien aux techniques innovantes et coûteuses (STIC) ;
- Dispositif accompagnement retours à l'équilibre ;
- Neutralisation des surcoûts liés à une activité déficitaire ;
- Financement des projets de coopération hospitalière ;
- Financement des plans ou programmes de recherches ;
- Financement de travaux d'investissement ;
- Les actions ciblées qui regroupent souvent des aides ponctuelles octroyées sur l'enveloppe MIGAC.

Si de telles situations étaient constatées, ces opérations portent atteinte à la sincérité des états financiers (bilan et compte de résultat) mais aussi des états d'exécution budgétaire puisque les données concernant le compte 68 sont surévaluées.

⁴ Le seul cas où des dotations peuvent être portées au TF par le biais d'une provision est celui des provisions réglementées comptabilisées au compte 142 et destinées à couvrir les surcoûts en matière de charges d'amortissement et financières liées à la réalisation d'un investissement.

⁵ A l'exception du cas particulier des provisions réglementées suivies au compte 142.

Les charges probables ou certaines dont l'échéance ou le montant sont connus ou sur lesquelles pèsent très peu d'incertitude.

Les charges éventuelles n'entraînant pas de manière probable ou certaine de sorties de ressources

Dès lors que l'échéance et le montant liés à une charge sont connus, cette dernière doit être inscrite au bilan comme une dette et non comme une provision, le cas échéant via le procédé comptable des charges à payer si la dépense engagée correspond à un service fait avant le 31 décembre de l'exercice et que peu d'incertitude pèse sur son montant et son échéance.

Parallèlement, si une charge comptabilisée sur l'exercice concerne une fourniture de biens ou une prestation de service se rapportant pour partie à l'exercice suivant, le procédé des charges constatées d'avance doit être utilisé.

Si l'échéance et le montant liés à une charge sont connus et que la dépense n'est pas engagée au 31 décembre, la charge est comptabilisée au compte de résultat de l'exercice suivant, en application du principe d'indépendance des exercices.

Les crédits éventuellement reçus en amont pour financer cette charge ne doivent pas non plus faire l'objet de provisions mais pourront être comptabilisés en produits constatés d'avance.

Enfin, les charges qui ne présentent qu'un caractère éventuel ne doivent pas être inscrites au bilan et ne donnent pas lieu à constitution d'une provision. Elles doivent être renseignées dans l'annexe.

Exemple de charges probables ou certaines pouvant donner lieu à tort à la constitution d'une provision :

- Paiement d'heures supplémentaires du personnel non médical ;
- Temps additionnel du personnel médical ;
- Frais de recrutement ou de reclassement du personnel ;
- Charges liées à des programmes de recherches ;
- Charges de renégociation d'un emprunt ;
- Frais de formation des personnels ;
- Retard sur opérations d'investissement

Exemples de financements reçus pour financer des charges futures et pouvant donner lieu à tort à l'enregistrement d'une provision au compte 158 :

- Evaluation externe ;
- Intéressement aux contrats de pôle ;
- Financement de la promotion des postes d'internes ;
- Postes médicaux en attente de recrutement ;
- Produits reçus au titre de la taxe d'apprentissage non utilisés.

Contrats ou conventions de recherches

Les conventions de recherches, sont des conventions par lesquelles un établissement s'engage auprès d'un tiers (le plus souvent un laboratoire) à mener des études ou recherches cliniques pour lesquelles le cocontractant de l'EPS verse des avances. Ces avances ainsi que le solde de la rémunération de l'établissement ne lui sont définitivement acquis que lorsque l'objet de la convention (en général, la réalisation de l'étude) est réalisé.

Une pratique incorrecte est de titrer « au fil de l'eau » les avances reçues du cocontractant et de provisionner, dans le même temps, afin de se prémunir contre les aléas liés à la réalisation de l'objet de la convention. Cette pratique constitue un double manquement à la sincérité comptable.

En effet, les versements du solde mais également des avances par le cocontractant sont conditionnés par la réalisation d'une obligation. Les différents versements qui interviennent au cours de la réalisation d'une convention doivent être assimilés à des ressources affectées.

Les conventions en cours de réalisation doivent être suivies comme telles jusqu'à leur dénouement⁶. Le montant des financements versés à l'établissement dans le cadre de la convention ne donne lieu à émission d'un titre qu'à conclusion de cette dernière, l'obligation, objet de la convention, étant réalisée.

Ce suivi spécifique s'impose par le fait que ces conventions constituent des exceptions au principe de non affectation des recettes à des dépenses. L'émission d'un titre en classe 7 en application de ces conventions est en totale contradiction avec cette exception, qui se justifie par la nature de cette activité spécifique des établissements publics de santé.

Au surplus, la constitution d'une provision pour charges dans le cadre d'une convention de recherches en cours de réalisation n'est jamais justifiée.

⁶ Sur le traitement comptable des ressources affectées, cf. l'instruction M21 (Tome II, titre 2, chapitre 7)

Quelle méthode utiliser pour régulariser les montants imputés à tort au compte 158 ?

Un préalable : l'analyse des éléments constitutifs du compte

Le directeur d'établissement doit analyser ligne à ligne, avec l'aide du comptable, les montants qui constituent le solde du compte 158 afin d'isoler ce qui relève des dotations et financements, des charges, et des conventions ou contrats de recherche.

Cette analyse passe donc par un travail « ligne à ligne » justifiant de ce fait que le comptable soit en mesure de connaître exhaustivement toutes les sommes présentes en solde.

1° étape : Classement des différents types de financements, de charges, et de conventions de recherche répertoriés. Régularisations comptables.

➤ Les dotations ou financements

Plusieurs cas doivent être envisagés, selon que les financements se rapportent ou non à des projets d'investissement :

Dotations ou financements destinés à des projets autres que des projets d'investissement :

- **1^{er} cas :** Les programmes ou projets d'établissement, hors projets d'investissement, dont les financements reçus en une fois ont été mis en réserves au moyen d'une provision au compte 158, **sont achevés au 31/12/N-1.**

=> Les provisions constituées au compte 158 sont des provisions manifestement « dormantes » et doivent être sorties du bilan au moyen d'une écriture de correction :

D/158 C/110 ou 119 (opération d'ordre non budgétaire - Schéma CORR2 dans l'application Hélios) .

- **2^e cas :** Les programmes ou projets d'établissement, hors projets d'investissement, dont les financements reçus en une fois ont été mis en réserves au moyen d'une provision au compte 158 avant 2012, **sont en cours de réalisation.**

L'établissement peut opter pour l'une des 2 solutions suivantes afin de régulariser le compte 158.

Solution 1 : Certains établissements souhaitent transférer en produits constatés d'avances (compte 487) l'intégralité des financements d'exploitation pluriannuels provisionnés à tort au compte 158 « Autres provisions pour charges », quelle que soit leur ancienneté.

L'écriture suivante, qui serait recevable du point de vue comptable (réimputation ou correction d'erreurs en situation nette), ne peut pas être comptabilisée dans Hélios⁷ :

➤ Débit 158 / Crédit 487

Par conséquent, il convient de comptabiliser en N⁸ les schémas d'écritures suivants pour transférer les montants, correspondant à des mises en réserve budgétaire, du compte 158 au compte 487

1. PEC d'un titre d'annulation : Débit 73 / Crédit 487

Cette écriture permet de reconstituer le « stock » des financements qui auraient dû donner lieu à comptabilisation de produits constatés d'avance.

➔ l'annulation de titres doit être typée de la façon suivante : " Produits constatés d'avance " ; nature " Annulation / Réduction " ; le compte de tiers proposé par le lien " Valeurs " est le " 487 ".

⁷ Le compte 487 est un compte suivi par pièces ; Il ne peut donc pas être mouvementé au moyen d'un schéma d'écriture libre dans l'application Hélios

⁸ N étant l'exercice ou intervient la régularisation du compte 158

Pour rappel, les titres de type « Produits constatés d'avance » et de nature « Annulation – Réduction » ne référencent pas de pièce initiale

2. Enregistrement d'un LIBUD : Débit -73 (ligne LIBUDA- "Ligne budgétaire recette ")/Débit +158 (ligne LIBUDD-"Ligne bilan").

➔ Le LIBUD permet d'éviter que les produits d'activités de l'année ne soient minorés à tort. Cette écriture permet d'impacter le compte 158 de la correction d'erreur.

3. En N+1, le titre qui rétablit le produit (Débit 487 / Crédit 73) doit référencer l'annulation de titre initiale. Il doit être typé « produits constatés d'avance » ; Nature « fonctionnement » Dans le lien " Compléments ", procéder au rattachement avec le titre de rattachement.

Pour rappel, le LIBUD n'a qu'une vocation de régularisation budgétaire et comptable. Il n'annule en aucun cas l'annulation d'ordre mixte. Dès lors, les titres qui contre-passent le titre d'annulation initial pourront référencer ce dernier et être pris en charge, a priori, sans difficulté.

Ces écritures doivent être comptabilisées au vu d'un certificat administratif signé du directeur de l'EPS.

Ce certificat servira notamment à justifier la discordance entre le suivi de l'exécution budgétaire chez le comptable et la comptabilité administrative de l'ordonnateur.

Il sera conservé dans le dossier de clôture de l'EPS au titre des opérations de corrections d'erreur.

Exemple

En N+2, le directeur et le comptable constatent qu'une provision au compte 158 de 4000€ a été constituée en N en vue de mettre en réserve les crédits alloués à un plan cancer qui s'étale sur 5 ans de N à N+4 (Le montant total de la dotation est de 5000€ versée en une fois sur l'année N)

Les écritures suivantes devront être enregistrées sur N+2 :

- Correction de la provision en situation nette à hauteur des crédits utilisés en N+2 :

Doit être transférée au compte 487 la part du financement restant à utiliser au cours des exercices qui suivent l'exercice de régularisation (au cas présent, la part du financement qui se rapportent aux exercices N+3 et N+4).

En effet, les crédits utilisés en N+2 (exercice de régularisation) ne peuvent donner lieu à prise en charge d'un titre (D487 C7 pour 1000) sur le même exercice que le titre d'annulation D7 C 487 auquel il est rattaché. La correction d'erreur en situation nette du compte 158 permet de constater la reprise à ce compte à hauteur des crédits utilisés en N+2 sans impact budgétaire

- D+158 C+110/119 1000€(opération d'ordre non budgétaire -schéma CORR2)

- Prise en charge d'un titre d'annulation visant à neutraliser la part du financement non utilisée en N+2 :

- D+7 C+487 : 2000€ (titre d'annulation)

- Comptabilisation d'un schéma LIBUD afin de rétablir les produits d'activité de l'année minorés à tort et à apurer définitivement le compte 158 :

- D+158 D-7 : 2000€

Les écritures suivantes devront être enregistrées en N+3 :

- Rétablissement des produits à hauteur des crédits utilisés dans l'année :

- D+487 C+7 (titre de recettes) : 1000€

Les écritures suivantes devront être enregistrées en N+4 (exercice au cours duquel le programme s'achève) :

- Rétablissement des produits à hauteur des crédits utilisés dans l'année :
- D+487 C+7 (titre de recettes) : 1000€

Solution 2 : A titre exceptionnel, pour les financements antérieurs à 2012, les établissements qui le souhaitent pourront continuer d'effectuer, lors de chaque exercice, des reprises au compte 158, à hauteur des crédits alloués sur cet exercice au programme ou projet concerné. Ces reprises s'étaleront sur chaque exercice jusqu'à l'achèvement du programme ou projet. Le directeur et le comptable devront justifier ces écritures dans l'annexe du compte financier et dans le dossier de clôture (voir étape 2). En revanche, les financements affectés à des projets d'exploitation pluriannuels, octroyés à compter de 2012, sont suivis au moyen des produits constatés d'avance (voir 3° étape « le traitement comptable pour l'avenir »).

Exemple :

En N+2, le directeur et le comptable constatent qu'une provision au compte 158 de 4000€ a été constituée en N en vue de mettre en réserve les crédits alloués à un plan cancer qui s'étale sur 5 ans de N à N+4 (Le montant total de la dotation est de 5000€ versée en une fois sur l'année N)

Au jour de l'examen du compte 158, il s'avère que la provision n'a pas été ajustée pour tenir compte de l'utilisation pluriannuelle des crédits en N+1.

Les écritures suivantes devront être enregistrées sur N+2:

- D/158 C/110 ou 119 : 1000€(au titre de N+1) : (opération d'ordre non budgétaire –Schéma CORR2 dans l'application Hélios);
- D/158 C/78158 : 1000€(au titre de N+2) : opération semi budgétaire.

Les écritures suivantes devront être enregistrées en N+3 :

- D/158 C/78158 : 1000€: opération semi budgétaire.

Les écritures suivantes devront être enregistrées en N+4 (exercice au cours duquel le programme s'achève) :

- D/158 C/78158 : 1000€: opération semi budgétaire.

- **3°cas :** Les programmes ou projets d'établissement, hors projets d'investissement, dont les financements reçus en une fois ont été mis en réserves au moyen d'une provision au compte 158 **n'ont pas débuté** et :
 - n'ont aucune durée précise ;
 - subissent des aléas (suspension temporaire) ;
 - Le versement de leur financement a été anticipé.

Le directeur doit transférer les provisions au compte 487 en suivant le schéma décrit dans le 2° cas (solution 1).

Dotations ou financements destinés à des projets d'investissement :

- **4°cas :** Les programmes ou projets concernés correspondent à des projets d'investissement (exemple : restructuration d'un plateau technique).

Dans ce cas, le montant des dotations ou financements mis en réserve au compte 158 doit être repris et transporté au compte 13 ou 102 :

D/158 C/13 ou D/158 C/102 (opération d'ordre non budgétaire - Schémas COR15 ET COR14 dans l'application Hélios).

Ces dotations sont qualifiées comme compléments de dotation ou subvention d'investissement⁹;

Le montant brut du financement reçu doit figurer au compte 13 (si le bien financé n'est pas totalement amorti) ou au compte 102, si bien que les reprises antérieurement effectuées sur le compte 158 doivent être régularisées :

D/110 ou 119 C/13 ou 102 (opération d'ordre non budgétaire - Schéma CORR8 dans l'application Hélios).

Exemple : En N+3, le directeur et le comptable constatent qu'une provision au compte 158 de 5000€ a été constituée en N en vue de mettre en réserve des crédits alloués pour l'acquisition d'un matériel médical de 10000€ en N+1 qui doit être amorti sur 5 ans (Le montant total de la dotation est de 5000€ versée en une fois sur l'année N).

Au jour de l'examen du compte 158, il s'avère que la provision a été reprise au compte de résultat pour un montant de 1500€ en N+1. Le montant du compte 158 s'élève donc à 3500€

Les écritures suivantes devront être enregistrées sur N+2, exercice de constatation de l'erreur:

- D/158 C/13 : 3500€ (solde net encore présent au crédit du compte 158) : opération d'ordre non budgétaire (Schéma COR15 dans l'application Hélios) ;
- D/110 ou 119 C/13 : 1500€ (correction de la reprise au résultat de la provision effectuée en N+1) : opération d'ordre non budgétaire (Schéma CORR8 dans l'application Hélios);
- D/139 C/10682: 1000€ (Rattrapage de la quote-part de la subvention non transférée au compte de résultat en N+2)¹⁰ : opération d'ordre non budgétaire (Schéma CORR9 dans l'application Hélios) ;
- D/139 C/777 (titre de recettes) : 1000€ (Quote-part de la subvention transférée au compte de résultat au titre de N+3) : opération semi budgétaire.

➤ Les charges

L'établissement a provisionné au compte 158 des financements pour couvrir :

- Des charges éventuelles, lesquelles n'entraînent pas de sortie de ressources certaines ou probables ;
- Des charges dont l'échéance et le montant sont précis ou sur lesquels pèsent une incertitude très faible.

Il doit alors procéder à une correction : D/158 C/110 ou 119 : opération d'ordre non budgétaire (Schéma CORR2 dans l'application Hélios).

➤ Les charges à payer (l'exemple des heures supplémentaires)

Dans le cas où un établissement a comptabilisé des provisions au compte 158 au titre des heures supplémentaires non indemnisées, non récupérées, non converties en jours CET se rapportant à des exercices clos, ces écritures doivent être corrigées. L'écriture de correction d'erreur a pour objectif de constater le stock d'heures supplémentaires non régularisées au compte 428 « Personnel - Charges à payer ». ¹¹¹².

Au préalable, le compte 158 est régularisé par correction d'erreur (voir écriture rubrique ci-dessus : « les charges »)

L'écriture suivante, qui serait recevable du point de vue comptable (correction d'erreurs en situation nette), ne peut être comptabilisée dans Hélios :

Débit 10682x / Crédit 428¹³

⁹ Pour la détermination d'un financement comme complément de dotation ou subvention d'investissement, se reporter à la version projet de l'instruction M21 (Tome, titre 2, chapitre 6)

¹⁰ Dans l'hypothèse où l'établissement applique l'amortissement linéaire, les transferts au compte de résultat de la subvention affectée au matériel médical aurait du commencer sur l'exercice N+2

¹¹ Le même schéma comptable s'applique si les heures supplémentaires ont été provisionnées à tort au compte 153 (« provision pour CET ») ou si elles n'ont jamais été provisionnées

¹² Les HS non régularisées au 1^{er} janvier N qui feraient l'objet d'un paiement en N ne doivent pas être intégrées dans le stock au compte 428 constitué par correction d'erreur puisqu'elles figureront dans les charges de l'exercice N

¹³ En effet, le compte 428 est suivi par pièces et ne peut donc pas être mouvementé par schéma libre

Par conséquent, il convient de comptabiliser dans l'application Hélios les schémas d'écritures suivants en N :

Écritures de régularisation pour reconstitution du stock d'heures supplémentaires évalué au 1^o janvier N :

1. PEC d'un mandat de rattachement : Débit 641 / Crédit 428

→ typage du mandat " Rattachement " ; nature "Fonctionnement" ; compte de tiers proposé par le lien " valeurs " : compte de tiers dédié au rattachement (428...) associé à la nature de la charge avec un choix multiple, le cas échéant, si à un compte nature peuvent être associés plusieurs comptes de tiers en fonction du bénéficiaire.

2. Enregistrement d'un LIBUD : Débit -641 (ligne LIBUDA- "Ligne budgétaire dépense")/ Débit +10682X (ligne LIBUDD-"Ligne bilan").

→ Le LIBUD n'annule pas la pièce initiale (mandat de rattachement), laquelle devra être référencée lors de contre-passation de l'écriture de rattachement (typée « rattachement », nature « fonctionnement »). Cette écriture permet de constater la correction d'erreur au compte 10682x concerné.

Ajustement du stock d'heures supplémentaires évalué au 31 décembre N :

1. PEC d'un mandat de rattachement : Débit 641 / Crédit 428

→ Les heures supplémentaires effectuées en 2013 et non indemnisées, non récupérées, non converties en jours CET font l'objet d'un mandat de rattachement : Débit 641 / Crédit 428¹⁴

Et en N+1 :

Contre-passation des heures supplémentaires rattachées en N (STOCK HS au 1^o janvier N+HS de N)

1. PEC d'un mandat d'annulation Débit 428 Crédit 641

→ Typage du mandat : " Correctif " ; Nature "Annulation mandat de rattachement" compte de tiers proposé par le lien " valeurs " : compte de tiers dédié au rattachement (428...) associé à la nature de la charge avec un choix multiple, le cas échéant, si à un compte nature peuvent être associés plusieurs comptes de tiers en fonction du bénéficiaire.

Ces écritures doivent être comptabilisées au vu d'un certificat administratif signé du directeur de l'EPS.

Ce certificat servira notamment à justifier la discordance entre le suivi de l'exécution budgétaire chez le comptable et la comptabilité administrative de l'ordonnateur.

Il sera conservé dans le dossier de clôture de l'EPS au titre des opérations de corrections d'erreur.

Important :

Les charges éventuelles n'ont pas à être comptabilisées (passifs éventuels)¹⁵ ;

Les charges dont l'échéance ou le montant sont précis ne doivent pas être provisionnées. Celles qui se rapportent à plusieurs exercices doivent être comptabilisées comme des charges constatées d'avance (cf. 3^oétape : « traitement pour l'avenir »).

Seules doivent être provisionnées, les charges qui entraînent une sortie probable ou certaine de ressources sans contrepartie équivalente et sans que leur échéance ou leur montant puissent être fixés de manière précise.

¹⁴ Pour l'année de régularisation, en effet, il n'est pas possible de contrepasser le stock au 1^o janvier car le rattachement et la contre-passation ne peuvent pas intervenir sur le même exercice. Voilà pourquoi il est proposé un rattachement complémentaire afin d'ajuster le stock des HS au 31/12/N

¹⁵ Les passifs éventuels se distinguent des provisions par le fait qu'ils renvoient à une obligation :

- Soit potentielle, là où la provision renvoie à une obligation certaine ou probable dans tous les cas ;
- Soit certaine mais qui ne provoque pas une sortie de ressources pour l'établissement, là où la provision renvoie à une obligation qui provoque une sortie de ressources certaine ou probable dans tous les cas.

(PCG, art 212-4. Lefebvre Comptable §2557)

➤ Les contrats ou conventions de recherche

Les contrats ou conventions de recherches en cours ayant donné lieu à émission d'un titre, et à une provision pour se prémunir contre les aléas liés à la non réalisation de l'objet de la convention, donnent lieu au suivi et à l'ajustement de la provision en fonction du stade d'avancement de la convention.

Les contrats ou conventions signés à compter de l'exercice 2012 sont suivis comme des ressources affectées (cf. étape 3 : « le traitement comptable pour l'avenir »).

2° étape : La traçabilité des opérations

Le directeur de l'établissement comme le comptable doivent être en mesure de justifier ligne à ligne les montants qui constituent le solde du compte 158.

➤ Au sein du dossier permanent (« cycle provisions ») ou du dossier de contrôle interne (ex dossier de révision)

Les provisions constituées à tort mais qui ne peuvent faire l'objet d'une régularisation immédiate doivent être répertoriées. Le motif de non régularisation doit figurer sur les justificatifs fournis par le directeur d'établissement ainsi que les démarches pour assurer le suivi et l'ajustement de la provision au cours des prochains exercices.

Devront également figurer les méthodes (statistiques ou autres) sur lesquelles se fonde l'établissement pour liquider les provisions.

➤ Au sein du dossier de clôture

Le comptable devra tracer, archiver, documenter l'ensemble des écritures de correction des provisions constatées à tort et régularisées, de l'analyse de la situation de départ aux modalités de liquidation de la correction d'écriture.

➤ Au sein de l'annexe du compte financier

S'il opte pour un apurement progressif des provisions se rapportant à des financements anciens (voir solution 2 du 2° cas 1° étape), l'ordonnateur devra justifier la coexistence de deux méthodes comptables pour le suivi des produits et charges sur plusieurs exercices ainsi que des conventions ou contrats de recherche.

➤ Impact des corrections d'erreur sur l'état C6 du compte financier

Pour rappel, les écritures enregistrées au moyen d'un schéma LIBUD dans l'application Hélios doivent être comptabilisées au vu d'un certificat administratif signé du directeur. Ce certificat servira notamment à justifier la discordance entre le suivi de l'exécution budgétaire chez le comptable et la comptabilité administrative de l'ordonnateur.

Ces écritures (Débit 158 Crédit 487/Débit 10682x Crédit 428) peuvent entraîner des discordances sur l'état C6 du compte financier.

La discordance générée dans l'état C6 s'explique car :

- le montant inscrit au crédit du compte 487 sera pris en compte au niveau du besoin en fonds de roulement, dans la variation du passif circulant au sein de la ligne "autres créditeurs" de l'état C6 (variation de la ligne "autres créditeurs" = BEC-BSC (si BEC>BSC), dans ce cas il s'agit d'un "emploi" ou BSC – BEC (si BSC > BEC), dans ce cas il s'agit d'une "ressource" ;
- le montant inscrit au crédit du compte 428 sera pris en compte au niveau du besoin en fonds de roulement, dans la variation du passif circulant au sein de la ligne "dettes fiscales et sociales" de l'état C6 (variation de

la ligne "dettes fiscales et sociales» = $BEC - BSC$ (si $BEC > BSC$), dans ce cas il s'agit d'un "emploi" ou $BSC - BEC$ (si $BSC > BEC$), dans ce cas il s'agit d'une "ressource" ;

- la contrepartie enregistrée au crédit du compte 10682x n'a pas d'impact sur l'état C5 car seules les opérations budgétaires sont reprises dans le tableau de financement et le compte 106, non budgétaire, ne constitue pas un chapitre ouvert en ressources.

Aussi, le montant de la régularisation sera pris en compte dans le calcul de la variation du besoin en fonds de roulement, mais pas dans celui du fonds de roulement, ce qui expliquera la discordance entre les états C5 et C6.

Il conviendra de justifier manuscritement l'anomalie sur le compte financier.

3° étape : Le traitement comptable pour l'avenir

➤ Les dotations ou financements

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

Exemple :

Une dotation de 30 000€ visant à financer un plan d'actions concernant les accidents vasculaires d'une durée de 3 ans (exercice N à N+2) est perçue en une fois par l'établissement. Ce denier doit enregistrer le financement comme suit :

- En N, émission d'un titre au compte 731182 pour 30 000€
- Neutralisation de la part du financement afférente aux exercices N+1 et N+2 par une écriture : D/731182 C/487 20 000 € (30 000/3)*2)

L'annulation de titre doit être typée " Produits constatés d'avance " ; nature " Annulation / Réduction " ; le compte de tiers proposé par le lien " Valeurs " est le " 487 ".

- En N+1, D/487 C 7 pour 10 000 €
- En N+2, D/487 C 7 pour 10 000 €

le titre qui rétablit le produit (Débit 487 / Crédit 73) doit référencer l'annulation de titre initiale. Il doit être typé « produits constatés d'avance » ; Nature « fonctionnement » Dans le lien " Compléments ", procéder au rattachement avec le titre de rattachement.

➤ Les charges

A compter de l'exercice 2012, si la charge payée par l'établissement en N se rapporte à plusieurs exercices, ce dernier doit comptabiliser une charge constatée d'avance (compte 486).

Exemple :

Un établissement souscrit un contrat de location. Les charges locatives sont de 10 000€/an et le bail d'une durée de trois ans (Exercices N à N+2). Les charges de location sont payables à terme à échoir :

En N : Paiement du terme et neutralisation des montants qui se rapportent à N+1 et N+2

D/613 C/515 : 30 000€

D/486 C/6 : 20 000€

Le mandat est typé " **Charges constatées d'avance** " ; nature " **Annulation / Réduction** " ; compte de tiers **486**.

En N+1 : constatation de la charge relative à l'exercice

D/6 C/486 : 10 000€

Le mandat est typé " **Charges constatées d'avance** " ; nature " **Fonctionnement** " ; compte de tiers 486

Le mandat doit être rattaché au mandat de réduction de l'exercice précédent.

En N+2 : constatation de la charge relative à l'exercice

D/6 C/486 : 10 000€

Au 31/12/N+2 : le compte 486 est soldé.

Point de vigilance :

Dans l'exemple précédent, si le paiement du loyer était à terme échu (et non plus à échoir), le directeur et le comptable devraient procéder à des rattachements de charges à l'exercice. En tout état de cause, cette charge dont l'échéance et le montant sont certains **ne doit pas donner lieu à constitution d'une provision au compte 158**, ni à une reprise sur provision en vue de couvrir les charges ainsi rattachées (dans l'exemple ci dessous, les écriture à proscrire figurent **en rouge barré**).

En N : Rattachement de la part du loyer se rapportant à N

D/613 C408 : 10 000€ ~~(A la signature du bail constitution d'une provision pour 30 000€ Reprise sur provision en N de 10 000)~~ **Le mandat est typé : " Rattachement " ; nature "Fonctionnement"**.

En N+1 : Contre-passation rattachement de N. Comptabilisation des rattachement de N+1.

D/408 C/613 : 10 000€ **Le mandat est typé : " Correctif " ; Nature "Annulation mandat de rattachement"**

D/613 C/408 : 20 000€ ~~(Reprise sur provision en N+1 de 10 000€)~~

En N+2 : Contre-passation des rattachements de N+1. Paiement du terme à l'échéance.

D/408 C/613 : 20 000€

D/613 C/515 : 30 000€ ~~(Reprise sur provision en N+2 de 10 000€)~~

➤ Les contrats ou conventions de recherche

Les contrats ou conventions de recherches initiés en 2012 par les établissements devront être traités comptablement comme des ressources affectées. Cette méthode comptable se justifie par le fait que tout ou partie des versements effectués auprès de l'établissement par le cocontractant est conditionné par la réalisation d'une obligation (le plus souvent la remise d'une étude ou d'un rapport de recherches).

Exemple :

Un établissement signe une convention de 1 000 000€ avec un laboratoire en vue de l'élaboration d'une étude sur les greffons. A titre d'avance, l'établissement reçoit deux versements de 300 000€. Le solde de 400 000€ lui sera versé lors de la remise du rapport final.

A la signature de la convention :

D/ 4684-xx¹⁶ C/4682-xx : 1 000 000€

Encaissement des deux premiers versements :

D/515 C/4684-xx : 600 000€

Dépenses effectuées par l'établissement en vue de la réalisation de l'étude pour 300 000€:

D/6 C/4011 : 300 000€

D/4682-xx C/74 : 300 000€

Remise du rapport par l'établissement. Versement du solde par le laboratoire :

D/515 C/4684-xx : 400 000€ (le compte 4684-xx est soldé)

D/4682-xx C/74 : 700 000€ (le compte 4682-xx est soldé)

Des travaux à venir viendront déterminer un formalisme minimal afin de justifier les opérations passées. Ces justificatifs ont une visée différente des pièces justificatives produites pour les opérations réelles.

En effet, ici, ces justificatifs viendront renforcer la sincérité et la transparence sur les opérations effectuées au débit et au crédit du compte 158.

¹⁶ Les comptes de ressources affectées ne sont pas auxiliaisés dans Hélios. En revanche, ils peuvent être ventilés par convention au moyen d'un numéro spécifique (4684-01, 4684-02...)