

Fiche n°5

Schémas comptables applicables aux
contrats de partenariat et BEH justement
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

SCHÉMAS COMPTABLES APPLICABLES

À COMPTER DE L'EXERCICE 2011 AUX CONTRATS DE PARTENARIAT
soumis à l'ordonnance du 17 juin 2004 modifiée

ET À COMPTER DE 2012 AUX BAUX EMPHYTÉOTIQUES HOSPITALIERS

OBJET DE LA FICHE

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

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

En revanche, à compter du 1^{er} janvier 2012 (sous réserve de l'avis du CNoCP, en cours), les schémas comptables applicables aux BEH seront alignés sur ceux des contrats de partenariat.

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

1. LES DISPOSITIONS COMPTABLES APPLICABLES AUX CONTRATS DE PARTENARIAT

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

- une part relative aux coûts d'investissement du bien (cette part peut comprendre les frais financiers immobilisables c'est-à-dire intervenant avant la mise en service) ;
- une part relative aux coûts de fonctionnement du bien ;
- une part relative aux coûts de financement du bien, pour les frais financiers¹.

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

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

NB. : Les modalités de paiement sont prévues dans les clauses du contrat. Si un établissement rencontre des difficultés pour identifier les différentes composantes de son loyer dans le contrat, il peut saisir, pour avis, son comptable qui pourra l'aider dans la compréhension des clauses contractuelles. En cas de difficultés persistantes, l'établissement et son comptable peuvent saisir

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

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

l'ARS et la DRFiP. Dans les cas les plus complexes, l'ANAP pourra apporter une aide ponctuelle. Par ailleurs, des incidents dans l'exécution du contrat peuvent conduire à reporter le versement du loyer. Cf. Guide de la MAPP.

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

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

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

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

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

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

➤ **La part fonctionnement**

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

➤ **La part financement**

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

➤ **La part investissement**

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

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

A compter de la prise de possession ou mise en service du bien³

Lors de la prise de possession ou de la mise en service, l'établissement enregistre au compte d'immobilisation corporelle approprié (subdivision du compte 21) la composante « investissement » pour son montant total prévu au contrat⁴, que ces sommes :

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

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

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

D/21	C/2351 (Part réglée au partenaire privé au jour de la prise de possession ou mise en service) (opération d'ordre non budgétaire)
------	--

³ Dans le cas où la mise en service intervient postérieurement à la prise de possession, le bien est transféré au compte 21 à compter de sa prise de possession par l'établissement

⁴ Et qui doit correspondre au coût de l'équipement supporté par l'opérateur tiers

C/16751 (Part investissement restant due par l'établissement) (opération d'ordre budgétaire) C/13 (Part financée par une subvention, le cas échéant) (opération d'ordre budgétaire)
--

2. LES RÉGULARISATIONS COMPTABLES POUR LES CONTRATS DE PARTENARIAT EN COURS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- une dette financière (au 16751) pour les loyers restant à payer
- et un mouvement sur le report à nouveau⁵ : diminution du report à nouveau déficitaire et/ou augmentation du report à nouveau excédentaire.

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

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

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

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

D/21	C/1675 (Part investissement restant due) C/110 (Part investissement déjà réglée, via un compte de charge)
------	--

⁵ Car le paiement de la part investissement en classe 6 a, toutes choses égales par ailleurs, minoré le résultat des exercices concernés par ces versements

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

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

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

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

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

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

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

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

3. LES ÉVENTUELLES REVALORISATIONS DE LOYERS

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

En revanche, quand elles concernent la part investissement :

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

Annexe

Fiche d'écritures : Acquisition d'une immobilisation par voie de contrat de partenariat

Un EPS signe un contrat de partenariat avec un prestataire pour la construction d'un équipement.
Montant total de l'opération : 10 000 000 €

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

- Part investissement : 5 000 000 €
- Part fonctionnement : 3 000 000 €
- Part financement : 2 000 000 €

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

	21xx Immobilisations corporelles	2351 Part investissement – contrats de partenariat	16751 Dettes - Contrats de partenariat	4011 Fournisseurs	4041 Fournisseurs ; achats d'immobilisations.	61231 Part fonctionnement - Contrats de partenariat	6618 Intérêts des autres dettes
Prise de possession du bien							
1 ^{er} versement (OR) ⁶							
<i>part investissement</i>	500 000				500 000	300 000	
<i>part fonctionnement</i>				300 000			200 000
<i>part financement</i>				200 000			
part investissement restant à payer (OOB) ⁷	4 500 000		4 500 000				
2e versement...							
<i>part investissement</i>			500 000		500 000	300 000	
<i>part fonctionnement</i>				300 000			200 000
<i>part financement</i>				200 000			
Versements ultérieurs (OR)							
			4 000 000		4 000 000	2 400 000	
				2400 000			1600 000
				1600 000			

⁶ OR : opération réelle

⁷ OOB : opération d'ordre budgétaire

2^{ème} cas : le paiement de la rémunération du co-contractant a commencé avant la prise de possession du bien (ou sa mise en service) et se poursuit ensuite.

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

	21xx Immobilisations corporelles	2351 Part investissement – contrats de partenariat	16751 Dettes - Contrats de partenariat	4011 Fournisseurs	4041 Fournisseurs ; achats d’immobilisations.	61231 Part fonctionnement - Contrats de partenariat	6618 Intérêts des autres dettes
1 ^{er} versement							
<i>part investissement</i>		500 000			500 000		
<i>part financement</i>				200 000			200 000
2 ^{ème} versement et versements ultérieurs		500 000		200 000	500 000		200 000
Prise de possession du bien							
Intégration des travaux effectués via le CP (OONB) ⁸	3 000 000	3 000 000					
Constatation de la dette vis à vis du titulaire du CP (OOB) ⁹	2 000 000		2 000 000				
versement de la part fonctionnement (OOB)				300 000		300 000	
Versements ultérieurs (OR ¹⁰) dont paiement de la dette constatée vis à vis du titulaire du CP			2 000 000		2 000 000		
				2700 000		2 700 000	
				800 000			800 000

⁸ OONB : opération d’ordre non budgétaire

⁹ OOB : opération d’ordre budgétaire

¹⁰ OR : opération réelle

3^{ème} cas : le paiement de la part investissement de la rémunération du co-contractant a été effectué en classe 6.

L'EPS a pris possession du bien, la part investissement du co-contractant a été versée en classe 6 à hauteur de 2 500 000 €. Le compte 119 présente un solde débiteur en balance d'entrée de 3 000 000€.

	21xx Immobilisations corporelles	1190 Report à nouveau déficitaire	16751 Dettes - Contrats de partenariat	4011 Fournisseurs	4041 Fournisseurs ; achats d'immobilisations.	61231 Part fonctionnement - Contrats de partenariat	6618 Intérêts des autres dettes
Régularisation :							
Intégration des travaux effectués via le CP (OONB) ¹¹	2 500 000	2 500 000					
Constatation de la dette vis à vis du titulaire du CP (OOB) ¹²	2 500 000		2 500 000				
			2 500 000				
Versements ultérieurs (OR) ¹³ dont paiement de la dette constatée vis à vis du titulaire du CP					2 500 000	3 000 000	
				3 000 000			
				2 000 000			2000 000

¹¹ OONB : opération d'ordre non budgétaire

¹² OOB : opération d'ordre budgétaire

¹³ OR : opération réelle

